

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LEANDRO FEIL

**AUDITORIA OPERACIONAL NA GESTÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA - TCE/SC**

**Florianópolis,
2007**

LEANDRO FEIL

**AUDITORIA OPERACIONAL NA GESTÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA - TCE/SC**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Darci Schnorrenberger

**Florianópolis,
2007**

LEANDRO FEIL

**AUDITORIA OPERACIONAL NA GESTÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA - TCE/SC**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pelo Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de _____, atribuída pela banca, constituída pelo orientador e membros abaixo.

Professora Dra. Elisete Dahmer Pfitscher
Coordenadora de Monografia do Depto de Ciências Contábeis, UFSC

Professores que compuseram a banca:

Darci Schnorrenberger (orientador)
Depto de Ciências Contábeis, UFSC

Prof. Dr. Rogério João Lunkes
Depto de Ciências Contábeis, UFSC

Prof. Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente
Depto de Ciências Contábeis, UFSC

Florianópolis, 04 de julho de 2007.

AGRADECIMENTO

À Deus por estar presente em todos os momentos da minha vida, iluminando e dando-me forças para alcançar meus objetivos.

Aos meus pais, Ani e Darci, pela dedicação, apoio e confiança, presentes em todos os momentos.

Ao meu irmão Jacson.

Ao professor Darci Schnorrenberger, pela orientação, críticas e sugestões fundamentais para a realização deste trabalho.

Ao TCE/SC e a seus servidores, por disponibilizarem informações para a realização deste trabalho.

Enfim, agradeço a todos que direta ou indiretamente contribuíram.

“Educação e Política não são temas independentes: têm íntima ligação entre si. Nosso déficit educacional incapacita milhões de brasileiros a prática política ou para o simples entendimento de como ela funciona. Sem o mínimo de educação, esse pseudo-cidadão não tem como vigiar os atos dos seus representantes, cobrar os seus direitos, entender os seus deveres ou exercitar a sua cidadania”.

Edgar Meister

RESUMO

FEIL, Leandro. **Auditoria Operacional na gestão pública:** Estudo de caso do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina - TCE/SC. 2007. Monografia no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

Esta pesquisa busca avaliar o programa de Auditoria Operacional quanto à sua aplicação pelo TCE/SC, em termos de resultados alcançados na fiscalização, da gestão pública. Para tanto, demonstra-se alguns aspectos das Auditorias Operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina - TCE/SC, manifestando virtudes e defeitos na sua elaboração e aplicação por esta Corte de Contas. Busca-se demonstrar também, indicadores de desempenho que avançam para além dos tradicionais parâmetros formais e legais, utilizados na avaliação de programas e atividades governamentais, como: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Ao examinar tais características, a pesquisa objetiva analisar se as Auditorias Operacionais vêm cumprindo o seu papel de contribuir para a melhoria do desempenho da ação do governo, buscando-se uma responsabilidade dos agentes públicos em relação aos programas e projetos governamentais para que otimizem o aprimoramento da gestão pública, e que garantam informações fidedignas acerca do desempenho e resultado de suas instituições. Os resultados observados revelam que, a implantação da Auditoria Operacional no setor público pelo TCE/SC ainda não atingiu sua plenitude em termos de desempenho e resultados. Entre os aspectos que explicam o fato pode-se citar, o sistema de controle interno dos diversos entes auditados que, ainda estão excessivamente voltados para a análise dos processos em detrimento a uma abordagem baseada em resultados; as recomendações/determinações estão voltadas para o aprimoramento das práticas administrativas, mas ainda não contemplam plenamente, diante da carência de dados, avaliações acerca de resultados dos programas e políticas públicas; e o incremento sistemático de Auditorias Operacionais frente a auditorias e inspeções programadas estipulado no artigo 4º da Instrução Normativa N. TC-03/2004, ainda não foi atingido. Nos moldes em que vêm sendo realizadas, ou seja, com ênfase nos sistemas, procedimentos e processos, as Auditorias Operacionais têm reforçado junto ao administrador público, a necessidade do desenvolvimento de indicadores de desempenho e da aferição de metas. Portanto, o primeiro impacto e possivelmente o mais importante da Auditoria Operacional tenha sido na cultura organizacional dos órgãos auditados. Como se percebe, a introdução da Auditoria Operacional no rol de atividades fiscalizadoras do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, teve uma ação ampliadora nos conceitos de planejamento, abrangência, modalidades, levantamento de dados, projeto, execução e relatório de auditoria, pois foram abordados aspectos, anteriormente não utilizados (economicidade, eficácia, eficiência e efetividade), conduzindo desta forma, a administração pública a gestão de qualidade.

Palavras-chave: Auditoria Operacional; Tribunal de Contas; Desempenho e Resultado.

ABSTRACT

FEIL, Leandro. **Operational Auditorship in the public administration:** Study case of the Court of Accounts of the State of Santa Catarina - TCE/SC. 2007. 79 p. Monograph in the course of Countable Sciences. Federal University of Santa Catarina. Florianópolis, 2007.

This research intends to evaluate the program of Operational Auditorship about its application for the TCE/SC, in terms of results reached in the fiscalization, of the public administration. For in such a way, one demonstrates some aspects of the Operational Auditorships carried through by the Court of Accounts of the State of Santa Catarina - TCE/SC, revealing virtues and defects in its elaboration and application for this Court of Accounts. One searches to also demonstrate performance pointers that advance beyond the traditional formal and legal parameters, used in the evaluation of programs and governmental activities, as: economically, efficiency, efficacy and effectiveness. When examining such characteristics, the research objectifies to analyzing if the Operational Auditorships come fulfilling its paper to contribute for the improvement of the action government performance, being searched a responsibility of the public agents by the programs and projects for that they optimize the improvement of the public administration, and for that they guarantee trustworthy information concerning the performance and the result of its institutions. The observed results disclose that, the implantation of the Operational Auditorship in the public sector for the TCE/SC not yet reached its fullness in performance terms and results. Between the aspects that explain the fact can be cited, the system of internal control of the several audited organisms who, still are excessively turned to the processes analysis in detriment of a boarding based on results; the recommendations/determination are turned to the improvement of the administrative practices, but they do not yet contemplate fully, in front to the lack of data, public evaluations about the results of the programs and public policy; and the systematic increment of the Operational Auditorships in front to the auditorships and inspections programmed stipulated in the article 4 of the Normative Instruction N. TC-03/2004, not yet was reached. In the molds that they are being carried through, that is, with emphasis in the systems, procedures and processes, the Operational Auditorships have strengthened next to the public administrator, the necessity of the development of performance pointers and of the checking goals. Therefore, the first impact and possibly the most important of the Operational Auditorship has been in the organizational culture of the audited organisms. As it is perceived, the introduction of the Operational Auditorship in the roll of the Court of Accounts of the State of Santa Catarina's fiscalize activities, had an enlargement action in the planning concepts, embracement, modalities, data-collecting, project, execution and audit report, therefore they had been boarded aspects, previously not used (economically, efficiency, efficacy and effectiveness), leading in such way, the public administration to the quality management.

Key words: Operational Auditorship; Court of Accounts; Performance and Result.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Espécies e Modalidades de Auditoria com seus respectivos objetivos.....	23
Quadro 2 - Auditoria de Regularidade X Auditoria Operacional	29
Quadro 3 – Auditorias realizadas após o 1º Curso de Auditoria Operacional.....	59
Quadro 4 – Auditorias realizadas após o 2º Curso de Auditoria Operacional.....	59
Quadro 5 – Auditorias realizadas após o 3º Curso de Auditoria Operacional.....	59
Quadro 6 – Auditorias realizadas após o 4º Curso de Auditoria Operacional.....	59
Quadro 7 – Auditorias realizadas pela Diretoria de Controle de Obras – DCO.....	60
Quadro 8 – Auditorias realizadas pela Diretoria de Controle da Administração Estadual – DCE.....	60
Quadro 9 - Comparativos entre os números de Auditoria de Regularidade, Auditorias Operacionais e o Total de auditorias e inspeções programadas no período de 2002 a 2005.....	62

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura do Relatório de Auditoria Operacional.....	44
---	----

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS	7
LISTA DE FIGURAS	7
SUMÁRIO	8
1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Tema e problema	11
1.2 Objetivos	13
1.2.1 Objetivo geral	13
1.2.2 Objetivos específicos	13
1.3 Justificativa	14
1.4 Metodologia	15
1.5 Limitações	18
1.6 Organização da pesquisa	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.1 A auditoria: conceito	20
2.2 A auditoria: histórico	21
2.3 Modalidades de auditoria governamental	22
2.4 Auditoria de regularidade <i>versus</i> auditoria operacional	24
2.5 A auditoria Operacional	29
2.5.1 Aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade	31
2.5.2 Tipos de auditoria operacional	33
2.5.2.1 Auditoria de desempenho	33
2.5.2.2 Auditoria de resultados	35
2.5.3 Abrangência da auditoria operacional	36
2.5.4 Etapas da auditoria operacional	38
2.5.4.1 Planejamento preliminar	39
2.5.4.2 Planejamento	40
2.5.4.3 Projeto	41
2.5.4.4 Execução	42

2.5.4.5 Relatório _____	43
2.5.4.6 Acompanhamento _____	45
2.6 A dualidade da auditoria: desempenho e conformidade _____	47
3 AUDITORIA OPERACIONAL – A PRÁTICA _____	50
3.1 Experiência internacional _____	50
3.2 Auditoria operacional nos tribunais de contas brasileiros _____	53
3.3 A experiência do TCE/SC _____	56
3.3.1 O TCE/SC e suas atribuições _____	56
3.3.2 Razões que levaram à implantação da auditoria operacional _____	57
3.3.3 Barreiras encontradas no desenvolvimento da auditoria operacional _____	61
3.3.4 Mudanças na auditoria operacional com relação a auditoria de regularidade _____	65
3.3.5 Resultados alcançados pelo TCE/SC advindos da auditoria operacional _____	68
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES _____	72
REFERÊNCIAS _____	76

1 INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira vive um momento delicado de sua existência, marcada pela prática de irregularidades flagrantes que são denunciadas com frequência. As ocorrências verificadas estarrecem pelo seu conteúdo e aumentam na sociedade a descrença no Poder Público e por extensão, nos gerenciadores governamentais, não importando se autoridades ou subordinados.

Em nível nacional, os momentos de insatisfação popular se manifestam (embora sem ocupar as ruas, como ocorreu em épocas passadas) diante da crise em que se encontra a administração pública com o sucateamento dos serviços essenciais básicos e pelo comportamento de políticos e homens públicos que, com suas atitudes, gestos e palavras, semeiam insatisfação e descrença na sociedade. A inadequação das políticas públicas tradicionais, contribuem para aumentar as frustrações dos que ainda acreditam em modelos de gestão e pessoas capazes de atender aos anseios e necessidades da sociedade.

A profundidade dos problemas sociais, aliada às dificuldades crescentes de financiamento do setor público, vem ampliando o consenso sobre a urgência de se reformular o Estado, buscando maximizar a opção alocativa de seus recursos. Nesse sentido, tão importante quanto priorizar os serviços voltados ao atendimento das necessidades básicas da população, é a permanente busca da eficiência, eficácia, economicidade e, principalmente, efetividade na prestação de tais serviços.

Em sentido amplo, visualizando sob o prisma político - institucional, as mazelas contribuem para o enfraquecimento da autoridade governamental, pairando sobre a sociedade uma incredulidade crescente com relação à capacidade do governo em atender suas necessidades.

O governo e outras instituições do setor público enfrentam vários e difíceis desafios. Buscar melhorar os resultados decorrentes do uso dos recursos públicos utilizados por suas organizações constitui num deles. Outro é convencer a coletividade de que procedimentos administrativos confiáveis têm sido utilizados visando a plena execução de suas atribuições.

Ao deparar-se com esta difícil realidade, um crescente número de administradores públicos, membros de cúpula e principalmente auditores e professores (como observado nas Revistas do TCU: R. TCU, Brasília, v.32, n. 88, abr/jun 2001; e R. TCU, Brasília, v.33, n. 92, abr/jun 2002) têm se mostrado interestados nas melhorias e nos benefícios da Auditoria

Operacional e na possibilidade das técnicas envolvidas virem a beneficiar suas organizações na busca de resultados efetivos quanto às ações implantadas na sociedade.

Desta constatação, emergiu o presente trabalho, que tem por finalidade elucidar questões relevantes sobre o conceito de Auditoria Operacional e sua aplicação pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina - TCE/SC, objetivando observar resultados alcançados na fiscalização desta Corte de Contas através da sua utilização, tendo por pretensão, ampliar o horizonte controlador, desejando assim, a busca de um serviço público com qualidade nas ações e nos resultados.

1.1 Tema e problema

Inicialmente, o objetivo da contabilidade era controlar e prestar informações sobre o patrimônio das entidades privadas, aos proprietários da empresa. Com o surgimento do mercado de capitais, que se distanciava da figura do administrador, surgiu a necessidade da contabilidade reportar informações para outros usuários. Surgiu então, a contabilidade geral, de custos e a financeira para prestar informações aos usuários externos. Com o advento da tecnologia da informação, dando velocidade na apuração dos dados, renova-se a importância da contabilidade como ferramenta de suporte aos modelos de gestão.

Surge então, a auditoria, objetivando a adequada mensuração de dados e registros e sua confiabilidade, ela é utilizada como técnica de avaliação, que consiste no exame de documentos, livros e registros, realiza inspeções internas e externas, relacionadas sempre com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e demonstrações delas decorrentes. Esta obtenção de informações e confirmações referente ao desempenho da atividade, objetiva verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas, de acordo com os seus princípios e normas, aplicados de maneira uniforme, inibindo desta forma, erros, manobras e fraudes.

Neste sentido, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 820/97 - item 11.4, aprovando a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis assim define estes termos:

11.1.4 – Para os fins destas normas, considera-se:

- a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e

- b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

Ao detectar erros ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraudes e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequados sistemas contábil e de controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

Nesse contexto, conforme Gomes (2002), surge a auditoria de natureza operacional que se caracteriza por ser uma ferramenta que vem sendo utilizada pelo setor público, visando um melhor controle de seus gastos, nas suas diferentes esferas. Esta é a modalidade de controle que vem se desenvolvendo nas últimas décadas e teve um importante papel na modernização das instituições públicas, objetivando integrar e consolidar os novos métodos empregados em avaliação de programas e projetos com os conhecimentos e práticas regularmente adotados pelos Tribunais de Contas dos Estados - TCE's nos seus trabalhos.

As Entidades de Fiscalização Superiores - EFS de diversos países, organizadas tanto sob a forma de controladoria como de tribunal de contas, passaram a priorizar o controle de desempenho e, se não deixando de lado, pelo menos relativizando a importância do controle formal, voltado para a legalidade e os demonstrativos financeiros.

Observando a Constituição Estadual em seu art. 58, *caput*, o TCE/SC como órgão fiscalizador, no ano de 2002, adotou a idéia de realizar uma metodologia diferenciada nos trabalhos de auditoria. Diferenciada em relação à maioria dos seus pares, mas que já vinha sendo praticado pelo Tribunal de Contas da União. A nova metodologia incluía aspectos anteriormente pouco abrangidos, como economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos programas e projetos governamentais.

Apesar disto, há de destacar que, na prática a Auditoria Operacional implantada pelo TCE/SC não substitui a auditoria de regularidade. Ela tem por finalidade verificar se os programas e projetos apresentam o desempenho e resultados que foram traçados pela ação governamental. Além disto, busca verificar se a sociedade é a grande beneficiária destas ações.

Assim, considerando a crescente necessidade de ampliação da fiscalização e modernização das instituições públicas, objetivando integrar e consolidar os principais métodos

empregados em avaliação de programas e projetos, a Auditoria Operacional ganha destaque. Sua relevância será aqui pesquisada a partir da sua implantação em abril de 2002, através do Programa de Treinamento, e posterior regulamentação através da Instrução Normativa N° TC 03/2004, na Corte de Contas de Santa Catarina. Para tanto, o trabalho visa dar resposta ao seguinte questionamento: *Quais os resultados alcançados na fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina com a implantação da Auditoria Operacional?*

1.2 Objetivos

Para dar resposta ao problema em destaque, foram estabelecidos os seguintes objetivos:

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho consiste em identificar o estágio em que se encontra e os resultados já alcançados com a adoção da Auditoria Operacional no TCE/SC.

1.2.2 Objetivos específicos

Para a concretização do objetivo geral deste trabalho, destacam-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Caracterizar as modalidades de auditoria, com destaque para a Auditoria Operacional, diferenciando-a da de Regularidade;
- b) Verificar as barreiras encontradas na implementação da Auditoria Operacional na estrutura do TCE/SC;
- c) Identificar como a Auditoria Operacional pode ampliar a ação fiscalizadora a cargo do TCE/SC.

1.3 Justificativa

Objetivando focar a área de conhecimento da auditoria, procura-se neste trabalho mostrar alguns objetivos e enfoques, especificamente sobre Auditoria Operacional, que será aqui, objeto de estudo, delineando a sua implantação e aferição dos resultados alcançados no TCE/SC. A partir disso, pretende-se justificar a realização da presente pesquisa, expondo o motivo da escolha e objetivando a sua eventual utilização em trabalhos futuros, podendo acrescentar assim, nas referências sobre o estudo da matéria.

De uma forma geral, o objeto de investigação é que irá determinar o tipo de método a ser empregado, se experimental ou racional. Neste sentido, de acordo com Beuren *et al* (2004), cada método utiliza procedimentos específicos, e ainda podem ser comuns a ambos.

No que tange à administração pública, percebe-se que o Brasil carece de mais trabalhos voltados para o esclarecimento dos aspectos conceituais e metodológicos da Auditoria Operacional.

A Constituição Federal determina em seu art. 70 que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial será exercida pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas. Nesta tarefa, cabe aos Tribunais se especializarem em ações que envolvam uma melhor aplicação de suas competências, em termos de fiscalização pública.

Para cumprir esta missão, na atual sociedade complexa e diferenciada, não basta apenas a realização de auditorias de conformidade (de regularidade). É necessária a implementação de procedimentos de auditoria mais amplos e completos, ou seja, a Auditoria Operacional. Isto porque, ela não considera apenas aspectos legais e econômicos, mas também os programas, projetos e atividades quanto à eficácia, eficiência, economicidade e efetividade do setor público, em benefício da sociedade.

No que diz respeito ao Curso de Ciências Contábeis da UFSC (Universidade Federal de Santa Catarina), sabe-se que o currículo traz a disciplina CCN 5318 - Auditoria Contábil, que tem, potencialmente, o propósito de, entre outros temas, discutir a temática conceitual acerca da Auditoria Operacional. A experiência a ser adquirida no desenvolvimento deste projeto contribuirá para o avanço no campo da auditoria. Esse avanço dar-se-á tanto no plano pessoal do autor quanto pela posterior oferta de um relatório monográfico, o qual será disponibilizado após

a defesa, com as devidas correções sugeridas pela banca. Desta forma, o trabalho poderá ser apresentado a futuros interessados em obter conhecimento no campo da Auditoria Operacional.

