

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS**  
**ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO**

Carolina Ferraz Passos

**MENSURAÇÃO DE RESULTADOS: Auditorias Operacionais no Tribunal de**  
**Contas do Estado de São Paulo**

**SÃO PAULO**

**2019**

Carolina Ferraz Passos

**MENSURAÇÃO DE RESULTADOS: Auditorias Operacionais no Tribunal de  
Contas do Estado de São Paulo**

Trabalho Individual de Conclusão apresentado à  
Escola de Administração de Empresas de São  
Paulo da Fundação Getulio Vargas, como  
requisito para a obtenção do título de Mestre em  
Gestão e Políticas Públicas.

Campo de conhecimento: Gestão e Políticas  
Públicas

Orientador: Prof. Dr. Fernando Luiz Abrucio

SÃO PAULO

2019

# **MENSURAÇÃO DE RESULTADOS: AUDITORIAS OPERACIONAIS NO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**Carolina Ferraz Passos**

Trabalho Individual de Conclusão apresentado a Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Gestão e Políticas Públicas.

Campo de conhecimento: Gestão e Políticas Públicas

Orientador: Prof. Dr. Fernando Luiz Abrucio

**Resumo:** O presente trabalho aborda o controle das atividades públicas após a reforma gerencial de 1995. A mensuração de resultados ganha relevância, o que exige a mudança da concepção tradicional de controle baseada exclusivamente na constatação da observância de regras formais e materiais. A auditoria operacional é um instrumento capaz de traduzir as evidências obtidas em avaliação de resultados. A auditoria operacional pode ser realizada em relação às seguintes dimensões: eficácia, efetividade, eficiência e economicidade. O trabalho trata ainda da mensuração de resultados no âmbito das práticas atuais do Tribunal de Contas de São Paulo, incluindo as auditorias operacionais, os Planos Estratégicos de 2011-2015 e 2016-2020 e os índices de eficiência de gestão.

Palavras-chave: auditorias operacionais; mensuração de resultados; eficácia; economicidade; eficiência; efetividade; Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

## **1. Introdução**

A reforma pós burocrática ou gerencial de 1995 adotou uma perspectiva modernizante da Administração Pública, com o objetivo de tornar mais eficiente a prestação de serviços públicos essenciais, cuja demanda foi intensificada após a redemocratização.

O modelo burocrático, até então adotado, demonstrava-se incapaz de solucionar problemas econômicos e sociais.

A mensuração da eficiência das ações públicas exigiu rever a forma de controle adotada, focada em demasia na avaliação formal e procedimental dos atos administrativos, de modo a tratar também da avaliação de seus efeitos e impactos, especialmente na ótica da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

Os resultados de ações públicas podem ser avaliados mediante auditorias operacionais, sendo que a Constituição Federal e a Constituição Estadual de São Paulo trazem expressamente a competência dos Tribunais de Contas para tanto.

Para a melhor compreensão do tema no âmbito do Estado de São Paulo, o presente trabalho abordou a prática das auditorias operacionais no âmbito do Tribunal de Contas Estadual, incluindo o Plano Estratégico e os Índices de Eficiência de Gestão.

## **2. Reforma Gerencial e o Controle da Administração Pública**

A reforma da Administração Pública brasileira de 1995 buscou modernizar o Estado mediante a superação do modelo burocrático clássico, com objetivo torna-lo mais eficiente.

As razões para a mudança decorreram da grande crise dos anos 80 e da globalização da economia, situações que exigiram do Estado a redefinição de seu papel, tendo em vista que o modelo burocrático rígido, mas marcado contraditoriamente pelo clientelismo, se mostrava incapaz de solucionar dificuldades econômicas e sociais.

Deste modo, o grande pilar da reforma gerencial foi a modificação da Administração Pública a fim viabilizar a prestação eficiente de serviços públicos essenciais, cuja demanda foi intensificada após a redemocratização. Para isso, o modelo de administração estritamente legalista e por processos foi suavizada, dando espaço à exigência de resultados efetivos, conforme indica Bresser-Pereira:

“Na reforma de 1995, deu-se grande ênfase à administração por resultados, mas não se pretendeu que ela substituísse a administração por processo – apenas que se diminuísse a ênfase em processos legais detalhados. Não há

incompatibilidade entre as duas formas de controle. A conduta do gestor público deve ser legal e de resultados ao mesmo tempo”. (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 178-179)

Diante do novo modelo gerencial, seria imprescindível alterar o objeto de controle da Administração Pública:

A administração gerencial, assim, sem deixar de ser administração legal, deve responder pelo atendimento de resultados concretos; a auditoria não deve se limitar aos processos, mas estender-se aos resultados contratados ou visados.” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 178/179)

Portanto, em razão da ênfase nos resultados, a adequada fiscalização das ações dos gestores públicos deveria deixar de ser baseada exclusivamente no cumprimento de leis e normas para abranger também a mensuração de resultados:

[...] enquanto a alta burocracia pública está baseada no controle por supervisão direta, em regulamentos precisos, e na auditoria de procedimentos, a gerencial baseia-se na responsabilização por resultados, na competição administrada por excelência, na responsabilização social e na auditoria de resultados. Não se trata de mudanças radicais, porque as antigas formas ainda se mantêm, apenas perdem importância relativa. Mas a mudança da ideia de controle para responsabilização mostra que a abordagem é muito diferente. A responsabilização é também uma forma de controle, uma forma de exercício do poder, mas é uma forma que envolve o próprio controlado na medida em que o torna responsável perante o superior hierárquico e, mais amplamente, perante a sociedade.” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 201)

Ganha relevo, portanto, uma nova forma de supervisão dos atos administrativo e prestação de serviços públicos: a aferição dos resultados dos atos administrativos, especialmente de políticas públicas e, com isso, a possibilidade de responsabilização do Poder Público. Somente a fiscalização do estrito cumprimento das normas não é suficiente para avaliar se as ações dos gestores públicos atendem aos anseios sociais.

