

## **Auditoria operacional no setor público brasileiro: particularidades e desafios**

*Helder Alves*

Na década de 1970, a conjuntura de recessão econômica e desequilíbrio fiscal expôs o ponto de saturação a que havia chegado o Estado de bem-estar social, em seu papel de principal provedor e conhecedor das necessidades dos cidadãos. A incapacidade de autofinanciar o pesado aparelho burocrático estatal, que se tornara disfuncional e não mais respondia adequadamente à multiplicidade das necessidades que intentava suprir, se mostrou irreversível. Nesse período, iniciou-se na administração pública uma mudança de enfoque do controle burocrático dos meios para o controle gerencial dos resultados e a aferição do desempenho dos órgãos e entidades do setor público assumiu gradativamente caráter de destaque, particularmente a partir das primeiras reformas estatais ocorridas na Grã-Bretanha, pela mão da Primeira Ministra Margareth Thatcher, bem como nos Estados Unidos da América, no âmbito de governos municipais no Estado da Califórnia (GRUENING, 2001).

Nas décadas subsequentes, uma onda reformista atingiu o cerne das burocracias estatais de modelo tipicamente weberiano. Os esforços estiveram centrados na gestão por resultados, no aumento de eficiência da máquina pública, na visão de cidadão-cliente, na publicização de serviços e atividades com incremento da regulação, no uso massivo de tecnologia da informação e comunicação, e no aprimoramento da gestão de pessoas, em especial os sistemas de incentivos.

Pollitt e outros afirmam que “A reforma da Administração Pública alterou os contextos em que a auditoria estatal opera” (POLLITT et al, 2008, p. 95) e é inegável que a ocorrência de reformas gerenciais no setor público tem impacto significativo no exercício do controle, função historicamente dada a verificações de caráter formal e legalista, seja em âmbito interno ou externo. Contudo, também já desde a década de 1970, a atuação dos órgãos de controle externo aos executivos públicos passou a sofrer alterações de enfoque na direção de um olhar mais ampliado, integrado e avaliativo, processo este que não se deu exclusivamente em reação à evolução das reformas, mas caminhou a seu lado.

A auditoria operacional é, por parte dos órgãos de controle, um dos principais instrumentos dados a avaliar o desempenho estatal que foram desenvolvidos nessa trajetória.

### ***Marcos Normativos***

O pioneirismo em auditoria operacional (AO) governamental, segundo Gomes (apud OLIVEIRA, 2008), pertence à Dinamarca, que, já em 1926, reformulou sua auditoria e incorporou a dimensão de desempenho às dimensões legal e financeira. No entanto, predomina na literatura especializada a contribuição determinante para o desenvolvimento da AO governamental dada pelo Escritório de Controle do Governo Federal dos EUA<sup>1</sup> (GAO), dada sua dedicação à *performance audit* desde os anos 1960.

O VII Congresso da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI)<sup>2</sup>, realizado em 1971, é considerado o principal marco formal da trajetória de sistematização da AO no setor governamental, pois, nele foi estabelecido o conceito de “auditoria integrada” que abrangia as dimensões financeira, administrativa e programática. Em 1972, o GAO editou a 1ª. versão das Normas de Auditoria Governamental, o “livro amarelo”. De 1973 a 1975, a “Comissão Wilson” realizou estudos sobre o Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG) que resultou na aprovação, em 1977, de uma legislação independente sobre auditoria, a “Lei do Auditor-Geral do Canadá”. Outro marco merecedor de menção é o *Local Government Finance Act*, a Lei de Finanças do Governo Municipal da Inglaterra, que, em 1982, determinou a realização de auditorias operacionais também na esfera municipal, cabendo aqui ressaltar o papel de destaque do *National Audit Office* (NAO), órgão central de controle do parlamento inglês.

No Brasil, em 1982, o Tribunal de Contas da União (TCU) editou a Portaria nº 199 com base nas recomendações do XII Congresso da INTOSAI, instituindo a auditoria

---

<sup>1</sup> *U.S. Accountability Office*

<sup>2</sup> Organização não governamental independente, fundada em 1953, com o objetivo de oferecer um marco institucional global para a melhoria da fiscalização do setor público. O Brasil faz parte da INTOSAI desde sua criação, sendo representado pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Atualmente, a INTOSAI reúne 192 membros e é internacionalmente reconhecida como referência para o desenvolvimento das atividades de controle, tendo publicado orientações conceituais, assim como guias metodológicos para o enfrentamento dos desafios atuais da administração pública.

programática, alinhada aos preceitos da AO. Em 1986, o Decreto nº 93.874 organizou o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e estabeleceu que cumpria à auditoria “certificar a exatidão e regularidade das contas e comprovar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos públicos” (BRASIL, 1986). Em 1988, a CF deu impulso definitivo para o desenvolvimento da AO ao estabelecer, em seu art. 70, a abrangência e os princípios que regem a atuação dos órgãos de controle de cada Poder no âmbito federal, com a incorporação da dimensão operacional ao escopo da fiscalização<sup>3</sup>. A dimensão do referido impulso pode ser percebida no fato de a abrangência “contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial”, conferida pela CF à fiscalização, estar presente no texto das leis orgânicas de todos os 34 tribunais de contas do país<sup>4</sup>.

A Instrução Normativa nº 10/89, editada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), adotou a AO como uma de suas modalidades de auditoria, assim como a Resolução nº 17/94, do TCU, estabeleceu como uma das finalidades da auditoria avaliar os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais a cargo dos organismos auditados. O TCU, vale dizer, liderou os esforços voltados ao desenvolvimento da AO no Brasil, tendo editado o Manual de Auditoria de Desempenho (1998), ainda alinhado ao conceito de *performance audit*, e o Manual de Auditoria de Natureza Operacional (2000), já no diapasão da CF, cuja 3ª. edição revisada teve sua abrangência ampliada.