Com relação à nova realidade, os Tribunais de Contas buscam realizar mudanças que envolvam tanto a estrutura de trabalho quanto a metodologia de auditoria empregada. Porém, para aceitar esta nova proposta de trabalho que se vislumbra com a aplicação da Auditoria Operacional, torna-se imprescindível mudar a cultura de fiscalização e fazer com que as pessoas envolvidas no processo, entes fiscalizadores e fiscalizados, convençam-se dos benefícios dela resultantes.

1.4 Metodologia

Para elaborar um trabalho científico faz-se necessário, conhecer as metodologias a serem seguidas e que levarão o pesquisador ao desenvolvimento de seu estudo.

Antes, porém, é necessário definir o que é ciência. Neste sentido, segundo Selltiz (1987, p. 35 *apud* MACHADO, 2005, p. 07) “a ciência não começa nem termina com os experimentos propriamente ditos, mas é um processo de descoberta no qual usamos os melhores instrumentos e ferramentas para responder a nossas questões”. Para Galliano (1986, p. 19 *apud* MACHADO, 2005, p. 07), “o conhecimento científico resulta da investigação metódica, sistemática, da realidade. Ele transcende os fatos e os fenômenos em si mesmos, analisa-os para descobrir suas causas e concluir as leis gerais que os regem”.

Assim, a ciência se refere tanto à investigação racional, pela procura da teoria verdadeira, quanto ao corpo organizado de conhecimento adquirido por tal pesquisa. Portanto, tem-se que a ciência é o conhecimento ou um sistema de conhecimentos que abarca verdades gerais especialmente obtidas e testadas através do método científico. Ainda, para o autor, o conhecimento científico depende muito da lógica.

(Gil, 1989, p. 19) define pesquisa como sendo:

[...] o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Então, o trabalho de pesquisa tem a finalidade de desenvolver respostas para questões através da aplicação de métodos, relacionando estas respostas com o objetivo a ser alcançado.

Lakatos e Marconi (1985) enfocam também este conceito quando apresentam pesquisa como uma indagação minuciosa ou exame crítico e exaustivo na procura de fatos e princípios, uma diligente busca para averiguar algo. Pesquisa não é apenas procurar a verdade, é encontrar respostas para questões propostas utilizando métodos científicos.

Assim, constata-se que o conhecimento filosófico é valorativo, isto é, não é verificável através de experimentação científica. O conhecimento filosófico não poderá ser submetido à observação, pois, seu ponto de partida são hipóteses filosóficas baseadas na experiência, não passíveis de experimentação.

Apesar disto, no desenvolvimento de uma pesquisa os métodos científicos são apresentados através de uma metodologia. Neste sentido, de acordo com Inácio Filho (1994, p.55 *apud* MACHADO, 2005, p. 07):

[...] metodologia é o conjunto de procedimentos e técnicas de que se lança mão no processo de investigação, incluindo-se aí aspectos relacionados ao como fazer a pesquisa. Está relacionada ainda, à pesquisa ideológica do investigador, aos seus objetivos, aos seus pressupostos, à sua concepção de mundo.

A finalidade de uma pesquisa científica, através da aplicação de métodos científicos, é atingir um objetivo, respondendo as questões que foram formuladas.

Menos formalmente, a pesquisa científica geralmente abrange qualquer campo sistemático de estudo ou o conhecimento obtido desse.

Este estudo científico trata de uma monografia que Inácio Filho (1994, p. 59 *apud* MACHADO, 2005, p.08) caracteriza como:

[...] Síntese de leituras, observações, reflexões, e críticas, desenvolvidas de forma metódica e sistemática por um pesquisador que relata a um ou mais destinatários, um determinado escrito que seja o resultado de suas investigações, as quais, por sua vez, têm origem em suas inquietações acadêmicas.

Apresentando o significado de ciência, deve-se definir a modalidade de pesquisa a ser utilizada.

Para o estudo em questão relativo aos seus objetivos, será utilizada a pesquisa exploratória. Ela tem, segundo Beuren *et al* (2004, p.80) algumas finalidades primordiais como: “proporcionar maiores informações sobre o assunto que vai se investigar; facilitar a delimitação do tema de pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses; ou descobrir um novo enfoque sobre o assunto”. Deste modo, a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral de determinado fato através do aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinado tema, razão pela qual, será adotada neste trabalho.

Uma pesquisa é um processo de construção do conhecimento que tem como metas principais gerar novos conhecimentos e/ou corroborar ou refutar algum conhecimento pré-existente. É basicamente um processo de aprendizagem tanto do indivíduo que a realiza quanto da sociedade na qual esta se desenvolve. A pesquisa como atividade regular também pode ser definida, como o conjunto de atividades orientadas e planejadas pela busca de um conhecimento.

Já quanto ao procedimento, o Estudo de Caso é o escolhido, pois de acordo com Gil (1989) o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetivos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamento considerados. Assim, para atingir o objetivo referente à análise da metodologia de Auditoria Operacional utilizada no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, será feito um estudo de caso neste órgão.

Quanto à abordagem do problema esta pesquisa classifica-se como qualitativa, pois como relatam Beuren *et al* (2003, p.92) “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Por seu turno, (Richardson, 1999, p. 80) defende que:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. Podem também, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Assim, buscando analisar a Auditoria Operacional utilizada no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina - TCE/SC, este estudo contempla a característica de pesquisa

qualitativa, pois em sua realização serão interpretados dados sobre o fato citado acima. Apesar disto, técnicas estatísticas para descrição ou análise dos dados, não serão utilizadas.

Para a coleta de dados serão utilizadas, entrevistas semi-estruturadas com o orientador e responsável técnico pela Auditoria Operacional no assunto no TCE/SC, visando complementar os dados sobre o tema deste estudo e permitir uma melhor compreensão da Auditoria Operacional realizada por este órgão.

De acordo com Triviños (1987), a entrevista semi-estruturada é a que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses que interessam à pesquisa e que, em seguida, adicionam-se a uma grande quantidade de interrogativas, fruto de novas hipóteses que surgem no transcorrer da entrevista. Assim, o informante, seguindo espontaneamente sua linha de pensamento e suas experiências cotidianas, influencia a elaboração do conteúdo da pesquisa.

O trabalho monográfico inicia-se através de dúvidas, problemas ou curiosidades. Nesse sentido, esse trabalho surge do interesse em pesquisar e analisar uma nova modalidade de auditoria, e tem por finalidade elucidar questões relevantes sobre o conceito de Auditoria Operacional e sua aplicação pelo TCE/SC, objetivando observar resultados alcançados na fiscalização desta Corte de Contas através da sua utilização, tendo por pretensão, ampliar o horizonte controlador, desejando assim, a busca de um serviço público com qualidade nas ações e resultados.

1.5 Limitações

O trabalho a ser realizado terá algumas limitações no seu desenvolvimento, principalmente porque a Auditoria Operacional ainda é um programa recente no TCE/SC, o qual necessita de um amadurecimento, que torne possível a consecução dos objetivos traçados para uma melhor avaliação em termos de eficiência obtida para a sociedade como um todo.

Outro fator delimitador que merece destaque reside na ressalva de que os resultados que serão obtidos com a realização do estudo, por se tratar de estudo de caso, retratam somente a situação do TCE/SC, e, portanto, somente a ela é aplicável.

1.6 Organização da pesquisa

Para auxiliar na compreensão do presente trabalho, organizou-se o mesmo em 04 capítulos: Introdução, Fundamentação Teórica, Auditoria Operacional – a prática e as Conclusões.

O primeiro capítulo refere-se à introdução do trabalho, onde são apresentados o tema, o problema da pesquisa e os objetivos gerais e específicos a serem alcançados com o decorrer do trabalho. Descreve-se ainda, a justificativa, a metodologia, a limitação da pesquisa e a organização de pesquisa.

No segundo capítulo está apresentada a fundamentação teórica do trabalho, onde se evidencia a importância da Auditoria Operacional, algumas definições e os principais modelos de auditoria. Nesta parte, registra-se um breve histórico, com alguns conceitos, aspectos e tipos de auditoria governamental, enfatizando a auditoria de regularidade e a Auditoria Operacional, inclusive comparando-as, sendo que, as quais embora com focos distintos, demonstram a necessidade e importância da gestão pública na atualidade.

Ainda, no segundo capítulo, são demonstrados alguns aspectos referentes aos princípios da Auditoria Operacional como eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, mostrando as suas subdivisões em auditoria de desempenho e auditoria de resultados. Posteriormente, abrange-se a Auditoria Operacional e suas etapas focalizando o planejamento, projeto, execução, relatório e acompanhamento de auditoria.

No terceiro capítulo, Auditoria Operacional – a prática, descreve-se a prática da Auditoria Operacional. Cita-se a experiência internacional e aspectos nos tribunais de contas brasileiros, dando ênfase ao caso específico do TCE/SC, salientando a instituição e suas atribuições, as razões que a levaram à implantação da Auditoria Operacional, barreiras encontradas no seu desenvolvimento e as mudanças observadas nas etapas da Auditoria Operacional com relação à auditoria de regularidade. Fechando o capítulo, ressalta-se os resultados verificados na fiscalização desta Corte de Contas advindos da implantação desse novo tipo de Auditoria, no TCE/SC.

Por fim, no quarto capítulo, tem-se a Conclusão do trabalho, com as considerações finais e as recomendações, dando destaque para aquelas julgadas mais relevantes.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O propósito deste capítulo consiste em fazer uma breve investigação sobre o tema em discussão. Para tanto, inicialmente são demonstrados alguns aspectos referentes aos, conceitos, princípios da Auditoria Operacional como eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, mostrando as suas subdivisões em auditoria de desempenho e auditoria de resultados. Posteriormente, abrange-se a Auditoria Operacional e suas etapas focalizando o planejamento, projeto, execução, relatório e acompanhamento de auditoria.

2.1 A auditoria: conceito

Objetivando a adequada análise de dados e registros bem como sua confiabilidade, a auditoria é utilizada como uma técnica de avaliação. Ela consiste no exame de documentos, livros e registros. Realiza inspeções internas e externas, relacionadas sempre com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e demonstrações deles decorrentes. Esta obtenção de informações e confirmações referente ao desempenho da atividade, objetiva verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas, de acordo com os seus princípios e normas, aplicados de maneira uniforme.

De acordo com Attie (2000, p. 25) “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial, implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. Considerando esse contexto, o auditor ganha maior responsabilidade quando percebe que seu trabalho não pode limitar-se àquilo que está registrado nos livros oficiais, mas também ao que pode ser omitido destes. Sendo assim, todo trabalho e esforço do auditor estarão centrados nos fatores que influenciam as demonstrações contábeis e financeiras, e que acabam desaguando no setor contábil, que é o responsável pelo seu preparo.

Para (FRANCO e MARRA 1989, p. 15), a auditoria é definida como:

A técnica contábil que - através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade - objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Percebe-se, uma certa relação entre os conceitos apresentados pelos diversos autores que possuem uma visão peculiar sobre auditoria, destacando-se a visão e a experiência com que cada autor adquiriu sobre o assunto como tópico diferencial de conceituação.

Como se constata, o objetivo principal da auditoria contábil é a confirmação dos registros contábeis e suas conseqüentes demonstrações contábeis visando atestar sua veracidade e confiabilidade. Na execução dos seus objetivos ela contribui para confirmar os próprios fins da contabilidade, sendo que avalia a adequada aplicação dos princípios e normas, dando aos investidores (titulares do patrimônio); financiadores e fornecedores (credores do patrimônio); e ao fisco, a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período.

Por outro lado, a auditoria pública (tema em foco) tem por objetivo a verificação ou revisão de registros, demonstrações e procedimentos adotados nas diversas entidades públicas visando avaliar a adequação e veracidade das situações expostas. Assim, a auditoria é uma avaliação, por revisão, análise, estudo, a fim de opinar sobre o comportamento patrimonial, sobre a gestão de administradores, sobre a conduta de pessoas às quais se confiam bens ou valores, sobre o destino de fundos e recursos, em suma, busca “conhecer” pelos registros, documentos, controles, como sucederam os trabalhos que produziram peças contábeis.

2.2 A auditoria: histórico

Conforme Attie (2000), o surgimento da auditoria está relacionado com a necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto a realidade econômica e financeira das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas e a sua grande distribuição, concorrentemente ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas.

Ainda, segundo o autor, a atividade auditoria é originária da Inglaterra que, como dominadora dos mares e do comércio em épocas passadas, iniciou a disseminação em diversos locais e países e, por conseqüência, o exame dos investimentos mantidos naqueles locais.

Conforme Rocha (2006), é difícil dizer com exatidão quando se deu o surgimento da Auditoria no Brasil, porém relata-se o primeiro trabalho, oficial, há aproximadamente um século. Cita que, a empresa de Auditoria *Clarkson & Cross*, a atual *Ernest & Young*, certificou o

balanço da empresa Paulo *Tramway Light & Power Co.*, entre o período de junho 1899 e 31 de dezembro de 1902.

Segundo o autor, nos anos 50 existia uma carência de infraestrutura de mercado que permitisse alavancar o processo industrial do Brasil, visando resolver isso foi criado o BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico). Com o passar dos anos novas empresas foram surgindo, e como existiam normas a serem seguidas e havia o interesse de acionistas estrangeiros em investir nelas, deflagrou-se assim, a necessidade ainda maior de exigir que fosse feita auditoria nestas empresas, a fim de que elas pudessem fornecer informações fidedignas sobre sua situação financeira, e se estavam de acordo com o que a norma exigia.

Entretanto, de acordo com Rocha (2006), apenas a partir de 1965, através da lei nº 4.728/65, foi mencionada pela primeira vez a expressão “auditores independentes”, isso mostra como é recente, pelo menos no que diz respeito à norma, o surgimento da auditoria no Brasil.

Posteriormente, o Banco Central, estabeleceu regulamentos, que tornaram a auditoria, externa ou independente, obrigatória em quase todas as entidades integrantes do SFN (Sistema Financeiro Nacional) e companhias abertas (S.A). O CFC (Conselho Federal de Contabilidade), criou a resolução nº 321/72, onde expressava as normas e procedimentos de auditoria, sendo estes elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Em 1976, a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), determina em seu art. 177 que as demonstrações financeiras, contábeis das companhias abertas estariam obrigadas a passarem por auditoria externa.

Posteriormente a esta data, existem várias Normas e Resoluções emitidas pelo CFC com relação à Auditoria Externa e Interna, objetivando regulamentar a atividade.

2.3 Modalidades de auditoria governamental

Ao editar em 2004, normas específicas para tratar das modalidades de auditoria, a *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI - (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores), adotou a expressão *performance auditing*, ou seja, auditoria de desempenho.

Por outro lado, ao examinar o conteúdo e características dos tipos de auditoria, constata-se que não há, entre os pesquisadores do assunto, um consenso sobre as diversas modalidades de auditoria existentes.

Neste sentido, Freitas (2005) destaca que as terminologias das auditorias realizadas pelas EFS, variam de acordo com o país, região ou organização que as utilize. Dentre os variados rótulos empregados, destacam-se: Auditoria Operacional, auditoria de desempenho (*performance audit*), auditoria de valor pelo dinheiro (*value for money audit*) auditoria administrativa, auditoria de gestão, auditoria de rendimento e auditoria de resultados.

Por seu turno, ao abordar o assunto, Peter e Machado (2003) apontam as seguintes modalidades de Auditoria: de Gestão, de Programas, Operacional, Contábil, de Sistemas, Especial, da Qualidade e Integral.

Por fim, visando disciplinar o assunto, o Decreto Estadual nº 425, de 05 de agosto de 1999, regulamentou, com base no artigo 62 da Constituição do Estado de Santa Catarina, e nos artigos 25, XI; 47, VI, “b”; 88 e 95 da Lei nº 9.831, de 17 de fevereiro de 1995, e alterações posteriores, as atividades de auditoria a cargo da Secretaria de Estado da Fazenda. Assim, as espécies e modalidades de auditorias e respectivos objetivos são definidos no quadro 1.

Espécies de Auditoria	Modalidades de Auditoria	Objetivos
Auditoria Ordinária ¹	Auditoria de Gestão	Avaliar a Regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios e instrumentos congêneres, verificar a legalidade dos atos de pessoal, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos.
	Auditoria de Programas	Objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados.
	Auditoria Operacional	Atua nas áreas inter-relacionadas do órgão ou entidade auditada, avaliando a eficácia dos resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e a eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos.
	Auditoria Contábil	É a técnica que, utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações, mediante procedimentos específicos pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originadas refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas representadas.
	Auditoria de Sistemas	Objetiva assegurar a adequação, o processamento, e a privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação pertinente.

¹ Aquela que obedece uma programação da Diretoria de Auditoria Geral e inicia-se de ofício.

	Auditoria Tradicional/ Financeira/ Conformidade/ Regularidade	Verifica a análise das contas, da situação financeira e da legalidade e regularidade das operações realizadas por um auditor, com vistas a emitir ou não um parecer.
Auditoria Especial	Auditoria Especial	Objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender solicitação ou determinação expressa, com indicação dos fatos a serem verificados, do Governador do Estado e/ou dos dirigentes dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta.

Quadro 1 – Espécies e Modalidades de Auditoria com seus respectivos objetivos.

Fonte: Decreto Estadual nº 425/99 e Boletim Interno do TCU nº34/92.

Desta forma, por contarem com amparo legal e por se constituírem em pano de fundo dos trabalhos da Instituição que será objeto de estudo neste trabalho, serão estas as terminologias empregadas bem como seus respectivos objetivos.

Assim, apesar das diversas modalidades de auditoria existentes, para efeitos da continuidade deste trabalho, serão analisadas com mais detalhes apenas duas: a de regularidade e a Operacional. A opção pela auditoria de Regularidade para ser contraposta à Operacional, deve-se à proximidade conceitual e à ampla utilização pela Instituição a ser analisada. Este assunto será objeto do tópico seguinte.

2.4 Auditoria de regularidade *versus* auditoria operacional

Não se pode afirmar, que as atividades hoje vistas como próprias da Auditoria Operacional sejam novas. Nem nova, é sua necessidade. Porém, considerando o crescimento físico e o aumento da complexidade das organizações e a evolução das técnicas de administração, tem-se, a necessidade de buscar uma sistematização do estudo das ações que envolvam esse tipo de auditoria, dando assim, maior consistência ao trabalho dos auditores.

