



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública – FACE

Programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA

Mestrado Profissional em Administração Pública – MPA

MICHEL DE OLIVEIRA BANDEIRA

**AUDITORIA OPERACIONAL COMO INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY*  
DEMOCRÁTICA: ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS NA ÁREA DA SAÚDE**

Relatório Técnico

BRASÍLIA-DF  
2022

## APRESENTAÇÃO

O presente relatório técnico representa um resumo expandido da dissertação “AUDITORIA OPERACIONAL COMO INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY* DEMOCRÁTICA: ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS NA ÁREA DA SAÚDE”, apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública do Programa de Pós-graduação em Administração da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília.

Período de realização do mestrado: julho de 2021 a junho de 2022.

Orientadora: Profa. Dra. Suylan de Almeida Midlej e Silva (PPGA-UnB)

Banca examinadora:

Prof. Dr. João Mendes Rocha neto (Suplente) Universidade de Brasília (UnB)

Prof. Dr. Fernando Luiz Abrucio (Membro Externo) Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP)

Prof. Dr. Adalmir de Oliveira Gomes (Membro Interno) Universidade de Brasília (UnB) – suplente

Palavras-chave: Auditoria Operacional; *Accountability* democrática; Modelos de Gestão Pública; Tribunal de Contas da União; Saúde.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	4
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	5
2.1 – Reforma gerencial e auditoria governamental .....	5
2.2 – <i>Accountability</i> na Administração Pública .....	8
<b>3 MÉTODO</b> .....	10
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....	13
4.1 Auditorias estudadas.....	14
4.1.1 – Auditoria Operacional no Programa Mais Médicos .....	14
4.1.2 Auditoria Operacional da Judicialização da Saúde .....	14
4.1.3 Auditoria Operacional do Proadi-SUS .....	15
4.1.4 Auditoria Operacional da Política Nacional de Prevenção e Controle do Câncer ...	14
4.2 Transparência pública .....	15
4.3 Prestação de contas .....	17
4.4 Responsabilização .....	19
4.5 Relação “auditoria x gestão” .....	21
4.5.1 Tensão potencial entre modelos de auditoria (conformidade x operacional) .....	21
4.5.2 Diálogo entre auditores, gestores e sociedade no processo de auditoria .....	22
4.5.3 Necessidade de novos conhecimentos aos auditores .....	23
4.5.4 Auditoria como instrumentos de apoio à gestão e garantia da política.....	24
<b>5 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO</b> .....	25
5.1 Ações planejadas para execução da proposta.....	26
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	30
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	33

## 1 INTRODUÇÃO

O controle do governo constitui um dos requisitos normativos necessários para o bom funcionamento do regime democrático e da burocracia estatal (OLIVIERI *et al.*, 2013). Todos que administram bens e valores públicos tem o dever de prestar contas da boa e regular gestão desse patrimônio, conforme prescreve o art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal. Trata-se de uma das vertentes da famosa tese da tripartição de poderes formulada por Montesquieu (WILLEMANN, 2016).

Entende-se que, em um contexto de limitação de recursos, torna-se necessário que a atividade administrativa seja mais profissional, alocando e executando os recursos públicos de maneira eficiente, em busca da máxima efetividade de suas ações (BRASIL, 2018). Da mesma forma, são necessários novos instrumentos de controle que estabeleçam a construção de vínculos de confiança na gestão da coisa pública por parte dos políticos e burocratas (WILLEMANN, 2016).

Assim, mostra-se relevante o papel dos órgãos de controle da administração pública, dentre os quais se destaca o Tribunal de Contas da União (TCU). A esse respeito, ressalta-se que a atividade de fiscalização do TCU foi influenciada de maneira decisiva pela Reforma do Aparelho do Estado iniciada em meados da década de 1990, que teve como objetivo implantar a administração pública gerencial no país, focada no desempenho (ALBUQUERQUE, 2006). A partir desse novo paradigma de gestão administrativa, o TCU também se viu encorajado a mudar seu foco de atuação, que era voltada mais para um exame da conformidade das ações dos gestores públicos, baseada essencialmente no princípio da legalidade, de caráter repressivo (funções julgadora e sancionadora) (IBRAHIM *et al.*, 2019).

O Tribunal passou a implementar em seus trabalhos um enfoque pedagógico, de caráter preventivo, por meio da orientação e informação sobre as melhores práticas para evitar irregularidades e impropriedades, que levassem ao uso regular e eficiente dos recursos públicos e à melhoria no desempenho da administração pública (COSTA *et al.*, 2003). Em relação às auditorias, buscou-se ampliar a realização de trabalhos operacionais ou de desempenho, que atualmente, constituem um dos principais instrumentos utilizados pelo TCU para cumprir sua missão. Essas fiscalizações buscam aferir a economia, eficiências, eficácia e efetividade da atuação do Poder Público, de modo a atestar os resultados alcançados e contribuir para a melhoria da gestão, numa perspectiva gerencial (COSTA, 2015).

O TCU entende que as auditorias operacionais podem cumprir o duplo objetivo de “contribuir para a melhoria do desempenho da ação de governo” e “garantir informações fidedignas à sociedade e ao Parlamento sobre o desempenho dos programas e organizações

governamentais com vistas à prestação de contas pelos seus resultados” (BRASIL, 2005, *apud* ALBUQUERQUE, 2006, p. 22).

As auditorias operacionais constituem um tipo de *accountability* de resultados (BARZELAY, 2002; POLLIT *et al.*, 2008; ROCHA, 2011). Estão em consonância com a administração gerencial, porquanto buscam averiguar o desempenho dos programas e das organizações governamentais, além de possibilitar a disponibilização de informações relevantes sobre a gestão pública aos cidadãos (IBRAHIM, *et al.*, 2019). Dessa forma, podem funcionar como um tipo de controle que serve para assessorar o gestor público no aperfeiçoamento da gestão, assim como um mecanismo que contribui para melhoria do desempenho e incremento da produtividade no setor público (LISBOA *et al.*, 2019).

O presente estudo buscou analisar as auditorias operacionais sob uma nova perspectiva, a partir do seguinte problema de pesquisa: as auditorias operacionais (AO) têm contribuído para o alcance da *accountability* democrática? Em decorrência da pergunta de pesquisa, denota-se que o **objetivo geral** da investigação foi averiguar se as auditorias operacionais propiciam o alcance da *accountability* democrática, considerando as dimensões de transparência, prestação de contas (PC) e responsabilização

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico que sustenta a pesquisa tratou da relação entre auditoria operacional e o modelo gerencial da Nova Administração Pública – NAP (*New Public Management – NPM*). Examinou, ainda, o conceito de *accountability*, seus tipos e instrumentos, estabelecendo a definição de *accountability* democrática utilizada na pesquisa, assim como especificando e definindo as dimensões de *accountability* trabalhadas.

### 2.1 Reforma gerencial e auditoria governamental

A reforma gerencial no Brasil não conseguiu ser totalmente implementado no Brasil, o que não chega a ser surpresa. Pelo contrário, conforme apontado por Rezende (2002, p. 123), “reformas administrativas são modificadas, abandonadas, ou não têm continuidade. Reformas se sucedem para combater velhos e persistentes problemas de *performance* no aparato burocrático”. Os resultados alcançados com a reforma na dimensão administrativa ficaram muito aquém dos objetivos no delineados no Plano Diretor da reforma do Estado (PDRAE) (MEDEIROS, 2006). Além disso, apesar das críticas, o modelo burocrático é indispensável para a sociedade atual, sendo uma condição necessária para a ordem democrática (ABRUCIO e LOUREIRO, 2018). Em sentido semelhante, Bevir (2010) anota que as hierarquias burocráticas estão espalhadas e são as formas mais comuns de governo.

De outro lado, a reforma gerencial não é imune a críticas, dada sua natureza

excessivamente orçamentária, focada principalmente em reduzir gastos da Administração Pública (LUSTOSA DA COSTA, 2010). Não obstante esse propósito, teria ocorrido um desapontamento em relação ao gerencialismo tanto no que se refere aos indicadores de crescimento econômicos quanto de progresso social alcançados (PAULA, 2010).

Mesmo assim, a reforma gerencial culminou com a aprovação da Emenda Constitucional nº 19/98 (EC 19/98), a qual trouxe inovações ao serviço público, buscando o aperfeiçoamento da gestão pública e das políticas públicas, mais voltadas ao atendimento do cidadão na ponta final do sistema (DI PIETRO, 2017). Abrucio (2007) aponta como um dos principais avanços da reforma a continuação e o aperfeiçoamento da reforma do serviço civil.

A Administração Pública Gerencial orienta-se pelos princípios da eficiência e qualidade na prestação dos serviços públicos que lhe são afetos (ZYMLER, 2005). Além disso, como apontado por Oliveira (2008), o novo modelo de gestão gerencial requer um novo parâmetro de controle governamental.

Com o desenvolvimento dessa nova filosofia de administração pública através do modelo gerencial, ou pós-burocrático, a função do controle governamental passa a ser discutida como instrumento de grande relevância para que o Estado possa garantir que os conceitos de eficiência, economicidade e eficácia, propostos pelo paradigma gerencial, possam ser seguidos (OLIVEIRA, 2008, p. 35).

As mudanças operadas pela nova gestão pública tiveram reflexos na forma de agir das instituições de controle, como os Tribunais de Contas, que tinham uma atuação pautada em auditorias de conformidade (regularidade) (IBRAHIM *et al.*, 2019). Essas instituições tiveram que ampliar o escopo de seus trabalhos de modo a também avaliar o desempenho da gestão pública (IBRAHIM *et al.*, 2019, p. 94).

As auditorias operacionais buscam aferir a economia, eficiências, eficácia e efetividade da atuação do Poder Público, de modo a atestar os resultados alcançados e contribuir para a melhoria da gestão, numa perspectiva gerencial (COSTA, 2015). Ao contrário das auditorias de conformidade, que dizem respeito à forma de atuação tradicional dos Tribunais de Contas, consoante o modelo de administração pública burocrática, priorizando a verificação da conformidade com leis e regulamentos.

“A motivação para a realização das auditorias operacionais veio dos extensivos programas de reforma da administração pública, que tinham o objetivo de modernizar, tornar mais eficiente e, em alguns casos, diminuir o tamanho geral do aparato estatal” (FLEISCHMANN, 2019, p. 25). Ibrahim *et al.* (2019) anotam que as auditorias operacionais estão em consonância com a administração gerencial da Nova Gestão Pública, porquanto buscam averiguar o desempenho dos programas e das organizações governamentais, além de

possibilitar a disponibilização de informações relevantes sobre a gestão pública aos cidadãos, o que contribui para o exercício do controle social e para o fortalecimento da *accountability* de resultados.

Tais auditorias constituem importante mecanismo à disposição do TCU no exercício do controle externo, servindo, ainda, como um instrumento capaz de tornar Administração Pública mais eficiente, eficaz e efetiva, objetivos que vêm sendo perseguidos pelos Estados desde a segunda metade do século XX (MELO; PAIVA, 2017). Nesse sentido, o TCU entendeu que as auditorias operacionais podiam cumprir o duplo objetivo de “contribuir para a melhoria do desempenho da ação de governo” e “garantir informações fidedignas à sociedade e ao Parlamento sobre o desempenho dos programas e organizações governamentais com vistas à prestação de contas pelos seus resultados” (ALBUQUERQUE, 2006, p. 22).

