FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Francisco Júnior Ferreira da Silva

Inovação no processo de auditoria operacional como instrumento de modernização de políticas públicas regionais: um estudo de caso em uma Corte de Contas da Amazônia

PORTO VELHO – RO
2016

FRANCISCO JÚNIOR FERREIRA DA SILVA

Inovação no processo de auditoria operacional como instrumento de modernização de políticas públicas regionais: um estudo de caso em uma Corte de Contas da Amazônia

Dissertação apresentada à banca do Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP), Instituição Associada Universidade Federal de Rondônia como requisito final para a obtenção ao título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Flávio de São Pedro Filho

PORTO VELHO – RO

2016

FICHA CATALOGRÁFICA

BIBLIOTECA PROF. ROBERTO DUARTE PIRES

Silva, Francisco Júnior Ferreira da.

S5861i

Inovação no processo de auditoria operacional como instrumento de modernização de políticas públicas regionais: um estudo de caso em uma corte de contas da Amazônia. / Francisco Júnior Ferreira da Silva, Porto Velho / RO, 2016.
95 fls.

Orientador: Prof. Dr. Flávio de São Pedro Filho

Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Fundação Universidade Federal de Rondônia.

1.Administração Pública. 2.Políticas Públicas. 3.Auditoria Operacional. 4.Tribunal de Contas. I. Pedro Filho, Flávio de São. II.Título.

CDU 35 (81)

Bibliotecária responsável: Rejane Sales – CRB 11/903

FRANCISCO JÚNIOR FERREIRA DA SILVA

Inovação no processo de auditoria operacional como instrumento de modernização de políticas públicas regionais: um estudo de caso em uma Corte de Contas da Amazônia

Dissertação apresentada à banca do Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP), Instituição Associada Universidade Federal de Rondônia como requisito final para a obtenção ao título de Mestre em Administração Pública.

Aprovado em 19 de dezembro de 2016.

Prof.ª Dr.ª Mariluce Paes de Souza
Coordenadora

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Flávio de São Pedro Filho (Orientador – PROFIAP/UNIR)

Prof.ª Dr.ª Mariluce Paes de Souza (Membro interno – PROFIAP UNIR)

Prof. Dr. Theophilo Alves de Souza Filho (Membro interno – PROFIAP UNIR)

Prof.ª Dr.ª Joliza Chagas Fernandes (Membro externo – Ciências da Informação/UNIR)

Conselheiro Benedito Antônio Alves (Membro Técnico)

SILVA, Francisco Júnior Ferreira da. Inovação no processo de auditoria operacional como instrumento de modernização de políticas públicas regionais: um estudo de caso em uma Corte de Contas da Amazônia, 2016, 95 fls. Trabalho de Conclusão Final, Universidade Federal de Rondônia – UNIR, Porto Velho, 2016.

RESUMO

A presente pesquisa busca verificar de que forma as auditorias operacionais podem ser utilizadas para induzir o desenvolvimento e a modernização das políticas públicas regionais. Para tanto, apresenta como objetivo geral elencar as fases de uma auditoria operacional em uma Corte de Contas da Amazônia para alavancar modernização às políticas públicas regionais. A pesquisa traz como objetivos específicos enumerar as principais etapas ou ciclos de uma auditoria operacional com foco no aperfeiçoamento de políticas públicas regionais; elaborar um estudo dos aspectos relevantes para o êxito de uma auditoria operacional em face dos procedimentos adotados na instituição pesquisada; e propor medidas procedimentais para inovação nas práticas de auditoria operacional visando a modernização das políticas públicas regionais. A base teórica da pesquisa perpassa pelo estudo da diferenciação conceitual entre estado, governo e administração pública; pelo conhecimento dos modelos teóricos de administração pública, com ênfase na administração pública gerencial e *new public management*; pelo conceito e ciclos de políticas públicas; pela exploração das noções de gestão financeira e orçamentária; e pela pesquisa do conceito de auditoria operacional e suas fases. A pesquisa é aplicada quanto à natureza; explicativa quanto à finalidade; e qualitativa quanto à abordagem do problema. Em relação aos procedimentos, trata-se de estudo de caso realizado no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, (TCE-RO), instrumentalizado por um levantamento documental e bibliográfico. Os dados obtidos foram estudados por meio da análise de conteúdo. A operacionalização da abordagem se deu a partir da documentação pesquisada, que possibilitou a identificação de boas práticas nacionais e internacionais de auditoria operacional de forma a criar um parâmetro ideal de auditoria. Após o estudo das normas internas do TCE-RO selecionaram-se processos de auditoria operacional, que foram comparados com o modelo anteriormente elaborado. Da comparação identificaram-se as oportunidades de aperfeiçoamento das auditorias operacionais realizadas pelo TCE-RO, com capacidade de promover impacto direto nas políticas públicas regionais. As possibilidades de aperfeiçoamento, em síntese, apontam para a necessidade de elaborar um manual de auditoria operacional próprio; elaborar sumários executivos referentes a cada auditoria operacional realizada, com vistas a privilegiar os princípios orientadores da *new public management*, em especial a cidadania e a *accountability*; considerar a possibilidade da realização de auditorias operacionais que tenham como objeto políticas públicas regionais; e, dar maior efetividade ao monitoramento, em especial, reforçando a importância da elaboração do plano de ação pelos gestores envolvidos.

Palavras-chave: Administração Pública. Políticas Públicas. Auditoria Operacional. Nova Administração Pública. Ciclo de Políticas Públicas.

SILVA, Francisco Júnior Ferreira da. Innovation in the process of operational audit as an instrument for the modernization of regional public policies: a case study in a Court of Accounts of the Amazon, 2016, 95 fls. Final Conclusion Paper, Federal University of Rondônia - UNIR, Porto Velho, 2016.

ABSTRACT

The present research seeks to verify how operational audits can be used to induce the development and modernization of regional public policies. To this end, it has as its general objective to list the phases of an operational audit in an Amazon Accounts Court to leverage modernization of regional public policies. The research has as specific objectives to specify the main stages or cycles of an operational audit focused on the improvement of regional public policies; To elaborate a study of the aspects relevant to the success of an operational audit in face of the procedures adopted in the institution researched; And propose procedural measures for innovation in operational audit practices aimed at the modernization of regional public policies. The theoretical basis of the research pervades the study of the conceptual differentiation between state, government and public administration; For the knowledge of the theoretical models of public administration, with emphasis in the public administration management and new public management; By the concept and cycles of public policies; By the exploitation of the concepts of financial and budgetary management; And by the research of the concept of operational audit and its phases. Research is applied as to nature; Explanation of the purpose; and qualitative approach to the problem. Regarding the procedures, it is a case study carried out at the Court of Accounts of the State of Rondônia, (TCE-RO), instrumented by a documentary and bibliographical survey. The obtained data were studied through content analysis. The operationalization of the approach was based on the researched documentation, which enabled the identification of good national and international operational audit practices in order to create an ideal audit parameter. After the study of internal TCE-RO standards, operational audit processes were selected, which were compared with the model previously elaborated. The comparison identified the opportunities for improvement of operational audits carried out by TCE-RO, with the capacity to promote direct impact on regional public policies. The possibilities for improvement, in short, point to the need to develop an own operational audit manual; Prepare executive summaries of each operational audit carried out, with a view to giving priority to the guiding principles of new public management, especially citizenship and accountability; Consider the possibility of conducting operational audits that have regional public policy objectives; And, to give greater effectiveness to the monitoring, in particular, reinforcing the importance of the elaboration of the plan of action by the managers involved.

Keywords: Public administration. Public policy. Operational Audit . New Public Administration. Cycle Public Policy.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Tipologia de forma de estado, governo e sistema de governo 19
Quadro 2 - Administração pública burocrática e gerencial 22
Quadro 3 - Estágio da NGP 24
Quadro 4 - Critérios de seleção 49
Quadro 5 - Desenvolvimento lógico dos achados 52
Quadro 6 - Tipos de pesquisa 57
Quadro 7 - Características da pesquisa 59
Quadro 8 - Procedimentos de pesquisa e análise 63
Quadro 9- Resumo dos parâmetros de avaliação 72
Quadro 10- Quantitativo de auditorias operacionais realizadas 76
Quadro 11- Identificação dos processos de auditoria 77
Quadro 12- Resumo da análise 86

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo das políticas públicas. 32
Figura 2 - Tipos de avaliação 37
Figura 3 - Plano plurianual 40
Figura 4 - Auditoria e accountability 45
Figura 5- Ciclo de auditoria operacional 48
Figura 6 - Diagrama insumo-produto 55
Figura 7 - Esquema metodológico da pesquisa 59
Figura 8 - Esquema de desenvolvimento de uma análise de conteúdo 62
Figura 9- Acesso aos Relatórios Anuais de Atividade 75
Figura 10 - Acesso ao GSA 76

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO **10**
1.1. Problemática **10**
1.2. Objetivos **12**
1.3. Contextualização, justificativa e relevância **13**
2. REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO **14**
2.1. Estado Governo e Administração Pública **14**
2.2. Modelos Teóricos de Administração Pública **16**
2.2.1. Administração Pública Patrimonialista 18
2.2.2.Administração Pública Burocrática 20
2.2.3. Administração Pùblica Gerencial 21
2.3. Políticas Públicas **25**
2.3.1. Política 25
2.3.2. Conceito de Políticas Públicas 26
2.3.3. Características das Políticas Públicas 28
2.3.4. Tipos de Políticas Públicas 29
2.3.5. Elaboração de Políticas Públicas 30
2.4. Ciclo de Políticas Públicas **31**
2.4.1. Problemática das Políticas Públicas 32
2.4.2. Formação de Agendas Públicas 33
2.4.3. Formulação de Políticas Públicas 33
2.4.4 Processo Decisório 34
2.4.5. Implementação de Políticas Públicas 35
2.4.6. Acompanhamento, Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas 36
2.4.7. Continuidade, Reestruturação e Extinção de Políticas Públicas 37
2.5. Gestão Financeira e Orçamentária **38**
2.5.1. Plano Plurianual (PPA) 39
2.5.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) 40
2.5.3. Lei Orçamentária Anual (LOA) 41
2.5.4. Controle do Orçamento Público 41
2.6. Auditoria **43**
2.6.1. Conceitos 44
2.6.2. Tipologia 45
2.6.3. Auditoria Operacional 46
2.6.4. Fases da Auditoria Operacional 47
2.6.5. Dimensões do Desempenho 54

3. **METODOLOGIA** **57**
3.1. Delimitação da Abordagem **58**
3.2. Descrição da Abordagem **58**
3.3. Operacionalização da Abordagem **62**
3.4. Demonstração da Abordagem **64**
3.4.1. Boas Práticas Nacionais e Internacionais de Auditoria Operacional 65
3.4.1.1. Planejamento 68
3.4.1.2. Execução 69
3.4.1.3. Relatório 70
3.4.1.4. Monitoramento 71
3.4.1.5. Parâmetros de Avaliação 72
3.4.2. Normas de Auditoria Operacional do TCE-RO 72
3.4.3. Seleção de Processos de Auditoria Operacional no TCE-RO para Comparação 74
4. ANÁLISE E PROPOSTA DE INTERVENÇÃO **78**
4.1. Análise dos Processos Selecionados **78**
4.5. Proposta de Intervenção **87**
5. CONCLUSÕES E CONTRIBUIÇÃO **90**
REFERÊNCIAS **92**

1 INTRODUÇÃO

A atual realidade econômica global obriga os estados a se modificarem, alterando suas práticas tradicionais em busca do equacionamento do déficit originário da restrição dos recursos que devem ser usados para atender um número expressivo de demandas sociais (DIAS, 2012).

Com o intuito de exercer suas funções fundamentais, os entes federativos brasileiros necessitam de uma série de capacidades, decisivas para a efetivação das políticas públicas e definição de prioridades; direcionamento de recursos para onde sejam mais eficazes; inovação; coordenação de objetivos conflitantes em um todo coerente; implementação; e, estabilização das políticas governamentais em todas as suas concepções (BID, 2007). Tais capacidades podem ser identificadas, analisadas e aperfeiçoadas em decorrência dos instrumentos de controle presentes no acompanhamento, monitoramento e avaliação de políticas públicas.

O tema apresentado evidencia a possibilidade de aperfeiçoamento de políticas públicas em razão da realização de auditorias operacionais realizadas pelos Tribunais de Contas nos órgãos ou entidades da Administração Pública, nos termos previstos no art. 71, IV da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que estabelece ser de competência do Tribunal de Contas da União realizar inspeções e auditorias de natureza operacional nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades da Administração Pública. (BRASIL, 1988).

1.1 Problemática

Siena (2011) afirma que a pesquisa se inicia com uma indagação, um questionamento que irá norteá-la. O pesquisador cita que o problema deve, entre outras características, servir de instrumento para obtenção de novos conhecimentos a serem delimitados no espaço e no tempo. Para Lakatos (2011. p. 12), o “problema é uma dificuldade, teórica ou prática, no conhecimento de alguma coisa de real importância, para qual se deve encontrar uma solução”.

As constantes mudanças causadas pelo avanço tecnológico e pela globalização, a crise econômica, as seguidas notícias de corrupção de agentes públicos e a ineficiência do Estado em prover serviços públicos de qualidade acarretam um sentimento de descrença por parte da

sociedade em relação aos governos e faz surgirem polêmicas acerca do papel do Estado nessa quadra da história (DIAS, 2012).

A sociedade, cada vez mais descrente do potencial do estado para prover políticas públicas de boa qualidade, sofre com uma educação deficiente, com serviços de saúde demorados, com uma segurança pública ineficiente e um sistema prisional falido. Isso para não falar da omissão estatal quase completa no que se refere a temas ligados ao meio ambiente, à infraestrutura de transportes, à urbanização, à proteção aos hipossuficientes, onde a mera existência de legislação não garante a atuação efetiva.

Nesse cenário, o estudo dos temas relacionados às políticas públicas inseridas em um novo modelo de administração pública *(new public management*), que idealiza um Estado regulador e controlador, com atuação focada na satisfação do cidadão-usuário, pode auxiliar a administração pública a superar a crise e contribuir para o contentamento da sociedade. (FENILI, 2014).

A própria Carta Constitucional Brasileira estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais; e, a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

A quantidade expressiva de demandas sob responsabilidade do Estado, sempre superior aos recursos financeiros existentes, situação agravada pela falta de capacidade técnica e gerencial da maioria dos gestores públicos e pela corrupção generalizada, que é diuturnamente explorada na mídia com noticias sobre cartelização, sobre licitações fraudadas, sobre recursos públicos desviados da saúde e da educação, sobre obras faraônicas, sobre contratação de parente e amigos para exercício de função pública faz crescer na sociedade o sentimento de incredulidade e de ceticismo ante a Administração Publica e principalmente perante a classe política.

Em um cenário de crise econômica e política, com a arrecadação dos entes federativos em queda, diante de estruturas administrativas ultrapassadas, onde inexiste a cultura do planejamento, cresce de importância a atuação dos órgãos de controle, em especial, dos Tribunais de Contas, em razão da sua missão constitucional de contribuir para a boa e regular aplicação dos recursos públicos (LIMA, 2015).

Tal auxílio pode se dar de diversas formas, uma vez que tais Cortes de Contas dispõem de diversos instrumentos de fiscalização que podem ser utilizados para tal desiderato. Dentre os instrumentos aptos a promover aperfeiçoamento das práticas administrativas e por consequência, a melhoria das políticas públicas e serviços prestados ou postos à disposição da sociedade, destaca-se a realização de auditorias operacionais (ARAÚJO, 2008).

O exame realizado nas auditorias operacionais executadas pelos organismos de contas nos processos de planejamento, elaboração e implantação de políticas públicas, bem como nas estruturas de governança pública e na participação dos atores envolvidos nesses processos, guiados pelos princípios inerentes à nova gestão pública, é capaz de gerar oportunidades de aperfeiçoamento do aparato administrativo e induzir uma melhoria na gestão das políticas públicas.

Nesta pesquisa se buscará responder ao seguinte questionamento: de que forma as auditorias operacionais podem ser utilizadas para induzir o desenvolvimento e a modernização das políticas públicas regionais?

1.2 Objetivos

Os objetivos de uma pesquisa precisam refletir os resultados desejados. Tais objetivos devem guardar coerência com o problema formulado; por isso pode-se afirmar que o objetivo é o 'para quê?' da pesquisa (SIENA, 2011). Neste estudo os objetivos da pesquisa estão relacionados à necessidade de modernização das políticas públicas mediante a inovação nos procedimentos de auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia.

O objetivo geral deste trabalho dissertativo é elencar as fases de uma auditoria operacional em uma Corte de Contas da Amazônia para alavancar a modernização das políticas públicas regionais. Para alcançar os resultados traz como objetivos específicos enumerar as principais etapas ou ciclos de uma auditoria operacional com foco no aperfeiçoamento de políticas públicas regionais (1), elaborar um estudo dos aspectos relevantes para o êxito de uma auditoria operacional em face dos procedimentos adotados no organismo de contas pesquisado (2), e propor medidas procedimentais para inovação nas práticas de auditoria operacional visando a modernização das políticas públicas regionais (3).

1.3 Contextualização, justificativa e relevância

É público e notório que, no Brasil, as políticas públicas são, em sua maior parte, planejadas, elaboradas, executadas e supervisionadas de maneira deficiente. Isso acaba gerando uma atuação pífia do Estado no desempenho de suas funções em prol da sociedade. A qualidade dos serviços públicos postos a disposição da sociedade é inferior ao que se espera.

A melhoria no ciclo que envolve planejamento, execução, elaboração e supervisão de políticas públicas tem o potencial de gerar maiores benefícios à sociedade, uma vez que o aperfeiçoamento das políticas públicas retrata a evolução da Administração Pública, que passa a funcionar de forma a satisfazer com efetividade o interesse social.

As auditorias operacionais são instrumentos de fiscalização utilizados pelos Tribunais de Contas com a finalidade de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão da coisa pública. A realização de auditorias operacionais podem gerar valor e induzir o desenvolvimento de políticas públicas.

A importância desse estudo para as práticas da Administração Pública reside no fato de ele possibilitar o aperfeiçoamento das fases e procedimentos necessários à realização de uma auditoria operacional de qualidade, que possa agregar valor às políticas públicas auditadas, o que contribui para correção das práticas administrativas, para o atingimento dos fins estatais e do interesse público.

No meio acadêmico a pesquisa se justifica em razão de correlacionar temas importantes para o estudo e desenvolvimento da administração pública, porém pouco explorados, como auditoria operacional e políticas públicas. O trabalho em questão tem o potencial de incentivar uma reflexão, não somente na academia, mas também no meio social, sobre os temas estudados e estimular a apresentação de abordagens inovadoras e inéditas, tanto no que tange aos processos de planejamento, execução, elaboração e supervisão de políticas públicas quanto no que se refere à realização de auditorias operacionais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

A revisão teórica tem a finalidade de servir de sustentação ao trabalho e explicar o contexto de surgimento do problema de pesquisa (SIENA, 2011). Para entender e relacionar os conceitos de política pública e de auditoria operacional é necessário conhecer o pano de fundo de ocorrência desses fenômenos, que é a Administração Pública brasileira.

Daí decorre a importância de se estudar, mesmo que superficialmente, a forma de organização do Estado e da administração pública, os modelos teóricos de administração pública, a nova administração pública (*New Public Management*), o conceito e ciclo de políticas públicas, noções de gestão financeira e orçamentária e o conceito de auditoria operacional e suas fases.

2.1 Estado, Governo e Administração Pública

A Administração Pública é a *longa manus* do Estado. É o instrumento de ação do Estado por meio do qual ele busca atingir seus objetivos, dentre os quais se destacam o bem-estar, a segurança e a justiça, e em síntese o bem-comum. Se o Estado age por intermédio da Administração Pública, quem define o que será objeto de ação? Quem escolhe os interesses imediatos que a administração pública busca satisfazer? Para responder tais questionamentos é crucial que se conceitue Estado, governo e Administração Pública.

Estado pode ser conceituado tanto do ponto de vista sociológico, quanto do ponto de vista político e jurídico. De acordo com Peter e Machado (2014), sob uma perspectiva sociológica o Estado é uma organização territorial dotada de poder; partindo de uma perspectiva política o Estado é uma comunidade capaz de ação, mando e coerção; já sob a perspectiva jurídica o Estado é uma pessoa jurídica territorial e soberana.

Paludo (2013) desenvolve argumento semelhante. Segundo ele, o Estado pode ser compreendido em um sentido *lato*, mas também nos sentidos jurídico, social e político-administrativo. Em sentido *lato,* o Estado é a nação politicamente organizada no sentido jurídico. O ente estatal é uma pessoa jurídica de Direito Público Interno responsável pelos atos de seus agentes ou órgãos, mas também é pessoa jurídica de Direito Público Internacional perante outras nações.

No sentido social, o Estado é um agrupamento de pessoas que fixam residência em determinado território e se sujeitam ao poder soberano, exercido apenas por alguns. Por fim,

no sentido político-administrativo o Estado é o exercício do poder por meio do governo/administração em prol do bem comum.

Especial atenção merece a definição, sob a perspectiva política, dos autores supramencionados de Estado como comunidade capaz de ação, mando e coerção, como exercício direto do poder em prol da coletividade. A partir dessa concepção de Estado passa-se a explorar o conceito de Governo e de Administração Pública.

Fenili (2014) defende que o governo é o modo pelo qual são definidos os objetivos e diretrizes de atuação do Estado, composto por um grupo de pessoas que exercem o papel decisório. O autor explica que o governo é um instrumento do Estado, que elabora e escolhe planos políticos, já a Administração Pública é instrumento do Governo para executar os planos escolhidos.

Peter e Machado (2014) ponderam que o Governo é a instância máxima de administração executiva do Estado, já para Paludo (2013) o Governo é o modo pelo qual o Estado é administrado. Existem várias formas de organização e estruturação do Estado e do Governo. As formas de Estado variam em função do grau de centralização ou descentralização do Poder Político, já as formas de Governo expressam a relação existente entre governantes e governados. Como o objeto deste estudo prescindirá de uma compreensão detalhada de Estado e Governo, julga-se satisfatório o panorama abordado e passa-se à definição de Administração Pública.

Já foi mencionado que a Administração Pública é o instrumento utilizado pelo Governo para a execução das ações planejadas e escolhidas. Fenili (2014) esclarece que o termo se refere, tanto aos órgãos públicos responsáveis pela execução das atividades administrativas, como também, se aplica às próprias atividades desenvolvidas. Assim, a Administração Pública tem um sentido subjetivo e outro objetivo. Paludo (2013) afirma que a administração pública é o ramo da administração aplicado nas administrações direta e indireta dos três níveis de governo.

No sentido subjetivo, também conhecido como formal ou orgânico, a administração pública é o conjunto de órgãos, pessoas jurídicas e agentes que exercem função administrativa. No sentido objetivo, material ou funcional, administração pública é a atividade administrativa propriamente dita, executada pelo Estado por meio de seus órgãos e entidades.

Fenili (2014) sublinha que a administração pública pode ser conceituada de forma ampla ou de forma estrita. Em sentido amplo, abrange órgãos governamentais que elaboram

planos e diretrizes de ação, ou seja, envolve uma função política, mas também abrange os órgãos que exercem funções meramente administrativas.

Em sentido estrito a Administração Pública abrange somente os órgãos que exercem função administrativa. Percebe-se que a conceituação em sentido amplo parte do pressuposto que as funções políticas e administrativas podem ser exercidas em conjunto. Já a definição em sentido estrito fundamenta-se na necessária cisão entre política e administração.

Ao analisar a Administração Pública brasileira em sentido subjetivo, Fenili (2014) registra que os órgãos, pessoas jurídicas e agentes exercem suas funções em qualquer dos poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário – e em qualquer das esferas políticas – União, estados, Distrito Federal e municípios.

Ainda no que se refere ao sentido subjetivo, Paludo (2013) relata que segundo o artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, a administração pública compreende a administração direta e a administração indireta.

A primeira, de atuação centralizada, compreende as competências e serviços integrados na estrutura administrativa da chefia do Poder Executivo e dos Ministérios ou Secretarias. A segunda é formada por pessoas jurídicas com personalidade e autonomia próprias que agem de forma descentralizada.