Para além do controle formal e procedimental, é imprescindível a avaliação dos resultados, tendo em vista ser o controle:

um ato, ou momento político central de um ciclo mais amplo da representação política, que se inicia no momento eleitoral e se estende durante o mandato do agente político. De modo geral, espera-se que nas democracias a conduta dos agentes públicos e os resultados de suas políticas sejam passíveis de verificação e sanção permanentes. (ARANTES, LOREIRO et al, 2010, p 110).

Por esta razão, é tão relevante a mensuração dos resultados como instrumento de prestação de contas dos governantes à sociedade.

A avaliação de resultados dos atos públicos fortalece a boa governança, pois disponibiliza ao cidadão informações e dados confiáveis a respeito da gestão pública, concretizando a transparência, o que permite à sociedade exercer um papel mais ativo na fiscalização do desempenho da Administração Pública.

Não obstante a relevância do controle de resultados, é possível verificar que se trata de um mecanismo ainda incipiente no país, pois o controle procedimental e formalista dos atos públicos é largamente difundido como meio de fiscalização em detrimento da avaliação de desempenho por resultados (ABRUCIO, 2005, p. 80).

O resultado previsto e o efetivamente alcançado para políticas ou programas públicos muitas vezes sequer são abordados nos atos de fiscalização, restringindo-se apenas ao cumprimento de regulamentações e exigências, muitas vezes, supérfluas e irrelevantes à garantia do bom uso do dinheiro público.

De se ressaltar, que a supervisão dos atos administrativos pode ser realizada por diferentes órgãos e entidades, internos ou externos ao Governo, bem como por agentes públicos ou entidades independentes da sociedade civil.

Na Constituição Federal, a atribuição é tradicionalmente atribuída ao Poder Legislativo, através dos Tribunais de Contas, a quem compete a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do respectivo ente político e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Neste mister, os Tribunais de Contas devem fiscalizar os atos públicos não apenas do ponto de vista legal e procedimental, mas também em relação aos resultados e efeitos, o que se efetiva através das “auditorias operacionais” conforme será tratado a seguir.

### **3. Auditoria Operacional**

Segundo a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)<sup>1</sup>, há três espécies de auditorias do setor público: (a.) de conformidade; (b.) de demonstração financeira; e (c.) operacional (INTOSAI, 2013a).

A auditoria financeira examina as informações financeiras e sua regularidade com os relatórios financeiros e o marco regulatório aplicável para identificar eventuais fraudes ou vícios nas contas públicas. A auditoria de conformidade analisa se as ações governamentais observam as normas legais e administrativas aplicáveis (INTOSAI,

---

<sup>1</sup> A INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) é uma organização internacional não governamental, independente, autônoma e não política, com papel consultivo no Conselho Econômico e Social das Nações Unidas. O objetivo desta organização é promover o desenvolvimento e a transferência de conhecimento para aprimoramento dos “órgãos de auditoria superior” (Supreme Audit Institutions (SAI)) do setor público de todo o mundo. Foi fundada em 1953, tendo atualmente 194 (cento e noventa e quatro) membros. No Brasil, o Tribunal de Contas da União figura entre os membros.

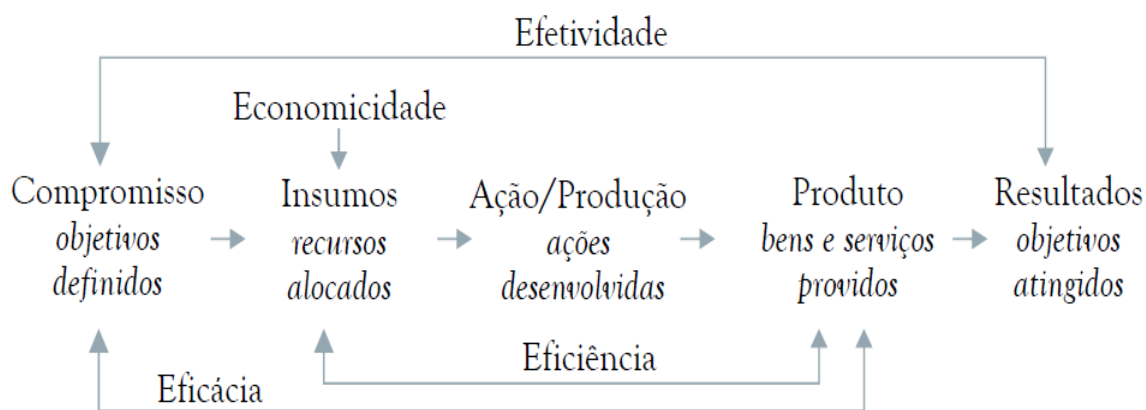
2013a). Já a auditoria operacional verifica a “economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública” (BRASIL, 2010, p. 11).

No caso da auditoria operacional, o objetivo central é “promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a *accountability* e transparência” (INTOSAI, 2013b, p. 3) da seguinte forma:

A auditoria operacional promove a *accountability* ao ajudar aqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho. Isso é feito ao examinar se as decisões tomadas pelo poder legislativo ou pelo executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos. [...] A auditoria operacional promove a transparência ao proporcionar ao parlamento, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia, uma perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais. (INTOSAI, 2013b, p. 2, tradução do TCU)

Deste modo, enquanto as auditorias financeiras e de conformidade enfatizam aspectos jurídicos e procedimentais, a auditoria operacional tem como enfoque a mensuração do resultado das ações públicas nas seguintes dimensões: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, incluindo análise de espaços de aprimoramento mediante recomendações. Para ser conceituada como “auditoria operacional”, pelo menos uma destas dimensões deverá ser examinada.