Sobre esse aspecto, Schneider (1981) defende que os auditores deverão verificar se as leis, contratos, políticas e procedimentos estão sendo observados e se todas as transações comerciais foram realizadas de acordo com as políticas estabelecidas e com êxito. Além disto, o autor defende também que, estando de posse destas informações, o auditor deve formular sugestões para melhorar os procedimentos e serviços existentes.

Assim, embora as atividades inerentes à Auditoria Operacional não sejam novas, seu estudo e sistematização o são. E, para melhor compreender o que é, e quais os seus propósitos, uma das formas é compará-la com a auditoria de regularidade².

Preliminarmente, cabe ressaltar que a Auditoria Operacional é uma evolução natural da Auditoria de Regularidade, que deixou de ser especificamente contábil para tornar-se abrangente, acrescentando à verificação da legalidade e correção dos registros contábeis, a determinação da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das entidades.

De acordo com Vitali (1995), metodologicamente, não existem diferenças significativas em relação à realização de uma auditoria de regularidade e uma Auditoria Operacional. Ambas se caracterizam pela realização de verificações e análises, objetivas e sistemáticas, das operações de uma determinada entidade, cujos resultados serão posteriormente consubstanciados em um relatório.

Porém, as diferenças aparecem quando se analisa a abrangência e os objetivos pretendidos em cada uma delas. Neste sentido, Vitali (1995), ensina que enquanto, na auditoria de regularidade o objetivo está relacionado com a adequação das demonstrações financeiras, na Auditoria Operacional, as demonstrações financeiras servem apenas como instrumento de seu processo, visto que seu objetivo está vinculado à apreciação das operações ou atividades de uma entidade segundo os benefícios por ela produzidos.

Ainda, segundo Vitali (1995), objetivamente, uma auditoria de regularidade busca:

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

Por seu turno, a Auditoria Operacional, além destes, pretende:

- analisar o planejamento, a organização e os sistemas internos de controle administrativo;
- avaliar a eficiência e a economicidade com que são utilizados os recursos humanos, materiais e financeiros;

² Considerando a existência de diversos termos sinônimos (auditoria financeira, auditoria tradicional e auditoria de conformidade) para esta modalidade de Auditoria, para efeitos deste trabalho, será utilizado o termo auditoria de regularidade.

- avaliar o resultado das operações realizadas em relação aos objetivos pretendidos.

Assim, à medida que a auditoria de regularidade limita a sua abrangência à área contábil-financeira, a Auditoria Operacional estende-se por toda a organização. E, ainda, enquanto a primeira objetiva, principalmente, verificar, a segunda pretende também, avaliar.

Nesse aspecto, Vitali (1995, p. 47) deixa claro que "a Auditoria Operacional não é, e nem poderia ser, a substitutiva da auditoria financeira, e sim a sua complementação". Na verdade, a Auditoria Operacional é, de fato, uma etapa posterior à auditoria de regularidade.

Diferentemente das auditorias de regularidade, nas quais os procedimentos e rotinas são perfeitamente definidos e os auditores executam, muitas vezes, programas-padrão, nas Auditorias Operacionais o planejamento é dinâmico, estendendo-se por todo o trabalho.

Uma Auditoria Operacional não consiste, de acordo com a Intosai (2004, p. 67), "em uma série de medições, operações ou subprocessos claramente definidos que se realizam separadamente e de forma consecutiva". Na prática, os processos evoluem gradualmente através de sua interação recíproca, e se concluem de modo simultâneo.

Ao contrário do que ocorre com as auditorias de Regularidade, em uma Auditoria Operacional o início dos trabalhos de análise não indica que já há uma decisão da EFS acerca da realização daquele exame, como explica a Intosai:

Com efeito, cada auditoria Operacional é precedida de uma etapa denominada análise preliminar, na qual se estabelece se existem as condições requeridas para a execução da auditoria (análise principal) e, caso existam, é apresentada uma proposta de auditoria junto com um plano de trabalho (INTOSAI, 2004, p.65).

No entanto, a análise preliminar pode recomendar que a auditoria não seja realizada, entre outros motivos, caso não sejam identificadas oportunidades de melhoria nos programas ou entes objeto do exame. Nesse sentido, a Intosai, expõe:

A possibilidade de auditar é outra condição verificada durante a análise preliminar, acarretando questões como, se é provável que se disponha da informação ou das provas requeridas? Há informação confiável e objetiva, assim como oportunidades razoáveis de obter esta informação? (INTOSAI, 2004, p. 58)

Em relação às fiscalizações de regularidade, o processo de realização das Auditorias Operacionais é geralmente mais longo e interativo, participando dele outros atores e a própria

entidade auditada. Quanto aos critérios de auditoria, não são pré estabelecidos por leis e normas aplicáveis ao objeto de estudo.

Dentre as possíveis fontes de critérios para auditorias de desempenho (Auditoria Operacional), podem ser enumerados, de acordo com as normas da Intosai:

Referências a comparações históricas e comparações com melhores práticas; normas, experiências e valores profissionais; indicadores-chave de desempenho; conhecimentos científicos novos ou já consolidados; critérios utilizados previamente em auditorias similares ou empregados por outras EFS; organizações que realizem atividades semelhantes ou tenham programas similares; e bibliografia sobre a matéria em questão (INTOSAI, 2004, p. 60-61).

Os procedimentos adotados em uma Auditoria Operacional conforme Vitali (1995), guardam grande semelhança com os praticados nas auditorias tradicionais (de regularidade). Dois aspectos, no entanto, devem ser destacados dada a sua importância dentro da Auditoria Operacional. O planejamento e o relatório, uma vez que o trabalho de campo, propriamente dito, pouco difere nos dois casos e as regras e condutas são aplicáveis a ambas.

Ainda, segundo o autor, o primeiro aspecto do planejamento leva em conta que os resultados de uma auditoria estão diretamente relacionados com a sua preparação. Quanto mais bem planejada, melhores serão os resultados da auditoria, tanto de regularidade, quanto operacional, e isso é de grande valia, visto que o seu planejamento é fundamental para a obtenção de resultados significativos.

Assim, é na fase de planejamento que se deve obter uma visão geral da entidade a ser auditada, conhecer seus objetivos e propósitos, buscar informações relevantes em relação aos aspectos ou setores a serem visitados, bem como definir os dados que servirão de paradigma para as avaliações. É, nesta fase também, que devem ser determinados os critérios que serão empregados quando da execução do trabalho de campo, levando-se em conta eventuais evidências anteriormente detectadas, definindo-se a abrangência e a profundidade das análises e a dimensão e qualidade das verificações, bem como estabelecer os parâmetros e o escopo dos resultados pretendidos.

Entende-se, nesse sentido, a importância na ênfase de uma boa preparação para o êxito de uma Auditoria Operacional, pois quando devidamente planejado, os procedimentos de auditoria possibilitam ao auditor inspecionar a evidência que maior grau de relevância apresenta para o parecer.

Já, quanto ao segundo aspecto, a elaboração do relatório, cabe destacar o que Scantlebury (1981, p.101) em seu artigo, recorda:

Assim como cada edifício, sem interessar quão diferente seja dos outros, tem características básicas, tais como: teto, paredes, piso e outras, cada relatório de auditoria Operacional tem certos elementos estruturais comuns que podem ser considerados como os elementos primários, à base dos quais é possível desenvolver completamente em relatório de auditoria.

Desta forma, Vitali (1995) explica que, o que diferencia um relatório de Auditoria Operacional de outros relatórios, são as características das suas conclusões. Embora estruturalmente semelhantes, as conclusões inferidas de uma Auditoria Operacional apresentam um grau de complexidade muito maior, pois deixam o campo específico das Ciências Contábeis, para enveredar pela Economia, Administração, Engenharias, tornando-se assim, multidisciplinar.

Esta abrangência requer do auditor, em contrapartida, maior disciplina e maior rigor na elaboração do relatório, principalmente em se tratando de entidades governamentais, onde poderão estar em jogo, muitas vezes, decisões sobre extinções, transferências, privatizações, alterações jurídicas e outras tantas, sendo, portanto, fundamental que ao apresentar suas conclusões e recomendações, estas sejam expostas clara e objetivamente e sempre embasadas em estudos e opiniões técnicas, pois como bem salienta Vitali (1995, p.49):

Muitas vezes, já temos convicções técnicas, políticas e ideológicas que não são, por si só, universalmente aceitas como verdades absolutas. Por esta razão, nas suas conclusões a respeito da Auditoria Operacional realizada e, conseqüentemente, na elaboração do correspondente relatório o auditor não deve, nem tem direito de se deixar influenciar por estas convicções.

O quadro 2 apresenta uma síntese comparativa das características das auditorias de regularidade e operacional.

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

Quadro 2 - Auditoria de Regularidade X Auditoria Operacional

Fonte: (ALBUQUERQUE, 2006, p. 62)

Como se pode ver, embora parcialmente semelhantes, a realização de uma Auditoria Operacional requer cuidados adicionais em relação à auditoria de regularidade, pois sua elaboração envolve conhecimentos multidisciplinares e clareza de objetivos. Exige, ademais, disciplina e persistência do auditor, que não pode permitir que preconceitos e opiniões afetem a imparcialidade e a impessoalidade necessárias à interpretação dos dados e informações recolhidas, as quais devem ser registradas de forma clara e objetiva.

Nos tópicos seguintes, serão analisados mais detidamente, os aspectos conceituais da Auditoria Operacional, os tipos e etapas que a compõem.

2.5 A auditoria Operacional

A idéia de controle sempre esteve intrínseca ao ser humano, com maior ou menor intensidade, dependendo do momento histórico por qual passava e da sua ambição pelo poder. Assim, um grande interessado no controle, de acordo com Bobbio (1995), é o Estado, que através de diversas doutrinas teóricas impôs sua vontade diante da sociedade. Montesquieu, com sua teoria da recíproca independência dos três Poderes e a separação das funções de fazer e cumprir as leis e julgar com base nelas, teve notória importância nesta evolução do controle.

De acordo com Albuquerque (2006), a administração pública sofre mudanças de paradigmas. Isto representa a transição da clássica administração pública burocrática, atenta ao cumprimento de regras e procedimentos formais, rígidos e hierarquizados, para a nova gestão pública ou administração pública gerencial. Neste processo emergem valores como flexibilidade, autonomia e ênfase nos resultados e impactos dos programas e políticas públicas junto ao cidadão que poderão ser atingidos através da Auditoria Operacional.

Para tanto, parte-se da compreensão de que é possível desenvolver estratégias administrativas fundadas na delegação de autoridade e na cobrança *a posteriore* de resultados.

A partir desta realidade, objetiva-se buscar uma maior consistência da Auditoria de Natureza Operacional consistindo a mesma na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal de Contas.

Nesse sentido, em praticamente todos os países democráticos do mundo, independente do seu sistema de governo, ao lado das instituições que dão funcionalidade aos três Poderes existe um organismo de controle técnico das finanças públicas, em geral vinculado ao Poder Legislativo, responsável pelo controle externo da Administração, citado por Barreto (2003).

Sobre estas organizações de controle, Albuquerque (2006, p.12-13) discorre:

São as chamadas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), que em países como Alemanha, Bélgica, Espanha, Portugal e Brasil possuem a configuração de Tribunais de Contas, órgãos colegiados com função judicante, criados a partir do modelo francês, recentemente adotado também pela Comunidade Econômica Européia. Já nos países de cultura anglo-saxônica estas instituições geralmente estão estruturadas sob a forma de órgãos singulares, sem função judicante, denominadas auditorias ou controladorias gerais, como no Reino Unido, Canadá, Estados Unidos e Austrália.

Percebe-se então, a necessidade de uma ferramenta, como a Auditoria Operacional, inserida nesse contexto, visto que trata de uma forma auxiliar de controle no âmbito público, atentando para a maximização dos recursos disponíveis e a qualidade dos programas e projetos governamentais, objetivando a gestão pública saudável.

Dedica-se especial atenção às implicações desse novo cenário para o controle externo, exercido pelos órgãos centrais de auditoria. São considerados alguns efeitos das reformas junto à administração pública no Brasil, especialmente no tocante à construção de sistemas de gestão e de indicadores de desempenho.

Não menor importância deverá ser dada ao controle interno dos entes auditados, visando conhecer sua cultura e a forma como interpretam e aplicam os conceitos nos programas e projetos que realizam. Prova do seu prestígio, é a declaração da EFS do Canadá. Segundo Albuquerque (2006, p. 99), "a opção dos auditores por uma abordagem baseada em resultados (produtos) ou em processos (sistemas) dar-se-á a partir da avaliação que possuam acerca dos controles internos do órgão ou programa a ser auditado".

Ressalte-se, a advertência da Intosai (2004) no sentido de que a Auditoria Operacional não seja racionalizada excessivamente, mediante normas detalhadas, pois consiste num trabalho investigativo que exige flexibilidade, imaginação e uma elevada competência analítica, fruto de um processo de aprendizagem que provém da experiência.

Para a Intosai (2004), um auditor Operacional deve ter adequada formação em ciências sociais e em métodos de investigação e avaliação científica. Os programas de formação podem incluir temas tais como métodos de investigação qualitativa, análises de estudos de caso, amostragem estatística, técnicas de coleta de dados quantitativos, esboço da avaliação e análise de dados bem como, temas relacionados com o escopo de trabalho dos auditores.

No TCU, esta atividade (Auditoria Operacional) teve impulso definitivo com o Projeto de Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional, iniciado em abril de 1998, ao amparo do Acordo de Cooperação Técnica entre os governos do Brasil e do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, executado com o apoio do *Department For International Development* - DFID. O principal objetivo desse Projeto foi o de contribuir para o melhor desempenho de órgãos e entidades governamentais por meio da implementação das recomendações resultantes das auditorias de natureza operacional realizadas pelo TCU.

Os variados conceitos e definições utilizados pelas EFS a respeito do significado e orientação da Auditoria Operacional têm em comum a compreensão de que se trata de uma forma de avaliação dos chamados "Es": economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Este assunto será objeto de discussão no tópico seguinte.

2.5.1 Aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade

O critério é a base dos julgamentos. Os trabalhos de Auditoria Operacional envolvem a aplicação explícita e/ou implícita de alguns critérios por meio dos quais o auditor irá julgar o comportamento da atividade, da organização ou do projeto que está sendo avaliado ou

controlado. Gomes (2002) descreve que os fatos encontrados em determinado trabalho de auditoria devem ser confrontados com algum critério, com vistas a auxiliar o auditor a fazer algum julgamento, recomendação ou determinação.

Sendo assim, a Auditoria Operacional somente é bem entendida, quando não há dúvidas sobre os conceitos de: eficiência, economicidade, eficácia e efetividade. Embora de aceitação geral e de contarem com uma relativa unanimidade quanto aos seus significados, devem ter, em relação à Auditoria Operacional, definições que permitam a compreensão desse tipo de auditoria e evitem o surgimento de dúvidas conceituais.

Destarte, para uma melhor compreensão conceitual, utiliza-se a teoria de Rocha (2004) explicitada através do Programa de Capacitação em Metodologia da Auditoria Operacional no Setor Público, adaptada para este trabalho, onde pode-se definir esses termos como:

- **eficiência**: visa a obtenção de níveis máximos de produção com níveis mínimos de recursos. Busca a máxima produtividade dos recursos disponíveis, sem comprometer a qualidade. Para tanto, de acordo com Guettky *et al* (2004) ensinam que ela se preocupa com os meios, métodos e procedimentos mais indicados, que precisam ser adequadamente planejados e organizados, para assegurar a otimização dos recursos disponíveis;
- **economicidade**: consiste na busca da obtenção e/ou alocação de recursos adequados, nas quantidades necessárias e no momento certo. Refere-se à capacidade de gerir adequadamente os recursos à sua disposição. Ou seja, consiste no que Guettky *et al* (2004) definem como sendo a administração prática e sistemática das operações de uma entidade, projeto ou empresa pública, objetivando assegurar custos operacionais mínimos ao realizar as funções que lhe são atribuídas;
- **eficácia**: consiste na consecução dos objetivos programados, em termos da ação da entidade ou programa, conforme planejado. Refere-se aos objetivos e metas programados, confrontados com os realizados. Neste sentido, o *National Audit Office* – NAO (EFS do Reino Unido), a define como sendo a relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de projetos, programas ou outras atividades e o alcance dos objetivos através dos recursos disponíveis; e,

- **efetividade:** busca a obtenção dos resultados esperados advindos da ação programada. Refere-se aos efeitos e impactos causados pela ação. Por seu turno, Guettky *et al* (2004) defendem que ela consiste na aferição da preocupação da organização com seu relacionamento externo, sua sobrevivência e atendimento das necessidades sociais.

Convém destacar que além destes, surgiu recentemente um quinto “E” de equidade. Porém, o mesmo não será objeto de estudo neste trabalho.

Desta forma, constata-se que os conceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, reunidos, compõem o pano de fundo de toda a Auditoria Operacional que é dividida em dois tipos de auditoria: a de desempenho e a de avaliação de resultados. Estes dois tipos de auditoria serão objeto de investigação nos próximos tópicos.

2.5.2 Tipos de auditoria operacional

As mudanças ocorridas nas últimas décadas nos contextos, econômico, social e político, demandaram uma melhoria da gestão pública. Assim, ao longo dos anos, os órgãos da administração pública têm utilizado vários enfoques para avaliar o desempenho e o resultado de programas, políticas e atividades.

Uma das formas encontradas de aferir a efetividade destas iniciativas é a implantação da Auditoria Operacional que, dada sua amplitude, é classificada em dois tipos: de desempenho (também conhecida como de desempenho operacional) e a de resultados (também conhecida pela denominação de avaliação de programa), que é uma auditoria social. Os objetivos, significado e campo de atuação de cada uma delas será objeto de análise nas próximas subseções.

2.5.2.1 Auditoria de desempenho

A auditoria de desempenho tem como princípio o exame da economicidade, eficiência e eficácia da gestão pública. Nela, de acordo com Rocha (2004), são analisados: i) a obediência aos dispositivos legais aplicáveis aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da gestão; ii) a forma como as entidades adquirem, protegem e utilizam seus recursos; iii) as causas de práticas antieconômicas e ineficientes; e iv) o cumprimento dos objetivos e metas previstas.

Assim sendo, o foco da auditoria de desempenho é o processo de gestão nos seus múltiplos aspectos: planejamento, organização, procedimentos operacionais e acompanhamento gerencial, inclusive quanto aos seus resultados em termos de alcance de metas em relação aos objetivos pretendidos.

Desta forma, de acordo com Intosai (2005), ela significa, habitualmente, um processo contínuo de controle e informação sobre os resultados dos programas, com destaque para o confronto dos resultados com as metas preestabelecidas.

Sua Operacionalização, para Rocha (2004), pode utilizar três tipos de análises: i) estratégia organizacional; ii) gestão organizacional; e, iii) gestão operacional.

