

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
CENTRO DE FORMAÇÃO ACADÊMICA E PESQUISA

**A CONTRIBUIÇÃO DAS AUDITORIAS DE NATUREZA OPERACIONAL NA
PREPARAÇÃO DO TCE-RJ PARA ATENDER ÀS DEMANDAS DO NOVO
PARADIGMA PÚBLICO ADMINISTRATIVO DA ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL**

JOSÉ INDALÉCIO MOREIRA MOURELLE

RIO DE JANEIRO
2008

JOSÉ INDALÉCIO MOREIRA MOURELLE

**A CONTRIBUIÇÃO DAS AUDITORIAS DE NATUREZA OPERACIONAL NA
PREPARAÇÃO DO TCE-RJ PARA ATENDER ÀS DEMANDAS DO NOVO
PARADIGMA PÚBLICO ADMINISTRATIVO DA ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração do Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Deborah Moraes Zouain

Co-orientadora: Prof^a. Dr^a. Valderez Ferreira Fraga

**A CONTRIBUIÇÃO DAS AUDITORIAS DE NATUREZA OPERACIONAL NA
PREPARAÇÃO DO TCE-RJ PARA ATENDER ÀS DEMANDAS DO NOVO
PARADIGMA PÚBLICO ADMINISTRATIVO DA ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL**

Por

JOSÉ INDALÉCIO MOREIRA MOURELLE

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração do Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, para obtenção do grau de Mestre em Administração, pela Banca Examinadora, formada por:

Presidente: Prof

Membro: Prof

Membro: Prof

Dedico este trabalho a meus pais, que são os grandes alicerces da minha vida, sempre me apoiando e incentivando, me ajudaram a construir o que sou e me servem de apoio em minhas fraquezas.

AGRADECIMENTOS

A todos os meus companheiros de turma por me permitirem a oportunidade de compartilhar do convívio enriquecedor e prazeroso que seguiu-se em nossos dias de classe. A meus amigos por serem compreensivos com meus momentos de ausência e ainda assim seguirem me incentivando para conseguir este feito. Aos mestres que em suas classes se dedicaram em transmitir seu conhecimento a nós alunos da melhor forma possível, especialmente à Professora Dr^a. Valderéz Ferreira Fraga, sem a qual, não consigo vislumbrar como se daria a realização deste trabalho, haja vista toda a dedicação gentilmente dispensados a mim e a este da forma sempre gentil e tranqüila que lhe é característica.

RESUMO

É difícil precisar quando começa a história da auditoria. Toda a pessoa que possua função de verificar a legitimidade de fatos econômico-financeiros, prestando contas a um superior, pode ser considerada auditor. O Império Romano já utilizava relatórios verbais de auditoria. Na atualidade, mundial, a administração pública emprega técnicas avançadas de auditoria. O Brasil passa por um complexo processo de mudança no que tange ao rompimento como o modelo de administração burocrática, em direção ao modelo de administração gerencial. Em decorrência, há necessidade de adaptação dos procedimentos dos Tribunais de Contas do país ao novo paradigma administrativo que este estudo delimita, no Tribunal de Contas da União - TCU. O modelo de auditorias operacionais foi analisado a partir de fundamentos teóricos e pressupostos no contexto indicado e comparado ao modelo tradicional de auditoria, identificando possíveis contribuições à administração gerencial. A pesquisa qualitativa busca explorar tais contribuições, realizando uma leitura crítica a partir da pesquisa de seis auditorias de natureza operacional, na área federal, por parte do TCU, sem a pretensão de estar rigorosamente classificada como base teórico-crítica, na extensão e profundidade que uma pesquisa desse tipo requer, ela se aproxima dessa posição. Os resultados extraídos da leitura sistemática e crítica dos procedimentos implementados e dos relatórios finais apresentados, segundo os seis casos estudados, revelou ser o modelo de auditorias operacionais, com sua ênfase nas ações dos gestores públicos - avaliando os aspectos de eficiência, eficácia e efetividade da administração pública - não só adequado, mas imprescindível à operacionalização da administração gerencial. As considerações finais destacam pressuposto básico da administração gerencial, isto é, a responsabilização do gestor público fundamentada nos resultados de sua gestão, alcançada com a utilização das técnicas

de auditorias operacionais, buscando o rigor esperado da gestão pública em benefício social.

Sugestões para continuidade das investigações integram a finalização desta dissertação.

Palavras-chave: Administração pública. Administração gerencial. Auditoria Operacional.

ABSTRACT

It is difficult to be precise as to the history of auditing. Everyone who has the responsibility to verify the legitimacy of economic-financial data and answer to one's superior may be considered to be an auditor. Verbal audit reports were used during the time of the Roman Empire. In the current world, public administration applies advanced auditing techniques. Brazil is going through a complex process of change in regard to breaking away from the present bureaucratic administrative model toward the management administrative model. Consequently, the procedures of Brazil's Audit Courts are adapting to a new administrative paradigm outlined in this study. Operational audits were analyzed beginning with the theoretical basis and presuppositions in the defined context and compared with the traditional audit model, identifying possible contributions to the management administrative model. This qualitative research seeks to explore such contributions beginning with a critical reading of the research of six operational type audits made in the Federal area by the Audit Court, but does not intend to be strictly classified as a theoretical-critical basis to the extent and depth that a study of this type requires, nevertheless, it intends to approach this position. The results obtained of the systematic reading and criticism of the implemented procedures and the filed final reports of the six examples studied demonstrated that they are a model of operational audits with emphasis on the actions of public administrators – evaluating the aspects of competence, productivity and effectiveness of the public administration – not just to be adequate, but essential to the operation of management administration. The final considerations highlight the basic presupposition of management administration, that is, the accountability of public management based on the results of its management obtained with the use of operational audit techniques, seeking the expected rigor of public management in

benefit of society. Suggestions for the continuance of investigations are included in the conclusion of this study.

Key Words: Public Administration. Management Administration. Operational Audit.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Administração Burocrática x Administração Gerencial.....	46
Quadro 2 – Auditoria de Regularidade x Auditoria Operacional.....	48
Figura 1 – Dimensões da Auditoria de Natureza Operacional (ANOP).....	53
Quadro 3 – Auditoria Operacional nos casos pesquisados.....	86
Quadro 4 – Auditoria Operacional nos casos pesquisados.....	87

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU - Advocacia Geral da União

ANOP – Auditoria de Natureza Operacional

APIMC - Associação Programa Um Milhão de Cisternas

ASA - Articulação no Semi-Árido Brasileiro

BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento

CNCDO - Central de Notificação Captação e Distribuição de Órgãos e Tecidos

CPNSH - Coordenação da Política Nacional de Sangue e Hemoderivados

DASP - Departamento de Administração do Serviço Público

DDU - Dose Domiciliar de Urgência

DFID - *Department for International Development* (Departamento para o Desenvolvimento Internacional)

EADI - Estações Aduaneiras Interiores

EFS - Entidades Fiscalizadoras Superiores

FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

FUNASA - Fundação Nacional de Saúde

GAO - *General Accountability Office* (Escritório da Controladoria Geral dos EUA)

GTA - Grupo Técnico de Assessoramento

IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores)

MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento

MARE - Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado

MDS - Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome

MEC - Ministério da Educação e Cultura

NOAS - Norma Operacional da Assistência à Saúde

OLACEFS - Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores

ONG – Organização Não Governamental

OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

PAC - Plano de Aceleração do Crescimento

PDRE - Plano Diretor da Reforma do Estado

PGRS - Programas de Gerenciamento de Resíduos Sólidos

PREVFOGO - Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais –

PROÁGUA - Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro

PROHAGE - Programa de Harmonização das Atividades de Agentes de Autoridades nos Portos

REFORSUS - Projeto de Reforço à Reorganização do SUS -

SAF - Secretaria da Administração Federal

SAS - Secretaria de Atenção à Saúde

SEB – Secretaria de Educação Básica

SESAN - Secretaria Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional

SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SNT – Sistema Nacional de Transplantes

SUS - Sistema Único de Saúde

SVS - Secretaria de Vigilância em Saúde

TCE-RJ – Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

TCE-BA – Tribunal de Contas do Estado da Bahia

TCM-RJ - Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro

TCU – Tribunal de Contas da União

UI – Unidade Internacional

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO	15
1.1 – O PROBLEMA DA PESQUISA.....	17
1.2 – QUESTÕES E PRESSUPOSTOS DA PESQUISA	19
1.3 – OBJETIVOS	20
1.3.1 – Objetivo Final.....	20
1.3.2 – Objetivos Intermediários	20
2 – METODOLOGIA.....	22
2.1 - CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS: UM ESTUDO DE CASO, PROCEDIMENTOS E POSTURA.....	22
2.2 - BREVE REFLEXÃO SOBRE PARADIGMA E POSTURA CRÍTICA.....	22
2.3 - EXPLORANDO UMA NOVA REALIDADE NA GESTÃO PÚBLICA.....	24
2.4 – DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	24
2.5 – DEFINIÇÃO DOS TERMOS.....	26
2.6 – RELEVÂNCIA DO ESTUDO	29
3 – TRIBUNAIS DE CONTAS.....	30
3.1 – BREVE DESCRIÇÃO HISTÓRICA, LEGAL E FUNCIONAL ACERCA DO QUE SÃO OS TRIBUNAIS DE CONTAS.....	30
3.1.1 A Função dos Tribunais de Contas.....	33
3.2 – APRESENTAÇÃO DAS ESPECIFICIDADES DO TCE-RJ.....	35
3.2.1 Constituição, controle e competências.	35
3.2.2 - Missão do TCE-RJ:	37
3.3.3 - Visão do TCE-RJ:.....	37
3.4 – DISPOSIÇÃO ACERCA DA EVOLUÇÃO DO MODELO DE ADMINISTRAÇÃO DO ESTADO BRASILEIRO E SUAS IMPLICAÇÕES PARA OS TRIBUNAIS DE CONTAS.	38
4 – REFERENCIAL TEÓRICO	41
4.1 – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL.....	41
4.1.1 – Origens do conceito de paradigma, a extensão do conceito às ciências sociais e seus impactos.....	42

4.1.2 – O novo paradigma em administração pública: origens, especificidades e implicações na gestão.	44
4.2 – ANOP: INTRODUÇÃO.	47
4.2.1 – O modelo de ANOP.	49
4.2.2 – Nomenclatura relativa a auditorias focadas em desempenho.	54
4.2.3 – Abrangência da auditoria operacional.	55
4.2.4- Modalidades distinguidas pelo TCU.	58
5 – SEIS EXEMPLOS DE EMPREGO DA AUDITORIA OPERACIONAL, EM BUSCA DE RESULTADOS NO CASO DO TCU.	60
5.1 – AUDITORIA OPERACIONAL NA FUNASA.	63
5.1.1 - Peculiaridade metodológica: limitações do exemplo como achado importante para a pesquisa.	64
5.1.2 - Postura metodológica assumida: especial atenção A sugestões e recomendações... 65	65
5.1.3 Leitura crítica preliminar: expectativas sociais.	66
5.2 – AÇÃO ATENÇÃO AOS PACIENTES PORTADORES DE COAGULOPATIAS ... 67	67
5.2.1 - Os objetivos da auditoria primordiais da auditoria.	68
5.2.2 - Implicações metodológicas e procedimentais.	68
5.2.3 - Leitura crítica preliminar: preocupações sociais.	72
5.3 – AÇÕES DE VIGILÂNCIA E FISCALIZAÇÃO NO TRÂNSITO INTERNACIONAL DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS.	72
5.3.1 - Implicações metodológicas e procedimentais.	72
5.3.2 - Leitura crítica preliminar: expectativas sociais.	75
5.4 – AÇÃO CONSTRUÇÃO DE CISTERNAS PARA ARMAZENAMENTO DE ÁGUA.	75
5.4.1 - Implicações metodológicas e procedimentais.	76
5.4.2 - Leitura crítica preliminar: expectativas sociais.	77
5.5 – AÇÃO APOIO À FORMAÇÃO CONTINUADA DE PROFESSORES DO ENSINO FUNDAMENTAL.	78
5.5.1 - Implicações metodológicas e procedimentais.	79
5.5.2 - Leitura crítica preliminar: expectativas sociais.	81
5.6 – PROGRAMA DOAÇÃO, CAPTAÇÃO E TRANSPLANTE DE ÓRGÃOS E TECIDOS.	82
5.6.1 - Implicações metodológicas e procedimentais.	82
5.6.2 - Leitura crítica preliminar: expectativas sociais.	83

6 - RESULTADOS DOS SEIS EXEMPLOS PESQUISADOS: UMA ARTICULAÇÃO DAS ANÁLISES PARA MELHOR COMPREENSÃO DO PROBLEMA DA PESQUISA DO CASO DO TCU.....	84
7 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	88
8 – BIBLIOGRAFIA	91
ANEXO.....	95

1 – INTRODUÇÃO

O Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro – TCE-RJ, entidade constitucionalmente responsável, em auxílio ao poder legislativo estadual, pelo controle externo dos atos da administração pública do Estado do Rio de Janeiro, apresenta-se como um órgão engajado no propósito do aprimoramento de suas atividades. Evidenciamos o afirmado do estudo de seu Plano Estratégico referente ao quadriênio 2008 – 2011, em especial, da análise de dois pontos:

- Do diagnóstico organizacional apresentado no referido plano, que objetiva identificar as forças e fraquezas dos ambientes interno e externo ao TCE-RJ, do qual foi destacado como uma oportunidade para o desenvolvimento deste tribunal “*A necessidade de modernização da gestão pública e a disponibilização de novas tecnologias.*” e;
- Da definição de Visão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, que evidencia o objetivo para o qual seus esforços convergem, qual seja, “*Ser instituição de excelência no controle externo, contribuindo para o aprimoramento da gestão pública.*”

A partir da evidência inequívoca da preocupação do TCE-RJ em evoluir e apresentar-se sempre apto a responder às demandas que a sociedade lhe impõe, pelo descrito acima e por outras diversas iniciativas que não cabe aqui enumerá-las, pois isso fugiria ao nosso tema, fomos estimulados a elaborar o presente trabalho que intenciona dispor como a implantação de uma nova técnica de auditoria pode ajudar o TCE-RJ a desenvolver suas atividades de modo a atender ao novo paradigma público administrativo que se apresenta à administração contemporaneamente.

Observam-se na história da evolução administrativa brasileira três etapas caracterizadas por modelos administrativos distintos. Dois deles já foram implantados, surtiram seus efeitos e demonstraram sua importância à sua época. O terceiro evidencia-se atualmente como o maior desafio da administração pública brasileira no que tange à operacionalização de sua implantação.

Os dois primeiros modelos foram o patrimonialismo clássico, que perdurou até a segunda metade do século XIX, e a burocracia estatal que se seguiu, e ainda hoje apresenta predominância de seus pressupostos na administração pública.

O terceiro modelo, ao qual iremos nos ater neste trabalho, começou a ser defendido no Brasil a partir de 1995, integrado a um abrangente processo de Reforma do Estado. A este novo modelo administrativo foi conferida a designação de Administração Gerencial.

* Administração gerencial tem como pressuposto básico a derrocada da administração baseada em ritos e procedimentos rígidos a que o gestor público deve limitar-se. Nesta nova concepção abre-se espaço decisório à ação diligente e eficiente do gestor. Parte-se da compreensão de que é possível desenvolver estratégias administrativas fundadas na ampla delegação de autoridade e na cobrança *a posteriori* de resultados.

Evidenciar como a implantação de auditorias de natureza operacional poderia capacitar o TCE-RJ para atender às novas demandas da administração gerencial tornou-se assim, objeto de interesse deste estudo, tendo em vista a perspectiva de que este trabalho, ainda que limitado à teoria, poderia contribuir para o desenvolvimento institucional do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

Com vistas à consecução desta dissertação, inicialmente introduzimos seu objeto, e a seguir, apresentaremos o problema acerca do qual desenvolveremos o trabalho. Iremos nos valer também da disposição das questões e dos pressupostos da pesquisa, e com o intuito de subsidiar o alcance do objetivo final do trabalho, enumeramos seus objetivos intermediários.

Segue-se a apresentação da metodologia deste trabalho, onde evidencia-se a delimitação do estudo de modo a explicitar os limites do foco da pesquisa. Foi disposta a definição dos termos utilizados, intentando que qualquer leitor que efetue a leitura deste trabalho, faça-o com facilidade e destacamos ainda a relevância do presente estudo, dispondo acerca da análise de oportunidade na implantação de auditorias operacionais por parte do TCE-RJ

No capítulo que trata dos Tribunais de Contas, efetuamos uma breve descrição dos mesmos, apresentando a seguir as especificidades do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Dispostos também acerca da evolução do modelo de administração do Estado Brasileiro e suas implicações para os Tribunais de Contas.

No capítulo que cuida do referencial teórico abordaremos as duas questões-chave desta dissertação, quais sejam; a Administração Pública Gerencial, discorrendo sobre suas origens, especificidades e implicações na gestão pública e a Auditoria de Natureza Operacional, dispondo sobre suas características, nomenclatura e abrangência de análise.

Ao final, apresentamos os resultados a que chegamos à consecução da pesquisa efetuada na presente dissertação, tomando por base a experiência em andamento no TCU, quanto à realização de auditorias de natureza operacional. É oportuno esclarecer que a

expressão “PREPARAÇÃO DO TCE-RJ PARA ATENDER ÀS DEMANDAS DO NOVO PARADIGMA PÚBLICO ADMINISTRATIVO...” a qual é integrante do título desta dissertação, indica exatamente a temporalidade da proposta referir-se a uma expectativa futura, para o caso do TCE RJ. Esse esclarecimento é importante para o leitor, em dois sentidos principais: o primeiro, é que o exemplo do TCU mostra-se como uma referência fundamental, porque revela a realidade concreta da experiência que pode servir de reflexão ao TCE RJ, o que o autor supôs e acabou por considerar uma possibilidade de mudança, em decorrência do contexto atual, visando a uma melhor aproximação do TCE RJ da MISSÃO, formulada por esta instituição e que se encontra no anexo. Em segundo lugar, esclarecer que, o estudo de caso refere-se, ao TCE RJ, conforme proposto na metodologia. Por esta razão, o referido Tribunal foi descrito em suas peculiaridades e discutido neste estudo, em especial, diante da referida MISSÃO e possibilidades de preparar-se para ela e para a modernização da gestão, adotando a auditoria operacional, com vantagens para a sociedade a que serve. Reconhecendo a importância de iniciativas, em direção ao exemplo do TCU, a expectativa prática desta pesquisa é que a sugerida preparação se desenvolva em futuro próximo.

De acordo com a tradição metodológica de uma dissertação dispomos, em continuidade, sobre o que foi possível exemplificar, analisar, refletir e tecer considerações finais deste trabalho. Por último, apresentamos a bibliografia da qual nos socorremos, nesta empreitada.

1.1 – O PROBLEMA DA PESQUISA

Abordar o tema auditoria, exige um recorte, a fim de tornar o estudo viável e consistente, dentro dos limites de uma dissertação de mestrado. O fato de ser um tema muito antigo, inicialmente apenas uma prática de controle – a qual, no Antigo Império Romano, era feita oralmente pelos encarregados dessa tarefa pública, conforme dispõe Lopes de Sá (1998) - e que se revelou extremamente importante, tenha contribuído para sua atual complexidade e amplo emprego. Em decorrência das mudanças que a modernidade e, segundo alguns, já a pós-modernidade, trazem às organizações humanas e, conseqüentemente, à gestão, a auditoria está acompanhando esse processo de adaptação e de avanços, no sentido de uma transformação..

No caso da administração pública, a auditoria desempenha um papel fundamental que é a proteção do bem público e a preservação do direito dos cidadãos receberem fidedignas e permanentes informações sobre a gestão pública, em sua grandiosa profundidade e amplitude.

A administração pública no Brasil vem passando por grandes transformações ao longo dos últimos anos. A Emenda Constitucional 19/98, conhecida como emenda da reforma administrativa, é o grande marco da confluência de esforços no sentido da modernização do Estado Brasileiro.

Evidencia-se que para alcançar os objetivos almejados pela reforma, o Estado necessita de reformular diversos de seus instrumentos de atuação e respectivos procedimentos. É proposta então, a adoção de um novo paradigma no que refere ao modelo de administração pública, o que se convencionou chamar de administração pública gerencial.

Acerca da intencionalidade presente na emenda da reforma administrativa, no que tange à adoção deste novo paradigma administrativo, dispõe Bresser Pereira e Spink (2003, p. 22):

À emenda seguiu-se a publicação de um documento sobre a reforma administrativa – o Plano diretor da reforma do aparelho do estado – cuja proposta básica é transformar a administração pública brasileira, de burocrática em gerencial. Essa transformação passou a ser uma questão nacional.

Este novo modelo de administração pública apresenta características bastante díspares daquelas do modelo de administração burocrática até então em voga no Brasil. Neste sentido, manifestando-se quanto ao cerne destas distinções, afirma Bresser Pereira (2003, p. 28) que

enquanto a administração pública burocrática concentra-se no processo; em definir procedimentos para a contratação de pessoal, para a compra de bens e serviços; e em satisfazer as demandas dos cidadãos, a administração pública gerencial orienta-se para os resultados.

O desafio, portanto, é adequar-se às mudanças, atendendo ao novo modelo de *accountability*, o qual projeta a prestação de contas do gestor para além dos limites formais da burocracia, responsabilizando-o perante a sociedade e pressupondo mecanismos de salvaguarda dos ativos públicos contra excessos de poder.

Desta forma, vislumbra-se a necessidade de também o controle externo da administração pública, a cargo do Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, adequar-se a uma postura mais orientada para o efetivo atendimento das inovações propostas.

Observa-se assim, a exigência de reestruturação dos processos internos de atuação dos órgãos de controle, os quais não devem mais preocupar-se apenas com a regularidade das contas públicas, enfocando unicamente o aspecto; legal – patrimonial, mas principalmente os resultados alcançados pela administração pública.

Visando adequar-se a esse modelo, Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS de todo o mundo vêm se valendo da implantação em suas atividades do modelo de auditoria que é conhecido, entre outros rótulos, como Auditoria Operacional.

Diante dessa realidade, nesta dissertação analisamos criticamente o seguinte problema: **como a implantação de auditorias de natureza operacional poderá impactar na consecução da atividade fim do TCE-RJ de modo a torná-lo apto a atender às demandas que o novo paradigma administrativo exige.**

1.2 – QUESTÕES E PRESSUPOSTOS DA PESQUISA

Para concretizar essa proposta de pesquisa e apreender possíveis implicações do problema formulado, buscamos vantagens e desvantagens desse novo método de trabalho, diante da missão e das atribuições do TCE-RJ.