As auditorias operacionais também possuem obstáculos e desafios que impactam seus resultados, como reportaram Pollit *et al.* (2008) em estudo sobre as auditorias operacionais realizadas pelas EFS da Inglaterra, Holanda, Finlândia, Suécia e França. Um deles diz respeito à tensão potencial produzida tanto para auditores quanto para gestores. De acordo com os autores, a partir da reforma gerencial as EFS passaram a realizar, ao mesmo tempo, auditorias de conformidade e operacionais. Esse fato trouxe desafios para esses atores em compatibilizar esses dois tipos de fiscalização (POLLIT, *et al.*, 2008). Além disso, conforme previsto nas Norma de Auditoria Operacional da INTOSAI, as “EFS podem também realizar auditorias combinadas, incorporando aspectos financeiros, operacionais e/ou de conformidade” (ISSAI 400, p. 2). Significa que pode haver superposição entre os dois modelos de auditoria em um mesmo trabalho, caso em que a especificação do tipo de auditoria dependerá do objetivo primordial da fiscalização (BRASIL, 2010, p. 11).

Assim, embora a auditoria operacional, ao contrário da auditoria de conformidade, não tenha como finalidade primeira o acionamento de mecanismos de responsabilização direta dos gestores públicos relacionados à punição por uma conduta ilegal (*enforcement*) (POLLIT *et al.*, 2008), “A busca da representação do interesse público para garantir efetividade na ação governamental não deixa de ampliar o poder de *enforcement* da Corte de Contas sobre a administração pública” (GRIN, 2020). Fato que pode gerar, inclusive, maior rigidez e controle na atuação das organizações públicas, porquanto as recomendações de melhorias decorrentes das auditorias operacionais, por serem oriundas de um órgão de controle, não raramente são encaradas com caráter mandamental (GRIN, 2020). No caso do Brasil, apesar do avanço das auditorias operacionais, “ainda existe um conflito latente entre os órgãos de controle e os órgãos da administração pública” (OLIVIERI *et al.*, 2015, p. 181), considerando que a atividade de

controle e as auditorias ainda são vistas como ações pautadas essencialmente em critérios de legalidade, e não há consenso quanto à definição de padrões para avaliação de desempenho (OLIVIERI *et al.*, 2015).

## 2.2 *Accountability* na Administração Pública

Desde que foi publicado no Brasil o estudo seminal de Campos (1990) sobre *accountability*, pesquisadores e instituições (públicas e privadas) do país têm empreendido esforços para definir o conceito do termo em português, estabelecer os instrumentos ou mecanismos por meio dos quais a *accountability* se realizaria, assim como quais as instituições públicas e da sociedade estariam encarregadas de realizá-la. Tal ocorre porque o trabalho de Campos (1990) argumentou com propriedade que não existia na língua portuguesa uma palavra que expressasse de maneira precisa o significado desse termo originário da língua inglesa.

Passados mais de 30 anos desde a colocação dessa problemática em torno do conceito e do alcance da *accountability* em nosso sistema linguístico, embora tenhamos avançado bastante, ainda não se chegou a um consenso sobre a temática (PINHO; SACRAMENTO, 2009; BUTA *et al.*, 2018; FONSECA *et al.*, 2020). Em que pese esse fato, observa-se que três conceitos principais associados ao tema têm sobressaído, a saber: prestação de contas, responsabilização e transparência (BUTA *et al.*, 2018; FONSECA *et al.*, 2020).

Com relação especificamente à apropriação do termo pela administração pública federal, constata-se uma predileção e supervalorização pelo uso da *accountability* em sua dimensão de prestação de contas, seguido por responsabilização. Transparência é a dimensão menos observada, evidenciando que ainda não existe uma associação íntima entre essa vertente como uma das formas de *accountability* nessa seara (BUTA *et al.*, 2018). A transparência é tida como um requisito para a *accountability* (TOMOI; ROBL FILHO, 2013; MARTINS; OLIVIERI, 2019).

Uma questão central para o estudo da *accountability* foi trazida por O'Donnell (1998). Esse autor foi um dos pioneiros a relacionar os problemas vinculados à consolidação da democracia na América Latina ao que chamou de *déficit de accountability* (CENEVITA; FARAH, 2006). O autor dividiu o conceito de *accountability* em vertical e horizontal. A *accountability* vertical está relacionada à existência de eleições livres e justas, nas quais o cidadão pode escolher seus representantes e mandatários. Ainda estão associados a esse tipo de *accountability* as liberdades de associação e opinião, assim como o acesso às informações que viabilizem fazer reivindicações ao Poder Público, sendo que esta última se alcança por meio de uma imprensa (mídia) livre (O'DONNELL, 1998). A *accountability* horizontal está relacionada a existência de “agências estatais” independentes e autônomas, encarregadas de investigar

denúncias e punir os desvios de conduta, desmandos e atos de corrupção ou improbidade (O'DONNELL, 1998). Segundo o autor, para que a democracia seja efetiva, é necessário que as instituições encarregadas da *accountability* horizontal (por exemplo: Poder Judiciário, Ministério Público e Tribunais de Contas) funcionem de maneira efetiva e queiram investigar e punir atos lesivos aos interesses dos cidadãos.

Constata-se que a *accountability* relaciona-se com responsabilização nos regimes democráticos (CAMPOS, 1990; O'DONNELL, 1998; PRZEWORSK, 1998). Nessa perspectiva, Abrucio e Loureiro (2005, p. 7) definiram o termo a *accountability* democrática como sendo “forma de responsabilização política ininterrupta do Poder Público em relação à sociedade”. Para os autores, esse tipo de *accountability* se divide em três formas, a saber: a) processo eleitoral; b) controle institucional durante os mandatos; e c) regras estatais intertemporais.

Para os fins desta pesquisa, amparado na literatura (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; SCHEDLER, 2008; TOMOI; ROBL FILHO, 2013; BUTA *et al.*, 2018; FONSECA *et al.*, 2020), utilizou-se o conceito de *accountability* que abrange três dimensões: transparência, prestação de contas e responsabilização. Assim, sem pretender esgotar o tema, buscou-se oferecer uma resposta à agenda de pesquisa proposta por Buta *et al.* (2018), de enfrentar a *accountability* por meio de uma visão holística. Destaca-se que essas três dimensões não esgotam o conceito do termo. Elas foram escolhidas em virtude de sua relevância para o estudo, que está inserido no contexto do controle externo exercido pelo TCU sobre a administração pública e da reforma gerencial.

Com efeito, a transparência foi entendida como um dos pressupostos fundamentais da NGP (CLAD, 1999; CAVALCANTE, 2020), razão pela qual se buscou seu fortalecimento, por se entender que ela constitui um elemento fundamental para a consolidação democrática (POLLIT *et al.*, 2008; MATIAS PEREIRA, 2002). Koppell (2005) considera a transparência como valor literal de *accountability*, sendo indispensável para avaliar o desempenho organizacional e um requisito fundamental para as outras dimensões. De fato, estudos demonstram que a ausência ou deficiência na produção de informações qualificadas impacta negativamente a *accountability* de resultados, como evidenciado por Martins e Olivieri (2019), não havendo dissenso quanto à importância dessa dimensão para o exercício do controle social (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004).

Com relação à prestação de contas e à responsabilização, Fonseca *et al.* (2020) argumentam ser consensual a associação desses dois princípios à *accountability*. Essas duas dimensões também são as mais associadas à *accountability* pela literatura, inclusive no que se

refere à apropriação do termo pela administração pública (BUTA *et al.*, 2018). De outro lado, o TCU é reconhecido como ator vinculado à *accountability* horizontal (O'DONNELL, 1998) e interestatal (CENEVIVA, 2006), assim como ao controle institucional procedimental e de desempenho (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004), não havendo discordância quanto à importância do papel da Corte de Contas na avaliação dessas duas perspectivas.

As definições usadas para transparência, prestação de contas e responsabilização estão alinhadas a essa teoria que trabalha as três perspectivas como parte do processo de *accountability*, mesmo que não atuando conjuntamente. Desse modo, a transparência foi trabalhada na pesquisa como a disponibilização e divulgação de informações sobre as ações da administração pública (transparência ativa) (TOMOI; ROBJ FILHO, 2013, BUTA *et al.*, 2018; SHEDLER, 2008). Incluiu-se, ainda, o conceito mais completo, de que transparência envolve a disponibilização de informações que atendam aos critérios da compreensibilidade, confiança, relevância, acessibilidade e oportunidade/tempestividade (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; FONSECA *et al.*, 2020); além de serem qualificadas, mensuráveis e capazes de expor os responsáveis e possibilitar inferências e conclusões (MARTINS; OLIVIERI, 2019).

Por sua vez, prestação de contas foi entendida como o dever que os gestores públicos têm de prestar contas sobre seus atos/ações (CLAD, 2000; TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; BUTA *et al.*, 2018), assim como a obrigação ou dever dos agentes públicos de relatar, explicar e justificar suas decisões (PERUZZOTTI, 2007; SCHEDLER, 2008; TOMOI; ROBJ FILHO, 2013). Para responsabilização foi usada a definição que a relaciona com a possibilidade de premiar (o bom) ou punir (o mau) o comportamento ou desempenho (BUTA *et al.*, 2018). Significa que os atores sujeitos a *accountability* não apenas tenham seus comportamentos postos em questão, mas também estejam sujeitos às consequências positivas ou negativas desses comportamentos (SCHEDLER, 1999; PINHO; SACRAMENTO, 2009; TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; FONSECA *et al.*, 2020).

Como definição de *accountability* democrática a pesquisa utilizou o conceito de Abrucio e Loureiro (2004, p. 1), como sendo “a construção de mecanismos institucionais pelos quais os governantes são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados”. Os autores destacam que essa concepção de *accountability* representa uma conciliação, tanto do ponto de vista analítico quanto normativo, das exigências de maior eficiência da atuação administrativa com os imperativos da democracia (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004).

### **3 MÉTODO**

A pesquisa possui um delineamento de caráter descritivo. Buscou-se descrever a relação

entre a auditoria operacional e a *accountability* democrática, visando aferir os impactos da primeira nas três dimensões da segunda (transparência, prestação de contas e responsabilização). Esse tipo de pesquisa objetiva a “descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2019, p. 27).

Partiu-se de uma abordagem qualitativa para obtenção e análise dos dados, objetivando examinar e avaliar o problema de pesquisa proposto. Segundo Leão *et al.* (2009, p. 2), “a pesquisa qualitativa é orientada para a descoberta, a exploração, o expansionismo, a descrição, a indução”. Nesse tipo de investigação a principal fonte de dados é o ambiente, os dados coletados são descritivos e buscam retratar o maior número possível de elementos existentes na realidade analisada (PRODANOV; FREITAS, 2013). Por ser um tipo de pesquisa que se fundamenta na interpretação dos dados pelo pesquisador, almejando explicar o fenômeno estudado, é dado mais valor à qualidade dos entrevistados do que à quantidade de entrevistas (CRESWELL, 2014).

Para o atingimento dos objetivos almejados, foi utilizada a técnica do estudo de casos múltiplos sobre as auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas da União na área da saúde. Segundo Gil (2019), o estudo de caso é uma modalidade de pesquisa que tem utilização ampla em ciências sociais. Trata-se de uma abordagem qualitativa, na qual o investigador explora um ou vários sistemas contemporâneos delimitados ao longo do tempo, mediante coleta de dados detalhada em profundidade, que envolve múltiplas fontes de dados, e ao final relata uma descrição do caso e temas do caso (CRESWELL, 2014).