[...] além da atualização dos capítulos dedicados ao planejamento, execução e elaboração do relatório, incluíram-se orientações gerais sobre a escolha do tema a ser auditado e o monitoramento das deliberações resultantes da apreciação dos relatórios de auditoria. O controle de qualidade também foi objeto de capítulo específico. (BRASIL, Tribunal de Contas da União, 2010, p. 11)

Merece menção também a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>5</sup>, que estabeleceu em seu art. 59, § 1º inciso V, obrigação aos Tribunais Contas de alertar os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário quando constatados “fatos que comprometam os custos

---

<sup>3</sup> CF, 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”.

<sup>4</sup> O TCU, os 26 TC Estaduais, o TC do Distrito Federal, os TC dos municípios dos estados da BA, CE, GO e PA, e os TC municipais de São Paulo e Rio de Janeiro. Vale lembrar ainda que, desde 1988, o art. 31 § 4º da CF vedou a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

<sup>5</sup> Lei Complementar nº101, de 04/05/2000.

ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária” (BRASIL, 2000).

Todos os principais marcos da trajetória da AO foram compilados no Quadro 1.

Ano	Fato/Evento	Foco de Interesse
1971	VII Congresso da INTOSAI	Aprovou o conceito de “auditoria integral” ou integrada, que envolve as seguintes responsabilidades: financeira; administrativa; e programática.
1972	Edição da primeira versão das Normas de Auditoria Governamental pelo GAO	Trata amplamente de todas as formas de auditoria, definindo o conceito e o campo de atuação da auditoria operacional e apresentando os seus preceitos.
1977	Aprovação da lei do auditor-geral do parlamento canadense	O art. 7º item 11 determina que todos os relatórios do Auditor-Geral à Câmara dos Comuns devem salientar quaisquer casos observados em que “... e) não tenham sido estabelecidos procedimentos para <b>medir e relatar adequadamente a eficácia de programas</b> , nos casos em que esses procedimentos pudessem ser apropriados e razoavelmente implementados.” (grifo nosso)
1977	IX Congresso da INTOSAI	Recomendou que “O volume de recursos financeiros aplicados e a importância dos objetivos a alcançar para o bem-estar dos respectivos países determinam que se deve evitar todo gasto inútil e antieconômico; portanto, <b>os organismos de controle deverão estender seus exames para além da auditoria financeira, a fim de penetrarem na auditoria operacional, condizente com a eficiência, economia e efetividade.</b> ” (grifo nosso)
1982	Edição do <i>Local Government Finance Act</i> na Inglaterra.	Determinou que também fossem realizadas auditorias operacionais nas unidades do governo municipal.
1982	Portaria TCU nº 199, de 12/12/1982	Com base no IX Congresso da INTOSAI instituiu a auditoria programática, com características semelhantes às da auditoria operacional.
1985	Ato nº 58 TCE-BA	Implantou o Manual de Auditoria, segundo o modelo canadense de auditoria integrada, envolvendo, portanto, aspectos da auditoria operacional.
1986	XII Congresso da INTOSAI	Reconheceu a necessidade de melhorar a divulgação das demonstrações financeiras e dos resultados das atividades, bem como de aperfeiçoar a gestão do setor público mediante o desenvolvimento da auditoria operacional, que, segundo a própria INTOSAI, objetiva avaliar a economia, a eficiência e a eficácia.
1986	Decreto nº 93.874, de 23/12/1986 (revogado pelo Decreto nº 3.591, de 2000)	O art. 10 § 2º estabelece que “À auditoria, com base especialmente, nos registros contábeis e na documentação comprobatória das operações, cumpre examinar os atos da gestão, com o propósito de certificar a exatidão e regularidade das contas e a <b>comprovar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos públicos</b> ”. (grifo nosso) O art. 23 define atribuições para a STN e para as Secretarias de Controle Interno alinhadas aos objetivos da auditoria operacional.
1988	Constituição Federal	Estabeleceu, em seu art. 70, a abrangência e os princípios que regem a atuação dos órgãos de controle de cada Poder no âmbito federal, incorporando a dimensão operacional às dimensões contábil, orçamentária, financeira e patrimonial.
1989	Instrução Normativa STN nº 10, de 07/07/1989 (revogada pela IN nº 16)	Adotou, como um dos tipos de auditoria, a auditoria operacional, que objetiva “verificar e avaliar, com observância das diretrizes estabelecidas pela legislação específica, a eficiência e a racionalidade da gestão, a organização, os métodos de trabalho e os sistemas administrativos e de controle adotados”
1991	Instrução Normativa DTN nº 16, de 20/12/1991	Estabelece o conceito de “auditoria governamental” e define que a auditoria operacional “atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento”.
1994	Resolução TCU nº 17/1994	Estabeleceu, como uma das finalidades da auditoria, avaliar, do ponto de vista do desempenho operacional, atitudes dos organismos auditados e avaliar os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais a seu cargo.
1998	XVI Congresso da INTOSAI	Decisão por apoiar o desenvolvimento de diretrizes para a aplicação das Normas de Auditoria da Organização.
1998	Edição do Manual de Auditoria de Desempenho do TCU	Baseado na terminologia utilizada pela INTOSAI: “ <i>performance audit</i> ”.
2000	Edição do Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU	Incorpora o vocabulário presente no art. 70 da CF.
2000	Promulgação da Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal)	Art. 59, § 1º inciso V – obrigação aos Tribunais Contas de alertar os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário quando constatarem “fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária”.
2004	Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional da INTOSAI	Resultado do trabalho inaugurado no XVI INCOSAI. Tem como objetivos: a) Descrever as características e os princípios da auditoria operacional. b) Ajudar os auditores operacionais das EFSs na supervisão e realização das auditorias operacionais, de modo eficiente e efetivo. c) Servir de base para as boas práticas de auditorias operacionais. d) Estabelecer um marco para o desenvolvimento futuro da metodologia e o desenvolvimento profissional da auditoria operacional.