A primeira abordagem está voltada para a avaliação da ação estratégica da entidade e envolve, basicamente, os seguintes aspectos:

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

A segunda abordagem, denominada análise da gestão organizacional, trata fundamentalmente da avaliação da adequação da estrutura organizacional aos seus objetivos e da maneira como a organização está sendo conduzida por seus responsáveis. Deve, de acordo com Rocha (2004), abranger entre outras, as seguintes questões:

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

A terceira abordagem, conforme Rocha (2004), está voltada para o exame dos processos de trabalho e envolve, entre outras, a análise dos seguintes aspectos:

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

Esta abordagem dada a auditoria de desempenho no TCE/SC é semelhante a praticada no TCU, onde a respeito do significado e orientação, têm em comum a compreensão de que se trata de uma forma de avaliação dos “Es”: economicidade, eficiência e eficácia. E, também, encontra paridade em relação às suas abordagens, acordando com o problema e as questões com as quais intenta examinar: análise da estratégia organizacional, análise da gestão e análise dos procedimentos operacionais.

2.5.2.2 Auditoria de resultados

Enquanto a auditoria de desempenho tem como princípio o exame da economicidade, eficiência e eficácia, a auditoria de resultados, tem como objetivo examinar a efetividade das ações da gestão pública.

Este tipo de Auditoria Operacional, de acordo com Intosai (2005), são estudos individuais, que avaliam como funciona um programa. Estas avaliações costumam examinar uma gama de informações sobre o desempenho do projeto e seu contexto que tem um alcance mais amplo do que é possível controlar durante seu funcionamento habitual.

Enquanto a auditoria de desempenho verifica, além da eficiência operativa, o grau de cumprimento de metas, comparando metas previstas com a realização, a auditoria de resultados busca apurar em que forma as ações implementadas produziram os efeitos pretendidos.

Assim sendo, uma auditoria de resultados diferencia-se de uma auditoria de desempenho porque permite responder a questões não abordadas por esta última. Como exemplo: uma auditoria de desempenho em um programa de nutrição infantil procurará verificar o alcance das metas propostas, sugerindo, eventualmente, o aumento da eficiência do programa mediante uma seleção mais adequada dos beneficiários e uma melhoria dos sistemas de

aquisição, distribuição e oferta de alimentos. Mas nada dirá sobre se estas correções diminuíram a desnutrição.

Por outro lado, a auditoria de resultados almeja estabelecer em que medida o programa consegue melhorar a situação nutricional da população-alvo. Se houveram mudanças, sua magnitude e que segmentos dela foram afetados.

Neste sentido, o conceito é complementado através do entendimento da Intosai (2005, p.28) de que “uma avaliação de programa permite uma mensuração geral do funcionamento do programa e do que pode ser feito para melhorar seus resultados”.

Entre os aspectos a serem examinados num programa ou projeto de governo mediante uma auditoria de resultados, destacam-se conforme Rocha (2004) os seguintes tópicos:

- concepção lógica do projeto que orientou a ação;
- adequação e relevância de seus objetivos, declarados ou não, e a consistência entre esses e as necessidades previamente identificadas;
- consistência entre as ações desenvolvidas e os objetivos estabelecidos;
- efeitos decorrentes da ação do auditado;
- efeitos não incluídos explicitamente nos seus objetivos;
- relação de causalidade entre os efeitos observados e a ação desenvolvida;
- qualidade dos efeitos alcançados;
- fatores inibidores do seu desempenho;
- conseqüências globais (impactos associados) para a sociedade; e
- existência de outras alternativas de ação, consideradas ou não pela administração, e os respectivos custos envolvidos (análise de custo-benefício).

No entanto, uma auditoria de resultados pode não tratar, necessariamente, de todos os aspectos acima mencionados. A ênfase num ou noutro desses aspectos dependerá das questões específicas que se pretende abordar em seus trabalhos.

2.5.3 Abrangência da auditoria operacional

A auditoria de desempenho conforme utilizada no TCE/SC focaliza o processo operacional, enquanto a auditoria de resultados prioriza os efeitos produzidos pela ação governamental. No primeiro caso, investiga-se o funcionamento dos programas e projetos e o cumprimento de metas quantificáveis, como por exemplo, o número de vagas oferecidas nas

escolas, de vacinas aplicadas, de servidores treinados ou de estradas pavimentadas em relação ao previsto nos planos de governo ou na legislação específica.

No segundo caso, (auditoria de resultados) deve-se agregar à análise da auditoria, dimensões que permitam à equipe pronunciar-se, por exemplo, sobre a redução da evasão escolar, a erradicação de doenças contagiosas, a qualidade dos serviços prestados pela administração ou a redução dos índices de acidentes no trânsito.

Interpretação similar dada pelo TCU (2000) em seu enfoque, com relação à auditoria de desempenho e a avaliação de programa (auditoria de resultados).

Rocha (2004) explica que, torna-se relevante, fazer a distinção entre estas duas abordagens, uma vez que o cumprimento de uma meta física ou a disponibilidade de um serviço pode ser uma condição necessária, mas não suficiente, para que determinado problema seja efetivamente resolvido ou para que determinada necessidade seja atendida. Muitas vezes, o efeito esperado pode não ocorrer ou ser insignificante.

Além do mais, o mesmo autor nos traz a idéia de que, uma intervenção governamental específica pode provocar efeitos inesperados, tanto negativos, quanto positivos. Nas duas situações, ao proceder a uma auditoria de resultados, deve-se buscar identificar as relações de causa e efeito subjacentes aos fenômenos observados, procurando identificar os efeitos atribuíveis exclusivamente ao programa ou projeto (algo como resultado líquido produzido por um programa ou projeto). Trata-se, portanto, de verificar, valendo-se de uma metodologia apropriada, em que medida os efeitos observados, intencionais ou não, foram causados por esta intervenção específica.

Assim, conforme a Intosai (2005) a fase de acompanhamento terá grande relevância para a verificação das mudanças advindas nos programas e projetos governamentais, propostos nas recomendações do relatório de auditoria.

Embora as auditorias de desempenho e de resultados possam ser realizadas de maneira independente, as informações produzidas em cada uma delas proporcionam análise completa da atuação governamental, tanto em relação aos aspectos operacionais, quanto em relação aos efeitos e resultados das ações implementadas, isto é, o resultado final produzido pela entidade sob exame. Nesse sentido, as duas abordagens podem ser entendidas como complementares.

2.5.4 Etapas da auditoria operacional

Os procedimentos adotados em uma Auditoria Operacional guardam semelhança com os praticados nas auditorias de regularidade. Dentre os aspectos que as diferenciam, deve ser destacado o planejamento, principalmente em razão de sua fundamental importância para a obtenção de resultados significativos nas ações governamentais.

Segundo Araújo (2001 p.78), “os procedimentos de Auditoria Operacional são os mecanismos utilizados pelo auditor para obter evidências ou provas de auditoria”. Estes procedimentos são o conjunto de técnicas ou métodos que permitem obter os elementos probatórios de forma suficiente e adequada para fundamentar os comentários no relatório.

As Auditorias Operacionais devem ser precedidas de um planejamento rigoroso em seu objeto (programa, projeto, atividade, sistema, órgão ou entidade) uma vez que, quanto mais bem planejadas melhores serão seus resultados efetivos. Numa boa ou má preparação reside o êxito ou o insucesso de uma Auditoria Operacional.

Segundo Rocha (2004), além de determinar se o trabalho proposto é exequível e relevante, o planejamento tem como objetivo principal proporcionar uma visão integrada do auditado, fornecendo elementos suficientes para que se possa conhecer e conceber perfeitamente o trabalho a ser desenvolvido, bem como determinar quais das modalidades de Auditoria Operacional devem ser adotadas: a auditoria de desempenho ou a de resultados.

Ademais, baseada nesta face, a equipe delimitará os objetivos e a extensão da auditoria, bem como a metodologia a ser utilizada.

O planejamento de auditoria deve contemplar as seguintes etapas:

- Planejamento preliminar da auditoria;
- Planejamento da auditoria;
- Projeto da auditoria;
- Execução da auditoria;
- Relatório da auditoria;
- Acompanhamento da auditoria.

Desta forma, na seqüência, serão explicadas as etapas da Auditoria Operacional.

2.5.4.1 Planejamento preliminar

Esse documento, uma vez aprovado pela autoridade competente, se constituirá na autorização formal para a execução da fase de planejamento da auditoria.

O planejamento preliminar da auditoria, conforme Rocha (2004), é um documento que a equipe deve elaborar de imediato, tão logo recebida à incumbência de realizar uma Auditoria Operacional, no qual são explanadas as condições, tempo, recursos e etapas necessárias à elaboração do planejamento da auditoria.

Na concepção de Araújo (2001), o planejamento de auditoria é a fase inicial dos trabalhos, onde o auditor tem a compreensão do que lhe incumbe ser feito, as finalidades pretendidas e as questões a serem respondidas.

Ainda, a resolução 1.035/2005 do CFC, nos ensina que o auditor deve documentar seu planejamento e preparar os programas de trabalho por escrito, detalhando o que julgar relevante e pertinente à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, considerando a natureza, oportunidade e extensão. Dessa maneira, os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.

Cabe observar, entretanto, que nem sempre o planejamento preliminar é necessário ou pertinente. É possível que, a execução da auditoria já esteja determinada no que concerne aos aspectos do programa de trabalho (constituição da equipe, tempo disponível, prazos etc.) neste caso, o planejamento preliminar deixa de ter qualquer sentido prático e deve ser desconsiderado, passando a equipe diretamente para a fase seguinte, a de planejamento da auditoria.

De qualquer modo, o planejamento preliminar deve ser rápido e objetivo, geralmente não ultrapassando o período de 02 ou 03 dias para a sua elaboração e apresentação, devendo conter os seguintes elementos, citados por Rocha (2004):

- proposta de contribuição da equipe de planejamento;
- dimensionamento do período do planejamento e do custo estimado;
- previsão dos levantamentos preliminares e cronograma de visitas;
- estratégias gerais para a coleta e análise dos dados;
- pauta de temas que serão objeto de análise;
- data para a apresentação do projeto da auditoria; e
- esboço do cronograma de atividades da fase de planejamento.

Cabe ainda, ressaltar que o TCE/SC em consonância com o entendimento do TCU descreve que esta etapa visa a compreender como o objeto em análise está estruturado, permitindo que a equipe identifique questões que mereçam ser examinadas mais detalhadamente, para que possam receber a atenção e relevância devidas no processo da auditoria.

2.5.4.2 Planejamento

Nesta etapa são identificados também, os pontos mais relevantes a serem abordados na avaliação, objetivando a ênfase na elaboração da metodologia de trabalho e o instrumental mais adequado à obtenção dos dados e informações necessárias para cada questionamento ou área de interesse selecionada no processo.

O planejamento, de acordo com Ferreira (1999) é um trabalho de preparação para um empreendimento, seguindo roteiro e métodos determinados. Leva ao estabelecimento de um conjunto coordenado de ações visando a consecução de determinados objetivos. Pode ser considerada a fase mais complexa de uma avaliação, uma vez que, todas as ações da equipe estarão associadas às decisões e considerações adotadas durante esta fase.

De acordo com Rocha (2004), durante a fase do planejamento a equipe disporá de tempo para análise de documentos e dados gerenciais de forma a permitir um conhecimento mais profundo e consistente acerca do projeto ou programa que se deseja auditar. Nesta fase, serão conhecidos mais profundamente, a concepção do programa, seus objetivos diretos e indiretos, os principais aspectos operacionais, os agentes envolvidos em cada etapa do programa, bem como as falhas e irregularidades eventualmente observadas.

Araújo (2001) cita que a fase do planejamento representa em média 40% do tempo consumido numa Auditoria Operacional, dividindo-se esta etapa em 2 estágios:

- **Análise geral**: é o estágio do planejamento no qual o auditor procura conhecer e compreender o auditado.
- **Análise específica**: é a análise que visa a ampliar os trabalhos de avaliação, realizados no estágio inicial de planejamento e a estabelecer se será ou não necessário examinar os assuntos de grande importância.

Com vistas ao planejamento, a equipe definirá os parâmetros de avaliação e padrões de desempenho a serem utilizados na sua análise, programará eventuais visitas *in loco* e demais

técnicas de coleta de dados que considere relevantes no levantamento de informações, tais como a circularização de questionários para aprofundar seus conhecimentos.

Ampliando o conceito com relação à fase de planejamento da auditoria, o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU nos lembra que nos trabalhos de levantamento de informações, é importante que o coordenador da equipe avalie os prazos estimados inicialmente. Cita que, se houver necessidade de readequação desses prazos o coordenador da equipe deve submeter um novo cronograma de atividades ao seu superior hierárquico, tendo em vista as informações obtidas até aquele ponto do levantamento. Recomenda-se que esta proposta seja feita logo que a necessidade for identificada, para que providências sejam encaminhadas em tempo hábil. Uma vez acertados os novos prazos devem ser estritamente observados pela equipe.

Serão, assim, definidos os principais aspectos de interesse para o foco da avaliação, as questões relevantes para compreensão e aperfeiçoamento do projeto, o público alvo, o prazo para eventuais deslocamentos e a elaboração de questionários e roteiros de entrevistas.

Ainda, conforme Rocha (2004), a fase do planejamento pode ser dividida em 04 etapas: Visão Geral; Levantamentos Preliminares; Problema, Questões e Critérios de Auditoria; e Elaboração de Papéis de Trabalho e do Instrumental para a Coleta de Informações. Todo esse trabalho irá permitir a elaboração do Projeto da Auditoria.

Deve-se ressaltar, no entanto, que esta divisão é meramente didática, pois tais etapas são interdependentes e ocorrem, muitas vezes, de forma simultânea, não sendo possível delimitá-las claramente na prática.

2.5.4.3 Projeto

A última etapa do planejamento é a preparação do Projeto da Auditoria. É o fruto do planejamento.

Conforme Ferreira (1999), no projeto tem-se uma idéia referente a realizar ou executar algo, no futuro; plano, intento, desígnio. Empreendimento a ser realizado dentro de determinado esquema. Esboço ou risco de obra a se realizar.

O Projeto da Auditoria deve evidenciar, entre outras, as seguintes informações apontadas por Rocha (2004):

- o objetivo da auditoria;
- a modalidade de auditoria a ser executada e o universo a ser examinado;

- as técnicas e procedimentos a serem utilizados;
- os critérios para base de comparação, julgamento e apreciação de desempenhos;
- as etapas a serem cumpridas com os respectivos cronogramas de execução; e
- a quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho.

Assim, deduz-se, que o projeto de auditoria é o instrumento que fornece os passos específicos a serem seguidos de acordo com o plano da auditoria.

Ele deve conter também, a descrição do escopo do trabalho e os motivos que levaram a equipe a sugerir um determinado tema e enfoque. Devem ser detalhados os problemas de auditoria e as questões que serão investigadas, os métodos que serão empregados na coleta e análise de dados, os meios necessários para implementá-los, assim como os principais papéis de trabalho específicos a serem utilizados.

Contudo, apesar da necessidade de ater-se aos procedimentos, vale ressaltar a opinião de Araújo (2001) quando enfatiza que o projeto não pode limitar a criatividade do auditor, que é necessária em certas circunstâncias.

No entendimento do TCU, ao final do levantamento das informações sobre a auditoria, a equipe deve preparar um relatório, que será submetido à aprovação do relator. O projeto deve sintetizar os dados coletados e as conclusões alcançadas, indicando o tipo de trabalho de auditoria que se pretende realizar. Enfatiza ainda, que se a equipe entender que o trabalho inicialmente proposto não é exequível deverá justificar a sua opinião e apresentar proposta de encaminhamento com as sugestões que se aplicarem ao caso.

2.5.4.4 Execução

A segunda fase de uma Auditoria Operacional consubstancia-se no trabalho de campo. Ela se assenta na coleta de evidências e indícios e na identificação dos achados de auditoria.

Neste sentido, para Araújo (2001 p.77) “a execução é a fase de aplicação dos procedimentos de auditoria, objetivando a obtenção de provas ou evidências que deverão constar no relatório de auditoria”. É a fase em que o auditor realiza seus exames.

Na sua essência, o trabalho de campo de uma Auditoria Operacional não difere muito de uma auditoria de regularidade. Segundo Rocha (2004), genericamente qualquer auditoria caracteriza-se pela realização de verificações e análises, objetivas e sistemáticas, das operações de uma determinada entidade, cujos resultados serão posteriormente consolidadas em um

relatório. A diferença básica entre auditoria de regularidade e a Auditoria Operacional está, como já salientado, na abrangência e nos objetivos pretendidos.

É relevante lembrar, no entanto, que ao contrário de uma auditoria de regularidade, que segue um padrão razoavelmente estável e consistente, o projeto de uma Auditoria Operacional é específico para cada caso, podendo e devendo ser revisto e adaptado à medida que se desenvolvem os trabalhos de campo. Desta forma, cabe ressaltar a visão do TCU (2000) quando explica que o papel do coordenador da equipe é de grande importância na distribuição das tarefas e nos acompanhamentos dos trabalhos. Assim, cabe ao coordenador realizar reuniões periódicas, onde serão discutidos os problemas surgidos durante os trabalhos de campo e as adaptações necessárias na matriz de planejamento.

Para garantir o bom andamento dos trabalhos de campo, assim como a qualidade do relatório final, é fundamental que a equipe de auditoria tenha plena consciência das suas responsabilidades, da importância e dos objetivos da auditoria.

Conforme entendimento do TCU (2000) ao começar o trabalho de campo, é recomendável que a equipe faça uma reavaliação dos prazos estimados inicialmente no Projeto da Auditoria, agora já confrontados com a realidade do ambiente da auditoria. Se houver necessidade, deve propor um novo cronograma de atividades.

É importante que os prazos aprovados sejam observados pela equipe, otimizando a utilização dos recursos, tanto materiais e financeiros, como de alocação de pessoal.

2.5.4.5 Relatório

O relatório em qualquer auditoria é o produto final do trabalho da equipe. Portanto, é fundamental que a equipe confira a sua preparação o cuidado e empenho necessários para que o resultado final atinja o padrão de qualidade técnica desejado.

Neste sentido, Araújo (2001 p.108) ensina que: “o relatório de Auditoria Operacional pode ser conceituado como a exposição fundamentada de comentários de forma conclusiva, na qual são descritos os fatos de maior importância, denominados achados de auditoria”.

Por representar o resultado do trabalho, se as recomendações, determinações e observações não forem apresentadas de forma clara e precisa o trabalho não terá muita utilidade.

Conforme destaca o TCU, recomenda-se começar cada tópico ou parágrafo do relatório com a idéia principal, para a seguir desenvolvê-la de forma lógica e coerente, evitando-

se o uso excessivo de adjetivações e de orações intercaladas, bem como de jargões ou termos técnicos que dificultem a compreensão do texto. Quando, o uso de termos técnicos for imprescindível, eles devem ser explicados.

