

# O controle externo de políticas públicas: abordagens e perspectivas

**Roberta Mallab Coscarelli**

---

Orientador: Renata Miranda Passos Camargo

Coletânea de Pós-Graduação, v.2 n.19

**Auditoria do Setor Público**



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

### **MINISTROS**

José Mucio Monteiro (Presidente)

Ana Arraes (Vice-presidente)

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

Aroldo Cedraz de Oliveira

Raimundo Carreiro

Bruno Dantas

Vital do Rêgo

### **MINISTROS-SUBSTITUTOS**

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luís de Carvalho

Weder de Oliveira

### **MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU**

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)

Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-geral)

Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-geral)

Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)

Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)

Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)

Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)

**DIRETOR GERAL**

Fábio Henrique Granja e Barros

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,  
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE  
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Clémens Soares dos Santos

**CONSELHO ACADÊMICO**

Maria Camila de Ávila Dourado  
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra  
Marcelo da Silva Sousa  
Rafael Silveira e Silva  
Pedro Paulo de Moraes

**COORDENADOR ACADÊMICO**

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

**COORDENADOR EXECUTIVO**

Georges Marcel de Azeredo Silva

**PROJETO GRÁFICO E CAPA**

Núcleo de Comunicação - NCOM/ISC

# **O controle externo de políticas públicas: abordagens e perspectivas**

Roberta Mallab Coscarelli

**Orientador(a):**

Renata Miranda Passos Camargo

## Dedicatória

---

Dedico esse trabalho à minha família por me ensinar o valor do tempo, a fragilidade da vida e a beleza infinita do sorriso.

## Agradecimentos

---

Agradeço inicialmente ao meu orientador, Geovani Ferreira de Oliveira, por me guiar na etapa final deste curso.

Agradeço também aos professores e à equipe do ISC, que tanto nos apoiaram nesta jornada, bem como aos vários amigos que fiz durante as aulas.

Por fim, agradeço aos amigos cervejeiros que fiz nesses últimos anos, em especial à turma da Panela. Um brinde.

## Resumo

---

A efetividade do Estado na realização de suas atividades típicas é condição essencial para que as necessidades da população sejam adequadamente atendidas. Nesse sentido, é fundamental que o governo busque aperfeiçoar suas políticas públicas, a fim de melhorar os resultados oriundos da utilização dos recursos arrecadados da sociedade. Da mesma forma, é imprescindível que os órgãos de controle externo atuem no sentido de garantir qualidade e eficiência nas entregas públicas. Em razão disso, busca-se com este estudo, identificar diferenças relevantes entre a atuação do Tribunal de Contas da União (TCU) e de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) internacionais em políticas públicas. Este trabalho consiste na realização de pesquisa qualitativa, em que foram aplicados métodos de revisão bibliográfica, pesquisa documental e análise qualitativa. Como resultado, verificaram-se diferenças estruturantes entre o TCU e as EFS internacionais abordadas, as quais se refletem em sua atuação, como também, identificaram-se boas práticas realizadas pelo *Government Accountability Office* (GAO) e o *National Audit Office* (NAO) que podem vir a ser consideradas e adotadas pelo Tribunal no âmbito das políticas públicas. Assim, espera-se que este estudo sirva de base para uma reflexão sobre as perspectivas de atuação do TCU e para a realização de estudos mais aprofundados sobre o tema do controle externo de políticas públicas.

## Abstract

---

The effectiveness of the State in carrying out its activities is an essential condition to serve the population's needs well. In this sense, it is fundamental that the government seek to improve public policies in order to enrich the results arising from the use of resources collected from society. Likewise, it is imperative that the public auditing agencies act to ensure quality and efficiency on public deliveries. That is why this study aims to identify relevant differences between the Federal Court of Accounts (TCU) and the International Supreme Audit Institutions (SAIs) in their public policy acting. This work consists of conducting qualitative research which included methods of bibliographic review, documentary research and qualitative analysis. As a result, it pointed out structural differences in the framework between the TCU and the SAIs which reflect upon their acting, and also identified best practices from Government Accountability Office (GAO) and National Audit Office (NAO) that can be considered and adopted by TCU. Thus, it is expected that this study will serve as a basis for an analysis of TCU's perspectives of acting and for more indepth studies on the subject of public policies auditing.



## Lista de Figuras

---

<b>Figura 1</b> - Elementos de progressão na Lista de Alto Risco .....	<b>27</b>
<b>Figura 2</b> - Definições de Fragmentação, Sobreposição e Duplicação.....	<b>28</b>
<b>Figura 3</b> - Evolução histórica do GAO .....	<b>53</b>
<b>Figura 4</b> - Evolução histórica do NAO .....	<b>53</b>
<b>Figura 5</b> - Evolução histórica do TCU .....	<b>54</b>

## Lista de Quadros

---

<b>Quadro 1</b> - Publicações sobre áreas-chave do NAO.....	<b>38</b>
<b>Quadro 2</b> - Análise comparativa da missão do GAO, NAO e TCU .....	<b>55</b>
<b>Quadro 3</b> - Produtos Estratégicos do GAO, NAO e TCU .....	<b>58</b>

## Lista de Siglas

---

**ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas**

**C&AG – Controlador e Auditor Geral**

**CMO – Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização**

**CN – Congresso Nacional**

**EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores**

**GAO – Government Accountability Office (EFS dos Estados Unidos da América)**

**GPRA – Government Performance and Results Act**

**GPRAMA – GPRA Modernization Act**

**GRH – Gestão de Recursos Humanos**

**INTOSAI – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores  
(International Organisation of Supreme Audit Institutions)**

**LC – Lei Complementar**

**LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias**

**NAO – National Audit Office (EFS do Reino Unido)**

**NPM – New Public Management**

**PAC – Public Accounting Committee**

**PET – Plano Estratégico do TCU**

**PPA – Plano Plurianual**

**RePP – Relatório de Políticas e Programas de Governo**

**SECEX – Secretaria de Controle Externo**

**SEGECEX – Secretaria Geral de Controle Externo**

**TCU – Tribunal de Contas da União**

## Sumário

---

<b>1. Introdução .....</b>	<b>16</b>
1.1 Justificativa .....	17
1.2 Objetivos da pesquisa .....	18
1.2.1 Objetivo geral .....	18
1.2.2 Objetivos específicos .....	18
<b>2. Problema e justificativa.....</b>	<b>18</b>
2.1 Construção de referencial teórico .....	18
2.2 Objetivos específicos .....	18
2.3 Justificativa .....	19
2.4 Delimitação da Pesquisa .....	19
2.4.1 Organização do Trabalho .....	19
2.4.2 Objetivo geral.....	19
2.4.3 Objetivos específicos .....	19
2.4.4 Justificativa .....	20
2.5 Delimitação da Pesquisa .....	20
<b>3. Objetivos .....</b>	<b>20</b>
<b>4. Metodologia .....</b>	<b>22</b>
4.1 Objetivo geral.....	22
4.1.1 Objetivos específicos .....	23
4.1.2 Justificativa .....	24
4.1.3 Delimitação da Pesquisa .....	26
4.1.3.1 Lista de Alto Risco (High Risk List) .....	26
4.1.4 Organização do Trabalho .....	28
4.1.5 Objetivo geral.....	29
4.1.5.1 Government Auditing Standards (Yellow Book) .....	29
4.2 Objetivos específicos .....	32
4.2.1 Justificativa .....	32
4.2.2 Delimitação da Pesquisa .....	34
4.2.3 Organização do Trabalho .....	37
4.2.3.1 Estudos de valor agregado .....	37
4.2.3.2 Publicações sobre áreas-chave .....	38
4.2.4 Objetivo geral.....	39
4.2.4.1 Framework to Review Programmes .....	39
4.3 Objetivos específicos .....	41
4.3.1 Justificativa .....	42
4.3.2 Delimitação da Pesquisa .....	45
4.3.3 Justificativa .....	47

4.3.3.1	Contas do presidente da República.....	<b>47</b>
4.3.3.2	Fiscobras.....	<b>48</b>
4.3.3.3	Relatório de políticas e programas do governo.....	<b>49</b>
4.3.4	Delimitação da Pesquisa .....	<b>49</b>
4.3.4.1	Manual de Auditoria Operacional.....	<b>50</b>
4.3.4.2	Referencial para avaliação de governança de políticas públicas... <b>51</b>	
<b>5.</b>	<b>Fundamentação teórica .....</b>	<b>52</b>
5.1	Auditoria financeira em contas de Governo .....	<b>52</b>
5.2	Aplicação da ISSAI 1600 nas auditorias de contas consolidadas no TCU .....	<b>55</b>
5.3	A ISSAI 1600 e o controle do risco de detecção em auditorias financeiras .....	<b>58</b>
5.4	Adoção da ISSAI 1600 pelas EFS .....	<b>60</b>
<b>6.</b>	<b>Conclusão .....</b>	<b>63</b>
	<b>Referências bibliográficas.....</b>	<b>67</b>
	<b>ANEXO I</b>	
	<b>Estratégia do GAO.....</b>	<b>69</b>
	<b>ANEXO II</b>	
	<b>Critérios para avaliação de risco utilizados pelo GAO .....</b>	<b>70</b>
	<b>ANEXO III</b>	
	<b>Progresso do atendimento de recomendações do GAO.....</b>	<b>71</b>
	<b>ANEXO IV</b>	
	<b>Principais capítulos do trabalho de campo do GAO.....</b>	<b>72</b>
	<b>ANEXO V</b>	
	<b>Aspectos relevantes do <i>Yellow Book</i> (GAO, 2018) .....</b>	<b>73</b>
	<b>ANEXO VI</b>	
	<b><i>Framework to Review Programmes</i> (NAO, 2017) .....</b>	<b>77</b>
	<b>ANEXO VII</b>	
	<b>Questões de auditoria (NAO, 2017).....</b>	<b>78</b>
	<b>ANEXO VIII</b>	
	<b>Plano estratégico do TCU .....</b>	<b>88</b>
	<b>ANEXO IX</b>	
	<b>Aspectos relevantes do Manual de Auditoria Operacional do TCU .....</b>	<b>89</b>

**ANEXO X**

**Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas ..... 92**

## 1. Introdução

A efetividade do Estado na realização de suas atividades típicas é condição para que as necessidades da população brasileira sejam adequadamente atendidas. Nesse sentido, é essencial que o governo busque constantemente melhorar a sua forma de atuação, seja no planejamento, na execução ou na avaliação das políticas públicas, a fim de aperfeiçoar os resultados oriundos da utilização dos recursos arrecadados da sociedade.

A Constituição Federal de 1988 dispõe em seu artigo 3º que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil são: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Nesse contexto, o Governo, em suas distintas esferas, dispõe de um conjunto de políticas, programas e ações que buscam alcançar os objetivos do Estado, expressos em sua Carta Magna. Não obstante, cabe ressaltar que a efetividade desse conjunto se dá por meio de uma série de fatores que devem ser observados e controlados, não somente pelas instituições responsáveis pelas políticas e programas governamentais, como também por aquelas responsáveis por controlar a eficiência, eficácia e efetividade do gasto público.

Segundo os artigos 70 e 71 da Constituição de 1988, cabe ao Tribunal de Contas da União (TCU) a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Além disso, desde 2007, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) vem conferindo ao TCU a responsabilidade por enviar à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, um quadro resumo relativo à “qualidade da implementação e ao alcance de metas e objetivos dos programas e ações governamentais objetos de auditorias operacionais realizadas, para subsidiar a discussão do Projeto de Lei Orçamentária Anual”. Desse modo, a competência constitucional e legal atribuída ao TCU para avaliar e acompanhar os resultados das políticas e programas de governo induziu a realização de diversas auditorias operacionais nas últimas décadas.

Dada a importância e o custo da atuação do controle externo em políticas, programas e ações de governo, é imprescindível buscar formas de atuação eficientes e capazes de contribuir para melhores entregas do Estado à sociedade. Em razão disso, pretende-se levantar práticas adotadas por Entidades Fiscalizadoras Superiores que são referência para o universo internacional de controle externo, bem como identificar diferenças em relação às práticas adotadas pelo TCU. Para isso, propõe-se o seguinte problema de pesquisa: quais são as diferenças relevantes entre a atuação das Entidades Fiscalizadoras Superiores de países desenvolvidos e as práticas adotadas pelo Tribunal de Contas da União no controle de políticas e programas públicos?



## 1.1 Justificativa

Em 16 de janeiro de 2017, o Presidente do Tribunal de Contas da União emitiu despacho acerca da realização de ações de controle com foco na avaliação de eficiência e na melhoria dos resultados da atuação governamental, determinando à Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex) que priorizasse ações de controle: (a) destinadas a coibir desperdícios em investimentos públicos, com especial enfoque em repreender e reduzir a incidência de desvios nos gastos da União e garantir a atuação tempestiva e efetiva do TCU; e (b) e que possam induzir o aumento da eficiência e a melhoria dos resultados das políticas e organizações públicas, em especial nas ações de maior impacto no bem-estar dos cidadãos.

Nesse sentido, a Segecex tem dedicado esforços para aperfeiçoar a capacidade de fiscalização de políticas e programas de governo, com o objetivo de aumentar a transparência, melhorar a efetividade das ações governamentais e ampliar a capacidade do TCU de promover melhores entregas à sociedade.

A partir disso, o TCU passou a entregar Relatório Sistêmico sobre Políticas e Programas de Governo, em atendimento ao preceito normativo da LDO, citado anteriormente. Cabe ressaltar que esse relatório é extremamente oportuno e conveniente, considerando o contexto atual de fortes restrições fiscais e crescentes demandas sociais por prestação de serviços de qualidade, reforçando a necessidade de garantir uma maior eficiência e eficácia na execução das políticas e programas. Esta eficácia e eficiência devem se manifestar não somente na gestão (pelos responsáveis por políticas públicas), mas também na sua avaliação e fiscalização.

Dessa forma, demonstrada a relevância desse tipo de atuação do controle, é ressaltada a importância dos estudos que sejam capazes de contribuir com melhorias para as fiscalizações de políticas e programas públicos e que resultem de fato em melhorias de resultados e de entregas aos cidadãos. Pesquisas que identifiquem boas práticas internacionais que possam ser úteis aos envolvidos com a atividade de controle externo, como também, aos envolvidos na desafiadora atividade de realizar políticas e programas capazes de atender as necessidades da sociedade.

Ante o contexto explicitado, o estudo trata de tema novo e relevante, uma vez que possui o potencial de contribuir para a auditoria no setor público – que poderá aperfeiçoar sua atuação ao conhecer e possivelmente aplicar práticas internacionalmente adotadas para o controle externo de políticas públicas; para o Governo – que terá no controle um parceiro mais eficaz na busca do aprimoramento das políticas e dos programas de governo; e para a sociedade – que será beneficiada com políticas públicas mais efetivas.

## 1.2 Objetivos da pesquisa

### 1.2.1 Objetivo geral

Identificar diferenças relevantes entre a atuação do TCU e de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) internacionais e levantar boas práticas de controle externo em políticas públicas que possam vir a ser consideradas e adotadas pelo TCU.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Identificar práticas internacionalmente adotadas por Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de países desenvolvidos relacionadas ao controle externo de políticas e programas públicos;

Levantar práticas de atuação do TCU em políticas e programas públicos;

Realizar análise comparativa, apresentando as principais diferenças entre a atuação das EFS contempladas neste trabalho e a atuação do TCU em políticas e programas públicos, de forma a identificar oportunidades de adoção de boas práticas internacionais.

## 2. Metodologia

Considerado ser este um trabalho de pesquisa qualitativa, para alcançar seus objetivos, foram aplicados métodos de revisão bibliográfica, pesquisa documental e análise qualitativa, conforme procedimentos descritos abaixo:

### 2.1 Construção de referencial teórico

Primeiramente, buscou-se realizar uma revisão bibliográfica sobre o tema, com o objetivo de contextualizar a pesquisa e construir uma visão teórica sobre a importância do controle externo de políticas e programas públicos e da necessidade de aprimoramento das instituições de controle em seu papel de garantir a devida gestão e aplicação dos recursos públicos e promover melhores entregas à sociedade.

## 2.2 Seleção do objeto de análise

As Entidades Fiscalizadoras Superiores internacionais foram selecionadas utilizando-se os critérios de legitimidade institucional e reconhecimento internacional. Assim, buscou-se focar em duas instituições distintas que tivessem vasta expertise na atuação em políticas e programas públicos. Com base nesses conceitos, foram selecionados o National Audit Office (NAO), do Reino Unido e o Government Accountability Office (GAO), dos Estados Unidos.

## 2.3 Análise documental

A análise documental constitui-se de normas, padrões, guias, referenciais e ações de controle que evidenciassem as práticas de fiscalização de políticas e programas de governo utilizadas pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores selecionadas para análise.

Cabe destacar que inicialmente foi feito um rastreamento geral sobre as informações disponíveis sobre cada uma das instituições e, posteriormente, realizou-se uma seleção de conteúdo que permitisse gerar comparabilidade entre as EFS e que pudessem gerar informações de fato relevantes para os objetivos da pesquisa.

## 2.4 Desenvolvimento da pesquisa de conteúdo

Uma vez realizada a revisão documental, buscou-se selecionar informações relevantes que pudessem apresentar possíveis diferenças e/ ou semelhanças entre as práticas adotadas para o controle de políticas ou programas. Assim, limitou-se o escopo da pesquisa aos seguintes aspectos:

### 2.4.1 Evolução histórica

A evolução histórica é um aspecto considerado relevante porque ela demonstra como as instituições de controle foram evoluindo ao longo do tempo e como a própria fiscalização de políticas e programas públicos decorre dessa evolução.

### 2.4.2 Estratégia

A estratégia apresenta em que medida e de que maneira o controle de políticas públicas é exercido pelas instituições analisadas, uma vez que permite identificar qual é a missão da instituição e como ela direciona os esforços de controle para o alcance dos seus objetivos.

### 2.4.3 Produtos estratégicos

Os produtos estratégicos foram considerados como informação importante por demonstrarem a proposta de valor da instituição, dado que apresentam de forma clara e direta de que maneira a instituição atua e em que trabalhos ela destina os seus esforços de controle.

### 2.4.4 Orientação normativa

Embora não seja um aspecto exclusivo, a orientação normativa é o ponto central da análise de práticas adotadas para controle em políticas públicas, pois é nas normas, guias e referenciais que os auditores baseiam e orientam os seus trabalhos.

## 2.5 Análise comparativa

Por fim, desenvolvida a pesquisa de conteúdo sobre a atuação do TCU, do GAO e do NAO, realizou-se, então, análise sobre as principais diferenças encontradas e, posteriormente, levantaram-se aspectos que podem vir a ser considerados pelo TCU como uma possibilidade de adoção de boas práticas identificadas.

## 3. Referencial Teórico

O processo evolutivo da Administração Pública e a Nova Gestão Pública produziram transformações consideráveis na atuação dos órgãos de controle externo, que passaram a observar cada vez mais os resultados da gestão e aplicação de recursos públicos, em detrimento da conformidade restrita.

A literatura que trata dos processos de reforma do Estado (SCHNEIDER; DONER, 2000), ressalta a importância da criação de novos mecanismos de controle das ações do poder público a partir de dois argumentos básicos: a deficiência do processo eleitoral como mecanismo de responsabilização dos governantes e o papel fundamental que os instrumentos de fiscalização e controle democrático podem desempenhar na qualidade da gestão pública. Dessa ótica, duas formas de controle democrático não eleitoral, em especial, têm sido destacadas: os mecanismos de controle social e os mecanismos de controle da administração pública pelos resultados das políticas e dos programas governamentais. Segundo essa literatura, a responsabilização por resultados estruturase basicamente por meio da avaliação ex post das políticas públicas. Nesse sentido, a avaliação de políticas e programas governamentais é vista como um meio para aferir o desempenho das políticas e programas e para estabelecer os parâmetros

para a prestação de contas da burocracia e dos governantes. Conforme assinalado por Caiden e Caiden (2001, p. 80), “o monitoramento e a avaliação não foram apenas ornamentais nem tiveram uma significação incidental nas reformas. Foram (ou deveriam ter sido) as alavancas essenciais das mudanças”.

Nesse contexto, a forma de atuar das Entidades Fiscalizadoras Superiores e o seu papel no aprimoramento de políticas públicas têm sido objeto de discussão e de estudo nos últimos anos. Segundo Gomes (2002), os critérios e métodos utilizados por EFS na condução de trabalhos de auditoria de desempenho são um avanço metodológico, se comparados com os tradicionais métodos de auditoria de coletar, analisar e disseminar informações. O impacto de relatórios de auditoria na opinião pública e sua repercussão na mídia tendem a crescer em trabalhos que tratam de questões de efetividade e gerenciamento de importantes operações governamentais.

Uma vez consolidada a necessidade das entidades de controle de atuar as políticas públicas como forma de garantir as relações de accountability, restam alguns questionamentos relacionados às diversas possibilidades de atuação, considerando aspectos de eficiência e efetividade das próprias ações de controle. Tal como apontam Pires e Cardoso Jr. (2011), as tensões e dilemas entre controle e gestão vem adquirindo centralidade e demandando crescente atenção pública tendo em vista a consolidação das instituições e organizações que exercem o controle interno, externo e social da administração pública brasileira e a retomada do Estado como indutor e promotor direto do desenvolvimento social e econômico. A ocorrência dessas duas transformações recentes tem provocado fricções “entre, por um lado, a necessidade de implementar e efetivar ações e políticas públicas voltadas para o desenvolvimento socioeconômico e, por outro, o controle da legalidade e probidade destas iniciativas” (PIRES; CARDOSO JR., 2011, p. 247). Sendo assim, torna-se imprescindível considerar o debate que envolve o controle e os programas de governo: caberia aos órgãos de controle externo a avaliação dos programas existentes ou a certificação dos resultados apresentados pelos órgãos responsáveis? A análise ex ante, sendo ferramenta de controle prévio dos gastos públicos, deveria ser aplicada pelos órgãos de controle? A auditoria de políticas públicas deveria ser realizada de maneira transversal nas diversas políticas existentes, considerando aspectos em comum, ou deveria ser feita de forma isolada, analisando cada política pública?