No que tange ao sentido objetivo, Fenili (2014) recorda que a administração possui quatro atividades próprias: o fomento, a intervenção, a polícia administrativa e o serviço público. Por meio das ações de fomento, a administração pública incentiva a iniciativa privada a exercer funções de utilidade pública. A intervenção é a atuação direta do Estado na economia.

A polícia administrativa é a tarefa por meio da qual o Estado restringe e condiciona direitos e comportamentos particulares em prol do interesse público geral. O serviço público é a atividade que a administração pública executa para satisfazer necessidades públicas. Em síntese, pode-se afirmar que a administração pública é o aparelhamento estatal destinado a realização de serviços de interesse da coletividade.

2.2 Modelos Teóricos de Administração Pública

A expressão ‘forma de Estado’ traduz a ideia de como o poder político se distribui no território. Existe centralização ou descentralização do poder político? Os entes regionais têm

autonomia? A Federação é a forma de Estado que apresenta a repartição do poder político entre os entes federativos.

No Brasil, são entes federativos a União, os estados e os municípios. No Estado unitário acontece o inverso: o poder político é centralizado e os estados ou províncias não têm autonomia.

A forma de governo, por sua vez, expressa a relação existente entre governantes e governados. Na Monarquia o governante exerce seu poder em nome e em defesa de interesses próprios, na República o governante exerce suas funções em nome e em defesa dos interesses da sociedade (MATIAS-PEREIRA, 2014).

O sistema de governo explicita a relação entre os poderes. Existe cooperação entre Executivo e Legislativo? No Presidencialismo não existe tanta cooperação assim, pois o presidente da República acumula as funções de chefia de Estado e de Governo e assume responsabilidade perante o povo. No Parlamentarismo, o Chefe de Governo é escolhido pelo parlamento e perante este assume responsabilidade, enquanto a chefia de Estado é exercida pelo Presidente.

O Regime Político é a expressão utilizada para identificar um Estado Autocrático ou Democrático. No primeiro, o governante decide sozinho as políticas públicas objeto de ação do Estado, no último a sociedade interfere nas escolhas feitas pelos governantes (PALUDO, 2013).

Além da forma de Estado, da forma de Governo, do sistema de Governo e do regime político, o modelo econômico preponderante, os valores sociais, e uma série de outros fatores influenciam na escolha dos interesses coletivos a serem perseguidos e consequentemente na forma de atuação da administração pública na execução das ações (MATIAS-PEREIRA, 2014)

O Quadro 1, que segue, condensa as principais características e diferenças entre formas de Estado e de Governo e sistemas de Governo:

Quadro 1: Tipologia de forma de Estado, Governo e sistema de Governo

Tipologia	Conceito	Divisão	Característica
Forma de Estado	Distribuição de Poder Político no território do Estado.	Unitário	Concentração do Poder político no ente Central
		Federado	Descentralização do Poder Político
Forma de Governo	Modo de exercício do Poder no Estado, expressa a relação entre governantes e governados.	Monarquia	Hereditariedade
			Vitaliciedade
			Irresponsabilidade (não há obrigação de prestar contas)
		República	Eletividade
			Temporalidade
			Responsabilidade (existe obrigação de prestar contas)
Sistema de Governo	Modo de organização política do Estado, expressa a relação entre os Poderes Executivo e Legislativo.	Presidencialismo	Independência entre os Poderes
			Mandatos por prazo certo
			Chefia monocrática ou unipessoal
		Parlamentarismo	Interdependência (maior colaboração) entre os Poderes
			Mandatos por prazo incerto
			Chefia dual

Fonte: elaborado pelo autor com base em Paludo (2013).

Para melhor compreensão do tema é importante entender os modelos de administração pública dentro de um contexto social, político e econômico. Para isso é necessário discorrer sobre os modelos teóricos de administração pública no Brasil.

Paludo (2013) aponta três modelos diferentes de administração pública a partir de uma perspectiva da evolução histórica: i) administração pública patrimonialista; ii) administração pública burocrática; e iii) administração pública gerencial. O estudioso registra que apesar dos esforços para implantação de uma administração gerencial, o setor público ainda é alvo de práticas patrimonialistas e burocráticas.

Matias-Pereira (2014), compartilhando a mesma linha de raciocínio, cita que a administração pública é um conjunto de atividades para execução de obras e serviços comissionados ao governo no interesse da coletividade. Defende que o Estado se apresenta como um sistema político e uma organização. Como o sistema político nasce absolutista, passa pelo liberalismo e adota a democracia, a organização, sofrendo as influências políticas, nasce patrimonialista, torna-se burocrática e passa, por fim, a ser gerencial.

2.2.1 Administração Pública Patrimonialista

Como o modelo de administração pública espelha o sistema político vigente, na administração pública patrimonial o aparelho do Estado atua como extensão do poder do

monarca. Dessa forma, os servidores públicos possuem *status* de nobreza real. O nepotismo surge em razão de o cargo funcionar como recompensa, o que contribui para a prática da corrupção e controle dos órgãos administrativos pelo soberano. Não havia uma separação clara entre o patrimônio do monarca e o patrimônio público (MATIAS-PEREIRA, 2014).

Fenili (2014) assevera que o modelo de administração pública patrimonialista no Brasil predomina desde a independência, em 1822, até a década de 30. O autor explica que uma elite política letrada, conservadora e autoritária, preenchida por funcionários públicos, cujos cargos eram denominados sinecuras ou prebendas, direcionava a ação estatal para atendimento das demandas da própria elite, enquanto as necessidades da sociedade eram deixadas em plano secundário.

O autor acrescenta que o cargo público era uma extensão da esfera privada dos governantes, com atribuições exercidas com total discricionariedade e até mesmo arbitrariedade, o que causava corrupção e clientelismo.

A ausência de distinção entre bens públicos e particulares, a totalidade dos cargos de livre nomeação e exoneração, e o Estado tido como propriedade do soberano são características da administração pública patrimonialista, também mencionadas por Paludo (2013), que acrescenta que o Estado-administração não tinha como objetivo prestar serviços à população e nem pensava de forma coletiva. Não existia foco de atuação estatal nas necessidades sociais e os destinatários da ação do Estado-administração formavam um pequeno grupo encabeçado pelo chefe do executivo.

Paludo (2013) resume, assim, as principais características da administração pública patrimonialista: confusão entre a propriedade privada e a propriedade pública, impermeabilidade à participação social-privada, endeusamento do soberano, corrupção e nepotismo, decisões discricionárias e arbitrárias, ausência de carreiras administrativas, desorganização do Estado e da administração pública, descaso pelos cidadãos e suas demandas, poder oriundo da tradição ou hereditariedade e cargos denominados prebendas ou sinecuras.

A evolução social e econômica que transformaram os antigos Estados dirigidos de forma absolutista em Estados liberais provocaram mudanças na administração pública. Se com o absolutismo não havia necessidade de separação entre patrimônio público e privado, as conquistas sociais e as políticas trazidas pelo liberalismo impuseram reformas necessárias à administração pública (MATIAS-PEREIRA, 2014). Assim surgiu a administração pública burocrática.

2.2.2 Administração Pública Burocrática

O novo modelo administrativo surgiu com o intuito de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista (MATIAS-PEREIRA, 2014). A crescente complexidade e o aumento do tamanho das organizações proporcionaram o surgimento de um modelo organizacional racional, baseado na hierarquia, na definição clara de autoridade e responsabilidade, e na existência de cargos formalmente definidos.

Fenili (2014) afirma que os conceitos de hierarquia e autoridade que se conhece atualmente têm origem na teoria da burocracia de Marx Weber. Esclarece, ainda, que na forma concebida pelo teórico alemão a burocracia está intimamente ligada à eficiência.

Alinhado aos argumentos expostos por Fenili, relata Paludo (2013) que a corrupção; o nepotismo; a ausência de um projeto estatal de desenvolvimento; a desorganização generalizada do Estado na prestação dos serviços públicos; e o surgimento de organizações de grande porte aliadas à pressão pelo atendimento das demandas sociais e ao crescimento da burguesia industrial e comercial, fazem surgir um Estado mais organizado e de cunho econômico, baseado nos valores burocráticos weberianos.

Matias-Pereira (2014) registra que a administração pública burocrática pregava os princípios do desenvolvimento, da profissionalização, da ideia de carreira, de hierarquia funcional, impessoalidade e formalismo. Aponta que o poder legal era o fundamento de legitimidade do modelo, cujas principais metas eram acabar com a corrupção e com o nepotismo e evitar abusos, ineficiência e incapacidade.

Paludo (2013) resume as principais características da administração pública burocrática: caráter legal das normas e formal das comunicações, caráter racional e divisão do trabalho, hierarquizada autoridade, impessoalidade nas relações, rotinas e procedimentos padronizados, especialização da administração, profissionalização dos funcionários, previsibilidade de funcionamento e competência técnica e meritocracia.

De acordo com o referido autor, no Brasil a administração pública burocrática teve duas fases: a primeira ficou marcada pelo destaque na reforma dos meios e pelo autoritarismo, a segunda pela excessiva centralização. Como resultado, a burocracia se isolou e não permite influências políticas e sociais ou extrapola sua área de atuação e interfere demasiadamente na esfera política e social.

O excesso de rigidez começou a causar ineficiência e a administração pública burocrática passou e ser reconhecida mais pelas disfunções da burocracia do que

propriamente pelas qualidades. Paludo (2013) identifica as principais disfunções da burocracia: apego exagerado a regras e regulamentos internos, formalismo exagerado, excesso de papelório, desconsideração à pessoa do servidor e do cidadão, rigidez e falta de flexibilidade, resistência a mudanças e decisões distantes da realidade.

As mudanças econômicas e tecnológicas e a globalização aumentaram a competitividade entre as nações e a busca por resultados e eficiência passou a ser termo chave para um Estado obrigado a rever sua forma de atuação (PALUDO 2013). Com a democratização o Estado passa, necessariamente, a ter maior responsabilidade de gerar o bem comum, atendendo adequadamente às crescentes demandas sociais e à ampliação das suas funções no campo socioeconômico e político.

Segundo Matias-Pereira (2014), o aumento das pressões sociais e a incapacidade do Estado burocrático em atendê-las de forma satisfatória põem em cheque o Estado burocrático.

2.2.3 Administração Pública Gerencial

Fenili (2014) explica que a Nova Gestão Pública (NGP) ou a *New Public Management* (NPM) fornece a base teórica do modelo de administração pública gerencial. O estudioso define a NPM como um movimento, surgido no fim da década de 70, como resposta às crises econômica, social e administrativa enfrentadas pelos países capitalistas desenvolvidos desde a crise do petróleo de 1973. Assim, o movimento surgiu como reflexo da necessidade de mudança do modelo de atuação do Estado.

Para Paludo (2013), a NPM é um conjunto de teorias administrativas surgidas na década de 70, que orientaram reformas administrativas no setor público em nível global e consistiam, inicialmente, na adoção e aplicação, na administração pública, de práticas gerenciais originárias do setor privado.

O autor aponta que o movimento surgiu na Europa como resposta à crise econômica mundial que ocasionou uma crise fiscal nos Estados, que sem recursos passaram a concentrar sua atuação em questões estratégicas, compartilhando responsabilidades com a iniciativa privada.

O estudioso registra, ainda, que o movimento se desenvolveu em dois momentos: no primeiro o Estado foi acusado de ser o causador da crise, e por isso teve que diminuir de tamanho, adotar uma rígida disciplina fiscal, facilitar a circulação de capitais externos e abrir suas economias. No segundo momento, a partir da constatação das inadequações das medidas

adotadas, defende-se o Estado como controlador e regulador, focando suas ações na satisfação dos cidadãos usuários.

O Quadro 2, que segue, sintetiza as principais características da administração burocrática e da administração gerencial.

Quadro 2: Administração Pública Burocrática X Administração Pública Gerencial

Administração Burocrática	Administração Gerencial
A Administração Pública burocrática é autorreferente e se concentra no processo, em suas próprias necessidades e perspectivas, sem considerar a alta ineficiência envolvida.	A Administração Pública gerencial é orientada para o cidadão, voltada para o consumidor, e se concentra nas necessidades e perspectivas desse consumidor, o cliente-cidadão. No gerencialismo, o administrador público preocupa-se em oferecer serviços, e não em gerir programas; visa atender aos cidadãos e não às necessidades da burocracia.
A Administração Pública burocrática acredita em uma racionalidade absoluta, que a burocracia está encarregada de garantir.	A Administração Pública gerencial pensa na sociedade como um campo de conflito, cooperação e incerteza, na qual os cidadãos defendem seus interesses e afirmam suas posições ideológicas.
A Administração Pública burocrática assume que o modo mais seguro de evitar o nepotismo e a corrupção é pelo controle rígido dos processos, com o controle de procedimentos.	A Administração Pública gerencial parte do princípio de que é preciso combater o nepotismo e a corrupção, mas, que para isso não são necessários procedimentos rígidos e sim outros meios, como indicadores de desempenho, controle de resultados etc.
Na administração burocrática não existe a confiança.	Na administração gerencial a confiança é limitada, permanentemente controlada por resultados, mas ainda assim suficiente para permitir a delegação, para que o gestor público possa ter liberdade de escolher os meios mais apropriados ao cumprimento das metas prefixadas.
A administração burocrática é centralizadora, autoritária.	A administração gerencial prega a descentralização, com delegação de poderes, atribuições e responsabilidades para os escalões inferiores.
A administração burocrática prega o formalismo, a rigidez e o rigor técnico.	A administração gerencial preza os princípios de confiança e descentralização da decisão, exige formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralização de funções e incentivos à criatividade e inovação.

Fonte: adaptado de Matias Pereira (2010, p. 115)

A literatura admite que foram reconhecidos, dentro da *New Public Management*, três estágios: o gerencialismo puro, o *consumerism* e o *public service orientation*. Paludo (2013) registra que a maior parte das ideias que caracterizam a Nova Gestão Pública (NGP) é comum aos três estágios, que são identificados por pequenas diferenças de abordagem.

O gerencialismo puro, ou *managerialism*, veio como resposta à crise fiscal dos Estados e baseia-se na adoção de práticas próprias das empresas privadas com foco na

eficiência. O foco das ações implementadas é a redução de custos e o aumento da eficiência. Para dar agilidade ao Estado no atendimento das demandas promoveram-se grandes privatizações e implantou-se o conceito de produtividade.

Nessa fase o cidadão é tido como financiador do sistema. Verificou-se mais redução de custos do que propriamente aumento na produtividade e constatou-se, ainda, a baixa qualidade dos serviços (PALUDO, 2013).

A característica essencial do *consumerism* é o foco da atividade administrativa, que passa a ser o cidadão. Ele deixa de ser apenas o financiador dos serviços públicos e passa a ser considerado um cliente-usuário dos serviços. Além disso, introduziu-se a perspectiva da qualidade, que é tida como a satisfação das necessidades do cliente-usuário.

Paludo (2013, p. 71) menciona que a evolução do primeiro para o segundo estágio decorre da percepção que "a ideia de 'redução de custos e eficiência a qualquer preço' é incompatível com os valores democráticos e com as necessidades dos usuários: agora a questão do custo está subordinada à avaliação do destinatário dos serviços, o cliente-cidadão".

O terceiro estágio, e ainda em vigor, é o *public service orientation*. Nele se inclui a participação do cidadão e da sociedade nas decisões públicas. Reforçam-se a *accountability,* a equidade, a justiça, a participação e a transparência como princípios da cidadania. O termo cliente é deixado em segundo plano e o termo cidadão fica em evidência.

Paludo (2013, p. 72) ressalta que "o termo cidadão não é mais uma via de mão única, não apenas têm direitos, mas também obrigações, como a de fiscalizar a coisa pública e cobrar *accountability* dos gestores pelos atos praticados". O cidadão, que no primeiro estágio era visto como financiador, passa a ser considerado, no segundo estágio, cliente - usuário, por fim, como o titular da coisa pública.

O Quadro 3, a seguir, sintetiza os três estágios da NGP.

Quadro 3: Estágio da NGP

	Gerencialismo Puro	***Consumerism***	***Public Service Orientation* (PSO)**
Focos/Objetivos	Eficiência / redução de custos (economia).	Qualidade/ planejamento estratégico / modelo contratual.	Cidadania, equidade, transparência, *accountability*.
Visão sobre o usuário do serviço	Financiador do setor público.	Cliente (ou consumidor) do serviço prestado.	Cidadão (com direitos e deveres).
Descentralização	Forma de obter maior eficiência.	Descentralização administrativa e política como forma de aproximar os prestadores de serviço aos consumidores.	Forma de promover a participação política, bem como de implementar as políticas públicas.

Fonte: Fenili (2010, p. 237)

Denhardt (2012) afirma que a nova gestão pública tem sua importância mais no fato de descobrir anomalias das teorias tradicionais do que na apresentação de uma nova alternativa. O autor norte-americano considera o novo serviço público como uma alternativa à velha e nova gestão pública a partir da definição de dois temas fundamentais: i) a promoção da dignidade e o valor do novo serviço público; e ii) a reafirmação dos valores da democracia, da cidadania e do interesse público enquanto valores proeminentes na administração pública.

O estudioso elenca sete princípios chaves para o novo serviço público: servir cidadão e não consumidores; perseguir o interesse público; valorizar mais a cidadania e o serviço público do que o empreendedorismo; pensar democraticamente e agir estrategicamente; reconhecer que a *accountability* não é simples; servir em vez de dirigir; e valorizar as pessoas e não apenas a produtividade.

Denhardt se reporta à nova gestão pública para se referir aos dois primeiros estágios do NPM. O que ele trata por novo serviço público foi abordado anteriormente como *public service orientation,* que é o terceiro estágio da NPM. É nesse cenário do novo serviço público ou de *public service orientation* que as políticas públicas podem ser moldadas de forma a atingir os interesses da coletividade. É nesse pano de fundo que as auditorias operacionais podem contribuir para o aperfeiçoamento das políticas públicas.

Registre-se que a administração pública patrimonialista, pelas suas características, em especial a ausência de distinção entre público e privado e o estado tido como propriedade do soberano, não oferece condições para o desenvolvimento de políticas públicas em prol da coletividade, já que sua atuação é pautada pelo atendimento das demandas da elite.

A administração pública burocrática, em razão da rigidez hierárquica, do formalismo e da centralização também não oferece solo fértil para o progresso das políticas públicas.

O modelo de administração pública gerencial é a que se apresenta como adequado ao fortalecimento das políticas públicas, uma vez que nele, a gestão é orientada pelos princípios da eficiência, qualidade, cidadania, equidade, transparência e *accountability*.

Quanto a esse modelo é importante esclarecer que o *Public Service Orientation* PSO, terceiro estágio da Nova Gestão Pública, apresenta características mais apropriadas ao aperfeiçoamento das políticas públicas, pois percebe o cidadão como foco da atuação estatal e tem na descentralização uma forma de promoção da participação política para implemento das políticas públicas com foco na *accountability*, na equidade, na transparência e na cidadania.

O Gerencialismo Puro, assim como o *Consumerism,* primeiro e segundo estágios da Nova Gestão Pública, não possuem as qualidades necessárias para o aperfeiçoamento das políticas públicas de forma equitativa e sustentável, visto que o primeiro enxerga o cidadão como mero financiador e a descentralização como forma de se obter eficiência, com foco na redução de custos, e o segundo entende o cidadão como cliente ou consumidor e a descentralização como forma de aproximar prestadores de serviço dos consumidores, com foco na qualidade.

2.3 Políticas Públicas

Já foi mencionado que o Estado procura atingir sua finalidade de promover o bem comum por intermédio da administração pública. A atuação do Estado-administração se faz perceber pelas políticas públicas, que são, de fato, todas as ações e omissões atribuíveis ao poder público.

Assim, política pública é tudo aquilo que o Estado faz ou deixa de fazer. Ocorre que uma definição genérica e simplificadora como essa não concorre para o sucesso deste estudo. Dessa forma, passa-se a abordar nas subseções seguintes as definições e comentários referentes à política; definição, características e tipos de políticas públicas; atores envolvidos nas políticas públicas; elaboração, implementação e ciclos de políticas públicas.

2.3.1 Política

Tanto o termo política quanto a expressão ‘políticas públicas’ estão relacionados ao poder social, mas a primeira é um conceito amplo, genérico, ligado ao poder de modo amplo,

enquanto as políticas públicas equivalem a soluções pontuais quanto à condução de assuntos políticos (DIAS, 2012).

Dois termos são utilizados no idioma inglês para retratar tais conceitos: *politics,* que caracteriza as ações e negociações dos representantes da sociedade nos diferentes cenários, e *policy,* que trata de ação que guia decisões na direção de resultados racionais (RUAS e ROMANINI, 2013).

Para Dias (2012, p. 2), o termo *politics* trata do "conjunto de interações que definem múltiplas estratégias entre atores para melhorar seu rendimento e alcançar certos objetivos", política referida como construção de consenso e luta pelo poder. O autor define o termo *policy* como ação do governo, atividade que se propõe a assegurar ações que visam atender às necessidades da sociedade.

No português traduz-se *policy* por políticas públicas, que aludem ao conjunto de atividades que se relacionam com a ação do governo. Já o termo *politics* pode ser traduzido de diversas formas: conjunto de atividades que tem como referência o Estado; questões polêmicas; atividade por meio da qual são conciliados diferentes interesses; conjunto de interações que visa atingir determinados objetivos.

Política como tradução de *politics* pode ter inúmeros significados, mas todos relacionados à posse e manutenção ou distribuição do poder, entendido como capacidade para afetar o comportamento dos outros (DIAS, 2012).

2.3.2 Conceito de Política Pública

As políticas públicas são consideradas uma área do conhecimento contida na ciência política. A expressão engloba vários ramos do conhecimento humano e é matéria interdisciplinar cujo problema central, o processo decisório governamental, é objeto de estudo das ciências sociais aplicadas, da economia, da administração pública e da ciência política (DIAS, 2012).

É coerente, antes de conceituá-las, analisar as palavras que compõem essa expressão. Como o termo 'política' já foi objeto de comentários, trabalha-se agora o significado de 'público'. Dias (2012) esclarece que "as esferas que são rotuladas como 'públicas' são aquelas que estão em oposição a outras que envolvem a ideia de 'privado', o público compreende aquele domínio da atividade humana que é considerado necessário para a intervenção governamental ou para ação humana" (DIAS, 2012, p. 11).

O autor afirma que o conceito de política pública pressupõe a existência de uma área que não é privada ou somente individual, mas um domínio da vida em comum com os outros. Essa é a dimensão comum à propriedade pública, controlada pelo governo para propósitos públicos.

Com já foi dito, a administração pública é o instrumento do Estado utilizado para defesa dos interesses públicos, e o governo é o gestor dos recursos e garantidor da ordem e segurança provida pelo Estado e é obrigado a atender e resolver problemas e executar os processos de planejamento, elaboração, implementação e avaliação de políticas públicas necessárias ao cumprimento da função que lhe foi delegada pela sociedade (DIAS 2012).

Kanaane *et al* (2010, p. 3) definem políticas públicas como "disposições, medidas e procedimentos que traduzem a orientação política do Estado e regulam as atividades governamentais relacionadas às tarefas de interesse público". Os autores apresentam duas dificuldades no debate das políticas públicas: a dificuldade de delimitação do objeto e o caráter contraditório da atuação estatal.

Ruas e Romanini (2013) apontam que apesar de as definições de políticas públicas encontradas na literatura parecerem muito semelhantes, tal aparência é irreal já que os elementos nelas presentes e ausentes demonstram opiniões muito diversas entre os principais autores.

As autoras exemplificam a afirmação demonstrando que enquanto em alguns enunciados o destaque é a finalidade das políticas públicas, como, por exemplo, na definição de Lasswel e Kaplan, "um programa projetado com metas valores e práticas" – em outros se destacam governo ou sociedade, a exemplo da conceituação de Peters, que define política pública como "a soma das atividades dos governos, que agem diretamente ou por delegação e que influenciam a vida do cidadão" (RUAS e ROMANINI, 2013, p. 3).

Ruas e Romanini ainda destacam a natureza da intervenção ou o meio utilizado, como para Dye para quem política pública é "o que os governos decidem ou não fazer" e a exemplo de Lowi, que define política pública como "uma regra formulada por alguma autoridade governamental que expressa uma intenção de influenciar, alterar, regular o comportamento individual ou coletivo através do uso de sanções positivas ou negativas" (RUAS e ROMANINI, 2013, p. 4)

Apesar das dificuldades de conceituação, Dias (2012) cita os elementos mais comuns encontrados nas definições de política pública: é feita em nome do 'público', é feita ou

iniciada pelo governo e interpretada e implementada por atores públicos ou privados, é o que o governo pretende fazer, é o que o governo escolhe não fazer.