Rocha (2004) destaca, que o relatório na Auditoria Operacional, mesmo sendo estruturalmente semelhante aos dos demais tipos de auditorias, possui uma abrangência e uma profundidade que o diferencia destes. As conclusões de uma Auditoria Operacional, por exemplo, apresentam um grau de complexidades muito maior, pois deixam o campo específico das ciências contábeis para enveredar pela Economia, pela Administração, pelas Engenharias, pelas Ciências Sociais etc., tornando-se desta forma multidisciplinar.

Esta abrangência exige da equipe de auditoria maior disciplina e rigor na elaboração, principalmente em se tratando de situações onde poderão estar em jogo, decisões sobre extinções, transferências, privatizações, alterações jurídicas e outras tantas.

É portanto, fundamental que a equipe, ao apresentar suas conclusões e recomendações, o faça de forma clara e objetiva, a partir de evidências bem determinadas e documentadas e sempre embasadas em estudos e opiniões técnicas incontestáveis.

O Relatório de Auditoria Operacional deve ter a seguinte estrutura:

Pré-texto
- Capa - Resumo - Sumário
Texto
- Contextualização da auditoria - Introdução - Visão Geral - Objetivos - Características - Programa de Trabalho - Resultados da auditoria - Conclusões e Recomendações
Pós-texto
- Proposta de encaminhamento - Referências - Anexos

Figura 1 - Estrutura do Relatório de Auditoria Operacional.

Fonte: ROCHA, 2004.

A elaboração do relatório de auditoria exige disciplina e pertinência da equipe, que não pode permitir que preconceitos e opiniões afetem a imparcialidade e a impessoalidade

necessárias à interpretação dos fatos, os quais devem ser registrados de forma clara e objetiva, evitando desta maneira, margem à dubiedade de interpretação.

Nesse sentido, corrobora-se com a opinião de Araújo (2001) quando explica que o relatório de auditoria tem grande importância para o responsável pela entidade auditada, assim como para o pessoal cujas atividades nas áreas envolvidas são nele abordadas e discutidas, visto que podem utilizá-lo como base para a tomada de decisões.

O Relatório de Auditoria Operacional deve, ademais, constituir-se numa peça independente e completa em si mesma, de tal forma que o seu perfeito entendimento não necessite de quaisquer outros elementos, que não os que o compõem.

2.5.4.6 Acompanhamento

Esta é a etapa de acompanhamento da auditoria, onde acontece o monitoramento da implementação das determinações e recomendações sugeridas no Relatório.

A decisão das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) quando em processo de fiscalização de natureza Operacional conerá, quando necessário, determinação de prazo para que o titular da unidade auditada apresente plano de ação, estabelecendo prazos para o cumprimento das determinações e recomendações. Regula a matéria, a Instrução Normativa N. TC-03/2004 do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, em seus artigos 5º e 6º e respectivos parágrafos:

Art. 5º A decisão do Tribunal em processo de fiscalização de natureza Operacional conerá, quando for o caso, determinação de prazo para que o titular da unidade gestora auditada apresente plano de ação, estabelecendo prazos para o cumprimento das determinações e recomendações (Constituição do Estado, arts. 58, 59 e 113).

§ 1º O plano de ação, após aprovado pelo Plenário do Tribunal de Contas, terá a natureza de um compromisso acordado entre o Tribunal e os gestores responsáveis pelo órgão ou entidade, envolvendo, basicamente, um cronograma em que são definidos responsáveis, atividades e prazos para implementação das determinações e/ou recomendações formuladas pelo Tribunal.

§ 2º Será dada prioridade na tramitação dos relatórios de auditoria de natureza Operacional, com vistas a garantir a oportuna adoção das medidas requeridas.

Art. 6º As determinações e recomendações proferidas em decisão do Tribunal, na apreciação de processo de fiscalização de natureza Operacional, deverão ser objeto de acompanhamento pela Diretoria Técnica competente, para fins de verificação quanto ao seu cumprimento pela unidade gestora auditada.

§ 1º Periodicamente, após o recebimento de informações da unidade gestora sobre as providências adotadas para o atendimento das determinações e recomendações, após o vencimento do(s) prazo(s) estabelecido(s), a diretoria técnica elaborará relatório de acompanhamento a ser submetido ao respectivo relator.

§ 2º Após a apresentação do último relatório do gestor o Tribunal deverá elaborar o Relatório de impacto da Auditoria.

Para o TCU (2000), quando da realização de auditorias de natureza operacional, a equipe busca levantar, junto aos gestores responsáveis, aspectos que possam incrementar o desempenho do programa ou do órgão auditado. Todavia, a identificação desses aspectos e a elaboração das recomendações pertinentes, por si só, não são suficientes para produzir as melhorias pretendidas. Faz-se necessário garantir a efetiva implementação das propostas de modo que os efeitos desejados possam ser alcançados.

Araújo (2001) pactua desta idéia quando expõe que após a discussão dos achados de auditoria e a entrega do relatório, o auditor deve acompanhar as recomendações/determinações, de modo a garantir a eficácia do seu trabalho.

Para tanto, a atividade de monitoramento assume importância central. Conforme o TCU (2000), Trata-se de acompanhar as providências tomadas no âmbito do órgão ou programa auditado em resposta às recomendações exaradas pelo Tribunal, interagindo com os gestores responsáveis, de forma a maximizar a probabilidade de que estas recomendações e/ou determinações sejam adequadamente adotadas.

O Tribunal de Contas da União, através do seu Boletim Interno (BTCU, nº 21, de 08 de abril de 2002), discorre sobre o roteiro de monitoramento das Auditorias de Natureza Operacional apresentando as atividades e os instrumentos necessários à sua execução.

O roteiro está dividido em três partes. A primeira trata do Plano de Ação, a ser elaborado pelo gestor e que constitui o principal instrumento utilizado para o monitoramento das auditorias. São sugeridos prazos para apresentação periódica de relatórios pelo gestor e procedimentos para conduzir o monitoramento.

A segunda parte refere-se ao Grupo de Contato, a ser criado após a apreciação do relatório de auditoria pelo plenário. Apresenta-se o rol de assuntos a serem tratados nos contatos com o gestor, bem como sugestão para a composição do grupo.

A terceira parte faz referência ao Relatório de Impacto da Auditoria, a ser elaborado ao final das atividades de monitoramento com o objetivo de relatar, sinteticamente, os resultados alcançados com a implementação das recomendações e/ou determinações da EFS. O anexo ainda apresenta quadros-resumo para auxiliar a elaboração dos relatórios de monitoramento e de avaliação de impacto.

Abrangendo o conceito, Araújo (2001) nos diz que a fase de planejamento normalmente é realizada no transcurso da auditoria subsequente e consiste na ação proativa do auditor, objetivando contribuir para o aprimoramento das atividades do auditado.

Desta forma, além de acompanhar a evolução do desempenho das entidades auditadas o monitoramento e o acompanhamento permitem a retroalimentação do sistema, na medida em que fornece aos gestores o *feedback* de que necessitam para verificar se as ações que vêm adotando têm contribuído para o alcance dos resultados desejados.

2.6 A dualidade da auditoria: desempenho e conformidade

Segundo Gomes (2002), o estudo do controle burocrático pode ser inicialmente abordado como a formulação de uma questão: desempenho (Auditoria Operacional) ou conformidade (auditoria de regularidade), o que devem as EFS (Entidades de Fiscalização Superiores) controlar? A resposta a esta questão diz respeito à adequada estratégia organizacional e ao melhor modelo de controle da burocracia estatal desta espécie de instituição e comportará várias abordagens.

Diferentemente da auditoria de regularidade, o desenvolvimento da Auditoria Operacional implica questionamentos sobre a distribuição de autoridade e controle no processo de formulação de políticas públicas.

O presente estudo trata desta questão que se relaciona ao controle do desempenho da gestão pública realizado por EFS, por meio de uma modalidade de avaliação e revisão específica denominada Auditoria Operacional.

À medida que a Auditoria Operacional é conduzida pelos órgãos centrais de auditoria é possível perceber que existe um senso de ter o papel de controle, objetivando manter a responsabilização de agentes públicos pelo gasto do dinheiro público, e que a implantação de políticas logrem produzir resultados efetivos. Contudo, é bom salientar que esse refinamento do estudo de maneira alguma torna a questão inicial menos complexa. Desempenho e conformidade são partes que vêm se demonstrando atuações complementares do controle burocrático. Não há registro de EFS que tenha abandonado a visão mais tradicional de guardião da gestão pública por meio de verificações da conformidade e legalidade dos atos de quem lida com o dinheiro, bem ou valor público.

Todavia, a mais recente modalidade de revisão e controle da gestão estatal, com enfoque nos resultados, vem crescentemente consumindo os recursos e esforços de diversas EFS que buscam, além de garantir conformidade da gestão, avaliar, revisar e pesquisar o desempenho de atividades, projetos, programas, políticas e órgãos governamentais.

Assim, ao estudar a Auditoria Operacional pode-se obter uma visão mais sistêmica do funcionamento da máquina administrativa e de como ela se organiza para prestar serviços.

Segundo Gomes (2002), para fins de análise da auditoria de desempenho (equivalente neste estudo a Auditoria Operacional) como uma disciplina autônoma, esta deve ser situada em um campo de estudo pertencente a políticas de gerenciamento do setor público. Estas políticas visam aperfeiçoar áreas de ação governamental, tais como: finanças públicas, orçamento público e relações trabalhistas, planejamento de despesas e receitas públicas, compras no setor público, auditoria e avaliação da atividade governamental.

Conforme proposta de Gomes (2002), ao abordar o processo de formulação e implementação de políticas de gerenciamento público relacionado com a auditoria e avaliação, três dimensões da auditoria de desempenho são analisadas, a saber: a dimensão política, a organizacional e a gerencial.

A análise da dimensão política da auditoria de desempenho permite concluir que apesar de pressões externas para adoção de práticas de auditoria mais qualitativas, no âmbito das instituições de controle, a estratégia e a adoção de determinados modelos de auditoria de desempenho por estas instituições são decorrentes de fatores políticos dentro dos Estados nacionais que dão forma e limitam (ou expandem) as possibilidades de atuação de uma EFS em uma auditoria de desempenho.

Pollitt *et al* (1999, p. 194-195) nesse enfoque, afirmam que “Não existe uma metodologia única ou conjunto de práticas que configurem o que realmente vem a ser a auditoria de desempenho. Pelo contrário, se está diante de um conjunto de práticas, teorias e discursos em desenvolvimento e ainda pouco definidos”.

A dimensão organizacional permite a discussão e a análise de mudanças que vêm ocorrendo no âmbito das EFS com vistas a adequar sua estratégia organizacional para conduzir trabalhos desta natureza. Ela revela ainda, que o posicionamento, o grau de independência, as habilidades específicas do corpo de auditores e o tipo de relacionamento de uma EFS com os

seus principais clientes (receptores de suas informações) são fatores também determinantes das suas escolhas estratégicas, sobre a forma de condução de trabalhos de auditoria de desempenho.

O estudo da dimensão gerencial da auditoria de desempenho permite entender as transformações de práticas gerenciais voltadas para resultados e melhoria de desempenho tanto no âmbito da administração pública quanto das próprias EFS. Especificidades do gerenciamento público devem ser abordadas como forma de discutir as limitações e possibilidades dela ser utilizada como ferramenta de aumento da *accountability* e de melhoria do serviço público.

Os modelos e estratégias da auditoria de desempenho são de duas naturezas: uma teórica outra empírica. A natureza teórica representa os modelos e estratégias que se baseiam em fontes eminentemente conceituais. Tais fontes incluem análise de políticas públicas, teorias de gerenciamento, de controle, administração pública, auditoria, ciência política, entre outras. Os de natureza empírica buscam evidências em práticas desenvolvidas pelas EFS relativas à atividade de auditoria e avaliação na esfera governamental para criar seus modelos, inclusive comparados.

3 AUDITORIA OPERACIONAL – A PRÁTICA

O presente capítulo visa mostrar a prática da Auditoria Operacional, relatando alguns aspectos observados e pesquisados sobre esse tipo de auditoria. Para tanto, lança-se um rápido olhar sobre as experiências internacionais com destaque para a realidade alemã, ingressando em seguida, nas experiências em nível nacional, onde se aponta alguns aspectos da realidade brasileira destacando as instituições que aderiram a Auditoria Operacional, mostrando o estágio em que se encontram, e disponibilizando alguns números sobre os tribunais que adotaram esse tipo de auditoria, e, em que fase do processo se encontram.

Na seqüência, tem-se por objetivo mostrar o caso específico do TCE/SC. Apresentar a instituição e o processo de implantação da Auditoria Operacional, citando alguns obstáculos encontrados no decorrer do processo de implantação e desenvolvimento.

Ainda, busca-se comparar o processo de planejamento, projeto, execução e relatório de uma auditoria de regularidade com o que acontece na Auditoria Operacional, as características das etapas na elaboração dos trabalhos, delineando alguns aspectos que as diferenciam e mostrando a finalidade a que se propõem.

Por fim, mostra-se, os resultados alcançados pelo TCE/SC com a implantação da Auditoria Operacional destacando aspectos que contribuíram para aperfeiçoar a gestão dos recursos públicos, e que quando aplicados eficientemente, impactam positivamente os resultados finais das ações e projetos governamentais.

3.1 Experiência internacional

No que tange a Auditoria Operacional em nível internacional, convém ressaltar que ela abarcará, especialmente, a experiência alemã.

Conforme Ribas Júnior (1996), os tribunais de contas são instituições tradicionais de controle externo dos atos da Administração, com antecedentes que remontam a Idade Média. Tem sido desenvolvidos principalmente na França (*cours de comptes*), Itália (*corte dei conti*) e outros países, como Alemanha e Bélgica. Cada um com configurações próprias de autonomia (no Brasil é órgão auxiliar, mas distinto do Legislativo) e que pode ser definido como órgão administrativo, funcionalmente autônomo, cuja função consiste em exercer o controle externo,

fático e jurídico sobre a execução financeiro-orçamentária, em face dos três Poderes do Estado, com decisões sem a definitividade jurisdicional.

Neste aspecto, sobre a experiência internacional, o Serviço da Administração Pública da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) realizou, em 1996, pesquisa junto às EFS dos países-membros sobre os tipos de procedimentos auditoriais realizados, com ênfase naqueles que poderiam ser classificados como auditorias de desempenho (Auditoria Operacional).

As informações colhidas nesta pesquisa indicaram a prática de sete tipos de auditoria de desempenho: de eficiência; de capacidade de gerenciamento de desempenho; de efetividade de desempenho; de informações de desempenho; revisões de melhor prática de gestão; as avaliações de riscos; e, as revisões gerais de gestão. Estas modalidades de auditoria são diferenciadas a partir de aspectos como a unidade de análise, a modalidade de revisão, a abrangência da avaliação e o foco do trabalho. Sobre esse enfoque, Albuquerque (2006, p.79), apresenta ainda que:

O tipo de auditoria de desempenho mais disseminado nos países-membros da OCDE é a auditoria de eficiência que examina as funções organizacionais, os processos e os elementos de programa para avaliar se os insumos estão sendo transformados em produtos de forma otimizada, especialmente no que concerne aos custos..

A seguir, a modalidade de auditoria mais freqüente é a auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho, que objetiva avaliar se o auditado encontra-se apto para gerenciar seus processos e programas.

Na seqüência, aparece a auditoria de efetividade de programa, que examina aspectos do desempenho e da operação do programa com vistas a avaliar o impacto das políticas públicas.

De acordo com Albuquerque (2006), os resultados da consulta no âmbito dos países da OCDE demonstraram que a auditoria de eficiência era realizada por 12 Entidades de Fiscalização Superiores - EFS (57% dos órgãos consultados e 92% dos que responderam à pesquisa), a de capacidade de gerenciamento de desempenho por 09 instituições (43% e 69%, respectivamente), a de efetividade por 07 (33% e 54%) e a de informações de desempenho por 03 (14% e 23%).

Para Barzelay (2002), a freqüência obtida se relaciona com as teorias burocráticas de resistência a mudança e de preferência por autonomia.

Ainda, nesse tópico, é importante expor a experiência de Ribas Júnior (1996), quando da sua visita a Hessen na Alemanha, onde através de seu livro “Uma Viagem a Hessen” destaca

anotações de ordem geral, que são de grande valia para quem está interessado em uma visão geral dos mecanismos de controle técnico e político e do combate ao desperdício e à corrupção, nos dois lados do mundo.

Demonstra o autor que, como regra geral, no Estado Federalista da República Federal da Alemanha o Tribunal Federal de Contas fiscaliza ao nível nacional, enquanto os Tribunais de Contas exercem seu controle ao nível dos respectivos Estados. Modo similar ao que acontece também no sistema brasileiro. Já o controle dos municípios, um pouco mais complexo e diferenciado do modelo brasileiro, é exercido em sua maior parte, por repartições específicas dos Tribunais de Contas Estaduais.

As auditorias rotineiras realizadas pelo Tribunal de Contas de Hessen podem ser comuns ou especializadas ou abranger aspectos específicos em vários órgãos.

No caso da auditoria ou fiscalização comum, trata-se do controle sempre “*a posteriore*” como regra geral, dos atos de administração.

Ainda, Ribas Júnior (1996) enfatiza que os órgãos de pré-auditoria exercem papel importante no controle das contas públicas da Alemanha. Eles integram a estrutura dos órgãos fiscalizados, assemelhando-se aos órgãos de controle interno previstos no direito constitucional brasileiro e em funcionamento em vários Estados.

Na Alemanha, a natureza e a finalidade dos órgãos de pré-auditoria variam um pouco de Estado para Estado. Alguns se sujeitam à orientação direta do Tribunal de Contas, outros não. De qualquer maneira, segundo o autor, é opinião generalizada de que eles dão importante contribuição para o êxito da fiscalização naquele país.

A auditoria, com aspectos operacionais, também foi destacada no Tribunal de Contas de Hessen por Ribas Júnior (1996, p.99):

Outra forma de auditoria é a que busca acompanhar “*pari passu*” e concomitante atos administrativos, podendo interferir na sua execução. É um tipo de auditoria que não se confunde com o registro prévio, mas busca interferir sob o aspecto operacional ou de gestão, evitando gastos desnecessários ou a violação de normas administrativas voltadas para a economicidade dos gastos públicos.

As fiscalizações destinam-se a verificar a observação do disposto nas leis e o cumprimento dos planos administrativos. Igualmente é verificada a legalidade das contas - receitas e despesas.

Conforme nota do autor, percebe-se a grande importância dada pelo Tribunal de Contas de Hessen a aspectos de economia (conceito específico, adotado por aquele Tribunal) e

economicidade de seus programas e projetos. Também, não menor relevância, caracterizam os dispositivos legais e os planos administrativos.