Com essa finalidade, formulamos questões que contribuam para iluminar o problema, bem como buscamos métodos que possibilitem uma leitura e uma descrição sistemática da realidade atual da organização, no que se relaciona a métodos de auditoria em vigor, visando a comparar com o novo método a ser implantado.

Questão 1 – Qual o alcance das fiscalizações que o TCE-RJ realiza valendo-se das auditorias de regularidade ou conformidade?

Questão 2 – As auditorias realizadas com base no modelo de regularidade ou conformidade empregado pelo TCE-RJ atendem à necessidade da sociedade no que tange ao controle de resultados das ações dos gestores públicos?

Questão 3 – Quais as perspectivas que se abrem para o TCE-RJ com a adoção de auditorias de natureza operacional no que diz respeito à execução de políticas públicas?

As auditorias de regularidade ou conformidade, que tendem a ser primordialmente baseadas em aspectos burocráticos de legalidade e formalidade, apresentam deficiência em sua perspectiva de análise da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade referente aos programas e projetos de governo.

Esse modelo de auditoria não atende às demandas da sociedade, no que tange à exigência de um modelo em que as ações da administração sejam mais transparentes, permeáveis à sua participação e à realização de seus anseios. Questões referentes à avaliação da forma de utilização dos recursos públicos com o objetivo de averiguar se o emprego executado pelo gestor público representa o uso mais econômico e se estão sendo entregues os melhores serviços em relação aos recursos disponíveis, encontram-se na pauta dos anseios desta sociedade cada vez mais interessada na possibilidade de participação.

A possibilidade de responsabilização dos gestores públicos pela ineficiência, ineficácia ou inefetividade operacional e alocativa do gasto público, ainda que as ações tenham sido executadas dentro da legalidade formal, configura um dos aspectos mais importantes que corroboram com a aplicação de Auditorias de Natureza Operacional.

Com a implantação de auditorias operacionais as ações fiscalizatórias do TCE-RJ ganham uma nova e importante dimensão no sentido de que deixam de apenas verificar a legalidade das ações previamente executadas pelo gestor para se tornarem um instrumento importante na consecução de políticas públicas, uma vez que tempestivamente à realização das mesmas irá avaliá-las e aventar a possibilidade de corrigir seus rumos.

1.3 – OBJETIVOS

1.3.1 – Objetivo Final

O objetivo final que aqui perseguimos é identificar de que maneira a implantação de auditorias operacionais por parte do TCE-RJ pode auxiliá-lo na consecução de sua missão institucional, no sentido de realizar o controle externo, valorizando a efetividade e o planejamento da gestão pública em um Estado que oriente suas ações pelo paradigma público-administrativo que se apresenta neste início de século.

1.3.2 – Objetivos Intermediários

Para alcançar nosso objetivo final, nos valeremos do atendimento a objetivos intermediários que objetivam elucidar questões prévias que são necessárias para o perfeito entendimento deste trabalho.

Os objetivos intermediários que iremos desenvolver de modo a subsidiar o desenvolvimento de nosso objetivo final são:

- Breve descrição histórica, legal e funcional acerca dos Tribunais de Contas.
- Apresentação das especificidades do TCE-RJ.
- Disposição acerca da evolução do modelo de administração do estado brasileiro.

Nos ocuparemos mais atentamente do desenvolvimento de cada um desses objetivos mais à frente, nos tópicos no capítulo 3 deste trabalho.

Na expectativa de atender aos objetivos desta pesquisa, relacionando-os diretamente ao problema formulado, durante o seu desenvolvimento, recorreremos às experiências vivenciadas no TCU, nos últimos anos que, embora ainda consideradas em estágio inicial, poderão contribuir para inferir possibilidades futuras para a mudança pretendida na gestão da auditoria no TCE-RJ. Exemplos a serem extraídos das referidas experiências daquele órgão central, deverão favorecer este propósito.

2 – METODOLOGIA

2.1 - CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS: UM ESTUDO DE CASO, PROCEDIMENTOS E POSTURA.

Para a consecução dos objetivos propostos, esta pesquisa utilizou-se da estratégia de estudo de caso da experiência do TCU com a realização de algumas auditorias operacionais que tiveram apreciação plenária nos anos de 2008, 2007 e 2006.

Foram utilizados como instrumentos de coleta de dados a pesquisa documental, efetuada em relatórios de inspeção, acórdãos e sumários executivos elaborados pelo TCU, relativos às auditorias de natureza operacional abordadas.

Tendo em vista que esta dissertação vai analisar criticamente os possíveis impactos de uma nova postura de gestão, a partir do método de auditoria operacional e além de comparar com a auditoria tradicional, vai procurar apreender impactos dessa mudança de visão, que alguns consideram mudança de paradigma na gestão pública, uma pesquisa de cunho qualitativo foi considerada a mais adequada.

2.2 - BREVE REFLEXÃO SOBRE PARADIGMA E POSTURA CRÍTICA.

Consciente de que é complexo para um primeiro trabalho de pesquisa, uma dissertação de mestrado, conseguir definir claramente o paradigma em que se insere este trabalho, a leitura de Alves-Mazzotti possibilitou iluminar pelo menos alguns fundamentos nesse sentido. Sem a pretensão de afirmar que esta investigação estaria rigorosamente classificada como teórico-crítica, na extensão e profundidade que uma pesquisa desse tipo requer, ela se aproxima dessa posição pelas seguintes razões:

- a) focaliza o raciocínio teórico, a seleção, a coleta e a avaliação dos dados, em busca de “consistência lógica para os argumentos”;
- b) além disso, analisa impactos sociais, a possibilidade de transformação da sociedade, na expectativa de mudança. Alves-Mazzotti (1999, p.139), reconhece, porém, a possibilidade de um subjetivismo porque “os valores do pesquisador estão presentes não apenas na escolha do problema, mas, em todo o processo de investigação;

- c) desenvolve uma expectativa de que os resultados e considerações finais venham a ser discutidos e rediscutidos, tanto entre pesquisadores, como nas organizações públicas onde a nova postura metodológica venha sendo implementada
- d) e, ainda, pelo cidadão em geral, através da percepção que essa postura pretende aguçar, sobre participação, no controle das ações de governo, isto é, dando início a uma ainda tímida, contudo, intencional busca por uma dialógica transformadora (p.141).

Demo (2002) recorre à obra de Boaventura “sociólogo português” fortemente relacionado “à teoria crítica”, em busca de “superação dos paradigmas dominantes” (p. 232), para argumentar que “a teoria crítica luta contra a exclusão”.

Fraga (2008) expõe, em outras palavras, essa questão – discutindo Dewey – porém, em coerência de sentido com essas preocupações paradigmáticas. Demo revela as reflexões de Boaventura nos seguintes termos: “a ciência moderna foi muito mais eficaz em ampliar a capacidade da ação humana do que ampliar as conseqüências da ação humana. Por essa razão, as conseqüências da ação humana tendem a ser menos científicas que as ações que as causaram”. Demo completa o raciocínio de Boaventura de forma contundente, ”o mundo enche-se, paradoxalmente, de conseqüências indesejadas” (apud, p. 232).

Quando Fraga (2008) retoma a preocupação deweyniana com o desafiador fenômeno da conseqüência que faz aparecer, no mínimo, situações incômodas e frequentemente, problemas graves, em especial relacionadas aos avanços da ciência e, em seqüência, também da tecnologia, alerta para uma outra questão que surge atrelada. Sobre a administração pública, mas também, a privada no sentido de que precisam dirigir seus olhares críticos, para uma autocrítica e questiona: não estará havendo uma “transformação da tecnologia em bode expiatório dos problemas da modernidade, em vez de as pessoas orientarem seu desenvolvimento e emprego para o que ela realmente possa servir?” (p.140).

É nesse sentido que esta dissertação procura realizar uma leitura crítica, porque as ações do TCE-RJ implicam conseqüências para a sociedade, incluindo a nova postura metodológica em gestão, ponto central desta pesquisa quanto, ainda, em decorrência do intenso emprego da tecnologia envolvida.

Essa opção exigirá uma descrição tão minuciosa quanto à experiência de um pesquisador iniciante permitir, com base em pesquisa bibliográfica e enfaticamente documental, tanto em documentos tradicionais, quanto por via eletrônica, mantendo o foco no problema formulado, nos objetivos intermediários propostos, orientados para o objetivo final.

O volume de dados inerentes a uma pesquisa qualitativa requer uma releitura cuidadosa, visando a uma organização que favoreça a análise crítica que atenda, pelo menos, o mínimo de exigência de consistência e relevância desta dissertação, a qual busca o difícil equilíbrio entre rigor e relevância (ALVES-MAZZOTTI, 1999, p.137).

2.3 - EXPLORANDO UMA NOVA REALIDADE NA GESTÃO PÚBLICA.

O caráter exploratório desta dissertação se deve à nova realidade que dinamiza a gestão pública, com o início da implementação de novos métodos e instrumentos de trabalho, que contrastam e desafiam a sua postura tradicional e sobre os quais os exemplos apresentados e discutidos podem revelar possibilidades de algumas das melhorias pretendidas. Esta dissertação vai procurar apreender os primeiros impactos das mudanças nos fundamentos da gestão, nas suas práticas e implicações para todos os envolvidos no trabalho do TCE-RJ.

Gil orienta o pesquisador sobre “análise de exemplos”, quando há práticas novas envolvidas e impactos a explorar. Ainda alerta sobre a interessante combinação de estudo de caso com pesquisa exploratória, porque “possibilita considerações sobre os mais variados aspectos relativos ao fato estudado” (1996, p.45). Neste caso o fato estudado, a mudança para a auditoria operacional e os mais variados aspectos foram apresentados nos exemplos.

2.4 – DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A implantação de ANOP envolve uma complexa gama de ações a serem efetuadas por qualquer tribunal de contas que intente executá-la. Reconhecemos essa realidade e, por essa razão a expomos resumidamente a seguir, embora não venham a constituir o foco desta pesquisa.

Dentre tais ações, podemos citar como uma das principais, a capacitação pela qual, os servidores ligados ao controle externo obrigatoriamente devem passar, de modo a receber o treinamento técnico que a nova atividade requer. Este estudo passa pelo aprendizado das principais técnicas aplicadas às auditorias de natureza operacional, dentre as quais destacamos:

- Análise SWOT;
- *Benchmarking*;
- Mapa de Produto;

- Mapa de Processo;
- Análise Stakeholder;
- Análise RECI;
- Marco Lógico.

A análise SWOT é uma ferramenta voltada para a identificação dos fatores que representam pontos fortes e fracos da gestão, e dos fatores externos que podem representar oportunidades e ameaças para o desenvolvimento organizacional. O objetivo dessa análise é apontar estratégias organizacionais que fortaleçam os aspectos positivos e minimizem os negativos.

O *Benchmarking* é uma técnica que se baseia em comparações de desempenho para identificar e disseminar boas práticas de gestão.

O Mapa de Produto é uma técnica partir da qual são identificados os produtos-chave associados às atividades desenvolvidas pelo objeto da auditoria.

O Mapa de Processo é uma ferramenta analítica que permite à equipe, em conjunto com os gerentes e técnicos, identificar oportunidades para racionalizar e aperfeiçoar processos de trabalho.

A análise Stakeholder consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos.

A Análise RECI é uma ferramenta que procura identificar as superposições e duplicações de funções, em relação a uma mesma organização ou programa, ou entre diferentes organizações ou programas. A técnica consiste em montar uma matriz relacionando, para cada função identificada, os agentes ou departamentos responsáveis, os executores, os que são consultados e os que devem ser informados.

O Marco Lógico é um modelo analítico criado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID para orientar a formulação, execução, acompanhamento e avaliação de programas ou projetos governamentais submetidos a sua apreciação. Trata-se de um instrumento de planejamento obrigatoriamente adotado por todas as organizações públicas que postulam financiamento junto àquele Banco.

Ressaltamos, ainda, a necessidade de alterações de cunho legal que tal medida enseja com a elaboração de toda uma gama de normatizações que são próprias dos tribunais de contas, de modo a revestir de legalidade seus atos, com a criação de resoluções e deliberações referentes às auditorias de natureza operacional.

Tornamos a esclarecer que, nos limitaremos a efetuar uma avaliação acerca de como a implantação de auditorias de natureza operacional poderá impactar na consecução da atividade fim do TCE-RJ de modo a torná-lo apto a atender às demandas que o novo paradigma administrativo exige. Nesses termos, o estudo busca apreender possíveis implicações, vantagens e desvantagens desse novo método de trabalho diante da missão e das atribuições do TCE-RJ, mas não dos procedimentos que irá exigir.

Desta forma, todos os questionamentos acerca de técnicas e procedimentos sistemáticos para operacionalizar a implementação de auditorias operacionais não são objeto deste estudo.

2.5 – DEFINIÇÃO DOS TERMOS

Tendo em vista que certos termos utilizados neste trabalho, cujo uso mostra-se imprescindível ao abordarmos os temas aqui expostos, não são de uso comum, apresentando certo caráter técnico ou foram aqui empregados em um sentido próprio, utilizado por EFSs, passamos a seguir a apresentar os seus significados.

Tais esclarecimentos se mostram necessários tendo em vista proporcionar um perfeito entendimento acerca da temática aqui desenvolvida por qualquer leitor que intente efetuar a leitura deste trabalho, mesmo aquele que não possua conhecimentos técnicos na área de auditoria pública.

Accountability – diz respeito à sensibilidade das autoridades públicas em relação ao que os cidadãos pensam, à existência de mecanismos institucionais efetivos, que permitam chamá-los à fala quando não cumprirem suas responsabilidades básicas.

Administração Indireta - É aquela composta por entidades com personalidade jurídica própria, que foram criadas para realizar atividades de Governo de forma descentralizada. O direito brasileiro, em especial o direito administrativo, evidencia quatro tipos de entidades na administração indireta:

- autarquia
- fundação pública
- sociedade de economia mista
- empresa pública

Autarquia - Serviço autônomo criado por lei, com personalidade jurídica de direito público, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram para seu melhor funcionamento gestão administrativa e financeira descentralizada.

Fundações - Organizações dotadas de personalidade jurídica de direito público, sem fins lucrativos, criadas para um fim específico de interesse público. Possuem autonomia administrativa, patrimônio próprio, e funcionamento custeado, principalmente, por recursos do poder público, ainda que sob a forma de prestação de serviços.

Sociedades de Economia Mista - Sociedade na qual há colaboração entre o Estado e particulares, ambos reunindo recursos para a realização de uma finalidade, sempre de objetivo econômico.

A sociedade de economia mista é uma pessoa jurídica de direito privado. O Estado poderá ter uma participação majoritária ou minoritária; entretanto, mais da metade das ações com direito a voto devem pertencer ao Estado.

Empresa Pública - Pessoa jurídica de capital unicamente público, instituído por um ente estatal, com a finalidade prevista em lei para realizar atividade de natureza econômica. Possui personalidade de direito privado, mas é submetida a certas regras decorrente da finalidade pública, constituída sob qualquer das formas admitidas em direito.

Administração Direta - É aquela composta por órgãos ligados diretamente ao poder central, federal, estadual ou municipal. São os próprios organismos dirigentes, seus ministérios e secretarias.

Políticas Públicas - É o conjunto de ações coletivas voltadas para a garantia dos direitos sociais, configurando um compromisso público que visa dar conta de determinada demanda, em diversas áreas. Expressa a transformação daquilo que é do âmbito privado em ações coletivas no espaço público.

Contratos de Gestão - A finalidade do contrato de gestão é assegurar uma maior autonomia gerencial para as entidades da administração indireta ou órgãos da administração direta e, em contrapartida, estabelecer indicadores e metas de qualidade e de redução de custo, as quais deverão ser fiscalizadas e auditadas pela própria administração direta.

Agências Executivas - qualificação dada à autarquia, fundação pública ou órgão da administração direta que celebre contrato de gestão com o próprio ente político com o qual está vinculado.

Terceirização – processo de gestão pelo qual se repassam algumas atividades para terceiros, com os quais se estabelece uma relação de parceria, ficando a entidade concentrada apenas em tarefas essencialmente ligadas à sua atividade-fim.

Economicidade – O vocábulo economicidade se vincula, no domínio das ciências econômicas e de gestão, à idéia fundamental de desempenho qualitativo. Trata-se da obtenção do melhor resultado estratégico possível de uma determinada alocação de recursos financeiros, econômicos e/ou patrimoniais em um dado cenário socioeconômico

Resoluções - É norma jurídica destinada a disciplinar assuntos de interesse interno no âmbito legislativo

Exercício Financeiro – No Estado do Rio de Janeiro o exercício financeiro contábil coincide como ano civil (01/01 a 31/12)

Programas Governamentais – Desdobramento da classificação funcional programática, através do qual se faz a ligação entre os planos de longo e médio prazo aos orçamentos plurianuais e anuais, representando os meios e instrumentos de ação, organicamente articulados para o cumprimento das funções. Os programas, geralmente, representam os produtos finais da ação governamental

Orçamento – predeterminação de despesas e receitas de uma entidade, expressão quantitativa e financeira de um programa de ação cuja realização é preconizada para determinado período futuro, permitindo o acompanhamento da sua execução e o controle *a posteriori* dos resultados obtidos

Agente Público – São aquelas pessoas físicas que se incumbem em caráter temporário ou definitivo do desempenho de alguma função estatal.

2.6 – RELEVÂNCIA DO ESTUDO

O TCE-RJ ao implantar, dentre suas atividades, as auditorias operacionais estará otimizando seu controle externo, abordando em suas inspeções aspectos referentes à economia, eficiência, eficácia e efetividade das ações do gestor público, além dos aspectos atualmente abordados, referentes à legalidade dos atos.

Com esta implantação, o TCE-RJ se prepara para atender às novas demandas que lhes são exigidas pelo novo paradigma de administração pública que vem sendo implantado neste início de século.

Ademais, de premente importância para o gestor público e para o TCE-RJ é a nova perspectiva que se abre às ações deste. A implantação de auditorias operacionais permitem que esta Corte de Contas identifique-se dentro da administração não como órgão que apresenta uma postura predominantemente de controle punitivo, para figurar como órgão de auxílio ao gestor público quanto às avaliações de programas.

O estudo referente à análise da oportunidade na implantação de auditorias operacionais por parte do TCE-RJ traz à discussão as possibilidades de se alcançar esses anseios da sociedade e o aprimoramento das práticas deste tribunal.

3 – TRIBUNAIS DE CONTAS

Com o intuito de elucidar inicialmente o que sejam as instituições a que este trabalho focaliza, nos valeremos de uma breve introdução acerca dos tribunais de contas sob a perspectiva histórica, legal e funcional dos mesmos. A seguir, focaremos especificamente o TCE-RJ, abordando suas particularidades. Por fim, evidenciaremos historicamente a evolução do modelo de administração do estado brasileiro, abordando suas implicações para os Tribunais de Contas.

3.1 – BREVE DESCRIÇÃO HISTÓRICA, LEGAL E FUNCIONAL ACERCA DO QUE SÃO OS TRIBUNAIS DE CONTAS.

Uma pesquisa que trata de processos referentes a atribuições de um determinado órgão público, é fundamental que apresente as peculiaridades dessa organização, em geral, pelo menos resumidamente. Em decorrência a esse entendimento, segue-se um relato de suas características, partindo de suas origens até os dias atuais, de modo sucinto, diante dos limites de uma dissertação.

A história do controle no Brasil remonta ao período colonial. Em 1680, foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitâneas e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal.

A primeira notícia que se tem da concepção do Tribunal de Contas no Brasil, segundo o historiador Waldemar Mattos (1985), refere-se ao Alvará de 28 de junho de 1808, assinado pelo Príncipe Regente, D. João, que criou o Erário Régio ou Tesouro Real Público, com a finalidade de exercer a mais exata administração, arrecadação, distribuição, assentamento e expediente da Real Fazenda do Continente.

Com a proclamação da independência do Brasil, em 1822, o Erário Régio foi transformado no Tesouro pela Constituição monárquica de 1824, prevendo-se, então, os primeiros orçamentos e balanços gerais.

Conforme dispõe Mileski (2003), em 26 de junho de 1826 surgiu, pela primeira vez no Brasil, ainda na fase imperial do Estado Brasileiro, a idéia de criação de um Tribunal de Contas. Os Senadores Visconde de Barbacena e José Inácio Borges tentaram, sem êxito,

instituir um tribunal de contas no Brasil, por meio da apresentação de um projeto à Câmara Alta, cuja proposta foi rejeitada por motivações de cunho eminentemente político.

As discussões em torno da criação de um Tribunal de Contas durariam quase um século, polarizadas entre aqueles que defendiam a sua necessidade – para quem as contas públicas deviam ser examinadas por um órgão independente –, e aqueles que o combatiam, por entenderem que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por aqueles mesmos que as realizavam.

Somente a queda do Império e as reformas político-administrativas da jovem República tornaram realidade, finalmente, o TCU. Em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, o Decreto nº 966-A criou o TCU, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia.

Conforme dispõe Mattos (1985, p. 31), na exposição de motivos que justificava esse Decreto, Rui Barbosa definiu o Tribunal de Contas como:

[...] corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se numa instituição de ornato aparatoso e inútil.

Só assim o orçamento, passando, em sua execução, por esse cadinho, tornar-se-á, verdadeiramente essa verdade, de que se fala entre nós, em vão, desde que neste País se inauguraram assembléias parlamentares.

A Constituição de 1891, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o TCU, inscrevendo-o no seu art. 89.

A instalação do Tribunal, entretanto, só ocorreu em 17 de janeiro de 1893, graças ao empenho do Ministro da Fazenda do governo de Floriano Peixoto, Serzedello Corrêa.

Originariamente o Tribunal teve competência para exame, revisão e julgamento de todas as operações relacionadas com a receita e a despesa da União. A fiscalização se fazia pelo sistema de registro prévio. A Constituição de 1891, institucionalizou o Tribunal e conferiu-lhe competências para liquidar as contas da receita e da despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional.

Logo após sua instalação, porém, o TCU considerou ilegal a nomeação, feita pelo Presidente Floriano Peixoto, de um parente do ex-Presidente Deodoro da Fonseca. Inconformado com a decisão do Tribunal, Floriano Peixoto mandou redigir decretos que retiravam do TCU a competência para impugnar despesas consideradas ilegais. O Ministro da

Fazenda Serzedello Correa, não concordando com a posição do Presidente demitiu-se do cargo, expressando-lhe sua posição em carta cujo trecho básico é o seguinte:

Capital Federal, em 27 de abril de 1893

Senhor Marechal,

Êsses decretos anulam o Tribunal, o reduzem a simples chancelaria do Ministério da Fazenda, tiram-lhe tôda a independência e autonomia, deturpam os fins da instituição, e permitirão ao Govêrno a prática de todos os abusos e vós o sabeis – é preciso antes de tudo legislar para o futuro.