Em síntese, Dias (2012, p. 14) afirma que as políticas públicas tratam da "gestão de problemas e das demandas coletivas através da utilização de metodologias que identificam as prioridades, racionalizando a aplicação de investimentos e utilizando o planejamento como forma de se atingir os objetivos e metas pré-definidos".

O autor registra que as políticas públicas variam em razão da diversidade econômica, da natureza do regime social, da visão dos governantes quanto ao papel do Estado e ao nível de ação dos atores sociais envolvidos. O estudioso simplifica o significado da expressão ao afirmar que "as políticas públicas são as ações governamentais dirigidas a resolver determinadas necessidades públicas" (DIAS, 2012, p. 14).

2.3.3 Características das Políticas Públicas

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 não contém políticas públicas, mas sim direitos que dependem de tais políticas para serem efetivos, assim, pode-se afirmar que a políticas públicas são a forma de concretização de direitos que estão previstos no arcabouço normativo do Estado e resultam da decisão governamental com a participação da sociedade civil, onde são estabelecidos os meios, os agentes e os fins das ações orientadas à solução de problemas públicos (DIAS, 2012)

O Estado não dispõe de meios de resolver todos os problemas públicos, daí dizer que as políticas públicas são contingentes, pois dependem da decisão adotada pelo governo em um dado contexto social, econômico e político. Por isso, não existe modelo perfeito ou ideal de política pública, visto que aquilo que funcionou em determinado local pode não funcionar em outro, bem como ações efetivas em certo momento podem não ser em outro.

Mesmo não existindo modelo perfeito de política pública, o Banco Interamericano de Desenvolvimento (2007) aponta as características essenciais para políticas públicas de qualidade: estabilidade, adaptabilidade, coerência e coordenação, qualidade de implementação e da aplicação efetiva, consideração do interesse público e eficiência.

2.3.4 Tipos de Políticas Públicas

Dias (2012, p.17) explica que "existem diferentes modelos ou tipologias desenvolvidas para facilitar o entendimento sobre como e por que o governo faz ou deixa de fazer alguma ação que repercutirá na vida dos cidadãos". Nesse sentido, serão estudadas as tipologias relacionadas às áreas de atuação do governo que promovem as políticas públicas, bem como aquelas concernentes às arenas decisórias, finalidades e alcance das ações do governo.

Castro, Gontijo e Pinto (2015) afirmam que uma das tipologias de políticas públicas é a que as classifica de acordo com o setor da ação governamental ao qual se relacionam. Apresentam cinco tipos de políticas públicas: setoriais, sociais, econômicas, de infraestrutura e de Estado.

As setoriais são as que se organizam segundo propósitos, pautas, recursos e prioridades da área; as sociais têm a finalidade de promover o acesso e gozo de direitos sociais; as econômicas dizem respeito às estratégias de desenvolvimento econômico e ações de política externa; as de infraestrutura dão suporte para execução e finalidades de políticas sociais e econômicas, e as de Estado destinam-se a garantir a prática da cidadania e soberania.

Ruas e Romanini (2013) destacam a importância da abordagem das arenas desenvolvidas por Theodore Lowi, que diferencia quatro tipos de políticas públicas (policy), cada uma relacionada à política (politics) que a originou. São as políticas distributivas, redistributivas, regulatórias e as constitutivas ou estruturadoras.

As políticas distributivas se utilizam de recursos provenientes da coletividade para alocar bens ou serviços a frações específicas da sociedade. São exemplos dessas políticas a construção de escolas, creches e hospitais, bem com o seguro-desemprego e o benefício de prestação continuada.

As políticas redistributivas utilizam recursos de um grupo específico para distribuir bens ou serviços a segmentos particularizados da sociedade. Servem de exemplo a reforma agrária, a distribuição de *royalties* e a política tributária. Já as políticas regulatórias impõem condições para a realização de determinadas atividades, a exemplo da legislação ambiental, trabalhista e de trânsito, enquanto as constitutivas ou estruturadoras estabelecem normas e procedimentos a serem observados por ocasião da formulação e implementação de outras políticas públicas.

Segundo Dias (2012), de acordo com a finalidade as políticas públicas podem ser de três tipos: preventivas, compensatórias e *strictu sensu*. Em relação ao alcance de suas ações podem ser focalizadas ou universalistas.

Dias (2012) detalha que as políticas preventivas objetivam obstruir ou minorar a ocorrência de problemas sociais graves; as compensatórias buscam corrigir desigualdades oriundas dos processos de acumulação e corrigir problemas criados pela ineficiência do sistema político em assegurar políticas preventivas; as *strictu sensu* são aquelas objetivamente direcionadas para a redistribuição de renda e benefícios sociais, como o bolsa-família e o bolsa-escola; as focalizadas se destinam a um público específico; e as políticas universalistas se destinam a todos os cidadãos.

2.3.5 Elaboração de Políticas Públicas

Pode-se dizer que o processo de formulação de políticas públicas é uma sucessão de negociação entre atores políticos que atuam e se relacionam em arenas formais e informais. Para que as políticas atendam às necessidades sociais mais importantes é fundamental a ampla participação da população. A melhor compreensão dos interesses sociais envolvidos requer o conhecimento dos tipos de demandas sociais, que segundo Dias (2012) podem ser classificadas em três tipos: demandas novas, demandas reprimidas e demandas recorrentes.

As demandas novas aparecem com novos problemas, mas também nascem da organização ou surgimento de novos atores políticos. As recorrentes são resultado de problemas não resolvidos ou mal resolvidos que surgem novamente no debate político e na agenda do governo. As demandas reprimidas são aquelas que não chegam a incomodar tanto e por isso não pressionam o sistema político.

O aumento do número de idosos, o surgimento da AIDS e a transformação de lugares pelo turismo são exemplos de demandas novas. O barulho excessivo, a falta de vagas em escolas públicas e a necessidade de melhoria do tráfego são demandas recorrentes. As demandas reprimidas se caracterizam pelo pouco peso político do grupo que sofre com o problema que gera a demanda, como, por exemplo, bairros pouco habitados (DIAS, 2012).

Percebe-se, como já frisado anteriormente, que as demandas surgem ou se mantêm de acordo com a relação existente entre os problemas e os atores interessados na sua resolução. A acumulação de um excesso de demandas com o tempo pode ocasionar uma sobrecarga de

demandas, ameaçar a estabilidade das políticas existentes e até levar a uma ruptura institucional.

O cenário que se vislumbra atualmente na sociedade brasileira certamente configura uma sobrecarga de demandas. Isso é decorrência da falta de capacidade de os agentes diagnosticarem e analisarem a realidade social, econômica e política, mas também é decorrência da falta de interação e negociação nas arenas adequadas pelos atores sociais envolvidos.

2.4 Ciclo de Políticas Públicas

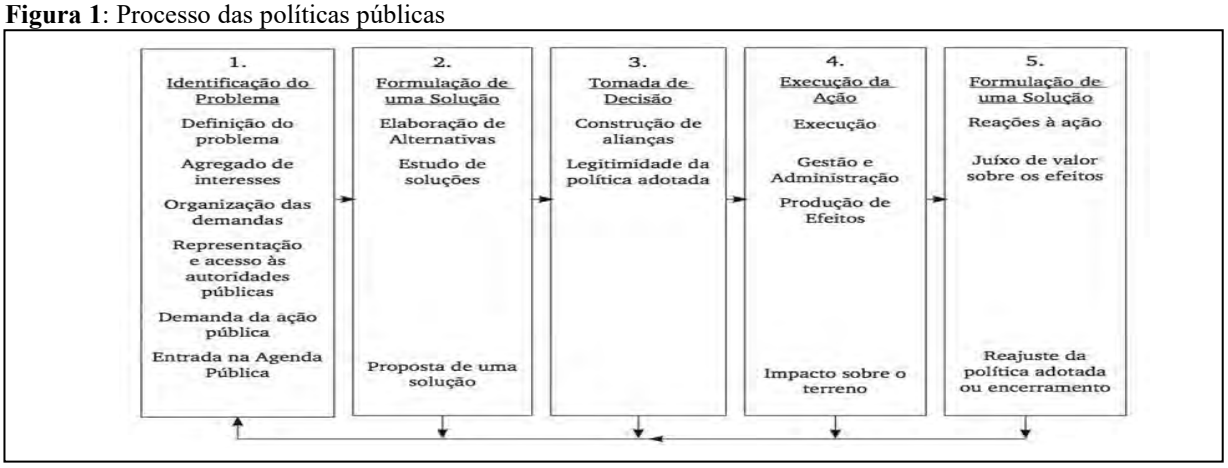
A literatura também trata do tema com a denominação processos de políticas públicas, cujo estudo facilita a compreensão e análise do fenômeno políticas públicas. Apesar de não haver consenso entre os autores quanto ao número de fases (etapas ou estágios) do ciclo, o mais comum é a utilização das cinco fases seguintes: 1ª) identificação de um problema; 2ª) formulação de soluções; 3ª) tomada de decisão; 4ª) implementação; e 5ª) avaliação.

A melhor compreensão do ciclo proporcionada pela análise e suas fases possibilita a identificação das falhas em cada uma das etapas e suas consequências nas etapas posteriores, por isso favorece a retroalimentação do processo contribuindo para seu aperfeiçoamento. Dias (2012) cita que o modelo com as fases mencionadas é o tipo ideal, que suporta adaptações para utilizações nos casos concretos.

Na sequência abordam-se a problematização, a formação de agenda, a formulação de políticas, o processo de tomadas de decisão, a implementação de uma política, e, por fim, os processos de acompanhamento, monitoramento e avaliação das políticas públicas.

A Figura 1, que segue, sintetiza o processo de políticas públicas.

Figura 1: Processo das políticas públicas



Fonte: Dias (2012, p. 67)

2.4.1 Problemática das Políticas Públicas

Toda e qualquer política pública começa com a identificação de um problema que exija a atuação do Estado. Para que um problema seja inserido na agenda governamental deve haver uma mobilização política dos atores envolvidos, que por meio de negociação e articulação façam o problema ser introduzido na agenda.

De acordo com Dias (2012), um problema torna-se público quando afeta direitos e interesses públicos, violando compromissos, enfraquecendo a cidadania, ferindo valores comunitários e acaba por causar danos sociais. O problema público surge, depois torna-se geral, em seguida obtém reconhecimento social e torna-se suscetível a integrar a agenda do governo.

A análise de um problema envolve uma série de fatores ligados aos espaços públicos e privados e relacionados a interesses, ideologias e valores individuais e coletivos, portanto, para investigar um problema público é necessário recompor as relações existentes dentro de uma série de problemas que resultam em um problema principal, que surge da influência mútua entre atores cercados numa situação particular considerada problemática.

Por isso, repita-se, nem todos os problemas se transformam em problemas públicos e entre esses somente poucos se tornam temas capazes de gerar um processo de política pública (DIAS, 2012).

2.4.2 Formação de Agendas Públicas

Kanaane *et al* (2010, p. 6) explicam que "a agenda política é o instante em que as questões públicas surgem e o estabelecimento de prioridades merecendo políticas definidas". Segundo Dias (2012), um problema político torna-se prioridade na agenda do governo quando: i) se origina numa situação de crise e o custo de não resolver e maior do que resolvê-lo; ii) mobiliza a ação política, pois expressa interesses de grupos estratégicos; e iii) possibilita oportunidade de obtenção de vantagem para os atores com a solução do problema.

A agenda determina o que será ou não objeto de ação do governo, determinando também as arenas decisórias os agentes conflituosos no poder político, e as prioridades da administração pública. Dias (2012) menciona cinco características que tornam um tema interessante o bastante para que possa ser inserido na agenda governamental: grau de generalização, escopo de importância, relevância temporal, grau de complexidade e precedência categórica. O autor ressalta que nem todos os temas que fazem parte da agenda dão origem a programas ou ações de governo.

2.4.3 Formulação de Políticas Públicas

Na formulação de políticas públicas as propostas começam a ganhar forma com a definição de metas, objetivos, recursos, estratégias de implementação e indicadores que transformam as políticas em planos, projetos e programas. Ressalta-se que na formulação de políticas públicas utilizam-se diferentes abordagens da racionalidade: economia, político-sistêmica e a racionalidade na formulação responsável.

Enquanto na economia se utilizam critérios de escolha econômicos sem entrar no mérito dos valores, a político-sistêmica se estabelece por acordo entre os atores do jogo de poder. Na racionalidade na formulação responsável a decisão se sujeita ao debate público e envolve considerações étnicas quanto às responsabilidades na elaboração de políticas públicas, incluindo questões referentes à igualdade, democracia, liberdade etc. (KANAANE *et al*, 2010).

O processo de formulação nada mais é que a identificação e a delimitação do problema e a determinação das possíveis alternativas para sua solução ou satisfação, considerando custos, efeitos e prioridades. Permite resolver qual das diversas alternativas existentes é a mais adequada.

Dias (2012) cita três passos que devem ser seguidos para a obtenção de um bom processo de elaboração de políticas públicas: i) conversão de estatística em informações relevantes para o problema; ii) análise da preferência dos atores; e iii) ação baseada no conhecimento adquirido. O autor sintetiza: "a formulação de políticas inclui a seleção e especificação da alternativa considerada mais conveniente, seguida de declaração que explicita a decisão adotada, definindo seus objetivos, marco jurídico administrativo e financeiro" (DIAS, 2012, p. 77).

2.4.4 Processo Decisório

A partir do instante em que se toma conhecimento de problemas que devem ser resolvidos a partir de uma ação política vislumbram-se várias alternativas que podem contribuir para a resolução do problema, ou seja, existe uma competição entre diversos atores políticos que em defesa de seus interesses defendem propostas diversas que em algum momento serão objetos de decisão, quando se escolherá a alternativa politicamente aceitável e praticável.

Segundo afirmação de Dias (2012), a escolha de alternativas para solução de problemas políticos pode acontecer de três formas:

> i) as autoridades que detêm o poder decisório têm um problema e buscam soluções procurando escolher a opção adequada em termos de custo, qualidade, efetividade ou outros critérios decisórios definidos;
>
> ii) as autoridades que detêm o poder decisório promovem ajustes recíprocos entre problemas e soluções, em um cenário no qual o surgimento do problema e a procura por soluções são acontecimentos concomitantes e sucedidos por processos de acomodação sucessiva e mútua entre problemas políticos e alternativas; e
>
> iii) os tomadores de decisão têm soluções e procuram por problemas.

A decisão tem um importante simbolismo, pois é a ação mais visível da autoridade que detém o poder decisório. As opções feitas serão legitimadas por votos ou assinaturas e expressas em leis, decretos, resoluções, programas ou outros atos administrativos.

2.4.5 Implementação de Políticas Públicas

O processo de implementação de políticas públicas é uma adaptação do programa governamental a problemas concretos. Equivale à execução de atividades que permitem a implementação das ações escolhidas para o atingimento das metas definidas durante a formulação da política, mas também tem relação com o planejamento administrativo.

Dias (2012) afirma ser factível a identificação de pontos críticos, na fase de implementação, relacionados a três dimensões: institucional, organizacional e ambiental. A problemática relacionada à dimensão institucional está associada à falta de clareza na definição de objetivos e metas, inadequação teórica da concepção política, pluralidade de atores envolvidos, inexperiência dos atores no processo de implantação e incompatibilidade entre a natureza da política pública e as técnicas de gestão escolhidas para resolução do problema.

O autor cita como fatores de risco relacionados à dimensão organizacional o excesso de burocracia, a existência de muitos níveis hierárquicos, fragmentação de tarefas, departamentos isolados e/ou desarticulados, ausência de informação que auxilie o monitoramento, falhas de comunicação, falta de profissionais especializados, rotatividade dos atores políticos e falta de motivação dos servidores públicos.

No que tange à dimensão ambiental, os fatores que podem dificultar a implementação, segundo o autor, é a dificuldade de participação dos beneficiários da política pública e a distância existente entre os órgãos centrais tomadores de decisão e os órgãos executores da política.

Na mesma linha de raciocínio, Kanaane *et al* (2010) afirmam que a implementação das políticas públicas depende de um conjunto de fatores com destaque para as condições políticas, econômicas e sociais, as características dos gestores responsáveis pela implementação, a forma de execução de atividades, a clareza com que metas e objetivos são fixados, a consistência com que são comunicados, e a relação entre atividades que envolvem auxílio técnico e de informação.

A relevância do estudo da fase de implementação está, em síntese, na possibilidade de visualização de obstáculos e falhas que costumam ocorrer nessa fase nas mais diversos áreas de política pública e também na identificação de erros anteriores à tomada de decisão, o que permite a identificação de problemas mal formulados e objetivos mal definidos (DIAS, 2012).

2.4.6. Acompanhamento, monitoramento e avaliação de Políticas Públicas

Por envolver recursos sociais e ter por finalidade resolver problemas públicos, as políticas públicas devem ser sistematicamente avaliadas tanto sob o ponto de vista de sua importância e adequação às necessidades sociais como também sob a ótica da eficiência, eficácia e efetividade na forma de indicadores.

Os indicadores de eficiência dizem respeito aos meios e recursos empregados, demonstram a relação entre custo e benefício, com foco na maximização do produto ou minimização dos custos. Os indicadores de eficácia tratam do cumprimento de metas, demonstrando a relação entre o alcance das metas e o tempo utilizado, ou seja, o percentual da meta atingido em determinado período. Os indicadores de efetividade medem os impactos sociais e apontam a relação entre resultados e objetivos (KANAANE *et al*, 2010).

Dias (2012) considera a avaliação como área de pesquisa que tem por finalidade a medição dos benefícios e utilidades das políticas públicas por meio da utilização de um conjunto de técnicas. Trata-se de um elemento essencial para o êxito das políticas e deve ser realizada em todos os momentos do ciclo.

O autor entende o acompanhamento como processo sistemático de supervisão e avaliação da execução de uma tarefa, com a finalidade de fornecer informações para eventuais correções que garantam o atingimento dos fins pretendidos. Quanto ao monitoramento, o estudioso o considera uma avaliação pontual das ações que dizem respeito ao impacto da implementação.

Percebe-se que os termos acompanhamento, monitoramento e avaliação ora são utilizados como sinônimos e ora em caráter específico. A grande vantagem da utilização de instrumentos que permitam avaliar, acompanhar e monitorar os ciclos de políticas públicas é a possibilidade de utilização das informações geradas a partir dos procedimentos para corrigir as ações necessárias ao sucesso das políticas e também para subsidiar o planejamento de políticas futuras etc.

Dias (2012) afirma existir uma tendência de classificar as avaliações sob quatro perspectivas: quem avalia, função da avaliação, conteúdo da avaliação e momento da avaliação (perspectiva temporal).

No que tange à perspectiva de quem avalia, o procedimento pode ser realizado por pessoal interno ou externo aos programas avaliados. Sob o ponto de vista da função da

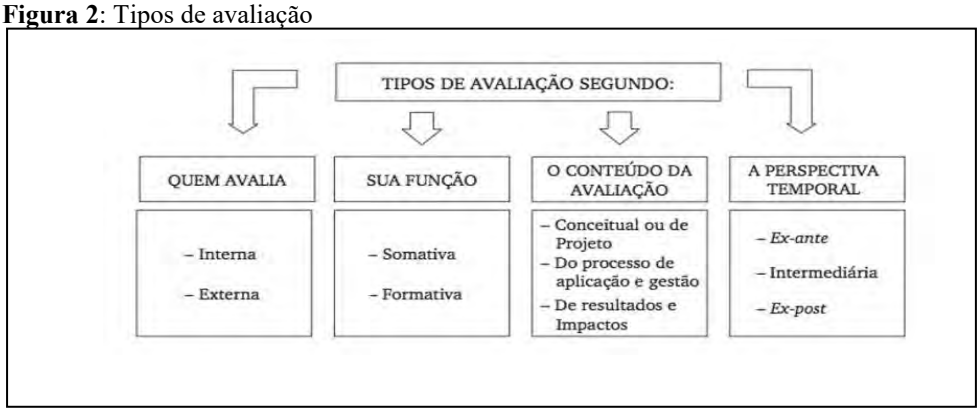
avaliação, a formativa tem por finalidade melhorar o objeto avaliado a partir de informações fornecidas. Já a avaliação somativa visa facilitar o processo decisório.

Quanto ao conteúdo, a avaliação conceitual ou de projeto tem por objeto verificar sua racionalidade, coerência e consistência. A avaliação do processo de implementação e gestão do programa busca estudar a forma como a ação é executada; e a avaliação de impactos e resultados tem como alvo entender em que medida os objetivos são alcançados.

A perspectiva temporal da avaliação, a avaliação realizada, pode ser *ex-ante*, intermediária ou e*x-post*. A primeira, executada em momento anterior à implementação, tem como objetivo analisar a adequação da política às necessidades que a motivaram; a segunda, feita durante a implementação, busca obter informações que permitam alterar, se for o caso, a execução do programa para garantir o alcance dos objetivos; a última, realizada ao término do programa, permite avaliar o sucesso, o grau de eficiência, eficácia e adequação da política.

Dias (2012) registra que os beneficiários do projeto devem ser a preocupação primordial dos gestores, pois eles são os credores da satisfação e da prestação de contas. Tal ponto de vista só encontra respaldo no modelo administrativo referido pelos estudiosos como nova administração pública no seu estágio mais recente, o *public service orientation*, ou, como defende Denhardt (2012), 'o novo serviço público', já que tais orientações teóricas possuem valores que apontam para maior participação social e para o cidadão como titular da coisa pública. A Figura 2, a seguir, condensa os tipos de avaliação.

Figura 2: Tipos de avaliação



Fonte: Dias (2012, p. 86)

2.4.7 Continuidade, reestruturação e extinção de Políticas Públicas

Ao fim do processo avaliativo surgem três possibilidades: continuidade, reestruturação ou extinção da política pública em análise. Dias (2012) registra que as políticas públicas quase

nunca são alvos de extinção: é mais comum a sua modificação ou a sua fusão com outras políticas.

A modificação ou reestruturação ocorre normalmente em razão de problemas surgidos no processo de implantação. A continuidade ocorre quando os problemas eventualmente enfrentados durante a implantação são pequenos e não demandam ajustes. A extinção somente ocorrerá com a completa resolução do problema ou quando o processo de implantação apresentar vícios insanáveis.

Antes de abordar o tema auditoria operacional é importante discorrer suscintamente sobre a gestão financeira e orçamentária do governo, uma vez que a execução de uma política pública gera custos para o Estado que deve garantir os meios necessários para a implementação da política fazendo constar, do seu planejamento e orçamento, os recursos necessários.

2.5 Gestão Financeira e Orçamentária

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe em seu artigo 167, I e II, que é proibido o início de programas ou projetos sem a inclusão na Lei Orçamentária Anual e a realização de despesas ou assunção de obrigações que excedam os créditos orçamentários. A interpretação de tais normas constitucionais demonstra que todo e qualquer gasto público deve ter previsão expressa na Lei Orçamentária.

Como a Lei Orçamentária Anual (LOA) deve orientar-se nas premissas expressas no Plano Plurianual (PPA) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), segue a explicação sintética do conteúdo de tais normas, consideradas pelos estudiosos como os principais instrumentos de planejamento da ação governamental.

Como o orçamento determina de que forma o governo irá atuar e o imenso volume de recursos financeiros que irá dispender, há uma discussão intensa a respeito do conteúdo da Lei Orçamentária da qual participam inúmeros atores sociais, políticos e econômicos na defesa de interesses variados, complexos e, às vezes, até mesmo opostos.

Deve-se ressaltar que a necessidade de autorização legal para a despesa pública reforça os ideais republicanos e democráticos, uma vez que a atuação do governo, por meio do executivo, é orientada com base na Lei aprovada pelo parlamento, que representa a pluralidade e a diversidade existente na formação da sociedade brasileira.

2.5.1 Plano Plurianual (PPA)

A Constituição da República dispõe que o Plano Plurianual (PPA) tem a função de estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital, outras decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada.