Foram usadas fontes de dados primárias e secundárias. Os dados primários decorreram de entrevistas em profundidade realizadas com atores que participaram dos trabalhos examinados (auditores do TCU e gestores públicos dos órgãos auditados) e com atores da sociedade civil vinculados à área da saúde. Foram realizadas treze entrevistas, conforme quadro 7, que traz a relação de entrevistados, sua vinculação institucional e experiência profissional. Como dados secundários foram estudados os processos de auditoria do TCU, como os papéis de trabalho da fase de planejamento (painéis de referência e matriz de planejamento) e execução (painéis de referência, matriz de achados, oficinas ou grupos focais), com ênfase para os relatórios de auditoria e os acórdãos do TCU. Ainda foram usados dados secundários provenientes de pesquisas na internet sobre as auditorias estudadas. A coleta de diversas fontes de dados possibilita uma compreensão em profundidade do(s) caso(s) (CRESWELL, 2014).

#### **Quadro 7 – Relação dos entrevistados por auditoria e vínculo institucional**

**Auditoria Operacional no Programa Mais Médicos**

<b>Identificação</b>	<b>Vínculo institucional</b>	<b>Experiência profissional</b>
Entrevistado 1 (A1)	Auditor do TCU	Auditor(a) federal de controle externo do TCU há mais de 10 anos. Igual período de experiência com auditoria operacional.
Entrevistado 2 (G1)	Gestor do Ministério da Saúde	Graduado em medicina, com mais de 15 anos de experiência na área. Possui pós-graduação <i>stricto sensu</i> .
Entrevistado 3 (E1)	Membro da Sociedade Brasileira de Medicina da Família e Comunidade (SBMFC).	Graduado em medicina, com mais de 15 anos de experiência na área. Possui pós-graduação <i>stricto sensu</i> e experiência como gestor público.
<b>Auditoria Operacional na Judicialização da Saúde</b>		
<b>Entrevistado</b>	<b>Vínculo institucional</b>	<b>Experiência profissional</b>
Entrevistado 4 (A2)	Auditor do TCU	Auditor(a) federal de controle externo do TCU há mais de 10 anos. Igual período de experiência com auditoria operacional.
Entrevistado 5 (G2)	Gestora do Ministério da Saúde	Graduada em direito. Experiência na área de judicialização da saúde (administrativa/gestão e judicial).
Entrevistado 6 (E2)	Membro de Fórum da Saúde do Conselho Nacional de Justiça, em 2016.	Graduado em Direito, com mais de 30 anos de experiência na área. Possui pós-graduação <i>stricto sensu</i> .
<b>Auditoria Operacional do Proadi-SUS</b>		
<b>Entrevistado</b>	<b>Vínculo institucional</b>	<b>Experiência profissional</b>
Entrevistado 7 (A3)	Auditor do TCU	Auditor(a) federal de controle externo do TCU há mais de 10 anos. Igual período de experiência com auditoria operacional.
Entrevistado 8 (G3)	Gestora do Ministério da Saúde	Graduada em Administração. Possui pós-graduação <i>stricto sensu</i> .
Entrevistado 9 (E3)	Membro do CNS	Graduado em medicina. Possui pós-graduação <i>stricto sensu</i> e experiência como gestor público.
<b>Auditoria Operacional no Programa Nacional para Prevenção e Controle do Câncer</b>		
<b>Entrevistado</b>	<b>Vínculo institucional</b>	<b>Experiência profissional</b>
Entrevistado 10 (A4)	Auditor do TCU	Auditor(a) federal de controle externo do TCU há mais de 10 anos. Igual período de experiência com auditoria operacional.
Entrevistado 11 (A5)	Auditor do TCU	Auditor(a) federal de controle externo do TCU há mais de 10 anos. Igual período de experiência com auditoria operacional.
Entrevistado 12 (G4)	Gestora do Ministério da Saúde	Graduada em Administração. Servidora efetiva do Ministério da Saúde.
Entrevistado 13 (E4)	Membro do Conselho Deliberativo da Abac-Luz	Graduada em medicina, com residência de quatro anos na área de oncologia. Possui experiência 30 anos de experiência no atendimento de pacientes com câncer.

Fonte: elaborado pelo autor, a partir dos dados da pesquisa

A pesquisa adotou como técnica analítica dos dados a síntese cruzada de casos, que representa uma técnica exclusiva para casos múltiplos (YIN, 2015), seguindo a abordagem

qualitativa, com realização de análise documental e análise de conteúdo dos dados secundários (auditorias), e análise de conteúdo nas entrevistas. Utilizou-se, ainda, triangulação de informações provenientes das entrevistas, comparando-se as perspectivas de dois participantes ativos das auditorias (auditores do TCU e gestores), e de terceiros interessados nesses trabalhos (especialistas da sociedade civil) entre si, finalizando o confronto dessas perspectivas com os relatórios de auditoria. Segundo Creswell (2014), a triangulação possibilita evidências confirmadoras (ou não) de diferentes fontes para lançar luz sobre o tema. “Quando os pesquisadores qualitativos localizam evidências para documentar um código ou tem em diferentes fontes de dados, eles estão triangulando as informações e fornecendo validade aos achados” (CRESWELL, 2014, p. 198).

O período abrangido pela investigação foi de 2013 a 2020. O marco inicial decorre de em 2013 ter havido uma mudança na estrutura administrativa e de fiscalização do TCU, entre as quais a criação de secretarias de controle externo especializadas por funções de governo, a exemplo da educação, saúde e segurança pública. Esse fato é reconhecido por Grin (2020) como relevante para a atuação do tribunal no ciclo de políticas públicas. Com essa mudança, os auditores puderam se especializar em áreas específicas e passaram a ser realizadas auditorias coordenadas com outros tribunais de contas do país, as quais realizaram diagnósticos amplos sobre as funções de governo no plano nacional. O marco final em 2020 levou em consideração os efeitos da pandemia no trabalho do TCU. Em virtude do isolamento social vivenciado no país a partir de março daquele ano, as atividades de campo do tribunal foram limitadas, o que afetou as fiscalizações. Contudo, pôde-se dar andamento à análise dos monitoramentos, para avaliar a implementação das recomendações e determinações feitas nas auditorias.

A área estudada deve-se ao fato de a saúde ser um direito social que precisa ser assegurado “mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação” (BRASIL, 1988, art. 196). Além disso, Grin (2020) identificou que, de 2005 a 2019, as auditorias operacionais do TCU que avaliaram políticas públicas concentraram-se principalmente em três áreas: a) saúde; b) inclusão social e produtiva; e c) educação, representando 40% das auditorias, sendo a saúde o principal objeto auditado, o que mostra a relevância da temática. Finalmente, o direcionamento da pesquisa para uma área específica facilita o processo de replicação analítica da investigação (Yin, 2015), assim como sua comparação posterior com pesquisas que investiguem auditorias que tenham como foco outras áreas.

#### **4 RESULTADOS E DISCUSSÃO**

Nesta seção serão discutidos os resultados da pesquisa, à luz dos estudos de caso de auditorias operacionais, conforme especificado na seção de método. Para melhor apresentação, a seção foi dividida em cinco subseções. Na primeira serão apresentadas brevemente as auditorias estudadas. As três seguintes analisarão os resultados para cada um dos objetivos específicos. A quinta reportará uma perspectiva de análise não prevista inicialmente na pesquisa, mas que se demonstrou relevante para os objetivos do trabalho.

#### **4.1 Auditorias estudadas**

Todas as auditorias que fizeram parte desta pesquisa foram realizadas na modalidade de Fiscalização de Orientação Centralizada. Trata-se de um tipo de fiscalização da qual participam várias secretarias de controle externo do TCU, em Brasília e nos estados, tendo uma dessas unidades técnicas como coordenadora. Cada secretaria de controle externo estadual (Secex) elabora um relatório independente sobre a política fiscalizada, retratando a realidade local. Ao final, a unidade coordenadora consolida as informações de cada fiscalização e elabora um relatório final, que proporciona a visão global da política.

##### **4.1.1 Auditoria Operacional no Programa Mais Médicos**

A auditoria teve como objetivo avaliar a eficácia do Projeto Mais Médicos para o Brasil, um dos três eixos do Programa Mais Médicos, no período de julho de 2013 a março de 2014. A finalidade do projeto auditado era promover, nas regiões consideradas prioritárias pelo SUS, o aperfeiçoamento de médicos na área de atenção básica em saúde, por intermédio da integração ensino-serviço, inclusive por meio de intercâmbio internacional. Buscou-se analisar em que medida as metas definidas foram alcançadas, as quais tinham como finalidade a melhoria do acesso aos serviços de atenção básica nos municípios contemplados pelo projeto, por exemplo: a) realização de atividades no componente assistencial; b) efetividade das ações de aperfeiçoamento; e c) cumprimento das atribuições por parte de médicos, tutores e supervisores (BRASIL, 2014).

##### **4.1.2 Auditoria Operacional na Judicialização da Saúde**

Esta auditoria operacional teve como objetivo identificar o perfil, o volume e o impacto das ações judiciais na área da saúde, assim como investigar a atuação do Ministério da Saúde e de outros órgãos e entidades dos três poderes para reduzir os efeitos negativos da judicialização nos orçamentos e no acesso dos usuários à assistência à saúde, no que concerne à União e aos estados e municípios selecionados para análise (BRASIL, 2016). Segundo o voto do Acórdão nº 1787/2017-TCU-Plenário, o trabalho não pretendeu apresentar soluções para a problemática, que possui causas relacionadas à interpretação dos princípios da universalidade e da integralidade da assistência à saúde, as quais escapam à competência do TCU. De modo que o

objetivo da fiscalização seria auxiliar o Poder Público no enfrentamento da questão, mediante a coleta de informações e a propositura de recomendações que visem a aumentar a eficiência e a eficácia de suas ações (BRASIL, 2017).

#### **4.1.3 Auditoria Operacional no Programa de Aperfeiçoamento Institucional ao Desenvolvimento do SUS (Proadi-SUS)**

A auditoria teve como objetivo analisar a efetividade e economicidade do Programa de Desenvolvimento Institucional do SUS (Proadi-SUS) em função da isenção de contribuições para a seguridade social concedida em benefício dos seguintes hospitais de excelência: Albert Einstein, Sírio-Libanês, HCor, Oswaldo Cruz, Moinhos de Vento e Samaritano, como contrapartida à execução de projetos de apoio que visem ao desenvolvimento institucional do SUS. Participaram da fiscalização as secretarias de controle do TCU nos estados de São Paulo (Secex-SP), unidade coordenadora, e Paraná (Secex-PR), assim como a SecexSaúde (BRASIL, 2018). Consta do relatório de auditoria que seu escopo inicial levou em consideração que o Proadi-SUS é um programa de gerenciamento de projetos. Assim, considerando o processo de trabalho desenvolvido pelo Ministério da Saúde, decidiu-se focar a fiscalização na avaliação, acompanhamento, e aprovação dos projetos, assim como na economicidade dos orçamentos, além de análise específica dos projetos assistenciais (BRASIL, 2018).