O enfoque do exame das ações públicas é diferenciado conforme a dimensão adotada: (a.) dimensão da economicidade refere-se aos recursos públicos (financeiros, humanos e materiais) utilizados e seu gerenciamento, visando minimizar custos (INTOSAI, 2013b, p. 2); (b.) dimensão da eficiência trata da correlação entre os recursos públicos utilizados e os produtos finais oferecidos em forma de bens e serviços (*outputs*) em termos de qualidade, quantidade e tempestividade (INTOSAI, 2013b, p. 2); (c.) dimensão da eficácia trata da correlação entre as metas planejadas e os produtos finais oferecidos em forma de bens e serviços (*outputs*) (BRASIL, 2010, p. 12); e (d.) dimensão da efetividade busca observar se o programa público atingiu o impacto esperado na população alvo (*outcomes*) (INTOSAI, 2013b, p. 2), conforme sintetizado na figura a seguir:



**FIGURA 1 – Diagrama de Insumo-Produto**

Fonte: Extraída do Manual do TCU (BRASIL, 2010, p. 11)

Apesar de haver três modelos de auditorias do setor público, não há impedimento que seja realizada uma auditoria mais ampla, com a adoção de mais de um modelo.

O objeto investigado na auditoria operacional pode ser abrangente, não se limitando a programas, órgãos públicos ou entidades, sendo possível auditar atividades públicas, tais como prestação de serviços, políticas e regulações (INTOSAI, 2013b, p. 4).

A auditoria operacional desdobra-se em cinco fases subsequentes: (a.) seleção dos temas; (b.) planejamento da auditoria, quando serão identificados os aspectos estratégicos (objetos, objetivos e critérios) e operacionais (cronograma, formato e procedimentos); (c.) execução da auditoria, quando haverá o levantamento de evidência (informações de diversas fontes) e sua avaliação conclusiva; (d.) elaboração do relatório com a avaliação conclusiva da auditoria com redação objetiva e de fácil compreensão, podendo incluir recomendações; e (e.) monitoramento das ações corretivas.

Importante destacar a relevância de constar, na avaliação conclusiva, a meta do objeto (objetivo normativo) e as explicações para eventual discrepância entre a meta e a realidade (objetivo analítico):

“O objetivo de auditoria determina a abordagem e o desenho do trabalho. Poderia ser simplesmente descrever uma situação. No entanto, objetivos normativos de auditoria (as coisas são como deveriam ser?) e objetivos analíticos de auditoria (por que as coisas não são como deveriam ser?) são mais propensos a agregar valor. Em todos os casos, os auditores precisam considerar a que a auditoria diz respeito, que organizações e órgãos estão envolvidos e para quem as recomendações finais podem ser relevantes.” (INTOSAI, 2013b, p. 5, tradução TCU).

Além das metas previstas, a auditoria operacional poderá abordar os impactos (*outcomes*) ocorridos de forma não intencional, buscando agregar valor às conclusões finais.



Por esta razão, a auditoria operacional é entendida como um mecanismo de controle mais flexível que as demais, tendo em vista a variedade de dimensões analíticas, metodologias, critérios e conclusões a disposição dos auditores.

Por se tratar de uma atividade investigativa complexa, é recomendável aos auditores dispor de conhecimento a respeito de: (a.) desenho de pesquisa; (b.) ciências sociais; (c.) métodos de investigação/avaliação científica; (d.) bom conhecimento de gestão organizacional; e (e.) conhecimento de organizações, programas e funções governamentais (INTOSAI, 2016, p. 15).

É importante, em determinados setores, conhecimentos técnicos específicos e uma abordagem própria, como estatística, tecnologia da informação e engenharia (INTOSAI, 2016, p. 15)

A depender da área a ser auditada, determinadas dimensões analíticas são mais adotadas e assimiladas do que outras, conforme indica Pacheco ao tratar da mensuração de resultados:

[...] há variações de um setor a outro. Na saúde, desenvolveram-se os indicadores de produto e de resultados intermediários, e as cadeias lógicas entre produtos e impactos estão mais claramente estabelecidas e aceitas. Na educação, tem-se multiplicado as políticas onde a mensuração de impactos é adotada via avaliação externa do rendimento dos alunos. No Brasil, o setor de saúde parece muito mais preparado para conviver com a mensuração do que a área da educação, talvez porque a própria lógica de remuneração do SUS, via procedimentos, tenha aberto caminhos para a mensuração de serviços prestados. (PACHECO, 2009, p. 154)

É preciso ter em mente, ainda, a existência de dificuldades na mensuração do impacto de ações públicas, seja pela possibilidade de interferência de variáveis externas, seja pela necessidade de um tempo maior de implementação para produção de mudanças:

Na mensuração de impactos é difícil estabelecer relações de causalidade entre as ações empreendidas e o resultado observado – é difícil isolar, dentre as inúmeras variáveis que afetam a situação, aquelas diretamente ligadas aos serviços prestados por uma determinada organização pública. Por vezes as ações requerem longo tempo de maturação para que os impactos possam ser observáveis. Os impactos desejados podem depender de mudanças substanciais no comportamento dos cidadãos. Por outro lado, mensurar produtos pode levar a um foco excessivo no curto prazo. (PACHECO, 2009, p. 153)

Diante do quanto narrado, é possível depreender que a auditoria operacional é um exame de desempenho de intervenções, programas, órgãos e entidades marcado pela complexidade. Há necessidade de respostas conclusivas às questões analíticas formuladas de modo a traduzir as evidências sobre as dimensões escolhidas: economicidade,

eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais.

Conforme já mencionado, sua utilização no Brasil ainda não está disseminada entre os órgãos de controle, os quais utilizam predominantemente as auditorias de conformidade e financeira pela tradição do antigo modelo administrativo burocrático.

Não obstante, algumas práticas de auditoria operacional já vêm sendo introduzidas, como o caso do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, o que será tratado nos próximos capítulos.

#### **4. Tribunal de Contas de São Paulo**

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo foi instituído, em 1921, através de revisão à Constituição Estadual de 1891, com o objetivo de “liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso”.

Contudo, somente foi estruturado dois anos depois, na Lei Estadual n.º 1961, de 29 de dezembro de 1923. Neste período, as atribuições do Tribunal de Contas eram auditar financeiramente as contas públicas (receita e despesas), bem como processar e julgar atos irregulares ou fraudulentos de responsáveis pela gestão de recursos públicos.