Nascimento (2014, p. 105) assevera que o Plano Plurianual (PPA), que abrange um período de quatro anos, é o instrumento de planejamento estratégico do governo "comprometido com o desenvolvimento sustentável e com a evolução das estruturas de gerenciamento dos órgãos de da administração pública que visa a expressar com clareza os resultados pretendidos pelo governante que o elabora".

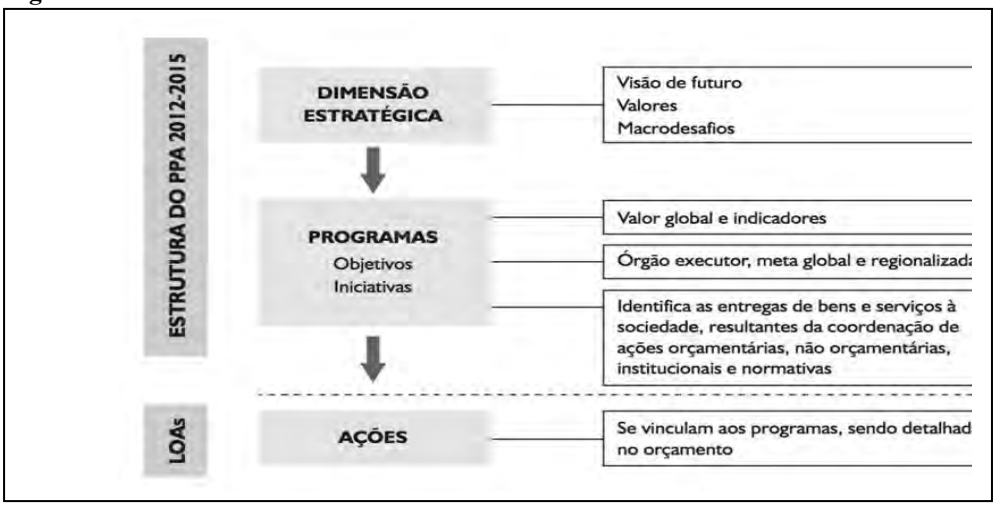
O PPA tem uma dimensão estratégica, que expressa a visão de longo prazo com base nos macros desafios do governo; uma dimensão tática, que define as melhores opções para alcance dos objetivos; e uma dimensão operacional, que busca a otimização na aplicação dos recursos e a qualidade dos produtos entregues, que são especialmente tratadas no orçamento.

Os macros desafios são diretrizes elaboradas com base nos programas de governo. Os programas temáticos ilustram no Plano Plurianual a agenda do governo, sistematizada em função dos temas das políticas públicas que devem ser objetos de ação e norteiam a ação governamental.

O programa temático é subdividido em objetivos e iniciativas. Enquanto estas dizem respeito às fontes de financiamento e às formas de gestão e implementação das ações, aqueles manifestam o que deve ser feito e orientam a ação governamental nesse sentido. As metas, que podem ser qualitativas e/ou quantitativas, representam a medida de alcance dos objetivos (NASCIMENTO, 2014).

O acompanhamento, monitoramento e avaliação do PPA possibilitam verificar o alcance dos resultados na execução dos programas e a consequente revisão dos objetivos e metas quando houver necessidade. A Figura 3 apresenta um modelo de configuração do Plano Plurianual Federal 2012-2015.

Figura 3: Plano Plurianual



Fonte: Nascimento (2015, p. 107)

2.5.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Constituição Federal de 1988 estabelece, em seu artigo 165, § 2º, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Giacomoni (2012) afirma que o fato de a LDO ser aprovada antes da Lei Orçamentária Anual (LOA) e apresentar definições de prioridades, metas (inclusive fiscais), investimentos e modificações na legislação tributária possibilita o entendimento compartilhado entre Executivo e Legislativo dos diversos aspectos econômicos e administrativos, facilitando a elaboração da proposta da LOA.

Nascimento (2014) defende que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) funciona como um elo entre o Plano Plurianual (PPA) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), já que deve estabelecer os parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual, garantindo o alcance das metas e objetivos previstos no PPA e compatibilizando as diretrizes do plano à estimativa das disponibilidades financeiras para determinado período.

2.5.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

A Constituição Cidadã prevê que a Lei Orçamentária Anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (BRASIL, 1988).

Trata-se, de fato, da norma jurídica que autoriza o gasto público a partir de previsões sobre a receita a ser arrecadada. É na LOA que constam todas as políticas públicas do governo, dos três poderes da União, estados e municípios. O orçamento é organizado de forma a facilitar o controle social do dispêndio público.

Segundo Giacomoni (2012), a classificação funcional-programática da despesa tem a finalidade de demonstrar as realizações do governo, o resultado final do seu trabalho e torna possível a representação dos programas de trabalho realizados. As políticas públicas deixam de ser objeto de atuação isolada e passam a compor um programa, um instrumento de ação do governo que visa ao cumprimento dos objetivos. É medido por indicadores previstos no PPA, o que permite a execução coerente, harmônica e sistemática das ações de governo.

O controle das ações da administração pública e a auditoria governamental são objetos das próximas subseções.

2.5.4 Controle do Orçamento Público

Os programas orçamentários são executados por atos da administração pública que estão sujeitos a equívocos, desvios e outras irregularidades. Nos regimes absolutistas os mecanismos de controle são praticamente inexistentes, mas no Estado Democrático de Direito o controle é a garantia da realização do interesse público.

Abraham (2015) esclarece as diferenças existentes entre acompanhamento, fiscalização e controle. O acompanhamento da execução orçamentária é realizado por todos os interessados a partir dos relatórios divulgados pela própria administração pública; a fiscalização é a certificação feita pelos órgãos competentes de que a execução orçamentária atende princípios e regras predefinidos com o objetivo de verificar a existência de

irregularidades; o controle orçamentário diz respeito à reparação das eventuais irregularidades encontradas.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece, no artigo 70, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Poder Legislativo.

Apesar de prever que a fiscalização mencionada no artigo 70 é encargo do Poder Legislativo, o próprio texto constitucional, no *caput* do artigo 71, afirma que a tarefa será exercida com o auxílio dos Tribunais de Contas, e lista uma série de competências desses órgãos técnicos.

Em síntese, pode-se afirmar que a titularidade da fiscalização pertence ao Poder Legislativo, mas como as suas deliberações são eminentemente políticas, o exercício do controle externo é feito de forma autônoma e independente pelos Tribunais de Contas.

De fato, a maioria das atribuições constitucionais relacionadas ao controle dos atos da administração pública, incluindo a execução orçamentária, é exercida pelos tribunais de Contas sem a participação do Poder Legislativo. Assim, os Tribunais de Contas têm a obrigação de prestar auxílio ao Poder Legislativo para que este exerça o controle externo em algumas hipóteses fixadas pela Constituição, porém exercem a maioria de suas competências sem influência ou participação do parlamento.

Tanto é assim que o artigo 71, IV, da Constituição Federal dispõe que compete ao Tribunal de Contas realizar, por iniciativa própria ou a pedido de órgão do parlamento, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo, Judiciário e demais entidades que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiro, bens e valores públicos.

O controle do orçamento público pode ser classificado quanto ao momento da realização e quanto à estrutura competente para realização do controle. Em relação ao momento, o controle orçamentário poderá ser prévio, concomitante ou subsequente. No que tange à estrutura competente, ou órgão responsável pelo controle, pode ser interno ou externo.

Segundo Abraham (2015), o controle prévio do orçamento é realizado por meio da edição e observância de medidas anteriores à elaboração e execução orçamentária; o controle concomitante do orçamento é feito ao longo da execução orçamentária e acompanha a

implantação das medidas pelo administrador; o controle subsequente do orçamento é feito a partir da análise de relatórios e documentos divulgados pela própria administração após a realização da despesa programas e ações previstas no orçamento.

O controle, na lição de Lima (2015, p. 12), "define-se como interno, quando o agente controlador integra a própria administração objeto do controle". Quanto ao controle externo, o autor afirma que ele pode ser jurisdicional, político ou técnico. O primeiro é exercido pelo poder judiciário, o segundo pelo parlamento e o terceiro, e mais comum, pelos Tribunais de Contas. Ressalta-se que o controle externo é exercido por agente externo ao objeto controlado.

Como já foi mencionado, a Constituição Federal estabelece, no artigo 70, várias modalidades ou dimensões objetos de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. As políticas públicas são, normalmente, objetos de fiscalização orçamentária e operacional.

Furtado (2012) esclarece que a fiscalização orçamentária é aquela exercida no sistema orçamentário do ente federativo e alcança as leis orçamentárias PPA, LDO e LOA desde o nascimento, incluindo eventuais alterações até a execução do orçamento aprovado pela LOA. O Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão menciona a fiscalização operacional como uma moderna ferramenta de controle da eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas executadas pelos órgãos sujeitos ao controle.

Dentre as diversas formas de exercer a fiscalização orçamentária e operacional exercidas pelos Tribunais de Contas destaca-se a realização de auditoria, objeto de estudo da próxima subseção.

O controle do orçamento público pode ser classificado quanto ao momento da realização e quanto à estrutura competente para realização do controle. Em relação ao momento, o controle orçamentário poderá ser prévio, concomitante ou subsequente. No que tange à estrutura competente, ou órgão responsável pelo controle, pode ser interno ou externo.

2.6 Auditoria

Para compreender a importância de uma auditoria para implantação e desenvolvimento das políticas públicas faz-se necessário primeiramente definir o que é auditoria, distinguir e entender as diversas classificações de auditoria existentes, conceituar uma auditoria operacional e suas fases e apontar as dimensões do desempenho objeto de avaliação relacionadas a essa tipologia.

2.6.1 Conceitos

Peter e Machado (2014) asseveram que o termo auditoria deriva do latim *audire*, que significa ouvir, provavelmente em razão da prática de prestar contas verbalmente realizadas pelos funcionários dos imperadores romanos. Tais autores destacam que a atividade de auditoria surgiu na Inglaterra no século XV e apontam o verbo *to audit*, que significa examinar, ajustar, corrigir, certificar, como o termo que melhor representa a origem etimológica da palavra.

As Normas de Auditoria Governamental – NAG (2011) definem auditoria como o exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais que confrontam uma condição com determinado critério para emitir uma opinião ou comentários.

Silva (2012) explica que existem inúmeras definições para o termo, e que na maioria das vezes a definição enfatiza a natureza contábil do termo relacionada à confirmação de dados e relatórios contábeis. Por entender que a auditoria não se prende, unicamente, ao exame de demonstrações e relatórios contábeis e envolve diversas áreas do conhecimento, além da ciência contábil, o estudioso defende que auditoria é, em sentido lato, um processo de confrontação entre uma situação encontrada e um critério predeterminado, a comparação do que é com o que deveria ser.

Araújo (2008) define auditoria como ação independente de um terceiro em uma relação de *accountability* com objetivo de expressar uma opinião e sugestões sobre como a relação está sendo obedecida. Silva (2012, p. 3) afirma que o conceito de auditoria contém uma relação de *accountability*, que é a obrigação de responder por recursos colocados à disposição: "é a obrigação de prestar contas decorrente de uma responsabilidade que tenha sido delegada, presumindo-se a existência de duas partes". Uma delas delega a responsabilidade e outra aceita, com a responsabilidade de relatar a forma pela qual tenha sido executada.

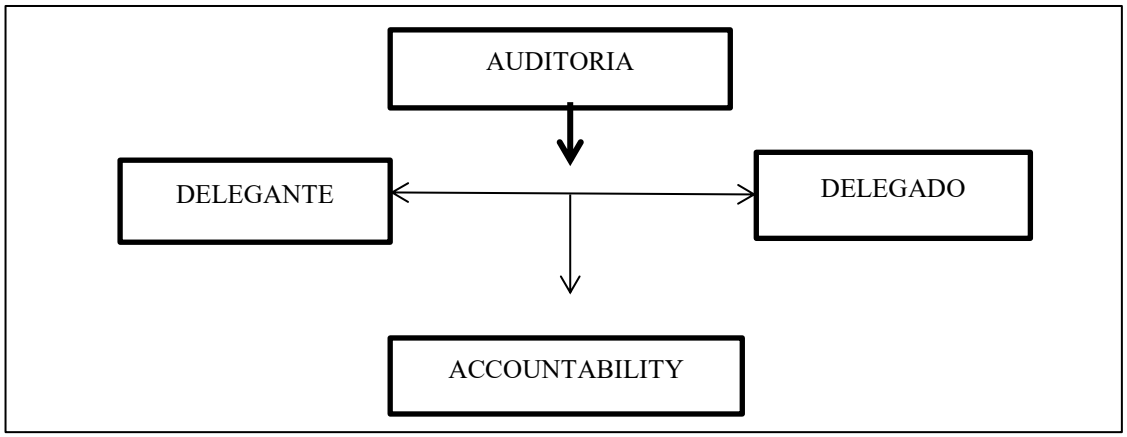
Araújo (2008) registra que a auditoria é a comparação imparcial do fato concreto e o desejado, e relembra que as Sagradas Escrituras, no Evangelho de São Mateus, capítulo 25, versículo 19, registram um exemplo de relação de *accountability*: "E muito tempo depois, veio o senhor daqueles servos e ajustou contas com eles".

No momento em que os grupamentos humanos se desenvolvem a ponto de uma pessoa se fazer representar por outra, assim como quando as relações comerciais se tornam de tal

forma complexas de modo a permitir que o dono do negócio se afaste da gestão e contrate uma terceira pessoa para administrá-lo, surge a *accountability* e a possibilidade da execução de uma auditoria.

A Figura 4, a seguir, correlaciona a auditoria com a *accountability* e seus participantes.

Figura 4: Auditoria e *accountability.*



Fonte: Araújo (2008, p.18)

2.6.2 Tipologia

Qualquer ramo do conhecimento para ser estudado e conhecido deve ser classificado. A abrangência e complexidade das situações, atos, fatos e contratos que podem ser objeto de auditoria justificam a existência de várias classificações. A classificação mais usual é a mencionada por Araújo (2008), que classifica auditoria quanto ao campo de atuação, quanto à forma de realização e quanto aos objetivos do trabalho.

No que tange ao campo de atuação, a auditoria pode ser governamental ou privada. A primeira dirige-se ao acompanhamento das ações do poder público no gerenciamento da *res pública*. A segunda é realizada no âmbito das organizações privadas.

Quanto à forma de realização a auditoria pode ser interna, realizada por profissionais que pertencem ou são vinculados à própria entidade auditada, e externa, quando é realizada por profissionais que não têm vínculo empregatício na organização auditada.

No que se relaciona aos objetivos do trabalho, a auditoria pode ser de três tipos: contábil ou financeira, operacional ou de otimização de recursos, e integrada. A primeira tem por objetivo a emissão de opinião quanto à análise conjunta dos demonstrativos contábeis da organização. A terceira, também conhecida como auditoria de amplo escopo, ou

comprehensive audit, envolve o exame das demonstrações contábeis, da legalidade e conformidade e da economicidade, eficiência e eficácia (ARAÚJO, 2008).

Ainda quanto aos objetivos do trabalho tem-se a auditoria operacional, que é a modalidade de auditoria objeto do presente estudo. Para Araújo (2008), a auditoria operacional é utilizada com o propósito de avaliar o desempenho e eficácia de operações, os sistemas de informação e de organização, os métodos administrativos, o cumprimento das políticas administrativas e adequação e oportunidade das decisões estratégicas.

Passa-se, na sequência, ao estudo detalhado das auditorias operacionais, suas fases e dimensões de desempenho.

2.6.3 Auditoria Operacional

Alguns estudiosos se reportam à auditoria operacional por meio do termo auditoria de desempenho. Peter e Machado (2014), partindo do pressuposto que o vocábulo desempenho se refere à capacidade de comportamento e rendimento, de pessoas e organizações, comparado com requisitos, metas e expectativas pré-definidas, e que pode ser expresso por métricas e índices, definem a auditoria operacional ou de desempenho como a avaliação das ações e procedimentos do poder público que permite emitir opinião quanto à gestão que compreenda recomendações para a melhoria do desempenho e o aumento do êxito das ações governamentais.

As Normas de Auditoria Governamental – NAG (2011) definem auditoria operacional como o exame de funções, subfunções, programas, ações, áreas, processos, ciclos operacionais, serviços e sistemas governamentais com o objetivo de emitir sobre o desempenho das organizações e o resultado das políticas, programas e projetos públicos, tomando como referência critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção ao meio ambiente e legalidade.

Auditoria operacional é a análise e avaliação do desempenho de uma organização com a finalidade de expedir recomendações que colaborem para o aperfeiçoamento da atuação do poder público, em especial no tocante à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Araújo (2008) define auditoria operacional como um conjunto de procedimentos aplicados em qualquer processo administrativo com o fito de verificar a observância dos princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade na sua realização.

Segundo o mencionado autor, nesse tipo de procedimento se considera, por exemplo, se a administração adquiriu seus insumos com observância dos parâmetros de qualidade pré-estabelecidos; se os insumos foram adquiridos ao menor custo de mercado e se foram adequadamente utilizados, sem desperdícios, desvios, ou práticas indevidas; se as metas estabelecidas, de forma voluntária ou impositiva, foram alcançadas; se as ações geraram impactos e se tais impactos estão corretamente avaliados (ARAÚJO, 2008).

Pode-se afirmar que a auditoria operacional é uma modalidade de fiscalização dos atos do poder público, que levando em consideração a legislação pertinente, a estrutura, a organização e o modo de funcionamento, processos internos e externos da administração pública, aponta oportunidades de melhoria na prática desses atos, o que pode ocasionar uma melhoria nos processos de políticas públicas subjacentes.

Para a melhor compreensão dos procedimentos adotados com o fim de atingir o objetivo que se espera de uma auditoria operacional é fundamental que se possa conhecer e entender todas as fases que compõem uma auditoria desse tipo, o que se passa a fazer adiante.

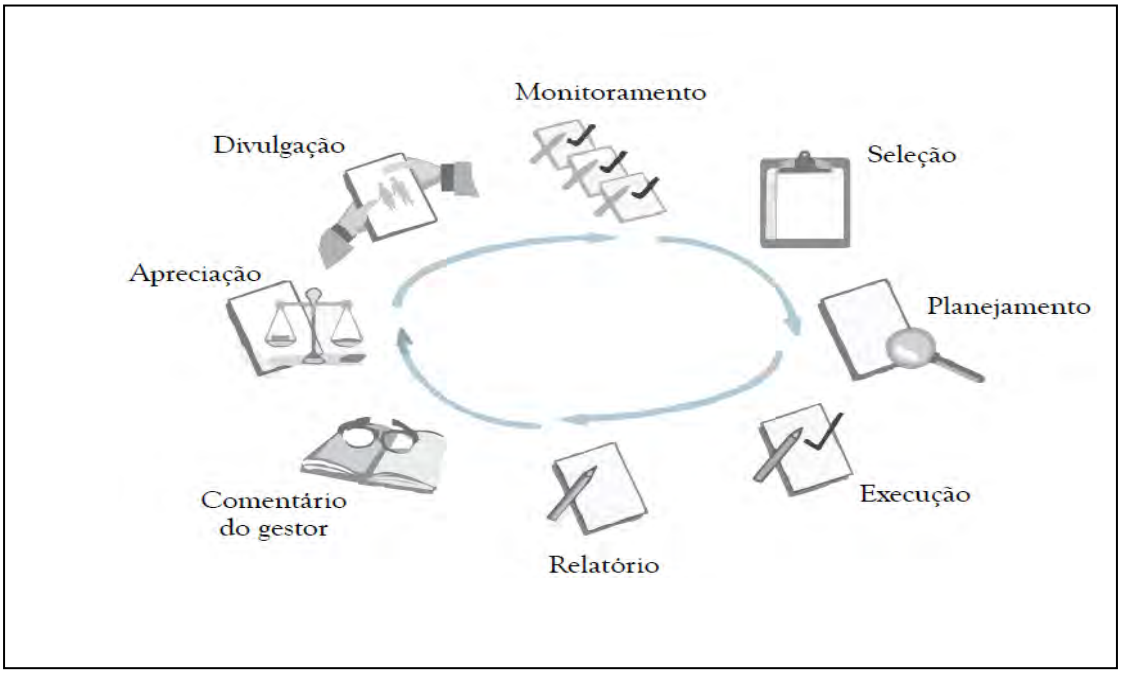
2.6.4 Fases de Auditoria Operacional

Para Araújo (2008), visando atingir sua finalidade, a auditoria operacional é desenvolvida em quatro fases (etapas ou estágios), quais sejam: planejamento, execução, relatório e acompanhamento.

O Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União adota o ciclo de auditoria operacional composto por cinco etapas: seleção, planejamento, execução, relatório e monitoramento (BRASIL, 2010).

A Figura 5, que segue, explicita o ciclo de auditoria operacional da forma como é realizada pela Corte de Contas Federal:

Figura 5: Ciclo de auditoria operacional



Fonte: Tribunal de Contas da União (2010, p.14)

Percebe-se a semelhança do ciclo de políticas públicas com o ciclo de auditoria operacional. Além da denominação semelhante, muitas das fases que compõem o ciclo de políticas públicas têm características análogas às que formam o processo de auditoria governamental.

A seguir abordam-se as etapas que constam do ciclo de auditoria apresentado no Manual de Auditoria Operacional do TCU que, de certa formam, guardam conformidade com aquelas apontadas por Araújo.

A seleção do objeto de auditoria é o primeiro estágio do ciclo. O processo de seleção deve observar congruência com o planeamento estratégico e a escolha deve recair em objetos que ofereçam oportunidade para realização da auditoria. Os critérios utilizados para a seleção do objeto de auditoria são: agregação de valor, materialidade, relevância e vulnerabilidade.

Agregação de valor relaciona-se com a geração de conhecimento e novas perspectivas quanto ao objeto da auditoria. Pode-se mencionar a implantação de uma nova política pública ou modificação significativa no modo de implementação de programas de governo decorrentes de constatações obtidas em processos de auditoria.

Concretamente, determinada política de distribuição de renda pode ser modificada a partir de uma constatação, apontada em uma auditoria operacional, de que o público alvo não está se beneficiando adequadamente, o que ocasionará mudanças na execução de tal política.

A materialidade diz respeito ao valor financeiro fiscalizado: quanto maior os valores envolvidos maior a materialidade. Na prática, pode-se dizer que diante de dois programas de governo igualmente importantes para a sociedade, a escolha por qual será objeto de auditoria levará em consideração a quantidade de recursos financeiros envolvidos (BRASIL, 2010).

Assim, por exemplo, se um governo desenvolve um programa de educação ambiental a um custo de quinhentos mil reais e um programa de educação para o trânsito, visando a diminuição do número de acidentes, a um custo de oitocentos mil reais, e um desses programas deve ser objeto de auditoria, pelo critério de seleção materialidade o último programa é que seria auditado.

O critério de relevância aponta para resolução de questões de interesse social. Para se aferir a relevância de um possível objeto de fiscalização pode-se utilizar das prioridades expressas nos orçamentos públicos, da presença do assunto na mídia, da atuação ou interferência judicial na política ou programa, entre outras.

A vulnerabilidade se apresenta como uma característica do próprio objeto de auditoria, que pode gerar ocorrência de eventos adversos. A falta de estrutura administrativa do órgão encarregado por planejamento, execução e fiscalização de política pública pode gerar escolhas equivocadas, assim como a desorganização administrativa do órgão responsável por aquisição e contratação pode acarretar compras falhas e serviços ineficientes. Como exemplo pode-se citar um órgão responsável por compras que não tem controle interno estruturado, assessoria jurídica, ou ainda um responsável por cotação de preços (BRASIL, 2010).

Segue o Quadro 4, com todos os critérios de seleção.

Quadro 4: Critérios de seleção

Critérios	Agregação de valor
	Materialidade
	Relevância
	Vulnerabilidade

Fonte: elaborado pelo autor a partir de Araújo (2008).

Após a escolha da entidade a ser fiscalizada e definido o ato ou fato objeto da auditoria, inicia-se a fase ou estágio de planejamento. As NAGs (2011) definem planejamento de auditoria como a etapa na qual se definem a estratégia e a programação da auditoria e se

fixam a natureza, oportunidade e extensão dos exames, bem como se determinam prazos, equipes e recursos necessários à realização dos trabalhos de forma eficiente, eficaz e efetiva.

Araújo (2008) conceitua tal estágio como a fase na qual se obtém a compreensão geral do trabalho, definem-se as finalidades das ações que serão realizadas e identificam-se as questões que devem ser respondidas.