#### **4.1.4 Auditoria Operacional na Política Nacional para Prevenção e Controle do Câncer**

A auditoria estudada teve como objetivo avaliar a implementação da Política Nacional para Prevenção e Controle do Câncer no Brasil, quanto ao acesso a serviços de diagnóstico de câncer. Participaram dessa fiscalização quatorze Secretarias de Controle Externo (Secex) do TCU nos estados, a saber: Alagoas (AL), Amazonas (AM), Amapá (AP), Bahia (BA), Ceará (CE), Minas Gerais (MG), Mato Grosso do Sul (MS), Paraíba (PB), Piauí (PI), Paraná (PR), Rondônia (RO), Santa Catarina (SC), São Paulo (SP) e Tocantins (TO). O trabalho ainda contou com a participação da Secretaria de Controle Externo da Saúde (SecexSaúde), unidade especializada na temática e coordenadora da auditoria, e teve apoio da Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec) e da (BRASIL, 2019).

## **4.2 Transparência pública**

Nesta subseção os resultados da pesquisa serão analisados sob a perspectiva do primeiro objetivo específico, visando verificar se as auditorias operacionais propiciam transparência pública ativa. Para tanto, foi realizada análise documental e análise de conteúdo sobre os documentos de cada uma das auditorias (planejamento, execução, relatório, acórdão e instruções técnicas do monitoramento). Ainda foi realizada análise de conteúdo das entrevistas feitas com auditores, gestores e especialistas, com auxílio do *software* de análise qualitativa

ATLAS.ti.

O principal documento secundário dos casos estudados é o relatório de auditoria, no qual são reportados os resultados da fiscalização. Esse documento, inclusive, é reproduzido integralmente ou com ajustes pontuais no acórdão que julga a fiscalização, que é enviado para os órgãos públicos e divulgado para a sociedade. Dessa forma, os relatórios de auditoria, juntamente com as entrevistas, constituíram as principais fontes de dados da pesquisa.

A auditoria da Judicialização da Saúde produziu informações amplas sobre essa problemática no país. Realizou um estudo abrangente, com informações sobre os sistemas de saúde da União, dos estados, DF e municípios, assim como dos tribunais federais e estaduais. Foi divulgado que houve aumento da judicialização tanto na justiça federal quanto na estadual, de 2013 para 2014, com concentração de ações na esfera estadual (BRASIL, 2016). Foi elaborada a tabela 2, que detalha da quantidade de ações em nove tribunais de justiça e nos cinco tribunais regionais federais.

**Tabela 2 – Quantidade de processos distribuídos nos tribunais selecionados para análise, por ano**

	<b>Tribunal</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>Total</b>
<b>Justiça Estadual</b>	TJSP	20.740	24.347	45.087
	TJRS	12.544	16.578	29.122
	TJMG	10.483	14.620	25.103
	TJSC	6.047	11.535	17.582
	TJPR	2.218	3.464	5.682
	TJRJ	3.883	1.743	5.626
	TJMT	1.727	3.527	5.254
	TJDFT	825	1.737	2.562
	TJAP	20	70	90
	<b>Total</b>	<b>58.487</b>	<b>77.621</b>	<b>136.108</b>
<b>Justiça Federal</b>	TRF-1 <sup>a</sup>	4.818	7.156	11.974
	TRF-4 <sup>a</sup>	983	2.451	3.434
	TRF-5 <sup>a</sup>	646	629	1.275
	TRF-3 <sup>a</sup>	448	561	1.009
	TRF-2 <sup>a</sup>	409	255	664
	<b>Total</b>	<b>7.304</b>	<b>11.052</b>	<b>18.356</b>

Fonte: Relatório da auditoria operacional sobre a Judicialização da Saúde (2016)

Os relatórios das outras auditorias seguem o mesmo padrão quanto à perspectiva da transparência pública. Verifica-se que essas informações divulgadas pela auditoria correspondem ao que a literatura classifica como transparência, no sentido de que a administração deve divulgar e apresentar informações sobre suas ações (TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; BUTA *et al.*, 2018; SHEDLER, 2008), e que essas informações devem ser confiáveis, relevantes, oportunas, mensuráveis e qualificadas

(ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; MARTINS; OLIVIERI, 2019; FONSECA *et al.*, 2020).

As entrevistas apontaram que as auditorias pesquisadas conseguiram ampliar a transparência sobre as ações Administração Pública na área da saúde. Com relação aos auditores, consideram que a divulgação do relatório para vários órgãos e autoridades públicas e da sociedade colaboram para dar maior transparência pública às políticas auditadas. Para esses entrevistados, as informações da auditoria são mais qualificadas do que as divulgadas pelas organizações públicas em seus sites eletrônicos e em seus relatórios de gestão anuais. Essa percepção atende ao critério da qualidade da informação, citado por Martins e Olivieri (2019), segundo o qual a transparência envolve a produção de informações qualificadas sobre os serviços e seus resultados. Os entrevistados ainda relataram que as auditorias fornecem informações para a academia e promovem debates sociais em congressos e conferências.

Na percepção dos gestores, as auditorias conseguem retratar a realidade das políticas fiscalizadas de uma maneira razoável. Mostram aspectos da execução orçamentária e financeira, a operacionalização das ações do Ministério da Saúde na área, como habilitação de hospitais e transferências de recursos, o que colabora para a transparência. Preenchem, pois, o requisito da informação qualificada de Martins e Olivieri (2019). Os especialistas também reportaram que as auditorias contêm informações relevantes sobre a política, as quais são retratadas de maneira mais atualizada, transparente e direcionada.

Constata-se que, de maneira geral, a percepção dos entrevistados é de que as auditorias operacionais atendem ao critério de transparência, quanto à divulgação e apresentação das informações sobre as ações das organizações públicas (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; BUTA *et al.*, 2018; SHEDLER, 2008), assim como ao requisito de que as informações devem ser confiáveis, relevantes, oportunas, mensuráveis e qualificadas (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; MARTINS; OLIVIERI, 2019; FONSECA *et al.*, 2020).

### **4.3 Prestação de contas**

Esta seção relata a análise realizada para alcançar o segundo objetivo específico da pesquisa, de averiguar se as auditorias operacionais podem atuar/funcionar como veículo de prestação de contas da administração pública. Foram seguidos os mesmos procedimentos executados para o primeiro objetivo. O confronto dos relatórios estudados com o parâmetro das três dimensões possibilitou constatar que a perspectiva prestação de contas foi bastante evidenciada. As principais partes onde se observou essa dimensão foram nas seções do “achado de auditoria”, na “análise do comentário dos gestores” e na “conclusão”. Quanto à Política Nacional para Prevenção e Controle do Câncer, o relatório de auditoria conseguiu evidenciar que a rede de exames ofertados pelo SUS não estava suficientemente estruturada para

possibilitar aos pacientes com suspeita de câncer o acesso tempestivo ao diagnóstico definitivo da doença (BRASIL, 2019). Por exemplo, como informado pelo Inca, 39% dos casos de câncer de mama chegaram ao Unacon e Cacon sem diagnóstico. Situação que pode indicar a insuficiência na estruturação das redes, visto que, nesses casos, a confirmação diagnóstica poderia ser realizada na rede de média complexidade (BRASIL, 2019).

Foi observado que, em 2017, a quantidade de exames realizados, por UF, ficou abaixo dos parâmetros de necessidade estabelecidos pelo SUS. Entre as causas para essa baixa oferta de exames de diagnóstico foi apontada “a falta de equidade na distribuição de equipamentos disponibilizados pelo SUS” (BRASIL, 2019, p. 33). Examinando dados extraídos do CNES para equipamentos de tomografia computadorizada, ressonância magnética, ultrassom e Pet/CT, os auditores constataram grande variação do número de equipamentos por 100 mil habitantes nos diversos estados brasileiros (BRASIL, 2019).

As descrições dos achados das auditorias pesquisadas mostram as ações públicas que foram ou deixaram de ser empreendidas, assim como os serviços que deixaram de ser realizados ou foram realizados em nível aquém do esperado, assim como as boas práticas de gestão identificadas. Aliado às respectivas justificativas e explicações explanadas pelos gestores e contidas na própria auditoria, correspondem ao que a literatura pesquisada considera como prestação de contas (SHEDLER, 2008; PINHO; SACRAMENTO, 2009; TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; BUTA *et al.*, 2018; FONSECA, 2020).

A percepção dos entrevistados corrobora que as auditorias operacionais funcionaram como instrumento de prestação de contas. Para o entrevistado A1, a auditoria conseguiu traçar um panorama de como a política estava sendo executada, “trouxe à tona, possibilitou que tanto o Conselho Nacional de Saúde visse como estava o programa; a população que tem tido acesso, os vários conselhos de saúde pelo Brasil, afora parlamentares, pessoas interessadas no tema”. Além disso, o entrevistado A1 afirmou:

Já deu um incremento na *accountability*, né? Porque a gente trouxe à tona e deixou isso muito, digamos, assim, fácil de ver. Quanto dinheiro estava sendo investido. Quantos municípios eram impactados. Qual o universo de pessoas abrangidas por aquilo? Que indicadores poderiam ser afetados com aquela política.

(...)

Quanto à resolução do problema, era um programa bom. Você estava atacando um problema muito grave, que é a atenção primária, que é a carência de médicos no interior.

No mesmo sentido é a percepção da entrevistada E4, especialista em oncologia, para quem a auditoria se mostra necessária e essencial para verificar se a verba pública destinada para uma finalidade está sendo realmente empregada. Segundo a especialista, é preciso saber se os serviços essenciais na prestação da saúde, para os quais são direcionados recursos, estão

sendo realizados. E, para a entrevistada, a auditoria consegue evidenciar esse aspecto.

Acerca da prestação de contas, embora a pesquisa não tivesse como objetivo específico avaliar o nível de implementação das recomendações do TCU, observou-se que, das fiscalizações investigadas, apenas a da Judicialização da Saúde e da Política de Prevenção e Controle do Câncer tiveram o ciclo de auditoria concluído de maneira considerada satisfatória, com a análise das providências adotadas pelos gestores, em processo de monitoramento das recomendações realizadas pelo TCU. Situação similar foi identificada por Barros *et al.* (2015), em pesquisa exploratória sobre a atuação do TCU na avaliação de programas da área da saúde, a qual apontou como tímido e impontual o monitoramento das deliberações do tribunal. Enquanto Fleischmann (2019) relatou ter o TCE/SC verificado que a classificação utilizada no manual do TCU para o monitoramento das fiscalizações operacionais continha limitações. Portanto, serão apresentadas à Corte de Contas federal propostas visando a melhoria do monitoramento das auditorias operacionais, tendo como ponto de partida o modelo proposto por Fleischmann (2019).

Em sendo o monitoramento acerca do efetivo cumprimento das recomendações do TCU um tema relevante, o Tribunal deve adotar medidas para dar efetividade a suas decisões em fiscalizações dessa natureza, sob pena desses trabalhos não atingirem a efetividade que buscam das organizações públicas. Portanto, abre-se uma agenda de pesquisas nesse campo que pode ser explorada em trabalhos futuros.

#### **4.4 Responsabilização**

Neste tópico será apresentada a análise executada tendo como finalidade alcançar o terceiro objetivo específico da pesquisa, de investigar se as auditorias operacionais possibilitam o acionamento de instrumentos de responsabilização política e responsabilização da burocracia. A responsabilização dos gestores também conseguiu ser verificada tanto no relatório de auditoria quanto nas entrevistas. As principais partes do relatório onde se observou essa dimensão foram nas seções do achado de auditoria, conclusão e na proposta de encaminhamento.

A análise dos relatórios evidenciou que, na descrição dos achados de auditoria, sempre são indicados os órgãos responsáveis pelas ações que foram ou deixaram de ser realizadas. As recomendações e determinações para melhoria da política também indicam os órgãos responsáveis por sua implementação, inclusive os ministérios responsáveis pela política.