Atualmente, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo é regido pela Constituição Estadual do Estado de São Paulo, Lei Orgânica (Lei Complementar n.º 709, de 14 de janeiro de 1993) e Regimento Interno.

Pela Constituição Estadual, o Tribunal de Contas é composto por sete conselheiros, que passam a dispor das mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos e subsídios dos desembargadores do Tribunal de Justiça do Estado.

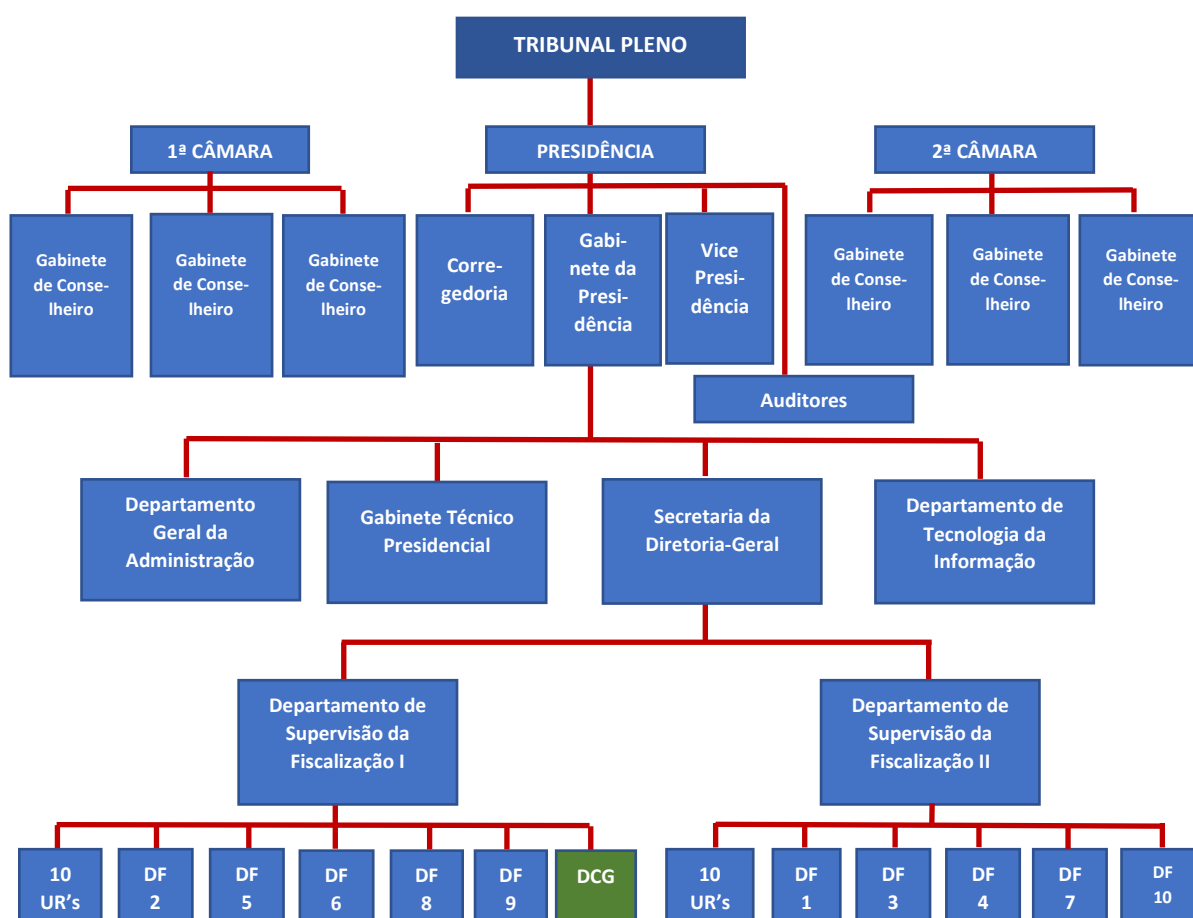
Segundo o Supremo Tribunal Federal, quatro conselheiros devem ser escolhidos pela Assembleia Legislativa e três pelo Chefe do Poder Executivo Estadual mediante aprovação da Assembleia Legislativa, dos quais um deve ser auditor, outro membro do Ministério Público e o terceiro de livre escolha (Súmula 653).

Conforme art. 73, §1º da Constituição Federal, para ser conselheiro do Tribunal de Contas, é necessário ser brasileiro, ter mais de 35 e menos de 65 anos de idade, idoneidade moral e reputação ilibada, notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública e mais de 10 anos de exercício de função ou atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo divide-se em (a.) órgão de administração superior, composto pela Presidência, Vice-Presidência e Corregedoria; (b.)

órgão deliberativo composto pelo Tribunal Pleno, Primeira e Segunda Câmaras e julgador singular; (c.) órgão especial composto pelos auditores; (d.) órgão de direção, supervisão e controle composto pela Secretaria Geral da Administração, Departamento Geral da Administração e Departamento de Tecnologia da Informação; e (e.) órgão auxiliar compreendido pelo Gabinete Técnico da Presidência.

À Secretaria-Diretoria Geral são subordinados dois Departamentos de Supervisão e Fiscalização, dez Diretorias de Fiscalização, uma Diretoria de Contas do Governador e vinte Unidades Regionais.



**FIGURA 2 – Organograma do TCE/SP**

Fonte: Adaptado do site do TCE/SP (<https://www.tce.sp.gov.br/organograma>)

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, conforme disposto no art. 32 e 33 da Constituição Estadual, auxilia o Poder Legislativo na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, das entidades da administração direta e indireta e das fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas.

As inúmeras atribuições do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo estão detalhadas na Lei Orgânica (Lei Complementar n.º 709, de 14 de janeiro de 1993), incluindo as fiscalizações operacionais.