Quadro 1 – Principais Marcos Nacionais e Internacionais da Trajetória da Auditoria Operacional no Setor Público

Fonte: elaboração própria com base em CUNHA (1997), ALBUQUERQUE (2006), OLIVEIRA (2008) e SAMPAIO; VALE (2008)

### ***Definição de Auditoria Operacional***

Definições do que seja *auditoria operacional* não faltam, especialmente, porque na doutrina da gestão pública voltada a resultado convergem conceituações vindas dos referenciais teóricos de auditoria e de avaliação. E aqui cabe introduzir já de início a incisiva crítica de Barzelay (2002, p. 28), para quem “a auditoria de desempenho consiste em auditoria somente na denominação, mas não no conceito”. O autor sustenta que a auditoria de desempenho requer a construção de instrumentos de julgamento, o que faz dela na verdade uma forma de avaliação, pois, a auditoria *sticto sensu* implica o ato de verificar com isenção. POLLITT e outros (2008) rebatem tal conceituação, alegando que o próprio ato de declarar uma prestação de contas ‘conforme’, exige o exercício de algum grau de julgamento, além do fato que, conforme o próprio Barzelay afirma, é uma nova categoria de vocabulário que está surgindo na administração pública e seria “premature fixar uma única e determinante definição, ainda que seja sutil” (POLLITT et al, 2008, p. 43). Como será visto a seguir, ainda que haja variações, parece haver um certo consenso sobre a orientação da AO se dar segundo os critérios de economicidade, eficiência e efetividade<sup>6</sup> das ações governamentais com vistas ao aperfeiçoamento da gestão e à otimização de recursos.

Segundo o Glossário de Termos de Auditoria<sup>7</sup> do OAG do Canadá, AO (*operational audit*) é definida como:

Exame e avaliação das operações com a finalidade de informar à administração se as várias operações estão ou não sendo executadas em conformidade com as normas estabelecidas. Inclui uma avaliação da eficiência e dos procedimentos operacionais. Sinônimo de Auditoria de Gestão. (OAG, 1995, p. 12)

O NAO, por sua vez, define uma de suas formas de atuação no assessoramento ao Parlamento no sentido da otimização de recursos.

Nossas investigações sobre otimização de recursos avaliam a economia, a eficiência e a eficácia atingidas nas áreas mais importantes das receitas e das despesas e no gerenciamento dos recursos. Além de realçar a importância da prestação de contas – *accountability* – ao Parlamento, ao publicar nossos relatórios temos

<sup>6</sup> O original *effectiveness* tem sido traduzido no Brasil ora como eficácia ora como eficiência.

<sup>7</sup> O Glossário de Termos de Auditoria é parte integrante do Manual de Auditoria Integrada do OAG.

como objetivo incentivar os órgãos auditados a melhorarem seu desempenho no que diz respeito à otimização de recursos. (NAO, 1995, p. 9)

Nas Normas de Auditoria Governamental do GAO, o item 2.09 trata especificamente de AO.

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. As auditorias operacionais proporcionam informações para melhorar o desempenho dos programas e facilitar o processo de tomada de decisões por parte dos encarregados de dirigir ou iniciar as ações corretivas e melhorar a *accountability* perante o público. (GAO, 2005, p. 45-46)

As “Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional”, da INTOSAI, definem AO como sendo

(...) 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. (INTOSAI, 2005, p. 15)<sup>8</sup>

Em seu Manual de Auditoria Interna, o TCU adota uma definição baseada nas Diretrizes da INTOSAI para Auditoria de Desempenho<sup>9</sup>, mas opta por diferenciar os critérios de eficácia e efetividade.

Auditoria operacional (ANOp) é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. (TCU, 2010, p. 11)

---

<sup>8</sup> Na versão traduzida para o português dos Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (ISSAI 300), a definição de AO é um pouco mais extensa: “(...) o exame independente, objetivo e confiável que analisa se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento”.

<sup>9</sup> *Implementation Guidelines for Performance Auditing* (ISSAI 300/1, 2004).

### *Caracterização*

A relativa homogeneidade terminológica presente nas definições encobre uma amplitude conceitual considerável, uma vez que não há na doutrina definições pacificadas para os 3 Es – economicidade, eficiência e efetividade. Albuquerque (2006) fez uma comparação entre definições da INTOSAI e de outras cinco diferentes Entidades Superiores de Fiscalização (ESF) – dentre elas o TCU – para cada um dos critérios de desempenho introduzidos, que foram compiladas no Quadro 2.

Pode-se perceber desse trabalho que sobre o critério da economicidade há pouca ou nenhuma divergência, restando apenas variação quanto à abrangência: restrita à aquisição ou estendida à utilização de recursos.

O critério da eficiência guarda algum vínculo com a economicidade, mas tende mais à noção de produtividade, transparecendo um alinhamento em torno de diferentes formas de se descrever a relação entre o consumo de insumos e a produção de bens e serviços. Em complemento, nos parece oportuno estender a análise sobre eficiência à lente do Direito Administrativo. Meirelles trata da eficiência no bojo da conceituação de *controle de mérito*, ao lado dos conceitos de resultado e conveniência ou oportunidade.

*A eficiência é comprovada em face do desenvolvimento da atividade programada pela Administração e da produtividade de seus servidores [...]; O resultado é aferido diante do produto final do programa de trabalho, levando-se em conta o trinômio custo-tempo-benefício; a conveniência ou oportunidade é valorada internamente pela Administração – e unicamente por ela – para a prática, abstenção, modificação ou revogação do ato de sua competência. (MEIRELLES, 1998, p. 547)*

Na visão crítica de Bandeira de Mello, o conceito de eficiência se mostra revestido de uma fluidez que enseja vigilância.