Especialistas em avaliação, por seu turno, tendem a caracterizar a auditoria de desempenho como uma forma de avaliação (CHELIMSKY, 1985; RIST, 1989). Ao realizar análise comparativa sobre a auditoria de desempenho praticada pelas instituições de auditoria governamental dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Barzelay (1997) constatou que a auditoria de desempenho (ou operacional) apresenta características similares à avaliação de programas, levando-o inclusive a concluir que essa modalidade de auditoria é, na realidade, avaliação de programa, porque envolve a produção e revisão instrumental de julgamento.

Vinculada a atividades de pesquisas ou a estudos, a avaliação de programas busca analisar os processos ou impactos desses programas. A primeira atividade — processos — visa verificar se o programa está sendo implementado conforme seus objetivos, diretrizes e prioridades e se seus produtos estão atingindo as metas previstas com a necessária eficiência. A segunda atividade — impactos — busca aferir se as transformações primárias e/ou secundárias, na realidade, são atribuíveis às ações do programa, estabelecendo as devidas relações de causalidade (GARCIA; 2001).

Partindo-se do pressuposto de que a auditoria operacional (ou desempenho) é ferramenta essencial para garantir a responsabilização e a prestação de contas com foco em resultado, passase a discutir qual a melhor abordagem e forma de aplicação deste instrumento de controle às políticas e programas governamentais.

Vários são os estudos que discutem o papel do controle para os resultados de políticas e programas públicos. O presente trabalho busca trazer as abordagens realizadas para contextualização do problema, e adicionalmente, realizar pesquisa que permita levantar práticas de controle adotadas pelo TCU e por Entidades Fiscalizadoras Superiores internacionalmente reconhecidas. A partir disso, pretende-se conduzir análise comparativa que permita identificar diferenças relevantes na atuação dessas instituições e possibilidades de aplicação das práticas internacionais no controle exercido pelo TCU.

A contribuição do presente estudo em relação aos trabalhos já realizados sobre a atuação do controle em políticas públicas é identificar práticas já consolidadas por EFS internacionais que possam servir de referência para o TCU e, em alguma medida, impulsionar ações para aprimoramento da sua atuação.

## 4. Desenvolvimento de pesquisa

Esta seção apresenta o resultado da pesquisa documental de normas, padrões, guias, referenciais e ações de controle, realizada para subsidiar a análise comparativa objeto deste estudo e está organizada nas seguintes subseções:

### 4.1 A atuação do GAO em políticas e programas públicos

O *Government Accountability Office* (GAO) é a instituição de auditoria governamental dos Estados Unidos e faz parte do Poder Legislativo.

### 4.1.1 Evolução histórica<sup>1</sup>

O GAO foi criado em 1921 pela Lei de Orçamento e Contabilidade em virtude da desordem da administração financeira federal após a Primeira Guerra Mundial.

Em relação às suas competências legais, ao GAO competia investigar todos os assuntos relacionados ao uso de fundos públicos e relatar os achados e recomendações para aumentar a economia e a eficiência nos gastos do governo.<sup>2</sup>

Até o final da Segunda Guerra Mundial, o GAO checava principalmente a legalidade e adequação dos gastos governamentais. Depois da Segunda Guerra Mundial, com o aumento das responsabilidades e programas do governo, o foco do trabalho do GAO direcionou-se a apoiar o Congresso a monitorar os programas e gastos do poder executivo.

A partir de 1974, o Congresso ampliou o papel de avaliação do GAO, dando-lhe maior responsabilidade no processo orçamentário. Em 1986, montou-se uma equipe de investigadores profissionais, muitos com formação em questões legais, para investigar alegações de possível má conduta criminal e civil.

Em 2004, mudou seu nome de General Accounting Office para o Government Accountability Office, refletindo a sua atuação orientada ao bem-estar e à segurança financeira da população americana. Nos últimos 20 anos, o GAO tem se dedicado para melhorar a prestação de contas, alertando os formuladores de políticas e o público sobre problemas emergentes em todo o governo.

Impende destacar que em 1993, o governo norte-americano promulgou a Lei de Desempenho e Resultados do Governo (Government Performance and Results Act – GPRA), com o objetivo de melhorar o gerenciamento do desempenho governamental.

O GPRA passou a exigir que as instituições se envolvessem em tarefas de gerenciamento de desempenho, tais como definir metas, medir resultados e relatar seu progresso e tinha como principais objetivos:

- Estabelecer metas para todas as instituições governamentais;
- Auxiliar os Comitês do Congresso em sua capacidade de alterar, suspender ou estabelecer programas com base no desempenho de cada ano fiscal;

---

1 <https://www.gao.gov/about/what-gao-is/history/>

2 The Budget and Accounting Act of 1921, enacted June 10, 1921



- Melhorar o desempenho de todas as instituições federais e medir sua eficácia;
- Comparar os resultados atuais com os anos anteriores como uma medida de eficácia;
- Destacar os processos operacionais, habilidades, tecnologia, recursos humanos, informações de capital ou quaisquer outros recursos necessários para atingir novas metas para cada ano específico.

O GPRA exigia das instituições três elementos essenciais:

- Planos estratégicos de cinco anos que deveriam conter uma declaração de missão para a instituição, bem como objetivos de longo prazo, orientados para resultados, cobrindo cada uma de suas principais funções;
- Planos de desempenho anuais que estabelecessem as metas de desempenho para o ano fiscal aplicável, uma breve descrição de como essas metas deveriam ser atingidas e uma descrição de como essas metas de desempenho poderiam ser verificadas;
- Relatórios anuais de desempenho que analisassem o sucesso ou o fracasso da instituição em atingir suas metas de desempenho direcionadas. As metas de desempenho deveriam cobrir cada programa realizado no orçamento da instituição.

Em 2010, o Presidente Obama assinou a Lei de Modernização do GPRA (GPRA Modernization Act – GPRAMA), que adotou os requisitos existentes da lei de 1993 e desenvolveu um sistema mais eficiente e moderno para que as instituições governamentais relatassem seu progresso. Assim, as instituições passaram a publicar seus planos e relatórios estratégicos e de desempenho em formatos legíveis por máquina, assim como foram obrigadas a identificar fatores-chave externos e além de seu controle que podem afetar significativamente a realização de suas metas e objetivos gerais. Ademais, os relatórios de desempenho devem ser constituídos de uma lista de metas e indicadores de desempenho para cada programa, de análise comparativa entre o desempenho alcançado e o previsto para o ano, justificativas caso a meta de desempenho previamente definida não foi alcançada e de um plano de ação para atingir seus objetivos no ano fiscal seguinte. Estes resultados são enviados ao Presidente e ao Congresso e podem ser acessados pelo público assim que forem publicados.



### 4.1.2 Estratégia

A missão do GAO consiste em apoiar o Congresso no cumprimento de suas responsabilidades constitucionais, ajudar a melhorar o desempenho e garantir a responsabilidade do governo federal para o benefício do povo americano.<sup>3</sup>

A maior parte do trabalho do GAO é feita a pedido das comissões ou subcomissões do Congresso ou é mandatado por leis públicas ou relatórios das comissões, mas também são realizadas pesquisas e estudos sob a autoridade do Controlador Geral.

O GAO fornece ao Congresso, aos chefes do Poder Executivo e ao público informações oportunas, baseadas em fatos, não partidárias, que podem ser usadas para melhorar o governo e economizar bilhões de dólares para os contribuintes.<sup>4</sup>

O GAO auxilia a supervisão do Congresso por meio de:

- Auditorias para determinar se os fundos estão sendo gastos de forma eficiente e eficaz;
- Investigação de alegações de atividades ilegais e impróprias;
- Relatório sobre a qualidade de atingimento dos objetivos dos programas e das políticas governamentais;
- Execução de análises de resultados de políticas e delineamento de opções para consideração do Congresso;
- Emissão de decisões e opiniões legais, como regras de protestos e relatórios sobre regras de agência.

As recomendações do GAO objetivam ajudar os líderes do Congresso e das instituições públicas a se prepararem para as atividades de supervisão e de alocação de recursos, além de ajudar a melhorar as operações do governo. Além disso, quando implementadas, algumas das recomendações prioritárias podem economizar grandes quantias de dinheiro, ajudar o Congresso a tomar decisões sobre questões importantes e melhorar substancialmente ou transformar os principais programas ou instituições governamentais.

---

3 GAO 2018-2023 Strategic Plan: Goals and Objectives for Serving Congress and the Nation <https://www.gao.gov/assets/700/690260.pdf>

4 <https://www.gao.gov/about/what-gao-does/>

A estratégia do GAO<sup>5</sup> é dividida em quatro objetivos principais, que são subdivididos em objetivos estratégicos definidos para cada grande objetivo (ANEXO 1):

- Fornecer um serviço oportuno e de qualidade ao Congresso e ao governo federal para abordar os desafios atuais e emergentes para o bem-estar e segurança financeira do povo americano;
- Fornecer um serviço oportuno e de qualidade ao Congresso e o governo federal para responder às mudanças, ameaças e desafios de segurança nacional e interdependência global;
- Ajudar a transformar o governo federal para enfrentar os desafios nacionais, avaliando posição fiscal do governo e abordagens para abordar as lacunas fiscais, gestão de desafios e riscos de programas, fraude, desperdício, abuso e melhorias necessários nos controles internos;
- Maximizar o valor do GAO pela entrega de um serviço com qualidade e tempestividade ao Parlamento e por ser uma instituição federal líder em boas práticas.

### 4.1.3 Produtos estratégicos

Entre os relatórios do GAO, dois produtos se destacam por sua abrangência e relevância: a Lista de Alto Risco e o Relatório sobre Fragmentação, Sobreposição e a Duplicação.

#### 4.1.3.1 Lista de Alto Risco (*High Risk List*)

A cada dois anos, no início de um novo mandato parlamentar, o GAO chama a atenção para as instituições e áreas de programas que são de alto risco devido às suas vulnerabilidades a fraudes, desperdício, abuso e má gestão, ou que necessitam de maior transformação para enfrentar desafios de economicidade, eficiência ou eficácia.

A Lista de Alto Risco teve a sua primeira edição em 1990, com o objetivo de identificar e ajudar a resolver graves fraquezas em áreas que envolvem recursos substanciais e fornecem serviços críticos ao público, alcançando mais de US\$ 240 bilhões em benefícios financeiros na última década.

À medida que os problemas de alto risco vão sendo tratados, eles são removidos da lista, conforme o progresso apresentado. Desde 1990, mais de um terço das áreas anteriormente designadas como de alto risco foram retiradas da lista porque foram feitos progressos

---

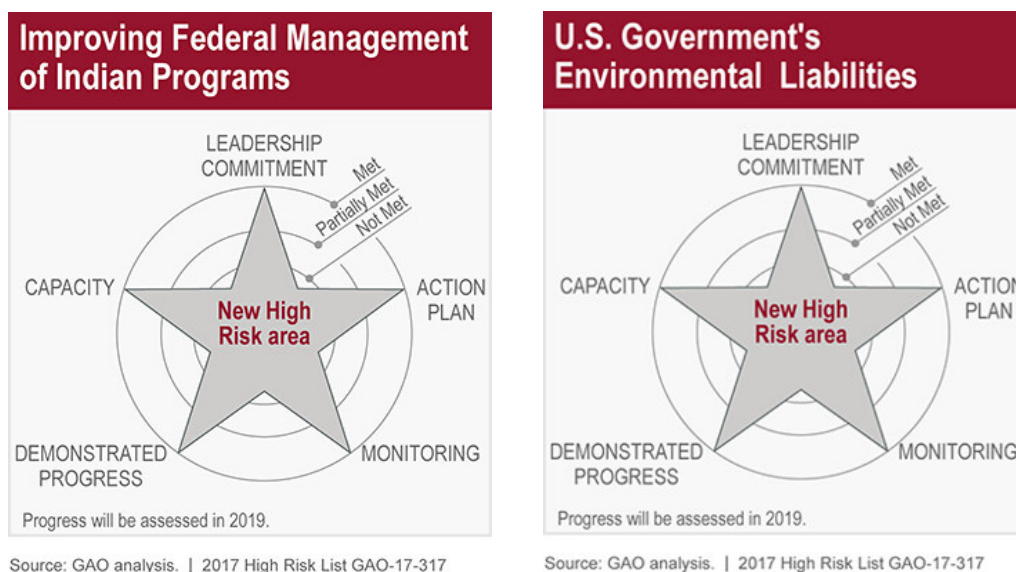
5 GAO 2018-2023 Strategic Plan: Goals and Objectives for Serving Congress and the Nation, GAO, 2018

suficientes na abordagem dos problemas identificados. Os principais elementos necessários para progredir nas áreas de Alto Risco são a atenção de alto nível da administração e dos líderes das instituições, com base nos cinco critérios listados abaixo para remoção da Lista de Alto Risco, bem como em qualquer ação parlamentar necessária.

- Compromisso de liderança: compromisso forte demonstrado e apoio de liderança de topo;
- Capacidade: a agência tem a capacidade (isto é, pessoas e recursos) para resolver o risco;
- Plano de ação: existe um plano de ação corretivo que define a causa raiz, as soluções e prevê a conclusão substancial das medidas corretivas, incluindo as etapas necessárias para implementar as soluções recomendadas;
- Monitoramento: um programa foi instituído para monitorar e validar de forma independente a eficácia e a sustentabilidade das medidas corretivas;
- Progresso demonstrado: capacidade de demonstrar progresso na implementação de medidas corretivas e na resolução da área de alto risco.

Em 2015, o GAO começou a ilustrar o progresso nas áreas de alto risco usando uma estrela de cinco pontas. A estrela indica visivelmente se cada um dos cinco critérios foi atendido (ANEXO 2), parcialmente atendido ou não atendido para a área de Alto Risco, conforme indicado na figura 1.

**Figura 1 – Elementos de progressão na Lista de Alto Risco**



Fonte: High Risk List, GAO, 2017.

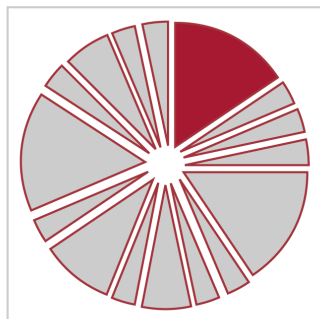
Este relatório contém as visões do GAO sobre o progresso feito e o que resta a ser feito para trazer soluções duradouras para cada área de alto risco. A perseverança do poder executivo na implementação das soluções recomendadas pelo GAO e a contínua supervisão e ação do Congresso são essenciais para alcançar um maior progresso.

#### 4.1.4 Relatório sobre Fragmentação, Sobreposição e a Duplicação<sup>6</sup>

O Relatório sobre Fragmentação, Sobreposição e a Duplicação é um produto entregue anualmente ao Congresso desde 2011 com o objetivo de orientar o Congresso e as instituições públicas para tratar de programas, instituições, iniciativas ou atividades federais que são fragmentados, sobrepostos ou duplicados, permitindo a economia de bilhões de dólares para o governo federal americano (Figura 2).

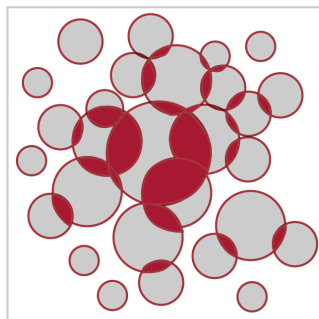
**Figura 2 – Definições de Fragmentação, Sobreposição e Duplicação**

**Fragmentation** refers to those circumstances in which more than one federal agency (or more than one organization within an agency) is involved in the same broad area of national need and opportunities exist to improve service delivery.

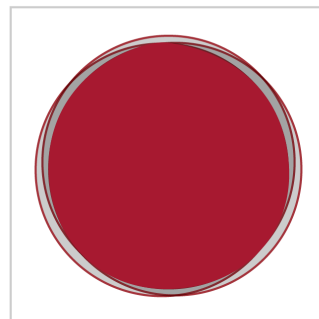


Source: GAO.

**Overlap** occurs when multiple agencies or programs have similar goals, engage in similar activities or strategies to achieve them, or target similar beneficiaries.



**Duplication** occurs when two or more agencies or programs are engaged in the same activities or provide the same services to the same beneficiaries.



Fonte: Additional Opportunities to Reduce Fragmentation, Overlap, and Duplication and Achieve Other Financial Benefits, GAO, 2018.

Nos primeiros 7 relatórios anuais (2011 a 2017), o GAO apresentou 724 ações, sendo que mais da metade dessas ações já foram implementadas, resultando em mais de US \$ 175 bilhões em benefícios financeiros.

6 Additional Opportunities to Reduce Fragmentation, Overlap, and Duplication and Achieve Other Financial Benefits

A implementação das ações indicadas é criteriosamente acompanhada pelo GAO (ANEXO 3), que identificou que desde 2011, 376 ações foram implementadas, 175 parcialmente implementadas, 122 não foram implementadas e 51 encerradas.

Para complementar seus relatórios anuais sobre fragmentação, sobreposição e duplicação, o GAO desenvolveu um guia para analistas - incluindo auditores federais, estaduais e locais; equipe do Congresso; pesquisadores; e consultores - e formuladores de políticas - incluindo tomadores de decisões do Congresso e líderes do poder executivo. Usando este guia, analistas e formuladores de políticas podem identificar e avaliar instâncias de fragmentação (mais de uma instituição federal envolvida na mesma área ampla), sobreposição (várias instituições ou programas com objetivos, atividades ou beneficiários semelhantes) e duplicação (dois ou mais instituições ou programas envolvidos nas mesmas atividades ou serviços para os mesmos beneficiários) entre os programas. Os analistas e os formuladores de políticas também podem usar o guia para identificar opções para reduzir ou gerenciar melhor os efeitos negativos de fragmentação, sobreposição e duplicação, além de avaliar os potenciais trade-offs e consequências não intencionais dessas opções.

#### 4.1.5 Orientação normativa

Em julho de 2018, o GAO divulgou a nova versão revisada do Government Auditing Standards, seu manual de padrões de auditoria, também conhecido como Yellow Book. Nesse documento, estão incluídos princípios, requisitos, competências, controle de qualidade e padrões de auditoria financeira e operacional.

Considerando que o foco da análise deste trabalho são as políticas e os programas públicos, a abordagem normativa limitar-se-á aos padrões de auditoria operacional (performance auditing).

Os padrões de trabalho de campo para auditorias operacionais consistem em 5 principais capítulos (ANEXO 4):

- Planejamento
- Conduzindo o engajamento
- Supervisão
- Evidência
- Documentação de auditoria

#### 4.1.5.1 Government Auditing Standards (Yellow Book)

Conforme declarado anteriormente, esta seção não pretende tratar de todos os aspectos dos padrões de auditoria operacional do GAO, mas sim abordar aqueles que se destacam por não constarem ou por serem diferentes dos padrões estabelecidos pelas normas do TCU. Desse modo, alguns aspectos que embasaram a análise estão descritos a seguir e outros encontram-se mais detalhadamente no ANEXO 5.

##### Conduzindo o engajamento

Os auditores devem obter uma compreensão da natureza do componente da política ou do programa sob auditoria, como também do uso potencial que será feito dos resultados da auditoria à medida em que eles planejam a auditoria de desempenho. A natureza e o perfil de um programa incluem:

- Visibilidade, sensibilidade e riscos relevantes associados ao programa sob auditoria;
- Idade do programa ou mudanças em sua condição;
- O tamanho do programa em termos de dólares totais, número de cidadãos afetados ou outras medidas;
- Nível e extensão da revisão ou outras formas de supervisão independente;
- O plano estratégico e os objetivos do programa; e
- Fatores externos ou condições que poderiam afetar diretamente o programa.

##### Entendimento do programa

A obtenção de entendimento do programa sob auditoria ajuda os auditores a avaliar os riscos relevantes associados ao programa e o efeito dos riscos nos objetivos, escopo e metodologia da auditoria. O entendimento dos auditores pode vir do conhecimento que eles já têm sobre o programa ou do conhecimento que obtêm de consultas, observações e revisão de documentos durante o planejamento da auditoria. A extensão e a amplitude dessas investigações e observações variarão entre as auditorias com base nos objetivos da auditoria, assim como a necessidade de entender aspectos individuais do programa, como os seguintes:

- Disposições de leis, regulamentos, contratos e convênios de subvenção: os programas governamentais geralmente são criados por lei e estão sujeitos a leis e regulamentos específicos. Leis e regulamentos geralmente estabelecem o que

deve ser feito, quem deve fazê-lo, o objetivo a ser alcançado, a população a ser atendida e as diretrizes ou restrições de financiamento relacionadas. Os programas governamentais também podem estar sujeitos a contratos ou acordos de concessão. Assim, compreender as leis e a história legislativa que estabelecem um programa e as disposições dos contratos ou acordos de subvenção é essencial para a compreensão do próprio programa. A obtenção desse entendimento também é uma etapa necessária na identificação das disposições das leis, regulamentos, contratos e contratos de concessão que são significativos dentro do contexto dos objetivos da auditoria.

- **Propósito e metas:** a finalidade é o resultado ou efeito pretendido ou desejado da operação de um programa. As legislaturas geralmente estabelecem o objetivo de um programa quando elas fornecem autoridade para o programa. Os funcionários da entidade auditada podem fornecer informações mais detalhadas sobre o objetivo do programa de suplementar a legislação de autorização, além de fornecer as metas dos resultados a serem alcançados pelo programa. Os auditores podem usar a finalidade e as metas declaradas do programa como critérios para avaliar o desempenho do programa ou podem desenvolver critérios adicionais para usar ao avaliar o desempenho.
- **Controle interno:** o controle interno é um processo de supervisão e gerenciamento efetuado pela instituição que fornece uma garantia razoável de que os objetivos dessa entidade serão alcançados. O controle interno compreende os planos, métodos, políticas e procedimentos usados para cumprir a missão, o plano estratégico, as metas e os objetivos da entidade.
- **Entradas:** entradas são a quantidade de recursos (financeiro, material, pessoal, etc.) que são colocados em um programa. Esses recursos podem vir de dentro ou de fora da entidade que opera o programa. As medidas de entradas podem ter várias dimensões, como custo, tempo e qualidade. São exemplos de medidas de insumos: recursos financeiros gastos e horas de funcionários utilizadas.
- **Operações do programa:** as operações do programa são as estratégias, processos e atividades para realizadas para converter entradas em saídas. As operações do programa podem estar sujeitas a controle interno.
- **Saídas:** as saídas representam a quantidade de bens ou serviços produzidos por um programa. Por exemplo, uma medida de saída para um programa de treinamento profissional pode ser o número de pessoas que completam o treinamento, e uma medida de saída para um programa de inspeção de segurança da aviação pode ser o número de inspeções de segurança concluídas.