Se a função do Tribunal no espírito da Constituição é apenas a de liquidar as contas e verificar a sua legalidade depois de feitas, o que eu contesto, eu vos declaro que êsse Tribunal é mais um meio de aumentar o funcionalismo, de avolumar a despesa, sem vantagens para a moralidade da administração.

Se, porém, êle é um Tribunal de exação como já o queria Alves Branco e como têm a Itália e a França, precisamos resignarmo-nos a não gastar senão o que fôr autorizado em lei e gastar sempre bem, pois para os casos urgentes a lei estabelece o recurso.

Os governos nobilitam-se, Marechal, obedecendo a essa soberania suprema da lei e só dentro dela mantêm-se e são verdadeiramente independentes.

Pelo que venho expor, não posso, pois Marechal, concordar e menos referendar os decretos a que acima me refiro e por isso rogo vos digneis de conceder-me a exoneração do cargo de Ministro da Fazenda, indicando-me sucessor (SOUTO, 1999, p. 31-32).

A partir daí, graças ao permissivo constitucional inserto no art. 5º, que autorizava “cada Estado prover, a expensas próprias, as necessidades de seu governo e administração”, sucederam-se as implantações dos demais tribunais de contas brasileiros, sendo que o primeiro foi o Tribunal de Contas do Estado do Piauí em 1899, seguido pelo da Bahia, em 1915, que na verdade, já existia desde 1891, contudo, sob a denominação de Tribunal de Conflitos e Administrativo, conforme regramento insculpido na Constituição Baiana de 1891.

Em 1923, surge o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, findando a primeira fase de implantação dos tribunais estaduais de contas.

A segunda fase de implantação dos tribunais estaduais de contas iniciou-se em 1935, com a instituição dos Tribunais de Contas dos Estados do Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Santa Catarina e Ceará. Em 1936, foi criado o TCE-RJ. Em 1939, com a implantação do Estado Novo, o País entra em regime de exceção, com a conseqüente extinção temporária de todos os seus Tribunais de Contas.

A terceira fase de instituição dos tribunais de contas começa com a redemocratização do país, com promulgação da Constituição Federal de 1946. Nesse período, todos os demais Estados federativos criaram os seus tribunais de contas.

A Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, retirou do TCU o exame e o julgamento prévio dos atos e dos contratos geradores de despesas, sem prejuízo da competência para apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam, então, objeto de representação ao Congresso Nacional.

Eliminou-se, também, o julgamento da legalidade de concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ficando a cargo do Tribunal, tão-somente, a apreciação da legalidade para fins de registro. O processo de fiscalização financeira e orçamentária passou por completa reforma nessa etapa. Como inovação, deu-se incumbência ao Tribunal para o exercício de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades dos três poderes da União, instituindo, desde então, os sistemas de controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com auxílio da Corte de Contas, e de controle interno, este exercido pelo Poder Executivo e destinado a criar condições para um controle externo eficaz.

Finalmente, com a Constituição de 1988, o TCU teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas. Qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária tem o dever de prestar contas ao TCU.

3.1.1 A Função dos Tribunais de Contas.

A Administração Pública está sujeita a controles internos e externos:

Controle interno é o controle exercido por toda a administração e realizado pelo próprio órgão ou responsável pela atividade controlada.

Controle externo é aquele exercido pelo Legislativo, executado pelo Congresso nacional no âmbito federal e pelas Assembléias Legislativas, nos Estados, para comprovar a probidade dos atos da Administração, a regularidade dos gastos públicos, do emprego de bens, valores e dinheiro públicos e a fiel execução do orçamento.

Para Castro (2003, p.128), o controle externo a cargo do Poder Legislativo somente “pode ser exercido em sua plenitude com o auxílio imprescindível dos Tribunais de Contas respectivos”.

As funções desempenhadas pelos Tribunais de Contas encontram fundamento legal na Constituição Federal de 1988 (e Constituições Estaduais) que ampliou o seu *modus operandi*,

acrescendo os critérios de legitimidade, economicidade e razoabilidade aos de legalidade e regularidade, que anteriormente eram objeto de exame no exercício da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, e, para que possam ser detalhadas, é importante que se transcreva o trecho da Constituição Federal (que é repetido nas Constituições Estaduais, com as devidas adequações), relativo aos Tribunais de Contas e ao controle que lhes cabe. Diz o texto:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único - Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

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

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

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

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária operacional e patrimonial e sobre os resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominasses, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados. (BRASIL, 2004a, p. 23).

O conteúdo normativo transcrito atribui aos Tribunais de Contas as seguintes funções:

- a) Emitir parecer prévio sobre as contas que prestam os chefes de governo, como subsídio técnico para que essas contas sejam julgadas pelo Congresso Nacional (no caso do Presidente da República) ou pelas Assembleias Legislativas (no caso dos Governos Estaduais).
- b) Exercer a auditoria financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial nos órgãos da administração pública, através de inspeções que são realizadas in loco pelos seus técnicos e auditores.
- c) Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, bem como dos atos concessores de aposentadorias, reformas e pensões. Assim, todo ato de admissão de funcionário público é registrado no Tribunal de Contas, e todo ato aposentatório, e o cálculo que fixa os respectivos proventos, tem a sua legalidade julgada pela Corte de Contas.
- d) Julgar as contas de todos os responsáveis por bens, dinheiros ou valores públicos. Disso resulta que todos os administradores e responsáveis por dinheiro público devem prestar contas ao Tribunal, que as julgará segundo os critérios de legalidade (observa-se se as despesas foram realizadas de acordo com a lei), legitimidade (observa-se a existência ou inexistência dos elementos dos atos administrativos, economicidade (observa-se se as despesas foram realizadas buscando-se a minimização dos custos e maximização da eficácia) e razoabilidade (observa-se se os gastos foram realizados objetivando o fim público e a consentaneidade com o direito e os ditames sociais).

3.2 – APRESENTAÇÃO DAS ESPECIFICIDADES DO TCE-RJ

3.2.1 Constituição, controle e competências.

Seguindo a mesma direção da Constituição Federal, a Constituição do Estado do Rio de Janeiro, promulgada a 5 de outubro de 1989, dispõe sobre o controle externo no âmbito do Estado em seus artigos 122 a 124, dispondo inclusive sobre a competência de realizar auditoria de natureza operacional

Art. 122 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembléia Legislativa, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único - Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, ou pelos quais o Estado responda ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Art. 123 - O controle externo, a cargo da Assembléia Legislativa, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado (...)

Art. 124 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos Municípios, e de todas as entidades de sua administração direta e indireta e fundacional, é exercida mediante controle externo da Câmara Municipal e pelos sistemas de controle interno do respectivo Poder Executivo, na forma estabelecida em lei.

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, que emitirá parecer prévio sobre as contas do Prefeito.

§ 2º - Somente por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal deixará de prevalecer o parecer prévio, emitido pelo Tribunal de Contas do Estado, sobre as contas que o Prefeito prestará anualmente.

§ 3º - No Município do Rio de Janeiro, o controle externo é exercido pela Câmara Municipal, com o auxílio do Tribunal de Contas do Município (...) (RIO DE JANEIRO, 2007, p. 18).

Cabe ao TCE-RJ o exercício do controle externo dos atos da administração pública e da gestão de recursos públicos no âmbito dos municípios jurisdicionados e do Estado do Rio de Janeiro.

A Lei complementar nº 63/90 em seus artigos 1º a 4º e o Regimento Interno (Del. nº 167/92) em seus artigos 2º a 5º dispõem acerca da competência do TCE-RJ. Para não nos tornarmos muito extensos, abaixo resumiremos suas mais importantes atribuições:

- Apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do estado e pelos Prefeitos Municipais;
- Julgar as contas dos responsáveis por bens e valores públicos das unidades dos poderes do Estado e dos Municípios - exceto o do Rio de Janeiro, cujo órgão fiscalizador é o Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro- TCM-RJ, das entidades da administração indireta e dos fundos; e as contas daqueles que derem causa e perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário;
- Exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades dos poderes do Estado e dos Municípios e das demais entidades referidas no item anterior;

- Appreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal na administração pública, bem como a dos atos de concessões de aposentadorias, reformas e pensões.

Do disposto acerca da missão e da visão do TCE-RJ podemos depreender importantes informações acerca das aspirações dessa corte de contas, assim passamos a seguir a descrevê-las:

3.2.2 - Missão do TCE-RJ:

Realizar o controle externo, valorizando a efetividade e o planejamento da gestão pública, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social do Estado do Rio de Janeiro.

3.3.3 - Visão do TCE-RJ:

Ser instituição de excelência no controle externo, contribuindo para o aprimoramento da gestão pública.

Fica evidenciado o anseio do TCE-RJ em buscar o máximo aperfeiçoamento de suas atividades, buscando um enfoque na avaliação dos resultados finais das ações públicas. A busca pela excelência no Controle Externo é que move as mudanças no sentido do aprimoramento das atividades de Controle Externo e faz com que o presente trabalho se torne relevante.

O Plano Estratégico do TCE-RJ para o quadriênio 2008-2011 é o primeiro de sua história a estabelecer indicadores de desempenho, o que reflete a busca pela adoção de um modelo de controle prospectivo, voltado ao atingimento de resultados em prol da sociedade.

O TCE-RJ demonstra em seu plano estratégico o objetivo de estreitar a comunicação com o cidadão; dar plena visibilidade às ações desenvolvidas; ampliar o conceito da fiscalização, tendo efetividade como paradigma de avaliação.

A conjugação dos valores de Missão e Visão e o disposto no Plano Estratégico do TCE-RJ para o quadriênio 2008-2011 corrobora para a realização deste trabalho no sentido de avaliar a pertinência da implantação de um sistema de auditorias de natureza operacional junto às atividades do TCE-RJ, visando fornecer subsídios ao alcance de objetivos a que se propõe o paradigma da administração gerencial.

3.4 – DISPOSIÇÃO ACERCA DA EVOLUÇÃO DO MODELO DE ADMINISTRAÇÃO DO ESTADO BRASILEIRO E SUAS IMPLICAÇÕES PARA OS TRIBUNAIS DE CONTAS.

Até o século XIX, o Estado Brasileiro era, fundamentalmente, um Estado patrimonialista clássico, que pouco se voltava para o desenvolvimento econômico e social. Mesmo após a proclamação da República e tomada de poder pelas oligarquias locais, não se verificaram alterações substanciais no modo de administrar.

A primeira experiência efetiva de reforma do Estado Brasileiro dá-se a partir de 1930, momento em que o mesmo passa por mudanças profundas, em face da aceleração do processo de industrialização nacional. No governo Getúlio Vargas, então, emergem as primeiras características de um Estado Intervencionista, expandindo-se as idéias da burocracia.

O modelo burocrático então adotado ampliou o funcionalismo público e universalizou-se o sistema de mérito, impessoalidade, centralização e hierarquia. Para implementar todas essas mudanças foi criado, em 1936, o Departamento de Administração do Serviço Público - DASP.

Uma vez que pretendeu se contrapor às práticas clientelistas e corruptas, o modelo burocrático caracterizou-se pela implantação de severos mecanismos de controle. Conformou-se, pois, uma administração baseada na centralização das decisões, na hierarquia traduzida no princípio da unidade de comando, na estrutura piramidal do poder, nas rotinas rígidas, no controle passo a passo dos processos administrativos e no recrutamento e treinamento de administradores profissionais que respondem de forma neutra aos políticos (BRESSER PEREIRA, 1998b, 9).

O aparelho estatal tornou-se auto-referido, lento e caro, voltando-se para si mesmo em detrimento de sua missão precípua de servir à sociedade. Conforme dispõe Mesquita e Ferreira (1997, p.38) “os setores públicos tornaram-se espaços da inércia e da falta de crítica, onde o trabalho concentrava-se mais nos procedimentos burocráticos do que na realização das atividades-fim”.

A inadequação do modelo burocrático foi se tornando mais evidente na medida em que o Estado expandia as suas funções econômicas e sociais – inicialmente restritas a manter a ordem, administrar a justiça e garantir os contratos e a propriedade – passando a assumir o papel de provedor de educação, saúde, cultura, seguridade social básica, incentivos à ciência e à tecnologia, investimentos na infra-estrutura e proteção ao meio ambiente (BRESSER PEREIRA, 1997a, p.10)

A administração pública burocrática predominou até a década de 60 do século passado, quando ocorreu a primeira real tentativa de redução da rigidez burocrática através do Decreto-Lei nº 200, de 1967. Mediante o Decreto-Lei 200/67 foi implantada uma filosofia de descentralização e delegação de competências, privilegiando-se a administração indireta por meio da criação de autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas públicas.

Na administração indireta foram reduzidos os controles meramente formais, flexibilizando-se a gerência de recursos públicos. As alterações administrativas introduzidas pelo Decreto-lei 200/67 trouxeram, no entanto, algumas conseqüências negativas. Isso porque a possibilidade de contratação de funcionários sem prévio concurso público acabou por estimular o patrimonialismo e o clientelismo, com a nomeação, em muitos casos, segundo critérios exclusivamente políticos.

Outrossim, a não institucionalização de instrumentos de controle para os órgãos da administração indireta contribuiu para o seu desvirtuamento, haja vista que tais órgãos acabaram por se curvar aos interesses privados. Com o uso indevido da flexibilidade e autonomia do sistema, proliferaram-se os entes indiretos, fragilizando-se o núcleo central de políticas públicas.

Essas falhas do sistema introduzido pelo mencionado diploma legislativo foram postas em discussão na década de 80, diante da crise que tomava o país e do processo de redemocratização.

Como reação ao patrimonialismo e clientelismo verificados na administração indireta, tidos como resultado da excessiva autonomia de seus entes, os constituintes de 1988, retiraram dos mesmos sua flexibilidade operacional, submetendo-os a normas de funcionamento semelhantes às das entidades da administração direta.

A partir de 1995, começou a se defender uma nova reforma da administração pública brasileira, integrada a um abrangente processo de Reforma do Estado.

Em decorrência disso, transformou-se a então Secretaria da Administração Federal - SAF - no novo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado - MARE. O MARE passou a desenvolver uma nova política de organização do Estado, que pode ser identificada em oito princípios fundamentais segundo Carlos César Pimenta: (1998, p.181-183)

- 1) desburocratização (por meio de flexibilização administrativa e eliminação de procedimentos operacionais desnecessários);
- 2) descentralização (delegação de competências dentro da estrutura do Estado e estabelecimento de parcerias com a sociedade);
- 3) transparência (maior publicidade das ações governamentais, possibilitando o controle social);

- 4) *accountability*;
- 5) ética;
- 6) profissionalismo;
- 7) competitividade;
- 8) enfoque no cidadão (como principal usuário dos serviços públicos)

As referidas propostas foram posteriormente consolidadas no Plano Diretor da Reforma do Estado - PDRE, e com base nelas iniciou-se todo o processo de Reforma do Estado que veio sendo gradativamente implantado no Brasil.

A busca de um novo modelo de administração que atendesse às demandas da nova política de organização do Estado trouxe à tona a adoção de um novo paradigma público-administrativo, o modelo de Administração Gerencial.

Neste capítulo introduzimos o assunto do presente trabalho, evidenciamos que este objetiva identificar como a implantação de auditorias de natureza operacional poderá impactar na consecução da atividade fim do TCE-RJ de modo a torná-lo apto a atender às demandas que o novo paradigma administrativo exige, valendo-nos da consecução dos objetivos intermediários que foram identificados.

4 – REFERENCIAL TEÓRICO

Neste item, discorreremos acerca dos temas centrais desta dissertação, quais sejam, a Administração Pública Gerencial e a ANOP. Passamos a dispor acerca destes assuntos, evidenciando os posicionamentos que foram encontrados na literatura especializada, quando da realização desta pesquisa..

4.1 – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL

Nos dias atuais, o Estado passa por um processo de transição com vistas a adotar um novo modelo administrativo com foco em resultados, capaz de prover maior agilidade, eficiência e melhoria dos serviços prestados à população, tornando-se mais orientado para o cidadão, destinatário de suas ações.

Esse novo modelo orientador das ações do Estado constitui-se no novo paradigma público administrativo, ao qual se intitula administração gerencial.

Ao focalizarmos em particular o TCE-RJ, evidenciamos que esta corte de contas identifica a mudança de paradigma administrativo da administração burocrática para a administração gerencial, conforme disposto em seu Plano Estratégico para o quadriênio 2008-2011, onde dispõe, *in verbis*:

O Estado passa a adotar um modelo de Administração Gerencial, com foco em resultados, capaz de prover maior agilidade, eficiência e melhoria dos serviços prestados à população, tornando-se mais orientado para o cidadão, destinatário de suas ações (p. 1).

Neste item, inicialmente disporemos acerca do que seja paradigma, abordando a extensão deste conceito às ciências sociais e seus impactos, para em seguida apresentar as origens, especificidades e implicações na gestão pública do novo paradigma da administração gerencial.

4.1.1 – Origens do conceito de paradigma, a extensão do conceito às ciências sociais e seus impactos.

Tendo em vista que intencionamos dispor acerca do que seja o paradigma da administração gerencial, necessário se faz inicialmente que discorramos acerca do que seja paradigma.

Preliminarmente, com o intuito de trazer luz ao tema, nos valeremos das descrições de paradigma, apresentadas pelos três principais autores aos quais recorreremos nesta parte do trabalho:

Kuhn (1996, p.13): “Considero ‘paradigmas’ as realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticantes de uma ciência.

Alves-Mazzotti (1999, p.24)

Para Kuhn, a pesquisa científica é orientada não apenas por teorias, no sentido tradicional deste termo (o de uma coleção de leis e conceitos), mas por algo mais amplo, o paradigma, uma espécie de “teoria ampliada”, formada por leis, conceitos, modelos, analogias, valores, regras para a avaliação de teorias e formulação de problemas, princípios metafísicos (sobre a natureza última dos verdadeiros constituintes do universo, por exemplo) a ainda pelo que ele chama de “exemplares”, que são soluções completas de problemas que os estudantes encontram desde o início de sua educação científica, seja nos laboratórios, exames ou no fim dos capítulos dos manuais científicos.

Motta (1999, p.40)

Paradigma refere-se a um conjunto de crenças ou premissas sobre o que se julga verdadeiro; requer uma escolha razoavelmente arbitrária sobre métodos e proposições, por vezes não examinadas. Essas premissas determinam a validade do conhecimento, as regras de evidência e os princípios básicos de causalidade.

O Filósofo Thomas Kuhn (1922-1996), criador do conceito de paradigma, exemplifica em seu livro “A Estrutura das Revoluções Científicas”, a astronomia ptolomaica a copernicana, com seus modelos de planetas girando em torno da Terra e do sol, respectivamente, como paradigmas. “Todas essas realizações científicas serviram como modelos para a pesquisa científica de sua época, funcionando também como uma “visão de mundo” para a comunidade científica, determinando que tipo de leis são válidas; que tipo de questões devem ser levantadas e investigadas; que tipos de soluções devem ser propostas, que

métodos de pesquisas devem ser usados e que tipo de constituintes formam o mundo...” (ALVES-MAZZOTTI, 1999, p.24).

Kuhn criou o conceito de paradigma, inicialmente com foco nas ciências naturais, o que é atribuído à sua formação em física. “No entanto, a idéia de paradigma – popularizada nos anos 60 – tornou-se atraente para as ciências sociais, pois coincidiu com as tentativas de assemelhá-las metodologicamente às ciências físicas” (MOTTA, 1999, p.40-41).

Kuhn critica a visão científica tanto do positivismo como do racionalismo crítico popperiano como modelos que intencionam determinar como se dá o desenvolvimento das ciências. Dispondo acerca desta visão de Kuhn, Alves-Mazzotti (1999, p. 23) detalha:

Para Kuhn, o fato de que teorias aparentemente bem confirmadas são periodicamente substituídas por outras refuta a tese positivista de um desenvolvimento indutivo e cumulativo da ciência. Contrariamente ao falsificacionismo de Popper, porém, Kuhn acha que uma simples observação incompatível com uma teoria não leva um cientista a abandonar essa teoria, substituindo-a por outra. Para ele, a história da ciência demonstra que esta substituição (chamada “revolução científica”) não é – e não poderia ser – tão simples como a lógica falsificacionista indica. Isso porque uma observação nunca é absolutamente incompatível com uma teoria. Na realidade uma teoria “falsificada” não precisa ser abandonada, mas pode ser modificada de forma a se reconciliar com a suposta refutação.

Ao dispor acerca de evolução organizacional, Motta (1999, p.40) defende a não linearidade da evolução científica, mas o seu desenvolvimento baseado na ruptura de paradigma, dispondo que:

Thomas Kuhn desenvolveu o conceito de paradigma para analisar a evolução das ciências. Via essa evolução não como a acumulação linear de conhecimentos, pela aceitação ou rejeição de hipóteses, mas como a sucessão de períodos de continuidade e descontinuidade provocados por rupturas com o conhecimento existente. Esse rompimento faz o novo estoque de conceitos, procedimentos e teorias ser totalmente incompatível com o anterior. Assim, as revoluções científicas ocorrem não somente quando se encontram evidências não-controvertidas mas quando se alteram as premissas ou paradigmas.

Wood (2004) ao estudar a atual dinâmica da mudança organizacional indica Huey (1991) como um dos autores que recorre ao conceito de paradigma para mostrar que mudanças são necessariamente acompanhadas por quebras de paradigmas. Ambos revelam o quanto esse conceito tem se popularizado em decorrência de turbulências do ambiente global. Por essa razão, esse conceito precisa ser clarificado a fim de não ser banalizado, sob o risco de tornar-se um termo vazio.

Como é possível observar na literatura, o trabalho de Kuhn continua atual, porque foi sendo alargado das ciências exatas para as ciências humanas como pesquisas em educação e administração. E neste ponto, Alves-Mazzotti apresenta ao lado da grande abertura que a idéia de paradigma trouxe à pesquisa, em especial a partir da década de 1980, também a complexidade do panorama metodológico com que se depara o pesquisador iniciante, porque métodos, ao “abandonar a certeza” (1999, p.137) passaram a visualizar a “crise de paradigmas“, em especial devido “ao esgotamento do paradigma positivista” (p. 119). A autora ilustra o papel fundamental que o paradigma de Kuhn desempenha, a partir de sua evolução, a partir do que declara Margareth Masterman (1979) porque a última considera não ser mais possível o retrocesso, isto é, retornar-se à situação anterior a Kuhn (ALVES-MAZZOTTI, p.114).