O Manual de Auditoria Operacional do TCU registra que o planejamento detalhado oferece senso de direção ao trabalho, proporciona estrutura lógica consistente e auxilia a controlar custos e cumprimento de prazos. O manual consigna que o planejamento de auditoria visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessários para sua realização de forma econômica, eficiente, efetiva e tempestiva, com alto padrão de qualidade (BRASIL, 2010)

O planejamento, segundo o manual em questão, envolve as seguintes atividades: análise preliminar do objeto de auditoria; definição do objetivo e escopo da auditoria; especificação dos critérios de auditoria; elaboração da matriz de planejamento; validação da matriz de planejamento; elaboração de instrumentos de coleta de dados; teste-piloto; e elaboração do projeto de auditoria.

A análise preliminar nada mais é do que o levantamento de informações importantes a respeito do objeto auditado para obter-se o conhecimento necessário à formulação das questões objetos de análise pela auditoria. Na sequência deve-se determinar o objetivo da auditoria com uma explicação detalhada do problema e das questões de auditoria que serão investigadas. São perguntas que, se respondidas, indicam como o ente governamental atua e se o seu desempenho é adequado (BRASIL, 2010).

Os padrões de desempenho empregados para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria são denominados critérios de auditoria, e representam o padrão desejável do objeto examinado. Da comparação entre o critério e a situação existente originam-se os achados de auditoria, que são constatações que poderão apontar oportunidades de melhorias em produtos ou processos.

Após essa etapa deve-se elaborar a matriz de planejamento, que é uma espécie de quadro resumo das informações relevantes do planejamento da auditoria. O objetivo da matriz de planejamento é auxiliar a elaboração conceitual do trabalho e orientar a fase de execução. Além disso, ela é usada para auxiliar na elaboração do projeto de auditoria, já que possui as informações essenciais que o definem (BRASIL, 2010).

O produto da etapa de planejamento é o projeto de auditoria, que sintetiza a natureza do trabalho e o resultado desejado e deve explicar o motivo da fiscalização. Concluído o planejamento passa-se à fase de execução da auditoria.

A fase de execução é aquela na qual se examina se os padrões de desempenho da entidade governamental são atendidos no dia a dia. É nesse ciclo que se constata como a organização funciona e se atinge seus objetivos; se existe descompasso entre a situação encontrada no ente público quanto à sua atuação; e se está diante de um achado de auditoria em relação aos padrões desejados.

A fiscalização se depara com um achado de auditoria quando encontra uma atuação abaixo da esperada, diferente do prevista nas normas, dissociada da visão e valores organizacionais e que dificulta o atingimento dos objetivos estratégicos.

O Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2010), obra da qual se extraiu a maioria das definições utilizadas nesta subseção, registra que "a etapa de execução consiste na obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria". O documento aponta as principais atividades que devem ser realizadas durante a execução: desenvolvimento dos trabalhos de campo; análise dos dados coletados; elaboração da matriz de achados; e validação da matriz de achados.

A seguir, com base no mencionado Manual, sintetizam-se os principais conceitos cujo conhecimento se faz necessário para a compreensão do tema. A diferença entre a situação existente e o critério fixado denomina-se achado.

Achado se refere a situações verificadas durante o trabalho de campo que serão utilizadas para responder às questões de auditoria.

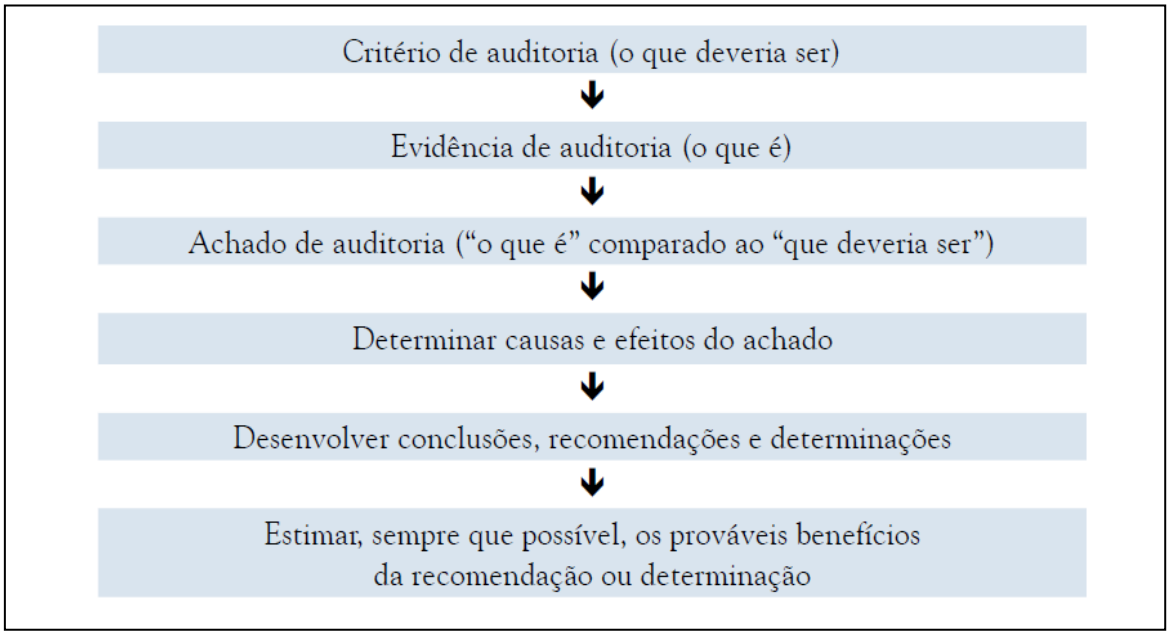
O achado de auditoria possui os atributos que seguem: critério, condição, causa e efeito. O primeiro relaciona-se ao que deveria ser, o segundo ao que é, o terceiro é a razão da diferença, o que é e o que deveria ser. O último atributo diz respeito às consequências da situação encontrada. Assim, segundo Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2010):

- **critério**: quando é comparado com a situação existente surge o achado de auditoria, que é o padrão de desempenho utilizado para aferir economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto auditado;
- **condição**: é a situação existente, identificada e documentada durante a auditoria;
- **causa**: é a razão da diferença entre a condição e o critério e servirá de base para as deliberações propostas; e

- **efeito**: é a consequência da diferença encontrada entre condição e critério, indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade da ação corretiva.

Evidências são informações registradas durante a fiscalização com o objetivo de comprovar os achados (BRASIL, 2010). O Quadro 5, a seguir, traz o desenvolvimento lógico dos achados.

Quadro 5: Desenvolvimento Lógico dos Achados



Fonte: Tribunal de Contas da União (2010, p.38)

O trabalho de campo é a fase da execução apropriada que consiste na coleta de dados e informações pré-definidas na fase de planejamento. Tais informações devem ser precisas, completas e comparáveis, com o intuito de serem organizadas, separadas e analisadas. A ênfase da análise recairá nas informações que apontem e registrem achados e as que possibilitem responder às questões de auditoria.

As constatações e informações obtidas são registradas na matriz dos achados. Trata-se de um instrumento útil para auxiliar e nortear a elaboração do relatório de auditoria, já que reúne estruturadamente todos os achados e as informações necessárias para resolução das questões de auditoria desenvolvidas na fase de planejamento.

A matriz de achados permite compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos. A causa dos achados é o ponto de partida para as deliberações. Se houver múltiplas causas para um mesmo achado deve-se apontar aquela que, se modificada, prevenirá situações semelhantes. As propostas que busquem a melhoria do desempenho administrativo

ou operacional são os aspectos mais importantes das auditorias operacionais e devem indicar aqueles que precisam ser examinados pelo gestor na busca de soluções (BRASIL, 2010).

O relatório é a fase final do processo de auditoria. Trata-se de uma narração sistemática e detalhada das constatações obtidas na fase de execução. É o produto final da auditoria. Araújo (2008) afirma que o relatório é documento técnico, elaborado na última etapa do processo auditorial, que apresenta os resultados do trabalho.

O relatório de uma auditoria operacional inclui constatações, evidências, conclusões, recomendações e providências a serem adotadas pela administração. Seu objetivo fundamental é informar as constatações de forma completa, clara e imparcial a todos os atores interessados. As Normas de Auditoria Governamental (2011, p. 14) registram que se trata de**:**

> documento técnico obrigatório de que se serve o profissional de auditoria governamental para relatar suas constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações sobre o objeto da auditoria, e que deve obedecer às normas específicas quanto à forma de apresentação e objetivos.

De acordo com o Manual de Auditoria Operacional do TCU, a conclusão do relatório deve: registrar as respostas às questões e responder aos objetivos da auditoria; e apontar os pontos fortes do objeto de auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados, quantificando-os em termos de economia de recursos ou de outra natureza de melhoria (BRASIL, 2010).

A conclusão deve, também, destacar as principais propostas de deliberação e relatar dificuldades enfrentadas pelos gestores, destacando as iniciativas positivas por eles empreendidas no sentido de superar as dificuldades. Os resultados da auditoria, contidos no relatório, devem informar à sociedade o desempenho da administração pública de forma a contribuir para a responsabilização dos agentes públicos e dos resultados da ação de governo, mediante controle parlamentar e controle social.

É como instrumento de controle social que a auditoria governamental pode ser utilizada para melhoria do ciclo de políticas públicas, pois a partir do momento em que a sociedade conhece as causas e consequências da atuação governamental pode se mobilizar politicamente para modificar o modo de agir do poder público quando necessário.

Monitoramento é a verificação do cumprimento das deliberações emanadas dos órgãos fiscalizadores em decorrência da realização de uma auditoria e tem como objetivo verificar as providências adotadas pela administração pública e aferir seus efeitos. Tal procedimento é

realizado para aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados durante a auditoria, seja pela implementação das deliberações ou pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor.

De acordo como o Manual de Auditoria Operacional do TCU, o monitoramento permite acompanhar o desempenho do objeto auditado na medida em que atualiza o diagnóstico e oferece informações necessárias para verificar se as ações adotadas têm contribuído para o alcance dos resultados previstos ou desejados (BRASIL, 2010).

Araújo (2008) denomina acompanhamento a fase de supervisão que visa verificar a aceitação e o acatamento das recomendações decorrentes da auditoria de forma a garantir a eficácia do procedimento auditorial. É nessa etapa que os órgãos fiscalizadores podem constatar os resultados decorrentes de modificações efetuadas pela administração em seus processos ou produtos, oriundas de recomendações constantes do relatório de auditoria operacional. Assim, tanto os órgãos fiscalizadores quanto os órgãos executores de políticas públicas podem se valer do monitoramento para retroalimentar seus processos de trabalho.

2.6.5 Dimensões do Desempenho

Como já mencionado, a auditoria operacional é instrumento capaz contribuir para aferição do desempenho dos órgãos governamentais. Os resultados podem ser analisados de diversas formas. O Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010) apresenta as seguintes dimensões de desempenho: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, entre outras.

De acordo com as Normas de Auditoria Governamental – NAG (2011), o termo economicidade guarda relação com o binômio preço x qualidade, refere-se à alternativa mais racional para solução do problema. É a redução de custo com a manutenção do nível adequado de qualidade. A efetividade é o impacto causado pela ação governamental, está ligada aos resultados reais obtidos pelo público-alvo das políticas públicas.

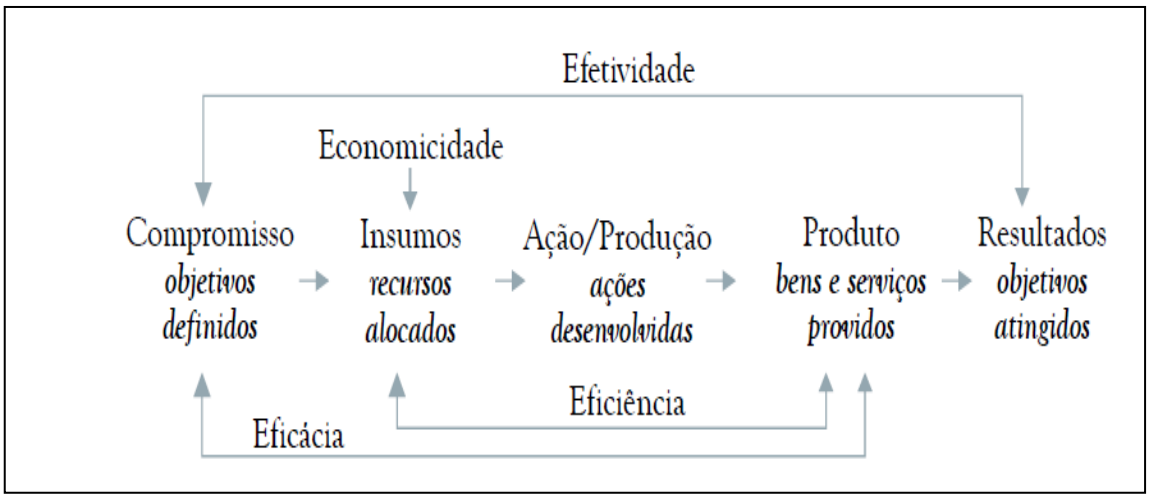
Segundo as NAG (2011, p. 13), a eficácia “diz respeito ao grau de realização de objetivos e de alcance das metas”. A eficiência é definida nas normas como “a racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas governamentais são aplicados”. Relaciona-se com a maximização de benefícios com um mínimo de utilização de tempo e recursos da unidade econômica e objetiva a otimização do uso dos recursos disponíveis por meio de métodos e procedimentos planejados e organizados.

Com relação às dimensões de desempenho, o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010, p. 11) apresenta as seguintes definições**:**

- economicidade: é a diminuição dos custos dos insumos usados no desempenho de uma tarefa, sem implicar em diminuição de qualidade;
- eficiência: é a "relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade". Refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos e relaciona-se com o conceito de economicidade;
- eficácia: "é definida como o grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados". Liga-se à capacidade de cumprir objetivos imediatos, de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações; e
- efetividade: está ligada ao alcance dos resultados pretendidos. Trata-se da verificação da ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia atribuir às ações das políticas públicas avaliadas. A avaliação da efetividade pressupõe que bens e/ou serviços foram ofertados de acordo com o previsto, ou seja, parte da premissa que as ações foram eficazes.

A Figura 6, a seguir, sintetiza a relação insumo-produto envolvendo as dimensões de desempenho mencionadas.

Figura 6: Diagrama insumo-produto



Fonte: Tribunal de Contas da União (2010, p.11)

Na sequência, explora-se um caso exemplificativo para auxiliar na compreensão dos conceitos acima referidos. Considere-se a fiscalização exercida em hospitais psiquiátricos para aferir o desempenho dos órgãos governamentais envolvidos na política pública. Nessa situação tem-se por possível objeto de auditoria a verificação da eficiência e eficácia no funcionamento de tais unidades.

Uma provável questão de auditoria indagaria sobre a adequação da quantidade de leitos existentes. A questão de auditoria poderia ter a seguinte redação: as unidades hospitalares possuem número de leitos que atendam critérios estabelecidos pela Organização Mundial de Saúde – OMS?

Na hipótese de se contatar que o número de leitos existentes é menor que o desejável, tem-se por achado a insuficiência de leitos psiquiátricos nas unidades fiscalizadas. Nessa situação o critério é a quantidade de leitos psiquiátricos estabelecidos pela OMS, que é de 0,43 por mil habitantes, e a condição é a constatação que as unidades fiscalizadas têm, em média, 0,37 leitos psiquiátricos por mil habitantes. Poder-se-ia apontar como causas:

- a distribuição desigual de leitos entre os estados da Federação: enquanto a região Sudeste dispõe de 0,53 leitos por mil habitantes, na região norte o índice é 0,04;
- a distribuição de leitos não atende a critérios populacionais; e
- a ausência de planos municipais e estaduais de saúde mental e o controle social incipiente.

Como efeitos poderiam ser citados a deficiência de atendimento em locais com baixo índice de leitos e a migração de pessoas com transtornos mentais entre municípios ou entre estados, dificultando o planejamento da atenção à saúde.

Com relação à questão de auditoria trabalhada, uma provável determinação aos dirigentes das unidades seria a adoção das medidas necessárias para oferecer a quantidade de leitos de acordo com o estabelecido pela OMS. Todos os apontamentos retromencionados deveriam estar registrados no relatório, e na fase de monitoramento se verificaria a efetividade das medidas adotadas.

Passa-se à metodologia que guiará o desenvolvimento do presente estudo.

3 METODOLOGIA

Exposto o referencial teórico que fundamenta o presente estudo, aborda-se a metodologia projetada para execução da pesquisa. Siena (2011) entende por método o conjunto de processos empregados na pesquisa, bem como o caminho, forma e modo de pensamento em nível de abstração dos fatos suscetíveis de observação, explicação ou descrição.

Lakatos (2011, p. 46) afirma que "método é o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista".

Muitas são as formas de classificar as pesquisas. Neste estudo adotou-se a forma exposta por Siena (2011), com fundamento nos ensinamentos de Gil e Lakatos. O estudioso classifica a pesquisa quanto à natureza, forma de abordagem, objetivos e procedimentos. O Quadro 6, a seguir, sintetiza o entendimento de Siena.

Quadro 6: Tipos de pesquisa

TIPO DE PESQUISA			CARACTERÍSTICAS		
Quanto à Natureza	**Quanto à Forma Abordagem do Problema**	**Quanto aos Fins da Pesquisa**	**Quanto aos Procedimentos**	**Gerais**	**Tipos de Instrumento**
BÁSICA	**QUANTITATIVA**	**EXPLORATÓRIA**	**Bibliográfica**	**Base em material já elaborado**	**Fontes Bibliográficas**
			Documental	**Materiais não receberam tratamento analítico ou podem ser reelaborados**	**Fontes Secundárias de dados**
			Experimental	**Efeitos de variável – formas de controle**	**Plano da pesquisa - Manipulação de condições e observação dos efeitos produzidos**
		DESCRITIVA	**Ex-Post-Facto**	**Verificar a relação entre variáveis**	**Observação Questionário e Entrevistas**
APLICADA			**Levantamento**	**Conhecer Comportamento Interrogação Direta**	**Questionário, entrevista e formulário**
	QUALITATIVA	**EXPLICATIVA**	**Estudo de Campo**	**Idem levantamento – um grupo ou comunidade**	**Variados Questionário, Entrevistas, Formulários e Observação**
			Estudo de caso	**Estudo aprofundado de um ou poucos objetos**	**Várias técnicas**

Fonte: Siena (2011).

3.1 Delimitação da Abordagem

O objeto de pesquisa é a investigação do ciclo de auditoria operacional no Tribunal de Contas do estado de Rondônia. Foram analisados nove processos de auditoria operacional realizadas pelo organismo objeto de estudo. A escolha dos processos objeto de análise pautou-se nos critérios de materialidade e relevância, recaindo nas auditorias realizadas em políticas públicas relacionadas à educação e saúde, áreas mais carentes de gestão especializada, conforme se constata diariamente em notícias veiculadas na mídia nacional.

3.2 Descrição da Abordagem

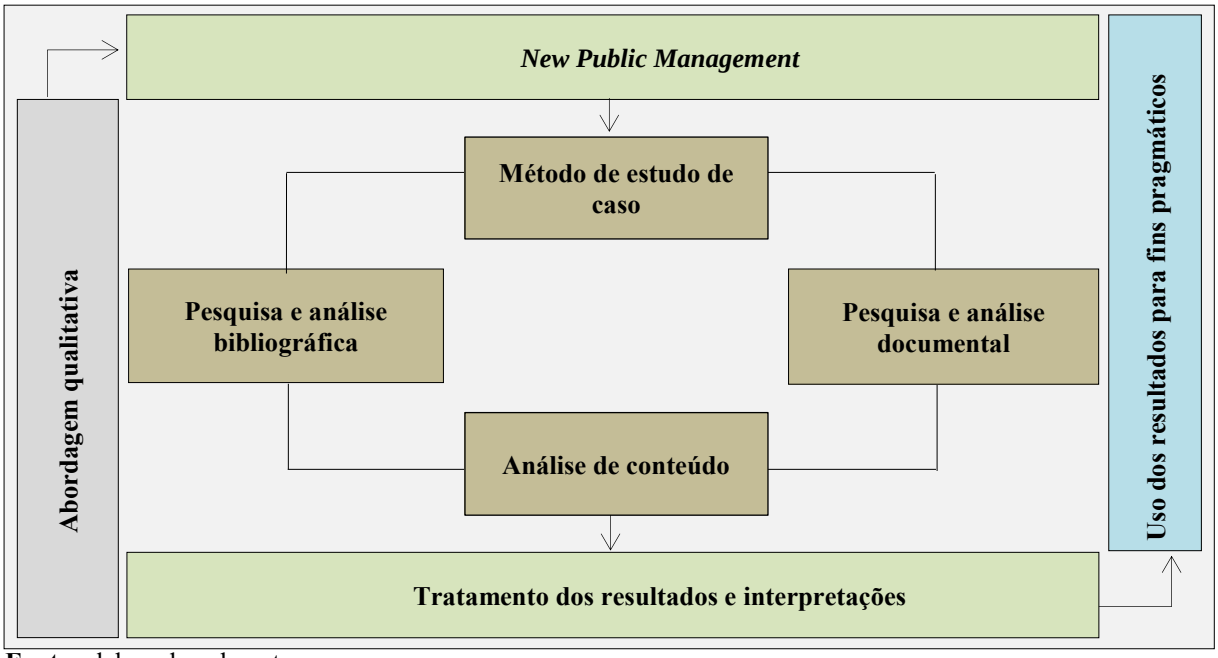
O estudo parte da premissa que os princípios da *New Public Management* podem contribuir para o desenvolvimento e modernização das políticas públicas regionais e que as auditorias operacionais são ferramentas que podem contribuir para essa evolução.

O esquema metodológico é considerado, por Pedro Filho (2015), a forma de demonstrar a utilização de métodos e ferramentas de coleta e análise durante a realização da pesquisa. Trata-se de instrumento visual e dinâmico que traduz o estudo dos fenômenos e seus fatores intervenientes.

Considera-se que o estudo dos processos de auditoria operacional realizado pelo Tribunal de Contas do estado de Rondônia, com a utilização da análise de conteúdo, pode oferecer uma contribuição para o aperfeiçoamento dos procedimentos auditoriais e fornecer subsídios para a modernização das políticas públicas regionais.

A Figura 7 ilustra o delineamento do esquema metodológico do estudo realizado.

Figura 7: Esquema metodológico da pesquisa



Fonte: elaborada pelo autor

Dada a classificação apresentada no Quadro 6, já mencionada anteriormente, afirma-se que esta pesquisa quanto à natureza é aplicada. É qualitativa no que diz respeito à forma de abordagem e explicativa quanto aos fins. Quanto aos procedimentos trata-se de um estudo de caso, mas também de uma pesquisa documental. Em relação aos tipos de instrumentos utilizados, efetuou-se levantamento bibliográfico e documental e utilizou-se como técnica de análise de dados a análise de conteúdo.

O Quadro 7, a seguir, apresenta o delineamento do trabalho realizado.

Quadro 7: Características da pesquisa

Quanto à natureza	Quanto à forma de abordagem do problema	Quanto aos fins da pesquisa	Característica		
			Quanto aos procedimentos	Tipo de instrumentos	Técnica de análise de dados
Aplicada	Qualitativa	Explicativa	Estudo de caso	Levantamento bibliográfico e documental	Análise de conteúdo

Fonte: adaptado de Siena (2011).

Segundo Siena (2011, p. 58), “entende-se por pesquisa aplicada, a geração de conhecimento visando aplicação prática, direcionada para a solução de problemas específicos”. Souza (2015) explica que a abordagem qualitativa sugere um exame profundo e

complexo do problema e uma interação entre variáveis e processos dinâmicos. Quanto à abordagem quantitativa, o estudioso a relaciona com a coleta e tratamento de dados utilizando ferramentas estatísticas sem aprofundamento das causas.

O método quantitativo utiliza, na coleta e no tratamento de informações, técnicas estatísticas desde as mais simples, como percentual e média, às mais complexas, a exemplo do coeficiente de correlação. Para Lakatos (2011, p. 269), "a metodologia qualitativa se preocupa em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano". Não há emprego de instrumental estatístico na coleta e nem na análise de dados.