- **Resultados:** os resultados são as realizações de um programa. Por exemplo, uma medida de resultado para um programa de treinamento profissional pode ser a porcentagem de pessoas treinadas que obtêm um emprego e que se mantêm no local de trabalho após um período especificado. As medidas de resultados mostram o progresso alcançado na consecução dos objetivos declarados do programa de ajudar os cidadãos desempregados a obter e reter empregos. Os resultados podem ser influenciados por fatores culturais, econômicos, físicos ou tecnológicos fora do programa. Os auditores podem usar abordagens de outras disciplinas, como avaliação de programas, para isolar os efeitos do programa dessas outras influências. Os resultados também incluem efeitos inesperados ou não intencionais de um programa, tanto positivos quanto negativos.

## 4.2 A atuação do NAO em políticas e programas públicos

O *National Audit Office* (NAO) é a instituição responsável por apoiar o Parlamento no exame dos gastos públicos, na responsabilização do governo e na melhoria dos serviços públicos.

### 4.2.1 Evolução Histórica<sup>7</sup>

O National Audit Office (NAO) existe em sua forma atual desde 1983. No entanto, a função de auditoria pública nos gastos do governo central do Reino Unido tem uma história que se inicia em 1314.

Durante vários séculos, o Parlamento foi responsável por aumentar receitas e autorizar despesas. Não obstante, o controle das despesas públicas realizado pelo Parlamento se fortaleceu a partir de 1860, época em que foram implementadas grandes reformas nas finanças públicas e responsabilidade parlamentar.

A Lei de Departamento de Fiscalização e Auditoria de 1866 passou a exigir que todos os departamentos produzissem contas anuais conhecidas como contas de apropriação e estabeleceu o cargo de Controlador e Auditor Geral (C&AG) e o Departamento de Auditoria e Contabilidade, responsável por autorizar a emissão de dinheiro público ao governo do Banco da Inglaterra, tendo se convencido de que isso estava dentro dos limites votados pelo Parlamento, e auditar as contas de todos os departamentos governamentais e reportar ao Parlamento em conformidade.

A Lei do Ministério das Finanças e Auditoria de 1866 estabeleceu um ciclo de prestação de contas para os fundos públicos e os resultados das investigações da C&AG eram

---

<sup>7</sup> <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/>



considerados por um comitê parlamentar dedicado, o Comitê de Contas Públicas, estabelecido em 1861.

Inicialmente, a legislação obrigou o C&AG a examinar todas as transações do governo, o que se tornou mais irrealista à medida que o nível de atividade do governo se expandia, particularmente durante a Primeira Guerra Mundial.

A partir da década de 1960, expressaram-se preocupações de parlamentares e acadêmicos de que o escopo da auditoria pública precisava ser modernizado para refletir as mudanças significativas no papel do governo ao longo do século XX. Em particular, argumentou-se que havia a necessidade de um poder específico para permitir que o C&AG reportasse ao Parlamento, a seu próprio critério, a relação custo-benefício obtida pelos departamentos do governo. Essas mudanças foram refletidas na Lei de Auditoria Nacional de 1983, que:

- Deu ao C&GA o poder expresso de informar ao Parlamento, a seu critério, sobre a economia, eficiência e eficácia com que os órgãos governamentais usavam fundos públicos;
- Estabeleceu o *National Audit Office* (NAO) para substituir o Departamento de Auditoria e Contabilidade, em apoio à C&AG;

Posteriormente, a Lei de Recursos e Contas do Governo, publicada em 2000, estabeleceu a preparação e auditoria de contas consolidadas para todo o setor público (Contas do Centro de Governo), a serem auditadas pelo C&AG.

Em 2014, foi editada a Lei Local de Auditoria e Responsabilização de 2014, que determinou a introdução de novas disposições para a auditoria de organismos públicos locais, como as autoridades locais e os órgãos locais do Serviço Nacional de Saúde e de policiamento. A C&AG assume o papel de preparar o Código de Prática de Auditoria, que define o que os auditores locais são obrigados a fazer para cumprir suas responsabilidades sob a Lei.

Atualmente, o NAO ajuda a nação a gastar com sabedoria, apoiando o Parlamento a responsabilizar o governo e, ao fazê-lo, a melhorar os serviços públicos.

Cabe considerar que o processo evolutivo das instituições governamentais deve ser visto sob uma ótica mais ampla e sistêmica. Assim, entende-se importante mencionar a transformação ocorrida na administração pública do Reino Unido.

Embora existam divergências de opinião sobre quando a Nova Gestão Pública (*New Public Management* – NPM) apareceu pela primeira vez no Reino Unido, pode-se afirmar que ela se reafirmou com as reformas ocorridas na década de 1990, as quais

envolveram o uso extensivo de mecanismos competitivos de mercado e quase-mercado, reestruturação organizacional, incluindo descentralização da gestão (mas com simultâneo maior controle central por meio de financiamento baseado no desempenho), novos estilos de governança e mudança organizacional de cultura.

A transformação cultural incluiu uma retórica de qualidade e foco no consumidor e, finalmente, uma forte ênfase no desempenho organizacional, e não nos procedimentos. Isso envolveu a adoção de uma variedade de técnicas, incluindo análise de desempenho, sistemas de avaliação de pessoal, relatórios relacionados a desempenho, auditorias de qualidade, mecanismos de feedback de clientes, tabelas comparativas de indicadores de desempenho e padrões de qualidade.

O gerenciamento de desempenho é um elemento-chave no repertório de técnicas de NPM extraídas da Gestão de Recursos Humanos (GRH) e da contabilidade gerencial. Em particular, a definição ampla do modelo de gestão de desempenho desenvolvido pela Comissão de Auditoria do Reino Unido (1995) baseia-se na integração de várias atividades e funções de gerenciamento. Estes incluem: definição e estabelecimento de metas e objetivos organizacionais e individuais; planejamento corporativo, ligando a estratégia organizacional e os objetivos de serviço a empregos e clientes; identificar necessidades de treinamento e desenvolvimento de pessoal; avaliar os resultados através de avaliação pessoal usando indicadores de desempenho relevantes, acordos de desempenho ou contratos; utilização do conhecimento adquirido por meio de treinamento para modificar atitudes de desempenho; sistemas de comunicação externos e internos; e desenvolvimento organizacional e revisão de desempenho.

Desse modo, os três critérios familiares de economia, eficiência e eficácia foram combinados dentro do conceito de “*value for money*” (valor agregado) para criar um mecanismo de medição de desempenho auditável. Os indicadores de desempenho tornaram-se a ferramenta para monitorar a gestão pública durante o ano e relacionar os planos aos resultados, justificando o uso de recursos e avaliando a eficiência geral. A ênfase está no elo entre planos estratégicos e medidas de desempenho.

#### 4.2.2 Estratégia<sup>8</sup>

A visão do NAO é ajudar o Parlamento a responsabilizar o governo pelo gasto do dinheiro público, impulsionando, assim, melhorias nos serviços públicos.

O que distingue o NAO das empresas de auditoria do setor privado é o fornecimento de uma auditoria pública em todo o sistema, integrada e independente.

---

8 <https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2019/02/NAO-Strategy-2019-20-to-2021-22.pdf>

“Em todo o sistema”, porque a amplitude do mandato dá ao NAO a oportunidade de olhar para o setor público e para além dos limites organizacionais. “Integrado” porque a auditoria financeira e o trabalho de auditoria de valor agregado podem fornecer ao Parlamento um entendimento mais amplo e profundo dos desafios enfrentados pelo setor público. Auditoria pública porque o NAO e o C&AG são estatutariamente independentes, e isso garante que o trabalho forneça uma voz independente para o interesse público representado pelo Parlamento.

A auditoria pública integrada em todo o sistema pode ajudar a impulsionar melhores serviços públicos para todos. O NAO tem o papel de ajudar os funcionários públicos a identificar boas práticas, ajudar o Parlamento a compreender melhor os efeitos práticos da política e ajudar o governo a estabelecer melhores ligações entre as suas decisões.

As competências do NAO são colocadas ao serviço do Parlamento como um todo, apoiando em particular o Comitê de Contas Públicas (*Public Accounting Committee – PAC*), outros comitês de ambas as Casas, como também, deputados individuais no exame dos gastos públicos e da prestação de serviços.

As sessões de evidências do PAC se baseiam em toda a gama do trabalho NAO, incluindo estudos de valor agregado, investigações e relatórios sobre demonstrações financeiras.

A realização de uma auditoria pública integrada em todo o sistema depende, por sua vez, de três objetivos estratégicos definidos pelo NAO:

- a. Desenvolver e aplicar conhecimento:** o objetivo é planejar cuidadosamente o trabalho para que ele atenda às necessidades do Parlamento e, a partir disso, extrair os insights obtidos com maior probabilidade de ajudar a impulsionar mudanças positivas em todo o setor público.
- b. Aumentar a influência:** o objetivo é melhorar a conscientização e a opinião do NAO a todas as partes interessadas, incluindo membros do Parlamento e os órgãos sob controle, de modo que o governo tenha maior probabilidade de implementar as recomendações e de reconhecer o NAO como uma fonte de orientação.
- c. Fornecer alto desempenho:** os recursos do NAO são usados de maneira econômica e com a intenção de garantir a obtenção do melhor desempenho possível.

Para alcançar seus objetivos, o NAO realiza auditorias das demonstrações financeiras de diversos departamentos do governo federal e demais instituições públicas, cujos resultados são relatados ao Parlamento, além de estudos de valor agregado, auditorias locais, investigações, apoio ao Parlamento e atividades internacionais.

As questões<sup>9</sup> em que o NAO se concentra em seu trabalho são:

- Assegurar um centro de governo efetivo que facilite o melhor uso do dinheiro público;
- Manter serviços locais eficazes sob restrição financeira;
- Melhorar a precisão e eficácia dos serviços de alto volume para o público;
- Melhorar a entrega eficaz de grandes programas e projetos;
- Melhorar os resultados de uma gama diversificada de provedores, com supervisão e intervenção eficazes;
- Fortalecer a influência e a regulação para fazer com que os mercados funcionem efetivamente.

A estratégia de atuação do NAO<sup>10</sup>, desenhada para o período entre 2018 e 2021 está direcionada para os 6 grandes temas descritos abaixo:

- Saída da União Europeia: continuar a examinar e relatar os preparativos que estão sendo feitos pelos departamentos demais órgãos públicos e responder adequadamente às questões de auditoria financeira que possam surgir;
- *Accountability*: avaliar a prestação de contas e garantias do governo central ao Parlamento, com base na supervisão do financiamento de órgãos locais e serviços complexos;
- Gestão de projetos e de programas: realizar estudos de valor agregado e investigações para testar a capacidade dos departamentos em estruturar projetos e programas e acompanhar após a conclusão dos projetos no sentido de verificar se os departamentos estão verdadeiramente gerando benefícios;
- Comercial e contratação: examinar de áreas para melhoria, de forma a garantir que habilidades e padrões comerciais robustos estejam presentes na compra de serviços e gerenciamento de contratos como parte de projetos maiores;
- Tecnologia digital e transformação: verificar se a tecnologia está sendo usada de maneira segura e eficaz entre os governos e focar nos programas de transformação do governo desde o início implementação;

---

9 <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/>

10 <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2017/12/NAO-Strategy-2018-19-to-2020-21.pdf>

- Serviços locais e sustentabilidade financeira: verificar se há dinheiro suficiente nos sistemas para cumprir as obrigações e responsabilidades atribuídas às autoridades locais e ao sistema de saúde e examinar as reduções sustentadas de recursos versus a crescente demanda por serviços locais.

### 4.2.3 Produtos estratégicos

O NAO elabora um conjunto de relatórios relevantes. Entre eles, podem-se citar os Estudos de Valor Agregado e as Publicações de Áreas-Chave, os quais serão detalhados a seguir.

#### 4.2.3.1 Estudos de Valor Agregado<sup>11</sup> (*Value for Money Studies*)

Um estudo de valor agregado foca em uma área específica de gastos do governo e busca um julgamento sobre o alcance do valor agregado da política ou programa analisado. Um bom valor agregado é definido como o uso ideal dos recursos para alcançar os resultados pretendidos. A análise não objetiva questionar objetivos da política do governo, mas fornecer análises independentes e rigorosas ao Parlamento sobre a forma como o dinheiro público foi gasto para atingir os objetivos políticos.

Além de chegar a uma conclusão geral sobre o valor agregado, são feitas recomendações para conseguir uma melhor relação custo-benefício e melhorar os serviços em análise. Os relatórios servem como base para as audiências do Comitê de Contas Públicas (PAC) e os órgãos auditados respondem às recomendações feitas pelo PAC com base nos relatórios do NAO. Em algumas circunstâncias, realizam-se estudos de acompanhamento para medir progresso nas recomendações realizadas.

Normalmente, um estudo leva entre 3 e 12 meses desde o início até a publicação e utiliza uma combinação de métodos de análise de dados quantitativos e qualitativos. Os métodos geralmente usados incluem:

- Análise financeira;
- Análise de informações gerenciais;
- Revisão documental;
- Entrevistas ou grupos focais com pessoal departamental e outro;

---

11 <https://www.nao.org.uk/successful-commissioning/general-principles/value-for-money/assessing-value-for-money/>

- Revisão de literatura;
- Pesquisas de profissionais ou usuários de serviços; e
- *Benchmarking* com outras organizações ou outros países.

O principal objetivo do estudo de valor agregado é promover mudanças benéficas duradouras nos serviços públicos através de melhorias na prestação de serviços e melhoria da governança, bem como ajudar a identificar oportunidades de economia e de eficiência financeira. Os impactos financeiros são percebidos quando o NAO e o órgão auditado concordam que as recomendações resultaram em economia direta e maior eficiência (onde mais ou melhores resultados de qualidade são alcançados pelo mesmo custo), aumento de receita, ou redução dos recursos necessários para produzir os mesmos resultados.

#### 4.2.3.2 Publicações sobre áreas-chave <sup>12</sup>

Com o objetivo de contribuir para as mudanças na prestação de serviços públicos e ajudar a impulsionar melhorias de longo prazo, o NAO concentra seu trabalho em ajudar o setor público a entender e responder aos principais problemas que enfrenta. Para isso, os trabalhos do NAO são divididos em áreas-chave, que contemplam boas práticas e lições aprendidas sobre as principais questões enfrentadas pelo setor público:

**Quadro 1 - Publicações sobre áreas-chave do NAO**

Conceitos	Aplicação na auditoria do BGU
Componente: entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou dos componentes elabora informações financeiras que devem ser incluídas nas demonstrações financeiras do grupo.	Órgãos superiores do Siafi ou atividade relevante.
Auditor do componente: auditor que, por solicitação da equipe de auditoria encarregada do trabalho do grupo, executa trabalho sobre informações financeiras relacionadas a um componente para a auditoria do grupo.	Auditores responsáveis pela auditoria financeira do componente
Administração de componente: administração responsável por elaborar as informações financeiras de um componente.	Responsável pelo órgão ou entidade
Grupo: todos os componentes cujas informações financeiras são incluídas nas demonstrações financeiras do grupo. Um grupo sempre tem mais de um componente.	Balanco Geral da União

<sup>12</sup> <https://www.nao.org.uk/publications-on-key-issues/>

Conceitos	Aplicação na auditoria do BGU
Auditor do grupo: sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho de auditoria de grupo, pela sua execução e pelo relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras emitido em nome da firma.	Secretaria de Macroavaliação Governamental do TCU
Administração do grupo: administração responsável por elaborar e apresentar as demonstrações financeiras do grupo.	Secretaria do Tesouro Nacional
Componente significativo: componente identificado pela equipe encarregada do trabalho do grupo (i) que possui relevância financeira individual para o grupo ou (ii) que, em decorrência de sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo.	(i) Órgãos do SIAFI materialmente relevantes (ii) Órgãos que apresentam risco de distorção.

Fonte: Elaboração própria. Dados encontrados em <https://www.nao.org.uk/publications-on-key-issues/>

#### 4.2.4 Orientação normativa

O NAO publicou em 2017 um documento denominado Framework to Review Programmes (Quadro para Revisão de Programas), baseado na experiência de cerca de 100 estudos que revisaram programas do setor público nos últimos sete anos, que orienta as auditorias realizadas nos diversos programas públicos.

##### 4.2.4.1 Framework to Review Programmes<sup>13</sup>

O quadro está estruturado em quatro elementos que devem ser considerados em cada etapa de um projeto ou programa (ANEXO 6):

- a. Propósito:** existe uma necessidade estratégica para o programa e o programa é correto para atender à necessidade?
- b. Valor:** o programa oferece valor agregado?
- c. Configuração do programa:** o programa está configurado de acordo com as boas práticas e os riscos estão sendo bem gerenciados?
- d. Gestão de entrega e de mudança:** existem mecanismos para entregar os resultados pretendidos e responder às mudanças, e o programa está progredindo de acordo com o planejado?

<sup>13</sup> <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2017/09/Framework-to-review-programme.pdf>



Esta estrutura não se destina a ser uma lista de verificação. É uma abordagem flexível que pode ser adaptada conforme o estágio e o tipo de programa. Embora tenha sido elaborada para auditar os principais projetos e programas do governo, seus elementos também são relevantes para examinar qualquer projeto ou conjunto de projetos.

Essa abordagem pode ser aplicada a programas ou projetos individuais. Ao examinar portfólios de programas, o NÃO utiliza algumas dessas perguntas e considera outras questões, como priorização e alocação de recursos.

A estrutura compreende 18 perguntas de nível superior, cada uma com subperguntas sugeridas. Em geral, são feitas as perguntas principais primeiro, as quais estão descritas abaixo e, em seguida, as subperguntas para obter mais informações, se necessário. (ANEXO 7)

### Propósito

1. Necessidade de programa: está claro qual objetivo o programa pretende atingir?
2. Gestão de portfólio e dependências: o programa faz sentido em relação às prioridades estratégicas da organização?
3. Engajamento das partes interessadas: as pessoas certas compraram o programa? ex.: usuários, fornecedores, aqueles que precisam implementá-lo.

### Valor

4. Avaliação da opção: a opção escolhida atende o objetivo do programa e fornece valor a longo prazo?
5. Caso de negócio: o caso de negócio demonstra o valor agregado (Value for Money) durante a vida útil do programa?
6. Custos e cronograma: o programa construiu estimativas robustas de custo e cronograma, incluindo todos os componentes do programa?
7. Benefícios: o programa tem uma linha de base, sabe qual a mudança mensurável que vai fazer e realmente mede isso? Os benefícios estão sendo alcançados?

### Configuração do programa



- 8.** Governança e garantia: existem estruturas efetivas (internas e externas) que ofereçam supervisão e direção efetivas?
- 9.** Liderança e cultura: o programa possui forte liderança, com a autoridade e influência necessárias?
- 10.** Recursos: a organização possui os recursos (pessoal, capacidade, equipamento, etc.) necessários para entregar o programa?
- 11.** Colocar o programa em prática: os requisitos de escopo e de negócios são realistas, compreendidos, claramente articulados e capazes de serem colocados em prática?
- 12.** Gerenciamento de riscos: os principais riscos são identificados, compreendidos e tratados?

### **Gestão de entrega e de mudança**

- 13.** Estratégia de entrega: existem incentivos apropriados para todas as partes entregarem (contratual, gerenciamento de desempenho ou outros)?
- 14.** Controle de mudança: existe um mecanismo efetivo para controlar o escopo e as alterações do programa?
- 15.** Respondendo a mudanças externas: o programa é suficientemente flexível para lidar com contratemplos e mudanças no contexto operacional?
- 16.** Gestão do desempenho: o progresso está sendo medido e avaliado, incluindo a consideração de que o programa ainda é a coisa certa a fazer? Os benefícios estão sendo alcançados?
- 17.** Lições aprendidas: o programa aprende com a experiência do programa atual e dos programas relevantes anteriores?
- 18.** Transição para negócios permanentes: o programa tem um plano claro para transferir para operações/ negócios permanentes?

## **4.3 A atuação do TCU em políticas e programas públicos**

O Tribunal de Contas da União é órgão de controle externo brasileiro, responsável por auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo, cujas competências estão majoritariamente previstas na Constituição Federal.

### 4.3.1 Evolução Histórica<sup>14</sup>

Em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, o Decreto nº 966-A criou o Tribunal de Contas da União, atribuindo-lhe a responsabilidade do exame, da revisão e do julgamento de todas as operações concernentes à receita e à despesa da República, devendo recapitular e rever, anualmente, os resultados mensais, conferir esses resultados com os que lhe foram apresentados pelo Governo, comunicando tudo ao Poder Legislativo<sup>15</sup>.

A primeira constituição republicana, de 1891, em seu art. 89, institucionalizou o Tribunal de Contas da União, conferindo-lhe a responsabilidade de liquidar as contas da receita e da despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional.

O Decreto 1.166 de dezembro de 1892, regulamentou as atribuições do TCU, direcionando o foco da sua atuação no cumprimento da prestação de contas anuais e na conformidade dos gastos públicos.

Mais adiante, com a Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas, tornando-se responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas do país quanto à legalidade, legitimidade e economicidade. Assim, o TCU é o órgão de controle externo do governo federal que auxilia o Congresso Nacional na missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do país e contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade.

Além das competências constitucionais e privativas do TCU que estão estabelecidas nos artigos 33, §2º, 70, 71, 72, §1º, 74, §2º e 161, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, outras leis específicas trazem em seu texto atribuições conferidas ao Tribunal. Entre essas, estão a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2001), a Lei de Licitações e Contratos (8666/93) e, anualmente, a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Desse modo, compete ao TCU:

- Apreciar as contas anuais do presidente da República;
- Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos;
- Apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares;

---

14 <https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/historia/historia-do-tcu.htm>

15 Decreto nº 966-A de 7 de novembro de 1890

- Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional;
- Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais;
- Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a estados, ao Distrito Federal e a municípios;
- Prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas;
- Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos;
- Sustar, se não atendido, a execução de ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, sobre despesas realizadas sem autorização;
- Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades na aplicação de recursos federais;
- Fixar os coeficientes dos fundos de participação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e fiscalizar a entrega dos recursos aos governos estaduais e às prefeituras municipais.