Porém, o que mais interessa ao tema desta dissertação é que paradigma é um conceito que serve de fundamento para a reflexão sobre teorias e de base para práticas de gestão organizacional amplamente difundidas na atualidade.

4.1.2 – O novo paradigma em administração pública: origens, especificidades e implicações na gestão.

A administração pública gerencial surgiu na segunda metade do século XX, inicialmente na Grã-Bretanha (Thatcher, 1979) e nos EUA (Reagan, 1980), motivada pela busca de meios capazes de enfrentar a crise fiscal do Estado; como estratégia para reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos serviços que cabiam ao Estado; instrumento de proteção ao patrimônio público; e insatisfação contra a administração pública burocrática.

A Administração Pública Gerencial constitui um rompimento com o sistema burocrático tradicional, apresentando, contudo, alguns de seus princípios fundamentais derivados do anterior, tais como a admissão segundo rígidos critérios de mérito, sistema de carreiras, profissionalismo e impessoalidade.

A diferença essencial dessa nova postura de gestão, o que lhe é peculiar, encontra-se mais evidentemente na forma de controle, que deixa de se concentrar nos processos administrativos para considerar os resultados alcançados.

Os controles procedimentais rígidos representam, na nova perspectiva, entraves ao espaço decisório do gestor e à sua ação diligente e eficiente. Parte-se, agora, da compreensão de que é possível desenvolver estratégias administrativas fundadas na ampla delegação de autoridade e na cobrança *a posteriori* de resultados.

Acerca desta nova posição acerca da delegação de competências, dispõe Bresser Pereira (1998b, p.10) “O pressuposto da desconfiança, marca da tradicional administração hierárquica, dá lugar à confiança limitada”.

A estratégia volta-se para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade e a garantia de autonomia ao mesmo na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa alcançar esses objetivos.

Ainda que pese a importância da liberdade de ação dos gestores públicos neste novo enfoque, cabe ressaltar que a manutenção de controles ex-ante sobre os procedimentos continua sendo necessária para prevenir e identificar problemas de corrupção. “Devem ser instituídos, todavia, mecanismos menos formalistas, que não constituam obstáculos para uma gestão eficiente, deslocando-se o centro do sistema de controle, gradualmente, dos processos para os resultados” (TOHÁ; SOLARI, 1997, p. 98).

Evidencia-se assim a necessidade de procurar um novo equilíbrio entre a flexibilidade e os regulamentos, uma vez que “desfazer-se das formalidades características do modelo racional-legal requer a implantação de outros mecanismos que protejam a Administração contra os abusos e a ineficiência” (TOHÁ; SOLARI, 1997, p. 88).

Com efeito, enquanto a administração tradicional, burocrática, é mais voltada para si mesma, identificando, com frequência, o interesse público com os interesses do próprio Estado e direcionando os recursos públicos para o atendimento das necessidades da própria burocracia e do aparato estatal, a administração gerencial relaciona sua atuação ao interesse da coletividade, sob a ótica do cidadão-cliente, ou cidadão-usuário.

Nesse sentido, na administração gerencial o foco deixa de ser a própria administração pública para tornar-se a satisfação do cidadão. Cabe ao Estado assegurar, no interesse desse cidadão-usuário, a maior eficiência e qualidade dos serviços públicos, e não apenas verificar o cumprimento da legislação em vigor.

Tecidas essas considerações, é possível relacionar aquelas que, segundo Bresser Pereira (1997b) são as principais características do modelo de administração gerencial:

- a) "orientação do Estado para o cidadão usuário ou cidadão-cliente;
- b) ênfase no controle dos resultados, através de contratos de gestão (ao invés de controle de procedimentos);
- c) fortalecimento e aumento da autonomia da burocracia estatal, organizada em carreiras ou "corpos" de Estado, e valorização de seu trabalho técnico e político de participar, juntamente com os políticos e a sociedade, da formulação das políticas públicas;

- d) separação entre as secretarias formuladoras de políticas públicas, de caráter centralizado, e as unidades descentralizadas, executoras dessas políticas;
- e) distinção entre dois tipos de unidades descentralizadas: as agências executivas, que realizam atividades exclusivas do Estado, por definição monopolistas, e os serviços sociais e científicos de caráter competitivo, em que o poder do Estado não está envolvido;
- f) transferência para o setor público não-estatal dos serviços sociais e científicos competitivos;
- g) adoção cumulativa, para controlar as unidades descentralizadas, dos mecanismos
- (1) de controle social direto,
 - (2) do contrato de gestão em que os indicadores de desempenho sejam claramente definidos e os resultados medidos, e
 - (3) da formação de quase- mercados em que ocorre a competição administrativa;
- h) terceirização das atividades auxiliares ou de apoio, que passam a ser licitadas competitivamente no mercado (BRESSER PEREIRA, 1997b, p. 42)

O quadro de contrastes, a seguir, confronta as principais características dos modelos de administração burocrática e gerencial, a fim de ilustrar o exposto:

	Administração Burocrática	Administração Gerencial
Motivação principal	Frear a excessiva corrupção que tomava conta do sistema anterior	Aumentar a eficiência do Estado em atender as demandas da sociedade
Objetivos	Garantir o cumprimento da legislação em vigor	Assegurar, no interesse do cidadão-usuário, a maior eficiência e qualidade dos serviços públicos
Modelo administrativo	Concentrado	Descentralizado
Ambiente administrativo	Ambiente relativamente estável, de poucas transformações, ou de mudanças razoavelmente previsíveis	Ambiente ágil no que tange a transformações e mudanças
Orientação de suas ações	A própria administração pública, identificação dos interesses públicos com os interesses do próprio Estado	Satisfação do cidadão, interesse da coletividade, sob a ótica do cidadão-cliente, ou cidadão-usuário.
Forma de controle	Controle concentrado em aspectos legais-orçamentários	Controle concentrado nos resultados finais atingidos
Grau de liberdade das ações dos gestores	Controles procedimentais rígidos.	Delegação de autoridade
CrITÉRIOS de avaliação dos servidores	Assiduidade, disciplina e tempo de serviço	Eficiência
Convergência de fundamentos	admissão segundo rígidos critérios de mérito, avaliação de desempenho, sistema de carreiras, profissionalismo e impessoalidade	

Quadro 1 - Administração Burocrática x Administração Gerencial

Fonte própria

Assim, evidenciamos que estamos vivendo nos dias atuais a experiência da transição do modelo público-administrativo burocrático para o novo modelo da administração gerencial. Devido a este processo de mudanças, evidenciamos a necessidade dos tribunais de contas de todo o país adequarem as suas atividades aos pressupostos da administração gerencial.

Esta necessidade decorre não somente da perspectiva de que os tribunais de contas são órgãos públicos e como tais, da mesma maneira que todos os outros órgãos que compõem a administração pública, devem adequar-se a este novo modelo, senão porque os tribunais de contas apresentam um papel de importância ímpar no que tange à operacionalização deste novo modelo de administração.

No modelo de administração gerencial o gestor público goza de certas liberdades de ação não observáveis no modelo burocrático. A fiscalização de seus atos não se dá como no modelo antigo, em cada etapa dos procedimentos que executa, baseada em controles meramente formais e legais, típicos da administração burocrática, mas precipuamente nos resultados finais de suas ações. Portanto, a sua responsabilização funcional é calcada nos resultados que sua administração logrou.

É de responsabilidade dos tribunais de contas a fiscalização dos resultados que o gestor público alcançou em sua administração, tendo em vista serem estes, órgãos constitucionalmente responsáveis pelo controle externo da administração. Portanto, premente se demonstra a necessidade de adequação das ações dos tribunais de contas a um novo modelo de auditorias que atenda às demandas do novo paradigma administrativo da administração gerencial.

4.2 – ANOP: INTRODUÇÃO.

A fim de evidenciar o que seja ANOP, inicialmente esclarecemos que os modelos de auditorias efetuadas pelas EFS, dividem-se em dois principais modelos, podendo abordar o desempenho operacional ou limitar-se a aspectos legais e contábeis.

A seguir nos valeremos das definições presentes no Manual de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas do Estado da Bahia - TCE/BA (2008) para distinguir estes dois modelos de abordagem:

Auditoria Operacional:

Acompanha e avalia a ação governamental, compreendendo a implementação de programas, a execução de projetos e atividades, a gestão de sistemas e a administração de órgãos e entidades, tendo em vista a utilização econômica dos recursos públicos, a eficiente geração de bens e serviços, o cumprimento das metas programadas e o efetivo resultado das políticas governamentais

Auditoria de Regularidade ou de Conformidade:

Realiza o exame das operações e transações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, com o objetivo de se emitir uma opinião sobre a adequação das demonstrações tomadas em conjunto, assim como verifica o atendimento às leis, normas e regulamentos aplicáveis, além dos aspectos de moralidade e legitimidade dos atos administrativos.

Com o intuito de facilitar a visualização do confronto das principais características do modelo de auditorias operacionais, face ao modelo de auditorias de regularidade, elaboramos o quadro que se segue:

	Auditoria de Regularidade	Auditoria Operacional
Controle	Procedimental	De resultados
Foco do Controle	Controles formais, legais-orçamentários	Controles de economia, eficiência, eficácia e efetividade
Momento do Controle	A priori, na avaliação de cunho legal em cada etapa dos procedimentos	A posteriori, após as ações apresentarem seus resultados
Adequação a que modelo de administração	Administração burocrática	Administração gerencial
Quanto à responsabilização do gestor	Responsabilização do gestor apenas quanto ao cumprimento das prerrogativas legais	Responsabilização do gestor quanto à aplicação antieconômica dos ativos públicos
Quanto à tempestividade das auditorias	Intempestivamente	Tempestivamente
Papel dos tribunais em relação à administração	Tribunais apresentando apenas papel de coerção da administração.	Tribunais como órgãos auxiliares do gestor no que tange ao aperfeiçoamento da administração

Quadro 2 – Auditoria de Regularidade x Auditoria Operacional

Fonte própria

No item seguinte, focaremos nossa análise especificamente no modelo de auditoria operacional, Dispondo acerca de suas especificidades. A seguir, discutiremos acerca das discussões acadêmicas relativas à nomenclatura e ao alcance das auditorias de natureza operacional e por fim, disporremos acerca da experiência do TCU quanto à realização de tais auditorias.

4.2.1 – O modelo de ANOP

Segundo Inaldo da Paixão Santos Araújo (2001), o início da sistematização das auditorias operacionais como ramo de auditoria na área governamental remonta à década de 70. O VII Congresso da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), realizado em 1971 é considerado como um dos marcos iniciais da ANOP no mundo.

No ano de 1972, o Escritório da Controladoria Geral dos EUA - GAO (*Government Accountability Office*) publicou a primeira versão do guia denominado “Normas Para Auditorias de Organizações, Programas, Atividades e Funções Governamentais” (*standards for audit of governmental organizations, Programs, Activities and Functions*) (2005), conhecido como “livro amarelo” que, embora voltado para todas as formas de auditoria, define os conceitos e o campo de atuação da auditoria operacional, apresentando as primeiras normas codificadas para sua realização.

Além dos EUA, outras nações foram de crucial importância para o desenvolvimento do modelo de auditorias operacionais. Ressalta-se como das mais significativas contribuições, aquelas prestadas pela Inglaterra, País de Gales e Canadá.

A auditoria operacional é a modalidade de controle que mais se desenvolveu nas últimas décadas e teve um importante papel na modernização das instituições públicas em países como Grã-Bretanha, Estados Unidos, Canadá, Alemanha, França, Espanha, Itália, dentre outros.

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

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

O TCU em fevereiro de 1995, em parceria com a Fundação Getúlio Vargas, a Universidade americana Virginia *Polytechnique Institute* e a *National Academy of Public Administration* dos Estados Unidos, implantou o Projeto de Capacitação em Avaliação de

Programas Públicos voltada para o desenvolvimento dos métodos necessários à avaliação da efetividade de programas e projetos governamentais.

A primeira versão do Manual de Auditoria de Natureza Operacional editado pelo TCU, anteriormente denominado Manual de Auditoria de Desempenho foi resultado desse esforço.

Dando continuidade às iniciativas nesse campo, em 1998 teve início o Projeto de Cooperação Técnica entre o TCU e o Reino Unido, com o apoio do Departamento Britânico para o Desenvolvimento Internacional – DFID e a participação da empresa KPMG, contratada pelo DFID para prestar consultoria ao TCU na implementação do Projeto.

O TCU, ao longo dos anos tem procurado intensificar a cooperação e o intercâmbio de informações com órgãos e instituições internacionais, em especial as de controle de despesas públicas, como a INTOSAI e a Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores – OLACEFS, a fim de aprimorar técnicas e procedimentos, de fiscalização.

Para um melhor entendimento do que seja auditoria operacional, torna-se necessário trazer o conceito, discutido segundo autores selecionados, sobre esse tipo de auditoria.

Para Wesberky (1985, p.5) a auditoria operacional é: “[...] um exame e avaliação das atividades realizadas em uma entidade para estabelecer e aumentar o grau de eficiência, economia e eficácia do seu planejamento, organização, direção e controle interno.”

Araújo (2001, p.34) apresenta o seguinte entendimento: “A auditoria operacional é o exame objetivo e sistemático da gestão operativa de uma organização, programa, atividade ou função e está voltada para a identificação das oportunidades para se alcançar maior economia, eficiência e eficácia”.

O GAO (2005, p.45) resume a auditoria operacional da seguinte forma:

As auditorias operacionais implicam exame objetivo e sistemático da evidência para apresentar uma avaliação independente do desempenho e da gestão de um programa com base em critérios objetivos, assim como avaliações que proporcionem um enfoque prospectivo ou que sintetizem informações sobre as melhores práticas ou análises de temas transversais

A INTOSAI (2005b, p.15), conceitua assim auditoria operacional: “a auditoria operacional é um exame independente da eficiência e da eficácia das atividades, dos programas e dos organismos da Administração Pública, prestando a devida atenção à economia, com o objetivo de realizar melhorias”.

Todas as conceituações já citadas trazem contribuições para o esclarecimento do que seja auditoria operacional. Contudo, passaremos a dispor acerca do entendimento sobre o assunto do TCU, entendimento pelo qual o presente trabalho se orientará.

Destacamos previamente que o TCU utiliza-se da expressão ANOP para designar o modelo de auditoria que até o presente momento tratamos como auditoria operacional. Uma análise acerca da discussão referente às nomenclaturas utilizadas para o objeto em questão será efetuada mais a frente no referencial teórico.

Conforme o TCU dispõe, através de seu Manual de Auditoria de Natureza Operacional, esta é a avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal, abrangendo duas modalidades: a Auditoria de Desempenho Operacional e a Avaliação de Programas.

A Auditoria de Desempenho Operacional focaliza o processo de gestão, enquanto a Avaliação de Programa prioriza os efeitos produzidos pela intervenção governamental.

A Auditoria de Desempenho Operacional busca examinar em que medida as organizações governamentais estão operando de forma **econômica, eficiente e eficaz** e trata primordialmente acerca dos seguintes aspectos:

- como os órgãos e entidades públicas adquirem, protegem e utilizam seus recursos;
- as causas de práticas antieconômicas e ineficientes;
- o cumprimento das metas previstas;
- a obediência aos dispositivos legais aplicáveis aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da gestão.

Portanto, o foco da Auditoria de Desempenho Operacional é o processo de gestão nos seus múltiplos aspectos, isto é, de planejamento, de organização, de procedimentos operacionais e de acompanhamento gerencial, inclusive quanto aos seus resultados em termos de metas alcançadas.

Também, conforme o disposto pelo TCU no Manual de Auditoria Operacional, a Avaliação de Programas tem por objetivo avaliar a efetividade de programas e projetos governamentais.

Entre os aspectos a serem examinados, mediante uma avaliação de programa, destacam-se:

- a sua concepção lógica;
- a adequação e a relevância de seus objetivos, declarados ou não, e a consistência entre esses e as necessidades previamente identificadas;

- a consistência entre as ações desenvolvidas e os objetivos estabelecidos;
- as conseqüências globais para a sociedade;
- os efeitos não incluídos explicitamente nos seus objetivos;
- a relação de causalidade entre efeitos observados e política proposta;
- os fatores inibidores do seu desempenho;
- a qualidade dos efeitos alcançados;
- a existência de outras alternativas de ação, consideradas ou não pela administração, e os respectivos custos envolvidos (análise de custo efetividade);
- o cumprimento de dispositivos legais aplicáveis à sua natureza, aos seus objetivos e à população-alvo.

A Avaliação de Programas tem por objetivo avaliar a efetividade de programas e projetos governamentais. Desta forma, enquanto a Auditoria de Desempenho Operacional intenta avaliar se a consecução do objeto dos programas e projetos está sendo efetuada da melhor maneira possível de forma a alcançar as metas pré-estabelecidas pelo programa de uma maneira ótima, a Avaliação de Programas almeja um objetivo mais elevado, qual seja, avaliar se a consecução daquele programa, irá ao fim de sua implantação surtir o efeito desejado que suscitou originalmente a sua implementação.

Neste ponto um exemplo poder ser esclarecedor. Uma auditoria de desempenho operacional em um programa de nutrição infantil procurará verificar o alcance das metas propostas, sugerindo, eventualmente, o aumento da eficiência do programa mediante uma seleção mais adequada dos beneficiários e uma melhoria dos sistemas de aquisição, distribuição e oferta de alimentos. Mas nada dirá sobre se essas correções diminuirão a desnutrição. Por outro lado, a avaliação de programa procurará estabelecer em que medida o programa consegue melhorar a situação nutricional da população alvo – se houve mudanças, a magnitude das mesmas e que segmentos da população-alvo foram afetados.

A seguir passamos a demonstrar uma ilustração que esquematiza a integração das Auditorias de Desempenho Operacional e de Avaliação de Programas.



Figura 1 – Dimensões da Auditoria de Natureza Operacional (ANOP)

Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria de Natureza Operacional. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000a. p. 15.

Quanto à análise de importância da implantação de auditorias de natureza operacional por parte das EFS, passamos a expor alguns motivos que evidenciam a imprescindibilidade da adoção de tal técnica.

Acerca da análise de uma perspectiva que aponta na direção de um controle mais apurado no que diz respeito à prestação dos serviços públicos, dispõe a INTOSAI (2005b, p.26)

Além do mais, um objetivo comum para a maioria dos governos na atualidade é a melhoria na qualidade dos serviços públicos, sobretudo à medida que continuam sendo incrementadas as expectativas das pessoas sobre o que representa a qualidade (muitas vezes, em comparação com a qualidade do serviço prestado pelo setor privado). Para promover melhorias desse tipo, muitas Administrações têm iniciado programas de modernização com objetivo de prestar melhores serviços que, por exemplo, sejam acessíveis com mais facilidade e mais conforto, ofereçam aos cidadãos maior capacidade de escolha, e sejam realizados com maior rapidez. A qualidade dos serviços públicos é uma questão cada vez mais importante, e os parlamentares e os governos de todo o mundo esperam que as EFS a ela se refiram em seus relatórios sobre auditoria operacional.

Os países que têm adotado a gestão por objetivos e resultados costumam concentrar-se mais no desempenho do que antes. A forma de gestão pública utilizada influenciará o interesse pela auditoria operacional.

Um dos aspectos mais importantes e inovadores da auditoria de natureza operacional, senão o mais importante, é a tempestividade com que esta ocorre em relação à efetiva realização da política pública. Enquanto no modelo tradicional de auditorias, a avaliação que se restringia aos aspectos legais-patrimoniais era efetuada *a posteriori*, no modelo de Auditorias de Natureza Operacional, as avaliações são efetuadas tempestivamente em relação à aplicação dos programas de governo.

Esta concomitância permite que as informações acerca do objeto auditado sejam repassados ao gestor público e à sociedade em tempo real, de forma que se verifiquem equívocos na aplicação dos programas quando os mesmos ainda estão sendo implantados.

Desta forma, abre-se uma nova perspectiva para as Cortes de Contas com a implantação das Auditorias de Natureza Operacional, que deixam de figurar apenas como entidades de penalização do gestor público, para figurarem como entidades de apoio em relação à implementação e avaliação de políticas públicas, auxiliando esse gestor e trazendo maior transparência para a sociedade.

No mesmo sentido dispõe Gomes (2002, p.78): “[...] os Tribunais de Contas devem se preparar para cumprir uma nova função: sugerir. Sim, em face dos achados ou das descobertas, termos que nos vêm dos próprios manuais, a missão da auditoria é apresentar sugestões ou informes para melhorar a eficiência, a economia e a efetividade”.

4.2.2 – Nomenclatura relativa a auditorias focadas em desempenho

Cabe aqui ressaltar uma divergência no que se refere à nomenclatura utilizada para denominar auditorias que foquem o desempenho. Não se observa dentre as diversas EFS internacionais uma homogeneidade quanto aos termos utilizados.

Efetuaremos aqui uma explanação acerca deste assunto, evidenciando algumas das diversas abordagens utilizadas pelas EFS, e ao final da explanação iremos nos posicionar em relação àquela que foi aqui adotada.

Dentre os variados rótulos disponíveis, pode-se enumerar: auditoria operacional, auditoria de desempenho (*performance audit*), auditoria de valor pelo dinheiro (*value-for-money audit*), auditoria administrativa, auditoria de gestão, auditoria de rendimento e auditoria de resultados (FREITAS, 2005, p.1).

Araújo (2001, p.27) arrola ainda outras expressões presentes na bibliografia nacional e internacional, utilizadas para definir tal modelo de auditoria, dentre elas: auditoria abrangente; auditoria de amplo escopo; auditoria de avaliação e revisão; auditoria de economia e eficiência; e auditoria dos três “Es”(economia, eficiência e eficácia).

Em 1998, o TCU, ao publicar seu manual de auditoria de desempenho utilizou a expressão “Auditoria de Desempenho” numa visão semelhante ao conceito usado pelo GAO.

O vigente Manual de Auditoria de Natureza Operacional, aprovado em 2000, incorporou, entretanto, a expressão presente na Constituição Federal (artigo 70), e assim a definiu (BRASIL, 2000a, p.15): “auditoria de natureza operacional consiste na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal”.