A estudiosa assevera que "no método quantitativo os pesquisadores valem-se de amostras amplas e de informações numéricas, enquanto que no qualitativo as amostras são reduzidas; os dados são analisados em seu conteúdo psicossocial; e os instrumentos de coleta não são estruturados" (LAKATOS, 2011, p. 269)

Siena (2011, p. 59) esclarece que "a pesquisa quantitativa, tipo muito utilizada em estudos descritivos, está preocupada em descobrir e classificar a relação entre variáveis, bem como a relação de causalidade entre os fenômenos". Tem como foco "a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados, pois o pesquisador considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito que não pode ser quantificável" (SIENA, 2011, p. 60).

A pesquisa cujo objetivo é explicativo estuda causas que determinam ou contribuem para a ocorrência de determinados fenômenos, visa a aprofundar o conhecimento e a interpretação de fatos reais, implicando um nível avançado de estudo (SOUZA, 2015). No magistério de Siena (2011, p. 64), a pesquisa explicativa "visa explicar a razão dos fatos, por meio de análise das relações de causa e efeito dos fenômenos".

O estudo de caso é o procedimento focado em um caso específico para pesquisas aprofundadas e detalhadas com vistas a analisar a totalidade de uma situação (SOUZA, 2015). Lakatos (2011) destaca que o estudo de caso se refere ao levantamento com maior profundidade de determinado caso ou grupo humano em todos os aspectos, porém restrito ao caso que estuda, sem generalizações.

Segundo a autora, o estudo de caso se identifica, tradicionalmente com a metodologia qualitativa. Siena (2011, p. 69) esclarece que se trata de um delineamento que "tem como propósito atender aos interesses de uma investigação profunda e exaustiva de um ou poucos objetos, possibilitando o conhecimento amplo e detalhado do mesmo".

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já publicado, tais como: livros em geral, artigos de periódicos e materiais disponibilizados na internet. Já a pesquisa documental é elaborada com base em materiais que ainda não receberam tratamento analítico, como, por exemplo: documentos, banco de dados etc (SIENA, 2011).

A principal característica da pesquisa documental, no entender de Lakatos (2012, p. 48), é que "a fonte da coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser recolhidas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois".

A autora expõe que "a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico e etc" (LAKATOS, 2012, p. 57).

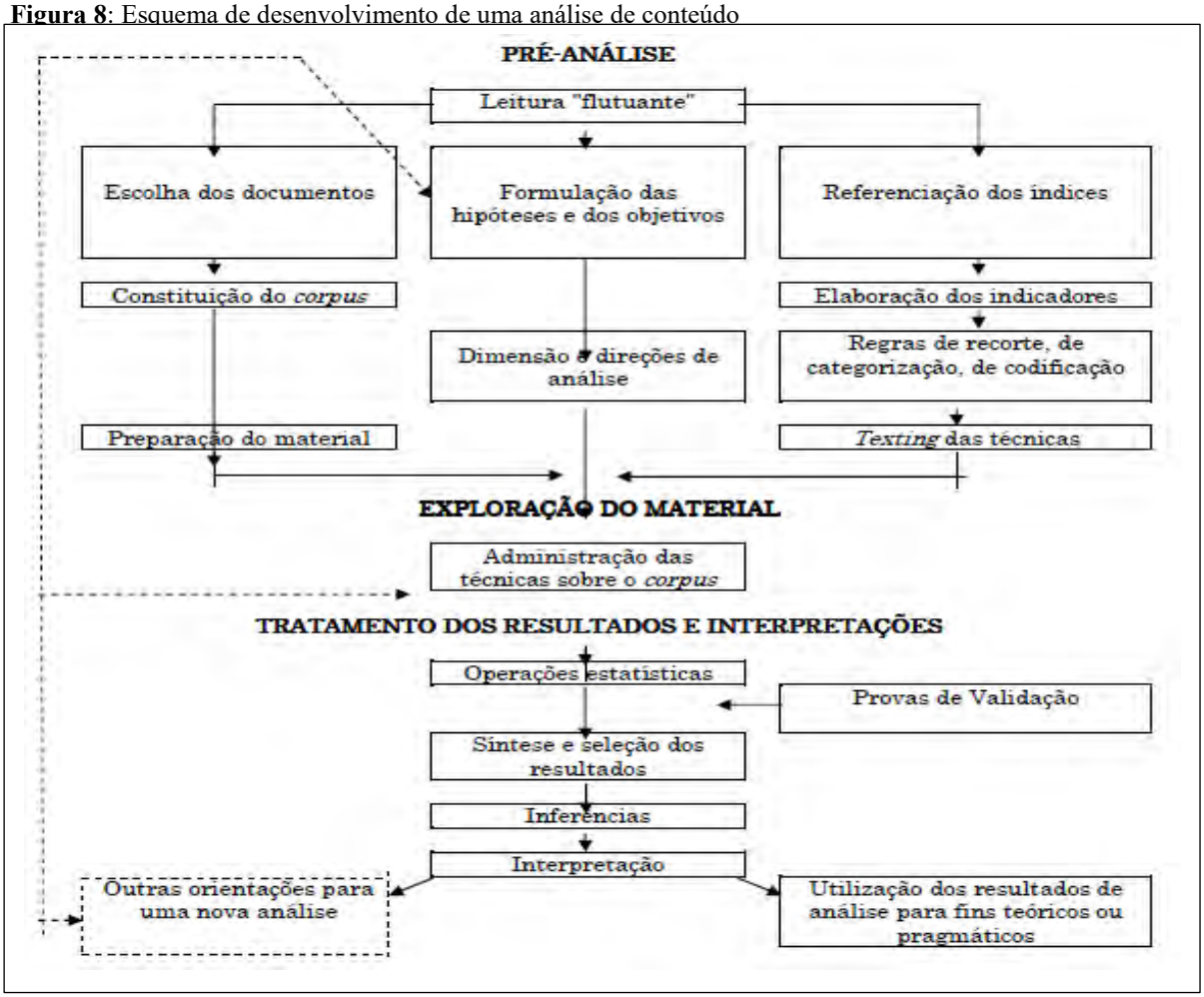
Siena (2011) afirma que a análise de conteúdo não é um delineamento propriamente dito, mas sim um método ou técnica de pesquisa. O autor esclarece que "por análise de conteúdo entende-se um conjunto de técnicas que visam, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição dos conteúdos de mensagens obter indicadores que permitam tirar inferências sobre as condições de produção e ou recepção das mensagens" (SIENA, 2011, p. 71).

O estudioso explica que o método pode ser utilizado para contemplar a análise qualitativa, aquela que tem por objeto a exploração de ideologias e tendências, e quantitativa, que se apoia em dados quantitativos. Nesse caso, o foco da análise é o conteúdo manifesto, naquele é o conteúdo implícito das mensagens (SIENA, 2011)

Bardin (2004) entende que a utilização da técnica de análise de conteúdo envolve três etapas ou fases: i) pré-análise; ii) exploração do material e tratamento dos resultados; e iii) inferência e interpretação. Na primeira etapa organiza-se o material que será utilizado na análise, com o intuito de operacionalizar e sistematizar ideias, bem como formular objetivos e hipóteses e elaborar um plano de análise.

A segunda etapa caracteriza-se pela codificação, classificação e categorização de acordo com as regras delimitadas. Na última fase, o analista reflete diante do material de pesquisa e os resultados obtidos, levando em conta as diversas possibilidades de análise do material pesquisado (SIENA, 2011). A Figura 8, a seguir, apresenta um esquema das etapas da realização de uma análise de conteúdo.

Figura 8: Esquema de desenvolvimento de uma análise de conteúdo



Fonte: Bardin (2004).

Segundo Bardin (2004), na análise qualitativa, como é o caso deste estudo, é a falta ou presença de certa característica do conteúdo ou de um bloco de características num dado fragmento de mensagem que é levado em consideração.

3.3 Operacionalização da Abordagem

Apresenta-se a seguir, no Quadro 8, a relação de procedimentos de pesquisa, a análise realizada e a sua conexão com os objetivos específicos:

Quadro 8: Procedimentos de pesquisa e análise

Objetivo específico	Procedimento	Detalhamento
1. Levantar as principais etapas ou ciclos de uma auditoria operacional com foco no aperfeiçoamento de políticas públicas na região Norte.	**1.1. Levantamento documental e bibliográfico**	1.1.1 Levantamento de conteúdo em livros, artigos, dissertações, teses, manuais e legislações. 1.1.2 Coleta de subsídios em sítios e revistas eletrônicas.
2. Elaborar uma análise crítica dos aspectos relevantes para o êxito de uma auditoria operacional em face dos procedimentos adotados no organismo de contas pesquisado.	**2.1. Análise documental**	2.1.1 Identificação dos modernos padrões nacionais e internacionais de auditoria operacional 2.1.2 Levantamento de dados primários em nove processos de auditoria realizados pelo organismo de contas pesquisado, por meio da técnica de análise de conteúdo.
3. Propor medidas procedimentais para inovação nas práticas de auditoria operacional visando a modernização das políticas públicas regionais.	**3.1. Tratamento dos dados**	3.1.1 Comparação dos padrões de auditorias realizadas pelo organismo de contas pesquisado com os modernos padrões nacionais e internacionais identificados. 3.1.2 Identificação de boas práticas utilizadas em âmbito nacional e internacional capazes de agregar valor às auditorias operacionais no organismo pesquisado. 3.1.3 Caracterização de novos procedimentos de auditoria operacional capazes de promover a modernização das políticas públicas regionais segundo princípios da *New Public Management*.

Fonte: elaborado pelo autor.

O levantamento documental e bibliográfico foi realizado com o objetivo de conhecer a legislação, as normas nacionais e internacionais de auditoria e a literatura especializada. Na fase de análise documental foram identificados padrões de planejamento, execução, elaboração de relatórios e monitoramento utilizados pelos mais diversos órgãos de controle da

administração pública, de excelência comprovada de acordo com normas nacionais e internacionais.

Ainda nessa fase foram escolhidas nove auditorias realizadas pelo organismo de contas pesquisado que investigaram políticas públicas na área de saúde e educação. Na última etapa, os procedimentos realizados pelo Tribunal de Contas do estado de Rondônia foram comparados com os padrões anteriormente identificados.

Verificou-se, por exemplo: se a auditoria realizada pelo organismo foi definida mediante critérios de materialidade, relevância, vulnerabilidade e agregação de valor; se houve levantamento de informações a respeito do órgão ou da política pública auditada; se o planejamento delimitou adequadamente o objetivo de auditoria e as questões de auditoria; se a matriz de planejamento foi elaborada adequadamente; se da matriz de auditoria resultou a elaboração do projeto de auditoria; se os procedimentos previstos na matriz foram executados; se os achados e evidências foram bem definidos e documentados; se a matriz de achados foi corretamente elaborada; se os achados geraram determinações e ou recomendações aos órgãos auditados; se o relatório foi plenamente divulgado; e se houve o adequado monitoramento das determinações e ou recomendações

Resgate-se a menção anterior a Bardin (2004), na qual se afirmou que na análise qualitativa o que é tomado em consideração é justamente a presença ou ausência de uma dada característica do conteúdo.

3.4 Demonstração da Abordagem

O presente trabalho buscou, a partir de um estudo de caso realizado no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, elencar as fases as fases de uma auditoria operacional em uma Corte de Contas da Amazônia para alavancar a modernização das políticas públicas regionais, com foco na equidade, na cidadania, na transparência e na *accountability*.

Para atingir tal fim foram levantadas as principais etapas de uma auditoria operacional, seguidas de uma análise dos aspectos relevantes para o êxito desse tipo de auditoria, culminando na propositura de medidas procedimentais para inovar as suas práticas com fulcro na modernização de políticas públicas regionais.

Para tanto, é necessário que a partir de levantamento documental e bibliográfico realizado se identifiquem padrões nacionais e internacionais de boas práticas em auditoria

operacional e seja elaborado um padrão mínimo de rotinas que os Tribunais de Contas devem observar quando da realização da auditoria.

Tal modelo deve servir de parâmetro para observação das práticas adotadas no órgão estudado. Assim, serão escolhidos alguns processos de auditoria operacional realizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Rondônia e os procedimentos adotados serão comparados com o padrão de rotina ou boas práticas identificadas anteriormente.

Essa comparação permitirá apontar oportunidade de aperfeiçoamento nas auditorias operacionais realizadas pelo organismo pesquisado e, consequentemente, contribuir para o aperfeiçoamento e a modernização das políticas públicas regionais. Dessa forma, aborda-se o assunto na seguinte sequência:

- identificação das boas práticas, nacionais e internacionais, de auditoria operacional; identificação das normas que regulam a realização de auditoria operacional no âmbito do Tribunal de Contas do estado de Rondônia;
- escolha de processos nos quais se realizou o tipo de auditoria objeto de estudo no organismo pesquisado;
- análise dos processos escolhidos para verificação da sua aderência às boas práticas nacionais e internacionais identificadas; e
- proposição de medidas que promovam inovação nas práticas de auditoria operacional do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia.

Essas práticas estão alinhadas aos princípios na nova administração pública (*new public management*) e proporcionam o aperfeiçoamento e modernização das políticas públicas regionais.

3.4.1 Boas práticas nacionais e internacionais de auditoria operacional

No levantamento documental e bibliográfico realizado para escolha das boas práticas e padrões de auditoria operacional parecem ser as mais adequadas, no âmbito internacional, as normas de auditoria governamental mais mencionadas, as da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e as da *United States Government Accountability Office* (GAO). Como padrão de auditoria operacional e de boas práticas, utilizadas nacionalmente, entendeu-se que o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União pode servir como parâmetro para o trabalho.

A escolha das normas do GAO para servirem de parâmetro para o presente estudo fundamenta-se, unicamente, no fato de elas representarem a opinião do Controlador Geral dos Estados Unidos da América, maior potência econômica mundial. A própria apresentação da edição em espanhol, de 2003, do GAO registra que:

> nas três últimas décadas do Século XX as normas da Controladoria Geral dos Estados Unidos da América (GAO) que passaram a ser conhecidas como 'livro amarelo' proporcionaram orientação profissional para todos os países, escritórios de auditoria, controladorias gerais, órgãos superiores de controle e tribunais de contas, que desenvolveram suas próprias normas, segundo suas necessidades e situações específicas.

A opção pelas normas da INTOSAI para orientar este estudo baseia-se no fato de a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), organização criada para garantir a integração e o aperfeiçoamento dos Tribunais de Contas com a finalidade de aprimorar o sistema nacional de controle externo em benefício da sociedade brasileira, ao criar o Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC) recomenda aos órgãos de contas a utilização dos princípios fundamentais das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela INTOSAI, para identificar oportunidades de melhoria e obtenção de boas práticas de gestão e auditoria.

A utilização do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU) na pesquisa se explica pelo fato de que, além do próprio TCU, 16 Tribunais de Contas utilizam a norma para regulamentar a realização de auditorias operacionais, conforme consulta realizada nos endereços eletrônicos dos Tribunais de Contas.

Registre-se que a seleção dos parâmetros e boas práticas adiante explicitadas foram extraídas das seguintes fontes: capítulos 7 e 8 do livro amarelo do GAO, revisão de 2003; ISSAI 300, ISSAI 3000 e ISSAI 3100, produzidas pela INTOSAI; e Manual de Auditoria Operacional do TCU.

As políticas públicas e programas governamentais que podem ser objeto de uma auditoria operacional podem variar de acordo com a política ou programa alvo da fiscalização, isso faz com que a auditoria operacional possa ser realizada de diversas formas. O mesmo raciocínio vale para as diferenças orgânicas e funcionais existentes entre países, estados, municípios e demais órgãos estatais. Daí o fato de a realização de uma auditoria operacional ser uma atividade extremamente complexa.

Por isso, as normas consultadas não se dispõem a regular toda e qualquer auditoria operacional: têm apenas a finalidade de servir de orientação para a realização da atividade. O

capítulo sete do 'livro amarelo' do GAO registra que prescreve expressas normas de trabalho de campo e fornece orientações em conformidade com as Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas (NAGGAs). No mesmo sentido, o capítulo oito da Norma prescreve normas para apresentação de relatório de auditorias operacionais de acordo com as NAGGAs.

No mesmo sentido, a INTOSAI reconhece que em razão de variadas situações e arranjos estruturais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), nem todas as normas ou diretrizes de auditoria podem ser aplicadas em todos os aspectos. Por isso, a ISSAI 300 tem como objetivo estabelecer um marco referencial geral para a auditoria operacional, contendo diretrizes gerais que subsidiarão o desenvolvimento das normas próprias de cada EFS baseadas nos princípios fundamentais.

Isso por que as normas para auditoria operacional devem refletir a necessidade de flexibilidade no desenho de trabalhos individuais, incentivando os auditores a desenvolverem seu trabalho com receptividade e criatividade, possibilitando o exercício de julgamento profissional em todas as fases do processo de auditoria.

Na mesma senda, o Manual de Auditoria Operacional do TCU tem por objetivo definir princípios e padrões que orientem a realização e o controle de qualidade das auditorias operacionais. Percebe-se que o objetivo das normas citadas é estabelecer linhas gerais, princípios e orientações, deixando ao cuidado dos auditores o ajuste específico para o desenvolvimento de cada trabalho, de acordo com o tipo de política auditada e com as peculiaridades administrativas (BRASIL, 2010).

Com base no propósito de orientar a identificação dos princípios gerais e boas práticas, identificado nas normas em estudo da INTOSAI e do GAO, e com fundamento no fato de o Manual de Auditoria Operacional do TCU ter sido elaborado considerando as melhores experiências internacionais sobre o tema, além de estar alinhado aos padrões de auditoria operacional adotados pela INTOSAI fazer referência às normas do GAO e da INTOSAI mais de uma centena de vezes.

Considera-se, ainda, que por força do princípio contido no artigo 75 do texto constitucional, as normas referentes à organização, composição e fiscalização do TCU devem ser observadas pelos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, o que faz com que os Tribunais de Contas brasileiros se submetam às normas, condições de trabalho e arranjos estruturais semelhantes.

Passa-se à abordagem das melhores práticas, levando-se em consideração, principalmente, o Manual de Auditoria Operacional do TCU como parâmetro. Como explicitado anteriormente, a complexidade existente na realização das auditorias operacionais torna impossível a elaboração de um parâmetro que contemple todas as boas práticas.

Também não é adequado tentar descrever as rotinas em um nível de detalhamento que só seria possível fazer diante de um caso concreto, já que o detalhamento das ações depende do objeto auditado. Dessa forma, entende-se mais coerente apontar fase ou etapas indispensáveis para a realização da auditoria operacional. É o que se passa a fazer.

O Manual de Auditoria Operacional do TCU apresenta com destaque, no sumário, o que se poderia entender como fases ou etapas de uma auditoria operacional, quais sejam: seleção, planejamento, execução, relatório e monitoramento. De igual forma, os princípios relacionados ao processo de auditoria presentes na ISSAI 300 apresentam quatro fases principais: planejamento, execução, relatório e monitoramento (BRASIL, 2010).

Nesse contexto, o **planejamento** é composto por uma seleção de temas, por um pré-estudo do objeto e pela definição do desenho da auditoria; a **execução** consiste na coleta e análise de informações e dados; o **relatório** é a apresentação dos resultados da auditoria e contém as questões de auditoria, respostas, achados, conclusões e recomendações; por fim, o **monitoramento** verifica a pertinência das ações adotadas como resposta às questões e recomendações para a resolução dos problemas apontados.

Passa-se à abordagem isolada de cada fase.

3.4.1.1 Planejamento

Apesar de o Manual de Auditoria Operacional do TCU apontar a seleção como a primeira fase do ciclo de auditoria, entende-se que tal etapa está inserida na fase de planejamento, mesmo que de forma ampla.

O Manual de Auditoria Operacional define o processo de seleção como o primeiro estágio do ciclo de auditoria que deve estar integrado simultaneamente ao planejamento estratégico e ao sistema de planejamento anual. Nessa fase se definem os critérios que serão usados para selecionar objetos específicos de auditoria e o principal, a capacidade de agregar valor e melhorar a gestão, seguida da materialidade, da relevância e da vulnerabilidade. A utilização de uma matriz de riscos pode facilitar a avaliação dos critérios citados (BRASIL, 2010).

Após essa etapa de planejamento macro passa-se à análise do objeto de auditoria. Tal planejamento consiste principalmente nas seguintes atividades: análise preliminar do objeto de auditoria; definição do seu objetivo e escopo; especificação dos critérios de auditoria; elaboração da matriz de planejamento; validação da matriz de planejamento; e elaboração de instrumentos de coleta de dados (BRASIL, 2010).

Em síntese, o planejamento se subdivide em duas etapas: a seleção e o planejamento propriamente dito. A primeira relaciona-se com o planejamento estratégico e anual do órgão fiscalizador e com os critérios utilizados para a escolha do objeto de auditoria.

A segunda se refere ao estudo e detalhamento do objeto de auditoria para possibilitar a elaboração do projeto de auditoria, que de acordo com o Manual de Auditoria do TCU (BRASIL,2010, p. 34) "conterá descrição sucinta do objeto de auditoria, objetivos do trabalho, questões a serem investigadas, procedimentos a serem desenvolvidos e resultados esperados com a realização da auditoria".

A primeira materializa-se com a existência do Plano Estratégico, do Plano Anual de Auditoria e com a utilização da matriz de riscos. A segunda pode ser caracterizada pela elaboração da Matriz de Planejamento, que resume as informações centrais do projeto de auditoria, o cronograma proposto para a condução dos trabalhos e a estimativa de custos (BRASIL, 2010).

Assim, para realização das fases subsequentes do presente estudo se considera que a fase de planejamento da auditoria operacional é adequada quando o objeto da auditoria for escolhido com base no Planejamento Estratégico, no Plano Anual de Auditoria e na Matriz de Riscos, bem como quando houver, na própria auditoria, a elaboração da Matriz de Planejamento.

3.4.1.2 Execução

A execução é a fase na qual se obtêm evidências apropriadas e suficientes para fundamentar os achados e conclusões da auditoria. Durante essa fase, as situações encontradas são comparadas com os critérios anteriormente selecionados. As diferenças observadas são os achados, cuja causa é a base para as deliberações (BRASIL, 2010).

Ainda de acordo com o Manual, as constatações e informações obtidas durante a execução, as propostas de conclusão, recomendações e determinações são registradas na matriz de achados, que constitui um instrumento adequado para auxiliar e nortear a

elaboração do relatório de auditoria, já que permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório. A matriz proporciona compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos.

Para realização das fases subsequentes do presente trabalho se considera que a fase de execução da auditoria operacional é adequada quando se constatar a presença da Matriz de Achados.

3.4.1.3 Relatório

O Manual de Auditoria Operacional considera a Matriz de Achados o principal instrumento de apoio à elaboração do relatório, bem como a representação sintética dos resultados que serão desenvolvidos, que, em síntese, é a comunicação referente aos achados da auditoria, a emissão de uma opinião qualificada quanto ao desempenho e a articulação de argumentos a favor da adoção de certas medidas visando melhorar o desempenho (BRASIL, 2010).

O relatório é o instrumento formal e técnico, principal produto da auditoria, por meio do qual se comunica o objetivo da auditoria, as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a propostas de encaminhamento.

O relatório informa o desempenho do programa ou política auditada a gestores dos três níveis de governo, a formuladores de políticas públicas e órgãos de controle e avaliação. Ao público mais amplo são divulgados documentos como sumários executivos e notas para a imprensa. Ele deve informar à sociedade o desempenho da administração pública e contribuir para efetividade do controle parlamentar e social (BRASIL, 2010).

Especificamente quanto ao conteúdo, o relatório deve incluir informações do objeto, os critérios, a metodologia, a fonte dos dados, as limitações enfrentadas e os achados. Além disso, deve conter recomendações bem elaboradas abordando as causas dos problemas, desde que não invadam a responsabilidade da administração, que sejam capazes de agregar valor ao objeto auditado e ainda amplamente acessíveis (ISSAI, 300).

Como o conteúdo do relatório depende do objeto da auditoria, é inviável tentar prever toda sua matéria. O essencial é que ele seja escrito de forma clara e equilibrada, que responda às questões de auditoria, que seja capaz de agregar valor à administração pública com formulações de determinação adequadas e que sua divulgação possibilite o fortalecimento da *accountability*, bem como do controle social e político.