É salutar ressaltar que, segundo exposição do autor, os Tribunais se assemelham na sua competência e fiscalização, ficando claras também, algumas poucas diferenças. Mas o senso de organização, planejamento e o respeito às etapas lógicas de um processo do povo alemão estão muito longe do afeto brasileiro à improvisação.

3.2 Auditoria operacional nos tribunais de contas brasileiros

Tem-se claro, nos dias atuais, a importância de se instituir instrumentos que disponham sobre a responsabilidade na gestão das políticas sociais. Sendo assim, percebe-se a relevância da “ferramenta” Auditoria Operacional nesse contexto, defendendo medidas para a instauração de um sistema de responsabilidade social.

Neste sentido, tramita no Congresso Nacional proposta de emenda à Constituição e lei complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Social) a ser elaborada com base em princípios de responsabilidade sobre a gestão das políticas sociais, a exemplo do que foi estabelecido por meio da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No Brasil, de acordo com Nunes (2004), o mandato para a realização de Auditorias Operacionais foi conferido ao sistema de tribunais de contas a partir de 1988, pela Constituição Federal. Mais recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) atribuiu aos tribunais de contas o dever de alertar os Poderes quando da constatação de fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas governamentais, reiterando o comando constitucional no sentido da fiscalização orientada para o desempenho.

A partir desta delegação de responsabilidades, voltou o foco para o comprometimento dos órgãos de fiscalização no sentido de aprimorar suas qualidades e corrigir suas deficiências. Assim, através de pesquisa realizada no ano de 2005 pelo Instituto Rui Barbosa (Instituto dos Tribunais de Contas do Brasil), cobrindo os anos de 2002 a 2004, observou-se as Entidades Fiscalizadoras que adotam a Auditoria Operacional e algumas das suas características.

O sistema de tribunais de contas brasileiros é formado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), 26 tribunais de contas estaduais (TCE) que correspondem aos 26 estados federados e 06 tribunais de contas com jurisdição

municipal (TCM) que são: (TCM-RJ; TCM-SP; TCM-BA; TCM-PA; TCM-GO e TCM-CE), totalizando 34 órgãos.

Quanto à realização de Auditoria Operacional, das 33 unidades de fiscalização dos Tribunais de Contas no Brasil (nesta pesquisa não foi incluído o Tribunal de Contas da União), 18 ou seja, 54,5% nunca realizaram a Auditoria Operacional, e 15 ou seja, 45,5% já realizaram esta modalidade de auditoria. Entre as unidades que já realizaram a Auditoria Operacional estão: TCE-PR; TCE-SC; TCE-RS; TCE-ES; TCE-RO; TCE-BA; TCE-RR; TCE-TO; TCE-PE; TCE-GO; TCE-MG; TCE-RJ e TC-DF. Todas estas 13 unidades são Tribunais de Contas Estaduais, e ainda, 02 unidades são Tribunais de Contas Municipais: TCM-SP e TCM-RJ.

Através dos dados disponíveis, é possível identificar que a Auditoria Operacional ainda é um termo relativamente novo em boa parte do território brasileiro. Inclusive, o número de Entidades que nunca realizaram a Auditoria Operacional (18) é bastante considerável, considerando o *status* que a mencionada auditoria adquiriu nos últimos anos.

Também foi perguntado na pesquisa, aos Tribunais de Contas que realizam a Auditoria Operacional, há quanto tempo desenvolvem esta modalidade. E o resultado foi o seguinte:

- Menos de 01 ano: TCE-RS e TCE-ES.
- Entre 01 e 03 anos: TCE-SC; TCM-RJ; TCE-RO; TCE-RR; TCE-TO e TCE-GO.
- Entre 03 e 05 anos: TCE-PE e TCE-MG.
- Mais de 05 anos: TCE-RJ; TCE-BA; TC-DF; TCM-SP e TCE-PR.

Detecta-se através dos dados, a recente utilização da Auditoria Operacional no campo das Entidades Fiscalizadoras Superiores, sendo que dois terços dos órgãos não tem 05 anos de trabalho com esta auditoria. Período esse, que pode ser entendido como de treinamento e entendimento de técnicas e conceitos operacionais.

Outro quesito argumentado na pesquisa é a conceituação e regulamentação da Auditoria Operacional. Foi perguntado se o Tribunal de Contas dispõe de instrumentos normativos (resolução, instrução ou manual) regulamentando a realização das auditorias de natureza operacional. Das 33 unidades de fiscalização dos Tribunais de Contas no Brasil, 23, ou seja, 69,7% responderam que não possuem instrumentos normativos, e 10 Entidades, ou seja, 30,3% do total utilizam instrumentos normativos nos procedimentos operacionais.

Tem-se que, a maioria das unidades fiscalizadoras ainda não deu o seu primeiro passo no sentido de regulamentar a Auditoria Operacional, visto que apenas 10 Entidades, 30,3% do

total, possui esta modalidade já incorporada no seu dia-a-dia, e devidamente regulamentada. É possível depreender que, a regulamentação da Auditoria Operacional representa a formalização do comprometimento da nova metodologia de trabalho e que a mesma deverá ser desenvolvida.

Quanto ao número de Auditorias Operacionais realizadas no período (2002-2004), as respostas foram: TCE-PR(05); TCE-SC(22); TCE-RS(03); TCM-SP(43); TC-DF(07); TCM-RJ(12); TCE-RO(02); TCE-BA(29); TCE-RR(01); TCE-TO(06); TCE-GO(107); TCE-RJ(163); TCE-ES(---); TCE-PE(---); TCE-MG(---). Entre parênteses os números de auditorias realizadas.

As áreas priorizadas, os enfoques em programas, projetos e atividades governamentais, quando da realização dos trabalhos da Auditoria Operacional foram pesquisadas, totalizando 59 trabalhos, assim distribuídos: Saúde 12 e Educação 12, representando cada um 20,3% do total. Na seqüência a Infra-estrutura recebeu a atenção em 09 Auditorias Operacionais, representando 15,3%; Saneamento e Meio Ambiente com 07 trabalhos realizados, ou seja, 11,9% do total para cada um; Segurança teve 03 auditorias realizadas, ou seja, 5,1% do total e as outras áreas foram contempladas em 09 trabalhos, representando 15,3% do total de auditorias.

Uma constatação relevante refere-se à prioridade dada às áreas de saúde e educação, sendo que elas, representadas por 40,6% do total das auditorias, são as mais auditadas. Importância similar é dada pela Constituição Federal, quando prevê que, no mínimo 25% do orçamento estadual deverá ser gasto com a educação e, no mínimo 12% com a saúde.

Foi pesquisado também, a existência ou não de um setor ou grupo, com atribuições específicas para realizar auditorias operacionais. Das 33 unidades de fiscalização dos Tribunais de Contas no Brasil, 26, ou seja, 78,8% não possuem esse grupo de trabalho, e apenas 21,2%, ou seja, 07 Entidades possuem um grupo específico para a realização das Auditorias Operacionais. Esses tribunais são: TCE-RS; TCM-SP; TCE-MA; TCE-RO; TCE-MS; TCE-PE e TCE-RJ.

Convém lembrar que, 18 Tribunais de Contas não realizam Auditorias Operacionais, mas 09, ou seja, 50% admitem existirem estudos para o desenvolvimento destas atividades.

Finalmente, tem-se a Auditoria Operacional como um campo ainda, a ser muito explorado pelos Tribunais de Contas que objetivam aprimorar suas qualidades de fiscalização nas unidades jurisdicionadas. Para tanto, é de suma importância que os gestores comprometidos com investimentos realizados e indicadores de desempenho e resultados voltem sua atenção a Auditoria Operacional no processo de gestão.

3.3 A experiência do TCE/SC

Através deste tópico pretende-se explicar sobre a experiência do TCE/SC com a Auditoria Operacional, delineando alguns aspectos observados a partir da discussão sobre o início da análise para implantação desta nova modalidade de auditoria nesta corte, no ano de 2000, e como se deu, seu processo de desenvolvimento no decurso desse período até o momento.

Sendo assim, tem-se por objetivo, apresentar a instituição (TCE/SC) e as razões que a levaram a optar pela implantação da Auditoria Operacional, obstáculos encontrados na sua implantação, mudanças ocorridas nas etapas com relação às verificadas na auditoria de regularidade, e principalmente os resultados alcançados pelo TCE/SC através da gestão pública, nos órgãos por ela auditados.

3.3.1 O TCE/SC e suas atribuições

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina é uma instituição pública de controle externo. Sua função principal, de acordo com os artigos 59 e 113 da Constituição Estadual – C.E., é fiscalizar o uso dos recursos públicos pelo Estado e pelos 293 municípios catarinenses, respectivamente. Neste sentido, o TCE verifica se os atos dos administradores estão de acordo com princípios constitucionais como os da legalidade, economicidade e moralidade.

O objetivo é comprovar a correta aplicação dos recursos públicos e coibir fraudes, desvios, desperdícios e atos de corrupção. Qualquer pessoa ou entidade, pública ou privada, que utilize dinheiro, bens ou valores públicos pelos quais o Estado ou qualquer um dos municípios responda tem que prestar contas ao Tribunal. O Tribunal ainda fiscaliza a aplicação dos recursos repassados pelo Estado aos municípios, através de convênios, e subvenções a entidades privadas.

O TCE/SC auxilia a Assembléia Legislativa do Estado e as câmaras municipais, no exercício do controle externo, porém, não tem qualquer subordinação hierárquica ou administrativa a eles. Como órgão técnico autônomo e independente, também não participa da estrutura do Poder Judiciário, já que sua função, de natureza administrativa, se restringe ao julgamento das contas dos administradores públicos e não deles próprios.

Desta forma, tem-se que, no caso brasileiro, o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, desdobrando-se esse em duas vertentes: o controle político, realizado pelas Casas Legislativas, e o controle técnico, que abrange a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, exercido com auxílio do Tribunal de Contas.

A partir da aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000 - o Tribunal também exerce o controle fiscal do Estado e municípios catarinenses, a partir da verificação do cumprimento das normas relativas à gestão fiscal previstas na Lei. Portanto, diante das suas atribuições constitucionais, o TCE de Santa Catarina exerce as seguintes funções básicas:

- **opinativa** - quando emite o parecer prévio sobre as contas anuais prestadas pelo governador do Estado e pelos prefeitos municipais.
- **consultiva** - quando responde às consultas formuladas em tese sobre atos sujeitos à sua fiscalização.
- **corretiva** – quando fixa prazos para que o responsável tome as providências necessárias ao cumprimento da lei diante da ilegalidade de determinado ato.
- **jurisdicional** - mesmo que restrita ao âmbito administrativo, quando julga as contas dos administradores públicos e registra atos de pessoal, de assessoramento – quando representa ou recomenda à autoridade competente a correção de eventuais erros.
- **orientadora** – por meio de cursos, debates e reuniões, na sede e no interior do Estado, com a finalidade de orientar os administradores públicos.

Após a rápida imersão na história e atribuições do TCE/SC constata-se que, a exemplo do que acontece com a maioria dos órgãos públicos, suas demandas são cada vez maiores bem como, a aplicação eficaz dos recursos públicos. Neste contexto, aumenta a necessidade de um bom e amplo procedimento de fiscalização. No tópico seguinte, serão apresentadas as razões que fizeram com que o TCE/SC optasse pela adoção da Auditoria Operacional.

3.3.2 Razões que levaram à implantação da auditoria operacional

A escassez das fontes de financiamento, o aumento do controle na aplicação eficaz dos recursos e os crescentes escândalos de desvios de recursos públicos demandaram uma melhora nos procedimentos de verificação. Neste contexto, pela sua amplitude e robustez, a Auditoria Operacional, começa a ganhar maior evidência e simpatia entre as diversas esferas do poder.

E, foi esta evidência e notoriedade no cenário das cortes de contas que fez com que boa parte dos membros do TCE/SC, a analisassem com mais critério. Assim, começaram um

árduo e detalhado trabalho na busca para melhor compreender o potencial contributivo desta ferramenta no controle das ações governamentais. Em decorrência disto, chegaram à conclusão de que ela poderia efetivamente ser útil e então, optaram por aderir a esse novo tipo de auditoria, procurando sempre estar atualizado com os modernos mecanismos de controle da gestão pública.

Desta forma, no TCE/SC iniciou-se a discussão da Auditoria Operacional no ano de 2000, quando foi formado um grupo de trabalho para discutir as melhores práticas de auditoria. Ele foi composto por 06 Auditores de Controle Externo de várias áreas técnicas do Tribunal.

A partir de então, o referido grupo trouxe especialistas de renome nacional para proferirem palestras e treinamentos visando auxiliar na melhor compreensão do potencial contributivo desta modalidade de auditoria.

Num destes treinamentos, no início de 2002, buscou-se, além de aprimorar a base teórica, iniciar os profissionais na parte prática. Para tanto, foram formadas 04 equipes multidisciplinares e escolhidos os projetos ou atividades para realizar as Auditorias Operacionais, as quais deram origem a processos que tramitaram e foram apreciados pelos Conselheiros, que ocorreram em recomendações aos gestores.

Estava lançada a semente de incorporação à cultura do órgão, a adoção dos procedimentos da Auditoria Operacional para acompanhar determinados projetos e áreas.

Em 2004, uma pesquisa nos tribunais de contas, apontou a forma pela qual se dava a regulamentação e os procedimentos da Auditoria Operacional. Depois de identificados, foram submetidos à apreciação do Plenário do Tribunal, que após criteriosa análise, os aprovou. Assim, formalizou-se a Instrução Normativa N. TC-03/2004.

Convém destacar porém, que apesar da regulamentação definitiva ter sido aprovada em 2004, já a partir de 2002, as Auditorias Operacionais eram realizadas pelo TCE/SC. Isto porque, elas foram realizadas paralelamente aos cursos e treinamentos que eram ministrados.

Desta forma, nos dois primeiros anos, foram executadas 16 Auditorias Operacionais. Oito em cada ano. Já, em 2004, foram 06. Em 2005, houve uma queda, sendo realizadas 05 auditorias operacionais. Estas auditorias abrangem operações dos entes e programas auditados.

Até o presente momento, o Tribunal de Contas realizou 04 cursos de Auditoria Operacional, treinou 91 Auditores Fiscais de Controle Externo e realizou 27 Auditorias Operacionais, conforme evidenciado a seguir:

Auditorias Operacionais realizadas em cursos no período de 2002 a 2004

1º Curso - 03 Auditorias Operacionais – 2002

Unidade	Programa	Ano
Secretaria de Estado da Segurança Pública	Valorização Policial	2002
Secretaria de Estado da Educação e do Desporto	<i>Magister</i>	2002
Prefeitura Municipal de Florianópolis – COMCAP	Resíduos Sólidos - lixo reciclado	2002

Quadro 3 – Auditorias realizadas após o 1º Curso de Auditoria Operacional
Fonte: Elaboração própria

2º Curso -05 Auditorias Operacionais – 2002

Ano	Unidade	Programa
2002	Secretaria de Estado da Fazenda	Amortização de Encargos e Contratos de Financiamentos Internos
2002	Prefeitura Municipal de Florianópolis	Informática Pedagógica
2002	Secretaria de Estado do Desenvolvimento Rural e da Agricultura	Desenvolvimento Florestal
2002	Secretaria de Estado do Desenvolvimento Rural e da Agricultura	Microbacias 1
2002	Secretaria de Estado da Saúde	Reorganização do Modelo Assistencial e Descentralização

Quadro 4 – Auditorias realizadas após o 2º Curso de Auditoria Operacional
Fonte: Elaboração própria

3º Curso - 08 Auditorias Operacionais - 2003

Ano	Unidade	Programa
2003	Prefeitura Municipal de Joinville	Coordenação Manutenção do Ensino Fundamental
2003	Prefeitura Municipal de Criciúma	Transferência para AFASC
2003	Prefeitura Municipal de Blumenau	Valorização do Magistério
2003	Prefeitura Municipal de Lages	Programa de Modernização da Administração Tributária
2003	Fundo Estadual de Desenvolvimento Rural	Equivalência em produtos - troca x troca
2003	Instituto de Planejamento Urbano de Florianópolis - IPUF	Administração da Zona Azul/Branca/Estacionamento Rotativo
2003	Secretaria de Estado da Educação e Inovação.	Aquisição de Gêneros Alimentícios para Alimentação Escolar no Ensino Fundamental.
2003	Secretaria de Estado da Agricultura e Política Rural	Recuperação de Meio Ambiente e Apoio ao Pequeno Produtor Rural

Quadro 5 – Auditorias realizadas após o 3º Curso de Auditoria Operacional
Fonte: Elaboração própria

4º Curso - 04 Auditorias Operacionais – 2004

Ano	Unidade	Programa
2004	CASAN	Sistema de Tratamento de Esgoto Insular de Florianópolis
2004	Secretaria de Estado do Orçamento e Gestão	Cotejamento das Peças Orçamentárias - Governo do Estado de Santa Catarina.
2004	Secretaria de Estado da Administração	Primeira Chance
2004	COHAB	Programa Nova Casa

Quadro 6 – Auditorias realizadas após o 4º Curso de Auditoria Operacional
Fonte: Elaboração própria

Os treinamentos serviram para qualificar o quadro de servidores, o que acabou contribuindo na efetiva adoção da Auditoria Operacional no TCE/SC. Contribuiu também, para o aprimoramento dos conhecimentos técnicos que foram fundamentais para a regulamentação da Instrução Normativa N. TC-03/2004.

Auditorias Operacionais Após Cursos

Após o treinamento dos Auditores Fiscais de Controle Externo em Auditoria Operacional o Tribunal de Contas contabiliza 07 (sete) auditorias, entre o final de 2004 e o exercício de 2005, conforme exposto nos quadros 7 e 8.

Auditorias realizadas pela DIRETORIA DE CONROLE DE OBRAS - DCO.

Ano	Unidade	Programa
2004	Prefeitura Municipal de Lages	Sistema de Coleta e Destinação dos Resíduos Sólidos Urbanos e Sistema de Abastecimento de Água de Lages
2004	Prefeitura Municipal de Tubarão	Sistema de Coleta e Destinação dos Resíduos Sólidos Urbanos e Sistema de Abastecimento de Água de Tubarão
2005	Prefeitura Municipal de Joinville	Sistema de Coleta e Destinação dos Resíduos Sólidos Urbanos e Sistema de Abastecimento de Água de Joinville
2005	Prefeitura Municipal de Blumenau	Sistema de Coleta e Destinação dos Resíduos Sólidos Urbanos e Sistema de Abastecimento de Água de Blumenau
2005	Prefeitura Municipal de São José	Sistema de Coleta e Destinação dos Resíduos Sólidos Urbanos e Sistema de Abastecimento de Água de São José

Quadro 7 – Auditorias realizadas pela Diretoria de Controle de Obras - DCO
Fonte: Elaboração própria

Auditorias realizadas pela Diretoria de Controle da Administração Estadual - DCE.