Desde 1997, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) determina que o TCU informe à Comissão Mista de Orçamento as obras com indícios de irregularidades graves e, desde então, esse tem sido um dos focos de atuação do TCU.

Em 1998, o TCU começou a realizar auditorias operacionais com foco na eficiência, efetividade e eficácia das políticas e programas públicos.

Desde 2007, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) determina que o TCU informe à Comissão Mista de Orçamento sobre a qualidade de implementação e ao alcance de metas e objetivos dos programas e das ações governamentais, para fins de alocação orçamentária. Esse dispositivo foi atendido pela primeira vez em 2017, com a edição do Relatório de Políticas e Programas de Governo.

A partir de 2014, o TCU começou a fiscalizar aspectos de governança governamental, no sentido de avaliar, direcionar e monitorar a gestão pública, com vistas à condução de políticas públicas e à melhoria da prestação de serviços de interesse da sociedade.

Sobre o tema, foram elaborados referenciais que abordam boas práticas de governança institucional, governança de políticas públicas e governança do Centro de Governo, além de referenciais destinados a avaliação e gestão de riscos no setor público.

Em 2016, o TCU direcionou parte da sua capacidade de controle para processos de combate à fraude e à corrupção e, a partir de 2017, essa passou a ser uma das principais diretrizes do Tribunal.

Ressalta-se importante incluir à presente descrição, alguns destaques sobre a evolução do Estado brasileiro. Nesse sentido, cabe mencionar que o Brasil, ao iniciar em 1995 sua reforma da gestão pública, foi o primeiro país em desenvolvimento que tomou essa iniciativa, menos de dez anos depois que Inglaterra, Austrália e Nova Zelândia iniciaram suas reformas.

O objetivo da Reforma da Gestão Pública de 1995 foi contribuir para a formação no Brasil de um aparelho de Estado mais forte e eficiente e compreendia três dimensões:

- Dimensão institucional-legal, voltada à descentralização da estrutura organizacional do aparelho do Estado através da criação de novos formatos organizacionais, como as instituições executivas, regulatórias, e as organizações sociais;
- Dimensão de gestão, definida pela maior autonomia e a introdução de três novas formas de responsabilização dos gestores – a administração por resultados, a competição administrada por excelência, e o controle social – em substituição parcial dos regulamentos rígidos, da supervisão e da auditoria, que caracterizam a administração burocrática; e
- Dimensão cultural, de mudança de mentalidade, visando passar da desconfiança generalizada que caracteriza a administração burocrática para uma confiança maior, ainda que limitada, própria da administração gerencial.

Um dos princípios fundamentais da Reforma de 1995 era o de que o Estado, embora conservando e se possível ampliando sua ação na área social, só deveria executar diretamente as tarefas que são exclusivas de Estado, que envolvem o emprego do poder de Estado, ou que apliquem os recursos do Estado. Entre as tarefas exclusivas de Estado dever-se-iam distinguir as tarefas centralizadas de formulação e controle das políticas públicas e da lei, a serem executadas por secretarias ou departamentos do Estado, das tarefas de execução, que deveriam ser descentralizadas para instituições executivas e instituições reguladoras autônomas. Todos os demais serviços que a sociedade decidisse prover com os recursos dos impostos não deveriam ser realizados no âmbito da organização do Estado, por servidores públicos, mas contratados com terceiros. As três formas gerenciais de controle – controle social, controle de resultados

e competição administrada – deveriam ser aplicadas tanto às instituições, quanto às organizações sociais.

A reforma do Estado envolvia quatro problemas (a) a delimitação do tamanho do Estado; (b) a redefinição do papel regulador do Estado; (c) a recuperação da governança ou capacidade financeira e administrativa de implementar as decisões políticas tomadas pelo governo; e (d) o aumento da governabilidade ou capacidade política do governo de intermediar interesses, garantir legitimidade e governar.

### 4.3.2 Estratégia<sup>16</sup>

O Plano Estratégico 2015-2021 (ANEXO 8) estabeleceu como missão do TCU aprimorar a administração pública em benefício da sociedade por meio do controle externo e três objetivos estratégicos:

- a.** Aprimorar a governança e a gestão em organizações e políticas públicas
- b.** Coibir a má gestão dos recursos públicos
- c.** Fomentar a Administração Pública transparente

O mesmo documento definiu os seguintes direcionadores estratégicos de controle externo:

- Assegurar ao cidadão a confiabilidade, inteligibilidade e disponibilidade das informações prestadas pela Administração Pública;
- Divulgar as informações que o TCU produz, em linguagem acessível à sociedade, com qualidade e tempestividade;
- Induzir que a Administração Pública produza e divulgue objetivos, metas e indicadores de desempenho que possibilitem o controle social;
- Incorporar à estratégia de atuação do TCU as informações recebidas em denúncias e representações;
- Induzir o aprimoramento da cadeia de controle, envolvendo o executor, o repassador e o controle interno, e efetivar parcerias com outras instâncias de controle;
- Orientar o controle à melhoria da governança pública (organizações e políticas públicas), com ênfase em centro de governo e na utilização de indicadores;

---

16 <https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/planejamento/2021/index.html>

- Usar inteligência de controle para identificar em larga escala riscos de inexecução ou execução inadequada de produtos e serviços e induzir tais práticas aos demais jurisdicionados;
- Realizar diagnósticos sistêmicos dos principais problemas de conformidade das áreas-chave da Administração Pública;
- Realizar diagnósticos sistêmicos com foco nas causas que limitam os resultados das políticas públicas;
- Induzir o aprimoramento da prática de utilização de indicadores e orientação por resultado da Administração Pública e das ações de controle;
- Alinhar os principais produtos do TCU (contas, contas de governo, Relatórios Sistêmicos de Fiscalização - FISC's e fiscalizações) para induzir melhorias nos resultados das ações governamentais;
- Desenvolver capacidade de realização de auditorias em entidades da Administração Indireta, empresas com participação minoritária da União e órgãos reguladores;
- Contribuir para a organização e desenvolvimento dos controles internos, da gestão de riscos bem como da fiscalização pela Administração Pública Federal dos recursos repassados;
- Induzir o aprimoramento da cadeia de controle, envolvendo o executor, o repassador e o controle interno;
- Induzir que a Administração Pública Federal amplie seus recursos e sistemas de forma a possibilitar o monitoramento e a detecção de desvios na aplicação desses recursos;
- Priorizar a alocação dos recursos do TCU em ações proativas, orientadas à melhoria de resultados da Administração Pública Federal;
- Priorizar ações de controle com foco preventivo, sistêmico e que possam avaliar temas relevantes para a sociedade;
- Ampliar a capacidade de realizar trabalhos coordenados com outros órgãos de controle; e
- Efetivar parcerias com outras instâncias de controle nos três níveis de governo (federal, estadual e municipal).

Recentemente, o Plenário do TCU aprovou a Resolução-TCU 308/2019, que estabelece novo sistema de planejamento e gestão do Tribunal. O Plano Estratégico define, entre outros elementos, o conjunto de estratégias (objetivos e indicadores) de controle externo e de gestão para o período de sua vigência (seis anos). O recorte de dois anos dentro dos seis anos objetiva dar um direcionamento mais claro às prioridades que devem ser seguidas pelas unidades técnicas, considerando que o novo modelo traduz a estratégia de negócio em 77 objetivos estratégicos temáticos, definidos conforme a distribuição das áreas de atuação do TCU<sup>17</sup>.

A arquitetura estratégica se constitui de duas áreas temáticas, Controle Externo e Corporativa. A área temática Controle Externo abrange 13 temas (Administração governamental, Agricultura e desenvolvimento rural, Comunicações, Desenvolvimento econômico, Desenvolvimento urbano, Educação, Energia, Finanças públicas e sistema financeiro, Governança e gestão, Meio ambiente, Saúde, Segurança pública e Defesa nacional, Tecnologia da informação, Trabalho e proteção social, Transporte), que agrupam os objetivos estratégicos de controle externo, enquanto os objetivos estratégicos corporativos estão agrupados em 6 temas (Comunicação Institucional, Gestão de pessoas, Métodos e técnicas de controle, Parcerias estratégicas, Governança e gestão, Tecnologia da informação) da área temática Corporativa.

Atualmente, o PET 2019-2025 encontra-se em revisão na Secretaria de Planejamento do TCU e os seus objetivos estratégicos estão em fase de consulta pública entre os servidores do Tribunal.

### 4.3.3 Produtos estratégicos

Dentre os produtos estratégicos do TCU, destacam-se as Contas do Presidente da República, o Fiscobras e o Relatório de Políticas e Programas de Governo (RePP), os quais serão detalhados a seguir.

#### 4.3.3.1 Contas do Presidente da República

O Tribunal de Contas da União desempenha, por meio das Contas do Presidente da República, a primeira das competências que lhe são atribuídas pela Constituição Federal: apreciar e emitir parecer prévio conclusivo sobre as contas do Presidente da República. A análise realizada pelo Tribunal, materializada em um amplo relatório e no parecer prévio, subsidia o Congresso Nacional com elementos técnicos para que o Poder Legislativo profira seu julgamento.

---

17 <https://contas.tcu.gov.br/ords/f?p=1958:3:10436569180118::NO::>



As contas prestadas pelo Presidente da República consistem no Balanço Geral da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos da União (§ 5º do art. 165 da Constituição Federal). A análise empreendida pelo Tribunal deve exprimir se o Balanço Geral da União representa adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial do ente federado no encerramento do exercício, bem como se a gestão dos recursos públicos observou os princípios e as normas constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

O Relatório sobre as Contas do Presidente da República elaborado pelo TCU contém informações sobre:

- A conjuntura econômica, financeira e orçamentária do exercício;
- A análise dos resultados da atuação governamental, a partir do exame das metas dos programas temáticos do Plano Plurianual (PPA);
- A conformidade da gestão orçamentária e financeira com relação às normas constitucionais e legais que regem o tema, notadamente quanto ao cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal;
- Os resultados da auditoria do Balanço Geral da União do exercício em análise;
- E as providências adotadas com relação às recomendações e aos alertas do Tribunal nas contas do Presidente da República em anos anteriores.

O Parecer Prévio emitido pelo Tribunal se baseia nos achados resultantes das análises efetuadas e registradas no Relatório e consignam as opiniões do Tribunal de Contas da União sobre a regularidade da gestão e a exatidão dos demonstrativos contábeis da União, de responsabilidade do Chefe do Poder Executivo Federal.

Com o objetivo de assegurar a observância dos princípios da legalidade, eficiência, legitimidade e economicidade na gestão pública, bem como no intuito de fomentar o aprimoramento da governança e da gestão públicas no âmbito da administração pública federal, são formulados recomendações e alertas ao Poder Executivo.

#### **4.3.3.2 Fiscobras**

Conforme citado anteriormente, desde 1997, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) determina que o TCU informe à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) as obras com indícios de irregularidades graves.



O Fiscobras é o plano de fiscalização anual que engloba um conjunto de ações de controle do TCU com o objetivo de verificar o processo de execução de obras públicas financiadas total ou parcialmente com recursos da União. Os gestores são comunicados sobre as constatações feitas pelo Tribunal no decorrer das fiscalizações e têm a oportunidade de apresentar justificativas ou de comprovar a adoção de medidas saneadoras. Cada achado registrado nos relatórios de auditoria é classificado de acordo com a gravidade do indício de irregularidade identificado.

O indício de irregularidade grave é um fato indicativo de que a obra está sendo contratada ou executada de forma irregular, podendo causar danos à sociedade. Além de situações como sobrepreço ou superfaturamento, que são imediatamente associadas com prejuízo financeiro, há casos de restrição ao caráter competitivo da licitação, má qualidade da obra contratada, entre outros, que também podem caracterizar irregularidades graves e, a depender da sua gravidade, pode ensejar ou não a paralisação da obra, que permanece até que as questões apontadas sejam sanadas.

#### **4.3.3.3 Relatório de Políticas e Programas de Governo**

O Relatório de Políticas e Programas de Governo (RePP), elaborado também para atender a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), oferece ao Congresso Nacional – CN, aos gestores públicos e à sociedade uma análise, sob o olhar do controle externo, acerca das políticas e dos programas públicos nacionais em distintas áreas da atuação governamental.

O RePP apresenta o resultado do monitoramento de ações governamentais no âmbito das políticas públicas, a análise consolidada sobre aspectos críticos de governança e de gestão de políticas públicas, bem como a descrição dos achados recorrentes nas fiscalizações realizadas em políticas e programas de governo. A expectativa é de que o RePP contribua para o aperfeiçoamento da atuação dos agentes públicos e para o aumento da qualidade e efetividade do gasto público.

A abordagem consolidada dos resultados das fiscalizações busca diagnosticar e prevenir a perpetuação de déficits sistêmicos que vêm comprometendo de forma significativa os resultados da ação governamental. Trata-se da construção de um panorama geral que retrata os riscos, as irregularidades e as deficiências relevantes e recorrentes nas políticas públicas que afetam, de forma repetitiva, o alcance de seus objetivos. Com isso, busca-se dar maior transparência à sociedade e apoiar o Congresso Nacional na sua competência de acompanhar o orçamento, planos e programas governamentais.

#### 4.3.4 Orientação normativa

As normas elaboradas pelo TCU que orientam a fiscalização de políticas e programas públicos consistem no Manual de Auditoria Operacional e no Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas.

##### 4.3.4.1 Manual de Auditoria Operacional

Atualmente, está em revisão na Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo do TCU nova versão do Manual de Auditoria Operacional, que define os princípios e padrões que orientam a realização e o controle de qualidade das auditorias operacionais a cargo das unidades técnicas do Tribunal.

Esta é a quarta versão do manual, publicado inicialmente em 1998, revisto em 2000 e 2010. Diferencia-se das anteriores, pois aborda todo o ciclo de realização desta modalidade de auditoria, inclui novas referências e está alinhado às Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores da International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

A estrutura do Manual é composta por 8 capítulos, distribuídos em:

- Introdução à Auditoria Operacional: define conceitos, etapas e elementos da auditoria operacional;
- Requisitos Gerais: estabelece os princípios e os requisitos necessários para garantir a qualidade da auditoria;
- Planejamento – Seleção de Temas: aborda o processo de seleção do objeto da auditoria, conforme os critérios estabelecidos pelo TCU;
- Planejamento – Desenhando a Auditoria: aborda o processo de construção da estratégia da auditoria, envolvendo definição de escopo, objetivos, questões de auditoria e elaboração da matriz de planejamento e do respectivo plano de auditoria;
- Execução: envolve o desenvolvimento dos trabalhos de campo (técnicas de coleta de dados e análises de dados), assim como a construção das evidências, dos achados e a validação da matriz de achados;
- Relatório: apresenta orientações gerais para elaboração do relatório, os requisitos e os componentes indispensáveis ao relatório de auditoria;

- Monitoramento: orienta a realização do monitoramento, apresentando suas características, formas de monitorar e definição de como elaborar o relatório de monitoramento;
- Controle e Asseguração de Qualidade: define os conceitos de qualidade da auditoria, estabelece os papéis dos responsáveis pelo controle de qualidade e as ferramentas de controle de qualidade a serem utilizadas.

Ressalta-se que essa seção não se destina a exaurir os princípios e padrões contidos no manual do TCU, mas sim dar uma visão geral sobre o documento e levantar aspectos que possam representar diferenças significativas entre as normas analisadas neste trabalho, com foco na fiscalização de políticas e programas públicos, os quais estão contidos no ANEXO 9 deste documento.

#### 4.3.4.2 Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas

Em 2014 o TCU elaborou o Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas, com os objetivos de trazer referencial teórico e aspectos conceituais sobre governança de políticas públicas, de modo a alinhar os conhecimentos das unidades técnicas do TCU e de definir um modelo de governança em políticas públicas, composto de oito componentes de avaliação, para orientar os auditores na realização de auditorias com foco em políticas e programas de governo.

O modelo supracitado busca avaliar os seguintes aspectos das políticas públicas:

- Institucionalização
- Planos e Objetivos
- Participação
- Capacidade Organizacional e Recursos
- Coordenação e Coerência
- Monitoramento e Avaliação
- Gestão de Riscos e Controle Interno

## Accountability

O documento, além de apresentar boas práticas de cada componente, apresenta um rol de questões de auditoria que podem servir como uma orientação geral para os trabalhos que serão desenvolvidos pelos auditores (ANEXO 10). Assim, análises e questões podem ser incorporadas às questões propostas, enquanto outras podem não ser abordadas, a depender do objetivo avaliado.

## 5. Análise comparativa

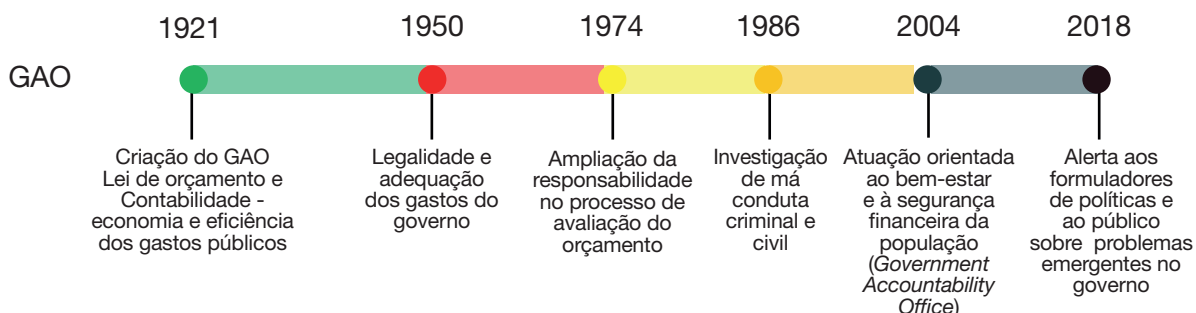
Esta seção busca apresentar diferenças e/ ou semelhanças entre as práticas adotadas pelas EFS em estudo, no controle de políticas públicas e está organizada nas seguintes subseções:

### 5.1 Análise da evolução histórica

A história das instituições de controle externo sob análise neste trabalho demonstra que todas elas foram evoluindo em seu foco de atuação e ampliando as suas competências de controle. O que diferenciam as instituições internacionais do TCU nessa evolução é que tanto o GAO quanto o NAO passaram a monitorar os resultados e a relação custo-benefício dos programas de governo há mais de meio século e o TCU começou a avaliar aspectos de eficiência, efetividade e eficácia a partir de 1998.

Embora já se mencionasse a economia e a eficiência no momento de criação do GAO, sua atuação inicialmente estava focada em verificar a legalidade e adequação dos gastos do governo. A partir da Segunda Guerra Mundial, o GAO começou a monitorar, juntamente com o Congresso, os resultados dos programas de governo. A partir de 1970, o GAO passou a ter um papel de grande relevância no processo avaliativo do orçamento público, no sentido de subsidiar as decisões alocativas do Parlamento. A partir de 1986, o GAO passou a verificar aspectos de má conduta criminal e civil no governo e em 2004, o GAO mudou seu nome de General Accounting Office para o Government Accountability Office, refletindo a sua atuação orientada a melhorar bem-estar da população. Assim, o GAO tem se dedicado a melhorar a prestação de contas, alertando os formuladores de políticas, o Congresso e a sociedade sobre problemas emergentes em todo o governo.

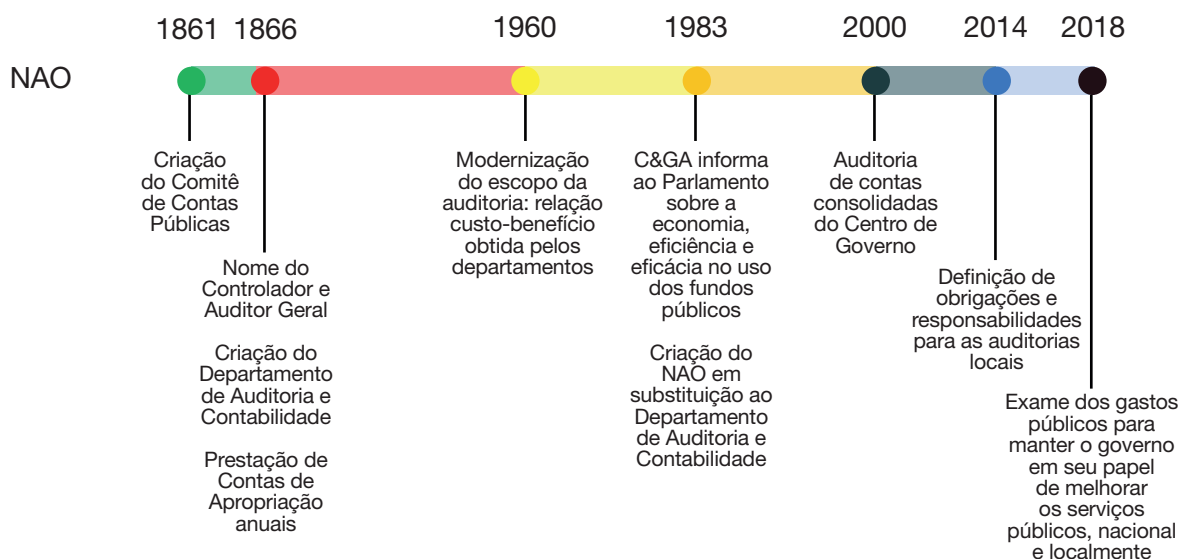
**Figura 3 – Evolução histórica do GAO**



Fonte: Elaboração própria. Dados encontrados em <https://www.gao.gov/about/what-gao-is/history/>

Da mesma forma ocorreu no Reino Unido, que criou o Departamento de Auditoria e Contabilidade com o objetivo inicial de apropriar as contas dos responsáveis pelos gastos públicos. Em 1960, as auditorias das contas passaram por um processo de modernização, em que a relação custo-benefício dos departamentos do governo passou a ser verificada. Posteriormente, em 1983, o Departamento de Auditoria e Contabilidade foi substituído pelo NAO, com o objetivo de avaliar a economia, eficiência e eficácia com que os órgãos governamentais usavam os fundos públicos. A partir de 2014, com a Lei Local de Auditoria e Responsabilização de 2014, o NAO passou a contribuir no controle dos gastos locais. Atualmente, o NAO ajuda a nação a gastar com sabedoria, examinando os gastos públicos e ajudando o Parlamento a responsabilizar o governo e, ao fazê-lo, a melhorar os serviços públicos.