Desta forma, determinamos neste trabalho a expressão “auditoria operacional” como válida para sistematizar toda auditoria que, conforme dispõe o Manual de Auditoria Governamental do TCE-BA,

Acompanha e avalia a ação governamental, compreendendo a implementação de programas, a execução de projetos e atividades, a gestão de sistemas e a administração de órgãos e entidades, tendo em vista a utilização econômica dos recursos públicos, a eficiente geração de bens e serviços, o cumprimento das metas programadas e o efetivo resultado das políticas governamentais (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA, 2008).

A expressão “Auditoria de Natureza Operacional” faz menção às auditorias realizadas no Brasil, pelo TCU, da mesma natureza, as quais abrangem duas modalidades, a Auditoria de Desempenho Operacional e a Avaliação de Programas.

4.2.3 – Abrangência da auditoria operacional

Após superada a discussão acerca da nomenclatura mais apropriada para descrever auditoria operacional, passamos a dispor acerca de seu alcance.

Ao efetuarmos pesquisa na literatura acerca da temática aqui desenvolvida, nos deparamos com discussões acadêmicas que seccionam o entendimento dos especialistas em relação à abrangência das auditorias operacionais. A seguir passamos a discorrer sobre essa polêmica e ao final nos posicionaremos evidenciando a vertente aqui adotada.

Uma expressiva corrente da doutrina defende que o alcance das auditorias operacionais abrange as análises referentes à Economia, Eficiência e Eficácia do programa a ser auditado. É o que se convencionou chamar de análise dos 3 Es.

Trazemos a seguir a posição de alguns autores acerca do assunto:

Para Araújo (2001, p.34) a auditoria operacional é “o exame objetivo e sistemático da gestão operativa de uma organização, programa, atividade ou função e está voltada para a

identificação das oportunidades para se alcançar maior economia, eficiência e eficácia”. O referido autor resumiu os 3 Es da seguinte forma:

Economia: é a capacidade de fazer, gastando pouco. É executar uma atividade ao menor custo possível, ou seja, gastar menos;

Eficiência: é a capacidade de fazer as coisas direito. É apresentar um desempenho satisfatório sem desperdícios, ou seja, gastar bem;

Eficácia: é a capacidade de fazer as coisas certas. É alcançar os objetivos ou metas previstas, ou seja, gastar sabiamente (ARAÚJO, 2001, p. 39).

Rocha (1990, p.70) aborda os três “Es” da auditoria operacional de modo mais detalhado:

economicidade pressupõe a obtenção e utilização adequadas dos recursos humanos, materiais e financeiros, os quais devem estar disponíveis nas quantidades necessárias e suficientes e no momento adequado;

eficiência pressupõe a obtenção de níveis máximos de produção com o mínimo de recursos possíveis

eficácia pressupõe que os resultados obtidos estejam dentro dos objetivos propostos para a entidade. Significa dizer que, em uma entidade pública eficaz, os resultados produzidos pela sua atuação são aqueles para os quais ela foi criada (ou direcionada), constantes da legislação própria e cujos produtos ou serviços estejam dentro de padrões de quantidade e qualidade consentâneos.

Cunha (1998, p.110) define os 3 “Es” de forma sucinta :

eficiência é o máximo de rendimento sem desperdício de gastos ou tempo;

eficácia consecução das metas programadas;

economicidade traduz a operação ao menor custo possível.

Os autores citados acima, não incluem no alcance das auditorias operacionais as análises referentes à Efetividade. No entanto, para outra corrente da doutrina, a Efetividade é um elemento que deve integrar o conceito de auditoria operacional.

Com o intuito de evidenciar a posição que tem a corrente doutrinária favorável à integração do conceito de Efetividade aos elementos de auditoria operacional, passamos a dispor sobre alguns entendimentos acerca do que se convencionou chamar de análise dos “4 Es”.

Cruz (1997, p.57) afirma sobre os “4 Es” da auditoria operacional:

economicidade refere-se aos prazos e condições nos quais são obtidos os recursos físicos, humanos e financeiros, logo uma operação econômica pressupõe recursos em qualidade, quantidade, menor custo e tempo hábil;

eficácia diz respeito ao atingimento de objetivos e metas e, aos resultados;

eficiência está relacionada a custo, a forma pela qual os meios são geridos. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo na execução das tarefas;

efetividade refere-se à preocupação da organização com o seu relacionamento externo, sua sobrevivência e atendimento das necessidades sociais, pressupondo ainda certo grau de eficiência e eficácia.

A Resolução TC nº 002/2005 (PERNAMBUCO, 2005d, p.15) assim dispõe sobre os 4 “Es” da auditoria de natureza operacional:

(a) economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade;

(b) eficácia é o grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados;

(c) eficiência é a relação entre os produtos, bens e serviços, gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo;

(d) efetividade é a relação entre os impactos observados e os objetivos que motivaram a atuação institucional.

Dentre as EFS internacionais também vislumbramos a diversidade de entendimentos acerca do alcance das auditorias operacionais, a seguir citamos o posicionamento díspare de duas das mais respeitadas instituições, quais sejam, o GAO e a INTOSAI, acerca do assunto:

O GAO, através de seu mundialmente conhecido “*Yellow Book*”, defende a inclusão do conceito de efetividade no alcance das auditorias operacionais, como se segue:

GAO (2003, p.46), “As auditorias operacionais abrangem uma ampla variedade de objetivos, inclusive os relativos à avaliação da efetividade e dos resultados de um programa [...]”

A INTOSAI, dispondo de uma maneira mais restritiva não inclui, a princípio, o conceito de efetividade no alcance das auditorias operacionais (2005a, p.47), “A auditoria operacional ou de gestão preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e a eficácia”.

Contudo, segundo consta da publicação do INTOSAI, intitulada “Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional”, nos últimos anos, o conceito de avaliação de programas tem sido um tema cada vez mais debatido entre as EFSs.

Foi criado um grupo especial (Grupo de Trabalho sobre Avaliação de Programas da INTOSAI) para desenvolver princípios e orientações nesse campo. Os estudos desta

instituição apontam para a existência de uma relação entre auditoria operacional e a avaliação de programas. Ela coloca a avaliação de programas como uma das numerosas “ferramentas” possíveis empregadas em uma auditoria operacional.

Dentro da INTOSAI se costuma aceitar que a avaliação de programas possui objetivos similares aos da auditoria operacional, a partir do ponto de vista de que se propõe a analisar a relação existente entre os objetivos, os recursos e os resultados de uma política ou de um programa. Também se tem concordado que a avaliação de programas constitui uma tarefa importante para uma EFS que tenha a autoridade legal e a qualificação requeridas para realizar tais estudos.

Em resumo, dispõe acerca das avaliações de programas a INTOSAI (2005b, p.36):

Além de examinar o impacto do que foi produzido, a avaliação de programas pode incluir questões tais como: “Os objetivos são coerentes com a política ou com as opções existentes para trocar de política, com o objetivo de alcançar resultados que sejam mais eficazes?” Em alguns países, as auditorias operacionais podem incluir muitas classes de estudos e inclusive diversas avaliações de programas. Nesse sentido, a avaliação de programas pode ser considerada como uma das numerosas “ferramentas” possíveis, que são empregadas em uma auditoria operacional

Vislumbramos desta forma, uma tendência destas entidades no sentido de reconhecer a importância da análise de programas junto às auditorias operacionais.

Ocorre que, conforme as disposições expostas pelo TCU, a análise de programas refere-se à avaliação da Efetividade.

4.2.4- Modalidades distinguidas pelo TCU

O TCU subdivide a ANOP em duas modalidades: a Auditoria de Desempenho Operacional e a Avaliação de Programas.

- A Auditoria de Desempenho Operacional focaliza o processo de gestão, examinando em que medida as organizações governamentais estão operando de forma **econômica, eficiente e eficaz**.
- A Avaliação de Programa prioriza os efeitos produzidos pela intervenção governamental, objetivando avaliar a **efetividade** de programas e projetos governamentais.

Desta forma, tendo em vista que, mesmo algumas entidades que balizam suas ações referentes a análises operacionais nos chamados “3 Es” reconhecem a importância da análise de programas, ou de efetividade, como dispõe o TCU, entendemos ser mais apropriado aderir

à corrente que defende que o alcance das auditorias operacionais abrange as análises referentes à Economia, Eficiência, Eficácia, Efetividade, ou seja, a análise dos “4 Es”.

5 – SEIS EXEMPLOS DE EMPREGO DA AUDITORIA OPERACIONAL, EM BUSCA DE RESULTADOS NO CASO DO TCU.

Neste item descrevemos a experiência do TCU na consecução de auditorias de natureza operacional, no intuito de responder as questões do estudo no sentido do alcance dos objetivos propostos.

Desde 1998 o TCU realizou auditorias em diversas áreas de governo. Os primeiros trabalhos trataram de aspectos administrativos. Nos anos seguintes, buscou-se avaliar programas de governo com ênfase no exame da qualidade da prestação dos serviços e na sua capacidade de contribuir para a solução dos problemas sociais identificados.

O TCU realizou, até hoje auditorias de programas de governo nas áreas de Agricultura, Assistência Social, Cidadania, Comércio e Serviços, Educação, Habitação, Energia, Meio Ambiente, Saúde, Trabalho e Transportes, que relacionamos a seguir:

- Agricultura
 - Programa Desenvolvimento Sustentável da Aqüicultura
 - Programa Segurança Fito-zoo-sanitária no Trânsito de Produtos Agropecuários
 - Programa Nacional de Erradicação da Febre Aftosa
 - Programa Novo Mundo Rural - Consolidação de Assentamentos
 - Programa Irrigação e Drenagem

- Assistência Social
 - Acompanhamento do Programa Bolsa-Família
 - Ação Construção de Cisternas para Armazenamento de Água
 - Programa Segundo Tempo
 - Programa Banco de Alimentos
 - Programa Combate ao Abuso e à Exploração Sexual de Crianças e Adolescentes
 - Programa Bolsa Família
 - Programa Fome Zero
 - Programa Atenção à Pessoa Portadora de Deficiência
 - Projeto Agente Jovem
 - Cadastro Único dos Programas Sociais do Governo Federal
 - Programa de Erradicação do Trabalho Infantil

- Valorização da Saúde do Idoso

- Cidadania
 - Programas Assistência Jurídica Integral e Gratuita, Reforma da Justiça Brasileira e Prestação Jurisdicional na Justiça Federal (Ação Assistência Jurídica a Pessoas Carentes)
 - Programa Sistema Único de Segurança Pública
 - Programa Assistência a Vítimas e Testemunhas Ameaçadas
 - Programa de Reinserção do Adolescente em Conflito com a Lei
 - Ação Profissionalizante do Preso

- Comércio e Serviço
 - Programa Desenvolvimento Turismo do Nordeste

- Educação
 - Programa Valorização e Formação Continuada de Professores
 - Ação Alfabetização Solidária
 - Programa Nacional Biblioteca na Escola
 - Programa Nacional de Informática na Educação
 - Programa TV- Escola
 - Programa Nacional de Alimentação Escolar
 - Programa Nacional do Livro Didático
 - FNDE – Transferência de Recursos Financeiros
 - FNDE – Análise de Prestação de Contas

- Energia
 - Energia de Pequenas Comunidades

- Habitação
 - Programa Morar Melhor

- Meio Ambiente
 - Programa Amazônia Sustentável
 - Programa de Implantação de Dessalinizadores no Semi-Árido Nordeste

- Programa de Desenvolvimento Sustentável de Recursos Hídricos para o Semi-Árido Brasileiro – PROÁGUA
- Gerenciamento de Rejeitos Radioativos
- Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais – PREVFOGO
- Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA - Fiscalização
- IBAMA – Arrecadação

- Saúde
 - Auditoria Operacional na Fundação Nacional de Saúde - FUNASA
 - Ação Atenção aos Pacientes Portadores de Coagulopatias
 - Programa Nacional de Erradicação da Hanseníase
 - Programa Doação, Captação e Transplante de Órgãos e Tecidos
 - Programa Nacional de Erradicação da Febre Aftosa
 - Ações de Atenção à Saúde Mental do Programa Atenção à Saúde de Populações Estratégicas e em Situações Especiais de Agravos
 - Ação Assistência Financeira para Aquisição e Distribuição de Medicamentos Excepcionais
 - Programa Nacional de Prevenção e Controle da Malária
 - Programa Saneamento Básico
 - Programa Saúde da Família
 - Programa Nacional Saúde do Escolar
 - Ação Incentivo ao Combate às Carências Nutricionais
 - Monitoramento e Prevenção da Mortalidade Materna
 - Programa Nacional de Imunizações
 - Projeto de Reforço à Reorganização do SUS - REFORSUS
 - Alocação de Recurso do Programa da Dengue
 - Aquisição de Medicamentos – Controle da Tuberculose

- Trabalho
 - Programa Intermediação de Mão-de-Obra
 - Programa Novo Emprego e Seguro-Desemprego

- Transportes

- Programa Manutenção de Hidrovias

A seguir, passamos a dispor acerca de algumas das fiscalizações efetuadas pelo TCU, no que tange a avaliações de programas de governo, cuja apreciação por parte do plenário do TCU se efetuou nos exercícios de 2008, 2007 e 2006, escolhidas em função da relevância acerca dos objetos de que tratam, quais sejam:

2008:

- Auditoria Operacional na FUNASA;
- Programa Desenvolvimento Sustentável da Aquicultura

2007

- Ação Atenção aos Pacientes Portadores de Coagulopatias

2006

- Ações de Vigilância e Fiscalização no Trânsito Internacional de Produtos Agropecuários
- Ação Construção de Cisternas para Armazenamento de Água
- Ação Apoio à Formação Continuada de Professores do Ensino Fundamental
- Programa Doação, Captação e Transplante de Órgãos e Tecidos

O intuito da pesquisa aqui apresentada é inferir, a partir dos casos, qual o alcance prático de tais fiscalizações, no que tange à abordagem dos aspectos de análise de economia, eficiência, eficácia e efetividade dos atos do gestor público.

Ademais, buscaremos evidenciar como a realização de tais auditorias contribuem para o aperfeiçoamento dos programas analisados, avaliando suas ações e sugerindo ao final, correções e aperfeiçoamentos que se mostrem necessários.

5.1 – AUDITORIA OPERACIONAL NA FUNASA

Em comparação com as demais unidades gestoras na função saúde, a importância relativa do orçamento da FUNASA é grande. Entre 2005 e 2007, a Fundação recebeu aproximadamente 8% dos créditos aprovados no orçamento da Saúde, percentual inferior apenas aos 88% destinados ao Fundo Nacional de Saúde, que é o gestor financeiro, na esfera federal, dos recursos do Sistema Único de Saúde -SUS.

A atuação da Fundação ganhou maior relevância com o lançamento do Plano de Aceleração do Crescimento (PAC/FUNASA) no dia 19 de setembro de 2007 pelo Presidente da República. O plano pretende aplicar R\$ 4 bilhões no saneamento de municípios de até 50 mil habitantes de 2007 a 2010. Para 2007, foram previstos projetos nos 1.000 municípios que apresentam os piores indicadores de mortalidade infantil.

O Relatório da Auditoria Operacional da FUNASA, no período de 16/04 a 11/05 de 2007, apresenta uma análise geral de eficiência dessa Fundação. Para tal, foram avaliados alguns aspectos operacionais relacionados à estrutura e aos meios disponíveis à Fundação, em especial, recursos humanos e orçamento, em confronto com seus objetivos institucionais e os resultados alcançados por suas ações, além de procurar sistematizar os principais problemas apontados em trabalhos anteriores realizados tanto pelo TCU, como pela Auditoria Interna da FUNASA.

A fim de identificar as áreas críticas da FUNASA, foram analisadas notas técnicas da auditoria interna da Fundação, termos de convênio celebrados com Organizações Não Governamentais - ONGs e municípios, bem como as respectivas prestações de contas. Foram realizadas entrevistas com responsáveis pelas áreas de auditoria e de Recursos Humanos. Além disso, visando a compreender a estrutura de gastos da FUNASA, foram realizadas pesquisas em bancos de dados do TCU, da Câmara dos Deputados e do Senado sobre a execução orçamentária da União. Foram extraídos dados do Programa de Inteligência e Suporte ao Controle Externo (Síntese), para a análise dos convênios e contratos celebrados pela Fundação.

Com o objetivo de avaliar a eficiência com que a FUNASA desempenha suas atividades, realizou-se a análise dos recursos aplicados nas atividades administrativas em confronto com os aplicados na área finalística. Também foram analisados os custos dos atendimentos realizados por meio da Ação Saúde Indígena, comparando-se os resultados encontrados entre as ONGs conveniadas.

Para a análise da área de recursos humanos, foram cruzados dados do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos - SIAPE e de relatórios encaminhados pela Fundação.

5.1.1 - Peculiaridade metodológica: limitações do exemplo como achado importante para a pesquisa.

Neste ponto, é importante salientar uma dificuldade encontrada durante esta etapa da pesquisa para a obtenção de dados, segundo as expectativas do pesquisador, o que foi

decorrente de limitações encontradas na própria gestão da organização. Isto é: as análises de eficiência administrativa e de gerenciamento de recursos humanos foram limitadas pela inexistência de apropriação de despesas de pessoal por programa e pela deficiência na identificação da execução da despesa por unidade da federação; pela inconsistência dos dados de pessoal.

Este exemplo, apesar de frustrar as expectativas do pesquisador quanto a obter dados,* os mais completos possíveis para analisar, as lacunas encontradas se constituem em um achado importante, por serem precariedades que emergiram das buscas realizadas e que merecem atenção muito especial.

5.1.2 - Postura metodológica assumida: especial atenção A sugestões e recomendações

A seguir, apresentamos o relatório da equipe que avaliou a situação da FUNASA, devido à significância das sugestões e recomendações.

Determinar à FUNASA, com fulcro no art. 250, inciso II, do RI/TCU, que:

a) cesse o sobrestamento de valores de convênios ou de qualquer outra prática visando burlar o art. 35 e parágrafo único da IN/STN n.º 01/1997, fixando o prazo legal para o conveniente sanar a irregularidade ou cumprir a obrigação, adotando as providências necessárias à instauração de tomada de contas especial e o registro de inadimplência no Siafi, sob pena de responsabilidade no caso de omissão;

b) encaminhe ao Tribunal de Contas da União, no prazo de 90 dias, a contar da publicação do Acórdão que vier a ser prolatado pelo TCU nestes autos, levantamento de informações sobre a composição de custos dos convênios vigentes nas ações de saúde indígena, expondo as razões que acarretam as diferenças nos custos de atendimento per capita, bem como as providências a ser adotadas para ajustar os gastos dos convênios aos termos da IN/STN n.º 1/1997, principalmente quanto à vedação de realização de despesas em data anterior ou posterior à vigência do termo (art. 8º, inciso V) e de realização de despesa com multa e juros (art. 8º, inciso VII);

c) normatize os procedimentos a serem seguidos pelas unidades da Fundação para corrigir falhas apontadas pela Auditoria Interna, incluindo a fixação de prazos para adoção de providências ou apresentação de justificativas;

d) abstenha-se de realizar o pagamento da indenização instituída pelo art. 16 da Lei n.º 8.216/1991, com base nas diretrizes da Portaria-FUNASA n.º 138/2002, e encaminhe a este Tribunal, no prazo de 30 dias, as providências adotadas pela entidade no sentido da regularização do pagamento da mencionada indenização, com base em normativo que atenda aos preceitos da legislação federal específica - Decreto n.º 5.992, de 19/12/2006.

Recomendar ao Exmo Sr. Ministro da Saúde, com fulcro no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, que estude a reestruturação da Fundação Nacional de Saúde, ante a ineficácia de seus controles internos, principalmente na área de administração de pessoal e de formalização de convênios, bem como seus gastos excessivos na área administrativa, em comparação com os dispêndios em sua atividade finalística.

III.Recomendar à FUNASA, à Secretaria de Vigilância em Saúde (SVS) e à Secretaria Executiva do Ministério da Saúde que, com fulcro no art. 250, inciso III,

do Regimento Interno do TCU, estudem o impacto na folha de pagamento da FUNASA dos salários pagos aos servidores cedidos para desenvolver ações do Sistema Único de Saúde (SUS), definindo solução definitiva para a transferência desses servidores para o Quadro da Secretaria de Vigilância em Saúde, bem como definindo medidas para a identificação desses custos no orçamento da Fundação até que seja providenciada a transferência, informando as providências adotadas ao Tribunal, no prazo de 90 dias, a contar da publicação do Acórdão.

IV. Encaminhar cópia do relatório, voto e acórdão que vierem a ser prolatados pelo TCU nestes autos:

a) ao Senador da República Mozarildo Cavalcanti, em decorrência do Acórdão 1.376/2007-TCU-Plenário;

b) ao Presidente do Senado Federal e à Presidente da Comissão de Assuntos Sociais daquela Casa; ao Presidente da Câmara dos Deputados e ao Presidente da Comissão de Seguridade Social e Família daquela Casa;

c) à Ministra de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República em razão de sua competência de assistir ao Presidente da República na avaliação e monitoramento da ação governamental e da gestão dos órgãos e entidades da administração pública federal (art. 2º da Lei n.º 10.683/2003) e ao Ministro de Estado da Saúde.

d) ao Secretário de Gestão do Ministério do Planejamento, tendo em vista sua atividade de analisar e monitorar a força de trabalho da administração pública federal;

V. Juntar os autos às contas da FUNASA de 2006, com fulcro no art. 268, inciso VII, do Regimento Interno do TCU (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2007).

A análise supra descrita ilustra o enfoque finalístico, característico das Auditorias de Natureza Operacional, ao abordar principalmente o aspecto de economicidade das ações do gestor público.

No caso em epígrafe, objetivando efetuar avaliações de cunho econômico com que a FUNASA desempenha suas atividades, realizou-se a análise dos recursos aplicados nas atividades administrativas em confronto com os aplicados na área finalística. Tratou-se de uma avaliação acerca da relação custo-benefício dos serviços prestados, a fim de identificar se as ações estavam sendo desenvolvidas da melhor maneira possível, face às suas disponibilidades.

Assim, a conclusão da inspeção apresenta o diagnóstico relativo à análise efetuada, identificando que existem gastos excessivos na área administrativa, face aos dispêndios com a atividade finalística. Recomenda-se ao final, as medidas entendidas devidas para o saneamento do problema.

5.1.3 Leitura crítica preliminar: expectativas sociais

Destacamos que a auditoria não se limitou às análises tradicionais de cunho legal-orçamentário, se assim o fizesse não haveria possibilidade de alcançar o diagnóstico final a

que se chegou, nesta inspeção, nem haveria a possibilidade de efetuar as recomendações que visam ao aperfeiçoamento do projeto.