Quanto ao princípio da eficiência, não há nada a dizer sobre ele. Trata-se, evidentemente, de algo mais do que desejável. Contudo, é juridicamente tão fluido e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o extravasamento de uma aspiração dos que buliram no texto. [...] o fato é que tal princípio não pode ser concebido [...] senão na intimidade do princípio da legalidade, pois jamais uma suposta busca de eficiência



justificaria postergação daquele que é o dever administrativo por excelência.

Sobre o critério da efetividade, Silva reconhece que diversos autores “(...) não incluem, em seus conceitos de AO, o termo *efetividade*”<sup>10</sup>, não obstante, discorda deles.

O fato de que a administração pública não pode ser medida a partir das saídas dos produtos, leva à necessidade de criação de indicadores que avaliem o impacto dos resultados da gestão sobre a população consumidora dos produtos e serviços públicos. (SILVA, 2011, p. 294)

Em complemento, a autora cita Moreira Neto, que entende a razão de ser da análise de efetividade em função da distância que sempre há daquilo que se pretende para aquilo que de fato se consegue realizar.

[...] a intenção nem sempre corresponde ao resultado, a realização da legitimidade ficará, em última análise, dependendo do que hajam produzido os agentes políticos ao aplicarem as parcelas de Poder Estatal a seu cargo. Será essa confrontação, entre o que deveria realizar, a partir de sua proposta, e o que de fato realizou, a derradeira aferição qualificatória da legitimidade – a legitimidade finalística. (MOREIRA NETO, 2003, p. 32 *apud* SILVA, 2011, p. 295)

Nesse sentido, pode-se perceber que as definições de efetividade constantes do Quadro 2 têm em comum o traço qualitativo de aferição de resultado no sentido da obtenção ou não dos objetivos esperados.

Ainda que o critério da eficácia não seja um genuíno E, pelo menos não segundo a INTOSAI, é conveniente reservar espaço para abordá-lo, não só por ter sido adotado pelo TCU, mas também pela presença não desprezível que possui na literatura. A consolidação do conceito de eficácia tem uma trajetória curiosa, pois, segundo Simon (1971 *apud* Albuquerque, 2006) até o final do século XIX, o Dicionário Oxford colocava os três conceitos como sinônimos: eficiência, eficácia e efetividade. Já na definição do TCU

O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações. (TCU, 2010, p. 12)

---

<sup>10</sup> Cook; Winkle (1976), Wesberky (1985), Halter (1985), Sá (1990), Laurent (1991) e Araújo (2001).

<b>Órgão/ Entidade</b>	<b>Economicidade</b>	<b>Eficiência</b>	<b>Effectiveness (Eficácia e Efetividade)</b>
Intosai	Reduzir ao mínimo o custo dos recursos utilizados para desempenhar uma atividade a um nível de qualidade apropriado (INTOSAI, 2001, p. 72).	Relação entre o produto – expresso em bens, serviços ou outros resultados – e os recursos utilizados para produzi-los (INTOSAI, 2001, p. 73).	Medida em que se cumprem os objetivos e relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de uma atividade (INTOSAI, 2001, p. 72).
AGN (Argentina)	Consideração dos custos dos insumos utilizados. Também recebe o nome de indicador de esforço ou <i>inputs</i> da produção (LAS HERAS, 2003, p. 107).	Indica as condições de operação segundo as quais se maximiza o produto por unidade de recurso utilizado ou se minimizam os recursos para uma dada quantidade ou qualidade de produtos (LAS HERAS, 2003, p. 106).	Cumprimento de metas e objetivos dos programas, projetos e operações, orientando-se a partir dos resultados e não dos custos. Sistemicamente se pode também medir de forma relativa, definida como o grau em que os <i>outputs</i> atuais do sistema se correspondem com os <i>outputs</i> desejados (LAS HERAS, 2003, p. 107).
Algemene Rekenkamer (Holanda)	Compreende um juízo sobre os recursos humanos, financeiros e materiais utilizados. A pergunta central é: dado um contexto político e social, tem-se trabalhado com sobriedade na aquisição e emprego dos recursos? (ARAÚJO, 2001, p. 38).	Relaciona-se com a economia. A pergunta central é: com os recursos empregados tem-se obtido um rendimento máximo, ou com menos recursos alcança-se o mesmo resultado (considerando a qualidade e o tempo decorrido)? (ARAÚJO, 2001, p. 38).	A pergunta a ser feita é: a política empregada tem conduzido aos efeitos previstos? Essa questão se divide em duas partes, a saber: foram conseguidos os objetivos da política? Os objetivos alcançados são resultados da política seguida? (ARAÚJO, 2001, p. 38).
NAO (Inglaterra)	Minimização de custo dos recursos adquiridos ou usados, considerando-se a qualidade apropriada (NAO, 1995c, p. 7).	Relação entre os bens, serviços ou outros resultados produzidos e os recursos utilizados para obtê-los. Até que ponto um resultado máximo é obtido de um dado insumo, ou um insumo mínimo é usado para um determinado resultado? (NAO, 1995c, p. 7).	Relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais alcançados de projetos, programas e outras atividades. Até que ponto os bens, serviços ou outros resultados produzidos alcançam os objetivos das políticas norteadoras, finalidades operacionais e outros efeitos pretendidos, com sucesso? (NAO, 1995c, p. 7).
OAG (Canadá)	Designa os termos e condições de aquisição de recursos financeiros, humanos e materiais. Uma operação econômica deverá adquirir esses recursos em qualidade e quantidade adequadas, ao mais baixo custo (OAG, 1995a, p. 28).	Relação entre os bens ou serviços produzidos e os recursos utilizados para produzi-los. Uma operação eficiente produz o máximo de resultados para qualquer conjunto de recursos disponíveis, ou dispõe de um mínimo de recursos para qualquer quantidade e qualidade de serviços executados (OAG, 1995a, p. 28).	Medida em que os resultados reais de uma atividade correspondem aos objetivos das mesmas. Nos casos em que houver efeitos negativos involuntários da atividade, deverá ser julgada com base no saldo líquido dos resultados positivos e negativos (OAG, 1995a, p. 28).
TCU (Brasil)	Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (TCU, 2010, p. 10).	A eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) <sup>4</sup> gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. (TCU, 2010, p. 11).	A efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção (TCU, 2010, p. 11).