## **5. As Auditorias Operacionais no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo é responsável por auxiliar o Poder Legislativo na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, das entidades da administração direta e indireta e das fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, conforme estipulado no art. 32 da Constituição Estadual. Logo, entre suas atribuições, encontra-se a execução de auditorias operacionais.

Entretanto, até o momento, não foram instituídas leis, normas ou regulamentos específicos a tratar e regular este modelo de auditoria.

Contudo, desde 2008, a Diretoria de Contas do Governador (DCG) tem realizado auditorias operacionais sobre programas e ações do Governo Estadual.

A DCG integra o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e foi criada em 1º de janeiro de 2008, através do Ato do Gabinete da Presidência n.º 16/2007, para o exame e a instrução das contas do Governador do Estado, bem como o preparo de todos os elementos e informações necessárias. Isto porque, nos termos do art. 23 da Lei Complementar Estadual n.º 709, de 14 de janeiro de 1993 (Lei Orgânica), cumpre ao Tribunal de Contas emitir parecer prévio acerca dos Contas do Governador e encaminhar ao Legislativo para apreciação.

Para isso, são selecionados, por amostragem, programas e ações diretamente vinculadas à Lei Orçamentária Anual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Plano Plurianual de diversas Secretarias. Em seguida, é elaborado um plano de auditoria para aprovação do Conselheiro relator do parecer prévio das Contas do Governador. Com a aprovação, a DCG passa a realizar análises quantitativas e qualitativas individualizadas dos programas e ações selecionados, incluindo a investigação de campo.

Já no relatório referente ao exercício de 2008, a DCG indica a preocupação da mensuração de resultados:

Com a criação da Diretoria de Contas do Governador – DCG, iniciou-se um trabalho sistemático de auditorias de natureza operacional. Definiram-se os objetivos, o escopo e a metodologia apropriada. Na sequência, foram realizadas pesquisas, reuniões e requisições de

informações, bem como visitas e verificações in loco, relacionadas aos temas [...]” (SÃO PAULO, 2009, p. 289)

Além disso, o referido relatório da DCG trouxe menção expressa acerca da importância de análise dos programas públicos a partir das dimensões de eficácia, economicidade, eficiência e efetividade, tendo destacado a relevância da avaliação ultrapassar a dimensão da eficácia:

Evidentemente, a avaliação da **eficácia** das medidas implementadas pela Administração – isto é, o total de serviços prestados ou bens produzidos em face das metas previamente definidas – é um dos fatores que não podem ser negligenciados na avaliação e no monitoramento de qualquer programa. Entretanto, restam ainda outros aspectos da atuação governamental que demandam, igualmente, a produção constante de informações, de modo a permitir o conhecimento da real extensão dos benefícios proporcionados à população-alvo e dos procedimentos de execução que podem, eventualmente, dificultar a obtenção dos resultados desejados, reclamando, portanto, a adoção de estratégias capazes de sanar as deficiências operacionais detectadas. Destarte, além dos indicadores voltados à mensuração da eficácia – já utilizados pela Administração em praticamente todas as suas ações –, é necessário a adoção de outros que tratem diretamente de aspectos relacionados à **economicidade, à eficiência e à efetividade**. Enquanto o primeiro se refere mais especificamente ao caráter quantitativo da execução das ações governamentais, os três últimos revestem uma dimensão mais propriamente qualitativa, trazendo à luz não apenas a questão da minimização dos custos envolvidos na geração dos bens ou serviços e da melhor utilização dos recursos postos à disposição do programa, mas também dos impactos reais – previstos ou não – provocados pela atuação dos entes públicos sobre a realidade social em questão. (SÃO PAULO, 2009, p. 504)

Os relatórios da DCG dos exercícios de 2009 em diante passaram a contar com um capítulo específico para “as auditorias operacionais” de ações e programas do Governo do Estado.

É possível constatar uma grande variação quantitativa de programas auditados em cada exercício, bem como a alternância de Secretarias Estaduais e Entidades responsáveis pela execução, conforme demonstra tabela a seguir dos anos de 2013 a 2017:

Exercício Financeiro	Quantidades de Programas	Órgãos e Entidades estaduais envolvidas
2013	7	<ul style="list-style-type: none"><li>• Secretaria da Segurança Pública</li><li>• Secretaria da Administração Penitenciária</li><li>• Secretaria da Agricultura</li><li>• Secretaria da Educação</li></ul>
2014	10	<ul style="list-style-type: none"><li>• Secretaria da Segurança Pública</li><li>• Secretaria da Saúde</li><li>• Secretaria de Logística e Transportes</li><li>• Secretaria de Gestão Pública</li></ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Secretaria da Educação</li> <li>• Departamento de Estradas e Rodagem – DER</li> <li>• Secretaria de Saneamento e Recurso Hídricos</li> </ul>
2015	4	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Companhia de Processamento de Dados (Prodesp)</li> <li>• Secretaria de Segurança Pública</li> <li>• Secretaria de Governo</li> <li>• Secretaria da Fazenda</li> <li>• Secretaria do Meio Ambiente</li> <li>• Secretaria de Saneamento e Recursos Hídricos</li> <li>• Companhia Energética de São Paulo</li> <li>• Departamento de Águas e Energia Elétrica</li> <li>• Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo</li> <li>• Fundação Instituto de Terras de São Paulo</li> <li>• Companhia de Saneamento Básico (Sabesp)</li> <li>• Agência Reguladora de Saneamento e Energia (Arseps)</li> <li>• Secretaria da Educação</li> </ul>
2016	12	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Secretaria de Economia e Planejamento</li> <li>• Secretaria de Habitação e Meio Ambiente</li> <li>• Secretaria de Segurança Pública</li> <li>• Companhia de Processamento de Dados (Prodesp)</li> <li>• Secretaria da Administração Penitenciária</li> <li>• Departamento de Águas e Energia Elétrica</li> <li>• Secretaria de Saneamento e Recursos Hídricos</li> <li>• Agência das Bacias</li> <li>• Agência das Bacias do Alto Tietê</li> <li>• Agência das Bacias do Médio Tietê</li> <li>• Fundação de Conservação e Produção Florestal</li> <li>• Secretaria do Meio Ambiente</li> <li>• Secretaria da Saúde</li> <li>• Centro de Vigilância Sanitária</li> <li>• Instituto Adolfo Lutz</li> <li>• Superintendência de Controle de Doenças</li> <li>• Secretaria da Educação</li> <li>• Fundação para Desenvolvimento da Educação</li> <li>• Companhia Ambiental (CETESB)</li> </ul>
2017	9	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Secretaria da Saúde</li> <li>• Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Ciência, Tecnologia e Inovação</li> <li>• Secretaria do Desenvolvimento Social</li> <li>• Secretaria de Planejamento e Gestão</li> <li>• Secretaria do Meio Ambiente</li> <li>• Companhia Ambiental (CETESB)</li> <li>• Fundação Florestal</li> <li>• Instituto Florestal</li> <li>• Instituto de Botânica</li> <li>• Secretaria da Administração Penitenciária</li> <li>• Secretaria da Agricultura e Abastecimento</li> <li>• Centro Paula Souza (CEETEPS)</li> <li>• Departamento de Águas e Energia Elétrica</li> </ul>