5.2 – AÇÃO ATENÇÃO AOS PACIENTES PORTADORES DE COAGULOPATIAS

Pessoas portadoras de coagulopatias, como a hemofilia e a doença de von Willebrand, apresentam distúrbios no seu sistema de controle de hemorragias. Elas apresentam deficiência de determinadas proteínas que agem na formação de coágulos para interromper sangramentos e, conseqüentemente, evitar hemorragias.

No Brasil, a opção terapêutica empregada para tratar pessoas portadoras de coagulopatias é a reposição de concentrado de fator de coagulação derivado de plasma humano. O Ministério da Saúde é responsável pela compra e distribuição desses hemoderivados às unidades coordenadoras das hemorredes estaduais. Em termos de materialidade, a ação apresentou execução financeira de R\$ 1,25 bilhão no período 2000-2005, dos quais 85,0% foram destinados ao custeio da aquisição de hemoderivados.

O serviço estadual é responsável por registrar o paciente, prestar atendimento e dispensar o medicamento, assim como prestar contas mensalmente ao Ministério da Saúde dos saldos e das movimentações de estoque dos fatores de coagulação recebidos. Além do fornecimento do medicamento ao paciente, a hemorrede pública estadual deve disponibilizar estrutura de atenção multidisciplinar, vez que essa doença pode alterar diversos sistemas fisiológicos do indivíduo, impondo acompanhamento clínico de maior complexidade em seu tratamento, bem como apoio psicológico e assistencial. Adicionalmente, tem-se no exame laboratorial uma importante ferramenta para diagnosticar os diferentes distúrbios de coagulação e sua gravidade.

O relatório de auditoria realizado na inspeção em análise trata da avaliação realizada pelo TCU na ação Atenção aos Pacientes Portadores de Coagulopatias. A ação, constante do Plano Plurianual 2004/2007, é gerenciada pela Coordenação da Política Nacional de Sangue e Hemoderivados – CPNSH, vinculada à Secretaria de Atenção à Saúde – SAS, do Ministério da Saúde.

5.2.1 - Os objetivos da auditoria primordiais da auditoria

- i) verificar em que medida os controles internos vêm sendo orientados para minimizar o risco de desabastecimento das unidades da hemorrede e para o atendimento equitativo dos pacientes que necessitam desses medicamentos;
- ii) avaliar a gestão de informações cadastrais de pacientes e o controle do consumo de fator de coagulação;
- iii) verificar a cobertura e estrutura da hemorrede pública para realizar exames laboratoriais de distúrbio de coagulação sanguínea e prestar atendimento multidisciplinar ao paciente;
- iv) identificar os instrumentos de supervisão e monitoramento adotados pela ação e as boas práticas de gestão.

5.2.2 - Implicações metodológicas e procedimentais

Para examinar essas questões foi adotada a seguinte metodologia: a) pesquisa postal com pacientes portadores de coagulopatias, associações de hemofílicos e Federação Brasileira de Hemofilia, além de hemocentros estaduais; b) visita de estudo a sete estados, onde foi realizada entrevista com a coordenação estadual da hemorrede, entrevista com as equipes técnicas responsáveis pelas atividades de diagnóstico laboratorial, dispensação de medicamento e atendimento especializado, observação direta para levantamento e avaliação de controles internos, bem como entrevista com pacientes e membros de associações e centros de apoio a hemofílicos; c) verificação de controles internos; d) utilização de dados secundários, em especial a distribuição per capita de fator VIII e IX nos anos de 2004 e 2005 e as bases cadastrais de pacientes da CPNSH e dos hemocentros estaduais; e) análise documental. Identificaram-se situações que põem em risco o alcance dos objetivos da ação, com impacto na cobertura e universalização de atendimento ao paciente.

Constatou-se que o gerenciamento da distribuição de medicamentos carece de aperfeiçoamento, haja vista a desigualdade de alocação de medicamentos para os estados e a restrita cobertura do programa de Dose Domiciliar de Urgência – DDU. A ação ampliou a média de distribuição de fator VIII e IX para tratamento de hemofilia de 24.625 Unidades Internacionais - UI/paciente, em 2004, para 26.237 UI/paciente, em 2005, contudo, a média Brasil ficou 12,5% abaixo dos 30.000 UI/paciente/ano preconizados, com 15 unidades recebendo abaixo de 25.000 UI/paciente. Identificaram-se momentos de redução do estoque de fator de coagulação a níveis críticos, ocasionando suspensão temporária do programa de DDU e de procedimentos cirúrgicos eletivos, o que põe em risco a saúde dos usuários,

gerando insegurança e medo para os pacientes e suas famílias. A pesquisa apontou que 42,0% dos pacientes entrevistados já sofreram restrição no fornecimento de medicamento para DDU. Por exemplo, 55% dos serviços de atendimento enfrentaram restrição de estoque de fator VIII em 2006, sendo que 25% mencionaram que essa situação ocorreu com regularidade.

A deficiência dos serviços de saúde em diagnosticar correta e precocemente a hemofilia, aliada à limitação do tratamento multidisciplinar oferecido prejudicam a eficácia da atenção à saúde dos pacientes. A cobertura da hemorrede ainda não atende integralmente o princípio da regionalização previsto na Norma Operacional da Assistência à Saúde – NOAS/2002, no sentido de oferecer ao paciente portador de coagulopatia acesso ao acompanhamento multidisciplinar e tratamento medicamentoso próximo de sua residência. Em quatro de 17 unidades da federação pesquisadas esse atendimento ainda está limitado à capital. A pesquisa apontou que 55% dos pacientes têm dificuldade de acesso a médico hematologista/hemoterapeuta, índice que ficou em 36% no caso de tratamento fisioterápico e 31% no caso de apoio psicológico. Por sua vez, três estados não contam com laboratórios de hemostasia e não realizam nenhum tipo de exame de distúrbio de coagulação. Há indício de subdiagnóstico ou sub-registro de hemofílicos no Brasil, haja vista que os índices de prevalência nacional apurados para as hemofilias A e B estão, respectivamente, 23% e 49% abaixo do parâmetro médio mundial.

Por fim, identificaram-se defasagens e duplicidades cadastrais de pacientes portadores de coagulopatias, por estado e por tipo de enfermidade, nas bases de dados da CPNSH e dos hemocentros coordenadores. As diferenças percentuais variaram de -1,8% (Minas Gerais) a 252,4% (Sergipe), com média de 13,3%. Em números absolutos, a diferença foi de 1.206 pacientes. Merece registro que a CPNSH carece de instrumentos que lhe permitam exercer a contento o controle gerencial sobre o consumo de fator de coagulação por paciente e unidade dispensadora, já que a prestação de contas pelos estados é feita de forma resumida e consolidada, não abrangendo tais informações. Evidenciou-se ainda a inexistência de indicadores de desempenho que se refiram à ação auditada, em razão da falta de confiabilidade dos dados sobre o programa e, muitas vezes, ausência desses dados.

Diante disso, as informações produzidas pela avaliação do TCU oferecerão subsídios ao processo de tomada de decisão pelos responsáveis pelo gerenciamento da atenção aos pacientes portadores de coagulopatias. À luz das oportunidades de melhoria de desempenho identificadas, o relatório do TCU apresenta uma série de recomendações voltadas ao aperfeiçoamento dos principais processos e produtos dessa ação governamental, que serão objeto de monitoramento no decorrer dos próximos exercícios.

Ao final da auditoria, a equipe técnica do TCU concluiu seu relatório nos seguintes termos:

Diante do exposto, e visando contribuir para aperfeiçoar a ação Atenção aos Pacientes Portadores de Coagulopatias, submete-se este relatório à consideração superior, com as propostas que se seguem, para, preliminarmente, ser encaminhado aos gestores para comentários.

Recomendar à Secretaria de Atenção à Saúde, com fulcro no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, a adoção das seguintes medidas:

a)garanta a todos os estados e ao Distrito Federal distribuição mínima de concentrado de fator de coagulação em conformidade com os critérios de consumo per capita definidos pelo Subcomitê de Hemofilia, considerando as particularidades de consumo, as diferenças de prevalência das doenças e a revisão periódica dos registros cadastrais dos pacientes, de tal forma que os desvios encontrados pela auditoria do TCU sejam mitigados ou adequadamente justificados;

b)adote medidas regulamentares para o programa de Dose Domiciliar de Urgência – DDU no sentido de: a) exigir que as coordenações estaduais da hemorrede notifiquem nominalmente à Coordenação da Política Nacional de Sangue e Hemoderivados – CPNSH os pacientes que fazem uso regular da DDU e as respectivas doses mensais dispensadas; b) definir os controles internos mínimos de que devem dispor os serviços da hemorrede pública para a dispensação de fator de coagulação; c) definir condutas a serem adotadas em relação à DDU caso haja restrição temporária de estoque de fator de coagulação nos serviços da hemorrede estadual ou do Ministério da Saúde;

c)defina, em articulação com as coordenações estaduais da hemorrede e as associações de portadores de coagulopatias, estratégia de ampliação da cobertura de atendimento do programa de DDU, atuando em três eixos básicos: i) articulação com unidades municipais de saúde para que se disponibilize o apoio necessário ao paciente que não conta com estrutura adequada para o armazenamento do medicamento em seu domicílio, transporte do produto e descarte do material utilizado; ii) atenção psicológica para o incentivo e a detecção de possível indisposição não justificada do paciente ou familiar em participar do programa; iii) realização de programas regulares de treinamento teórico-prático sobre a doença e os cuidados com a medicação, integrando as associações de pacientes no planejamento e divulgação do treinamento;

d)solicite às coordenações estaduais da hemorrede que orientem regularmente o paciente ou responsável que retira medicamento para auto-infusão domiciliar sobre a necessidade de mantê-lo sob refrigeração e, em qualquer caso, evitar o uso de freezer ou congelador, sob pena de deterioração do produto, conforme preceitua o item 4.4 do Manual de Tratamento das Coagulopatias Hereditárias;

e)normalize o programa de atenção integral às pessoas portadoras de coagulopatias, definindo, segundo o nível de complexidade, a constituição mínima do sistema de referência e contra-referência da hemorrede pública para a realização de exames laboratoriais e prestação de atendimento especializado multidisciplinar de rotina e emergencial, entre outros;

f)implemente modelo para qualificação e classificação do nível de complexidade da atenção ao paciente portador de coagulopatia na hemorrede pública (básico, intermediário e avançado, por exemplo), segundo as condições operacionais dos serviços de saúde que prestam atendimento a essa clientela nos estados, dando a devida publicidade dessa rede de atenção no site da Coordenação da Política Nacional de Sangue e Hemoderivados e divulgando-a para a Federação Brasileira de Hemofilia, associações de pacientes e hemocentros coordenadores;

g) defina, em articulação com os hemocentros coordenadores, plano de metas voltado à ampliação da cobertura e à qualificação do atendimento multidisciplinar à pessoa portadora de coagulopatia oferecido pela hemorrede pública, com foco na transversalidade e integração de ações de saúde (hematologia/hemoterapia, pediatria, fisioterapia, ortopedia/fisiatria, cirurgia dentária, enfermagem), assistência psicológica e assistência social, de forma a reduzir as desigualdades de acesso;

h) defina, em articulação com os hemocentros coordenadores, plano de capacitação de pediatras, clínicos, enfermeiros e odontólogos que trabalham nos serviços de urgência, clínica médica e pediatria, estendendo a capacitação, no que couber, aos agentes comunitários de saúde, sobre a definição, sintomatologia, diagnóstico e tratamento das coagulopatias e sobre o sistema de referência e contra-referência de atenção ao paciente;

i) defina, em articulação com os hemocentros coordenadores, plano de comunicação e orientação, dirigida a professores, educadores e diretores de unidades de ensino fundamental e médio, sobre o fato de determinado aluno ser portador de coagulopatia, os cuidados necessários para a prevenção de hemorragias, os procedimentos a serem adotados em caso de sangramentos, dores nas articulações e manchas pelo corpo, a restrição ao uso de certos medicamentos e à prática de determinadas atividades físicas, bem como a necessidade de observância do regime de exceção para esse tipo de aluno previsto no Decreto-Lei nº 1.044/1969;

j) desenvolva, em parceria com os hemocentros coordenadores, Federação Brasileira de Hemofilia, associações de pacientes e outras instituições afins, eventos regulares para a troca de experiências, programação de agendas de discussões e divulgação de boas práticas na condução da ação Atenção ao Paciente Portador de Coagulopatia, dando a devida publicidade do resultado desses eventos no endereço eletrônico da Coordenação da Política Nacional de Sangue e Hemoderivados;

k) realize supervisão técnica regular nas coordenações da hemorrede estadual, com o objetivo de identificar e disseminar boas práticas de gestão, bem como acompanhar e registrar: i) as condições estruturais dos serviços de atendimento hematológico/hemoterápico ao paciente portador de coagulopatia e dos serviços de diagnóstico laboratorial, ii) a amplitude do atendimento multidisciplinar, iii) a organização do serviço de dispensação de medicamentos, e iv) os programas de treinamento, as atividades educativas e os materiais publicitários dirigidos aos pacientes que fazem ou estão aptos a fazer uso da auto-infusão domiciliar;

l) regulamente critérios e defina sistemática de gestão de informação da ação Atenção aos Pacientes Portadores de Coagulopatias, incluindo prazos e responsabilidades para os hemocentros coordenadores manterem atualizados os registros de pacientes junto à Coordenação da Política Nacional de Sangue e Hemoderivados, além da obrigatoriedade de prestarem contas da quantidade de fator de coagulação utilizada por paciente, por serviço de hematologia e por unidade da Federação, com a identificação do motivo que ensejou a dispensação do medicamento, sem prejuízo da incorporação de outras informações que a coordenação nacional julgue conveniente;

m) institua os indicadores de desempenho constantes da Tabela 9 do Relatório de Auditoria, como suporte ao monitoramento e avaliação da ação Atenção aos Pacientes Portadores de Coagulopatias, sem prejuízo da incorporação de outros que a coordenação nacional julgue conveniente.

Recomendar à Secretaria Executiva do Ministério da Saúde que, com fulcro no art. 250, inciso III, do RI/TCU, e art. 4º do Decreto nº 5.841/2006, defina a estrutura regimental da Coordenação da Política Nacional de Sangue e Hemoderivados, buscando, de forma complementar, solucionar problemas que afetam o desempenho das funções inerentes ao controle e monitoramento das ações governamentais que encontram sob seu gerenciamento, com especial atenção à solução da ocupação de instalações provisórias e provimento de quadro de pessoal técnico, de assessoramento e auxiliar compatível com a demanda de trabalho (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008).

5.2.3 - Leitura crítica preliminar: preocupações sociais

Do observado na supra descrita auditoria, evidenciamos um controle que focalizou suas atividades principalmente na avaliação de aspectos relacionados à eficiência das ações que objetivam atender aos pacientes portadores de coaguloplastias.

O direcionamento das avaliações efetuadas, que objetivam observar se as ações do gestor público estão sendo desenvolvidas da melhor maneira possível, evidenciam-se da análise dos objetivos descritos nesta auditoria nos itens i, ii, iii e iv.

Ao final, é possível à equipe de inspeção formular em sua conclusão, sugestões no que tange a providências a serem tomadas no sentido de aprimorar a execução da ação em voga, contribuindo para a execução das políticas públicas.

5.3 – AÇÕES DE VIGILÂNCIA E FISCALIZAÇÃO NO TRÂNSITO INTERNACIONAL DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS

O objeto da auditoria foram as ações de vigilância e fiscalização no trânsito internacional de produtos agropecuários do Programa Segurança Fitozoossanitária no Trânsito de Produtos Agropecuários, sob responsabilidade do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA. Essas ações têm como foco o mercado externo, mediante o exercício da vigilância em portos, aeroportos e postos de fronteiras, com o objetivo de impedir a entrada no País de pragas e doenças de origem animal e vegetal oriundas de outros países.

O objetivo da auditoria foi investigar se o Programa Vigiagro está suficientemente estruturado para executar de forma efetiva as ações que visam garantir a sanidade no trânsito internacional de produtos de origem animal e vegetal, de forma integrada com os demais órgãos do sistema. A auditoria também avaliou se o programa conta com mecanismos de monitoramento e avaliação que permitam ao MAPA controlar e supervisionar a execução das ações.

5.3.1 - Implicações metodológicas e procedimentais

As estratégias metodológicas utilizadas para o trabalho foram: pesquisa documental, análise de dados secundários, metodologia COSO para verificação de controles internos, pesquisa postal e visitas de estudo. Durante as visitas, foram aplicadas entrevistas estruturadas com os responsáveis pelos VIGIAGRO/DT-UF, SVA, Uvagro, bem como fiscais federais agropecuários, representantes da Infraero e das autoridades portuárias. Foram realizadas,

também, pesquisas postais ou via correio eletrônico com todas as VIGIAGRO/DT-UF, SVA e Uvagro. Também foram enviados questionários a todos os fiscais federais agropecuários lotados nas unidades de vigilância.

Foram visitados portos, aeroportos, postos de fronteira e Estações Aduaneiras Interiores - EADI nos Estados do Paraná, Santa Catarina, São Paulo, Espírito Santo, Brasília, Sergipe, Pernambuco, Ceará, Pará e Amazonas. Nesses estados foram aplicadas entrevistas estruturadas com os dirigentes das unidades de vigilância, técnicos da Infraero, Companhias Docas e Receita Federal. Também foi aplicado roteiro de observação direta e realizado o levantamento fotográfico das instalações das unidades.

Os estados foram selecionados em razão dos seguintes critérios: existência de porto, aeroporto, estação aduaneira interior e posto de fronteira com movimento internacional de carga e de passageiros; volume de produtos exportados e importados e locais que oferecem maior risco de entrada no País de pragas e doenças.

A auditoria apontou oportunidades de melhoria quanto à infra-estrutura das unidades que executam o Programa, na integração entre os agentes envolvidos que podem influenciar o alcance de seus objetivos, nos mecanismos de monitoramento e avaliação e nas ações que asseguram a efetividade do Programa.

Os principais achados referem-se a: inadequação da infra-estrutura das unidades de vigilância agropecuária internacional; insuficiência de pessoal; oferta insuficiente de cursos de capacitação para os fiscais federais agropecuários; ausência de mecanismos institucionais que garantam a boa integração dos órgãos envolvidos na fiscalização em portos e aeroportos; deficiência dos mecanismos de supervisão e monitoramento do Programa; ausência da aplicação das sanções pecuniárias previstas na legislação básica que regulamenta a defesa sanitária animal e vegetal; e deficiências dos mecanismos de divulgação das regras de trânsito internacional de produtos agropecuários.

Além disso, constataram-se deficiências nos procedimentos de fiscalização realizados em algumas unidades do Vigiagro no tocante ao acompanhamento e controle da destruição de material orgânico proveniente das áreas primárias, assim como à fiscalização de bagagens de passageiros provenientes de vôos internacionais. Também, observaram-se deficiências na realização das atividades de fiscalização e controle da destruição do lixo de bordo de aviões e navios e na fiscalização de embalagens e suportes de madeira.

Entre os aspectos positivos identificados estão: formação de forças de trabalho para atendimento emergencial em unidades de vigilância que estejam com quantitativo de pessoal insuficiente frente à demanda de serviço; adoção do sistema de rodízio de servidores entre as

atividades desenvolvidas na unidade localizada em Belém/PA, o que proporciona capacitação dos fiscais para atuar em qualquer unidade do estado, desempenhando tarefas variadas, e dificulta a criação de vínculo com despachantes; realização de campanha pelo MAPA no aeroporto Salgado Filho, em Porto Alegre, visando à conscientização dos passageiros sobre os riscos que envolvem o transporte de produtos e insumos agropecuários, com distribuição de folhetos, adesivos e revista em quadrinhos; e continuidade das reuniões das comissões locais do extinto Programa de Harmonização das Atividades de Agentes de Autoridades nos Portos - PROHAGE, criado com o objetivo de tornar mais ágeis as atividades de desembarço das embarcações, cargas, tripulantes e passageiros e reduzir os custos portuários em Belém/PA, Fortaleza/CE e Vitória/ES.

Com o intuito de contribuir para a melhoria do desempenho do Programa, formularam-se recomendações ao MAPA, entre as quais se destacam: levantamento das necessidades de adequação da infra-estrutura e de pessoal das unidades do Vigiagro, informando às respectivas administrações dessas áreas para que adotem as providências cabíveis; realização de concurso público para provimento de cargos de fiscais e agentes administrativos para as Unidades de Vigilância Agropecuária, bem como implementação de mecanismos que incentivem a permanência de servidores em locais pouco atrativos ou de difícil acesso; implementação de política de capacitação dos servidores; promoção da efetiva inclusão de módulo em sistema informatizado, que venha a ser implementado pelo MAPA, que possibilite obter relatórios gerenciais atualizados das atividades desempenhadas pelas unidades do Vigiagro; atualização dos valores previstos para as multas por infração à legislação de segurança fitozoossanitária, bem como a instituição de novas sanções para os casos não previstos em lei; e incremento da divulgação das ações do Vigiagro.

Foram feitas recomendações ao MAPA e a outros órgãos, entre as quais se destacam: juntamente com os Ministérios da Saúde e do Meio do Ambiente, regulamente os procedimentos a ser adotados para a correta destinação dos resíduos sólidos provenientes de navios e aviões e de material resultante das fiscalizações realizadas pelas unidades de vigilância agropecuária, de acordo com o risco fitozoossanitário que apresentem, fazendo as adequações necessárias nos Programas de Gerenciamento de Resíduos Sólidos - PGRS relativos a portos e aeroportos; em conjunto com a Receita Federal, Agência Nacional de Vigilância Sanitária e Infraero, adote providências para disponibilizar incineradores, adequados à legislação ambiental, nos portos e aeroportos com movimento internacional; e, em conjunto com a Advocacia Geral da União - AGU, estabeleça critérios e procedimentos a ser adotados para a solicitação de assistência e orientação jurídica pelos fiscais à AGU.

5.3.2 - Leitura crítica preliminar: expectativas sociais

Com a implementação das recomendações espera-se minimizar o risco de ingresso e propagação de pragas e doenças no País, de maneira que os resultados reflitam: adequação da infra-estrutura e da lotação de pessoal nas unidades de Vigilância Agropecuária Internacional; aperfeiçoamento da qualificação dos fiscais para o exercício de suas atribuições; identificação tempestiva de inconformidades e de deficiências no desempenho do Programa, bem como das medidas necessárias para saná-las; integração com outros órgãos cujas atividades relacionam-se com as ações do Vigiagro; desestímulo ao descumprimento das normas sanitárias diante da possibilidade de aplicação de sanções pecuniárias; maior conscientização da população a respeito da importância do atendimento das exigências de segurança fitozoossanitária; e acompanhamento e controle da destruição de material orgânico proveniente das áreas primárias.