Quadro 2 – Definições para os 3 Es: economicidade, eficiência, *effectiveness (eficácia e efetividade)*

Fonte: ALBUQUERQUE (2006) modificado

NOTA: As citações ao TCU foram atualizadas pelo autor. Todas as demais são referentes a autores citados em Albuquerque (2006).

Por outro lado, no Glossário de Termos de Auditoria do Manual de Auditoria Integrada do OAG, que foi traduzido pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA), *effectiveness* é traduzida como eficácia e o verbete *efetividade* não aparece no documento.

Para Araújo (2001 *apud* Silva, 2011, p. 294) 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. [...]

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 *apud* Silva, 2011, p. 294)

Outras dimensões de desempenho também têm sido aplicadas em AO como equidade, ética, ecologia, boa prática de gestão e boa governança, mas com frequência bastante reduzida em relação aos 4 Es, muito em função do fato de o respectivo referencial teórico ainda ser escasso.

Fica nítido, então, que, sendo orientada a diferentes medidas de desempenho, a realização de auditorias operacionais demanda competências, recursos e processos distintos daqueles tradicionalmente empregados na prática de auditoria voltada para a conformidade legal e procedimental. As possibilidades da AO são inúmeras, mas “o ponto principal é que a auditoria operacional não é um produto padronizado” (POLLITT et al, 2008, p. 286). As Diretrizes para Aplicação das Normas de Auditoria Operacional da INTOSAI também são bastante assertivas nesse sentido:

A auditoria operacional **não é uma auditoria periódica com pareceres formalizados**. Trata-se de um exame efetuado com caráter não-periódico. É uma fiscalização que se concentra mais no desempenho do que nos gastos e na contabilidade. Tem sua origem na necessidade de análises independentes acerca da economia, da eficiência e da eficácia dos programas e dos organismos governamentais. [...] Não se deve racionalizar excessivamente a auditoria operacional. **É um trabalho de investigação que exige flexibilidade, imaginação e capacidade analítica. Os procedimentos, métodos e normas excessivamente detalhados**

**podem obstaculizar, na prática, o funcionamento da auditoria operacional.** (INTOSAI, 2005, p. 35-36) (grifo nosso)

Analisando-se as características elencadas, em especial o caráter não-periódico e não-padronizado, a AO assume contornos de evento único, concebido para um propósito específico e limitado no tempo, o que a aproxima bem mais da representação de um projeto do que de uma atividade recorrente. Por esse motivo, em alinhamento às diretrizes da INTOSAI, o TCU promoveu alterações significativas em seu Manual de Auditoria Operacional, a fim de abordar todo o ciclo da AO, dando atenção também para as fases de seleção do tema, planejamento, monitoramento das deliberações e controle de qualidade. Além da afinidade com a gramática de gerenciamento de projetos, a AO se vale de diversos instrumentos de pesquisa, como consta do Apêndice ‘Planejamento e Método’ do Manual de Auditoria Operacional do TCU.

Entre os métodos mais empregados nas auditorias operacionais estão pesquisa documental, estudo de caso e pesquisa (*survey*). A pesquisa experimental, quase experimental e não-experimental, utilizadas em avaliação de programas, também fazem parte das opções de estratégia metodológica. (TCU, 2010, p. 61)

Como a prática da auditoria operacional governamental é relativamente recente (especialmente no Brasil), para dar conta das novas atribuições e competências necessárias, os dirigentes dos ESFs se valem das variadas formações profissionais dos componentes de seus quadros, a fim de dar materialidade às práticas de AO. Com isso, as diferentes combinações de repertórios acadêmicos e profissionais acabam por imprimir traços marcantes na atuação dos auditores. As diferentes nuances que o papel do auditor operacional pode assumir foram sistematizadas por POLLITT e outros (2008) em um diagrama, reproduzido a seguir, que apresenta quatro papéis-modelo, dentre os quais se posicionam os perfis de atuação dos auditores operacionais e dos próprios ESFs em que atuam. Conforme mostra o Diagrama 1, são quatro os papéis propostos: o juiz/magistrado, o contador público, o pesquisador/cientista e o consultor administrativo, mas os próprios autores alertam

Nenhuma instituição pode desempenhar estes quatro papéis – buscar todos os tipos de ‘verdade’ – com a mesma propriedade. Para se aproximar de um dos papéis, o ente deverá, automaticamente, se afastar das habilidades exigidas para os demais papéis. (POLLITT et al, 2008, p. 309)

Pelas características atribuídas a cada um dos papéis, os quadrantes inferiores do diagrama, nos quais se encontram o pesquisador/cientista e o consultor administrativo, são aqueles identificados com a AO. No intuito de reforçar a ideia de uma atuação dirigida mais analítica e menos verificadora, POLLITT e outros citam Dowie, na intenção de estabelecer uma escala de referência complementar à do diagrama que criaram.