É importante registrar que a transparência é um dos princípios informadores da Nova Administração Pública, além de ser instrumento necessário para o exercício da cidadania, da *accountability* e da equidade. Daí a importância da divulgação dos relatórios de auditoria operacional de forma ampla e com a devida adequação da linguagem ao público alvo.

Para realização das fases subsequentes do presente estudo se considerou que a fase de relatório da auditoria operacional é adequada quando se constata no relatório, no mínimo, respostas às questões de auditoria, os achados e as recomendações, além de ampla publicidade e divulgação do relatório.

3.4.1.4 Monitoramento

Monitoramento é o momento em que se verifica o cumprimento das determinações contidas no relatório de auditoria e dos resultados delas advindos, com a finalidade de conferir as medidas adotadas e aferir seus efeitos. Seu objetivo principal é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados, possibilitando avaliar a qualidade das auditorias e identificar oportunidades de aperfeiçoamento, de aprendizado e de quantificação de benefícios.

De acordo com o Manual de Auditoria Operacional, o monitoramento auxilia na identificação dos obstáculos enfrentados pelos gestores para solucionar os problemas apontados no relatório. As informações obtidas nos monitoramentos podem ser utilizadas para calcular: o percentual de implementação das recomendações; a relação custo/benefício das auditorias; e os indicadores de efetividade da atuação das entidades fiscalizadoras (BRASIL, 2010).

Após receber as recomendações, o gestor deve elaborar um plano de ação que formaliza as ações a serem adotadas para cumprir as recomendações, com o intuito de corrigir os problemas identificados na auditoria. O plano de ação orienta o processo de monitoramento e possibilita o aumento de sua efetividade. O relatório de monitoramento é um documento autônomo e deve conter informações suficientes para a compreensão do assunto, de forma a dispensar a leitura do relatório de auditoria e de outros relatórios de monitoramento.

Na elaboração das fases subsequentes do presente estudo considerou-se que a fase de monitoramento da auditoria operacional é adequada quando constar de relatório autônomo, com menção ao plano de ação elaborado pelo gestor e ao acompanhamento do cumprimento das recomendações.

3.4.1.5 Parâmetros de avaliação

O Quadro 9, a seguir, sintetiza as características e boas práticas que são utilizadas como parâmetros para definir uma auditoria operacional capaz de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública de acordo com os princípios orientadores da *new public management*.

Quadro 9: Resumo dos Parâmetros de Avaliação

Etapa ou ciclo	Característica	Ponto de verificação
Planejamento	A fase de planejamento da auditoria operacional é adequada quando o objeto da auditoria for escolhido com base no Planejamento Estratégico, no Plano Anual de Auditoria e na Matriz de Riscos, bem como quando houver, na própria auditoria, a elaboração da Matriz de Planejamento.	Planejamento Estratégico
		Plano Anual de Auditoria
		Matriz de Riscos
		Matriz de Planejamento
Execução	A fase de execução da auditoria operacional é adequada quando se constatar a presença da Matriz de Achados.	Matriz de Achados
Relatório	A fase de relatório da auditoria operacional é adequada quando se constatar no relatório, no mínimo, os seguintes elementos: as respostas às questões de auditoria, os achados e as recomendações, além de se dar ampla publicidade e divulgação ao relatório.	Resposta às questões
		Achados
		Recomendações
		Publicidade e ampla divulgação
Monitoramento	A fase de monitoramento da auditoria operacional é adequada quando constar de relatório autônomo, com menção ao plano de ação elaborado pelo gestor e ao acompanhamento do cumprimento das recomendações.	Relatório autônomo
		Plano de Ação
		Acompanhamento do cumprimento das determinações

Fonte: elaborado pelo autor

3.4.2. Normas de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (TCE-RO)

Esta seção objetiva fornecer uma visão geral da realização de uma auditoria operacional no âmbito do organismo pesquisado, em especial pelo conhecimento da legislação que trata do tema. Dessa forma, abordam-se em um primeiro momento as normas constitucionais e legais a respeito do tema. Após, passa-se ao exame dos dispositivos regimentais. Por fim, analisa-se a resolução específica que trata do assunto.

A Constituição Federal, no artigo 71, inciso IV estabelece que compete ao TCU realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão

Técnica ou de Inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

A Constituição do Estado de Rondônia, em seu artigo 49, atribui ao TCE-RO a competência para realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, por iniciativa do próprio Tribunal de Contas, da Assembleia Legislativa e de Comissões Técnicas ou de inquérito;

Nota-se que as normas constitucionais referentes à auditoria operacional apenas mencionam a existência desse tipo de auditoria. A Lei Orgânica do TCE-RO nada acrescenta ao assunto, pois em seus artigos 1º, inciso II e 36, inciso I, praticamente repete a redação constante no artigo 49 da Constituição Estadual.

O Regimento Interno do TCE-RO, no seu artigo 3º, inciso II, também repete o disposto no artigo 49 da Constituição Estadual, porém, no título II, capítulo II, seção X, intitulada Inspeções e Auditorias, o regimento volta a tratar do tema com alguma inovação, mas ainda sem detalhar a definição ou conteúdo de auditoria operacional. O tema auditoria e inspeções é tratado nos artigos 70 a 77 da seguinte forma:

- no artigo 70 define-se a finalidade que impulsiona a realização das inspeções e auditorias. No artigo seguinte define-se a inspeção como o procedimento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias quanto à legalidade e à legitimidade de fatos de administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição;
- o artigo 72 define auditoria como o procedimento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para, entre outros objetivos, obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, quanto aos aspectos técnicos, de legalidade e de legitimidade da gestão dos responsáveis pelo órgão, projeto, programa ou atividade auditados, com vistas a verificar a consistência da respectiva prestação ou tomadas de conta apresentadas ao Tribunal e esclarecer quaisquer aspectos atinentes a atos, fatos, documentos e processos em exame. O mencionado dispositivo aponta ainda como finalidade da auditoria avaliar, do ponto de vista de desempenho operacional, as atividades e sistemas dos órgãos e entidades, da administração direta, indireta e fundacional dos poderes do Estado e dos municípios, e aferir os resultados alcançados

pelos programas e projetos governamentais ao seu cargo. O parágrafo primeiro estabelece que as auditorias obedecerão a plano específico elaborado pela presidência e aprovado pelo plenário em sessão extraordinária de caráter reservado;

- os artigos 73 a 75 abordam questões procedimentais; e
- o artigo 76 estabelece que os procedimentos a serem observados na realização de inspeções e auditorias serão definidos em resolução.

A Resolução nº 177/2015 regulamenta o artigo 76 do Regimento Interno do TCE-RO ao aprovar o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, que entrou em vigor dia 30 de janeiro de 2015. O texto citada da Resolução trata de uma série de temas relacionados à auditoria, tais como: objeto de auditoria; normas de conduta e prerrogativa dos auditores; auditoria quanto à finalidade e previsibilidade; equipes, documentos, planejamento, execução e relatório de auditoria (RONDÔNIA, 2015).

Quanto à auditoria operacional, a regulamentação foi extremamente concisa. Tanto que o termo auditoria operacional só aparece quatro vezes na Resolução: uma delas no sumário e outra em nota de rodapé. A Resolução classifica auditoria quanto à finalidade e quanto à previsibilidade. No que tange à finalidade a auditoria pode ser de regularidade ou operacional (ou de desempenho).

A auditoria de regularidade verifica a legalidade dos atos de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial praticados pelos órgãos e entidades da administração do estado de Rondônia e municípios, e também as aplicações de recursos públicos por entidades de direito privado.

A auditoria operacional, ou de desempenho, avalia atividades, projetos, programas e ações governamentais, bem como entidades e órgãos públicos quanto a aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, com objetivo de contribuir para o melhor desempenho da gestão pública.

São essas as disposições normativas que regulamentam a realização de auditoria operacional no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia.

3.4.3 Seleção de Processos de Auditoria Operacional do TCE-RO para comparação

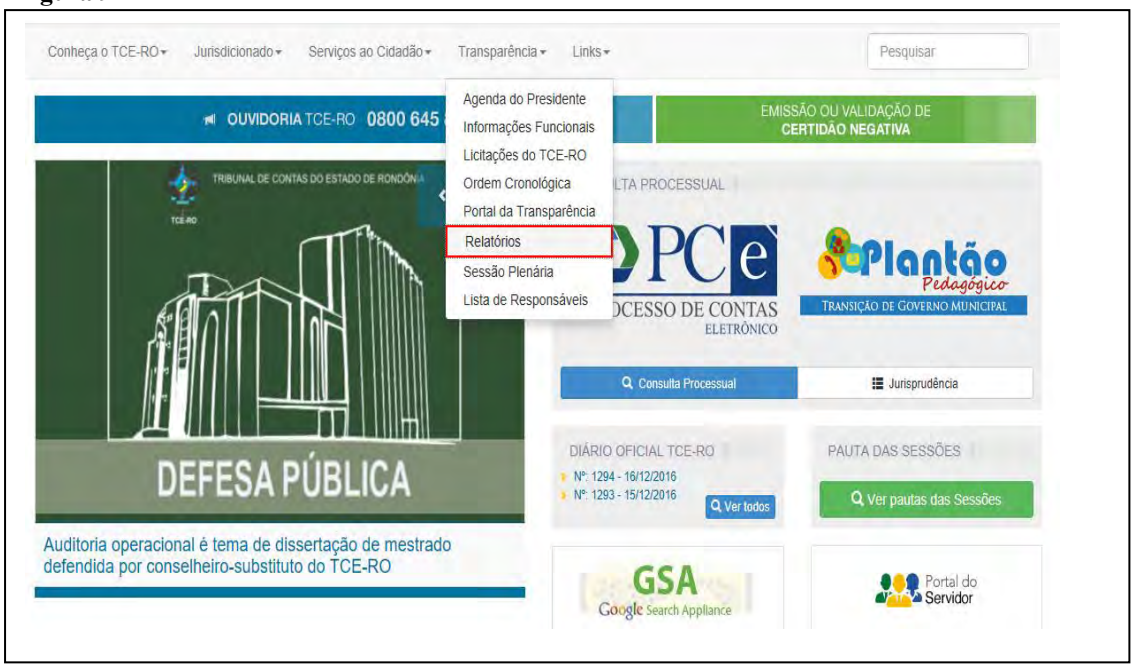
Definido o parâmetro adequado para verificar se a auditoria operacional realizada pelos tribunais de contas pode, efetivamente, contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública, e demonstrada a legislação que trata essa modalidade de auditoria no Tribunal de

Contas do Estado de Rondônia, passa-se a descrever a forma de seleção de auditorias realizadas pela Corte de Contas para serem analisadas em conformidade com os parâmetros estabelecidos anteriormente.

A escolha das auditorias analisadas pautou-se em pesquisa realizada nos Relatórios de Atividades do TCE-RO. Para isso, verificou-se a quantidade de auditorias operacionais feitas pelo Tribunal dos anos 2012 a 2015.

A figura que segue demonstra como acessar tais relatórios no endereço eletrônico do Tribunal de Contas do estado de Rondônia:

Figura 9: Acesso aos Relatórios Anuais de Atividade



Fonte: Tribunal de Contas do Estado de Rondônia

Tal recorte temporal está fundamentado na informação oriunda da experiência do *Government Accountability Office* (GAO), de que a maior parte das deliberações é implementada em até três anos após a realização da auditoria. Assim, a análise de processos de 2012 a 2015 possibilita o estudo do monitoramento de auditorias em diferentes estágios de cumprimento das determinações.

O Quadro 10, seguinte, sintetiza o quantitativo de auditorias operacionais realizadas pelo TCE-RO no período mencionado, segundo informações extraídas dos Relatórios Anuais de Atividades:

Quadro 10: Quantitativo de auditorias operacionais realizadas

Ordem	Ano	Quantidade de auditorias
01	2012	01
02	2013	05
03	2014	0
04	2015	08
Total		14

Fonte: elaborado pelo autor com informações extraídas dos Relatórios Anuais de Atividades de 2012 a 2015.

Com base no quantitativo encontrado buscou-se, por meio de pesquisa no endereço eletrônico do Tribunal (www.tce.ro.gov.br), clicando no ícone GSA (Google Search Appliance), a identificação dos processos nos quais as auditorias operacionais foram realizadas. Registre-se que o número encontrado diverge da informação obtida na consulta dos Relatórios Anuais de Atividades, uma vez que o GSA aponta a existência de 09 (nove) processos de auditoria e o quantitativo indicado nos relatórios citados indica a realização de 11 (onze).

A figura adiante indica como acessar o GSA no endereço eletrônico do Tribunal de Contas do estado de Rondônia:

Figura 10: Acesso ao GSA

Fonte: Tribunal de Contas do Estado de Rondônia

O Quadro 11, que segue, aponta o número do processo e do objeto de auditoria governamental fiscalizado, separado por ano de autuação do processo.

Quadro11: Identificação dos processos de auditoria operacional analisados

Ordem	Ano de Autuação	Número do Processo	Objetivo /Finalidade da Fiscalização
01	2012	4435/12	Averiguar o cumprimento da Decisão n°. 340/2011, proferida pelo Egrégio Plenário do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, que determinou a implantação do Sistema Integrado de Informatização do Ambiente Hospitalar (HOSPUB).
02	2013	1756/13	Identificar os principais problemas que afetam a qualidade e a cobertura do ensino médio no estado de Rondônia, bem como avaliar as ações governamentais que procuram eliminar ou mitigar os problemas identificados.
03		3099/13	Avaliar a governança ambiental das áreas estaduais protegidas de Rondônia, identificando riscos e oportunidades de melhoria, por meio da avaliação das condições normativas, institucionais e operacionais necessárias ao alcance da missão para a qual as unidades de conservação foram criadas.
04	2014	3655/14	Conhecer e avaliar as condições de governança da Secretaria de Segurança, Defesa e Cidadania do estado de Rondônia, quanto à capacidade e habilidade para implementar a Política Nacional de Segurança Pública.
05		3989/14	Avaliar se a gestão exercida sobre a atenção básica de saúde está alinhada com a Política Nacional de Atenção Básica e às boas práticas de governança, identificando oportunidades de melhoria que contribuam para o aperfeiçoamento da gestão desse nível de atenção para o sistema de saúde.
06	2015	1264/15	Identificar os principais problemas que afetam a melhora da arrecadação da receita estadual, principalmente no tocante ao ICMS.
07		3721/15	
08		3723/15	
09		4613/15	Avaliar a qualidade e a disponibilidade das instalações e equipamentos das escolas públicas de ensino fundamental.

Fonte: elaborado pelo autor

Passa-se à análise individual de cada processo de auditoria operacional constante no Quadro 11.

4. ANÁLISE E PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

Rememorando os objetivos do presente trabalho, percebe-se que o primeiro objetivo específico (enumerar as principais etapas ou ciclos de uma auditoria operacional com foco no aperfeiçoamento de políticas públicas regionais) foi atingido no momento em que foram definidos parâmetros de avaliação presentes no subitem 3.4.1.5, estudados e definidos no subitem 3.4.1.

Passa-se a discorrer, na sequência, sobre o alcance do segundo e terceiro objetivos específicos, que se referem ao estudo dos aspectos relevantes para o êxito de uma auditoria operacional em face dos procedimentos adotados no organismo de contas pesquisado e na proposta de medidas procedimentais para inovação nas práticas de auditoria operacional visando a modernização das políticas públicas regionais.

4.1 Análise dos processos selecionados

Pela leitura dos objetivos ou finalidades das auditorias operacionais constantes do Quadro 11 percebe-se que duas abordam políticas públicas relacionadas à saúde; duas tratam de temas educacionais; três versam sobre arrecadação (receita pública); uma cuida de tema relacionado ao meio ambiente (unidades de conservação) e uma sobre segurança pública.

Percebe-se, também, que as políticas públicas ligadas às áreas auditadas podem ser beneficiadas com a realização das auditorias operacionais e passam a agregar maior valor à vida dos cidadãos. Por isso, a realização de uma auditoria operacional possibilita a melhoria na prestação de serviços públicos e o aperfeiçoamento das políticas públicas em prol da sociedade.

Ressalta-se que apenas os relatórios técnicos são objetos de análise, uma vez que apesar de terem sua elaboração pautada na matriz de achados, devem discorrer e registrar suscintamente todas as informações que foram eleitas como parâmetros. Além do relatório, os acórdãos e decisões disponíveis por meio de consulta no ícone GSA (Google Search Appliance), no endereço eletrônico do TCE-RO, também são analisados.

Importante registrar que o fundamento teórico do estudo de cada processo foi desenvolvido no subitem 3.4.1, onde foram levantadas e examinadas as boas práticas nacionais e internacionais de auditoria, que serviram de suporte à elaboração do quadro 9,

contido no subitem 3.4.1.5 desse trabalho, que apresenta os parâmetros utilizados para avaliar os processos do organismo pesquisado.

Passa-se, em seguida, à análise dos processos selecionados.

4.1.1 Processo nº 4453/12

O processo em questão foi autuado como auditoria de revisão para verificar o cumprimento do disposto na Decisão nº 340/2011, proferida nos autos do processo nº 3682/2011. Constata-se que, de fato, a auditoria operacional foi tratada no processo nº 3682/2011, cujo objetivo era comparar os custos do sistema de gestão hospitalar oneroso, adotado no Estado (o SINPLES) com o sistema de gestão hospitalar gratuito, fornecido pelo Ministério da Saúde, o HOSPUB.

Verifica-se, assim, que o processo nº 4453/12, que foi autuado como auditoria de revisão e que o relatório anual de atividades de 2012 informou ser auditoria operacional é, em verdade, um monitoramento, ficando, portanto, prejudicada a análise quanto aos parâmetros relacionados ao planejamento, execução e relatório de auditoria. Como definido anteriormente, a fase de monitoramento da auditoria operacional é adequada quando constar de relatório autônomo com menção ao plano de ação elaborado pelo gestor e ao acompanhamento do cumprimento das recomendações.

No caso concreto constata-se que o processo nº 4453/12 constitui-se um processo autônomo de monitoramento e que acompanha, minuciosamente, o cumprimento das determinações proferidas no processo de auditoria operacional, contudo, não se observou a elaboração do plano de ação pelo gestor do órgão fiscalizado, apesar do excepcional nível de detalhamento das determinações. De qualquer forma, quanto ao monitoramento a auditoria se adequa parcialmente ao paradigma adotado.

4.1.2 Processo n º 1756/13

O processo em análise foi autuado com o objetivo de identificar os principais problemas que afetam a qualidade e a cobertura do ensino médio no estado de Rondônia, bem como avaliar as ações governamentais que procuram eliminar ou mitigar os problemas identificados.

Quanto ao planejamento de auditoria verifica-se que foi realizada em decorrência do Acordo de Cooperação Técnica firmado entre os Tribunais de Contas Brasileiros, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e o Instituto Rui Barbosa (IRB). A celebração de tais instrumentos encontra respaldo no plano estratégico e no planejamento anual de auditorias do Tribunal.

Considerou-se o risco para a seleção do objeto de auditoria. Assim, todas as características que apontam para uma fase de planejamento macro, ou seleção, termo utilizado no Manual de Auditoria Operacional do TCU, relacionadas à escolha do objeto de auditoria de modo adequado, estão contempladas no processo.

Quanto ao planejamento da própria auditoria, a constatação da elaboração da matriz de planejamento aponta para a adequação do procedimento ao modelo proposto. Quanto ao planejamento, tanto no aspecto macro, ou seleção que envolve o planejamento estratégico, o plano anual de auditoria e uma matriz de risco, com o fim de escolher o objeto da auditoria como no que tange ao planejamento da auditoria propriamente dito, após a escolha do objeto, essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

Em relação à execução da auditoria constata-se que o relatório foi estruturado e registra pontualmente os achados, o que aponta para a elaboração da matriz de achados. Dessa forma, quanto à execução essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado. No que diz respeito ao relatório de auditoria observa-se que ele registra as respostas às questões de auditoria, os achados e as recomendações. Deu-se ao trabalho muita publicidade e a ampla divulgação, por isso, quanto ao relatório essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

No que tange ao monitoramento, não se constatou a existência de um processo autônomo para o acompanhamento do cumprimento das determinações ou recomendações; e apesar de o Plenário do TCE-RO no julgamento desse processo haver determinado expressamente a elaboração do plano de ação do gestor, não se logrou êxito na tentativa de encontrá-lo em consulta no GSA da Corte de Contas. Assim, quanto ao monitoramento, a auditoria não se adequa ao paradigma adotado.

4.1.3 Processo nº 3099/13

O processo em análise foi autuado com o objetivo de avaliar a governança ambiental das áreas estaduais protegidas de Rondônia, identificando riscos e oportunidades de melhoria

com a avaliação das condições normativas, institucionais e operacionais necessárias ao alcance da missão para a qual as unidades de conservação foram criadas.

Quanto ao planejamento de auditoria verifica-se que se trata de uma inédita auditoria operacional, coordenada pelo Tribunal de Contas da União-TCU em parceria com os Tribunais de Contas dos Estados da Amazônia Legal, TCEs de Rondônia, Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Roraima, Tocantins, Mato Grosso e Maranhão, com intuito de avaliar se existem as condições normativas institucionais e operacionais necessárias para que as unidades de conservação do Bioma Amazônia atinjam os objetivos para os quais foram criadas, identificando gargalos e oportunidades de melhoria, bem como boas práticas que contribuam para o aperfeiçoamento da gestão dessas áreas protegidas.

A realização de fiscalização conjunta encontra respaldo no plano estratégico e no planejamento anual de auditorias do Tribunal. Foi considerado o risco para a seleção do objeto de auditoria. Assim, todas as características que apontam para uma fase de planejamento macro, ou seleção, termo utilizado no Manual de Auditoria Operacional do TCU, relacionadas à escolha do objeto de auditoria de forma adequada, estão contempladas no processo.

Quanto ao planejamento da própria auditoria, a constatação da elaboração da matriz de planejamento aponta para a adequação do procedimento ao modelo proposto, portanto, quanto ao planejamento, tanto no aspecto macro, ou seleção que envolve o planejamento estratégico, o plano anual de auditoria e uma matriz de risco, com o fim de escolher o objeto da auditoria, como no que tange ao planejamento da auditoria, propriamente dito, após a escolha do objeto, essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

Em relação à execução da auditoria, constata-se que o relatório foi estruturado e registra os achados de auditoria, o que aponta para a elaboração da matriz de achados. Dessa forma, quanto à execução essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

No que diz respeito ao relatório de auditoria, observa-se que ele registra as respostas às questões de auditoria, os achados e as recomendações. Deu-se ao trabalho muita publicidade e ampla divulgação, por isso, quanto ao relatório essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

No que tange ao monitoramento, não se constatou a existência de um processo autônomo para o acompanhamento do cumprimento das determinações ou recomendações, o que está sendo feito nos autos do mesmo processo. Também não se constatou a entrega do plano de ação pelo gestor demandado, porque não se logrou êxito na tentativa de encontrá-lo

em consulta no GSA da Corte de Contas. Dessa forma, quanto ao monitoramento, a auditoria se adequa parcialmente ao paradigma adotado.

4.1.4 Processo nº 3655/14

O processo em questão foi autuado com o objetivo de conhecer e avaliar as condições de governança quanto à capacidade e habilidade da Secretaria de Segurança, Defesa e Cidadania do Estado de Rondônia para implementar a Política Nacional de Segurança Pública.

Quanto ao planejamento de auditoria verifica-se que se trata de auditoria operacional, coordenada pelo Tribunal de Contas da União com a participação da Corte de Contas, visando avaliar as condições de governança e de gestão da SESDEC/RO, assim como a eficiência e eficácia da aplicação dos recursos repassados pelo Governo Federal (Senasp) por meio de convênios.

A realização de fiscalização conjunta encontra respaldo no plano estratégico e no planejamento anual de auditorias do Tribunal. Foi considerado o risco para a seleção do objeto de auditoria. Todas as características que apontam para uma fase de planejamento macro, ou seleção, como no Manual de Auditoria Operacional do TCU, relacionadas à escolha do objeto de auditoria de modo ideal, estão contempladas no processo.