Ano	Unidade	Programa
2005	Secretaria de Estado da Educação, Ciência e Tecnologia	Cumprimento do art. 170 da Constituição Estadual - (C.E.) - Atendimento aos Estudantes Carentes através do Benefício Estabelecido pelo art. 170 da C.E..
2005	Unidade: Secretaria de Estado da Saúde	Atendimento de Emergência do Hospital Regional de São José

Quadro 8 – Auditorias realizadas pela Diretoria de Controle da Administração Estadual - DCE
Fonte: Elaboração própria

O TCE/SC iniciou seus trabalhos em Auditoria Operacional, básica em 2002. Ela é básica por não utilizar técnicas complexas, como as utilizadas, por exemplo, pelo TCU como: Marco Lógico; *Swot*; Análise RECI; Mapa de Processo; *Stakeholder* e *Benchmarking*.

O treinamento priorizou aspectos voltados à teoria, prática, formalização de processos e as devidas recomendações/determinações aos gestores.

Entende-se, prudente que a conceituação da Auditoria Operacional deva partir do que define a INTOSAI e o próprio TCU. Isso seria de grande valia para todos os órgãos que praticam ou tem interesse em praticar a Auditoria Operacional, pois estas entidades teriam o poder de estimular a sua utilização e ainda padronizar normas, conceitos e procedimentos, diminuindo assim, a margem para dúvidas.

E, a exemplo do que ocorre com toda mudança que acontece nas organizações, sempre há barreiras e resistências a serem superadas. Também neste caso, elas existiram. Este será o objeto de discussão do próximo tópico.

3.3.3 Barreiras encontradas no desenvolvimento da auditoria operacional

A resistência das pessoas com relação ao novo, por si só já é um empecilho para a implantação de uma nova teoria de trabalho. A tentação de se acomodar é considerável, e isso faz com que a introdução de uma nova matéria se torne um desafio muito grande.

A partir disso, considerando o contexto da Administração Pública, bem como os requisitos para a realização das Auditorias Operacionais pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina nos moldes preconizados por seus formuladores, destacam-se alguns aspectos encontrados pelos auditores na realização das auditorias.

Um primeiro aspecto relevante destaca o artigo 4º da Instrução Normativa N. TC-03 de 06/12/2004, do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina que expõe:

Art. 4º Os programas anuais de auditorias e inspeções do Tribunal de Contas deverão conter incremento sistemático de auditorias de natureza Operacional a cada ano, até atingir 10% (dez por cento) do total de auditorias e inspeções programadas.

Neste sentido, demonstra-se a seguir o total de auditorias de regularidade e Auditorias Operacionais, realizadas pelo TCE/SC a partir de 2002, ano de início dos trabalhos de Auditoria Operacional nesta casa. Porém, para efeito do trabalho, citado acima, quanto ao incremento

sistemático de Auditorias Operacionais, será considerado o ano de 2005, (Marco Zero) visto que, a Instrução acima foi regulamentado no final de 2004 (06/12/2004) por esta Corte de Contas.

Ano	Número de Auditorias de Regularidade	Número de Auditorias Operacionais	Total de Auditorias e Inspeções programadas
2002	-	08	-
2003	478	08	486
2004	457	06	463
2005	479	05	484

Quadro 9 - Comparativos entre os números de auditorias de regularidade, Auditorias Operacionais e o Total de auditorias e inspeções programadas, no período de 2002 a 2005.

Fonte: Elaboração própria

Tem-se no quadro acima, a quantidade de auditorias de regularidade e a quantidade de Auditorias Operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina no período de 2002 a 2005 (exceção ao ano de 2002, onde não foi possível obter o número de auditorias de Regularidade realizadas).

Ainda, convém destacar que as auditorias realizadas pelo TCE/SC são executadas pelas seguintes divisões: DCE - Diretoria de Controle da Administração Estadual; DMU - Diretoria de Controle dos Municípios; DCO - Diretoria de Controle de Obras e, Diretoria de Denúncias e Representações – DDR).

Observa-se na coluna de Auditorias Operacionais, uma queda nos últimos anos quanto ao número de auditorias realizadas. Verifica-se assim, um maior ímpeto no primeiro e segundo anos (2002 e 2003) quanto à realização destas auditorias, sendo praticadas 08 em cada ano. Em 2004 foram realizadas 06 Auditorias Operacionais e 05 em 2005.

Já quanto ao incremento sistemático de Auditorias Operacionais frente a auditorias e inspeções programadas, percentual esse, estipulado ideal em 10% - 48 em 2005 -, referido no artigo 4º da Instrução Normativa N. TC-03/2004, constatou-se que o referido percentual não foi atingido ainda, já que em 2005, esta relação de valor ficou aquém do desejado, foram realizadas 484 auditorias, considerando-se às 05 Auditorias Operacionais, resultando numa expressão de valor de 1,03% de Auditorias Operacionais do total de auditorias programadas.

Com vistas ao apresentado acima, é notável que, será necessário concentrar um esforço maior por parte deste Tribunal de Contas, para atingir a meta proposta no artigo 4º da Instrução Normativa, visto que o objetivo está muito aquém do desejado.

Há de se destacar que alguns dados vêm a justificar o fraco desempenho com relação ao proposto. Entre esses dados, convém destacar, que neste Tribunal não existe um setor ou grupo de pessoas com atribuições específicas para realizar Auditorias Operacionais. Também, quanto ao número de servidores que realizam trabalhos de Auditoria Operacional, são 39 neste Tribunal, e esse trabalho fica prejudicado pela forma esporádica de realização destas auditorias, o que de certa forma, pode justificar a dificuldade no planejamento e a morosidade da auditoria.

Outro aspecto pertinente ao desempenho do TCE/SC com relação às Auditorias Operacionais, é que, o já fraco desempenho observado nos anos anteriores, com relação à quantidade, terá seqüência no ano de 2006, visto que este Tribunal de Contas passou por uma greve, o que dificultou sobremaneira, a realização dos trabalhos. Além disto, nesta Corte de Contas, a prioridade é dada às auditorias de regularidade.

Também contribui negativamente, a falta de comprometimento com a idéia de desenvolver-se um sistema de ampliação da fiscalização nas entidades públicas, com vistas a melhorar desempenhos e resultados. Nesse sentido, deve-se buscar o comprometimento na gestão de políticas públicas, com foco no desempenho e no resultado. Isto porque, nota-se a importância da criação de instrumentos que anseiam nesta direção. Cabe ressaltar que ele deverá ser assumido formalmente pelos gestores, nos moldes da Lei de Responsabilidade Fiscal, para que se comprometam efetivamente com os objetivos propostos.

Frente aos problemas que atrapalham o desenvolvimento e a eficácia da Auditoria Operacional no TCE/SC, de modo geral podem ser destacados alguns:

- Os recursos alocados nos programas e/ou projetos nem sempre alcançam extratos desejados da população;
- Dificuldade em instituir parâmetros de aferição de resultados (metas macrossociais e indicadores de desempenho por meio do planejamento);
- Dificuldade em aperfeiçoar mecanismos de controle social sobre o processo de planejamento e execução das ações governamentais;
- Dificuldade de instaurar mecanismos que levem a novos processos de gestão;
- A resistência a novos conceitos e sistemas, o que inviabiliza resultados;
- Falta de recursos materiais e humanos;
- Falta de indicadores de desempenho desenvolvidos, ausência de dados estatísticos e séries históricas para avaliação;

- Falta de condições técnicas, de sistemas e de registros de dados e informações.

Normalmente os trabalhos das Auditorias de natureza Operacional procuram avaliar o processo, pelo lado dos controles internos existentes de forma a garantir uma responsabilidade perante outros. Responsabilidade esta adequada para aquele programa.

Os achados e conclusões decorrentes da auditoria, dizem respeito quase que exclusivamente a falhas ou deficiências nos sistemas, controles e práticas gerenciais, gerando inúmeras recomendações/determinações aos gestores com o objetivo de corrigir ou aprimorar os processos e procedimentos mantidos pela Administração Pública.

Neste sentido, a equipe de trabalho da auditoria esbarra nas limitações do ente auditado, principalmente com relação a sistemas de gerenciamento e controles internos inadequados, expondo desta maneira a fragilidade em gerar informação por parte da entidade, o que prejudica sua gestão eficiente e o levantamento de dados por parte da equipe de auditoria.

Nos moldes atuais, ou seja, com ênfase nos sistemas, procedimentos e processos, as Auditorias Operacionais têm reforçado junto ao administrador a necessidade do desenvolvimento de indicadores de desempenho e aferição de metas, convergindo esses elementos na busca pela eficácia, eficiência, economicidade e efetividade das práticas de gestão. Assim sendo, objetivam a implantação da cultura gerencial nos processos administrativos.

Talvez este seja o maior desafio dos auditores diante da gestão governamental, pois além do conhecimento de seus objetos de estudo, eles devem propor mudanças significativas em práticas de gestão do órgão, projeto, programa ou atividade governamental auditados, com vistas ao aumento da *accountability*, bem como da melhoria do serviço público.

A ausência de sistemas de custos e de sistemas de informações sobre desempenho e resultados no âmbito da Administração Pública e seus órgãos de controle interno repercute no desenvolvimento de Auditorias Operacionais, que, diante da carência de produtos observáveis e de indicadores de desempenho, ainda se volta muito mais para a análise dos processos do que para uma abordagem baseada em resultados.

Observa-se que os princípios da Auditoria Operacional pressupõem administração pública voltada para a responsabilidade pelo desempenho, cujo escopo se encontra nas doutrinas da gerência, e que, no caso catarinense, se observam pequenos progressos em relação à introdução de ferramentas para a viabilidade do modelo de gerenciamento por desempenho e resultados e a disseminação de sistemas de gestão por objetivos e metas.

Desta forma, nos dias atuais, em que a prioridade é o ajuste fiscal e o controle dos gastos públicos, a idéia de dotar as atividades e projetos governamentais com foco nos resultados, ainda não encontrou, por parte dos envolvidos a atenção suficiente e necessária.

3.3.4 Mudanças na auditoria operacional com relação a auditoria de regularidade

Anualmente, geralmente nos meses de novembro e dezembro, é feita uma programação pelas áreas técnicas (DCE - Diretoria de Controle da Administração Estadual; DMU - Diretoria de Controle dos Municípios; DCO - Diretoria de Controle de Obras e, Diretoria de Denúncias e Representações – DDR) das auditorias a serem realizadas no ano seguinte. Tanto das auditorias de regularidade quanto das Auditorias Operacionais.

A partir desse momento, é atuado o processo administrativo constando desta programação para posterior aprovação pelo Plenário do Tribunal. Uma vez aprovada a programação, no decorrer do ano seguinte, se realiza o plano da auditoria, que é encaminhado para deliberação do presidente, que pode ou não aprová-lo.

Caso o presidente não aprove o plano da auditoria, ele será arquivado. Porém, se for aprovado, o próximo passo será a comunicação da auditoria junto ao respectivo órgão a ser auditado e a confecção do ofício de apresentação da equipe técnica de realização da auditoria.

Então a equipe fará a auditoria *in loco*, respeitando cronograma e plano programados. Em seguida realizará o Relatório Técnico, com base no período destacado no cronograma.

O Relatório, os papéis de trabalho e anexos relacionados àquela auditoria e que dão suporte ao mesmo são atuados, constituindo o processo, que poderá ser regular ou irregular.

Se o relatório apontar que o processo é regular, tramitará ao Ministério Público junto ao Tribunal de Contas para parecer. Na seqüência, seguirá ao gabinete do Relator para parecer e voto. Em seguida, o processo pauta para deliberação do Plenário do Tribunal.

Entretanto, quando verificadas irregularidades, estas contarão do relatório que está no processo. Porém, ao invés de serem remetidas diretamente ao Ministério Público, passarão primeiramente no gabinete do Relator que determinará audiência (irregularidade em atos administrativos) ou citação (irregularidades em processo de prestação de contas) do responsável a respeito das irregularidades arroladas no processo.

Uma vez ocorrendo despacho do Relator para audiência ou citação, esta é realizada pela Diretoria Técnica competente. Então é determinado prazo para defesa do(s)

responsável(veis). Após a defesa, ou não, dos citados no processo, é feita uma reanálise do processo pela equipe técnica das irregularidades ainda constantes em face da defesa apresentada. Importante destacar que a partir desta defesa, podem ou não, permanecer as irregularidades citadas anteriormente no relatório técnico inicial.

A seguir, mesmo permanecendo irregulares, tramitarão ao Ministério Público junto ao Tribunal de Contas para parecer. Na seqüência, seguirá ao gabinete do Relator (conselheiro ou auditor substituto) para parecer e voto. E finalmente, o processo pauta para deliberação do Plenário do Tribunal.

Ainda, quando do planejamento das auditorias (regularidade e operacional), se destaca o seguinte plano:

- Caracterização da unidade a ser auditada;
- Os objetivos gerais e específicos da auditoria;
- A legislação aplicável;
- Equipe de auditoria; e,
- Custos para a realização da auditoria.

Nesse contexto, cabe ressaltar o entendimento otimizado pelo TCE/SC quando destaca que, na auditoria de regularidade o objetivo está relacionado com a adequação das demonstrações contábeis e financeiras, enquanto na Auditoria Operacional, as mesmas servem apenas como instrumento de seu processo, visto que seu objetivo está vinculado à apreciação das operações ou atividades de uma entidade segundo os benefícios por ela produzidos.

Porém, o que o TCE/SC preconiza com relação à Auditoria Operacional encontra obstáculos, pois a apreciação é prejudicada, principalmente porque, os controles internos dos entes auditados, na sua maioria são deficientes.

Quando da realização da auditoria de regularidade, nos moldes preconizados pelo TCE/SC, os aspectos observados se restringem na sua maioria à análise e verificação de aspectos legais. Assim, a principal atribuição desse tipo de auditoria focaliza:

- 1) a análise das contas, da situação financeira da entidade fiscalizada, com vistas a observar se: a) todas as operações foram corretamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e registradas; b) foram tomadas medidas apropriadas com vistas a registrar com exatidão e a proteger todos os ativos da instituição, por exemplo: tesouraria, investimentos, inventário dos valores imobiliários, e demais.

- 2) a análise da legalidade e regularidade, com vistas a verificar se: a) todas as operações registradas estão em conformidade com a legislação geral e específica em vigor; b) todas as despesas e receitas são, respectivamente, efetuadas e arrecadadas com observância dos limites financeiros e ao período autorizados; c) todos os direitos e obrigações são apurados e geridos segundo as normas.

Por outro lado, quando da realização da Auditoria Operacional pelo TCE/SC, após efetiva aprovação pelo presidente do Tribunal de Contas, destacam-se os seguintes tópicos a serem seguidos nos seus trabalhos:

Planejamento preliminar: o planejamento preliminar da auditoria é o documento que a equipe elaborara de imediato, tão logo recebida a tarefa de realizar uma Auditoria Operacional, no qual explana as condições, tempo, recursos e etapas necessárias à elaboração do planejamento da auditoria.

Esta etapa é de grande importância no TCE/SC, pois como o mesmo não possui de um departamento específico para a realização destas auditorias, torna-se necessário recrutar o pessoal nas diversas diretorias do órgão, para compor a equipe de auditoria, tarefa esta que pode se tornar ingrata pois, o indivíduo relacionado na auditoria pode estar envolvido em outro trabalho ou estar ausente por qualquer outro motivo. Desta forma, é de grande relevância a instituição de uma equipe com atribuições específicas na área de Auditoria Operacional, otimizando assim, os recursos disponíveis.

Esse documento, uma vez aprovado pelo responsável, se constitui na autorização formal para a execução da fase de planejamento da auditoria:

Planejamento: o planejamento é considerado a fase mais complexa da avaliação no TCE/SC, uma vez que todas as ações da equipe estão associadas às decisões e considerações adotadas durante esta fase. Nesta fase, são aprofundados: a concepção do programa, seus objetivos diretos e indiretos, os principais aspectos operacionais, os agentes envolvidos em cada etapa do programa, bem como as falhas e irregularidades eventualmente observadas.

Projeto: É o resultado do planejamento. É o instrumento que fornece ao auditor os passos específicos que seguirá de acordo com o plano da auditoria.

Execução: consubstancia-se no trabalho de campo, o qual se assenta na coleta de evidências e indícios e na identificação dos achados de auditoria. Esta fase, conforme realizada pelo TCE/SC é executada *in loco*, ou seja, são colhidas as prestações de contas, documentos e

papéis pertinentes na sede da entidade auditada, e geralmente, conforme o volume, são analisados no TCE/SC.

Relatório: quando da realização de auditorias de natureza Operacional no TCE/SC, a equipe busca levantar, junto aos gestores responsáveis, aspectos que possam incrementar o desempenho do programa ou do órgão auditado. Assim, o relatório de Auditoria Operacional apresenta o resultado do trabalho, as recomendações, determinações e observações. Cabe ressaltar que, se elas não forem claras e precisas, o trabalho não terá muita utilidade.

Acompanhamento: a decisão do Tribunal conterà, quando necessário, determinação de prazo para que o titular da unidade auditada apresente plano de ação, estabelecendo prazos para o cumprimento das recomendações e determinações. Nesta fase, é feita diligência no órgão auditado para averiguar se do atendimento ou não das recomendações e determinações, de modo a garantir a eficácia do seu trabalho.

A fase do acompanhamento/monitoramento, ainda não recebeu a devida atenção pelo TCE/SC como etapa no processo de Auditoria Operacional. Observa-se uma limitação em acompanhar o atendimento das recomendações/determinações requeridas. Há uma dificuldade da equipe ou responsável, voltar à entidade auditada para verificar se houve o atendimento das restrições. Esse problema poderá ser sanado através de um planejamento adequado e executado a risca, com a disponibilização de recursos humanos necessários, para executar esta etapa.

Assim, à medida que a auditoria de regularidade limita a sua abrangência à área contábil-financeira, a Auditoria Operacional estende-se por toda a organização. E, ainda, enquanto a primeira objetiva, principalmente, verificar, a segunda pretende também, avaliar.

A Auditoria Operacional não substitui a auditoria financeira, apenas a complementa. Na verdade, ela é, de fato, uma etapa posterior à auditoria de regularidade.

3.3.5 Resultados alcançados pelo TCE/SC advindos da auditoria operacional

Nesse tópico são apresentados os resultados da pesquisa empírica realizada sobre a experiência do TCE/SC com Auditorias Operacionais, observando-se, essencialmente, seus critérios de avaliação, focando os tipos, subdivididos, em auditoria de desempenho e auditoria de resultado conforme os trabalhos realizados nesta Corte. Os dados obtidos são discutidos à luz do contexto da Administração Pública Estadual e do estágio de desenvolvimento da Auditoria

Operacional no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Aspectos esses, apreciados nos capítulos precedentes.