Se alguém pensar em um espectro de técnicas de estabelecimento de critérios partindo de um ponto externo/prescritivo/voltado a critérios, e indo a um ponto interno/descritivo/comparativo, então grande parte da auditoria operacional se aproximará mais do último do que do primeiro extremo. (DOWIE apud POLLITT et al, 2008, p. 301)

O empenho no autoconhecimento organizacional também configura fator de relevo para a clareza de atuação e maximização de esforços e recursos. Conforme concluiu Rocha em estudo realizado em 2002 sobre as potencialidades e limitações do TCU, “O aprimoramento do controle gerencial requer a definição de uma identidade própria para a área técnica da corte de contas da União” (ROCHA, 2002, p. 35).

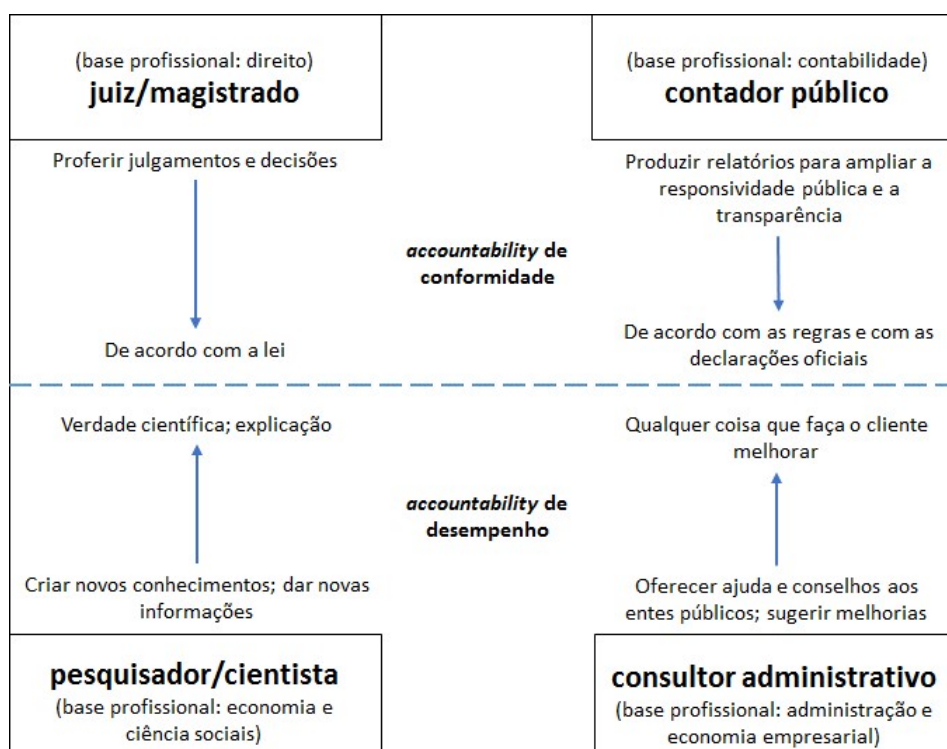


Diagrama 1 – Possíveis papéis e algumas ‘verdades’ para os auditores operacionais  
Fonte: POLLITT et al (2008) modificado

A variabilidade das situações sobre as quais podem vir a se debruçar no âmbito da AO exige dos órgãos de controle externo aprimoramento e qualificação constantes de seu quadro funcional. Quando a capacidade da política de desenvolvimento de pessoal não atende à demanda de forma suficiente, em diversas oportunidades tem sido utilizado o recurso da contratação de especialistas externos, conforme as especificidades de cada AO, o que segundo POLLIT e outros (2008, p. 295) resulta no “aumento da importância da habilidade de administrar equipes”.

Em síntese, a AO requer, e de certa forma obriga, uma ampliação das competências técnicas e uma mudança de paradigma. Tamanho esforço só se justifica pelo grande potencial que a AO tem de contribuir de forma concreta para a elevação do patamar de qualidade dos serviços públicos prestados à população. Nas palavras de Vasconcelos (2011), “A auditoria operacional talvez seja a atividade [...] que pode gerar mais frutos para a sociedade”. Em que pesem todo o esforço e os avanços já verificados, até que se alcance a realização plena desse potencial, ainda há um caminho considerável a ser percorrido.

### ***Experiências e Desafios***

A busca por capacitação e qualificação de seus quadros funcionais, impulsionou ações como o Acordo de Cooperação Técnica entre os governos do Brasil e do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, executado, em 1998, com o apoio do *Department for International Development* (DFID). Somente de 1998 a 2005, “foram efetuadas 47 Auditorias de Natureza Operacional (Anops) nas áreas de Agricultura, Assistência Social, Cidadania, Comércio e Serviços, Educação, Habitação, Energia, Meio-Ambiente, Saúde e Trabalho” (TCU, 2005 *apud* ALBUQUERQUE, 2006).

Em 2006, foi criado o PROMOEX, programa do governo federal, considerado um divisor de águas, apoiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), que tinha como objetivo o fortalecimento institucional do sistema de controle externo para apoiar os Tribunais de Contas na implementação da LRF e, assim, exercerem suas

competências de forma mais eficaz<sup>11</sup>. As atividades financiadas com recursos do Programa foram agrupadas em um Componente Nacional – envolvendo o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), os Tribunais de Contas, a ATRICON e o Instituto Ruy Barbosa (IRB) – e um Componente Local – envolvendo somente os Tribunais de Contas.

Uma experiência de impacto positivo e concreto de AO foi registrada por Vasconcelos (2011). Em 2009, o TCU conduziu uma auditoria operacional para avaliar nove hospitais universitários federais, vinculados ao Ministério da Educação (MEC), situados em oito diferentes estados da federação, cujos resultados constam do Acórdão TCU nº 2.813/2009<sup>12</sup>. A autor realizou cotejo entre as deliberações do referido Acórdão e as ações empreendidas pelo governo federal, demonstrando como, nesse caso específico, a AO teve contribuição direta para a edição do Decreto nº 7.082/10<sup>13</sup>, que instituiu o Programa Nacional de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais (REHUF), e do Decreto nº 7232/10<sup>14</sup>, que “concedeu autonomia às universidades para realizarem concurso para cargos de técnico-administrativo em educação, independentemente de prévia autorização dos ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Educação” (VASCONCELOS, 2011. p. 226). Atualmente a implementação do REHUF está a cargo da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), criada em 2011 junto ao Ministério da Educação.