5.4 – AÇÃO CONSTRUÇÃO DE CISTERNAS PARA ARMAZENAMENTO DE ÁGUA

A falta de recursos hídricos afeta severamente as condições de sobrevivência das, aproximadamente, 8,6 milhões de pessoas que vivem em áreas rurais do Semi-Árido brasileiro. A Ação auditada destina-se a assistir a essa população por meio da construção de cisternas de placas de cimento para armazenamento da água da chuva que, após cair no telhado das casas, é captada por calhas e direcionada para as cisternas em canos de PVC. As cisternas possuem capacidade de armazenar 16 mil litros de água, suficientes para que uma família de cinco pessoas possa beber, cozinhar e escovar os dentes durante o período de seca.

O Programa Fome Zero, lançado em 2003, reconheceu o acesso à água como parte essencial da Política de Segurança Alimentar e Nutricional. Nesse sentido, o Governo Federal passou a apoiar o projeto para construção de cisternas de iniciativa do fórum da sociedade civil denominado Articulação no Semi-Árido Brasileiro - ASA. Para viabilizar a assinatura de termo de parceria com o Governo Federal, a ASA criou a OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público) Associação Programa Um Milhão de Cisternas - AP1MC. Aproximadamente, 86% dos recursos da Ação foram aplicados nessa parceria, mas também foram firmados convênios com os Estados da Bahia, da Paraíba, de Pernambuco, do Piauí, do Rio Grande do Norte e com alguns municípios.

A utilização de diversas técnicas de diagnóstico indicou que a auditoria deveria verificar se o gerenciamento da Ação está possibilitando o suprimento de água potável nas

residências da área rural do Semi-Árido nos períodos de estiagem, por meio da distribuição equitativa de cisternas, de forma a proporcionar benefícios sustentáveis à população beneficiada.

A Ação Construção de Cisternas para Armazenamento de Água recebeu dotação orçamentária específica, no valor de R\$ 68.712.702, apenas na Lei Orçamentária Anual de 2005. Nos anos anteriores, a construção de cisternas foi apoiada por intermédio de outras ações e a execução financeira atingiu o montante de R\$ 24,5 milhões, em 2003; e R\$ 63,6 milhões, em 2004. É importante ressaltar que todas as doações em dinheiro efetuadas em favor do Programa Fome Zero são revertidas para a construção de cisternas.

O Acórdão n.º 879/2005 do Plenário do TCU incluiu no Plano de Fiscalizações do Tribunal a realização de auditoria de natureza operacional na Ação Construção de Cisternas para Armazenamento de Água, de responsabilidade da Secretaria Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional -SESAN do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - MDS e que integra o Programa Acesso à Alimentação.

O objetivo do Programa Acesso à Alimentação é garantir à população em situação de insegurança alimentar o acesso à alimentação digna, regular e adequada à nutrição e manutenção da saúde humana. Por sua vez, a Ação auditada tem por finalidade suprir a falta de água nos períodos de estiagem no Semi-Árido por meio do armazenamento de água da chuva em cisternas.

5.4.1 - Implicações metodológicas e procedimentais

A estratégia metodológica definida incluiu a realização de visitas de estudo a nove estados do Semi-Árido, nas quais foram realizadas entrevistas com famílias beneficiadas, agentes de saúde, gestores e funcionários envolvidos com a operacionalização da Ação. A estratégia contemplou, ainda, a realização de pesquisa por meio de questionários enviados às Unidades Gestoras Microrregionais da APIMC, aos governos estaduais e a outras entidades com atuação relacionada ao abastecimento de água no Semi-Árido. Também foram consultados sistemas de informação, relatórios, bancos de dados, leis, normas e outros documentos concernentes à Ação.

Constatou-se que as atividades de controle e de monitoramento desenvolvidas pelo MDS apresentam deficiências, bem como que os indicadores de desempenho utilizados não têm sido suficientes para medir todos os aspectos relevantes da operacionalização da Ação. Além disso, foi possível observar a falta de padronização na correção de eventuais problemas identificados na implementação da Ação. Adicionalmente, os canais de comunicação para que

a população apresente sugestões, críticas ou denúncias foram considerados insuficientes e mal divulgados.

As entrevistas realizadas demonstraram, também, que a metodologia utilizada para a distribuição das cisternas não observa estritamente o público-alvo definido pelo MDS. Ademais, da forma como foi concebida, a Ação não garante a preservação do princípio da equidade, visto que grupos sociais, extremamente carentes não podem receber os equipamentos por não serem proprietários dos imóveis em que residem, por suas casas não apresentarem as condições adequadas, ou por suas regiões não serem atendidas pelas entidades da sociedade civil que atuam junto à AP1MC. Em algumas localidades foi observada, ainda, a vinculação do recebimento das cisternas ao pagamento de mensalidades para fundos rotativos ou para associações comunitárias.

Não obstante terem sido levantados problemas na durabilidade e manutenção das cisternas e da água armazenada, as entrevistas realizadas demonstraram que as cisternas têm beneficiado a população atendida, especialmente, em relação às suas condições de saúde e porque têm disponibilizado maior tempo para a execução de outras atividades, na medida em que diminuem os deslocamentos para a coleta de água. Ainda assim, não foram detectadas melhorias significativas nas condições econômicas das famílias beneficiadas.

Diante do exposto, estão sendo propostas recomendações aos gestores, dentre as quais se destacam a adoção de indicadores de desempenho adequados para a medição dos aspectos relevantes da Ação; o estabelecimento de mecanismos de monitoramento, com o planejamento prévio de visitas periódicas in loco; definição de metodologia para assegurar o enquadramento das famílias beneficiadas entre o público-alvo; o desenvolvimento de estudos de forma a direcionar a Ação em favor das comunidades e famílias mais carentes; a articulação com o Ministério da Saúde para que os agentes comunitários de saúde sejam instruídos sobre os procedimentos para o tratamento da água das cisternas; a ênfase nas orientações sobre o tratamento de água dirigido às famílias; a articulação com outros órgãos governamentais visando ao incentivo a atividades produtivas na região; e a realização de estudos de forma a assegurar a consistência das técnicas construtivas adotadas, bem como a adequação dos custos incorridos com a operacionalização da Ação.

5.4.2 - Leitura crítica preliminar: expectativas sociais

Espera-se que a adoção das medidas propostas contribua, especialmente, para o aperfeiçoamento das rotinas de gerenciamento executadas pelo MDS, para a adoção de mecanismos que assegurem a distribuição mais equitativa das cisternas entre a população

necessitada e para correta manutenção da qualidade da água da chuva nelas armazenada, em benefício da população carente do Semi-Árido brasileiro.

5.5 – AÇÃO APOIO À FORMAÇÃO CONTINUADA DE PROFESSORES DO ENSINO FUNDAMENTAL

O Acórdão TCU n.º 879/2005-Plenário incluiu no Plano de Fiscalização do Tribunal para o segundo semestre de 2005 a realização de auditoria de natureza operacional no programa Valorização e Formação de Professores e Trabalhadores da Educação Básica, sob a responsabilidade da Secretaria de Educação Básica do Ministério da Educação e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE.

O Programa em tela apresenta como objetivo, enunciado no Plano Plurianual 2004/2007, oferecer oportunidades de capacitação e formação continuada aos professores e trabalhadores da educação básica, associados a planos de carreira, cargos e salários, e promover acesso a bens culturais e a meios de trabalho.

Para fins de definição do escopo da auditoria, foi selecionada a ação Apoio à Formação Continuada de Professores do Ensino Fundamental, que tem como finalidade assegurar aos professores do Ensino Fundamental as condições para a reflexão sobre a prática pedagógica visando melhor qualidade da educação. Em termos de materialidade, no período de 2000 a 2005, a ação apresentou execução financeira de R\$ 52,1 milhões.

A ação é executada, de forma descentralizada, por estados e municípios, que devem, preliminarmente, apresentar projeto educacional ao Ministério da Educação e não possuem restrições legais e documentais que impossibilitem sua habilitação ao recebimento de transferências voluntárias da União. Considerando as disponibilidades orçamentárias e os critérios de priorização de atendimento, os proponentes que forem habilitados e tiverem seus Planos de Trabalho aprovados na íntegra ou com as revisões de mérito demandadas pelo Ministério assinam um termo de convênio. Os convenientes, por sua vez, contratam entidades/profissionais para a realização dos cursos e atividades de formação, devendo, de acordo com as exigências legais, elaborar e apresentar as prestações de contas finais dos recursos recebidos e aplicados.

Sendo o foco deste trabalho a aferição dos resultados dos programas de formação ministrados, a auditoria foi orientada no sentido de diagnosticar as melhorias alcançadas no planejamento e na prática pedagógica dos professores e das escolas da rede pública de Ensino

Fundamental. Além disso, também foram objetos de investigação a qualidade dos cursos ministrados, os sistemas de controle interno utilizados na elaboração, aprovação e monitoramento dos projetos educacionais, bem como os instrumentos de promoção da equidade adotados na alocação dos recursos orçamentários e na seleção dos beneficiários. Foram, então, definidas quatro questões a serem investigadas:

- i) Em que medida a formação ofertada tem afetado a atitude e o comportamento docente do professor e contribuído para a melhoria do planejamento e da prática pedagógica em sala de aula e na escola;
- ii) Em que medida os processos de planejamento e execução do curso de formação continuada e de seleção dos professores beneficiários vêm sendo orientados por critérios de transparência, adequação técnica e equidade de acesso;
- iii) Em que medida os procedimentos utilizados pelo Ministério da Educação e Cultura - MEC para análise e aprovação dos projetos são conhecidos pelos executores da ação e são satisfatórios para assegurar maior economicidade, qualidade e conformidade dos Planos de Trabalho apresentados, assim como propiciar melhor equidade na distribuição dos recursos;
- iv) Em que medida os controles estatal e social são efetivos na avaliação e monitoramento dos projetos de formação continuada contratados.

5.5.1 - Implicações metodológicas e procedimentais

De forma a avaliar essas questões da maneira mais completa possível, adotaram-se como estratégias metodológicas:

- a) pesquisa quantitativa, por meio de encaminhamento via postal, de questionário estruturado a beneficiários de curso de formação continuada, gestores de escolas públicas de Ensino Fundamental e gestores municipais de educação;
- b) pesquisa qualitativa, por meio de visitas de estudo a 21 municípios de 6 estados brasileiros, com a realização de entrevista/grupo focal com professores e gestores públicos municipais de educação;
- c) verificação de sistemas de controles internos por meio de roteiro de verificação apoiado na metodologia COSO; d) utilização de dados secundários; e) análise documental. Para fins de pesquisa quantitativa, o período de abrangência da auditoria ficou restrito aos convênios celebrados em 2004, que totalizaram 333 convênios.

Constatou-se percepção positiva do beneficiário do curso de formação continuada em relação ao impacto do treinamento sobre a melhoria da sua prática pedagógica, com efetividade também na elevação da sua motivação e auto-estima, da sua autoconfiança e segurança para a execução da atividade docente em sala de aula, além da receptividade a mudanças de comportamento diante de novos paradigmas educacionais. A capacitação recebida possibilitou ainda o aperfeiçoamento dos critérios de avaliação periódica dos alunos. Os resultados por região, no entanto, demonstram que o aproveitamento não é homogêneo. Em alguns casos, os conteúdos aprendidos tiveram aplicabilidade limitada, ocasionada por problemas intrínsecos ao ambiente da escola.

Verificou-se a carência dos professores entrevistados em relação ao aprofundamento de algumas temáticas consideradas relevantes na sua atividade pedagógica, entre elas a Transversalidade e a Educação Inclusiva assim como demanda por módulos com matéria específica para aqueles professores que atuam nas séries mais avançadas do Ensino Fundamental. Em geral, há falta de referência no planejamento e na execução dos cursos de formação continuada a respeito da Agenda 21.

Houve reclamação dos professores quanto à adequação do período em que a capacitação foi realizada, com interferências negativas sobre algumas turmas de alunos que não tiveram reposição de aulas. Além do mais, a pesquisa apontou oportunidades de melhoria na tempestividade da divulgação da programação do curso, previamente ao seu início, e na transparência dos critérios de seleção dos seus beneficiários.

Há possibilidades de aperfeiçoamento da equidade da ação, considerando-se que a restrição de recursos orçamentários vem inviabilizando a universalização de atendimento aos municípios elegíveis pela norma, gerando, conseqüentemente, descontinuidade de atendimento. A utilização de estudo técnico preliminar elaborado no âmbito da Secretaria de Educação Básica - SEB/MEC, o qual mapeou o desempenho de municípios brasileiros em relação ao rendimento escolar dos alunos sob a ótica do abandono e da repetência, poderá agregar valor à análise de mérito na seleção dos projetos educacionais, contribuindo na focalização de atendimento da ação.

Quanto à Rede Nacional de Formação Continuada de Professores da Educação Básica, os municípios ainda não estão comprometidos com a sua utilização; até porque é algo muito novo e a maioria deles demonstrou não ter conhecimento de seus serviços.

Ameaça para a efetividade da ação diz respeito à falta de informação de grande parte dos agentes executores sobre as principais carências pedagógicas dos professores da rede pública que lecionam no Ensino Fundamental, assim como a inexistência de um plano

prevendo diretrizes, objetivos e metas relativas à formação continuada desses profissionais. O despreparo administrativo por parte dos proponentes à captação de recursos da ação vem dificultando o cumprimento das exigências técnicas e legais de habilitação aos recursos, além de ensejar constantes diligências por parte do MEC para sanar lacunas e inconsistências quanto ao mérito do pleito apresentado. Verificou-se, ainda, que as escolas e os professores não participaram efetivamente do processo de construção da demanda por capacitação.

Por fim, constatou-se desconhecimento pela Gerência da ação quanto à efetividade da capacitação recebida pelo professor para melhorar/transformar a realidade e as condições de sua atuação profissional. A ausência dessas informações afeta o processo de tomada de decisão, impede a prestação de contas à sociedade sobre os resultados da ação de governo, além da possibilidade de gerar desperdícios de recursos em virtude da geração de despesas com baixa utilidade social. Também ficou demonstrada a existência de fragilidades nos controles internos do FNDE, o que agrava o risco da ocorrência de impropriedades administrativas, tais como erros e fraudes.

Tendo em vista as constatações levantadas pelo relatório de auditoria, e visando contribuir para a melhoria do desempenho da ação de formação continuada de professores, considerou-se oportuno recomendar ao FNDE e à SEB/MEC a adoção de medidas no sentido de: a) fortalecer a apropriação do conteúdo do curso pelos professores como subsídio ao planejamento pedagógico e à construção de um projeto de aprendizagem para a escola; b) aperfeiçoar o fluxo e a demanda de informações que subsidiem o processo de avaliação e tomada de decisão pelos gestores federais da ação; c) aperfeiçoar a transparência, a articulação institucional e a equidade de atendimento; d) qualificar a atuação dos executores durante a etapa de planejamento, em especial no levantamento do perfil de seu corpo docente e de suas deficiências na formação escolar, na organização dos cursos e na seleção dos beneficiários.

5.5.2 - Leitura crítica preliminar: expectativas sociais

Espera-se que a implementação das recomendações contribua para minimizar problemas que estão ou podem vir a comprometer o alcance dos seus objetivos e à boa aplicação dos recursos públicos, além de fortalecer a *accountability*, a efetividade, a transparência e a equidade de acesso dos beneficiários, considerando-se que reside nessas dimensões os principais riscos inerentes à ação avaliada. Ao final dos trabalhos foi possível construir também indicadores de desempenho para avaliação gerencial dos programas de formação continuada.

5.6 – PROGRAMA DOAÇÃO, CAPTAÇÃO E TRANSPLANTE DE ÓRGÃOS E TECIDOS

O objetivo do Programa Doação, Captação e Transplante de Órgãos e Tecidos, que está sob a responsabilidade da SAS do Ministério da Saúde, é “reduzir o tempo de espera em fila de candidatos a transplante, por meio da otimização do uso de órgãos e tecidos, recursos operacionais, humanos e assistenciais na área de transplante, com a preservação da ética”.

No orçamento de 2004 e de 2005 foram consignados ao programa e às suas respectivas ações créditos da ordem de R\$ 17.530.000 e R\$14.051.000, respectivamente. Entretanto os recursos aplicados pelo sistema público de saúde na atividade de transplantes atingem cifras bastante superiores. Em 2004, o valor gasto com as cirurgias de transplantes foi de aproximadamente 155 milhões de reais. Se forem considerados, além dos gastos com transplantes, os procedimentos associados e os medicamentos, esse valor aumenta para mais de 400 milhões de reais.

A utilização de diversas técnicas de diagnóstico indicaram que a auditoria deveria verificar em que medida o programa tem sido efetivo em propiciar a otimização do uso dos órgãos e tecidos para os pacientes necessitados, mediante análise dos procedimentos operacionais utilizados, das medidas adotadas visando à qualidade e à atualização tecnológica dos procedimentos médicos, bem como se está sendo garantido tratamento tempestivo e equitativo a todo o público-alvo.

5.6.1 - Implicações metodológicas e procedimentais

A estratégia metodológica utilizada na análise das questões de auditoria incluiu a realização de consultas à legislação e a dados secundários. Também foram realizadas visitas de estudo a seis estados brasileiros, contemplando entrevistas estruturadas com técnicos das Central de Notificação Captação e Distribuição de Órgãos e Tecidos - CNCDOs, profissionais de saúde, pacientes e suas associações. Foram realizadas, ainda, pesquisas postais com pacientes mantidos na lista de espera por transplantes e já transplantados, bem como pesquisa via web-mail com envio de questionário a todas as CNCDOs e a associações de pacientes.

Constatou-se que as atividades de planejamento, gerenciamento, execução, controle e monitoramento das ações do programa, assim como a articulação entre os componentes do Sistema Nacional de Transplantes - SNT, apresentam deficiências. Além disso, os sistemas informatizados em uso, que se apresentam em diferentes versões nas Centrais estaduais, não

são seguros contra fraudes, não permitem o acompanhamento das alterações realizadas, nem a consolidação das listas de espera ou dos dados estatísticos em âmbito nacional.

Observou-se, também, que as estratégias de capacitação adotadas têm se mostrado insuficientes para sanar as carências existentes, em especial, em relação ao preparo para a realização das notificações das mortes encefálicas e a falhas na atuação das Comissões Intra-Hospitalares de Transplantes. Além disso, foram observados problemas na disseminação de informações técnicas para os profissionais de saúde envolvidos.

O acompanhamento dos serviços prestados pela rede de saúde autorizada para transplantes também se mostrou deficiente, não permitindo que a qualidade dos serviços prestados nem os resultados terapêuticos após a realização dos transplantes sejam mensurados adequadamente.

A auditoria constatou, também, que o acesso da população aos transplantes não tem sido equitativo, e algumas informações obtidas indicaram situações em que os critérios estabelecidos para a distribuição dos órgãos podem ter sido desconsiderados.

Diante do exposto, propôs-se um conjunto de recomendações a serem dirigidas aos gestores que versam sobre todo gerenciamento do programa e envolvem, entre outros aspectos, a necessidade de que sejam adotadas as seguintes medidas: revisão dos sistemas de informática em uso e das rotinas utilizadas na sua operacionalização; acionamento periódico do Grupo Técnico de Assessoramento - GTA, órgão criado para assistir ao órgão central do SNT; elaboração de manuais operacionais básicos; revisão das estratégias de capacitação e de disseminação de informações relevantes aos profissionais envolvidos; necessário acompanhamento dos resultados terapêuticos após a realização dos transplantes e dos resultados gerenciais do programa; adequação da estrutura da CNCDO; revisão da rede de saúde de modo a favorecer as doações de órgãos e a realização dos transplantes; maior divulgação aos pacientes acerca da sua situação nas listas de espera por transplantes.

5.6.2 - Leitura crítica preliminar: expectativas sociais

Espera-se que a implementação dessas propostas concorram para que as rotinas executadas no âmbito do SNT sejam seguras contra fraudes e possibilitem o efetivo gerenciamento do programa e da lista única de receptores. Entre outros benefícios, almeja-se, ainda, que as medidas favoreçam o desenvolvimento de mecanismos efetivos de acompanhamento dos resultados dos transplantes, e maior equidade de acesso aos tratamentos para os pacientes que deles necessitam.

6 - RESULTADOS DOS SEIS EXEMPLOS PESQUISADOS: UMA ARTICULAÇÃO DAS ANÁLISES PARA MELHOR COMPREENSÃO DO PROBLEMA DA PESQUISA DO CASO DO TCU.

Inferimos ao final, a partir da análise das experiências do TCU – TCU e destacadas nesta pesquisa, como a implantação de auditorias operacionais, cuja análise é baseada em resultados, poderia impactar na consecução da atividade fim do TCE-RJ, de modo a torná-lo apto a atender às demandas que o novo paradigma público administrativo da administração gerencial exige.

Cabe antes, ressaltar que, através da investigação das auditorias apresentadas nesta pesquisa, pudemos observar que as mesmas não restringiram seus escopos de análise aos tradicionais aspectos legal-orçamentários. As auditorias basearam suas ações em análises referentes às atividades finalísticas das ações, efetuando valorações quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos resultados auferidos com as ações dos gestores públicos.

Este achado vem de encontro ao disposto anteriormente nesta dissertação, quando da especificação dos objetos de análise das auditorias de natureza operacional.

Ademais, evidenciamos a aplicabilidade do disposto pelos autores citados neste trabalho acerca das características do modelo de auditorias aqui analisado, dentre as quais, destacamos aquela efetuada por Wesberky (1985, p.5) ao expor que a auditoria operacional é: “[...] um exame e avaliação das atividades realizadas em uma entidade para estabelecer e aumentar o grau de eficiência, economia e eficácia do seu planejamento, organização, direção e controle interno”.

Quanto ao alcance das auditorias operacionais, através dos casos pesquisados, pudemos constatar que as inspeções mostraram-se profícuas na avaliação de como os órgãos e entidades realizadoras das políticas públicas protegem e utilizam seus recursos, na evidenciação de causas de práticas antieconômicas e ineficientes, além da avaliação do atingimento de metas previstas.

Importa ressaltar como os relatórios de auditoria referentes a cada caso transcrito, elaborados pelas respectivas equipes de inspeção do TCU, ao final, sugeriram providências aos administradores públicos correspondentes, no intuito de corrigir eventuais falhas no direcionamento dos programas.