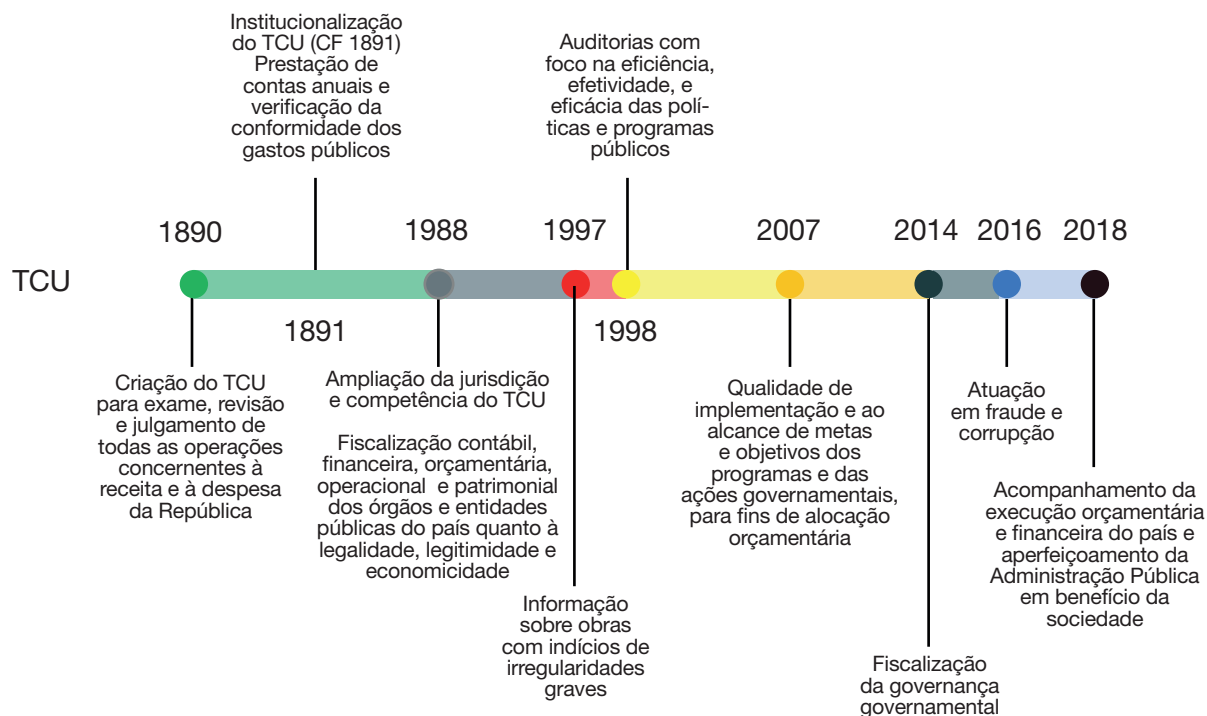
**Figura 4 – Evolução histórica do NAO**



Fonte: Elaboração própria. Dados encontrados em <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/>

O TCU, assim como o GAO e o NAO, foi criado para exame, revisão e o julgamento das operações concernentes à receita e à despesa da República. O decreto que regulamentou as atribuições do TCU, em 1892, direcionou o foco da sua atuação no cumprimento da prestação de contas anuais e na conformidade dos gastos públicos. Com a Constituição de 1988, o TCU teve suas competências ampliadas, tornando-se responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas do país quanto à legalidade, legitimidade e economicidade. Em 1997, iniciaram-se as auditorias para verificação de indícios de irregularidades em obras públicas, solicitadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Em 1998, o TCU começou a realizar auditorias operacionais, verificando aspectos de eficiência, efetividade e eficácia nas políticas e programas públicos. A partir de 2007, a LDO passa a solicitar ao TCU que informe sobre o alcance de metas e a qualidade da implementação das políticas e programas de governo, demanda que passou a ser atendida em 2017. Desde 2014, o TCU tem avaliado aspectos de governança pública e desde 2016, passou a verificar indícios de fraude e corrupção na ação governamental. Atualmente, o TCU busca auxiliar o Congresso Nacional na missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do país e contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade.

**Figura 5 – Evolução histórica do TCU**



Fonte: Elaboração própria. Dados encontrados em <https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-otcu/historia/historia-do-tcu.htm>

Assim, o que se percebe é que embora as três instituições tenham sido criadas para verificar a legalidade das contas públicas, o GAO e o NAO evoluíram de forma a se

tornarem de fato escritórios de accountability, garantindo assim, a devida prestação de contas, a transparência sobre o desempenho estatal e a responsabilização dos agentes públicos.

O processo evolutivo do TCU, por sua vez, ainda não apresenta claramente essa mudança, uma vez que suas prioridades de atuação seguem voltadas à verificação da conformidade e ao aprimoramento institucional, sem focar, necessariamente, aos resultados da atuação estatal e dos gastos públicos.

Cabe ressaltar que os governos dos três países em análise (Brasil, Estados Unidos e Reino Unido) passaram por reformas estruturantes principalmente a partir da década de 90, no sentido de construir ou buscar construir uma administração pública gerencial, menos voltada aos procedimentos burocráticos e mais direcionada a resultados e ao controle do desempenho das instituições públicas. Não sendo objetivo deste estudo aprofundar no tema da evolução da administração pública, restringe-se aqui a comentar que, por diversas razões, que não serão exploradas neste trabalho, a mudança ocorreu de forma muito mais efetiva nos países estrangeiros do que no Estado brasileiro.

## 5.2 Análise da estratégia

A missão das instituições é claramente definida em seus planos estratégicos, conforme indicado no quadro 2.

**Quadro 2: Análise comparativa da missão do GAO, NAO e TCU**

Missão	O que?	Como?	Por que?
GAO	Apoiar o Congresso no cumprimento de suas responsabilidades constitucionais	Ajudar a melhorar o desempenho e garantir a responsabilidade do governo federal	Para o benefício do povo americano
NAO	Ajudar a nação a gastar com sabedoria	Ajudando o Parlamento a responsabilizar o governo	Melhorar os serviços públicos
TCU	Aprimorar a administração pública	Por meio do controle externo	Em benefício da sociedade

Fonte: Elaboração própria

Primeiramente, a missão do TCU difere da demais instituições no que tange a sua relação com o Congresso. Tanto o GAO quanto o NAO deixam claro em sua missão o seu papel de apoio ao Parlamento.



Embora o TCU tenha a competência constitucional de auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo, isso não se reflete na sua missão institucional.

Cabe ressaltar que a diferença destacada talvez decorra pelo fato de estarmos comparando Controladorias Gerais e Corte de Contas. Por sua própria natureza, a relação com as Casas Legislativas é diferente e apresenta níveis de relevância distintos nas instituições de controle.

Outra importante diferença está na declaração do foco da missão (o que? e como?). O GAO foca sua missão em apoiar o Parlamento, ajudando a melhorar o desempenho e garantir a responsabilidade do governo federal, aspectos básicos de resultados e das relações de accountability. O NAO deixa claro o direcionamento da sua missão na qualidade do gasto público e na responsabilização do governo. O TCU, por sua vez, direciona sua missão em aprimorar a administração pública, que não deixa de ser um objetivo meio e não finalístico em termos de desempenho e entrega para a sociedade.

Além disso, a responsabilização do governo é clara nas declarações do GAO e NAO, como forma de exercício da accountability e como forma de alcance dos próprios objetivos institucionais.

Cabe destacar que os conceitos de accountability devem nortear a atuação das instituições de controle externo, uma vez que são elas responsáveis por garantir os interesses do principal por meio da prestação de contas e da responsabilização dos agentes gestores dos recursos públicos.

Em relação ao propósito de cada instituição, somente o NAO deixa claro o seu objetivo de melhorar os serviços públicos, enquanto o TCU e o GAO são mais genéricos ao declarar como objetivo maior, o benefício da sociedade.

Os objetivos estratégicos das três instituições são bastante distintos. Os objetivos estratégicos declarados do GAO abordam aspectos externos e internos, os objetivos do NAO englobam somente aspectos internos e os objetivos do TCU, por sua vez, abordam somente aspectos externos.

Os objetivos estratégicos do GAO estão direcionados a contribuir com o Congresso e com governo federal no enfrentamento de desafios nacionais, tais como, segurança financeira, segurança nacional e interdependência global, gestão de desafios e riscos de programas, fraude, desperdício, abuso e melhorias necessários nos controles internos, além de maximizar o valor do GAO pela entrega de um serviço com qualidade e tempestividade ao Parlamento e por ser uma instituição federal líder em boas práticas.



Já o NAO declara como objetivos estratégicos: desenvolver e aplicar conhecimento, aumentar a influência e fornecer alto desempenho, uma vez que a instituição acredita que assim conseguirá realizar a sua missão.

Os objetivos estratégicos declarados pelo TCU são aprimorar a governança e a gestão em organizações e políticas públicas, coibir a má gestão dos recursos públicos e fomentar a Administração Pública transparente. Mais uma vez, o que se percebe aqui é que embora os objetivos da estratégia estejam voltados para o governo, não há menção aos resultados que se pretende alcançar com a sua atuação. A boa governança, a boa gestão de políticas e recursos públicos e a transparência são elementos essenciais para a administração pública, mas não deixam de ser conceitos genéricos, que dificultam a orientação da atuação do órgão de controle.

Outra grande diferença percebida está na definição dos orientadores estratégicos e na percepção dos meios utilizados por cada instituição para cumprimento de sua missão. Isso é ainda mais divergente quando focamos a análise na atuação em políticas e programas públicos.

O GAO resume a sua atuação em cinco principais frentes de trabalho: i) avaliação da eficiência e eficácia da aplicação dos fundos; ii) investigação de alegações de atividades ilegais e impróprias, iii) relatórios sobre a qualidade de atingimento dos objetivos dos programas e das políticas governamentais, iv) execução de análises de resultados de políticas e delineamento de opções para consideração do Congresso; v) emissão de decisões e opiniões legais, como regras de protestos e relatórios sobre regras de agência.

Da mesma forma, o NAO define as questões em que concentra seu trabalho: i) assegurar um centro de governo efetivo que facilite o melhor uso do dinheiro público; ii) manter serviços locais eficazes sob restrição financeira; iii) melhorar a precisão e eficácia dos serviços de alto volume para o público; iv) melhorar a entrega eficaz de grandes programas e projetos; v) melhorar os resultados de uma gama diversificada de provedores, com supervisão e intervenção eficazes; vi) fortalecer a influência e a regulação para fazer com que os mercados funcionem efetivamente.

Por outro lado, o TCU definiu em seu planejamento 19 orientadores estratégicos, que representam ações a serem implementadas, sendo que somente três se relacionam com políticas e programas públicos: i) orientar o controle à melhoria da governança pública (organizações e políticas públicas), com ênfase em centro de governo e na utilização de indicadores; ii) realizar diagnósticos sistêmicos com foco nas causas que limitam os resultados das políticas públicas; iii) induzir o aprimoramento da prática de utilização de indicadores e orientação por resultado da Administração Pública e das ações de controle.

O que se percebe, mais uma vez, é o foco nos meios e não nos fins que se pretendem alcançar. Embora os itens supracitados apresentem aspectos relacionados a indicado-

res e resultados, nenhum deles aborda questões de eficácia, eficiência e efetividade e de qualidade de entrega dos serviços públicos.

Outra questão observada está na orientação temática da atuação das instituições de controle. Na sua estratégia, o GAO define 20 temas prioritários em que deve atuar, sendo 16 objetivos de governo e 4 objetivos institucionais. O NAO, da mesma forma, estabeleceu uma estratégia de atuação para 2018 e 2021 focada em 6 temas principais, entre eles, a saída do Reino Unido da União Europeia e a transformação digital. No entanto, não se observou na estratégia do TCU um direcionamento sobre temas relevantes e prioritários que pudessem direcionar a sua atuação.

Não obstante, o novo planejamento estratégico do TCU (PET 2019-2025), ainda sob revisão, busca trazer um conjunto de objetivos estratégicos (institucionais e de controle externo), que revelam um considerável aprimoramento na estratégia do TCU. Ainda assim, se compararmos às práticas internacionais aqui analisadas, percebe-se que a quantidade de temas prioritários proposta no novo PET é muito superior ao praticado nas EFS sob análise.

Além disso, há diferenças na natureza dos objetivos apresentados. Como visto, o GAO e o NAO direcionam a sua atuação na qualidade do gasto público, na efetividade das políticas e na melhoria dos serviços públicos, com foco nos temas e áreas que representem grandes desafios a serem enfrentados por seus respectivos governos e países. Diferentemente, a proposta do novo PET apresenta como objetivos os próprios desafios nacionais, que, por sua natureza, são de responsabilidade governamental e não necessariamente, de controle.

### 5.3 Análise dos produtos estratégicos

O presente estudo encontrou nas três instituições produtos estratégicos, assim considerados por consolidarem trabalhos, apresentarem grande impacto e agregarem maior valor ao governo e à sociedade (Quadro 3).

**Quadro 3: Produtos Estratégicos do GAO, NAO e TCU**

GAO	NAO	TCU
Lista de Alto Risco (High Risk List)	Estudos de Valor Agregado (Value for Money Studies)	Contas do Governo da República
Relatório sobre Fragmentação, Sobreposição e Duplicação	Publicações sobre áreas-chave	Fiscobras Relatório de Políticas e Programas de Governo

Fonte: Elaboração própria

Os Estudos de Valor Agregado do NAO buscam avaliar se o uso dos recursos permitiu o alcance de resultados, agregou valor para a sociedade e se foi aplicado da melhor forma possível. Além disso, buscam contribuir para a melhoria da governança dos programas e da prestação dos serviços.

As publicações sobre áreas-chave do NAO, embora não constituam um produto único, são consideradas como estratégicas pelo fato abordarem boas práticas e lições aprendidas sobre as principais questões enfrentadas pelo setor público. Os trabalhos estão divididos em diversas áreas de grande relevância e auxiliam o governo a entender e enfrentar seus maiores desafios.

A Lista de Alto Risco (High Risk List) do GAO, como o próprio nome diz, é um relatório que chama a atenção para as instituições e áreas de programas que são de alto risco devido às suas vulnerabilidades a fraudes, desperdício, abuso e má gestão, ou que necessitam de maior transformação para enfrentar desafios de economicidade, eficiência ou eficácia. O relatório é apresentado bienalmente ao Parlamento e ao Governo, contendo as visões do GAO sobre o progresso feito e o que resta a ser feito para trazer soluções duradouras para cada área de alto risco.

O Relatório sobre Fragmentação, Sobreposição e a Duplicação é entregue anualmente com o objetivo de orientar o Congresso e as instituições públicas para tratar de programas, instituições, iniciativas ou atividades federais que são fragmentados, sobrepostos ou duplicados, permitindo a geração de economia no setor público.

O Relatório de Contas de Governo, emitido pelo TCU anualmente, objetiva subsidiar o Congresso Nacional no julgamento das contas da Presidência da República e consignar as opiniões do Tribunal de Contas da União sobre a regularidade da gestão e a exatidão dos demonstrativos contábeis da União.

O Fiscobras é o relatório anual apresentado pelo TCU que aponta indícios de irregularidades graves encontrados em obras financiadas totalmente ou parcialmente pela União, podendo ensejar ou não a sua paralisação. Este trabalho busca verificar essencialmente situações de sobrepreço ou superfaturamento, que são imediatamente associadas com prejuízo financeiro, restrição ao caráter competitivo da licitação e má qualidade da obra contratada.

O Relatório de Políticas e Programas de Governo (RePP) é um produto elaborado anualmente pelo TCU que apresenta o resultado do monitoramento das ações governamentais no âmbito das políticas públicas, a análise consolidada sobre riscos, irregularidades e aspectos críticos de governança e de gestão de políticas públicas que afetam, de forma repetitiva, o alcance de seus objetivos. Seu propósito é contribuir para o aperfeiçoamento da atuação dos agentes públicos; para o incremento da capacidade de planejamento, avaliação e monitoramento de políticas públicas; e

para o aumento da qualidade e efetividade do gasto público. Com isso, busca-se dar maior transparência à sociedade e apoiar o Congresso Nacional na sua competência de acompanhar o orçamento, planos e programas governamentais.

A análise permite perceber que os produtos estratégicos do GAO e do NAO estão diretamente relacionados à atuação dessas instituições em políticas e programas de governo e apresentam duas funções muito claras: i) orientar e colaborar com o Congresso e com o governo no enfrentamento das suas questões mais relevantes e dos seus desafios; ii) promover a qualidade do gasto público, buscando a geração de valor, a eficiência e a economicidade na utilização do recurso público.

Os produtos estratégicos do TCU, por sua vez, possuem majoritariamente, caráter de conformidade e, muitas vezes, punitivo, uma vez que as Contas de Governo funcionam como um instrumento de certificação da regularidade dos gastos públicos e o Fiscobras foca na regularidade da execução das obras públicas.

Por outro lado, nota-se que o Relatório de Políticas de Programas de Governo (RePP) tende a se aproximar mais dos produtos elaborados internacionalmente, uma vez que ele busca discutir aspectos críticos das políticas públicas, assim como aspectos da qualidade do gasto público.

Embora seja possível identificar no RePP semelhanças com os produtos e práticas do GAO e do NAO, percebe-se que o relatório ainda apresenta lacunas em relação aos instrumentos internacionais: i) não busca necessariamente tratar de desafios e questões de maior relevância para o Congresso e para o governo; ii) a análise contida no relatório está focada nos meios (governança e gestão) e não nos resultados (eficiência, eficácia e efetividade) das políticas e programas públicos.

## 5.4 Análise da orientação normativa

A análise da orientação normativa de cada instituição leva a crer que há normas e práticas internacionais que podem contribuir bastante para a melhoria do arcabouço normativo do TCU no que tange o controle de políticas públicas.

O principal documento orientativo do GAO (Yellow Book), embora seja de caráter mais principiológico e abrangente, abordando padrões e princípios, ele direciona, em certa maneira, os aspectos que devem ser observados nas auditorias de programas públicos.

Primeiramente, o documento define os aspectos de natureza e perfil do programa que o auditor deve explorar, que incluem: a) visibilidade, sensibilidade e riscos relevantes associados ao programa sob auditoria; b) idade do programa ou mudanças em sua condição; c) o tamanho do programa em termos de dólares totais, número de cidadãos

afetados ou outras medidas; d) nível e extensão da revisão ou outras formas de supervisão independente; e) o plano estratégico e os objetivos do programa; e f) fatores externos ou condições que poderiam afetar diretamente o programa.

Além disso, ele aponta a necessidade de se entender aspectos individuais do programa, como os seguintes: a) Disposições de leis, regulamentos, contratos e convênios de subvenção relacionados ao programa; b) Propósito e metas; c) Controle interno; d) Entradas; e) Operações do programa; f) Saídas; e g) Resultados.

Segundo o guia, outros aspectos relevantes devem ser considerados nas auditorias de desempenho realizadas e seguidos pelos auditores em maior ou menor proporção, a depender dos objetivos da auditoria. São eles:

- Determinação da significância e a compreensão do controle interno;
- Avaliação dos controles de sistemas de informação;
- Identificação da desconformidade com disposições de leis, regulamentos, contratos e contratos de concessão;
- Avaliação dos riscos de fraude.

O NAO possui orientação normativa bastante atualizada, direcionada e detalhada para a auditoria de políticas e programas públicos.

O Framework to Review Programmes (Quadro para Revisão de Programas) é um documento que engloba 4 elementos a serem considerados em cada estágio de um programa ou projeto de governo:

- Propósito
- Valor
- Configuração
- Gestão de entrega e de mudança

Cada elemento apresenta um conjunto de perguntas de alto nível e um conjunto de perguntas detalhadas a serem utilizadas pelos auditores em seus trabalhos.

O Propósito avalia aspectos relacionados à necessidade do programa, à gestão de portfólio e dependências da organização que o executa e ao engajamento das partes interessadas.

O Valor busca mensurar a proposta de valor do programa, ou seja, se a opção foi a melhor escolhida, se há estimativas robustas de custo e cronograma e se os benefícios são realmente previstos, medidos e alcançados.

A Configuração avalia aspectos afetos a governança do programa, liderança e cultura, recursos necessários, requisitos de escopo e de negócio e gestão de riscos.

Por último, o elemento Gestão de entrega e de mudança aborda a estratégia de entrega, o controle e as respostas a mudanças, a gestão dos benefícios do programa, as lições aprendidas e a transição do programa para um negócio permanente no governo.

Importante destacar que, além de apresentar as questões e subquestões de auditoria, o documento também apresenta um conjunto de possíveis evidências para as subquestões realizadas, que podem orientar e facilitar o trabalho dos auditores.

O documento que orienta a auditoria operacional no TCU é bastante principiológico e deixa a cargo do auditor a definição do escopo e das questões de auditoria. No entanto, o Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas é um documento bastante direcionado e detalhado para avaliar a governança das políticas e programas públicos.

O Manual de Auditoria Operacional está focado em detalhar conceitos, princípios, etapas e elementos da auditoria operacional.

Embora o documento deixe claro o objetivo (ou objetivos) da auditoria deve estar relacionado com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, ele não se dedica a ser um guia de auditoria a ser seguido pelos auditores ao fiscalizar uma política ou programa de governo.

Já o Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas é um documento que orienta o auditor a analisar 8 componentes de governança de políticas públicas:

- Institucionalização
- Planos e Objetivos
- Participação
- Capacidade Organizacional e Recursos
- Coordenação e Coerência
- Monitoramento e Avaliação

- Gestão de Riscos e Controle Interno
- *Accountability*

O documento apresenta para cada componente de governança um conjunto de boas práticas, questões de auditoria e aspectos a serem verificados no âmbito da auditoria (o que a análise permitir dizer), que servem de referência aos auditores na realização de seus trabalhos.

As normas que orientam os auditores são essenciais para a uniformização e a qualidade dos trabalhos de auditoria. A análise comparativa permite perceber que os referenciais do TCU induzem a auditorias robustas e padronizadas sobre a governança das políticas públicas. No entanto, carecem de orientação objetiva sobre os demais aspectos que permeiam as políticas e programas, tais como propósito, valor do programa e seus respectivos resultados. Não há no TCU norma que oriente os auditores a verificar a eficiência, eficácia e efetividade das políticas e dos programas públicos, embora isso esteja preconizado em seu Manual de Auditoria Operacional.