Na auditoria do Programa Mais Médicos, para o achado relacionado à supervisão inadequada, foi feita determinação à Secretaria de Gestão do Trabalho e da Educação do Ministério da Saúde (SGTE-MS), para que verificasse a compatibilidade de horários dos

supervisores do programa que exerciam outras atividades ocupacionais, tendo em vista que o art. 37, inciso XVI, alínea “c” da Constituição Federal estabelece que nos casos de acúmulo de funções deve haver compatibilidade de horários, e conforme disposto no item 9.3.1 do Acórdão 1599/2014-TCU-Plenário (BRASIL, 2014). No relatório ainda foram propostas outras recomendações à SGTE-MS, assim como à Coordenação do Projeto Mais Médicos para o Brasil sobre esse achado. Essa coordenação também foi cientificada sobre a responsabilização que seus gestores poderiam sofrer por autorização de prática irregular da medicina, caso se constatasse a designação de médico para atuar em determinado município, com base no inciso II do art. 13 c/c art. 16 da Lei 12.871, sem designar supervisor para assisti-lo (BRASIL, 2014).

A auditoria da na Judicialização da Saúde possibilitou um tipo de responsabilização positiva, ao descrever uma boa prática administrativa da Secretaria de Estado de Saúde de São Paulo, a qual também foi considerada como prestação de contas positiva por esta pesquisa. Esse ponto foi relatado com destaque em seção específica do relatório (seção 8), e diz respeito ao desenvolvimento e implantação de um sistema informatizado para coleta, processamento e análise de dados relativos à judicialização da saúde no âmbito estadual, assim como para a detecção de indícios de fraudes em ações judiciais (BRASIL, 2016). Essa questão mostra-se relevante considerando que a responsabilização buscada pela *accountability* pública não diz respeito apenas ao aspecto negativo, mas visa também à premiação dos gestores por suas ações exitosas (KOPPEL, 2005; PINHO; SACRAMENTO, 2009; TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; BUTA *et al.*, 2018). Fato que também é considerado como importante pelos gestores, como foi reportado pela entrevistada G2, para quem as auditorias deveriam mostrar mais o que a Administração está fazendo de bom. Nas palavras da gestora, a fiscalização “traria estímulo se ela mostrasse: nossa, o Ministério da Saúde, pô, isso tá fazendo de bacana. Tem que melhorar, pode melhorar? Pode, mas já avançou bastante”.

Denota-se que as auditorias (relatórios e acórdãos) conseguiram acionar mecanismos de responsabilização tanto política (ministérios) quanto da burocracia (órgãos e gestores). As evidências apresentadas para essa dimensão estão em consonância com o que a literatura estudada considera como parte da *accountability* pública, no quesito premiação/recompensa ou sanção/castigo (KOPPEL, 2005; SHEDLER, 2008; PINHO; SACRAMENTO, 2009; TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; BUTA *et al.*, 2018).

Ainda no que se refere à responsabilização, a pesquisa feita no *site* de buscas Google possibilitou verificar que as auditorias atuaram de alguma forma para acionar o controle social. A auditoria da Política de Prevenção ao Câncer foi usada pela Organização não Governamental Instituto Oncoguia para questionar o Ministério da Saúde sobre a implantação do plano de ação

para diagnóstico do câncer. O relatório da auditoria também repercutiu no Conselho Nacional de Secretários Municipais de Saúde (Conasems) e foi apresentada em audiência publicada da Comissão de Seguridade Social e Família da Câmara dos Deputados. Por sua vez, a auditoria sobre a judicialização da saúde foi usada em pesquisas acadêmicas e a auditoria do Programa Mais Médicos foi utilizada em pesquisas acadêmicas e repercutiu no Senado Federal.

Por fim, os relatórios das fiscalizações, como parte das decisões do TCU (acórdãos), sempre são encaminhados para diversos órgãos públicos e atores sociais, como parte das estratégias de divulgação do tribunal, que os faz chegar a várias organizações públicas e da sociedade. Essa medida fornece aos dirigentes superiores, aos órgãos públicos de controle e aos atores sociais, elementos necessários para ativar a responsabilização positiva ou negativa dos gestores envolvidos na política, sendo relevantes para fins de controle social (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; SHEDLER, 2008; PINHO; SACRAMENTO, 2009; TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; BUTA *et al.*, 2018).

#### **4.5 Relação “auditoria x gestão”.**

Outro resultado que surgiu na pesquisa foi a relação entre auditoria e gestão, não previsto como objetivo específico, sendo a quarta categoria analisada. Não se trata de uma nova dimensão de *accountability*. Sua relevância para o trabalho sobressaiu por ter se mostrado presente em todas as entrevistas dos gestores, assim como de alguns auditores e especialistas. Ademais, podem impactar os resultados das auditorias operacionais, trazendo consequências para a *accountability* de resultados, sendo que os resultados encontrados estão de acordo com a literatura (POLLIT *et al.*, 2008; LOUREIRO *et al.*, 2012; OLIVIERI *et al.*, 2013; 2015). Para tornar a análise mais didática e facilitar o entendimento, foi necessário agrupar a nova categoria em quatro subcategorias, conforme segue.

##### **4.5.1 – Tensão potencial entre modelos de auditoria (conformidade x operacional)**

Trata da tensão potencial trazida para auditores e gestores a partir da NGP e da implementação de auditorias operacionais, como destacam Pollit *et al.* (2008), dada a dupla atuação das EFS em fiscalizações de conformidade e operacionais. Essa dupla atribuição das EFS (no caso estudado, do TCU), ainda com a possibilidade de superposição dos tipos de auditoria num mesmo trabalho (BRASIL, 2010), pode trazer tensionamentos e conflitos para as fiscalizações operacionais, fato que também foi reportado por Olivieri *et al.* (2015).

Com relação aos auditores, citou-se que um desafio nessas fiscalizações é “sair do papel do auditor punitivo” (A1). Esse entrevistado(a) ainda relatou que um outro desafio a ser superado em auditorias operacionais é conseguir a colaboração dos gestores, pois “geralmente a gente vai conseguindo a colaboração quando já tá lá perto de terminar o trabalho. Quando a

pessoa já viu que não precisa desconfiar”. Na percepção dos gestores o tensionamento mostrou-se mais intenso. Mencionou-se que os auditores possuem uma visão equivocada da gestão. A entrevistada G2 externou que grande parte dos auditores do TCU chega aos órgãos públicos com uma visão preconcebida, “achando que tá tudo errado”, que os servidores não conhecem o trabalho que realizam. Por conta disso, os auditores exigem atitudes inviáveis no mundo real, o que deixa as auditorias desestimulantes “para quem gosta de fazer a coisa certa”.

Outro ponto de tensão foi com relação aos objetivos do trabalho. Os gestores apontaram que as auditorias buscam mais o aspecto da legalidade. Para o entrevistado G1, a auditoria do Mais Médicos teve uma parte mais normativa, sobre quantidade de supervisores e médicos, na qual, segundo o gestor, houve uma falha de percepção da auditoria. A gestora do Proadi (G3) relatou que a auditoria focou mais a “questão tecnicista do que de interesse do público beneficiado pelos resultados dos projetos”. Novamente está de acordo com Oliveiri *et al.* (2015).

Observa-se que tensões e conflitos gerados na relação entre auditores e gestores são um fator que precisa ser superado para que esses trabalhos alcancem melhores resultados. As tensões ocorrem porque as auditorias de conformidade têm um caráter mais incisivo, pois buscam verificar a legalidade das ações dos gestores públicos, podendo acionar mecanismos de responsabilização direta vinculados à punição por uma conduta ilegal (POLLIT *et al.*, 2008; OLIVEIRI *et al.*, 2015; GRIN, 2020). Enquanto as auditorias operacionais, por sua vez, têm um caráter mais prospectivo sobre a gestão, buscando seu aperfeiçoamento, para melhoria do desempenho/resultados (POLLIT *et al.*, 2008; COSTA, 2015; IBRAHIM *et al.*, 2019). Como observam Pollit *et al.* (2008, p. 167), os auditores “não podem fazer tudo ao mesmo tempo”, no sentido de que não seria adequado o mesmo profissional julgar a organização (conformidade) enquanto, ao mesmo tempo, atua como confidente ou consultor (operacional).

#### **4.5.2 – Diálogo entre auditores, gestores e sociedade no processo de auditoria**

Refere-se ao diálogo e cooperação entre auditores, gestores e sociedade no processo de auditoria. Todos os entrevistados ressaltaram a importância desse diálogo, que se mostrou bastante efetivo em algumas das auditorias estudadas. Os auditores destacaram que as auditorias operacionais têm como praxe uma caminhada junto com vários atores, sendo realizados painéis de referência nas fases de planejamento, execução e relatório (A1). Esse(a) entrevistado(a) mencionou que, durante essas fiscalizações, auditores e gestores discutem pontos críticos, e que é “muito rico esse processo junto com o gestor”, de modo que, quando se “chega no final do trabalho já tem alterado alguma coisa, porque aquilo já foi discutido, já foi apontado durante o trabalho”. Essa pode ser uma explicação para a constatação de Vasconcelos (2014), relacionada

a uma mudança normativa que ocorreu apenas dois meses depois que os ministérios foram comunicados sobre o Acordão nº 2.813/2009-TCU-Plenário.

Os gestores também enfatizaram a importância do diálogo, mas reportaram alguns conflitos nesse processo. Para o entrevistado G1, no caso específico da auditora do Mais Médicos, houve pouco diálogo com os *policymakers* para saber como o programa foi formulado, quais as táticas de tomada de decisão e os instrumentos de monitoramento. Pontuou, ainda, que o processo de diálogo nas auditorias tem momentos positivos e negativos, e buscam avançar na adoção de metodologias para um processo de comparabilidade, o que corrobora Olivieri *et al.* (2015). Ainda de acordo com esse entrevistado, na área da saúde existem metodologias diferentes, cada uma valorizando mais determinada dimensão do que outra. Desse modo, haveria certa dificuldade no diálogo com o TCU, porque o órgão busca implementar seus próprios *frameworks*, que são baseados numa teoria da administração que nem sempre consegue dialogar com a área da saúde coletiva. Esse fato pode guardar relação com o que foi apontado por Grin (2020) (auditores do TCU se percebem mais qualificados tecnicamente do que os gestores). Finalizando, o gestor enfatizou que o diálogo com o TCU é importante, e que o órgão deve contribuir para a qualificação da gestão pública.

Observa-se que as auditorias operacionais do TCU, na área da saúde, estão caminhando para a adoção de práticas cooperativas que viabilizam a construção do diálogo no processo de auditoria e fiscalização, o que contribui para o alcance melhorias no controle e na gestão das políticas públicas (LOUREIRO *et al.*, 2012; OLIVIERI *et al.*, 2013; 2015). Contudo, assim como observado por Olivieri *et al.* (2015), esse processo necessita de aperfeiçoamento, pois apresenta conflitos, o que se considera natural, dado que nem sempre as opiniões dos atores coincidem e convergem facilmente (OLIVIERI *et al.*, 2013).