Há, contudo, desafios bastante concretos no caminho da AO. Em estudo publicado em 2008, sobre a Inspeção de Caráter Operacional realizada pelo TCE-RJ na Companhia de Desenvolvimento Rodoviário e Terminais (CODERTE), Oliveira constatou que a natureza da inspeção realizada de fato

---

<sup>11</sup> <<http://www.planejamento.gov.br/tema/promoex/apresentacao/apresentacao>> Acesso em: 12 out. 2016.

<sup>12</sup> A avaliação deu prioridade às áreas consideradas mais relevantes: financiamento, pessoal, equipamentos e insumos, sistemas de informação e ações estratégicas (TCU – Acórdão no 2.813/2009 – Plenário – item 1.1). Cada uma destas áreas foi alvo de sugestões detalhadas e específicas (VASCONCELOS, 2011, p. 223).

<sup>13</sup> “Institui o Programa Nacional de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais- REHUF, dispõe sobre o financiamento compartilhado dos hospitais universitários federais entre as áreas da educação e da saúde e disciplina o regime de pactuação global com esses hospitais”.

<sup>14</sup> “Dispõe sobre os quantitativos de lotação dos cargos dos níveis de classificação C, D e E integrantes do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, de que trata a Lei no 11.091, de 12 de janeiro de 2005, das universidades federais vinculadas ao Ministério da Educação, e dá outras providências”.

“[...] não é de auditoria operacional, uma vez que o seu relatório de inspeção não apresenta qualquer avaliação de desempenho ao longo de todo o seu corpo. [...] Outro elemento que sustenta esta opinião, é o fato da conclusão utilizar mais instrumentos legais, através de determinações, para os gestores providenciarem as correções dos achados obtidos, do que sugerir recomendações para o seu equacionamento” (OLIVEIRA, 2008, p. 114).

Em estudo sobre cinco ESFs europeus<sup>15</sup>, POLLIT e outros concluíram que o conservadorismo dos ESFs é maior do que se imagina, pois "os auditores se valem quase sempre de algumas poucas técnicas, já experimentadas e confiáveis" (POLLITT et al, 2008, p. 297) e o desenvolvimento de novos instrumentos e métodos se dá de forma lenta. Acrescentam que estudos conduzidos de formas inovadoras são episódicos, havendo a influência da limitação de recursos, da força da tradição e da aversão ao risco de que a confiabilidade dos relatórios seja questionada.

A dimensão do desafio e o potencial de crescimento da AO podem ser percebidos pela análise dos resultados da pesquisa realizada *in loco* em 28 Tribunais de Contas pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) no ano de 2013. Dos 28 tribunais que aderiram ao instrumento de avaliação da qualidade e agilidade, 27 (96%) informaram ter servidores capacitados em AO, mas somente 23 deles (82%) informaram ter realizado ao menos duas AO entre os anos de 2012 e 2013 (ATRICON, 2013).

O mesmo pode ser verificado nos Relatórios Anuais de Fiscalização (RAF) dos exercícios de 2014 e 2015 emitidos pelo TCM-SP<sup>16</sup>. A estrutura de tópicos dos documentos é extensa e detalhada, no entanto, não há uma seção destinada a tratar especificamente dos resultados de auditorias operacionais, a exemplo do que ocorre com as fiscalizações de cunho orçamentário, financeiro e patrimonial. No corpo do RAF 2014<sup>17</sup> há apenas duas referências a resultados de AO e no RAF de 2015<sup>18</sup> isso ocorre uma única vez.

---

<sup>15</sup> Angemene Rekenkamer (AR) – Holanda; Cour des Comptes (a Corte) – França; Departamento Nacional de Auditoria (NAO) – Reino Unido; Riksrevisionsverket (RRV) – Suécia. Valtionatalouden tarkastusvirasto (VTV) – Finlândia

<sup>16</sup> Disponíveis em <<http://www.tcm.sp.gov.br/relatorios/AnualFiscalizacao/annualfiscalizacao.html>> Acesso em: 08 out. 2016

<sup>17</sup> TCM-SP RAF 2014, itens 9.2.1. f.1) – Ensino Fundamental e 10.2.1 C.1 – Atenção Básica

<sup>18</sup> TCM-SP RAF 2015 item 9.3.1 - Equipamentos



Em complemento, merece menção o fato que, mesmo constando do rol de competências de todos os 34 Tribunais de Contas brasileiros, a auditoria operacional ainda apresenta baixa institucionalização, visto que, até onde foi possível apurar por meio da transparência ativa, somente 6 Tribunais contam nas suas estruturas formais com unidades organizacionais cuja denominação é explicitamente voltada à AO ou a algum tipo de avaliação de desempenho, a saber: TCE-CE, TCE-GO, TCE-MS, TCE-RR, TCE-SC e TCM-PA<sup>19</sup>.

### ***Considerações Finais***

Hoje, no Brasil, a prática da auditoria operacional conta com suporte normativo constitucional, legal e infralegal, mas sua execução ainda pode ser considerada incipiente frente a magnitude do aparato estatal presente nas três esferas de governo e o vasto campo existente para aperfeiçoamento. Nesse sentido, o potencial de contribuição dos órgãos de controle externo para a melhoria da gestão e a otimização da utilização dos recursos públicos fica limitado pelos desdobramentos negativos das deficiências administrativas dos próprios auditados. Como afirma Oliveira

“A ausência de sistemas de custos na Administração Pública e a ausência de vínculos entre as dotações orçamentárias e os projetos executados no âmbito do aparelho estatal, são fatores que contribuem para limitar os objetivos quanto às questões de economicidade, bem como aquelas atinentes à chamada eficiência operacional, voltadas para custos em sentido estrito e medidas através da relação direta entre insumos e produtos.