## 6. Conclusão

A história das instituições de controle externo sob análise neste trabalho demonstra que todas elas foram evoluindo em seu foco de atuação e ampliando as suas competências de controle. No entanto, verificou-se que tanto o GAO quanto o NAO passaram a monitorar os resultados e a relação custo-benefício dos programas de governo cerca de 30 anos antes do TCU, que começou a abordar aspectos de eficiência e efetividade em suas fiscalizações somente a partir de 1998.

Ademais, embora as três instituições tenham sido criadas inicialmente para verificar a legalidade das contas públicas, o GAO e o NAO, diferentemente do TCU, evoluíram de forma a focar suas ações em aprimorar as políticas públicas, contribuir com a qualidade dos gastos e melhoria dos serviços públicos, enquanto o controle externo exercido pelo TCU segue voltado à regularidade e ao aprimoramento institucional da administração pública.

A mesma percepção de que o TCU não acompanhou o processo evolutivo das demais instituições de controle aqui citadas surge ao se comparar suas estratégias. Tanto o NAO quanto o GAO focam sua missão em aspectos de resultado e nos conceitos de accountability, deixando clara a responsabilização dos agentes governamentais. Já o TCU não deixa claro em sua missão os seus meios de atuação e os resultados que pretende alcançar em prol da sociedade.



Ao comparar os planos estratégicos, verificou-se que os objetivos estratégicos declarados no plano do TCU (PET 2015-2021) eram mais genéricos do que os de seus pares. Os orientadores estratégicos do TCU, diferentemente das demais instituições, mantinham o foco nos meios e não nos fins a serem alcançados. Outra diferença observada foi a orientação temática da atuação das instituições de controle. O TCU, de forma distinta do GAO e do NAO, não apresentava em seu plano estratégico, um direcionamento sobre temas relevantes e prioritários que pudessem direcionar a sua atuação.

O novo planejamento estratégico do TCU (PET 2019-2025), ainda sob revisão, apresenta aprimoramento na estratégia da instituição. No entanto, o volume de temas considerados prioritários é extremamente superior ao declarados nas EFS comparadas, o que pode impactar no direcionamento da atuação da instituição. Ademais, os objetivos de controle apresentados no novo plano aparentam ser mais de governo do que de controle. Como visto, o GAO e o NAO direcionam a sua atuação na qualidade do gasto público, na efetividade das políticas e na melhoria dos serviços públicos, com foco nos temas e áreas que representem grandes desafios a serem enfrentados por seus respectivos governos e países.

Em relação aos produtos estratégicos, percebeu-se que os produtos do GAO e do NAO estão diretamente relacionados à atuação dessas instituições em políticas e programas de governo e apresentam duas funções muito claras: i) orientar e colaborar com o Congresso e com o governo no enfrentamento das suas questões mais relevantes e dos seus desafios; ii) promover a qualidade do gasto público, buscando a geração de valor, a eficiência e a economicidade na utilização do recurso público. Os produtos do TCU, por sua vez, possuem majoritariamente, caráter de conformidade e, embora seja possível identificar no Relatório de Políticas e Programas de Governo semelhanças com os produtos e práticas do GAO e do NAO, percebe-se que o relatório ainda apresenta lacunas em relação aos instrumentos internacionais, uma vez que não necessariamente aborda políticas de maior relevância e apresenta análise focada em meios (governança e gestão) e não em resultados (eficiência e efetividade).

No que tange a orientação normativa, percebeu-se que os referenciais e guias do GAO e principalmente do NAO orientam de maneira bastante direta as fiscalizações de políticas e programas públicos, garantindo auditorias robustas e padronizadas. No TCU, isso ocorre somente no âmbito da avaliação de governança de políticas, ficando a fiscalização dos demais aspectos que permeiam as políticas e programas, tais como propósito, valor do programa e seus respectivos resultados carentes de orientação. Assim, verificou-se que, diferentemente do GAO e do NAO, não há no TCU norma que oriente os auditores a verificarem a eficiência, eficácia e efetividade das políticas e dos programas públicos, embora isso esteja preconizado em seu Manual de Auditoria Operacional.



Como é possível perceber, há um conjunto de diferenças estruturantes entre o TCU e as EFS internacionais aqui abordadas que se refletem na sua forma de atuar. Outrossim, o presente trabalho permitiu verificar oportunidades em que o TCU pode melhorar a sua atuação no âmbito das políticas e dos programas públicos, e que o GAO e o NAO possuem boas práticas que podem vir a ser consideradas e, quem sabe, adotadas pelo Tribunal, tais como:

- Orientar a sua atuação nos resultados ofertados pelas instituições e políticas públicas, de forma a acompanhar o desempenho da atuação governamental;
- Desenvolver estratégia com objetivos de controle claros, capaz de direcionar a atuação do TCU na qualidade do gasto público, na efetividade das políticas e na melhoria dos serviços públicos, com foco nos temas e áreas que representem grandes desafios a serem enfrentados pelo governo e pelo País;
- Elaborar produtos estratégicos capazes de auxiliar o Congresso e o Governo no enfrentamento das suas questões e desafios mais relevantes e de promover a qualidade do gasto público, buscando a geração de valor, a eficiência e a economicidade na utilização do recurso público;
- Elaborar referenciais e guias capazes de orientar de maneira clara e direta as fiscalizações de políticas e programas públicos, garantindo auditorias robustas e padronizadas, que avaliem, além da governança, os aspectos de eficiência e efetividade das políticas públicas;
- Buscar maior aproximação com o Congresso Nacional, no sentido de demonstrar o valor de seu trabalho e fomentar a utilização de seus relatórios e análises nas decisões parlamentares, principalmente no processo orçamentário;
- Utilizar todos os documentos citados neste relatório como referências a serem consideradas no processo de adoção das oportunidades de melhoria supracitadas.

Por fim, cabe destacar que o aprimoramento institucional das entidades públicas faz parte do processo evolutivo de cada País. As instituições de controle internacionais aqui citadas se desenvolveram à medida que seus governos e parlamentos também foram evoluindo. Assim, a migração do controle de meios para o controle de resultados não é um processo simples e independente do órgão de controle. Depende de um alinhamento institucional entre os diversos Poderes, que estabelecem como prioridade melhores entregas aos cidadãos.

Por outro lado, o controle focado em meios inevitavelmente acaba por induzir a uma gestão governamental muito mais centrada na burocracia e no cumprimento da leg-

lidade do que na própria capacidade de geração de valor público. Além disso, o controle burocrático parece cada vez mais exigir a exaustividade para ser de fato efetivo, gerando lacunas e abrindo espaço para ineficiência e desvio de recursos. Por sua vez, o controle finalístico exige um acompanhamento mais estratégico e, aparentemente, mais razoável ao setor público, focado em resultados e em entregas ao cidadão.

Assim, espera-se que este estudo sirva de base para uma reflexão sobre as perspectivas de atuação do TCU e para a realização de estudos mais sobre o tema do controle externo de políticas públicas.

## Referências bibliográficas

BARZELAY, Michael. Central Audit Institutions and Performance Auditing: A comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *Governance*, v.10, n. 3, 1997.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado .htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 15 de setembro de 2018.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Promoex. Relatório de progresso Promoex – 1º semestre de 2012. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/secretaria.asp?cat=487&sec=18> >. Acesso em: 15 de setembro de 2018.

BASTOS, Glória M. Merola da Costa. A experiência do tribunal de contas da união em auditoria operacional e avaliação de programas governamentais. In: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. O Controle Externo e a nova administração pública: uma visão comparativa. Brasília, p. 7-24, 2002.

BERRY, Andrew J. et al. Emerging themes in management control: a review of recent literature. *The British Accounting Review*, v. 41, n. 1, p. 2-20, 2009.

BRESSER-PEREIRA, Luiz C. Da administração pública burocrática à gerencial. In: BRESSERPEREIRA, Luiz C.; SPINK, Peter (Org.). Reforma do Estado e administração pública gerencial. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getulio Vargas, 1998. p. 237-270.

BRESSER-PEREIRA, Luiz C.; GRAU, Nuria C. (Coord.). Responsabilização na administração pública. São Paulo: Clad; Fundap, 2006.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. “Estratégia e Estrutura para um Novo Estado”. *Revista de Economia Política*, v. 17, n. 3, p. 24-38, 1997.

CAIDEN, Gerald E.; CAIDEN, Naomi. Enfoques y lineamiento, la medición e la evaluación del desempeño en el sector público. *Revista do Serviço Público*, ano 52, n. 1, p. 25-55, 2001.

CENEVIVA, Ricardo; FARAH, Marta Ferreira S. Avaliação, informação e responsabilização no setor público. *Revista de Administração Pública*, v. 46, n.4 p. 993-1016, 2012.

CHELIMSKY, Eleanor. (1985), “Comparing and Contrasting Auditing and Evaluation: Some Notes on Their Relationship”. *Evaluation Review*, August, p. 483-503.

CONGRESS, U. S., and An Act. “Government Performance and Results Act of 1993.” In 103rd Congress. Congressional Record. 1993. Disponível em: <<https://www.congress.gov/bill/103rdcongress/senate-bill/00020>>. Acesso em: 20 de maio de 2019.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. (2001), “Subsídios para Organizar Avaliações da Ação Governamental”. Textos para Discussão, IPEA.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de Desempenho Governamental e o Papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Revista do Serviço Público, Enap, v.53, n.2, p. 36-78, 2002.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. Supreme audit institutions performance measurement framework. Concept note. Disponível em: <<http://www.idi.no/artikkel.aspx?MId1=102&AId=704>>. Acesso em: 15 de setembro de 2018.

NATIONAL AUDIT OFFICE. Our strategy 2018-19 to 2020-2021. Disponível em: <<https://www.nao.org.uk/report/national-audit-office-our-strategy-2018-2019-to-2020-2021/>>. Acesso em: 15 de setembro de 2018.

RIST, Ray C. (1989), “Management Accountability: The Signals Sent by Auditing and Evaluation”. Journal of Public Policy, v. 9, n. 3, p.355-369.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm)>. Acesso em: 15 de setembro de 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas. Brasília, 2014.

\_\_\_\_\_. Normas para auditoria operacional (ISSAI 3000). Viena, Áustria. 2016, traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU), Brasília, em 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 21 de julho de 2018.

SCHNEIDER, Ben R.; DONER, Richard. The new institutional economics, business associations, and development. Brazilian Journal of Political Economy, v. 20, n. 3, p.39-62, Jul./Sept. 2000.

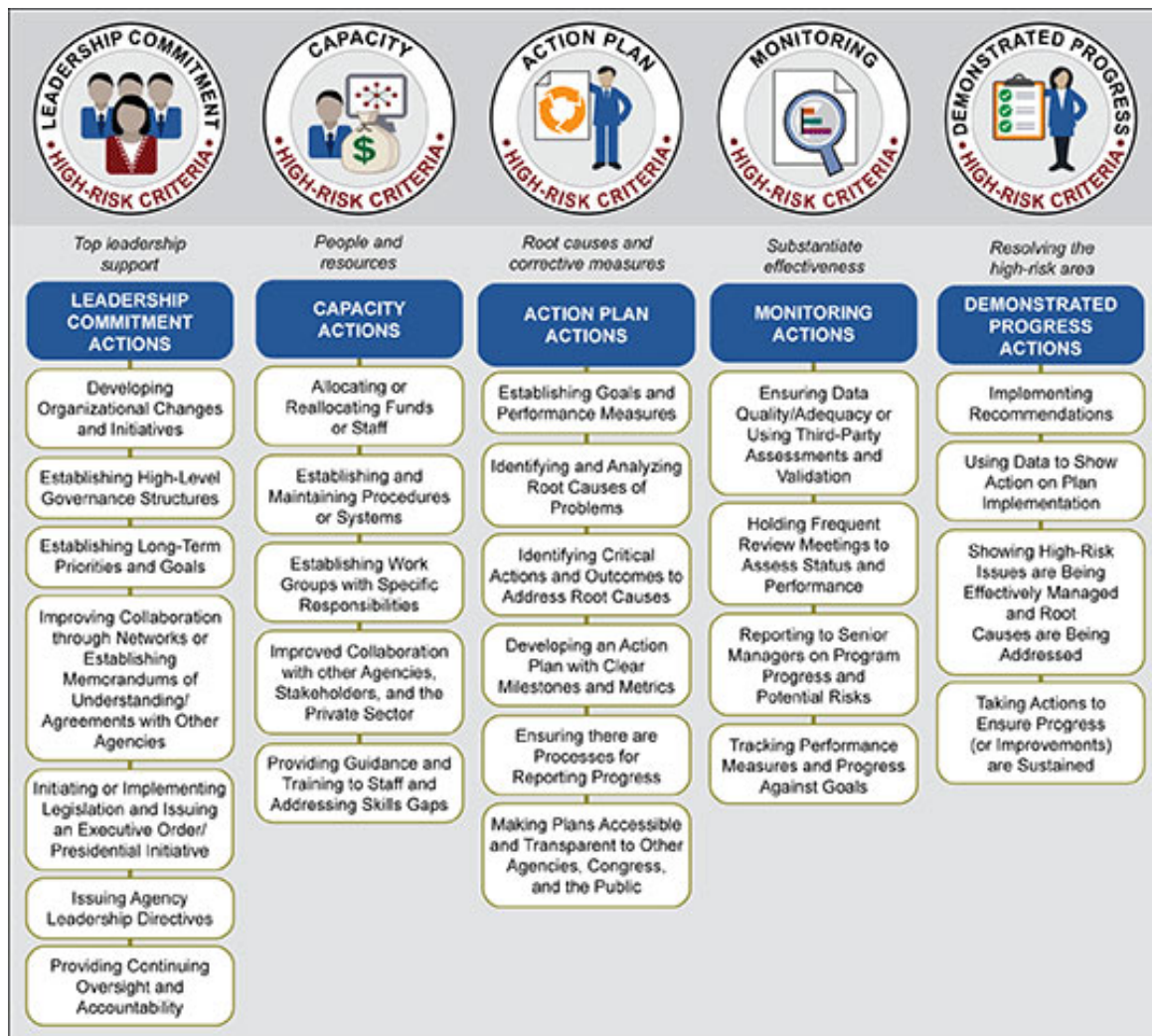
U. S. GOVERNMENT AUDIT OFFICE. Additional Opportunities to Reduce Fragmentation, Overlap, and Duplication and Achieve Other Financial Benefits. Disponível em: <<https://www.gao.gov/products/GAO-18-371SP>>. Acesso em: 15 de setembro de 2018.

# ANEXO I - Estratégia do GAO

GOALS AND OBJECTIVES		
 <p><b>WELL-BEING AND FINANCIAL SECURITY</b></p> <p><i>Goal: Provide timely, quality service to the Congress and the federal government to address current and emerging challenges to the well-being and financial security of the American people related to...</i></p> <p><b>STRATEGIC OBJECTIVES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Health care needs</li> <li>• Lifelong learning</li> <li>• Challenges facing an aging population</li> <li>• Effective system of justice</li> <li>• Housing finance and viable communities</li> <li>• Stable financial system and consumer protection</li> <li>• Natural resources and the environment</li> <li>• National infrastructure</li> <li>• Benefits and protections for workers, families, and children</li> </ul>	 <p><b>NATIONAL SECURITY AND GLOBAL INTERDEPENDENCE</b></p> <p><i>Goal: Provide timely, quality service to the Congress and the federal government to respond to changing security threats and challenges of national security and global interdependence involving...</i></p> <p><b>STRATEGIC OBJECTIVES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Homeland security</li> <li>• Military capabilities and readiness</li> <li>• Foreign policy and international economic interests</li> <li>• Intelligence Community's management and integration</li> </ul>	
 <p><b>NATIONAL CHALLENGES</b></p> <p><i>Goal: Help transform the federal government to address national challenges by assessing...</i></p> <p><b>STRATEGIC OBJECTIVES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Government's fiscal position and approaches to address current and projected fiscal gaps</li> <li>• Major management challenges and program risks</li> <li>• Fraud, waste, and abuse and needed improvements in internal controls</li> </ul>	 <p><b>MAXIMIZE GAO VALUE</b></p> <p><i>Goal: Maximize the value of GAO by enabling quality, timely service to the Congress and by being a leading practices federal agency by focusing on...</i></p> <p><b>STRATEGIC OBJECTIVES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Empowering GAO's workforce to excel</li> <li>• Delivery of quality results and products</li> <li>• Promotion of knowledge sharing, government standards and strategic solutions</li> <li>• Providing modern integrated tools and systems</li> </ul>	
2	GAO STRATEGIC PLAN 2018–2023	GAO-18-1SP

Fonte: GAO 2018-2023 Strategic Plan: Goals and Objectives for Serving Congress and the Nation. GAO, 2018. Dados encontrados em <https://www.gao.gov/assets/700/690260.pdf>

## ANEXO II - Critérios para avaliação de risco utilizados pelo GAO



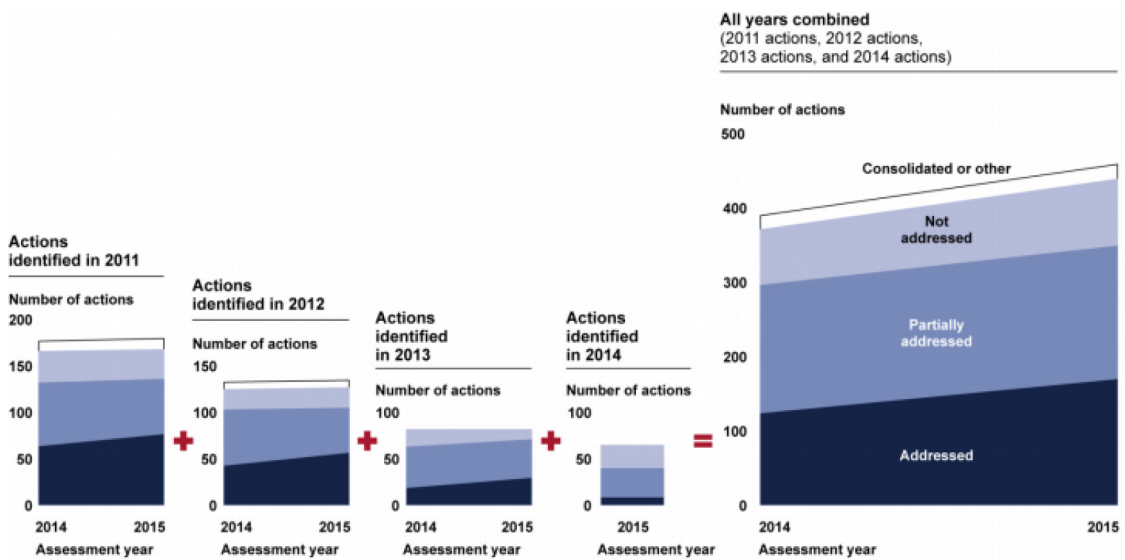
Source: GAO | GAO-16-480R

Fonte: High-Risk Series: Key Actions to Make Progress Addressing High-Risk Issues, GAO, 2016. Encontrado em <https://www.gao.gov/products/GAO-16-480R>



# ANEXO III - Progresso do atendimento de recomendações do GAO

Figure 2: Progress in Addressing 2011, 2012, 2013, and 2014 Actions as of the 2014 and 2015 Annual Reports



Source: GAO analysis. | GAO-15-404SP

Note: Actions assessed as "consolidated or other" are not assessed due to additional work or other information we considered. Additionally, 2014 actions were not assessed in 2014 since that was the year that the actions were identified.

## ANEXO IV - Principais capítulos do trabalho de campo do GAO

Chapter 8: Fieldwork Standards for Performance Audits	154
Planning	154
Auditor Communication	158
Investigations or Legal Proceedings	159
Results of Previous Engagements	160
Assigning Auditors	160
Preparing a Written Audit Plan	161
Conducting the Engagement	162
Nature and Profile of the Program and User Needs	162
Determining Significance and Obtaining an Understanding of Internal Control	165
Assessing Internal Control	168
Internal Control Deficiencies Considerations	169
Information Systems Controls Considerations	171
Provisions of Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements	174
Fraud	175
Identifying Sources of Evidence and the Amount and Type of Evidence Required	177
Using the Work of Others	177
Supervision	179
Evidence	179
Overall Assessment of Evidence	185
Findings	186
Audit Documentation	190
Availability of Individuals and Documentation	192

Fonte: Government Auditing Standards 2018 Revision, GAO, 2018



## **ANEXO V - Aspectos relevantes do Yellow Book (GAO, 2018)**

### **Planejamento**

Os auditores devem comunicar uma visão geral dos objetivos, escopo e metodologia e do cronograma da auditoria de desempenho e do relatório planejado (incluindo quaisquer restrições potenciais ao relatório) com as seguintes partes, conforme aplicável:

- Gestão da entidade auditada, incluindo aqueles com autoridade e responsabilidade suficientes para implementar ações corretivas no programa ou atividade que está sendo auditada;
- Os responsáveis pela governança;
- Os indivíduos contratando ou solicitando serviços de auditoria, tais como funcionários contratados ou beneficiados; ou
- O comitê legislativo competente, quando os auditores conduzem a auditoria de acordo com uma lei ou regulamento ou quando eles conduzem o trabalho para o comitê legislativo que tem supervisão da entidade auditada.

A comunicação com os responsáveis pela governança ou gerenciamento pode incluir deficiências de comunicação no controle interno; fraude; ou não conformidade com disposições de leis, regulamentos, contratos e contratos de concessão. A comunicação antecipada dessas questões pode ser importante devido à sua importância relativa e à urgência de ações corretivas de acompanhamento. Além disso, a comunicação antecipada é importante para permitir que a administração tome medidas corretivas imediatas para evitar mais ocorrências quando uma deficiência de controle resultar em descumprimento de cláusulas de leis, regulamentos, contratos e acordos de concessão ou fraude.

Como as estruturas de governança das entidades e organizações governamentais podem variar amplamente, nem sempre fica evidente quem é responsável pelas principais funções de governança. O processo para identificar os responsáveis pela governança inclui avaliar a estrutura organizacional para dirigir e controlar as operações para alcançar os objetivos da entidade auditada e como a entidade auditada delega autoridade e estabelece a responsabilidade pela administração.