#### **4.5.3 – Necessidade de novos conhecimentos aos auditores**

A emergência das auditorias operacionais trouxe um outro aspecto relevante para as EFS, relacionado à necessidade de treinamento de seus técnicos para atuarem em outras áreas, considerando que essas fiscalizações exigem novas habilidades e inovação, pois avaliam os resultados das políticas públicas, desenvolvendo trabalho articulado com os gestores das políticas (POLLIT *et al.*, 2008; LOUREIRO *et al.*, 2012). Essa questão foi referenciada nas entrevistas com os auditores. O(a) entrevistado(a) A1 reportou a necessidade de conhecimento aprofundado para lidar com dados, notadamente porque os sistemas de tecnologia da informação (TI) do MS são antigos. Relatou, ainda, que para construir conhecimento na área da saúde leva tempo. O(a) auditor(a) A4 apontou para a necessidade de “qualificação e

treinamento do auditor”, pois o TCU tem vários métodos em seu manual de auditoria operacional, mas nem todos os auditores são capazes de entender e compreender esses métodos.

De acordo com a gestora do Proadi-SUS (G3), “tinham alguns auditores que não conheciam a fundo o programa”, o que dificultava o diálogo entre as partes envolvidas na auditoria. Sensação parecida foi passada pela entrevistada G2, para quem o TCU está cada vez mais especializado na área da saúde, conseguindo entender o funcionamento da política. Contudo, os auditores não conheceriam “a realidade de quem está dentro do Ministério da Saúde. Então, o não entendimento de uma realidade faz com que você tenha conclusões não tão certas como quando a gente que está dentro”. Essa percepção reportada por alguns auditores e pelos gestores vai contra a percepção externada pelos dirigentes de secretarias de controle externo do TCU ouvidos por Grin (2020, p. 434), no sentido de que “o TCU possui capacidade técnica e conhecimento superiores àqueles da administração pública”.

Observa-se que, na percepção dos entrevistados (auditores e gestores), o TCU possui o desafio de treinamento constante de seus técnicos que militam em auditorias operacionais, dada a diversidade de áreas em que a EFS atua, a demandar a necessidade de conhecimentos e habilidades complexos. Essa situação tem sido mitigada a partir da criação das secretarias de controle externo especializadas por funções de governo, a partir de 2013, a exemplo da educação, saúde e segurança pública, assistência social, que buscam especializar os auditores nessas áreas temáticas.

#### **4.5.4 – Auditoria como instrumentos de apoio à gestão e garantia da política**

De acordo com o(a) auditor(a) A3, a fiscalização do Proadi-SUS serviu como apoio para os hospitais de excelência não aceitarem a execução de projetos que não tivessem relação com suas expertises. Segundo o(a) entrevistado(a) A4, o Instituto Nacional do Câncer ficou bastante interessado que as propostas da auditoria fossem implementadas pelo Ministério da Saúde, pois esse órgão “é o hospital do governo responsável pela implementação das políticas do câncer. Tem todo um interesse do INCA de implementar as recomendações que são propostas”.

A gestora do Proadi-SUS (G3) relatou que a auditoria deu suporte para a equipe técnica levar adiante e colocar em prática medidas necessárias para o aperfeiçoamento do programa, as quais eles não tinham força para fazer avançar sozinhos. Relatou-se que “a partir da auditoria, nós começamos a trabalhar em uma, nós revimos a portaria em alguns aspectos, em alguns critérios que foram recomendados e nós trabalhamos num manual técnico. Manual pra gestão do programa”. Para ela, esse foi um resultado positivo da fiscalização, em que pese o manual ainda não tenha sido publicado.

Salienta-se, ainda, que esta pesquisa verificou medidas administrativas no âmbito do

Ministério da Saúde decorrentes das auditorias operacionais pesquisadas, as quais objetivaram aperfeiçoar a política pública prestada. Ao analisar o processo de monitoramento da auditoria da Judicialização da Saúde, constatou-se que, para atender ao Acórdão nº 1787/2017-TCU-Plenário, o Ministério da Saúde informou que, em 2017, foi criado o Núcleo de Judicialização (NJUD), o qual tinha como atribuição “organizar e promover o atendimento das demandas judiciais no âmbito do Ministério da Saúde” (BRASIL, 2020, p. 9). Posteriormente, essa unidade foi substituída pela Coordenação-Geral de Gestão de Demandas Judiciais em Saúde (CGJUD), o que, de acordo com o TCU, “proporcionou avanços nos controles administrativos do MS quanto às informações sobre a judicialização na saúde” (BRASIL, 2020, p. 13).

Denota-se que as auditorias operacionais do TCU podem promover uma aprendizagem em nível de mudanças organizacionais, caracterizada pela criação de unidades específicas para melhoria dos processos de trabalho do órgão auditado. Essa constatação é similar ao observado por Olivieri *et al.* (2013) no então Ministério de Desenvolvimento Social e Combate à Fome. As entrevistas e evidências dos relatórios apresentadas na pesquisa ainda demonstram que, assim como verificado no estudo de Olivieri *et al.* (2013), as demandas decorrentes das auditorias do TCU ajudaram os técnicos do Ministério da Saúde a exigir apoio institucional de seus superiores, na forma de recursos organizacionais, com o objetivo de melhor executar as políticas e programas de saúde.

## **5. PROPOSTA DE INTERVENÇÃO**

Nesta seção serão apresentadas sugestões para aperfeiçoar dois pontos verificados na pesquisa quanto às auditorias operacionais do TCU. O primeiro vincula-se às tensões e conflitos constatados nas auditorias, particularmente no que diz respeito à relação entre auditores e gestores. Esses conflitos foram verificados por Pollit *et al.* (2008), em estudo sobre as auditorias operacionais realizadas pelas EFS da Inglaterra, Holanda, Finlândia, Suécia e França, cuja publicação original foi feita em 1999. Passados mais de vinte anos desde a divulgação desse trabalho pioneiro, assim como da criação do PDRAE, que iniciou a implementação da reforma gerencial no Brasil, os conflitos permanecem como um desafio para as auditorias operacionais. Fato que foi evidenciado nesta pesquisa e está em consonância com a constatação de Olivieri *et al.* (2015, p. 181) de que “ainda existe um conflito latente entre os órgãos de controle e os órgãos da administração pública”. Razão pela qual serão apresentadas algumas propostas visando mitigar os conflitos, a fim de aperfeiçoar o processo de auditoria operacional.

O segundo ponto objeto da proposta de intervenção diz respeito à necessidade de aprimorar os processos de monitoramento das auditorias operacionais, face à constatação de que duas (50%) das fiscalizações analisadas na pesquisa não tiveram seus monitoramentos

concluídos de maneira adequada. Fato este que impacta negativamente a efetividade das auditorias, podendo tornar esses trabalhos inócuos. Situação similar foi observada por Barros *et al.* (2015), em pesquisa exploratória sobre a atuação do TCU na avaliação de programas da área da saúde, a qual apontou como tímido e impontual o monitoramento das deliberações do tribunal. Enquanto Fleischmann (2019) relatou ter o TCE/SC verificado que a classificação utilizada no manual do TCU para o monitoramento das fiscalizações operacionais continha limitações. Portanto, as propostas apresentadas visam a melhoria do monitoramento das auditorias operacionais, de modo a tornar obrigatória realização dos monitoramentos e criar mecanismos para aperfeiçoar o conteúdo dessa relevante fase das auditorias operacionais. Toma-se como ponto de partida o modelo proposto por Fleischmann (2019).

### **5.1 Ações planejadas para a execução da proposta**

Este tópico tem como objetivo apresentar as ações a serem realizadas para implementar a proposta de intervenção.

**PROPOSTA DE INTERVENÇÃO**

<b>ACHADO 1: tensões e conflitos no processo de auditoria operacional</b>				
<b>Ações</b>	<b>Detalhamento das ações</b>	<b>Prazos</b>	<b>Recursos</b>	<b>Responsáveis</b>
1. Ampliar o diálogo do TCU com outros TCs e com as controladorias da União e dos estados, com as organizações públicas e com a sociedade, objetivando esclarecer o conteúdo dos relatórios de fiscalização, de modo a evitar confusão entre as auditorias de conformidade e auditorias operacionais, quanto aos objetivos e conteúdo de cada uma das fiscalizações.	Realizar eventos com gestores públicos e com a sociedade, em parceria com os TCEs e as controladorias da União e estaduais, esclarecendo sobre os resultados das auditorias operacionais, seus objetivos e o conteúdo desse tipo de fiscalização, enfatizando suas diferenças em relação as auditorias de conformidade.	24 meses	<u>Financeiros</u> : valor necessário para realizar os eventos. <u>Humanos</u> : autoridades do TCU, TCEs e controladorias); auditores (TCU, TCEs e controladorias); gestores e especialistas na área de administração pública e auditoria.	Secretaria-Geral de Controle Externo Instituto Serzedello Correa
2. Realizar treinamentos com gestores e auditores sobre as auditorias operacionais, enfatizando seus resultados, objetivos e conteúdo, assim como suas diferenças em relação as auditorias de conformidade.	Realizar treinamentos específicos com gestores públicos (federais, estaduais e municipais), a fim de esclarecer os objetivos, conteúdo e diferenças das auditorias de conformidade e operacionais. Assim como prepará-los para receber/participar das auditorias;	24 meses	<u>Financeiros</u> : valor necessário para realizar os treinamentos. <u>Humanos</u> : autoridades do TCU, TCEs e controladorias); auditores (TCU, TCEs e controladorias); gestores e especialistas na área de administração pública e auditoria.	Secretaria-Geral de Controle Externo Instituto Serzedello Correa
3. Selecionar auditores com perfil alinhado para realizar auditorias operacionais e treiná-los para realizar esse tipo de fiscalização.	1. Elaborar testes de diagnóstico para selecionar os auditores com perfil mais adequado para realizarem auditorias operacionais;	Permanente	<u>Financeiros</u> : valor necessário para realizar os treinamentos. <u>Humanos</u> : autoridades do TCU, TCEs e controladorias); auditores (TCU, TCEs e controladorias); gestores e especialistas na área de administração pública e	Secretaria-Geral de Controle Externo Instituto Serzedello Correa

			auditoria.	
	2. Treinar os auditores do TCU nos seguintes aspectos: a) técnicas e procedimentos para realizar auditorias operacionais; b) relacionamento com gestores e sociedade na realização de auditorias operacionais.	Permanente	<u>Financeiros</u> : valor necessário para realizar os treinamentos. <u>Humanos</u> : autoridades do TCU, TCEs e controladorias); auditores (TCU, TCEs e controladorias); gestores e especialistas na área de administração pública e auditoria.	Secretaria-Geral de Controle Externo Instituto Serzedello Correa
	3. Criação de grupo de auditores específicos para realizar auditorias operacionais.	Permanente	<u>Financeiros</u> : sem ônus. <u>Humanos</u> : auditores do TCU.	Secretaria-Geral de Controle Externo Instituto Serzedello Correa
<b>ACHADO 2: necessidade de aprimorar os processos de monitoramento das auditorias operacionais</b>				
<b>Ações</b>	<b>Detalhamento das ações</b>	<b>Prazos</b>	<b>Recursos</b>	<b>Responsáveis</b>
1. Revisão das normas alusivas às auditorias operacionais do TCU, especialmente o Manual de Auditoria Operacional.	1. Criar grupo de trabalho (GT) para elaborar uma proposta de revisão das normas de auditoria do TCU, de modo realizar melhorias na fase de monitoramento. Pode-se tomar como ponto de partida o trabalho de Fleischmann (2019). As alterações devem conter, necessariamente, as sugestões a seguir, sem excluir outras: 1.1 ajustes na classificação do estágio de cumprimento das decisões do TCU nos processos de monitoramentos, a fim de que sejam mais efetivas e de acordo com o estágio em que se encontram; 1.2 Criação de indicador para determinar o nível de implementação das decisões e avaliar o impacto das mesmas para as organizações e serviços públicos, conforme sugere Fleischmann (2019);	4 meses	<u>Financeiros</u> : sem ônus. Os membros do GT prestarão serviço gratuito. Função honorífica. <u>Humanos</u> : compenonets do GT.	Presidência do TCU Secretaria-Geral de Controle Externo Instituto Serzedello Correa