Conforme demonstrado na tabela, há uma grande diversidade de Secretarias e Entidades responsáveis pela execução dos programas selecionados. A Secretaria da Educação e da Segurança Pública demonstra estar presente em todas auditorias operacionais realizadas nos últimos cinco anos, com exceção do ano de 2017.

As auditorias operacionais realizadas entre 2008 e 2017 pela DCG basearam-se no plano aprovado pelo Conselheiro Relator, utilizando-se, em regra, dos seguintes instrumentos: entrevistas/questionários, inspeções físicas presenciais e análise documental.

Interessante observar que, em diversas oportunidades, foram escolhidos temas sensíveis tais como: (a.) avaliação, em 2015, do Plano “Nascente” focado na conservação de recursos hídricos e, em 2016, do planejamento de recursos hídricos, tendo em vista a crise hídrica enfrentada no Estado entre os anos de 2014 e 2016; (b.) avaliação em 2017 do sistema prisional, em razão da taxa de encarceramento do Estado de São Paulo ter se mostrado ser quatro vezes superior a mundial; (c.) avaliação do serviço de acolhimento social para toxicômanos através do “Programa Recomeço: Uma Vida sem Drogas” no ano de 2017.

Em algumas auditorias operacionais, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo realiza, como recurso de pesquisa exploratória, reuniões e levantamento de dados junto a outros órgãos, como, por exemplo, na auditoria do Sistema Prisional no ano de 2017 com a Defensoria Pública:

“a fim de subsidiar as conclusões deste relatório, foram realizadas reuniões e levantados documentos produzidos pela Defensoria, tais como estrutura organizacional, atribuições legais, relatórios de inspeções físicas nas unidades prisionais, assistência jurídica aos presos, etc.” (SÃO PAULO, 2018a, p. 333)

A avaliação dos programas tem enfoque em várias dimensões: efetividade, eficácia, economicidade e efetividade. A título ilustrativo, na avaliação do sistema prisional da auditoria de 2017, foram estipulados como objetivos:

“Os dados analisados são relativos à estrutura de funcionamento das Unidades Prisionais, em questões afetas a capacidade de atendimento, população carcerária, aparato tecnológico e quadro de pessoal, criação de novas vagas no sistema prisional, condições de segurança das unidades, recursos despendidos com servidores, alimentação, combustíveis e manutenção em geral, bem como ações de reintegração social dos custodiados e egressos no sistema prisional. Em especial, analisou-se a atuação da Defensoria Pública do Estado no sistema prisional.” (SÃO PAULO, 2018a, p. 333)

Além da avaliação, a DCG elabora diversas recomendações visando o aprimoramento do programa em relação às dimensões avaliadas.

Muitos programas são reavaliados nos exercícios seguintes a fim de constatar a evolução dos problemas apontados e adoção das recomendações do Tribunal de Contas:

“Com relação aos achados da fiscalização, vale ressaltar que a maioria dos apontamentos nas Contas do Governador de 2016, persistiu em 2017” (SÃO PAULO, 2018a, p. 334).

Paralelamente à realização das auditorias operacionais pela DCG, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo passou a editar, a partir de 2011, um Plano Estratégico Institucional com vigência quadrienal, com objetivo de implementar uma modernização de gestão.

No primeiro Plano Estratégico (2011-2015), o Tribunal de Contas reconhece que:

“A Gestão Estratégica proporciona ferramentas para o estabelecimento de objetivos e alcance de resultados sustentáveis, desenvolvendo todo o potencial da organização. É um processo participativo de busca do consenso, englobando o planejamento, a execução, o monitoramento, o controle e a **avaliação** das ações.” (SÃO PAULO, 2011, p. 4, grifo nosso)

Além disso, propõe como “visão do futuro” para si “fiscalizar, orientar e divulgar, em tempo real, o uso dos recursos públicos, priorizando a auditoria de resultados e a aferição da satisfação social, consolidando uma imagem positiva perante a sociedade.” (SÃO PAULO, 2011, p. 8).

Portanto, a partir da realização de auditorias operacionais pela DCG e da inserção do tema como estratégia de gestão no Plano Estratégico, percebe-se a introdução de ideais de mudança de cultura no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, mais alinhada com perspectiva do modelo gerencial.

No segundo Plano Estratégico do órgão (2016-2020), atualmente vigente, o texto também menciona como estratégia o controle de resultados de ações e programas públicos, trazendo como “visão de futuro”:

Ser uma Instituição de referência no controle da efetividade na aplicação dos recursos públicos. Importante observar que a expressão ‘efetividade’ amplia significativamente o compromisso do controle externo abrangendo para além da conformidade legal o atingimento de resultados e a adequação desses resultados para com as aspirações da sociedade (SÃO PAULO, 2015, p. 10)

Entre as diretrizes estratégicas do Plano, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo estipulou o aprimoramento e a ampliação de auditorias operacionais, tendo como meta final, em 2020, acompanhar anualmente a execução e o resultado de cinquenta programas do Governo do Estado.