Este é um passo importante no sentido da disposição acerca do novo papel que se abre aos Tribunais de Contas junto à administração pública, citada por Gomes (2002, p.78):

[...] os Tribunais de Contas devem se preparar para cumprir uma nova função: sugerir. Sim, em face dos achados ou das descobertas, termos que nos vêm dos próprios manuais, a missão da auditoria é apresentar sugestões ou informes para melhorar a eficiência, a economia e a efetividade.

As características expostas nos últimos cinco parágrafos, decorrentes de uma releitura analítica, em termos operacionais e legais, somada à postura crítica diante de aspectos relacionais e preocupações sociais, concluímos que as auditorias operacionais configuram-se como o modelo de controle apto a ser utilizado quando da implantação do modelo de administração gerencial, tendo em vista sua análise focada na avaliação final dos resultados da administração pública, pressuposto primordial no caso de implantação deste modelo administrativo.

Ademais, construímos o quadro esquemático que se segue, de modo a relacionar mais precisamente os pressupostos da administração gerencial, anteriormente destacados no quadro 2, em cada uma das auditorias operacionais que foram objeto de pesquisa, nos exemplos deste caso.

Ações Tipos de Controle	AUDITORIA OPERACIONAL NA FUNASA	AÇÃO ATENÇÃO AOS PACIENTES PORTADORES DE COAGULOPATIAS	AÇÕES DE VIGILÂNCIA E FISCALIZAÇÃO NO TRÂNSITO INTERNACIONAL DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS
Controle baseado nos resultados	Efetuou-se uma análise dos recursos aplicados nas atividades administrativas em confronto com os aplicados na área finalística, uma avaliação acerca da relação custo-benefício dos serviços prestados.	Os objetivos da auditoria foram: i) verificar a orientação para minimizar o risco de desabastecimento das unidades da hemorrede e para o atendimento equitativo dos pacientes ii) avaliar a gestão de informações cadastrais e o controle do consumo de fator de coagulação; iii) verificar a cobertura e estrutura da hemorrede pública iv) identificar os instrumentos de supervisão e monitoramento adotados pela ação e as boas práticas de gestão.	O objetivo da auditoria foi investigar se o Programa Vigiaagro está suficientemente estruturado para executar as ações que visam garantir a sanidade no trânsito internacional de produtos de origem animal e vegetal, de forma integrada com os demais órgãos do sistema. A auditoria também avaliou se o programa conta com mecanismos de monitoramento e avaliação que permitam ao MAPA controlar e supervisionar a execução das ações.
Foco do Controle nos aspectos de economia, eficiência, eficácia e efetividade	A análise ilustra o enfoque finalístico, característico das Auditorias de Natureza Operacional, ao abordar principalmente os aspectos de economicidade e eficiência das ações do gestor público.	Evidenciamos um controle que focalizou suas atividades principalmente na avaliação de aspectos relacionados à eficiência das ações que objetivam atender aos pacientes portadores de coaguloplastias.	A auditoria focalizou-se em aspectos de efetividade do Programa Vigiaagro, no que tange a garantir a sanidade no trânsito internacional de produtos de origem animal e vegetal.
Momento do Controle a posteriori,	Auditoria Operacional realizada no período de 16/04 a 11/05 de 2007, avaliando o desempenho do órgão até aquele momento.	A inspeção executada durante o exercício de 2006 focalizou a execução do programa nos exercícios de 2004 e 2005	A análise efetuada se deu no exercício de 2005, objetivando avaliar as ações do programa até aquele momento.
Quanto à tempestividade das auditorias	Tempestivamente em relação ao desenvolvimento das atividades do órgão	Os trabalhos foram desenvolvidos e chegaram a termo, tempestivamente em relação à execução do programa	As análises foram efetuadas concomitantemente ao desenvolvimento do programa, podendo assim avaliá-lo efetivamente.

Ações	AUDITORIA OPERACIONAL NA FUNASA	AÇÃO ATENÇÃO AOS PACIENTES PORTADORES DE COAGULOPATIAS	AÇÕES DE VIGILÂNCIA E FISCALIZAÇÃO NO TRÂNSITO INTERNACIONAL DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS
Papel dos tribunais como órgãos auxiliares do gestor no que tange ao aperfeiçoamento da administração	Ao final do trabalho, a equipe de inspeção apresentou Determinações à FUNASA, além de recomendações ao Ministro da Saúde e à própria FUNASA no sentido de adotar aperfeiçoamentos em seus procedimentos	Constatou-se que o gerenciamento da distribuição de medicamentos, a base de dados cadastrais e a cobertura da hemorrede carece de aperfeiçoamento. Assim, ao final, foram apresentadas Recomendações à SAS, além da Secretaria Executiva do Ministério da Saúde no que tange a providências a serem tomadas no sentido de aprimorar a execução da ação em voga.	A auditoria apontou oportunidades de melhoria quanto à infra-estrutura das unidades que executam o Programa, na integração entre os agentes envolvidos, dentre outros. Com o intuito de contribuir para a melhoria do desempenho do Programa, formularam-se recomendações ao MAPA e a outros órgãos, dentre os quais se destacam: os Ministérios da Saúde e do Meio do Ambiente.

Quadro 3 – Auditoria Operacional nos casos pesquisados

Fonte própria

Ações	AÇÃO CONSTRUÇÃO DE CISTERNAS PARA ARMAZENAMENTO DE ÁGUA	AÇÃO APOIO À FORMAÇÃO CONTINUADA DE PROFESSORES DO ENSINO FUNDAMENTAL	PROGRAMA DOAÇÃO, CAPTAÇÃO E TRANSPLANTE DE ÓRGÃOS E TECIDOS
Tipos de Controle	A auditoria objetivou verificar se o gerenciamento da Ação está possibilitando o suprimento de água potável nas residências da área rural do Semi-Árido nos períodos de estiagem, por meio da distribuição equitativa de cisternas, de forma a proporcionar benefícios sustentáveis à população beneficiada.	A auditoria foi orientada no sentido de diagnosticar as melhorias alcançadas no planejamento e na prática pedagógica dos professores e das escolas da rede pública de Ensino Fundamental. Além disso, também foram objetos de investigação a qualidade dos cursos ministrados, os sistemas de controle interno utilizados na elaboração, aprovação e monitoramento dos projetos educacionais, bem como os instrumentos de promoção da equidade adotados na alocação dos recursos orçamentários e na seleção dos beneficiários	A auditoria objetivou verificar em que medida o programa tem sido efetivo em propiciar a otimização do uso dos órgãos e tecidos para os pacientes necessitados, mediante análise dos procedimentos operacionais utilizados, das medidas adotadas visando à qualidade e à atualização tecnológica dos procedimentos médicos, bem como se está sendo garantido tratamento tempestivo e equitativo a todo o público-alvo.
Foco do Controle nos aspectos de economia, eficiência, eficácia e efetividade	A auditoria apresentou análises referentes a aspectos de eficiência, eficácia e efetividade da ação de construção de cisternas para armazenamento de água.	Foi focalizada neste trabalho as avaliações de controle finalístico que se baseiam em aspectos de eficácia e efetividade das ações propostas.	Este trabalho efetuou análises referentes à eficiência, eficácia e efetividade da ação em questão ao avaliar a consecução de seu objetivo maior, analisando os procedimentos operacionais utilizados para tal.
Momento do Controle a posteriori	A análise se deu quando das referidas cisternas já instaladas e em funcionamento, através de visitas às suas localidades	A análise efetuada se deu no segundo semestre de 2005, objetivando avaliar as ações do programa nos exercício de 2000 a 2005.	A auditoria foi realizada no exercício de 2005 e avaliou o programa ora efetivamente implantado.
Quanto à tempestividade das auditorias	A Auditoria foi realizada quando da ação de construção de cisternas ainda em efetiva operacionalização.	A fiscalização se deu tempestivamente à execução da ação apoio à formação continuada de professores do ensino fundamental	A auditoria se deu analisando o desempenho do programa então em execução, tempestivamente.

Ações	AÇÃO CONSTRUÇÃO DE CISTERNAS PARA ARMAZENAMENTO DE ÁGUA	AÇÃO APOIO À FORMAÇÃO CONTINUADA DE PROFESSORES DO ENSINO FUNDAMENTAL	PROGRAMA DOAÇÃO, CAPTAÇÃO E TRANSPLANTE DE ÓRGÃOS E TECIDOS
Tipos de Controle	Foram propostas recomendações aos gestores, dentre as quais se destacam a adoção de indicadores de desempenho adequados, o estabelecimento de mecanismos de monitoramento, com o planejamento prévio de visitas periódicas in loco; definição de metodologia para assegurar o enquadramento das famílias beneficiadas entre o público-alvo, dentre outras.	Tendo em vista as constatações levantadas pelo relatório de auditoria, e visando contribuir para a melhoria do desempenho da ação de formação continuada de professores, considerou-se oportuno recomendar ao FNDE e à SEB/MEC a adoção de medidas que contribuam para minimizar problemas que estão ou podem vir a comprometer o alcance dos seus objetivos e à boa aplicação dos recursos públicos.	Propôs-se um conjunto de recomendações, dentre outras; a revisão dos sistemas de informática em uso e das rotinas utilizadas na sua operacionalização; revisão das estratégias de capacitação e de disseminação de informações relevantes aos profissionais envolvidos; necessário acompanhamento dos resultados terapêuticos após a realização dos transplantes e dos resultados gerenciais do programa
Papel dos tribunais como órgãos auxiliares do gestor no que tange ao aperfeiçoamento da administração			

Quadro 4 – Auditoria Operacional nos casos pesquisados

Fonte própria.

Dessa forma, com base nos estudos apresentados, identificamos que a implantação do modelo de auditorias operacionais, por parte do TCE-RJ apresenta condições para impactar a consecução de sua atividade fim, de modo a torná-lo apto ao atendimento dos pressupostos do novo paradigma público administrativo da administração gerencial.

Por fim, cabe ainda ressaltar que, tendo em vista a não linearidade da evolução científica e organizacional, mas o seu desenvolvimento baseado na ruptura de paradigmas, conforme dispõe Motta (1999, p.40):

Thomas Kuhn desenvolveu o conceito de paradigma para analisar a evolução das ciências. Via essa evolução não como a acumulação linear de conhecimentos, pela aceitação ou rejeição de hipóteses, mas como a sucessão de períodos de continuidade e descontinuidade provocados por rupturas com o conhecimento existente. Esse rompimento faz o novo estoque de conceitos, procedimentos e teorias ser totalmente incompatível com o anterior. Assim, as revoluções científicas ocorrem não somente quando se encontram evidências não-controvertidas mas quando se alteram as premissas ou paradigmas.

Entendemos que a mudança para o paradigma da administração gerencial não se dará através da evolução contínua dos pressupostos do modelo administrativo burocrático, mas, com a substituição destes por outros orientados àquele modelo. Tendo em vista as vantagens gerenciais aliadas aos aspectos sociais relacionados às atividade do TCE-RJ, urge que a administração pública envide esforços no sentido de efetuar esta implantação da maneira mais breve e da forma mais bem planejada possível.

7 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

É inevitável que, em um Estado onde, segundo Amaral (2008), a carga tributária cobrada da população economicamente ativa alcança o equivalente a cerca de cinco meses de seu trabalho por ano, cada vez mais se levantem questionamentos acerca da capacidade desse Estado de apresentar contrapartidas à população a altura da tributação efetuada, ou seja, que se avalie cada vez mais a relação custo-benefício deste Estado.

Assim, a necessidade do Estado adotar um modelo administrativo voltado para o melhor atendimento possível das necessidades da população, tendo em vista os recursos disponíveis, apresenta-se como um dos principais clamores da atual sociedade. Na busca destes pressupostos, ergue-se o modelo de administração gerencial como um método com perspectivas animadoras.

As Auditorias de Natureza Operacional são apontadas na literatura especializada como a ferramenta apta a avaliar se as contrapartidas do Estado, efetuadas por meio de ações de políticas públicas, estão sendo realizadas da melhor maneira possível, de forma a apresentar o melhor benefício face aos custos suportados pela população contribuinte.

Esta pesquisa que se propôs a averiguar o que a literatura especializada afirma, acabou por considerar essa afirmação válida, considerando o estudo dos casos referentes às inspeções realizadas pelo TCU, apesar de reconhecer como ainda recente a aplicação desse novo método de trabalho, o que traz boas expectativas,mas também, sugere alguma cautela.

O modelo metodológico escolhido mostrou-se adequado à nossa proposta, tendo em vista que:

- a pesquisa bibliográfica efetuada, relativa à experiência do TCU na realização de auditorias de natureza operacional - que avaliaram programas de governo - permitiu a realização de inferências em relação ao TCE-RJ, possibilitadas pela similaridade da atividade precípua das duas entidades, qual seja o controle externo da administração pública;
- a pesquisa documental embasou com aspectos legais e fundamentos extraídos de relatórios a dinâmica e a problemática que a auditoria operacional realiza e enfrenta;
- os exemplos do estudo de caso, possibilitaram explicitar variados aspectos da realidade concreta, onde a auditoria operacional começou a ser implementada, revelando a

contribuição da postura exploratória, para iluminar o caso, na delimitação já inicialmente proposta pela metodologia adotada.

Contudo, e de acordo com o que foi brevemente citado acima, devido à relativa incipiência em que ainda se encontra a implementação de auditorias de natureza operacional no Brasil – o que é possível considerar-se aceitável devido à três fatores observados, isto é:

- à novidade do novo método de trabalho - em que pese a sua aplicação há alguns anos, reconhecendo, porém, a complexidade das mudanças que implica,
- ao curto período de aplicação e de pesquisa com análise mais apurada de resultados,
- e, também, ao âmbito ainda restrito do atual estágio de aplicação.

Diante dessa realidade, limitações em nossa pesquisa foram inevitáveis. Por essas razões, no estudo de caso com os exemplos realizados concretamente, a dificuldade de encontrar dados que permitissem avaliar mais profunda e amplamente a melhoria qualitativa foram esperados.

Os Índícios observados nos programas governamentais, quando da adoção dos redirecionamentos apontados pela recomendações das equipes de inspeção que efetuaram avaliação de programas - como os exemplos pesquisados - precisam ser retomados, acompanhados sistematicamente, tanto com objetivos de pesquisa qualitativa e possivelmente, em breve, também, quantitativa, quanto com objetivos práticos gerenciais.

A metodologia utilizada neste trabalho, referente ao estudo de caso da experiência do TCU, com a realização de auditorias operacionais que tiveram apreciação plenária nos anos de 2008, 2007 e 2006, permitiu evidenciar que o modelo de auditorias operacionais, com sua ênfase nas análises de economia, eficiência, eficácia e efetividade das ações do gestor público, tende a mostrar-se adequado à avaliação dos resultados finais da gestão pública, em especial, porque, os resultados da pesquisa revelam a possibilidade de responsabilizar o administrador por seus atos, o que é um pressuposto básico na viabilização da implementação do modelo de administração gerencial.

Ademais, possibilitou evidenciar a premente necessidade do TCE-RJ efetuar a implantação destas auditorias operacionais no escopo de suas atividades, tendo em vista que não há como vislumbrar a implantação do modelo de administração gerencial sem que um adequado modelo de controle das ações do administrador público esteja previamente em operação.

Desta forma, alcançamos, por fim, o objetivo final deste trabalho, dentro do que foi viabilizado em termos de dados. Apesar da relativa incipiência em termos de método de trabalho e práticas avaliativas, identificamos que a implantação de auditorias operacionais, por parte do TCE-RJ, revela poder auxiliá-lo na consecução de sua missão institucional, no sentido de realizar o controle externo. Essa possibilidade valoriza a efetividade e o planejamento da gestão pública. Além disso, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social do Estado do Rio de Janeiro, podendo torná-lo apto para atender às demandas do modelo de administração gerencial.

Tendo em vista o exposto nessas considerações que finalizam esta dissertação, evidencia-se de premente relevância a continuidade de estudos futuros, em especial, uma pesquisa acerca da análise da implementação do modelo de auditoria operacional junto ao TCE-RJ, abordando aspectos ainda não analisados, conforme os sugeridos a seguir.

A postura de cunho exploratório assumida durante a realização desta pesquisa, tanto nas atividades de campo quanto nas buscas na literatura, favoreceu a percepção do quanto há, tanto a praticar na gestão, quanto a pesquisar sobre a mesma, no que se refere a esse novo método de trabalho adotado e estudado. Em decorrência, vislumbra-se de grande valia:

- a) a análise referente aos aspectos operacionais da implementação do modelo de auditorias operacionais;
- b) o enfoque dos pressupostos legais e organizacionais necessários para dar suporte a tal implementação, porque essa nova abordagem de análise poderia focar as situações fáticas encontradas por outras Câortes de Contas que intentaram tal implantação e efetuar, assim, uma inferência, considerando as características próprias do TCE-RJ.

Para finalizar, enfatizamos que a postura exploratória assumida durante a análise dos exemplos do estudo de caso, favoreceu não somente a apreendermos o esperado para responder, dentro do que foi possível acessar, às questões desta dissertação, mas a visualizar a importância de estudos futuros e a esboçar sugestões para esse fim.

8 – BIBLIOGRAFIA

ALVES MAZZOTTI, Alda Judith. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1999.

AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral. **Estudo sobre os dias e anos trabalhados para pagar tributos durante a vida do brasileiro**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBTC, 28/04/2008. Disponível em http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.list.php?publicacaotipo_id=2. Acesso em 06 set. 2008 14:30:00.

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

BRASIL. **Plano diretor de reforma do aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de entrevista para auditorias**. Brasília: TCU, Secretaria de Auditoria e Inspeções, 1998.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: Benchmarking**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000c.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: Mapa de Processos**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000d.

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

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: marco lógico**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: análise Stakeholder**. Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001c.

_____. Tribunal de Contas da União. **Controle de qualidade de auditorias de natureza operacional**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2002a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Auditoria: Monitoramento de Auditorias de Natureza Operacional**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2002b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria**: análise SWOT e verificação de risco. Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2003.

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

_____. Tribunal de Contas da União. **Roteiro para Elaboração de Relatórios de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2004b.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 49, n. 1, p 5-42, jan./mar., 1998.

_____. Estratégia e estrutura para um novo Estado. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 1, p 5-25, jan./abr., 1997a.

_____. **A reforma do Estado dos Anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle**. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997b.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter. **Reforma do Estado e a administração pública gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.

CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e. O novo Tribunal de Contas: visão sistêmica das leis orgânicas dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios do Brasil. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, Belo Horizonte. v.46, n.1, jan./mar., 2003.

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

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

DEMO, Pedro. **Introdução à Sociologia**; complexidade, interdisciplinariedade e desigualdade social. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

FRAGA, Valderéz Ferreira. **Gestão pela formação humana**: uma abordagem fenomenológica. 2. ed. São Paulo. Manole, 2008. (no prelo).

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio. **Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União**. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade de Brasília – UNB, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação – FACE. Brasília, 2005.

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

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas,1996.

GOMES, Adhemar Martins Bento. **A trajetória dos tribunais de contas**: estudos sobre a evolução do controle externo da administração pública. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2002.

HUEY, John. Nothing is impossible (paradigm shifting). **Fortune**, New York, v. 124, n. 7, p. 90-94, 23 sept., 1971.

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

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

KUHN, Thomas S. **A Estrutura das Revoluções Científicas**. 4. ed. São Paulo: Perspectiva, 1996.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Curso de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1998.

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

MASTERMAN, Margareth. The nature of paradigm. In LAKATOS, Imre e MUSGRAVE, Alan (Ed.) **Criticism and the growth of knowledge**. Cambridge: Cambridge University Press, 1970.p.59,89.

MATTOS, Waldemar. **História do Tribunal de Contas do Estado da Bahia**. Salvador: TCU, 1985.

MESQUITA, Adriana de Sá; FERREIRA, Silvia Pereira. Fortalecer o serviço público e valorizar a cidadania: a opção australiana. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 3, p. 36-61, set./dez., 1997.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MOTTA, Paulo Roberto. **Transformação Organizacional**: a teoria e a prática de Inovar. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

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

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

PIMENTA, Carlos César. A Reforma Gerencial do Estado Brasileiro no Contexto das Grandes Tendências Mundiais. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v. 32, n. 5, p. 173-199, set./out., 1998.

RIO DE JANEIRO (1989). **Constituição do Estado do Rio de Janeiro**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

SANTOS, B. S. A **Crítica da razão indolente**: contra o desperdício da experiência. São Paulo: Cortez, 2000.

_____.(Org) **Produzir para viver, os caminhos da produção não capitalista**. Rio de Janeiro, Civilização Brasileira, 2002.

_____.(Org) **Democratizar a democracia**: os caminhos da democracia participativa. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

SOUTO, Humberto Guimarães. Congresso Nacional, Tribunal de Contas e Controle Externo. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 30, n. 79, jan./mar., p. 31-32, 1999.

SILVEIRA, Amélia (Coord.) et al. **Roteiro básico para apresentação e editoração de teses, dissertações e monografias**. 2 ed. Blumenau: Edifurb, 2004.

TOHÁ, Carolina; SOLARI, Ricardo. A modernização do Estado e a gerência pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 3, 1997.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão 668/2008 do TCU**. Disponível em: [https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?lnk=\(Acordao+COM+668/2008+COM+Plenario\)\[idtd\]](https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?lnk=(Acordao+COM+668/2008+COM+Plenario)[idtd]). Acesso em 20 de agosto de 2008.

_____. **Acórdão 2236/2007 do TCU**. Disponível em: [https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?lnk=\(Acordao+COM+2236/2007+COM+Plenario\)\[idtd\]](https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?lnk=(Acordao+COM+2236/2007+COM+Plenario)[idtd]). Acesso em 20 de agosto de 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Plano Estratégico 2008-2011**. Rio de Janeiro: Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. **Manual de Auditoria Governamental**. Disponível em http://www.tce.ba.gov.br/arquivos/publicacoes/manuais_guias_manual_auditoria.pdf. Acesso em 20 de agosto de 2008.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VIEIRA, Marcelo Falcão Milano (Org.); ZOUAIN, Deborah Moraes (Org.). **Pesquisa qualitativa em administração**: teoria e prática. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

WESBERKY, James. **Auditoria operacional**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 1985.

WOOD, T. I. **Mudança organizacional**: uma introdução ao tema. In WOOD, Thomas Jr. (coord) **Mudança Organizacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 23-29.

ANEXO

PLANO ESTRATÉGICO 2008-2011
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – TCE-RJ