Os fatores que interferem no bom desenvolvimento das auditorias operacionais realizadas pelos órgãos de controle externo acabam sendo semelhantes àqueles que impedem o bom desenvolvimento e a consolidação da gestão por resultados e do modelo gerencial de administração pública: falta de informação confiável e em

---

<sup>19</sup> O TCE-CE conta com uma Gerência de Avaliação de Políticas Públicas; o TCE-GO possui um Serviço de Fiscalização Operacional; o TCE-MS apresenta uma Supervisão de Auditoria Operacional; no TCE-RR há uma Divisão de Auditoria Operacional; O TCE-SC conta com uma Coordenadoria de Controle de Avaliação de Metas e Indicadores, uma Coordenadoria de Controle de Auditoria Operacional e uma Coordenadoria de Controle de Auditoria Operacional e Financeira; e o TCM-PA conta com um Núcleo de Auditoria Operacional. Vale lembrar que não foi feito levantamento de atribuições, somente dos organogramas publicados nos respectivos portais web dos tribunais, havendo diversos Tribunais cujas denominações das unidades organizacionais são padronizadas de forma genérica sem possibilidade de inferência quanto ao objeto de sua atuação.

quantidade suficiente, processos e procedimentos com baixa padronização e sistematização (no sentido de informatização), carência de pessoal qualificado e a sobreposição de modelos de gestão imaturos com a persistência de práticas residuais antigas que não mais condizem com as necessidades da boa gestão e da boa governança pública, o que em grande parte tem raízes na tradição histórica e formalista dos órgãos de controle e na sucessão de reformas inconclusas porque passou a administração pública no Brasil (Alves; Homerin, 2016).

## Referências

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

ALVES, Helder; Homerin, Janaína Camelo. *O descompasso entre os modelos de gestão e controle na Prefeitura de São Paulo: Um estudo exploratório*. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão e Políticas Públicas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, São Paulo, 2016.

ATRICON. *Diagnóstico dos Tribunais de Contas do Brasil: Avaliação da Qualidade e Agilidade do Controle Externo*. Brasília-Df: Atricon, 2013. < [http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2013/07/ATRICON\\_-\\_Diagnostico-Digital.pdf](http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2013/07/ATRICON_-_Diagnostico-Digital.pdf)> Acesso em: 07 out. 2016.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. Malheiros Editores, 21ª. Edição, revisada e atualizada até a Emenda Constitucional 52, de 8 mar. 2006.

BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 53, n. 2, p. 5-35, abr./jun. 2002.

BRASIL. Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 dez. 1986.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria operacional* / Tribunal de Contas da União. 3.ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. 71 p.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 05 mai. 2000.

CUNHA, Maria Cristina Moreira Siqueira da. *Auditoria operacional no setor público federal*. Revista de contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ, v. 2, n. 2, Rio de Janeiro, 1997.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). *Normas de Auditoria Governamental* – Revisão 2003. Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barretto. Revisão de Jayme Baleeiro Neto. Salvador : Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. 254 p.

GRUENING, Gernod. *Origin and theoretical basis of New Public Management*. *International Public Management Journal* 4, 2001, 1–25.

INTOSAI. *Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional: Normas e diretrizes para a auditoria operacional baseadas nas Normas de Auditoria e na experiência prática da INTOSAI*. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador : Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. 166 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23ª. edição, atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestetro Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo : Malheiros, 1998.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). *Ajudando a nação a gastar sabiamente: um guia para o Escritório Nacional de Auditoria*. Trad. Maria Emiliana Passos, Maria Lúcia Ferreira Rodrigues, Maria Lina Menezes Maltez Garrido, Maria Thereza Borges da Silva, 1ª. ed. Salvador : Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. 16 p.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA (OAG). *Glossário de Termos de Auditoria do Manual de Auditoria Integrada*. Trad. Maria Emiliana Passos, Maria Lúcia Ferreira Rodrigues, Maria Lina Menezes Maltez Garrido, Maria Thereza Borges da Silva, 1ª. ed. Salvador : Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. 66 p.

OLIVEIRA, Roberto Vasconcellos de. *Auditoria Operacional: Uma nova ótica dos tribunais de contas auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ*. Dissertação de Mestrado, EBAPE-FGV. Rio de Janeiro, 2008, 123 f.

POLLITT, Christopher et al. *Desempenho ou legalidade?: auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*. Tradução Pedro Buck. Belo Horizonte : Fórum, 2008. 362 p.

ROCHA, Carlos Alexandre Amorim. *O Modelo de Controle Externo Exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema*. Brasília : Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2002, 45 p.

SAMPAIO, Maria Eugênia C. A de; VALLE, Regina Miranda. *Estudo Piloto de Metodologia de Auditoria Operacional*. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Gestão Pública da Faculdade IBGEN, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista. Porto Alegre, 2008, 125 f.

SILVA, Eliane de Souza. *Auditoria Operacional: um instrumento de controle social*. Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC, Belo Horizonte, ano 2, n. 1, p. 287-310, set. 2011.

VASCONCELOS, Caio Castelliano de. Auditoria Operacional do TCU e efetividade das políticas públicas: natureza do controle e repercussões para Administração. In: José Celso Cardoso Júnior; Roberto Roch C. Pires. (Org.). *Gestão Pública e Desenvolvimento: Desafios e Perspectivas*. Brasília : IPEA, 2011, v. 6, p. 215-228.