Cita-se a seguir, aspectos que podem e devem ser observados nas Auditorias Operacionais, quanto à aferição de metas e objetivos pelos gestores públicos. Eles comportam:

- Transparência (acesso a dados, resultados e avaliação das metas atingidas);
- Controle em todas as etapas de execução;
- Responsabilização por compromissos assumidos;
- A construção de um sistema de monitoramento das ações governamentais;
- Maior consistência na formulação dos programas;
- Metas com dados para aferição disponíveis e confiáveis.

Desta forma, é importante destacar os avanços conseguidos nos trabalhos de Auditoria Operacional no sentido de se conseguir um maior comprometimento dos envolvidos com aspectos como desempenho e resultado das atividades desenvolvidas, partindo-se num primeiro momento da remodelação da própria estrutura (sistemas, controles e práticas gerenciais), buscando a adequada organização administrativa, proporcionando desta forma, condições técnicas, dos sistemas e registros de dados e informações que sejam relevantes aos gestores e à equipe de auditoria.

Assim sendo, o primeiro impacto e possivelmente o mais importante da Auditoria Operacional tenha sido na cultura organizacional dos órgãos auditados.

As auditorias de natureza Operacional, tanto na modalidade de desempenho, como na avaliação de resultados, têm se disseminado no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, embora, não com a frequência e qualidade desejada, mas de qualquer forma significa o reconhecimento da importância de avaliar não só aspectos relativos à legalidade, mas também os relativos à economicidade, eficiência, eficácia, efetividade das ações governamentais.

Tal perspectiva vai ao encontro da nova sistemática de auditoria implementada pela Instrução Normativa N. TC-03/2004. As ações do governo passaram a ter como foco seus resultados, com definição de objetivos, metas, indicadores e outros conceitos que também fazem parte da metodologia de avaliação empregada pelo TCE/SC.

Quando da realização de Auditorias Operacionais, a equipe busca levantar, junto aos gestores responsáveis, aspectos que possam incrementar o desempenho do programa ou do órgão auditado. Todavia, a identificação desses aspectos e a elaboração das recomendações pertinentes,

por si só, não são suficientes para produzir as melhorias pretendidas. Faz-se necessário garantir a efetiva implementação das propostas de modo que os efeitos desejados possam ser alcançados.

Para tanto, a atividade de monitoramento assume importância central, pois almeja acompanhar as providências tomadas no âmbito do órgão ou programa auditado em resposta às recomendações exaradas pelo Tribunal, interagindo com os gestores responsáveis, de forma a maximizar a probabilidade de que estas recomendações sejam adequadamente adotadas.

Ele permite também, a retroalimentação do sistema no Tribunal de Contas, na medida em que, fornece aos gestores o *feedback* para verificar se as ações têm surtido o efeito desejado, contribuindo assim, para o alcance dos resultados previstos.

Porém, nota-se neste sentido, que a fase do acompanhamento/monitoramento, ainda não recebeu o devido zelo no TCE/SC como etapa no processo de Auditoria Operacional. Observa-se a dificuldade em acompanhar o atendimento das recomendações/determinações requeridas. Esse problema poderá ser sanado através de um planejamento adequado e executado à risca, com a disponibilização de recursos humanos necessários, para executar esta etapa.

A falta de monitoramento das Auditorias Operacionais faz com que o gestor não respeite as recomendações/determinações. Isto aumenta a dificuldade em trazer o gestor para discutir um plano de ação.

A Auditoria Operacional preocupa-se com as situações presentes e os resultados advindos destas situações. Seu campo de atuação não recai somente sobre as peças contábeis, usualmente utilizadas pela auditoria contábil, mas a gestão de um administrador como um todo.

É objetivo permanente da Auditoria Operacional no TCE/SC, é a verificação periódica dos Sistemas de Controle Interno das administrações governamentais.

Verifica-se, um esforço deste Tribunal de Contas para a efetivação da prática da Auditoria Operacional, por julgar necessário que a administração pública, nos seus mais diversos órgãos (autarquias, fundações, empresas e demais) obtenha uma maior efetividade das ações governamentais, e para isto, se ajuste aos seguintes quesitos básicos:

- controles internos altamente avançados e responsáveis;
- servidores ligados a estes controles, motivados, atualizados e especializados;
- a conscientização do administrador em relação à melhoria advinda da utilização da Auditoria Operacional;

- Adequação às novas normas, no tocante aos dispositivos legais, bem como especializar seus quadros.

Como se percebe, a introdução da Auditoria Operacional no rol de atividades fiscalizadoras do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, teve uma ação ampliadora nos conceitos de planejamento, abrangência, modalidades, levantamento de dados, projeto, execução e relatório de auditoria, pois foram abordados aspectos, anteriormente não utilizados (economicidade, eficácia, eficiência e efetividade), conduzindo desta forma, a administração pública a um incremento na qualidade da gestão.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Conclusões

Concluir um trabalho denota uma grande responsabilidade e sempre uma visão peculiar do assunto em questão, já que se trata de destacar as conclusões à que se chegou sobre a questão de pesquisa e os respectivos objetivos traçados para o trabalho.

Neste sentido, ao longo do trabalho observou-se, que não existe uma metodologia única ou conjunto de práticas que configurem o que realmente vem a ser a Auditoria Operacional. Exemplo disto, são as constatações feitas ao investigar os escritos dos diversos autores que discorrem sobre o assunto e dão sua visão peculiar, inclusive discordando sobre as diversas terminologias empregadas para designar a Auditoria Operacional ao mesmo passo do que acontece com as Entidades de Fiscalização Superiores. Torna-se perceptível que se está diante de um conjunto de práticas, teorias e discursos em desenvolvimento e ainda não consolidados em termos de definições e nem de práticas.

A partir disto, considerando o contexto da Administração Pública, bem como os requisitos para a realização das Auditorias Operacionais pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina nos moldes preconizados por seus formuladores, destacam-se alguns aspectos observados quando da realização das auditorias.

Num primeiro enfoque, destaca-se a ausência de sistemas de custos e de sistemas de informações sobre desempenho e resultados no âmbito da Administração Pública e seus órgãos de controle interno repercutindo no desenvolvimento de Auditorias Operacionais, que, diante da carência de produtos observáveis e de indicadores de desempenho, ainda se volta muito mais para a análise dos processos do que para uma abordagem baseada em resultados.

Os achados e conclusões decorrentes da Auditoria Operacional, dizem respeito, quase que exclusivamente, a falhas ou deficiências nos sistemas, controles e práticas gerenciais, gerando inúmeras recomendações/determinações aos gestores com o objetivo de corrigir ou aprimorar os processos e procedimentos mantidos pela Administração Pública.

Quando das recomendações/determinações, estas estão voltadas tanto para o controle interno quanto para o controle externo do ente auditado. O que é possível notar, é que há uma carência maior no controle interno dos órgãos públicos, dada a sua relevante importância.

Assim, as Auditorias Operacionais, nos moldes definidos pelo TCE/SC, possuem o duplo papel de contribuir para a melhoria de desempenho da ação de governo e de garantir informações fidedignas à sociedade e ao legislativo sobre o desempenho dos programas e organizações governamentais com vistas à prestação de contas pelos seus resultados.

Num segundo momento, percebe-se que, quando da realização de Auditorias Operacionais, a equipe busca levantar, junto aos gestores responsáveis, aspectos que possam incrementar o desempenho do programa ou do órgão auditado. Todavia, a identificação destes aspectos e a elaboração das recomendações pertinentes, por si só, não são suficientes para produzir as melhorias pretendidas.

Para tanto, a atividade de monitoramento assume importância central, por tratar de acompanhar as providências tomadas no âmbito do órgão ou programa auditado em resposta às recomendações exaradas pelo Tribunal, interagindo com os gestores responsáveis, de forma à maximizar a probabilidade de que estas recomendações sejam adequadamente adotadas.

O acompanhamento/monitoramento, é a fase, que ainda não recebeu o devido zelo no TCE/SC como etapa no processo de Auditoria Operacional. Observa-se a dificuldade em acompanhar o atendimento das recomendações/determinações requeridas, principalmente pela ausência de pessoal disponibilizado para executar esta etapa.

Já quanto ao incremento sistemático de Auditorias Operacionais frente a auditorias e inspeções programadas, percentual este, estipulado ideal em 10%, referido no artigo 4º da Instrução Normativa N. TC-03/2004, constatou-se que o referido percentual não foi atingido ainda, já que em 2005, esta relação de valor ficou aquém do desejado.

Entretanto, convém destacar, aspectos que influenciaram o desempenho, frente ao incremento pretendido: não existe ainda, um setor e grupo de pessoas com atribuições específicas para realizar Auditorias Operacionais; o número de servidores que realizam trabalhos de Auditoria Operacional são insuficientes, e esse trabalho fica prejudicado pela forma esporádica de realização destas auditorias, o que de certa forma, pode justificar a dificuldade no planejamento e a morosidade da auditoria; também contribui negativamente, a falta de comprometimento com a idéia de desenvolver um sistema de ampliação da fiscalização nas entidades públicas, com vistas a melhorar desempenhos e resultados.

Com vistas ao apresentado acima, é notável que será necessário concentrar um esforço muito maior por parte deste Tribunal de Contas, para atingir a meta proposta na Instrução Normativa N. TC-03/2004.

Diante do panorama e das limitações analisadas, observa-se que as Auditorias Operacionais do TCE/SC ainda não têm atingido plenamente, os seus objetivos de conscientizar e buscar o comprometimento com o trabalho realizado junto aos órgãos auditados, sobre o desempenho das atividades e programas governamentais, com vistas à gestão de desempenho e resultados, uma vez que, em sua grande maioria, esses trabalhos não correspondem de fato, a avaliações acerca dos resultados das políticas públicas.

Nos moldes em que vêm sendo realizadas, ou seja, com ênfase nos sistemas, procedimentos e processos, as Auditorias Operacionais têm reforçado junto ao administrador público, a necessidade do desenvolvimento de indicadores de desempenho e da aferição de metas, convergindo esses elementos na busca pela eficácia, eficiência, economicidade e efetividade das práticas de gestão. Assim sendo, objetivam a implantação da cultura gerencial nos processos administrativos.

O estágio onde o TCE/SC se encontra, é o primeiro (básico), no âmbito da Auditoria Operacional na forma de organização da estrutura administrativa. As Auditorias Operacionais, ainda não são realizadas com a frequência devida e desejada no TCE/SC, dando-se preferência neste órgão a realização de auditorias de regularidade (menor complexidade e menos moroso).

O TCE/SC ainda tem muito a evoluir em Auditoria Operacional, principalmente com o advento do Programa de Modernização do Controle Externo - PROMOEX.

Recomendações

Através do objetivo deste trabalho, o de verificar em que estágio se encontra o TCE/SC com relação à Auditoria Operacional, e com relação ao que foi pesquisado sobre o tema, objetiva-se citar algumas recomendações.

Entende-se, prudente que a conceituação da Auditoria Operacional deva partir do que define a INTOSAI e o próprio TCU. Isto seria de grande valia para todos os órgãos que praticam ou tem interesse em praticar a Auditoria Operacional, pois estas entidades teriam o poder de estimular a sua utilização e ainda padronizar normas, conceitos e procedimentos, diminuindo assim, a margem para dúvidas.

Outro aspecto mostra, que há uma carência no controle interno dos órgãos públicos, principalmente com relação a sistema de dados e informações, dada a sua relevante importância. Sendo necessário, a partir disto, que se desenvolva um controle interno apropriado, para que este, auxilie o desenvolvimento do controle externo.

Percebe-se que, quando da realização de Auditorias Operacionais, a equipe busca levantar, junto aos gestores responsáveis, aspectos que possam incrementar o desempenho do programa ou do órgão auditado. Todavia, a identificação destes aspectos e a elaboração das recomendações pertinentes, por si só, não são suficientes para produzir as melhorias pretendidas. Faz-se necessário garantir a efetiva implementação das propostas de modo que os efeitos desejados possam ser alcançados.

Dessa forma, torna-se perceptível que a fase do acompanhamento/monitoramento, ainda não recebeu o devido zelo no TCE/SC como etapa no processo de Auditoria Operacional. Observa-se a dificuldade em acompanhar o atendimento das recomendações/determinações requeridas. Esse problema poderá ser sanado através de um planejamento adequado e executado à risca, com a disponibilização de recursos humanos necessários, para executar esta etapa.

Ainda, quanto ao art. 4º da Instrução Normativa N. TC-03/2004, será necessário concentrar um esforço muito maior por parte deste Tribunal de Contas, para atingir a meta proposta. Sendo de grande valia, que esta instituição forme um grupo com atribuições específicas na área de Auditoria Operacional, e que o mesmo tenha aperfeiçoamento constante em seus trabalhos.

E, fundamentalmente, que a instituição, tenha o comprometimento com a idéia de desenvolver um sistema de ampliação da fiscalização nas entidades públicas, objetivando melhorar desempenhos e resultados, foco central da Auditoria Operacional.

Por fim, recomenda-se para futuros trabalhos, investigar o comportamento da Auditoria Operacional com a criação do grupo com atribuições específicas nessa modalidade, o que aconteceu após a conclusão deste trabalho, objetivando averiguar os resultados decorrentes dessa ação.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório. **A auditoria Operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. 153 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria Operacional**. 1.Ed. Editora FGV. Rio de Janeiro, 2001

ATTIE, William. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 3ª ed. Atlas. São Paulo, 2000.

AUDIBRA, Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Procedimentos de Auditoria Interna - Organização Básica**. São Paulo, 1992.

BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **O sistema tribunais de contas e o princípio federativo: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da União Européia**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Fundação Visconde de Cairu, Centro de Pós-Graduação e Pesquisa Visconde de Cairu - Ceppev. Salvador, 2003.

BARZELAY, Michael. **Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE**. Revista do Serviço Público, ano 53, n.2, p. 05-35, abril/junho. Brasília, 2002.

BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2ª ed. Editora Atlas S.A. São Paulo, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**. Paz e Terra, (cap. III - Estado, poder e governo). São Paulo, 1995.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB**. 2ª ed. Editora Iglu. – São Paulo, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Disponível em <http://www.crcrs.org.br/principios.htm>. Acesso em: 13/06/2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.035, NBC T 11.4 - Planejamento da Auditoria de 26.08.2005**. Disponível em http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/nbct11_4.htm. Acesso em: 06/07/2007.

FERREIRA, Aurélio B. de Holanda. **Novo Aurélio – O dicionário da língua portuguesa**. 3ª ed..Editora Nova Fronteira. Rio de Janeiro, 1999.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2ª ed.. Atlas. São Paulo, 1992.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. Atlas. São Paulo, 1989.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio. **Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União**. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade de Brasília - UNB, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da informação e Documentação - FACE. Brasília, 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 1 ed.. Atlas. São Paulo, 1989.

GOMES, Marcelo Barros. **Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)**. Revista do Serviço Público, v. 53, nº 2, p. 36-78, abr/jun. Brasília, 2002.

GUETTKY, Eliane *et al.* **Verificar se o Sistema de Planejamento do Orçamento do Governo do Estado é Internamente Consistente**. Relatório de Planejamento - Projeto de Auditoria. TCE/SC. Florianópolis, 2004.

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*. **Diretrizes para aplicação de normas de auditoria Operacional**. Tribunal de Contas do Estado da Bahia –TCE-BA. Bahia, 2005.

INTOSAI. *Diretrizes de aplicacion de las normas de auditoría del rendimiento: normas y diretrizes para la auditoría del rendimiento badadas en las normas de auditoría y la experiencia práctica de la intosai*. Estocolmo, 2004. Disponível em http://www.intosai.org/level3/guidelines/3_AudStandComm/3_CodEth_AudStand2001_S.pdf. Acesso em: 08 jun. 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. Atlas. São Paulo, 1985.

MACHADO, Rodrigo Vieira. **Um sistema de custos para a Indústria de embalagens plásticas utilizando sistema ERP: Estudo de caso da C-PACK CREATIVE PACKGING S/A COM SISTEMA INFORMATIZADO ERP DATASUL**. 2005. Projeto de Monografia - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

NAO - National Audit Office. *A Framework for value for money audits*. Londres, 1995.

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

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. Atlas. São Paulo, 2003.

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

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas.** 3 ed. Atlas. São Paulo, 1999.

RIBAS JÚNIOR, Salomão. **Uma viagem a Hessen: A função dos Tribunais de Contas - as realidades no Brasil e na Alemanha.** Florianópolis, 1996.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria Operacional no Setor Público – Apostila do IVº Programa de Capacitação em Metodologia da Auditoria Operacional no Setor Público.** Florianópolis, 2004.

ROCHA, Rodrigo. **Breve abordagem sobre a história da contabilidade: Fazendo um paralelo com o surgimento da auditoria no Brasil.** Artigo disponibilizado em 16.06.2006. Disponível em: http://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php?id=935. Acesso em: 03 mai. 2007.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina.** 5ª ed.. Editora Insular Ltda. Florianópolis, 2002.

SANTA CATARINA. Decreto Estadual nº 425/99. **Regulamento das Atividades de Auditoria.** Decreto nº 425, de 05 de agosto de 1999, publicado na mesma data no Diário Oficial do Estado – DOE e republicado no DOE em 17/09/1999.

SANTA CATARINA. **O exercício da fiscalização Operacional pelo Tribunal de Contas.** Instrução Normativa N. TC-03/2004, de 06 de dezembro de 2004. Publicado no Diário Oficial do Estado em 10/12/2004.

SCANTLEBURY, D. L. **La Estructura de un Hallago de Auditoria Operacional.** In: INSTITUTO Latino Americano de Ciências Fiscalizadoras. 2. ed. Bogotá, Colômbia, 1981.

SCHNEIDER, Aaron. **Lo que es la Auditoria Operacional, y lo que no es.** In: INSTITUTO Latino Americano de Ciências Fiscalizadoras. 2. ed. Bogotá, Colômbia, 1981.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional.** Coordenadoria de Fiscalização e Controle. Brasília, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Auditoria Financeira.** Boletim Interno do TCU, nº 34 de 23/07/1992.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Roteiro de Auditoria: Monitoramento de Auditorias de Natureza Operacional.** Boletim Interno do Tribunal de Contas da União nº 21, de 08 de abril de 2002.

TRIVIÑOS, A.N.S. **Introdução a Pesquisa em Ciências Sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. Atlas. São Paulo, 1987.

VITALI, Pedro. **Auditoria Operacional - Uma estratégia de qualidade para o serviço público**. Trabalho de Pós-Graduação - Especialização em Administração e Auditoria Aplicada ao Controle Externo, Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC, Florianópolis, 1995.