Quanto ao planejamento da própria auditoria, a constatação da elaboração da matriz de planejamento aponta para a adequação do procedimento ao modelo proposto. Assim, quanto ao planejamento, tanto no aspecto macro, ou seleção que envolve o planejamento estratégico, plano anual de auditoria e uma matriz de risco, com o fim de escolher o objeto da auditoria, como no que tange ao planejamento da auditoria, propriamente dito, após a escolha do objeto, essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

Em relação à execução da auditoria verifica-se que o relatório foi estruturado e registra os achados de auditoria, o que aponta para a elaboração da matriz de achados, portanto, quanto à execução essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

No que diz respeito ao relatório de auditoria, observa-se que ele registra as respostas às questões de auditoria, os achados e as recomendações. Deu-se ao relatório muita publicidade e ampla divulgação. Por isso, nesse aspecto a auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

No que tange ao monitoramento, não se constatou a existência de um processo autônomo para o acompanhamento do cumprimento das determinações ou recomendações, o que está sendo feito nos autos do mesmo processo. Não se constatou a entrega do plano de ação pelo gestor responsável, já que não se obteve êxito na tentativa de encontrá-lo em consulta no GSA da Corte de Contas. Dessa forma, quanto ao monitoramento, a auditoria se adequa parcialmente ao paradigma adotado.

4.1.5 Processo nº 3989/14

O processo em questão foi autuado com o objetivo de avaliar se a gestão exercida na Atenção Básica de Saúde está alinhada com a Política Nacional de Atenção Básica e às boas práticas de governança, identificando oportunidades de melhoria que contribuam para o aperfeiçoamento da gestão desse nível de atenção para o sistema de saúde.

Quanto ao planejamento de auditoria verifica-se que se trata de auditoria operacional coordenada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em parceria com os Tribunais de Contas dos estados e de municípios, com intuito de avaliar a qualidade da prestação na Atenção Básica à Saúde (AB), visando atender ao Acordo de Cooperação Técnica celebrado entre os Tribunais de Contas do Brasil, Associação dos Membros dos Tribunais de Contas Brasileiros e Instituto Rui Barbosa.

A realização de fiscalização conjunta encontra respaldo no plano estratégico e no planejamento anual de auditorias do Tribunal. Foi considerado o risco para a seleção do objeto de auditoria. Todas as características que apontam para uma fase de planejamento macro (ou seleção, como no Manual de Auditoria Operacional do TCU) relacionadas à escolha do objeto de auditoria de forma ideal, estão contempladas no processo.

Quanto ao planejamento da própria auditoria, a constatação da elaboração da matriz de planejamento aponta para a adequação do procedimento ao modelo proposto. Assim, quanto ao planejamento, tanto no aspecto macro (ou seleção, que envolve o planejamento estratégico, o plano anual de auditoria e uma matriz de risco, com o fim de escolher o objeto da auditoria) como no que tange ao planejamento da auditoria, propriamente dito, após a escolha do objeto, essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

Em relação à execução da auditoria verifica-se que o relatório foi estruturado e registra os achados de auditoria, o que aponta para a elaboração da matriz de achados. Deste modo, quanto à execução essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado. No que diz

respeito ao relatório de auditoria observa-se que ele registra as respostas às questões de auditoria, os achados e as recomendações. Deu-se ao trabalho muita publicidade e ampla divulgação. Por isso, quanto ao relatório essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

No que tange ao monitoramento, não se constatou a existência de um processo autônomo para o acompanhamento do cumprimento das determinações ou recomendações, o que está sendo feito nos autos do mesmo processo. Não se constatou a entrega do plano de ação pelo gestor (es) demandado (s), pois não se logrou êxito na tentativa de encontrá-lo em consulta no GSA da Corte de Contas. Dessa forma, quanto ao monitoramento a auditoria se adequa parcialmente ao paradigma adotado.

4.1.6 Processos nº 01264/15, 03721/15 e 03723/15

Os processos em questão foram autuados com o objetivo de identificar os principais problemas que afetam a arrecadação da receita estadual, principalmente no tocante ao ICMS, e avaliar as ações governamentais que procuram eliminar ou mitigar os problemas encontrados. A complexidade do objeto exigiu que os trabalhos fossem divididos em eixos orientadores, de modo que no processo:

- nº 01264/15 - abordou-se a problemática relativa à renúncia de receitas;
- nº 03721/15- tratou-se da infraestrutura e gestão da administração tributária e fazendária do estado de Rondônia; e
- nº 03723/15- analisou-se a adequação do ambiente de Tecnologia de Informação (TI) da Secretaria de Finanças do Estado de Rondônia.

Em relação ao planejamento de auditoria verifica-se que todas as características que apontam para uma fase de planejamento macro ou seleção, como no Manual de Auditoria Operacional do TCU, relacionadas à escolha do objeto de auditoria de forma ideal, estão contempladas no processo.

Quanto ao planejamento da própria auditoria, a constatação da elaboração da matriz de planejamento aponta para a adequação do procedimento ao modelo proposto. Assim, quanto ao planejamento, tanto no aspecto macro ou seleção, que envolve o planejamento estratégico, o plano anual de auditoria e uma matriz de risco, com o fim de escolher o objeto da auditoria, como no que tange ao planejamento da auditoria, propriamente dito, após a escolha do objeto, essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

Em relação à execução da auditoria, verifica-se que o relatório foi estruturado e registra os achados de auditoria, o que aponta para a elaboração da matriz de achados, portanto, quanto à execução essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

No que diz respeito ao relatório de auditoria, observa-se que ele registra as respostas às questões de auditoria, os achados e as recomendações. Deu-se ao trabalho muita publicidade e ampla divulgação. Por isso, quanto ao relatório essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

No que tange ao monitoramento, a análise de tal etapa ficou prejudicada em razão de os prazos fixados para elaboração dos planos de ação estarem em curso. Por esse motivo, ainda não foram concluídos e entregues ao Tribunal.

4.1.7 Processo nº 4613/15

O processo em questão foi autuado com o objetivo de avaliar a qualidade e a disponibilidade das instalações e equipamentos das escolas públicas de ensino fundamental no âmbito do estado de Rondônia.

Quanto ao planejamento de auditoria verifica-se que foi realizada em parceria com Tribunal de Contas da União e com os demais Tribunais de Contas do Brasil, tendo como objetivo geral avaliar a qualidade e a disponibilidade das instalações e equipamentos das escolas públicas de ensino fundamental na rede pública estadual e municipal no âmbito do estado de Rondônia.

A celebração de tais instrumentos encontra respaldo no plano estratégico e no planejamento anual de auditorias do Tribunal. Foi considerado o risco para a seleção do objeto de auditoria. Assim, todas as características que apontam para uma fase de planejamento macro (ou seleção, como no Manual de Auditoria Operacional do TCU) relacionadas à escolha do objeto de auditoria de modo adequado, estão contempladas no processo.

Em se tratando do planejamento da própria auditoria, a constatação da elaboração da matriz de planejamento aponta para a adequação do procedimento ao modelo proposto. Assim, quanto ao planejamento, tanto no aspecto macro (ou seleção, que envolve o Planejamento estratégico, o plano anual de auditoria e uma matriz de risco, com o fim de escolher o objeto da auditoria) como no que tange ao planejamento da auditoria propriamente

dito, após a escolha do objeto, essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

Em relação à execução da auditoria, constata-se que o relatório foi estruturado e registra pontualmente os achados de auditoria, o que aponta para a elaboração da matriz de achados. Dessa forma, quanto à execução essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

No que diz respeito ao relatório de auditoria observa-se que ele registra as respostas às questões de auditoria, os achados e as recomendações. Deu-se ao trabalho muita publicidade e a ampla divulgação. Por isso, quanto ao relatório essa auditoria está plenamente adequada ao paradigma adotado.

No que tange ao monitoramento, não se constatou a existência de um processo autônomo para o acompanhamento do cumprimento das determinações ou recomendações; não se constatou a elaboração do plano de ação do gestor (es) e também não se logrou êxito na tentativa de encontrá-lo em consulta no GSA da Corte de Contas. Assim, quanto ao monitoramento, a auditoria não se adequa ao paradigma adotado.

O Quadro 12, a seguir, sintetiza a análise efetuada.

Quadro12 - Resumo da Análise

Número do Processo	**Objetivo /Finalidade da Fiscalização.**	**Adequação ao parâmetro adotado**
4435/12	Averiguar o cumprimento da Decisão n°. 340/2011, proferida pelo Egrégio Plenário do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, que determinou a implantação do Sistema Integrado de Informatização do Ambiente Hospitalar (HOSPUB).	**Planejamento**: análise prejudicada; **Execução**: análise prejudicada; **Relatório**: análise prejudicada; e **Monitoramento**: atende parcialmente.
1756/13	Identificar os principais problemas que afetam a qualidade e a cobertura do ensino médio no estado de Rondônia, bem como avaliar as ações governamentais que procuram eliminar ou mitigar os problemas identificados.	**Planejamento**: atende adequadamente; **Execução**: atende adequadamente; **Relatório**: atende adequadamente; e **Monitoramento**: não atende.
3099/13	Avaliar a governança ambiental das áreas estaduais protegidas de Rondônia, identificando riscos e oportunidades de melhoria, por meio da avaliação das condições normativas, institucionais e operacionais necessárias ao alcance da missão para a qual as unidades de conservação foram criadas.	**Planejamento**: atende adequadamente; **Execução**: atende adequadamente; **Relatório**: atende adequadamente; e **Monitoramento**: atende parcialmente.
3655/14	Conhecer e avaliar as condições de governança da Secretaria de Segurança, Defesa e Cidadania do Estado de Rondônia, quanto à capacidade e habilidade para implementar a Política Nacional de Segurança Pública.	**Planejamento**: atende adequadamente; **Execução**: atende adequadamente; **Relatório**: atende adequadamente; e **Monitoramento**: atende parcialmente.
3989/14	Avaliar se a gestão exercida sobre a atenção básica de saúde está alinhada com a Política	**Planejamento**: atende adequadamente; **Execução**: atende adequadamente;

	Nacional de Atenção Básica e às boas práticas de governança, identificando oportunidades de melhoria que contribuam para o aperfeiçoamento da gestão desse nível de atenção para o sistema de saúde.	**Relatório**: atende adequadamente; e **Monitoramento**: atende parcialmente.
1264/15 3721/15 3723/15	Identificar os principais problemas que afetam a melhora da arrecadação da receita estadual, principalmente no tocante ao ICMS.	**Planejamento**: atende adequadamente; **Execução**: atende adequadamente; **Relatório**: atende adequadamente; e **Monitoramento**: análise prejudicada.
4613/15	Avaliar a qualidade e a disponibilidade das instalações e equipamentos das escolas públicas de ensino fundamental.	**Planejamento**: atende adequadamente; **Execução**: atende adequadamente; **Relatório**: atende adequadamente; e **Monitoramento**: não atende.

Fonte: elaborado pelo autor

4.2 Propostas de Intervenção

A análise empreendida permite concluir que existe um considerável espaço para inovação e aperfeiçoamento no que se refere à realização de auditorias operacionais pelo Tribunal de Contas do estado de Rondônia.

A primeira oportunidade de inovação e aperfeiçoamento é a elaboração de norma própria que regule o planejamento, a execução, o relatório e o monitoramento de auditorias operacionais. A despeito dessa necessidade, é importante registrar que o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, aprovado pela Resolução nº 177, de 2015, apesar de não abordar especificamente a realização de auditorias operacionais oferece subsídios importantes para realização desse tipo de auditoria, pois trata adequadamente das fases de planejamento, execução e relatório de auditoria. A norma básica, entretanto, não prevê, de forma alguma, a realização de monitoramento, que permite, segundo o Manual de Auditoria Operacional (2010): verificar a implementação das recomendações; demonstrar, de forma analítica, o benefício efetivo decorrente da implementação; e medir a relação custo/benefício da auditoria.

Outra possibilidade de aperfeiçoamento está relacionada à publicidade e ampla divulgação dos relatórios de auditoria. Apesar de se registrar que os relatórios estão tendo um nível de publicidade adequado, entende-se que para o melhor exercício da cidadania, princípio fundamental, assim como a accountability da *new public management*, é necessário que toda auditoria operacional gere um sumário executivo elaborado de forma objetiva e em linguagem acessível a todo e qualquer cidadão.

Além da linguagem objetiva e acessível, o sumário executivo deverá destacar o papel de cada órgão no ciclo da política pública objeto da auditoria, bem como apontar as

autoridades competentes para executar as determinações e recomendações contidas no relatório de auditoria, o que permite o fortalecimento do exercício da *accountability*.

Ainda em relação ao sumário executivo, é indispensável que ele seja distribuído e divulgado de forma ampla e irrestrita, para que seu conteúdo se torne objeto de discussão da sociedade civil organizada.

Isso possibilitará o acompanhamento, por parte da sociedade, das atividades desenvolvidas pelo Tribunal de Contas e pelos administradores públicos em prol do aperfeiçoamento e da modernização das políticas públicas.

No tocante à análise dos processos é necessário repisar que foram verificadas sete auditorias operacionais, instrumentalizadas em nove processos, já que os processos nº 1264/15, 3721/15 e 3723/15 referem-se, todos, à auditoria realizada com o objetivo de identificar os principais problemas que afetam a melhoria da arrecadação da receita estadual, principalmente no tocante ao ICMS.

É interessante registrar que, das sete auditorias, cinco foram auditorias operacionais conjuntas coordenadas pelo Tribunal de Contas da União, ou seja, aproximadamente 71 % das auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do estado de Rondônia, de 2012 a 2015, tiveram seu objeto definido pelo TCU. Isso aponta para a necessidade de reflexão a respeito da necessidade de realização de auditorias operacionais que tenham seus objetivos definidos em razão de peculiaridades regionais.

Quanto ao parâmetro relativo às fases de planejamento, execução e relatório, com exceção do processo nº 4435/12, que trata de um monitoramento e não de uma auditoria operacional, em todos os processos verificou-se a aderência total ao paradigma pré-definido. O mesmo não pode se afirmar em relação à fase de monitoramento. Nesse caso apenas o processo nº 4435/12 representa o monitoramento em processo autônomo de uma auditoria realizada em outro processo. Nos demais casos o acompanhamento, quando existiu, foi executado no mesmo processo de auditoria operacional.

Não se identificou a apresentação do plano de ação em nenhum dos processos analisados, o que dificultou as ações de monitoramento. Nesse aspecto, o TCE-RO pode evoluir bastante reforçando a necessidade absoluta da apresentação dos planos de ação para dar cumprimento as determinações que devem ser objeto de acompanhamento em processo autônomo.

O plano de ação deve ser elaborado de forma a prever, passo a passo, as ações que devem ser adotadas para que se consiga cumprir as determinações e recomendações

constantes do relatório. Ele deve indicar a fonte orçamentária dos recursos que serão utilizados para a execução do plano de ação, bem como deve apontar o prazo fixado e a autoridade responsável pela prática de cada ação constante no plano.

À guisa de conclusão, afirma-se que as oportunidades de aperfeiçoamento e inovação na realização de auditorias operacionais pelo TCE-RO se resumem na necessidade de elaboração de manual de auditoria operacional próprio e de: i) elaborar sumários executivos referentes a cada auditoria operacional realizada, com vistas a privilegiar os princípios orientadores da *new public management*, em especial a cidadania e a *accountability*; ii) considerar a possibilidade da realização de auditorias operacionais, que tenham como objeto políticas públicas regionais; e iii) dar maior efetividade ao monitoramento, em especial, reforçando a importância da elaboração do plano de ação pelos gestores envolvidos.

5 CONCLUSÕES E CONTRIBUIÇÃO

O presente estudo teve como objetivo principal estudar as fases da realização de auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Rondônia para alavancar a modernização de políticas públicas regionais sob a perspectiva da *new public management*, partindo do pressuposto que as políticas públicas regionais podem ser modernizadas e aperfeiçoadas com a realização de auditorias operacionais. Com base na literatura especializada, o estudo abordou conceitos relacionados ao Estado, ao Governo, à administração pública e aos seus modelos teóricos.

Ainda em relação à parte teórica, a pesquisa apontou as principais diferenças entre os modelos teóricos da administração pública, o estágio atual da *new public management* e o *public service orientation* (PSO) como o modelo teórico mais adequado ao aperfeiçoamento das políticas públicas e serviços correlatos, sob a ótica da cidadania, da equidade, da transparência e da *accountability*.

A pesquisa tratou da definição de política e de política pública, demonstrando, com base em autores internacionais e nacionais, as características e os tipos de políticas públicas, além da temática afeta ao ciclo de políticas públicas. Na sequência, demonstrou como a gestão financeira e orçamentária afeta a administração pública e as políticas públicas. Ao fim da exposição teórica abordou também o conceito de auditoria, sua tipologia, fases e conceitos correlatos.

No estudo em questão se definiu que a correlação existente entre auditoria operacional e o aperfeiçoamento de política pública seria melhor demonstrada em um estudo de caso realizado no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia.

Este estudo se caracteriza por ser uma pesquisa aplicada, qualitativa e explicativa. No que tange aos procedimentos utilizou-se, como já mencionado, o estudo de caso baseado em levantamento bibliográfico e documental. Os dados foram estudados por meio da técnica de análise de conteúdo.

Quanto ao detalhamento da pesquisa, apontou-se a necessidade de se elaborar um parâmetro de boas práticas nacionais e internacionais de auditoria operacional com base no levantamento documental e bibliográfico realizado. Na sequência verificaram-se as normas de auditoria operacional existentes no TCE-RO e selecionaram-se os processos dessa modalidade de auditoria para analisar o nível de aderência desses processos ao parâmetro elaborado anteriormente.

O primeiro objetivo específico foi alcançado quando se apontou, no subitem 3.4.1 as etapas ou ciclos de auditoria operacional com foco no aperfeiçoamento de políticas públicas regionais.

O segundo objetivo específico foi atingido por ocasião da análise dos processos de auditoria operacional efetuadas pelo organismo pesquisado, oportunidade na qual se verificou se os procedimentos adotados se coadunam com as boas práticas nacionais e internacionais identificadas, nos termos do subitem 4.1, cujo resultado contribuiu para a consecução do terceiro objetivo específico, com a sugestão de medidas para inovação nas práticas de auditoria operacional visando a modernização das políticas públicas regionais.

Da análise de nove processos selecionados chegou-se a oportunidades de aperfeiçoamento na atuação do Tribunal de Contas do estado de Rondônia quando da realização de auditorias operacionais com vistas ao aperfeiçoamento e à modernização de políticas públicas regionais.

Conclui-se, com base na análise documental realizada, que as oportunidades de aperfeiçoamento e inovação na realização de auditorias operacionais pelo TCE-RO se resumem na necessidade de elaborar o manual de auditoria operacional próprio; elaborar sumários executivos referentes a cada auditoria operacional realizada, com vistas a privilegiar os princípios orientadores da *new public management*, em especial a cidadania e a *accountability*;

considerar a possibilidade da realização de auditorias operacionais que tenham como objeto políticas públicas regionais; e dar maior efetividade ao monitoramento, em especial, reforçando a importância da elaboração do plano de ação pelos gestores envolvidos.

Tais medidas são capazes de contribuir para o aperfeiçoamento e para a modernização das políticas públicas regionais.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015;

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008;

BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO – BID. **A política das políticas públicas**: progresso econômico e social na américa latina. Rio de Janeiro: Elservier; Washington, DC: BID, 2007;

BARDIN, Laurence. Análise de conteúdo. Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro (trad.). 3 ed. Lisboa: Edições 70, 2004;

BRASIL. Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: 1988.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, SEPROG, 2010;

_____. Tribunal de Contas da União. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). **Princípios Fundamentais de Auditoria** (nível 3). INTOSAI. Disponível em:<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D9FC883014DA190E2CA47D8&inline=1>. Acesso em: 03/09/2016.

_____. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. GAO. **Normas de Auditoria Governamental**. Série Traduções nº 12. Junho de 2003. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/files/file/auditoria/normas/normas.pdf>. Acesso em: 02/09/2016.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. Consulta dos Processos: 4453/12;1756/13;3099/13;3655/14; 8989/14; 01264/15; 03721/15; 03723/15; 4613/15. Disponívelem:<http://gsa.tce.ro.gov.br/search?q=date%3AD%3AL%3Ad1&nr_processo=&cd_orgao=&tp_processo=&interessados_vinculados=&oe=UTF-8&ie=utf-8&wc=200&wc_mc=1&ud=1&lr=lang_pt&filter=0&getfields=*&site=bancoPostgres&client=tce_index_processual&proxystylesheet=tce_index_processual&aba=consulta. Acesso em: 28/09/2016.

CASTRO, Carmen Lúcia Freitas de; GONTIJO, Cynthia Rúbia Braga; PINTO, Luciana Moraes Raso Sardinha (Org.). **Dicionário de políticas públicas**: volume 2. Barbacena: EduEMG, 2015;

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria interna e operacional**: fundamentos conceitos e aplicações práticas. São Paulo: Atlas, 2013;

COSTA, Greiner; DAGNINO, Renato (Org.). **Gestão estratégica em políticas públicas**. Campinas, SP: Alínea, 2013;

DEMO, Pedro. **Metodologia Científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012;

DENHARDT, Robert B. **Teorias da administração pública**. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012;

DIAS, Reinaldo. **Políticas públicas:** princípios, propósitos e processos. São Paulo: Atlas, 2012;

FENILI, Renato. **Administração geral e pública para concursos**. 2. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2014;

FURTADO, J. R. Caldas. Elementos de Direito Financeiro. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. Ed. Ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2012;

HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.) **Políticas Públicas e desenvolvimento:** bases epistemológicas e modelos de análise. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2009;

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de auditoria governamental**. Tocantins: IRB, 2011;

_____. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP):** nível 1 -princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros; Belo Horizonte: IRB, 2015;

JUNQUILHO, Gelson Silva. **Teorias da administração Pública**. 2. ed. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC: CAPES: UAB, 2012;

KANAANE, Roberto *et al*. **Gestão pública:** planejamento, processos, sistemas de informação e pessoas. São Paulo: Atlas, 2010;

LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011;

_____. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012;

LIBERATI, Wilson Donizeti. **Políticas públicas no Estado constitucional**. São Paulo: Atlas, 2012;

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012;

_____. **Curso de administração pública**: foco nas instituições e ações governamentais. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014;

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão pública**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2014;

OLIVEIRA, Antônio Benedito da Silva. **Controladoria governamental:** governança e controle econômico na implementação das políticas públicas. São Paulo: Atlas, 2010;

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Administração pública:** foco na otimização do modelo administrativo. São Paulo: Atlas, 2014;

PALUDO, Augustinho. **Administração pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elservier, 2013;

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcos Vinícius veras. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014;

POLLITT, Christopher. **Desempenho ou legalidade?** auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008;

PROCOPIUCK, Mario. **Políticas públicas e fundamentos da administração pública:** análise e avaliação, governança e redes de políticas, administração judiciária. São Paulo: Atlas, 2013.

RONDÔNIA. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de Atividades 2012**: Anual. Porto Velho: TCE-RO, 2012.

_____. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de Atividades 2013**: Anual. Porto Velho: TCE-RO, 2013.

_____. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de Atividades 2014**: Anual. Porto Velho: TCE-RO, 2014.

_____. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de Atividades 2014**: Anual. Porto Velho: TCE-RO, 2015.

_____. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução n.º 177/15**: Aprova o Manual de Auditoria. Porto Velho: TCE-RO, 2015.

RUA, Maria das Graças. **Políticas públicas**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC: CAPES: UAB, 2009;

_____; ROMANINI, Roberta. **Para Aprender Políticas Públicas**. Brasília: Instituto de Gestão, Economia e Políticas Públicas, IGEPP, 2013. Disponível em: igepp.com.br/uploads/.../ebook-**para_aprender_politicas_publicas**-2013.pdf. Acesso em 28 fevereiro 2016.

SIENA, Osmar. **Normas para elaboração e apresentação de trabalhos acadêmicos:** projetos, monografia, dissertação e artigo. Porto Velho: [s.n.], 2011;

_____. **Metodologia de pesquisa científica:** elementos para elaboração e apresentação de trabalhos acadêmicos. Porto Velho: [s.n.], 2011;

_____. **Orientações e Roteiro para Elaboração do Projeto, Artigo Tecnológico e Dissertação de Mestrado Profissional (PROFIAP/UNIR).** Porto Velho: [s.n.], 2016;

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de auditoria governamental:** de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012;

SOUZA, Waldemar Antônio da Rocha de. **Guia do Trabalho de Conclusão Final - TCF.** Brasília: Profiap, 2015.