Os auditores devem avaliar se a entidade auditada adotou medidas corretivas apropriadas para abordar as constatações e recomendações de trabalhos anteriores que são significativas dentro do contexto dos objetivos da auditoria. Ao planejar a auditoria, os auditores devem solicitar que a administração da entidade auditada identifique traba-

lhos anteriores ou outros estudos que estejam diretamente relacionados aos objetivos da auditoria, incluindo se as recomendações relacionadas foram implementadas. Os auditores devem usar essas informações na avaliação de riscos e na determinação da natureza, época e extensão do trabalho de auditoria atual, incluindo a determinação da extensão em que o teste da implementação das ações corretivas é aplicável aos objetivos atuais da auditoria.

### **Determinação da Significância e Obtenção de uma Compreensão do Controle Interno**

Os auditores devem determinar e documentar se o controle interno é significativo para os objetivos da auditoria. Se o controle interno for considerado significativo para os objetivos da auditoria, os auditores devem avaliar e documentar sua avaliação do desenho, implementação e / ou eficácia operacional de tal controle interno, na medida necessária para abordar os objetivos da auditoria.

Os auditores devem avaliar e documentar a significância das deficiências de controle interno identificadas dentro do contexto dos objetivos da auditoria.

### **Considerações sobre controles de sistemas de informação**

A eficácia dos controles internos significativos freqüentemente depende da eficácia dos controles dos sistemas de informação. Assim, ao obter um entendimento de controle interno significativo para os objetivos da auditoria, os auditores também devem determinar se é necessário avaliar os controles dos sistemas de informação.

Quando os controles dos sistemas de informações são considerados significativos para os objetivos da auditoria ou quando a eficácia dos controles significativos depende da eficácia dos controles dos sistemas de informação, os auditores devem avaliar o design, a implementação e / ou a eficácia operacional de tais controles. Essa avaliação inclui outros controles de sistemas de informações que afetam a eficácia dos controles significativos ou a confiabilidade das informações usadas na execução dos controles significativos. Os auditores devem obter um entendimento suficiente dos controles de sistemas de informação necessários para avaliar o risco de auditoria e planejar a auditoria dentro do contexto dos objetivos da auditoria.

Os controles de sistemas de informações consistem nos controles internos que dependem do processamento de sistemas de informações e incluem controles gerais, controles de aplicativos e controles de usuário.

Os procedimentos de auditoria para avaliar a eficácia dos controles significativos dos sistemas de informações incluem (1) obter entendimento do sistema no que se refere à informação e (2) identificar e avaliar os controles gerais, de aplicação e de usuário

que são críticos para fornecer garantia sobre a confiabilidade das informações necessárias para a auditoria.

### **Provisões de Leis, Regulamentos, Contratos e Contratos de Doação**

Os auditores devem identificar quaisquer disposições de leis, regulamentos, contratos e acordos de doações que sejam significativos dentro do contexto dos objetivos da auditoria e avaliar o risco de que a não conformidade com disposições de leis, regulamentos, contratos e contratos de concessão possa ocorrer. Com base nessa avaliação de riscos, os auditores devem projetar e executar procedimentos para obter segurança razoável de detecção de casos de não conformidade com disposições de leis, regulamentos, contratos e contratos de doações que sejam significativos dentro do contexto dos objetivos da auditoria.

### **Fraude**

Os auditores devem avaliar o risco de ocorrência de fraude que seja significativo dentro do contexto dos objetivos da auditoria. Os membros da equipe de auditoria devem discutir entre os riscos de fraude da equipe, incluindo fatores como incentivos ou pressões dos indivíduos para cometer fraudes, a oportunidade de ocorrência de fraudes e racionalizações ou atitudes que possam aumentar o risco de fraude. Os auditores devem coletar e avaliar informações para identificar o risco de fraude que seja significativo dentro do escopo dos objetivos da auditoria ou que possa afetar as constatações e conclusões.

Avaliar o risco de fraude é um processo contínuo durante a auditoria. Quando a informação chama a atenção dos auditores indicando que a fraude, significativa dentro do contexto dos objetivos da auditoria, pode ter ocorrido, os auditores devem estender as etapas e procedimentos da auditoria, conforme necessário, para (1) determinar se a fraude provavelmente ocorreu e (2) em caso afirmativo, determinar o seu efeito nos resultados da auditoria.

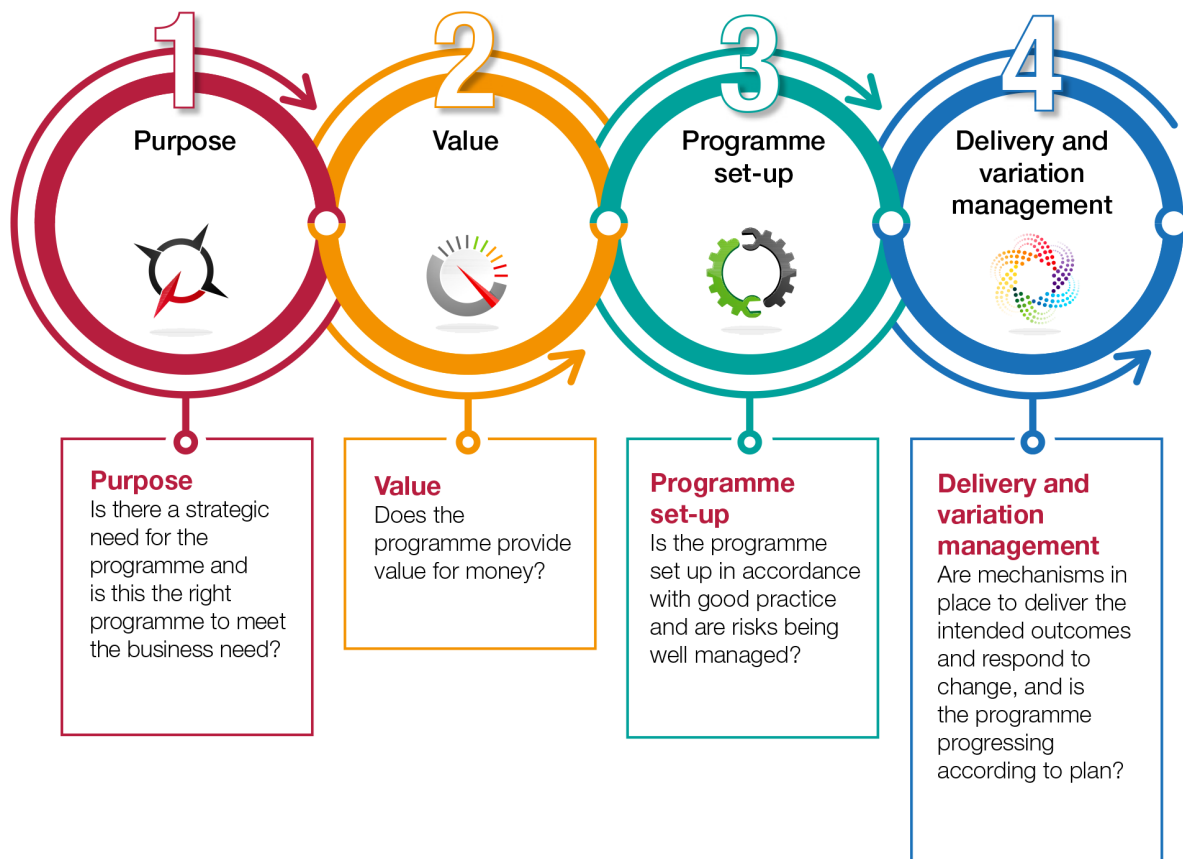
Os auditores podem obter informações através de discussão com funcionários da entidade auditada ou através de outros meios para determinar a suscetibilidade de um programa a fraude, até que ponto a entidade auditada implementou práticas de liderança para gerenciar riscos de fraude, a situação dos controles internos da entidade auditada estabeleceu para prevenir e detectar fraudes, ou o risco de que os funcionários da entidade auditada possam anular o controle interno. Uma atitude de ceticismo profissional ao avaliar o risco de fraude auxilia os auditores na avaliação de quais fatores ou riscos podem afetar significativamente os objetivos da auditoria.

Se a fraude que pode ter ocorrido não for significativa dentro do contexto dos objetivos da auditoria, os auditores podem realizar trabalhos adicionais de auditoria como um

trabalho separado ou encaminhar o assunto para outras partes com responsabilidade ou jurisdição de supervisão.

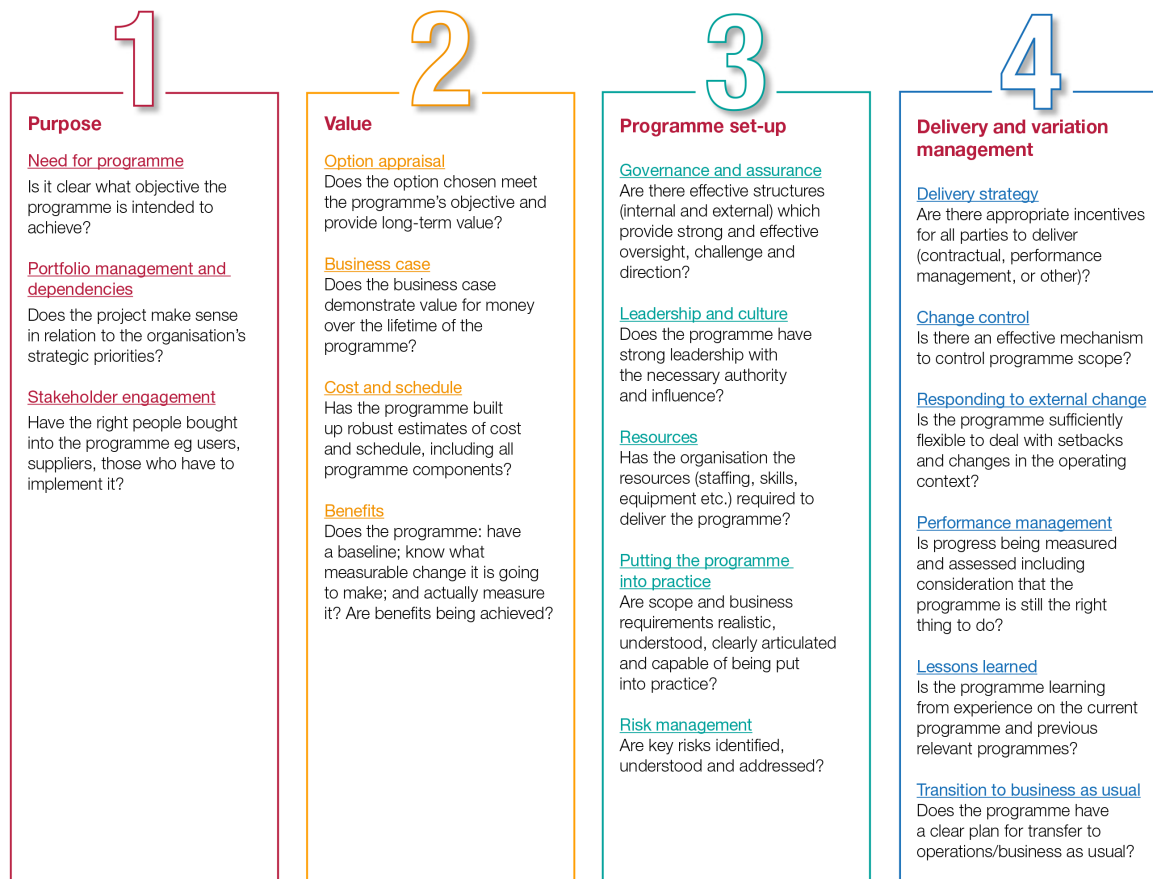
Quando os auditores concluem que a fraude ocorreu ou é provável que tenha ocorrido, os auditores podem consultar as autoridades ou o conselho legal sobre se o relato público de tais informações poderia comprometer os procedimentos investigativos ou legais. Os auditores podem limitar seus relatórios públicos a questões que não comprometam esses processos e, por exemplo, relatar apenas informações que já fazem parte do registro público.

## ANEXO VI - Framework to Review Programmes (NAO, 2017)



Fonte: Framework to Review Programmes, NAO, 2017.

## ANEXO VII - Questões de Auditoria (NAO,2017)



Fonte: Framework-to-review-programme, NAO, 2017. Encontrado em <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2017/09/Framework-to-review-programme.pdf>

### Perguntas detalhadas

#### Propósito

##### 1. Necessidade de programa: Está claro qual objetivo o programa pretende atingir?

- A necessidade de um programa foi estabelecida?
- Existe uma compreensão clara da posição atual, das deficiências que o programa pretende resolver e do resultado desejado? E está claro que o programa, se entregue, atenderia à necessidade?
- Há objetivos claros e realistas e uma compreensão do que é o sucesso do programa?

Evidência essencial: Declaração do que o programa pretende alcançar

## 2. Gerenciamento de portfólio e dependências: O projeto faz sentido em relação às prioridades estratégicas da organização?

- Como o programa atende às necessidades estratégicas de maior prioridade da organização?
- Quais outros programas estão ativos ao mesmo tempo para atender a essas necessidades estratégicas?
- Existe um bom entendimento dos programas de outras organizações que podem afetar o ambiente operacional do programa?
- Existe uma abordagem para gerenciar as interdependências entre diferentes políticas, equipes, organizações?
- Existe evidência de comunicação oportuna e consistente entre aqueles que têm interesse no resultado que está sendo buscado?
- O projeto faz sentido em relação aos recursos disponíveis para a organização?

Evidência essencial: Afirmação de que o programa se encaixa na estratégia organizacional - provavelmente no Plano Departamental Único.

## 3. Envolvimento das partes interessadas: tenha as pessoas certas compradas no programa, por ex. usuários, fornecedores, aqueles que precisam implementá-lo?

- Todas as partes interessadas foram identificadas e suas influências entendidas?
- Eles foram envolvidos e os papéis e responsabilidades estabelecidos?
- As principais partes interessadas apoiam o programa?
- Existe um plano de gerenciamento de partes interessadas?
- Existe um plano de comunicação complementar?

Evidência essencial: Estratégia de engajamento das partes interessadas

## 4. Valor

- Avaliação da opção: A opção escolhida atende ao objetivo do programa e fornece valor a longo prazo?

- A avaliação da opção explora uma gama suficientemente ampla de opções para determinar como deve ser o programa?
- Inclui evidências suficientes de uma variedade de fontes?
- Quais suposições foram feitas?
- O projeto é breve consistente com a opção escolhida?
- Um esquema piloto / estudo de viabilidade foi considerado?
- Houve aprendizado de programas anteriores / similares?
- Considerou-se a necessidade de demonstrar boas práticas?

Evidência essencial: Avaliação de opções - deve ser incluída no caso de negócios (para programas de investimentos) ou na avaliação de impacto (para programas regulatórios).

**5. Caso de negócio:** O caso de negócio demonstra o valor agregado (VFM) durante a vida útil do programa?

- Os benefícios e os resultados alcançáveis foram definidos?
- O financiamento está garantido?
- Existe uma estimativa confiável de todos os custos, apropriados para cada fase do programa?
- O custo inclui o custo de facilitadores?
- Quais são as evidências de que os prazos são realistas?
- As decisões durante o ciclo de vida são feitas em relação ao valor agregado?

Evidência essencial: Análise de custo-benefício para o programa completo - provavelmente incluída no caso econômico. O caso financeiro deve destacar questões de financiamento e acessibilidade; avaliação do contabilista da viabilidade ou valor agregado.

**6. Custos e cronograma:** O programa construiu estimativas robustas de custo e cronograma, incluindo todos os componentes do programa?

- As estimativas de custo e duração do programa foram desenvolvidas através do uso de métodos sistemáticos e apropriados?



- As estimativas de custo cobrem todos os elementos do programa?
- As estimativas foram validadas?
- Está claro onde os custos foram excluídos?
- Os custos fazem provisão para risco?
- O programa identificou valores de contingência alinhados com os riscos e incertezas nos componentes de custo estimados?
- O cronograma do programa tem a maioria de suas tarefas no caminho crítico ou há alguma flexibilidade no agendamento de tarefas individuais?
- O programa registra e atualiza continuamente seu caminho crítico?
- As datas de marcos realísticos são consistentemente reportadas à liderança e à organização?

Evidência essencial: Desdobramento do custo do programa em componentes principais - categorias de custos / pacotes de contratos, despesas gerais de gerenciamento do programa, incluindo provisão para risco; datas planejadas de início e término das fases do programa e alterações nesses cronogramas durante o programa.

**7. Benefícios:** O programa tem uma linha de base, sabe qual a mudança mensurável que vai fazer e realmente mede isso? Os benefícios estão sendo alcançados?

- A análise das necessidades do programa estabeleceu o atual desempenho de linha de base?
- O programa tem objetivos claros relacionados a mudanças mensuráveis?
- Existem benefícios do programa e formas de medir o alcance desses objetivos?
- Existe um plano apropriado para estabelecer quais informações precisam ser capturadas para medir mudanças futuras no desempenho?
- Existe um compromisso de monitorar o desempenho para apoiar a avaliação do programa?
- Existe um compromisso de analisar o desempenho em relação ao plano e determinar se o programa forneceu os benefícios e resultados pretendidos?

- O programa está no caminho certo para entregar os benefícios pretendidos?

Evidência essencial: estimativas de benefícios, provavelmente em caso econômico; plano / estratégia de realização de benefícios; prontidão para atendimento e; realização de benefícios.

## 8. Configuração do programa

- Governança e garantia: Existem estruturas efetivas (internas e externas) que proporcionam supervisão e direção fortes e eficazes?
- Existe uma estrutura de governança adequada para o programa?
- Existem papéis e responsabilidades claramente definidos?
- Existe uma equipe de gerenciamento de programa com autoridade e responsabilidade para entregar o programa?
- O conselho da organização recebe relatórios oportunos e precisos sobre o progresso do programa?
- O programa está integrado no planejamento e desenvolvimento mais amplos da organização?
- As equipes de programa e supervisão são realistas sobre sua capacidade de fornecer e implementar o programa com sucesso?
- O patrocinador do programa e outras partes interessadas recebem garantia independente sobre o programa? O conselho do programa responde proativamente a revisões externas de garantia?

Evidência essencial: Termos de referência do conselho de programas; se relevante, documento para contrato com organização de entrega; avaliações de Autoridade de Infraestrutura e Projetos e Revisão de Grupos de Projetos Principais; relatórios regulares de progresso e problemas para o SRO (Senior Responsible Owner), e do SRO para a organização.

## 9. Liderança e cultura: O programa tem uma liderança forte, com a autoridade e influência necessárias?

- Existe um SRO (Senior Responsible Owner) e Diretor do Programa adequado que possa tomar decisões e ter o apoio necessário?

- A liderança do programa tem o conhecimento apropriado, atitudes pessoais e habilidades necessárias para entregar o programa?
- A liderança é adequada para o papel?
- As decisões da liderança são aceitas pelas partes interessadas?
- Os líderes do programa podem dar às suas funções o tempo pessoal e a prioridade necessária para cumprir seus deveres e responsabilidades?
- A liderança do programa exibe a propriedade pessoal do programa e fornece clareza de direção?
- Existe um patrocinador do programa identificado que garante o comprometimento e a supervisão executiva no mais alto nível da organização? (Este pode ser o proprietário responsável sênior se eles fizerem parte da equipe de gerenciamento sênior).

Evidência essencial: carta de nomeação SRO.

**10.** Recursos: A organização possui os recursos (pessoal, capacidade, equipamento, etc.) necessários para entregar o programa?

- Até que ponto a realização do programa depende de consultores externos?
- A organização possui as habilidades, experiência e comprometimento adequados à etapa do programa?
- A organização avaliou se as habilidades estão disponíveis no governo para entregar o programa e outros programas prioritários simultâneos e futuros?
- A organização considerou os custos potenciais de garantir habilidades que estão em falta? Existe um nível adequado de especialização em gerenciamento de programas?
- Existem ligações de comunicação entre a equipe do programa e os responsáveis em nível sênior para o modelo operacional atual e futuro?
- Os recursos são implantados nos lugares certos?
- Existe capacidade suficiente para entregar o programa?

- A equipe do programa tem acesso a serviços de suporte fora da equipe principal, por exemplo, análise legal, comercial, avaliação?
- A equipe de entrega do programa (principal) esteve envolvida no projeto do programa e / ou está confiante em sua compreensão do programa e sua capacidade de entrega?

**11.** Evidência essencial: Organograma com números e funções; Plano de Recrutamento para cargos-chave dentro do programa.

- Colocando o programa em prática: Os requisitos de escopo e de negócios são realistas, compreendidos, claramente articulados e capazes de serem colocados em prática?
- O programa foi definido claramente?
- A definição do programa leva em consideração possíveis mudanças de negócios e externas?
- As partes interessadas endossaram os arranjos para a entrega do programa?
- Existe treinamento e suporte de pessoal apropriados para entregar o programa e efetuar mudanças nos negócios?
- O programa identificou facilitadores para alcançar seus objetivos (por exemplo, pessoas, políticas, financiamento, processos, parceiros, tecnologia)? Eles estão no lugar?
- O plano de gerenciamento de risco organizacional inclui riscos associados à operação do serviço ou capacidade?
- Existe um plano de recuperação de desastres apropriado?

Evidência essencial: Resumo do programa, definição do programa ou documento de iniciação do programa; Plano de implementação do programa; Plano de gerenciamento de risco operacional

**12.** Gerenciamento de riscos: os principais riscos são identificados, compreendidos e tratados?

- O programa adotou uma abordagem sistemática (por exemplo, varredura de horizonte) para identificar e considerar os riscos?

- Os riscos previsíveis foram identificados e avaliados?
- Os riscos foram adequadamente analisados para avaliar a ocorrência provável e o impacto potencial e produzir uma estratégia de gerenciamento priorizada?
- Os principais riscos foram atribuídos a um proprietário e a um plano de gestão?
- Existem critérios sistemáticos para escalonamento?
- Os riscos associados ao uso de abordagens / soluções inovadoras foram considerados?
- Quais planos de contingência existem e como eles seriam ativados?

Evidência essencial: Registro de riscos com atualizações regulares

### **13.** Gestão de entrega e de mudança

- Estratégia de Entrega: Existem incentivos apropriados para todas as partes entregarem (contratual, gerenciamento de desempenho ou outros)?
- Existe evidência de que diferentes formas de entregar o programa foram avaliadas?
- O programa foi adequadamente licitado e os contratados / parceiros usando um processo defensável?
- Há compartilhamento apropriado de risco e recompensa entre as partes?
- Os riscos são de propriedade das partes mais bem posicionadas para gerenciá-los?