	1.3 tornar obrigatório o monitoramento de todas as auditorias do tribunal, e fixar prazo para o início do monitoramento, o qual pode variar de acordo com a complexidade das medidas a serem implementadas pelas organizações públicas.			
	2. Apresentar a proposta do grupo de trabalho para sugestões das autoridades e auditores do TCU, dos gestores públicos, especialistas e da sociedade. Procedimento será realizado de forma eletrônica.	1 mês	<u>Financeiros</u> : sem ônus. <u>Humanos</u> : corpo funcional do TCU.	Presidência do TCU Secretaria-Geral de Controle Externo Instituto Serzedello Correa
	3. Submeter a proposta revisada ao do Plenário do TCU. Aprovação da proposta pelo Plenário.	2 mês	<u>Financeiros</u> : sem ônus. <u>Humanos</u> : corpo funcional do TCU.	Presidência do TCU Plenário do TCU Secretaria-Geral de Controle Externo Instituto Serzedello Correa
	4. Publicar as normas alteradas.	1 mês	<u>Financeiros</u> : sem ônus. <u>Humanos</u> : corpo funcional do TCU.	Presidência do TCU Plenário do TCU
2. Aplicação das novas normas de monitoramento às auditorias operacionais que já tenham sido concluídas.	1. Aplicação das normas às auditorias concluídas.	12 meses	<u>Financeiros</u> : sem ônus. <u>Humanos</u> : auditores do TCU.	Secretaria-Geral de Controle Externo Unidades técnicas do TCU
	2. Avaliação dos monitoramentos realizados com base nas novas normas de auditoria operacional.	6 meses	<u>Financeiros</u> : sem ônus. <u>Humanos</u> : auditores do TCU.	Secretaria-Geral de Controle Externo Instituto Serzedello Correa

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa constatou que as auditorias operacionais representam um aperfeiçoamento na fiscalização da administração pública realizada pelas EFS, sendo uma decorrência das mudanças operadas pela nova gestão pública, as quais tinham como objetivo modernizar e tornar mais eficiente o aparato estatal (POLLIT *et al.*, 2008; ALBUQUEERQUE, 2006). Configuram instrumento de avaliação e aperfeiçoamento da gestão pública, que serve como ferramenta de apoio e para verificar os resultados alcançados, propiciando informações à sociedade e contribuindo para ampliar o grau de *accountability* da gestão pública (IBRAHIM *et al.*, 2019; FLEISCHMANN, 2019).

Os resultados encontrados evidenciaram que as auditorias operacionais pesquisadas possibilitaram o alcance das três perspectivas estudadas. Foram verificados vários aspectos vinculados à transparência pública tanto nos dados das auditorias quanto nas entrevistas. Um ponto forte sobre essa dimensão foi a presença de informações visuais na forma de gráficos e tabelas nos relatórios, o que facilita a visibilidade e a compreensão desses documentos por seus destinatários (órgãos fiscalizados, outros órgãos públicos e sociedade). As auditorias divulgaram e apresentaram informação sobre as ações da administração pública, o que a literatura classifica como transparência (TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; BUTA *et al.*, 2018; SHEDLER, 2008), sendo que essas informações atenderam aos critérios da confiabilidade, fidedignidade, oportunidade, mensurabilidade e qualidade (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; MARTINS; OLIVIERI, 2019; FONSECA *et al.*, 2020). Constatou-se, ainda, que o resultado das auditorias alcançou a sociedade e outros órgãos públicos, como o Congresso Nacional, sendo que algumas fiscalizações foram usadas em pesquisas acadêmicas e serviram para organizações sociais demandarem ações do Poder Público. Essas evidências indicam que as auditorias chegaram a atores e organizações públicas e privadas vinculadas com a temática fiscalizada, repercutindo na sociedade. Significa que as auditorias operacionais estudadas proporcionaram transparência pública para além dos órgãos públicos auditados.

Ficou demonstrado que as auditorias conseguiram realizar prestação de contas sobre diversos aspectos da política pública de saúde, na União e em vários estados e municípios, mostrando, inclusive, como a atuação de outros poderes pode impactar os serviços de saúde (caso da judicialização da saúde). Apresentaram as ações públicas que foram ou deixaram de ser empreendidas, os serviços que deixaram de ser realizados ou foram realizados em nível aquém do esperado, assim como as boas práticas de gestão identificadas. Aliado às respectivas justificativas e explicações explanadas pelos gestores e examinadas ao longo dos relatórios de

auditoria, essas constatações se amoldam ao que a literatura classifica como prestação de contas (SHEDLER, 2008; PINHO; SACRAMENTO, 2009; TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; BUTA *et al.*, 2018; FONSECA, 2020). A partir das entrevistas conseguiu-se evidenciar uma perspectiva de prestação de contas que não fazia parte dos objetivos da investigação, a qual trata da relação entre auditoria operacional e *accountability* de resultados.

A investigação indicou que os casos estudados possibilitaram o acionamento de instrumentos de responsabilização tanto política (ministérios) quanto da burocracia (órgãos e gestores). As evidências apresentadas para essa dimensão estão em consonância com o que a literatura considera como parte da *accountability* pública, no quesito premiação/recompensa ou sanção/castigo (KOPPEL, 2005; SHEDLER, 2008; PINHO; SACRAMENTO, 2009; TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; BUTA *et al.*, 2018). Foram verificados também casos de responsabilização positiva, como a descrição de boas práticas de gestão da Secretaria de Estado de Saúde de São Paulo (auditoria da Judicialização da Saúde) e da Anvisa (auditoria do Proadi-SUS), as quais servem de modelo para outras organizações públicas e como reconhecimento para os órgãos e atores envolvidos. Essa questão é relevante porque a responsabilização perseguida pela *accountability* não diz respeito apenas ao aspecto negativo, buscando também a premiação dos gestores por suas ações exitosas (KOPPEL, 2005; PINHO; SACRAMENTO, 2009; TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; BUTA *et al.*, 2018).

A estratégia de divulgação dos relatórios adotada pelo TCU fez com os trabalhos chegassem a várias organizações públicas e da sociedade. Essa medida, além de ampliar a transparência e alcance das auditorias, forneceu aos dirigentes superiores, a outros órgãos públicos de controle e atores sociais, elementos necessários para ativar a responsabilização positiva ou negativa dos gestores envolvidos na política, sendo relevantes para fins de controle social (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; SHEDLER, 2008; PINHO; SACRAMENTO, 2009; TOMOI; ROBJ FILHO, 2013; BUTA *et al.*, 2018).

A pesquisa conseguiu evidenciar uma categoria de análise que se mostrou relevante e está de acordo com a literatura (POLLIT *et al.*, 2008; LOUREIRO *et al.*, 2012; OLIVIERI *et al.*, 2013; 2015). Trata-se da “relação entre ‘auditoria e gestão’”, que foi discutida em quatro subcategorias: a) tensões e conflitos trazidos a partir da NGP, que levou as EFS a ter uma dupla atuação em fiscalizações de conformidade e operacionais, fator que precisa ser superado para que esses trabalhos alcancem melhores resultados; b) necessidade de diálogo e cooperação entre auditores, gestores e sociedade no processo de auditoria operacional, que foi ressaltado por todos os entrevistados como importante; c) necessidade de treinamento dos técnicos do TCU para atuarem em outras áreas, considerando que as fiscalizações operacionais são

complexas, exigem novas habilidades e inovação, pois avaliam os resultados das políticas públicas, desenvolvendo trabalho articulado com os gestores das políticas (POLLIT *et al.*, 2008; LOUREIRO *et al.*, 2012), o que demanda dos auditores uma formação mais diversificada e abrangente (ALBUQUERQUE, 2006); e d) as auditorias podem funcionar como instrumento de apoio à gestão e garantia do funcionamento da política.

Constata-se que as auditorias operacionais estudadas contribuíram para o aperfeiçoamento da política pública auditada, tanto no aspecto de mudanças institucionais vinculadas a estrutura organizacional quanto na melhoria de procedimentos e rotinas administrativas. Conforme reportado nas entrevistas, as fiscalizações ainda propiciaram nos gestores uma visão ampliada sobre as políticas, levando esses atores a repensarem alguns aspectos de sua atuação com vistas ao aprimoramento de seus processos de trabalho. Desse modo, as auditorias possibilitaram um ganho de aprendizagem organizacional, considerando que, a partir delas, os órgãos e gestores públicos envolvidos na política de saúde auditada conseguiram “desenvolver a capacidade de aprender com sua performance e melhorar continuamente a prestação dos serviços públicos” (CLAD, 1999, p. 133).

De outro lado, as constatações desta pesquisa levantaram algumas situações que merecem tratamento no âmbito do TCU, para fins de melhoria do processo de auditoria operacional. Duas delas foram objeto da proposta de intervenção alvitrada no item 5. A primeira tratou das tensões e conflitos verificados nas auditorias, particularmente no que diz respeito à relação entre auditores e gestores. A segunda teve como objetivo aperfeiçoar o processo de monitoramento das auditorias operacionais, considerando a constatação de que duas das fiscalizações analisadas não tiveram seus monitoramentos concluídos de maneira adequada, o que impacta negativamente a efetividade das auditorias.

Conclui-se que as auditorias operacionais do TCU podem ser enquadradas como um dos mecanismos institucionais que colaboram para o alcance da *accountability* democrática, no sentido a que aludem Abrucio e Loureiro (2004). Significa que essas fiscalizações podem funcionar como um dos instrumentos à disposição do controle institucional (realizado pelo TCU) para exercer a fiscalização permanente dos políticos e da burocracia estatal (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004). Além disso, as auditorias têm o potencial de promover aprendizagem organizacional na atuação de órgãos e gestores públicos, contribuindo para a melhoria das políticas públicas.

A pesquisa trouxe como contribuição o estudo das auditorias operacionais realizadas pelo TCU sob uma nova perspectiva, além da *accountability* de resultados. Verificou-se que esse tipo de fiscalização pode atuar como instrumento de *accountability* democrática em três

dimensões, propiciando transparência pública ativa, prestação de contas e responsabilização das ações da administração pública.

Uma limitação que pode ser apontada na pesquisa foi o estudo de auditorias em uma única área. No entanto, considera-se que os resultados obtidos podem contribuir para a realização de outras pesquisas sobre auditorias operacionais na temática estudada. Além disso, abre-se uma agenda de pesquisa para estudos que busquem averiguar se auditorias operacionais com foco em outras áreas demonstram a mesma relação observada nesta investigação, podendo-se utilizar o mesmo modelo teórico desta pesquisa. Outra agenda de pesquisa que pode decorrer deste trabalho é o aprofundamento do estudo sobre a efetividade dos monitoramentos das auditorias operacionais do TCU, a fim de verificar se as fiscalizações alcançam os resultados pretendidos.

## REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e *accountability*, In: Biderman, C.; Arvate, P; (orgs.). **Economia do setor público**. Rio de Janeiro: Campus. 2004.
- ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: FGV. Edição Especial Comemorativa, 2008. 67-86, 1967-2007. 2007.
- ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. BUROCRACIA E ORDEM DEMOCRÁTICA: DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS E EXPERIÊNCIA BRASILEIRA. In: **Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas**. Brasília: IPEA ENAP, 2018.
- ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **Auditoria operacional e seus desafios: um estudo de caso a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2021.
- BARROS, Célio da Costa. COSTA, Filipe Machado da. BATISTA, Edimilson Monteiro. SOUZA, Fabia Jaiany Viana de. MELO, Olga Aguiar de. Avaliações de programas públicos realizadas pelo TCU na área de saúde. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. Florianópolis, v. 14, n. 41, p. 20-32, jan./abr. 2015
- BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do Serviço Público**. Brasília: Eap, 53(2):5-35, 2002.
- BEVIR, Mark. Governança democrática: uma genealogia. **Revista de Sociologia Política**. Curitiba: v. 19, n. 39, p. 103-114, jun. de 2010.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1944/2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/diagnostico-de-cancer-no-brasil-e-realizado-de-forma-tardia.htm>. Acesso em: 15 ago. 2021.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Planejamento Estratégico do TCU 2006-2010. 2011. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/plano-estrategico-do-tcu.htm>. Acesso em: 25 jun. 2019.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Planejamento Estratégico do TCU 2011-2015. 2015.

Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/plano-estrategico-do-tcu.htm>. Acesso em: 25 jun. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Regimento Interno do TCU. Brasília, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/normativos/>. Acesso em: 10 jul. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional. 2020. Disponível: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual\\_auditoria\\_operacional\\_4\\_edicao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf). Acesso em: 10. abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial Básico de Governança Organizacional. 3. ed. 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-publica-a-3-edicao-do-referencial-basico-de-governanca-organizacional.htm>. Acesso em: 9. Jun. 2021.

BRESSER-PEREIRA. O modelo estrutural de gerência pública. *In: Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro: FGV, 2008. 42(2): 391-410, Mar./abr. 2008.

BUTA, Bernardo Oliveira. TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. SCHURGELIES, Vinicius. *Accountability* nos atos da administração pública federal brasileira. *Revista da Fundação Mineira de Educação e Cultura*. Belo Horizonte: 19(4): 46-62, out./dez. 2018.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?* *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, fev./abr. 1990.

CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa. **O plano diretor da reforma do aparelho do Estado (PSRAE) à luz da literatura brasileira.** *In: Reformas do Estado no Brasil: trajetórias, inovações e desafios.* Orgs. Pedro Luiz Costa Cavalcante e Mauro Santos Silva. Brasília: Ipea, 2020. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10548>. Acesso em: 12 fev. 2022.

CENEVIVA, Ricardo. FARAH, Marta Ferreira Santos (2006). Democracia, Avaliação e *Accountability*: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático. Anais do Encontro de Administração Pública e Governança da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. São Paulo, SP, Brasil, 2006.

CENEVIVA, Ricardo. *Accountability: novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente.* Anais do Encontro de Administração Pública e Governança da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. São Paulo, SP, Brasil, 2006.

CLAD. Conselho Científico do Centro Latino-Americano para o Desenvolvimento. **Revista do Serviço Público**. Brasília: Enap, 50(1): 121-144, jan./mar. 1999.

COSTA, Agnaldo da Luz, LEITE, Luiz Celso. BEZERRA, Paulo Sérgio Alves. GAIA, Raimundo Nonato Demétrio. **O controle externo das contas públicas: tendências atuais.** 2003. <https://portal.tcu.gov.br>. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/o-controle-externo-das-contas-publicas-tendencias-atuais.htm>. Acesso em: 8 ago. 2020.

COSTA, Carlos Eduardo Lustosa da. **Inovação em serviços e desempenho organizacional: uma nova abordagem de avaliação ambiental pelo TCU.** 2015. 112 f., il. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

CRESWELL, John W. **Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa: Escolhendo entre Cinco Abordagens.** 3. ed. Porto Alegre: Editora Penso, 2014.

DI PIETRO. Mari Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 30. ed. São Paulo: Editora Forense, 2017.

FLEISCHMANN, Roberto Silveira. Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro: FGV,

53(1): 23-44, jan./fev. 2019.

FONSECA, Anabela dos reis. JORGE, Susana. NASCIMENTO, Caio. O papel da auditoria interna na promoção da *accountability* nas instituições de ensino superior. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: FGV, 54(2): 243-265, mar./abr. 2020.

FURTADO. José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do TCU**. Brasília: n. 109:61-89, mai/ago. 2007.

GIL. Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo/SP: Atlas, 2008.

GRIN, Eduardo José Grin. **A atuação do TCU no *policy making* da administração pública federal: modernização gerencial ou expansão dos papéis do controle externo?** In: Reformas do Estado no Brasil: trajetórias, inovações e desafios. Orgs. Pedro Luiz Costa Cavalcante e Mauro Santos Silva. Brasília: Ipea, 2020. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10548>. Acesso em: 12 fev. 2022.

IBRAHIM, Emil Leite. PEÇANHA, José Francisco Moreira. ALVES, Francisco José dos Santos. Contribuição das auditorias operacionais para a *accountability* de resultados na administração pública. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**. Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 90- p.117, maio/ago., 2019.

KOPPEL, Jonathan G. S. Pathologies of accountability - Icann and the challenge of "multiple accountabilities disorder". *Public Administration Review*, v. 65, n. 1, p. 94-108, 2005.

LEÃO, André Luiz Maranhão de Souza. MELLO, Sérgio carvalho Benício de. VIEIRA, Ricardo Sérgio Gomes. O papel da teoria no método de pesquisa em administração. **Revista Organização e Contexto**. São Paulo/SP. Ano 5, n. 10, jul./dez. 2009.

LISBOA, Sidnei de Moura. KLEIN, Amarolinda Zanela. SOUZA, Marcos Antonio de Souza. Auditoria operacional com o uso da gestão baseada em atividades (ABM) em organizações públicas: proposições de um método. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. São Leopoldo: 23(2):200-234, abril/junho 2019.

LOUREIRO, Maria Rita Loureiro. ABRUCIO, Fernando Luiz. OLIVIERI, Cecília. TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*. São Paulo: FGV. v. 17, n. 60, jan/jun. 2012. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/3980/2851>. Acesso em: 12 jan. 2022.

LUSTOSA DA COSTA, F. Contribuição a um projeto de reforma democrática do Estado. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro: FGV, 44(2):239-70, Mar./Abr. 2010.

MARTINS, Larissa de Jesus. OLIVIERI, Cecília. Contratualização de resultados: fragilidades na transparência e baixa *accountability* das organizações sociais. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro 53(6):1189-1202, nov. - dez. 2019

MATIAS-PEREIRA, José. **Reforma do Estado e transparência: estratégias de controle da corrupção no Brasil**. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7, 2002, Brasília. **Anais...** Lisboa: CLAD, 2002. p. 1-22.

MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. Do modelo racional-legal ao paradigma pós-burocrático: reflexões sobre a burocracia estatal. *Organizações & Sociedade*, v. 13 - n. 37, p. 143-160 – Abril/Junho – 2006.

MELO, Gentil Jose Pereira de. PAIVA, Simone Bastos Paiva. Benefícios potenciais da auditoria operacional para a administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia**. Joaçaba: Editora Unoesc, 16(1), p. 353-380, jan./abr. 2017.

O 'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. Lua Nova: **Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998.

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. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresa da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2008.

OLIVIERI, Cecília. LOUREIRO, Maria Rita Loureiro. TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. ABRUCIO, Fernando Luiz. *Control and Public Management Performance in Brazil: Challenges for Coordination*. **International Business Research**. Canadian Center of Science and Education. v. 8, n. 8; 2015. Disponível em: <https://www.ccsenet.org/journal/index.php/ibr/article/view/49437>. Acesso em 10 jan. 2021.

OLIVIERI, Cecília. TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. LOUREIRO, Maria Rita Loureiro. ABRUCIO, Fernando Luiz. *Organizational Learning of Controllers and Controlled Agencies: Innovations and Challenges in Promoting Accountability in the Recent Brazilian Democracy*. **American Journal of Industrial and Business Management**. 2013, 3, 43-51. Disponível em: <https://www.scirp.org/html/38692.html>. Acesso em 10 jan. 2021.

PAULA, Ana Paula Paes. Por uma nova gestão pública: reinserindo o debate a partir das práticas possíveis. In: Estado, Instituições e Democracia: república. Livro 9, vol. 1. Brasília: IPEA, 2010.

PERUZZOTTI, Enrique. *Rendición de cuentas, participación ciudadana y agencias de control em América Latina*. In: CONFERÊNCIA DA XVII ASSEMBLEIA GERAL ORDINÁRIA DAS OLACEFS, 2007, Santo Domingo. P. 2-21).

PINHO, J. A. G. de.; SACRAMENTO, A. R. S. *Accountability: Já podemos traduzi-la para o Português?* **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: v. 43, n. 6, 1343-1368, 2009.

POLLIT, Christopher. LONSDALE, Xavier Girre Jeremy. SUMMA, Robert Mul Hilkka. WAERSNESS, Marit. **Desempenho ou legalidade?** Auditoria Operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

PRODANOV, Cleber Cristiano. FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Editora Feevale. 2013.

PRZEWORSKI, Adam. A reforma do Estado. Responsabilidade política e intervenção econômica. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 11, n. 32, p. 18-40, 1996.

RESENDE. Flávio da Cunha. Por que reformas administrativas falham? **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. São Paulo: v. 17, n. 50, p. 123.-142, out/2002.

ROCHA, Arlindo Carvalho. *Accountability* na administração pública: modelos teóricos e abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**, 14(2), 82-97. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/8380/accountability-na-administracao-publica--modelo--->. Acesso em 10. Jan. 2022.

ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, 47(4), 901-25. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9638>. Acesso em 10. Jan.

2022.

SCHEDLER, Andreas. *Qué es la Rendición de Cuentas? Cuadernos de Transparencia del Instituto Federal de Acceso a la Información Pública*, Agosto de 2004: 1-44. Disponível em: <http://www.infodf.org.mx/capacitacion/documentos/JURIDICO08/LECTURAS/MODULO%202/RENDICIONDECUENTAS.pdf>. Acesso em: 10. Jun. 2021.

TOMOI, Fabrício Ricardo de Limas. ROBL FILHO, Ilton Norberto. *Accountability e independência judiciais: uma análise da competência dos Conselho Nacional de Justiça (CNJ)*. **Revista de Sociologia Política**. Curitiba: v. 21, nº 45: 29-46, mar. 2013.

VASCONCELOS. Caio Castelliano de. Auditoria operacional do TCU e efetividade das políticas públicas: natureza do controle e repercussões para a administração. *Gestão Pública e Desenvolvimento: desafios e perspectiva*. Ors. José Celso Pereira Cardoso Jr. e Roberto Rocha Coelho Pires. Ipea. 2014. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/3201?mode=full>. Acesso em: 15 fev. 2022.

YIN, Robert K. *Estudo de caso*. 5. ed. Porto Alegre: Editora Bookman, 2015.

ZYMLER, Benjamin. **Direito administrativo e controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

WILLEMANN, Marianna Montebello. *O desenho institucional dos Tribunais de Contas e sua vocação para a tutela da accountability democrática: perspectivas em prol do direito à boa administração pública no Brasil*. Tese. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2016.