Ainda no Plano Estratégico atual, foi trazida a previsão de implantação de “novos projetos”, incluindo o mapeamento e redesenho de processos finalísticos de ponta a ponta, o qual deverá considerar a auditoria operacional.



Deste modo, começa a ser desenhada uma nova forma de abordagem das ações e programas públicos, com preocupação em mensuração de resultados nas diversas dimensões já tratadas.

Nesta linha, em 2015, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo desenvolveu o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M), para examinar a eficiência de sete setores de atuação da Administração Pública municipal: educação, saúde, planejamento, gestão fiscal, meio ambiente, defesa civil e governança em tecnologia da informação. A iniciativa, segundo o Tribunal de Contas, foi tão bem-sucedida que resultou na celebração de uma parceria com Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) para tornar o IEG-M a ferramenta oficial de monitoramento dos municípios. Além disso, outros vinte e quatro Tribunal de Contas do país teriam adotado o indicador (SÃO PAULO, 2017).

No ano de 2017, foi lançado o Índice de Efetividade da Gestão Estadual (IEG-E), para investigar a eficiência de cinco setores da Administração Pública estadual: educação, saúde, planejamento, gestão fiscal e segurança pública, mediante a análise de trezentos e quarenta e quatro quesitos.

Ambos os índices têm as seguintes faixas de resultados em relação à gestão do ente político: (a.) altamente efetiva: com pelo menos 90% da nota máxima; (b.) muito efetiva: nota entre 75% e 89,9%; (c.) efetiva: nota entre 60% e 74,99%; (d.) em fase de adequação: nota entre 50% e 59,99%; e (d) baixo nível de adequação: nota inferior ou igual a 49,99%.

Para o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, estes indicadores são capazes de proporcionar:

“uma robusta ferramenta analítica e que servirá para disseminar a cultura da disciplina fiscal e do cumprimento efetivo de programas e ações públicas constantes dos instrumentos de planejamento do Estado de São Paulo” (SÃO PAULO, 2018b, p, 165).

Neste sentido, observa-se, no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, a pretensão de se alinhar às novas expectativas da sociedade, através da mensuração do resultado de ações públicas, superando a perspectiva tradicional baseada apenas em questões legais e formais.

Não obstante, ainda há algumas dificuldades a serem superadas, especialmente, no tocante às auditorias operacionais, tais como a edição de regulação interna para sistematizar de forma clara e precisa sua obrigatoriedade e modo de realização – desde a forma de seleção até o relatório final - elevação da quantidade de programas avaliados

anualmente e disseminação desta prática para atividades públicas em geral, não se restringindo apenas a programas e ações de governo inseridas no Plano Plurianual como ocorre atualmente.

## **7. Considerações Finais**

A reforma da administração pública brasileira de 1995 enfocou nos resultados das atividades públicas, com o objetivo de torna-lo mais eficiente.

Assim, a tradicional forma de controle dos atos administrativos também precisa ser revista, de modo que a fiscalização não se restrinja a aspectos legais e formais, mas persiga também a aferição dos resultados.

Portanto, os Tribunais de Contas – como órgão criado especialmente para a supervisão dos atos e recursos públicos - têm como atribuição constitucional a fiscalização operacional, ou seja, examinar a “economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública” (BRASIL, 2010, p. 11).

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo iniciou a realização de auditorias operacionais, no ano de 2008, para analisar programas e ações de diversas Secretarias diretamente vinculados à Lei Orçamentária Anual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Plano Plurianual, quando da elaboração de parecer prévio das contas do Governador.

Em 2011, passou a editar um Plano Estratégico Institucional com vigência quadrienal, com objetivo de implementar uma modernização de gestão. No Plano com vigência de 2011 a 2015 e de 2016-2020, há previsão de incremento do número de auditorias operacionais no âmbito do Tribunal.

Nos últimos três anos, o Tribunal de Contas também criou indicadores para avaliar a efetividade de setores de atuação da Administração Pública Estadual (IEG-E) e Municipal (IEG-M).

Não obstante os notórios avanços, tendo em vista a introdução de mecanismos de controle de resultados – o que de fato se compatibiliza melhor com o atual modelo democrático - ainda há inúmeros desafios a serem enfrentados. Primeiramente, falta a edição de regulação interna para sistematizar de forma clara e precisa sua obrigatoriedade e modo de realização – desde a forma de seleção até o relatório final. Entende-se, ainda, necessária a elevação do número de programas avaliados anualmente e disseminação desta prática para atividades públicas em geral, não se restringindo apenas a programas e ações de governo inseridas no Plano Plurianual.

Outra perspectiva a ser abordada refere-se à necessidade de a própria Administração Pública dispor de mecanismos técnicos, gerenciais e culturais para absorver as conclusões das avaliações de modo a apresentar aprimoramento.

Afinal, a mensuração de resultados tem como objetivo fornecer elementos para o aprimoramento da eficiência, efetividade, eficácia e economicidade das atividades públicas:

[...] o controle por resultados aumenta a capacidade de elaborar políticas públicas de forma mais eficiente e, sobretudo, de acordo com as necessidades aferidas na relação entre o Estado e os usuários de seus serviços, e não somente conforme regras e normas burocráticas, na maioria das vezes ensimesmadas. É com base nesses elementos que o modelo pós-burocrático ou gerencial começa a alterar o padrão burocrático de relacionamento com a população. (CONSELHO CIENTÍFICO DO CLAAD, 2006, p.20)

Conforme tratado, as avaliações de resultados possibilitam aos cidadãos melhor conhecimento das práticas dos agentes públicos e, então, os capacita para o exercício da cidadania e da atividade democrática:

“A auditoria do setor público é indispensável para a administração pública, uma vez que a gestão de recursos públicos é uma questão de confiança. A responsabilidade pela gestão de recursos públicos de acordo com as finalidades previstas é confiada a uma entidade ou pessoa que atua em nome do público. A auditoria do setor público aumenta a confiança dos usuários previstos, fornecendo informações e avaliações independentes e objetivas a respeito de desvios dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança”. (INTOSAI, 2013a, p. 5, tradução do TCU)

Convém observar, contudo, que esta forma de controle ainda é incipiente no país. No próprio Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, apenas uma Diretoria a adota como prática usual (Diretoria de Contas do Governador).

Portanto, entende-se que eventual mudança desta concepção tradicional de controle pelos Tribunais de Contas exigiria a criação de:

[...] algum tipo de incentivo legal para que eles concentrem suas preocupações no tema do desempenho da gestão pública, em vez de atuarem basicamente pela lógica do formalismo. Nesse sentido, alterar as leis orçamentárias e mesmo obrigar os governos a definir metas e meios que possam ser acompanhados são passos fundamentais para adequar os Tribunais de Contas à nova visão de controle que se espalha pelo mundo (ABRUCIO, 2005, p. 80).

Porém, apesar das diretrizes administrativas da Reforma Gerencial e previsão do princípio da eficiência na Emenda Constitucional 19/98, a adoção de auditorias operacionais, ou seja, voltadas para a averiguação do alcance de resultados da gestão pública, ainda não está disseminada, mas é possível perceber algumas ações de controle de resultados nos órgãos de controle, como no caso do Tribunal de Contas do Estado de

São Paulo. Agora é aguardar e torcer pela expansão desta prática tão relevante ao aprimoramento da gestão pública e exercício da cidadania.

#### Referências Bibliográficas:

ABRÚCIO, F. L.; ARANTES, R. B., & Teixeira, M. A. C. A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais. *Revista do Serviço Público*, (56)1, 57-84, 2005.

ARANTES, R. B.; LOUREIRO, M. R.; COUTO, C. G; TEIXEIRA, M. A. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. V. M. (Org.). *Burocracia e política no Brasil; desafios para a ordem democrática no século XXI*. Rio de Janeiro: FGV, 2010. p. 109-148.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União. Brasília: Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-operacional-FF8080816364D7980163D01267A73FBD.htm> Acesso em setembro de 2018.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma do estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. *Lua Nova* [online]. 1998, n.45, pp.49-95.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Os primeiros passos da reforma gerencial do Estado de 1995. *Revista Eletrônica da Reforma do Estado-RERE*, v. 16, 2009.

CONSELHO CIENTÍFICO DO CENTRO LATINO AMERICANO DE ADMINISTRACIÓN PARA EL DESARROLLO (CLAAD). A responsabilização na Nova Gestão Pública Latino-americana. PEREIRA, Luis Carlos B; GRAU, Nuria Cunill (Coords.). *Responsabilização na administração pública*. Tradução: Luis Reyes Gil. São Paulo: CLAD/Fundap, 2006.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Estatuto (Statutes). Viena, dez/2016. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Auditing Standards Basic Principles in Government Auditing (ISSAI 100). Viena, 2013a. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Fundamental Principles of Performance Auditing (ISSAI 300). Viena, 2013b. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Standards form Performance Auditing (ISSAI 3100). Viena, 2016. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União. Brasília: Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-operacional-FF8080816364D7980163D01267A73FBD.htm>>. Acesso em setembro de 2018.

PACHECO, Regina Silvia. Mensuração de desempenho no setor público: os termos do debate. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, [S.l.], v. 14, n. 55, jul. 2009. ISSN 2236-5710. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/44208>>. Acesso em: 07 Out. 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/cgpc.v14n55.44208>.

SÃO PAULO (Estado). Constituição do Estado de São Paulo, de 5 de outubro de 1989. Disponível em <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/dg280202.nsf/a2dc3f553380ee0f83256cfb00501463/46e2576658b1c52903256d63004f305a?OpenDocument>>. Acesso em setembro de 2018.

SÃO PAULO (Estado). Lei Complementar nº 709, de 14 de janeiro de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado. Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/legislacao/lei-organicaregimento-interno/lei-organica-e-regimento-interno>>. Acesso em setembro de 2018.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Ato do Gabinete da Presidência n.º 16/2007. Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 05/12/2007.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Diretoria de Contas do Governador. Relatório TC-2675/026/08. São Paulo, 2009. Disponível em <<https://www.tce.sp.gov.br/contas-anuais>> Acesso em setembro de 2018.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Plano Estratégico Institucional do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo 2011-2015. São Paulo, 2011. Disponível em <<http://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/plano-estrategico-tcesp-2011-2015.pdf>> Acesso em setembro de 2018

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Plano Estratégico Institucional do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo 2016-2020. São Paulo, 2015. Disponível em <[https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/plano\\_estrategico\\_2016\\_2020.pdf](https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/plano_estrategico_2016_2020.pdf)> Acesso em setembro de 2018.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Criado pelo Tribunal, IEGM vai ser usado pelas Nações Unidas. [online], 2017. Disponível em <<https://www.tce.sp.gov.br/6524-criado-pelo-tribunal-iegm-vai-ser-usado-pelas-nacoes-unidas>> Acesso em setembro de 2018.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Diretoria de Contas do Governador. Relatório TC-3546/989/17. São Paulo, 2018. SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Manual do Índice de Efetividade da Gestão Estadual. São Paulo, 2018b. Disponível em <<https://www4.tce.sp.gov.br/manual-ieg-e-indice-efetividade-gestao-estadual-exercicio-2017-apuracao-2018>> Acesso em setembro de 2018.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Manual do Índice de Efetividade da Gestão Municipal. São Paulo, 2018c. Disponível em <[https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/publicacoes/manual\\_iegm\\_2018\\_-\\_exercicio\\_2017\\_-\\_errata.pdf](https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/publicacoes/manual_iegm_2018_-_exercicio_2017_-_errata.pdf)> Acesso em setembro 2018.