Evidência essencial: estratégia de entrega, incluindo uma estratégia de aquisição, se apropriado.

### **14.** Controle de mudança: Existe um mecanismo efetivo para controlar as alterações do programa?

- As mudanças são consideradas no contexto do programa como um todo?
- Quem tem qual autoridade para concordar com mudanças (custo, tempo e qualidade)?

Evidência essencial: registro de alterações na definição do programa (por exemplo, alterações no design do esquema, alteração de requisitos ou objetivos) e implicações de custo acumulado e valor agregado.

**15.** Respondendo a mudanças externas: O programa é suficientemente flexível para lidar com contratemplos e mudanças no contexto operacional?

- A equipe do programa está ciente de alguma mudança em outras políticas e programas que afetam o programa? O programa respondeu a essas mudanças?
- O planejamento de cenário foi usado para verificar as suposições do programa?
- Quais riscos identificados se materializaram e com que efeito?

Evidência essencial: estratégias para gerenciar riscos e problemas, planos e registro de riscos

**16.** Gerenciamento de desempenho: O progresso está sendo medido e avaliado, incluindo a consideração de que o programa ainda é a coisa certa a fazer? Os benefícios estão sendo alcançados?

- A liderança do programa recebe relatórios regulares e oportunos, incluindo informações sobre:
- Progresso e conquistas marcantes contra o plano?
- Relatórios sobre pacotes / fluxos de trabalho individuais?
- Recursos e financiamento usados até o momento (e comparados à expectativa e progresso)?
- Confiança no plano a termo / plano atualizado da equipe e fornecedores?
- Quais parâmetros foram definidos em torno do desempenho planejado / entrega do programa como aceitável?
- Há evidências de que ações foram tomadas para resolver problemas?
- As evidências indicam que o programa está cumprindo / cumprindo os objetivos e os benefícios pretendidos?

- Existe um relatório sistemático contra critérios claros que reduz a confiança em julgamentos individuais?
- Os indicadores de custo e entrega são integrados, ou pelo menos alinhados, para fornecer uma medida geral de valor?

Evidência essencial: Painel do programa ou outro relatório sobre o progresso dos pacotes de trabalho; principais métricas usadas para medir o progresso.

**17.** Lições aprendidas: O programa aprende com a experiência no programa atual e nos programas relevantes anteriores?

- A organização tentou programas semelhantes, evitou repetir erros cometidos nesses programas?
- Existe evidência de aprendizado com informações de desempenho do programa?
- O que causou desvios do plano (over / under-runs)? É provável que isso ocorra novamente nos estágios subseqüentes?

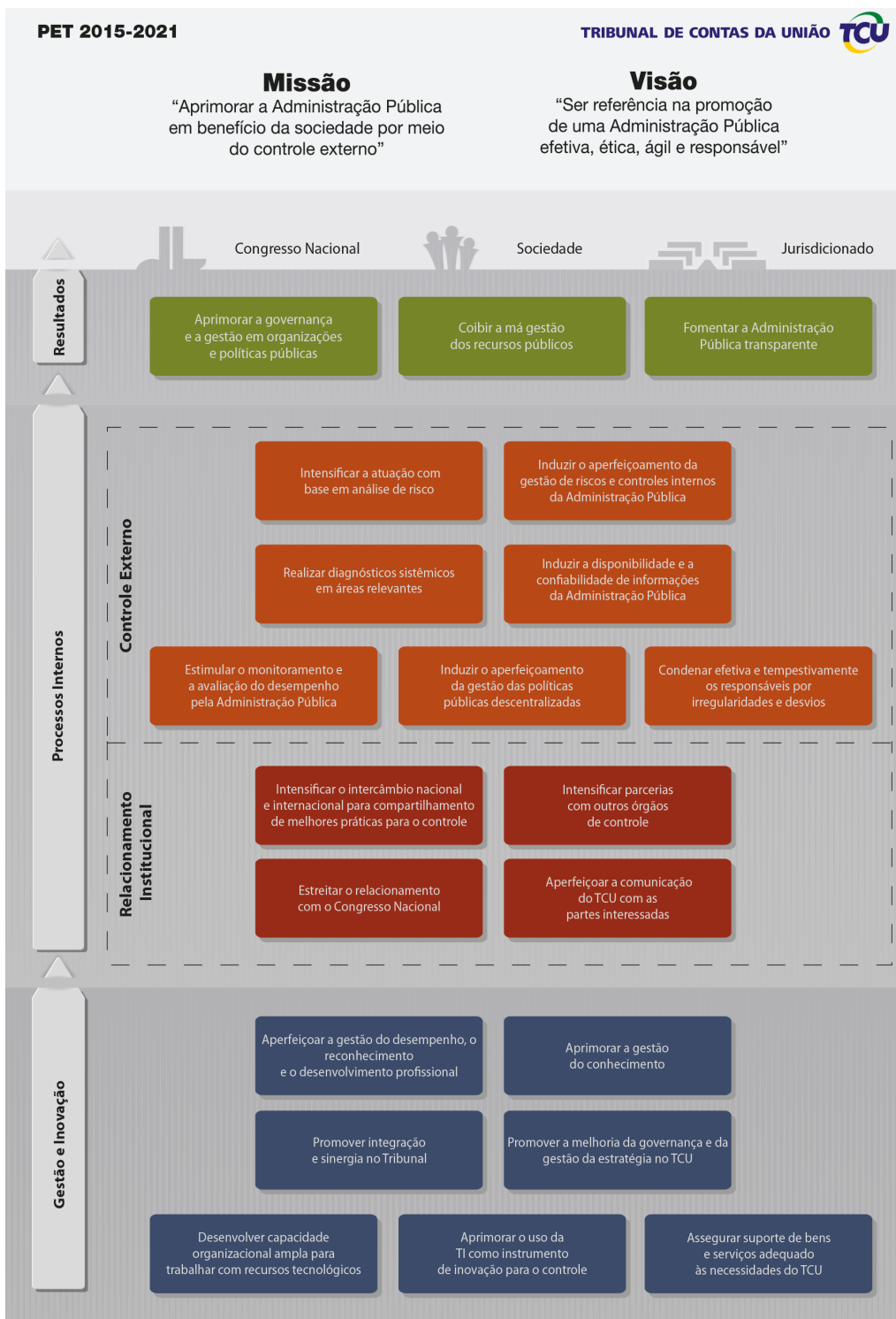
Evidência essencial: Estratégia / planos de avaliação; Relatórios de avaliação

**18.** Transição para os negócios como de costume: O programa tem um plano claro para transferência para operações / negócios como de costume?

- As partes interessadas endossaram os requisitos para absorver os objetivos do programa nas operações em andamento?
- A estrutura organizacional é apropriada para o novo contexto operacional?
- Os procedimentos operacionais revisados são apropriados e estão em vigor?
- A responsabilidade pela realização dos benefícios foi alocada às unidades de negócios operacionais?
- O programa completo satisfaz a organização e os principais requisitos das partes interessadas?
- O aprendizado, a orientação e a experiência suficientes e relevantes foram migrados da equipe do programa para a equipe de operações?

Evidência essencial: Plano de implementação do programa.

# ANEXO VIII - Plano estratégico do TCU



Fonte: TCU, 2015 Encontrado em <https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/planejamento/2021/index.html>



## **ANEXO IX - Aspectos relevantes do Manual de Auditoria Operacional do TCU**

### **Abordagem da auditoria**

Há três tipos distintos de abordagem que podem compor um trabalho de auditoria operacional.

A abordagem orientada a resultado avalia se os objetivos foram atingidos como planejado, ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido. Os achados serão, muitas vezes, na forma de desvios dos critérios e a perspectiva da auditoria é basicamente normativa (ISSAI 3100/51, 2016).

A abordagem orientada a problema trata principalmente da verificação e análise de problemas. O ponto de partida é um problema ou um desvio do que deveria ou poderia ser. A tarefa principal da auditoria é verificar as causas dos problemas identificados, a partir de diferentes perspectivas. A perspectiva é analítica e os critérios têm papel menos significativo que na abordagem orientada a resultado (ISSAI 3100/52-53, 2016).

A abordagem orientada a sistema foca no bom funcionamento dos sistemas de gestão, como condição para a eficiência e efetividade das políticas. Sistemas de gestão financeira, de avaliação, de controle ou de TI são exemplos desses sistemas. Nessa abordagem, podem-se usar questões de auditoria descritivas e avaliativas (ISSAI 3100/54, 2016).

### **Definição dos objetivos e das questões de auditoria**

A partir do conhecimento construído durante a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deverá definir o objetivo (ou objetivos) da auditoria, que se relacione com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (ISSAI 3000/35, 2016). O objetivo pode conter, também, breve contextualização do tema e esclarecimento sobre as razões que levaram a equipe a sugerir um determinado tema e enfoque, caso estes não tenham sido previamente definidos na deliberação que determinou a realização da auditoria. O objetivo da auditoria (ou objetivos) deve ser definido de maneira suficientemente detalhada para não deixar dúvidas sobre as questões que deverão ser respondidas (ISSAI 3000/36, 2016).

O objetivo do trabalho deve dar informação suficiente sobre o foco da auditoria, ser elaborado de forma a maximizar os benefícios e impactos da fiscalização e conter termos claros e simples. A conclusão do relatório deve ser direta e explicitamente relacionada ao objetivo de auditoria (IDI, 2016).

## Comunicação dos resultados

É importante que a EFS desenvolva uma estratégia de comunicação que considere as principais partes interessadas. Além da entidade auditada, outra parte interessada importante é o Congresso Nacional, que pode usar os relatórios da EFS para melhorar a accountability e a gestão governamental. Se os relatórios forem ignorados ou mal-entendidos, isso levará a um desperdício de recursos e até mesmo ao questionamento da credibilidade da EFS. Deve ficar claro para todos que auditorias de desempenho têm por objetivo avaliar economicidade, eficiência e efetividade e não identificar fraudes ou punir indivíduos (IDI, 2016).

As propostas que visem à melhoria do desempenho administrativo ou operacional são um dos aspectos mais importantes das auditorias operacionais. Conquanto os aperfeiçoamentos requeridos, e não os meios para alcançá-los, constituam o objetivo das deliberações, convém indicar os aspectos que devem ser examinados pelo gestor na busca de soluções.

## Fraude

Na condução de auditorias, o auditor precisa manter-se consciente da possibilidade de fraude relacionada ao objeto. A responsabilidade do auditor é identificar e avaliar o risco de fraude onde esse risco for significativo. Se o risco for significativo, é importante obter um bom entendimento dos sistemas de controle interno e verificar se há indícios de irregularidades que possam prejudicar o desempenho do objeto auditado (ISSAI 3000/73-74, 2016).

Se o auditor suspeitar de, ou encontrar fraude, deverá levar a questão ao conhecimento do supervisor e das autoridades competentes para adoção das medidas adicionais cabíveis (ISSAI 3100/93, 2016).

O TCU dispõe dos documentos “Referencial de combate à fraude e corrupção” e do “Roteiro de Ações para o Combate a Fraude e Corrupção”, aprovado pela Portaria-Segecex n. 28, de 8/10/2018. O propósito do Referencial é compilar o conhecimento prático que vem sendo aplicado por organizações públicas e privadas, dentro e fora do Brasil, no combate à fraude e corrupção. O Roteiro tem por objetivo orientar os auditores federais de controle externo sobre como lidar com casos suspeitos de fraude e corrupção descobertos no decorrer dos trabalhos de controle externo sob a jurisdição do TCU.

## Monitoramento

O monitoramento das recomendações tem os seguintes propósitos (ISSAI 3200/147, 2016):

Identificar em que medida as entidades auditadas implementaram mudanças em resposta às recomendações da auditoria;

Determinar os impactos que podem ser atribuídos à auditoria;

Identificar áreas de interesse para monitoramento em próximos trabalhos;

Avaliar o desempenho da EFS.

O monitoramento dá uma base para avaliar o desempenho da EFS e pode contribuir para o melhor conhecimento e aprimoramento das práticas de auditoria da EFS. Considerando isso, os relatórios de monitoramento são também uma ferramenta de auto avaliação.

A realização de monitoramentos aumenta a probabilidade de resolução dos problemas de desempenho identificados durante a auditoria, seja pela implementação das deliberações, seja pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor.

## ANEXO X - Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas

Institucionalização,	
Questão de auditoria	O que a análise vai permitir dizer
Em que medida a política pública foi institucionalizada formal e adequadamente por meio de instrumento normativo?	<p>Se o normativo que instituiu a política pública possui legitimidade e competência para normatizar a atuação dos diversos órgãos, instituições e esferas de governo envolvidos;</p> <p>Se as competências das principais partes interessadas envolvidas na política pública estão clara e formalmente definidas, de forma que seja possível a identificação das atribuições, responsabilidades, direitos e deveres de cada um;</p> <p>De que maneira são tomadas as decisões referentes à política pública e como os processos decisórios referentes à política pública estão formalmente institucionalizados;</p> <p>Se o marco regulatório existente na política pública tem prejudicado o desempenho da política devido ao excesso de formalismo e de detalhamento.</p>

Planos e objetivos	
Questão de auditoria	O que a análise vai permitir dizer
De que forma a lógica de intervenção da política pública está alinhada com seus componentes e resultados esperados?	<p>Se há consistência interna na lógica de intervenção da política pública e, caso não haja consistência, quais são as fragilidades no encadeamento entre recursos, ações, produtos e efeitos;</p> <p>Se foram identificados possíveis efeitos indesejados decorrentes da implantação;</p> <p>Se foram precisamente identificados os principais mecanismos necessários à realização da política pública, como programas do PPA, planos e formas de financiamento;</p> <p>Se o público-alvo foi precisamente delimitado e a ele foram associados os correspondentes produtos e efeitos esperados;</p> <p>Se o planejamento identificou e definiu os resultados esperados pela política;</p> <p>Se foi explicitado o estágio de referência inicial da política (linha de base) que servirá de subsídio para avaliação do resultado da política</p>

Em que medida o planejamento da política pública orienta a sua operacionalização?

Se há planos que traduzam o delineamento estratégico em termos operacionais, de forma a orientar os processos de implementação;

Se há cronogramas, detalhando os marcos e prazos para a realização das etapas intermediárias;

Se há precisa definição de responsabilidades por produtos e ações, incluindo as etapas intermediárias;

Se foram identificadas ordens de precedência para a realização de atividades e formas de interdependência entre atores diversos;

Se há alternativas para contingências caso ocorra algum evento imprevisto na estratégia de implantação da política;

Se foram previstos meios de controle, com monitoramento e avaliação de esforços e resultados ainda na fase de planejamento;

Se a elaboração dos planos contou com a participação das partes interessadas e, especificamente, dos atores responsáveis pela execução da política pública;

Se as partes interessadas e os atores responsáveis pela execução da política pública têm pleno conhecimento de suas atribuições;

Se a estratégia de implantação da política foi testada antes da sua efetiva implantação.

Como os responsáveis pela política pública definem e declaram as diretrizes, objetivos, metas, priorização, responsáveis, prazos e a orientação estratégica a que a política está alinhada?

Se há diretrizes estratégicas de governo que norteiam a política;

Se a política pública possui uma visão estratégica de longo prazo;

Se a definição dos objetivos é precisa para orientar a execução das ações;

Se os esforços e os resultados são passíveis de mensuração, considerando aspectos como viabilidade física, financeira e temporal;

Se as metas são exequíveis no horizonte temporal proposto para sua realização;

Se os objetivos da política são coerentes entre si;

Se os objetivos e as metas são coerentes com a visão estratégica da política;

Se a visão estratégica da política é coerente com as diretrizes governamentais mais amplas;

Se a ordem de prioridade dos objetivos está identificada, inclusive em termos de importância e urgência;

Se a ordem de precedência para a realização de objetivos e metas dependentes entre si está identificada;

Se foram definidos prazos para a realização dos objetivos intermediários e finais;

Se foram identificados os responsáveis pela consecução dos objetivos;

Se, nos casos de responsabilidade compartilhada, foram identificadas as competências próprias de cada ator;

Se foram realizados estudos para a definição dos objetivos;

Se foram contempladas evidências que suportem a escolha dos objetivos;

Se houve participação ou escrutínio do Parlamento na definição dos objetivos;

Se a sociedade civil participou da definição dos objetivos.

## Participação

### Questão de auditoria

### O que a análise vai permitir dizer

De que maneira ocorre a participação social e das partes interessadas no âmbito da política pública?

Se a participação social e das partes interessadas na política pública é formalizada ou acontece informalmente, mediante a solicitação dos agentes públicos;

Se as partes interessadas possuem acesso a informações técnicas e bases abertas de dados que os permitam participar efetivamente do desenvolvimento da política pública;

Se há a previsão de um espaço para facilitar a interlocução entre as diversas partes interessadas;

Se os processos decisórios da política pública preveem a participação social e das partes interessadas;

Em que momentos da política pública ocorre a participação social e das partes interessadas.

Em que medida os órgãos e entidades possuem capacidade organizacional e recursos suficientes para o adequado desenvolvimento da política pública?

Se as organizações possuem estrutura de pessoal qualificado e em quantidade suficiente para que todas as etapas da política pública possam ser adequadamente desenvolvidas;

Se as organizações têm conseguido prover os recursos materiais necessários ao desenvolvimento da política pública;

Se a política pública possui dotação orçamentária suficiente para cobrir todos os gastos previstos, bem como se há um planejamento orçamentário plurianual da política;

Se busca-se assegurar a adequada capacitação dos membros da alta administração e da gestão operacional, de modo que as competências necessárias à execução de suas atividades sejam desenvolvidas;

Se há a definição dos papéis e a distribuição das responsabilidades entre os membros dos conselhos, da alta administração e os gerentes, de modo a garantir o balanceamento de poder e a segregação de funções críticas; Se há a definição, de forma clara, dos procedimentos e regulamentos afetos a gestão da estrutura interna de governança, bem como os seguintes processos: elaboração, implementação e revisão de políticas; tomada de decisão, monitoramento e controle.

## Coerência e Coordenação

### Questão de auditoria

### O que a análise vai permitir dizer

Em que medida os diversos atores governamentais envolvidos com a política pública atuam de maneira coerente e coordenada entre si?

Se existe instância de coordenação para alinhar as ações dos diversos atores das políticas públicas;

Se existe normativo que instituiu e dá legitimidade a essa instância de coordenação;

Se a instância de coordenação contribui para o alinhamento das políticas públicas;

Como se dá a articulação entre os diversos atores da política pública e em que fases da política pública isso ocorre;

Quais são os canais de comunicação e consulta existentes para atender às necessidades dos diferentes interessados na política pública;

Se a estrutura de governança vigente na política pública é amplamente divulgada.

De que maneira ocorre a articulação entre as esferas de governo para que a política pública seja desenvolvida de maneira coesa e coordenada?

Se existe fórum de articulação entre as esferas de governo relativas à política pública;

Se existe normativo que formalize essa instância de coordenação;

Se existe participação das diversas esferas de governo na concepção, execução e avaliação da política pública;

Se há uma clara separação do papel de cada esfera na política pública de modo a evitar a sobreposição de esforços;

### Monitoramento e Avaliação

#### Questão de auditoria

#### O que a análise vai permitir dizer

Em que medida o sistema de monitoramento e avaliação da política pública está adequadamente estruturado para produzir informações com vistas a retroalimentar os processos decisórios de forma a favorecer o aprendizado e o aperfeiçoamento das ações para o alcance dos resultados?

Se há clareza quanto aos propósitos dos sistemas de monitoramento e da avaliação e seus principais demandantes;

Se há clara definição de atribuições e competências dos principais demandantes em relação as suas responsabilidades para produzir e utilizar as informações avaliativas;

Se há clara definição dos fluxos de comunicação das informações avaliativas de modo a promover a retroalimentação tempestiva no âmbito do ciclo de políticas públicas;

Se há indicadores-chave de monitoramento e avaliação da política;

Se há disponibilidade suficiente de dados confiáveis e relevantes para dar suporte aos relatórios de desempenho da política;

Se o sistema de monitoramento e avaliação da política dispõe de processos, procedimentos e meios suficientes (recursos financeiros, pessoas, estrutura etc) para assegurar o monitoramento e avaliação que forneça informações confiáveis, tempestivas e necessárias para a tomada de decisão.

### Gestão de Riscos e Controle Interno

#### Questão de auditoria

#### O que a análise vai permitir dizer



De que maneira os controles internos envolvidos possuem capacidade de identificação e de resposta aos principais riscos da política pública?

Se os riscos chave foram identificados, avaliados, documentados e considerados durante a formulação da política, e se foram apropriadamente comunicados aos respectivos responsáveis;

Se há definição e reconhecimento das responsabilidades de mitigação de riscos entre as várias partes responsáveis pela implementação da política, incluindo os processos de gerenciamento de riscos e controle interno;

Se há identificação, avaliação, tratamento, comunicação e monitoramento sistemático dos riscos durante a implementação da política;

Se há comunicação sistemática sobre riscos e problemas identificados durante as fases de formulação e implementação da política, bem como sobre as respostas e soluções adotadas e sua eficácia;

Se há planos de contingência, incluindo estratégias de saída para iniciativas de alto risco.

### Accountability

#### Questão de auditoria

Os arranjos para promoção da accountability preveem mecanismos e instrumentos adequados de comunicação e responsabilização, bem como para assegurar a transparência das ações e dos resultados da política pública?

#### O que a análise vai permitir dizer

Se há clara definição e formalização dos mecanismos e instrumentos para promoção da accountability pelos diversos órgãos responsáveis pela implementação da política, com padrões mínimos de transparência, comunicação e prestação de contas;

Se há unidade de comando no que diz respeito à responsabilidade pelos resultados da política e pela coordenação e esforços para alcançá-los;

Se existe de forma sistemática a documentação, registro e divulgação das ações, objetivos, metas, operações e resultados da política;

Se há um processo sistemático e formal de prestação de contas sobre as ações, operações e os resultados alcançados;

Se há mecanismos e instâncias de supervisão e controle capazes de impor a adoção de medidas corretivas e sanções (responsabilização) em casos de irregularidades;

Se existem canais formais de comunicação para receber e fornecer informações sobre as ações, objetivos, metas, operações e resultados das políticas

Se são divulgadas à sociedade, de forma clara,  
ampla e periódica, informações sobre as ações,  
operações e resultados alcançados;

Fonte: Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas, TCU, 2014.

### **Missão**

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo

### **Visão**

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável