



Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont)

SAULO GOUVEIA LINS

**DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE À AUDITORIA DE DESEMPENHO: UM  
PANORAMA DAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS NO PERÍODO DE  
2008 A 2016**

Brasília – DF  
2019

SAULO GOUVEIA LINS

**DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE À AUDITORIA DE DESEMPENHO: UM  
PANORAMA DAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS NO PERÍODO DE  
2008 A 2016**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont) da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Mensuração Contábil.  
Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade  
Orientador: Dr. André Nunes

Mestrando: **Saulo Gouveia Lins**

Orientador: **Dr. André Nunes**

Brasília – DF  
2019

SAULO GOUVEIA LINS

**DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE À AUDITORIA DE DESEMPENHO: UM  
PANORAMA DAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS NO PERÍODO DE  
2008 A 2016**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont) da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Data da defesa:

COMISSÃO EXAMINADORA:

---

Prof. Dr. André Nunes  
Orientador – PPGCont/CCA/FACE/UNB

---

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa  
PPGCont/CCA/FACE/UNB

---

Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo  
UFU

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
**Reitora da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen  
**Vice-Reitor da Universidade de Brasília**

Professora Doutora Adalene Moreira Silva  
**Decana de Pós-Graduação**

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de  
Políticas Públicas**

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes  
**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais**

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva  
**Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

## FICHA CATALOGRÁFICA

LINS, Saulo Gouveia

Da auditoria de conformidade à auditoria de desempenho: um panorama das Universidades Públicas Federais no período de 2008 a 2016/Saulo Gouveia Lins; orientador Professor Doutor André Nunes. - Brasília, 2019.

136 p.

Dissertação (Mestrado - Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, 2019.

1. Auditoria Governamental. 2. Auditoria de desempenho. 3. Eficiência das Universidades Federais. I. Nunes, Professor Doutor André, orient. II. Título.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Pesquisas anteriores sobre auditoria em diversos países .....	66
Quadro 2 – Pesquisas anteriores sobre auditoria pública no Brasil.....	68
Quadro 3 - Pesquisas anteriores sobre eficiência das IFES .....	69
Quadro 4 – Amostra de relatórios analisados .....	76
Quadro 5 – Descrição e orientação dos indicadores de desempenho .....	79
Quadro 6 - Relação entre IDH e orientação das auditorias das EFS .....	84

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Natureza das auditorias das CGU nas IFES.....	85
Tabela 2 - Resultados do Data Envelopment Analysis das IFES (2008-2016).....	88
Tabela 3 - Média do posicionamento (ranking) das IFES .....	92
Tabela 4 - Trajetória da Natureza da Auditoria das IFES Eficientes e Ineficientes.....	95
Tabela 5 - Predominância de auditoria de desempenho nas IFES Eficientes e auditoria de conformidade nas IFES Ineficientes .....	98

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relação entre os três tipos de auditoria.....	26
Figura 2 – Conceitos de eficiência e retorno de escala.....	82
Figura 3 - As dimensões do IDH.....	74

## RESUMO

Tendo em vista que a gestão pública demanda uma capacidade de monitoramento e controle mais efetiva por parte do Governo Federal e do Poder Legislativo e, principalmente, do controle social, o papel da auditoria pública ganha relevância, pois será o principal instrumento que proporcionará aos pagadores de impostos (*taxpayers*) uma segurança razoável de que a legislação será seguida pelos gestores públicos. Todavia, observa-se, não apenas na literatura, mas também no anseio dos administrados, que o atendimento ao *compliance* não é suficiente, uma vez que os desejos são ilimitados, e os recursos são escassos. Ou seja, é necessário que a administração pública seja gerida sob o manto da eficiência, eficácia e efetividade. Neste contexto, destaca-se a importância da auditoria no setor público, pois, se transcende a avaliação da conformidade legal, e a auditoria pública passa a ser um componente poderoso de indução da eficiência na administração pública. Assim, busca-se nesta pesquisa verificar se há evidências empíricas de que a auditoria pública tem ampliado os seu escopo, iniciando-se em avaliações de *compliance*, e, à medida que o gestor alcança maturidade, ou seja, se torna mais eficiente, a auditoria passa a priorizar avaliações de desempenho. Assim, no contexto da auditoria pública, especialmente quanto à evolução do seu papel de verificação de *compliance* com o objetivo de impulsionar a eficiência e busca por resultados no setor público, questiona-se se há uma ampliação do escopo (conformidade para desempenho) nas auditorias realizadas pela Controladoria-Geral da União (CGU) nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). Assim, o objetivo principal é analisar se existe uma alteração na trajetória nas auditorias realizadas pela CGU, da auditoria de conformidade para a auditoria de desempenho nas IFES no período de 2008 a 2016. A fim de atingir esse objetivo foi utilizada como metodologia a análise de conteúdo, aplicando-a em 289 relatórios de auditoria de contas anual da CGU realizadas em IFES. A partir dessa análise foi possível mensurar a natureza dos relatórios de auditoria, ou seja, se são orientados à conformidade ou à desempenho. Com o objetivo de relacionar a natureza das auditorias realizadas pela CGU nas IFES com o grau de eficiência das respectivas Universidades, foi necessário criar uma Proxy para eficiência utilizando a Análise Envoltória de Dados (Data Envelopment Analysis – DEA) com os indicadores do TCU. Após observar a média da Natureza das Auditorias, observa-se que no ano de 2008, 43,4% dos apontamentos nos relatórios se referiam a auditoria de desempenho e essa característica foi evoluindo a cada ano, até que, no último ano da série (2016), ficou evidenciada uma predominância de apontamentos referentes à desempenho de 75,9%. Desta feita, com base nesta pesquisa empírica, pode-se constatar que há uma trajetória ascendente das auditorias, partindo de conformidade até desempenho. Observou-se, também, que a CGU, ao realizar as auditorias de gestão nas Universidades consideradas eficientes, orientou os trabalhos em busca de avaliações referentes às atividades operacionais em detrimento de exames de conformidade legal. Assim, pode-se concluir que essas Universidades já avançaram, e alcançaram um grau alto de maturidade na execução administrativa, principalmente quanto às suas atividades-meio. Ou seja, em média, as auditorias de desempenho montaram 73% nas Instituições eficientes. Em contrapartida, nas IFES ineficientes, esse número atingiu, em média, 46%. Considera-se que os resultados obtidos nesta pesquisa são relevantes academicamente, principalmente por se tratarem de um assunto inovador, pois não há, na literatura, estudos sobre a alteração de escopo da auditoria pública, no que tange à auditoria de conformidade/desempenho.

**Palavras Chave:** Auditoria Governamental, Auditoria de Desempenho, Eficiência das IFES.

## ABSTRACT

Given that public management demands a more effective monitoring and control capacity from the Federal Government and the Legislative Power, and especially from social control, the role of public audit becomes relevant, as it will be the main instrument that will provide payers taxpayers a reasonable assurance that the legislation will be followed by public managers. However, it is observed, not only in the literature, but also in the desire of the administrated, that compliance care is not enough, since desires are unlimited and resources are scarce. That is, it is necessary that the public administration be managed under the cloak of efficiency, effectiveness and effectiveness. In this context, the importance of auditing in the public sector is highlighted, as the assessment of legal compliance is transcended, and public auditing becomes a powerful component of inducing efficiency in public administration. Thus, the aim of this research is to verify if there is empirical evidence that the public audit has broadened its scope, starting with compliance assessments, and as the manager reaches maturity, that is, becomes more efficient. audit prioritizes performance appraisals. Thus, in the context of public auditing, especially regarding the evolution of its compliance verification role with the objective of boosting efficiency and the search for results in the public sector, it is questioned if there is an extension of scope (compliance for performance) in audits. by the Federal Comptroller General (FCG) at the Federal Higher Education Institutions (FHEI). Thus, the main objective is to analyze whether there is a change in the course of audits performed by FCG, from compliance auditing to FHEI performance auditing from 2008 to 2016. In order to achieve this objective, the analysis of 289 FCG annual audit reports to FHEI. From this analysis it was possible to measure the nature of the audit reports, ie whether they are compliance or performance oriented. In order to relate the nature of the audits performed by FCG in FHEI with the degree of efficiency of the respective Universities, it was necessary to create a Proxy for efficiency using Data Envelopment Analysis (DEA) with TCU indicators. After observing the average of the Nature of Audits, it is observed that in 2008, 43.4% of the notes in the reports referred to performance auditing and this characteristic evolved each year, until, in the last year of the series ( 2016), there was a predominance of notes regarding the performance of 75.9%. This time, based on this empirical research, it can be seen that there is an upward trajectory of audits, from compliance to performance. It was also observed that the FCG, when conducting management audits in the Universities considered efficient, guided the work in search of evaluations regarding operational activities to the detriment of legal compliance examinations. Thus, it can be concluded that these Universities have already advanced, and reached a high degree of maturity in administrative execution, especially in relation to their activities. That is, on average, performance audits amounted to 73% in efficient institutions. In contrast, inefficient FHEI, this number averaged 46%. It is considered that the results obtained in this research are academically relevant, mainly because they are an innovative subject, since there are no studies in the literature about the evolution of public auditing, regarding compliance / performance auditing.

**Keywords:** Government Audit, Performance Audit, FHEI Efficiency.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	3
1.1	Objetivo Geral .....	5
1.2	Objetivos Específicos .....	5
<b>2</b>	<b>JUSTIFICATIVA</b> .....	6
<b>3</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	8
3.1	Perspectiva racional-instrumental .....	8
3.2	New Public Management .....	10
3.3	Auditoria pública e sua independência em auditorias de desempenho .....	12
3.4	NPM, auditoria pública e a explosão de auditorias .....	15
3.5	Tipos de Auditoria .....	18
3.6	Entidade Fiscalizadoras Superiores (EFS) e suas peculiaridades sobre os tipos de auditoria .....	19
3.7	A surgimento e transição da auditoria de desempenho .....	21
3.8	Auditoria de desempenho .....	23
3.9	Vantagens da auditoria de desempenho e seu papel como catalisadora de mudanças... ..	31
3.10	Críticas à auditoria de desempenho .....	36
3.11	Características de alguns países quanto à orientação das auditorias .....	39
3.11.1	França .....	39
3.11.2	Espanha .....	39
3.11.3	Grécia .....	41
3.11.4	Estônia .....	42
3.11.5	Reino Unido .....	43
3.11.6	Austrália .....	44
3.11.7	Estados Unidos da América .....	46
3.11.8	China .....	47
3.11.9	Indonésia .....	49
3.11.10	Malásia .....	50
3.11.11	Noruega .....	51
3.11.12	Itália .....	53
3.11.13	Alemanha .....	54
3.11.14	Canadá .....	55
3.11.15	Dinamarca .....	57
3.11.16	Bélgica .....	58
3.11.17	Brasil .....	59
3.12	Eficiência no setor público e ferramentas para mensuração .....	60
3.13	Prestação de Contas e indicadores de desempenho das IFES .....	62
3.14	Pesquisas anteriores .....	65
<b>4</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	73
<b>5</b>	<b>ANALISE DOS RESULTADOS</b> .....	83
5.1	Trajatória da natureza da auditoria das IFES (2008-2016) .....	84
5.2	Eficiência das IFES .....	87
5.3	Trajatória das auditorias nas IFES eficientes e ineficientes .....	95
5.4	Predominância de auditoria de desempenho nas IFES mais Eficientes e auditoria de conformidade nas IFES Ineficientes .....	96

5.5 Natureza da auditoria em outros países .....	83
<b>7 REFERÊNCIAS</b> .....	<b>102</b>
<b>APÊNDICES</b> .....	<b>118</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil a transparência da gestão pública, também conhecida como *disclosure*, iniciou o seu marco legal a partir da promulgação da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal — LRF). Após a consolidação dessa norma, os atos de gestão pública passaram a demandar uma capacidade de monitoramento e controle mais efetiva por parte do Poder Executivo e, principalmente, do Poder Legislativo, detentor da prerrogativa de exercer o controle externo, auxiliado pelo tribunais de contas, possibilitando, assim, a adoção do controle social. Prosseguindo nessa tendência, outros normativos surgiram no arcabouço Legal, como a Lei da Transparência (nº 131/2009) e a Lei de Acesso à Informação Pública (LAI), Lei nº 12.527/2011, intensificando a exigência e necessidade de divulgar as informações públicas, contribuindo decisivamente para a responsabilização dos gestores e para o aumento do controle social.

Nesse contexto, o papel da auditoria pública ganha relevância, pois será o principal instrumento que proporcionará aos pagadores de impostos (*taxpayers*) uma segurança razoável de que a legislação será seguida pelos gestores públicos. Esse papel verificador da aderência às normas, também muito comum na iniciativa privada, denomina-se *compliance*.

Todavia, observa-se, não apenas na literatura, mas também no anseio dos administrados, que o atendimento ao *compliance* não é suficiente, uma vez que os desejos são ilimitados, e os recursos são escassos. Ou seja, é necessário que a administração pública seja gerida sob o manto da eficiência, eficácia e efetividade.

Neste contexto, destaca-se a importância da auditoria no setor público, pois, se transcende a avaliação da conformidade legal, e a auditoria pública passa a ser um componente poderoso de indução da eficiência na administração pública. Salienta-se, também, que o conflito de agência observado no setor público é mais acentuado que nas empresas, uma vez que a quantidade de *principals* é bem maior que a quantidade de acionistas em uma empresa. Fruto disso, pode-se destacar o papel da auditoria pública como uma agente que pode propiciar a redução dos desvios de conduta.

Nessa senda, propõe-se um problema de pesquisa subjacente: há evidências de que a auditoria pública tem alterado o seu escopo, iniciando-se em avaliações de *compliance*, e, à medida que o gestor alcança maturidade, ou seja, se torna mais eficiente, a auditoria passa a priorizar avaliações de desempenho? A fim de responder a essa questão, foi investigado, nesta pesquisa, se em países que já atingiram um elevado grau de desenvolvimento, com base no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), as suas

respectivas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) realizam mais auditorias de desempenho que auditorias de conformidade. Como observado no decorrer desta pesquisa, será confirmado que os países mais bem ranqueados no IDH possuem uma auditoria pública mais orientada a desempenho e resultados. Com o objetivo de aprofundar nessa constatação, buscou-se realizar uma pesquisa empírica em instituições no Brasil.

No Estado Brasileiro a atuação do Controle Externo está a cargo do Congresso Nacional, contudo é exercido pelo Tribunal de Contas da União, conforme preconizado no artigo 71 da Constituição Federal. Ainda de acordo com o mandamento constitucional, ao Tribunal de Contas da União compete julgar as contas de todos os administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, e as contas daqueles que derem causa a perdas, extravio ou outra irregularidade que resulte prejuízo ao erário público (BRASIL, 1988).

A Constituição Federal (CF) de 1988, utilizou a terminologia “sistemas de controle interno”, os quais exercem a fiscalização, em conjunto com os órgãos de controle externo. A CF dividiu as responsabilidades dos sistemas de controle interno, no âmbito da União e de suas entidades da administração direta e indireta, em fiscalizações das áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Já o artigo 74, a Carta Magna definiu as finalidades dos sistemas de controle interno de cada Poder – Legislativo, Executivo e Judiciário – que deverão ser constituídos por cada um deles de forma integrada (BRASIL, 2017a).

O órgão central de Controle Interno do Poder Executivo é a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Considerando que o controle interno caracteriza-se como uma estrutura independente e objetiva de avaliação e de consultoria, o mesmo foi desenhado para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, deve auxiliar os gestores públicos a atingirem seus objetivos, utilizando-se uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (BRASIL, 2017a).

Assim, no contexto da auditoria pública, especialmente quanto à evolução do seu papel de verificação de *compliance* com o objetivo de impulsionar a eficiência e busca por resultados no setor público, destaca-se o principal problema desta pesquisa: há uma alterações do escopo (conformidade para desempenho) nas auditorias realizadas pela CGU nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES)?

Conforme preconizado no artigo 2º do Decreto nº 5.773/2006, o Sistema Federal de Ensino Superior é compreendido pelas instituições de educação superior da iniciativa privada e pelas IFES, as quais são dotadas de autonomia para gerenciar suas atividades, sob o enfoque Legal. Em que pese as IFES serem autarquias e possuírem um certo grau de autonomia, como toda a administração pública, estão, também, sujeitas ao controle interno e externo. Este fato não reduz a sua autonomia, pelo contrário, aumenta-se a discricionariedade para se alocar os recursos nas áreas mais prementes, a cargo dos gestores.

Considerando a importância das IFES para o desenvolvimento da educação no Brasil, e que as mesmas, em um cenário de recursos escassos, necessitam ser eficientes no atingimento de seus objetivos institucionais, esta dissertação estuda diversos aspectos desta relação entre o controle interno, as auditorias e as particularidades dos dois tipos de auditoria, de regularidade e de desempenho.

Para realização do deste trabalho será necessário classificar as IFES em uma escala de eficiência com relação as características da auditoria. Tendo em vista que a eficiência refere-se à relação entre os resultados alcançados e os recursos despendidos, ou seja, é a capacidade de um gestor gerar mais produtos utilizando menos insumos, classificou-se as IFES em dois clusters: IFES eficientes e IFES ineficientes.

## **1.1 Objetivo Geral**

Verificar se existe uma alteração no escopo da trajetória nas auditorias realizadas pela CGU, da auditoria de conformidade para a auditoria de desempenho, nas IFES no período de 2008 a 2016.

## **1.2 Objetivos Específicos**

Verificar se em países que já atingiram um elevado grau de desenvolvimento, com base no IDH, ou seja, executam suas despesas eficientemente, há predominância de auditorias de desempenho em detrimento a auditorias de conformidade.

Entender a trajetória das auditorias de gestão realizadas pela CGU nas IFES, com foco nas inter-relações entre a auditoria de conformidade/desempenho e a sua relação com a eficiência das IFES.

Identificar se nas IFES mais eficientes há predominância de recomendações de auditoria referentes a desempenho em relação às recomendações concernentes a *compliance*.

## 2 JUSTIFICATIVA

A auditoria no setor público é composta por diversos fatores que determinam a sua notoriedade, principalmente para a sociedade. Considerando a sua importância, e a necessária evolução de qualquer tipo de processo, o fenômeno a ser pesquisado é a alteração no escopo da auditoria governamental.

A literatura central que incentivou esta pesquisa foi o trabalho seminal de Power: “Audit Society” (POWER, 1997). Nesse trabalho o autor traz, de forma inovadora, que a quantidade de auditorias, ou seja, a disseminação de uma mentalidade de auditoria dissociada de seus resultados reais não é relevante. Dessa forma, a partir desse fenômeno, esta pesquisa busca, com base em evidências empíricas, e na própria literatura, confirmar a questão da alteração do escopo da auditoria governamental, sugerindo que a auditoria de desempenho é o caminho do aperfeiçoamento da auditoria, uma vez que busca avaliar os “resultados reais”.

Considerando a relevância da auditoria pública, sugere-se que a investigação da alteração do escopo é fundamental para a sociedade, uma vez que a qualidade na prestação de serviços públicos é determinante para o bem estar das pessoas. Ressalta-se que, para diversos autores, os auditores governamentais atuam como *watchdogs* (cães-de-guarda) do serviço público (DESMEDT *et al.*, 2017; FUNKHOUSER, 1997; MORIN; HAZGUI, 2016).

O problema de pesquisa relaciona o contexto social com o meio acadêmico, pois, considerando a questão da importância social da auditoria pública, descrita acima, observa-se que a Academia tem investigado cada vez mais a eficiência e o impacto de serviços públicos prestados à população. Nesse sentido, este trabalho tem como inovação a investigação da relação entre eficiência e auditoria, especialmente, se a auditoria acompanha a tendência de maturidade da gestão, tendo como foco a gestão das IFES.

A relação da pesquisa entre os planos teórico e prático será observada sob a perspectiva racional-instrumental, especialmente quanto a aprendizagem organizacional imposta pela auditoria. Sob a ótica da perspectiva racional-instrumental, é possível

explicar que o impacto causado pelas auditorias, principalmente as de desempenho, devido à intervenção que, provavelmente, será percebida e implementada na melhoria da aprendizagem organizacional, sustentará as mudanças nas estruturas e regras da organização e podem trazer alterações desejadas no comportamento do gestor (ARGYRIS, 1999).

Assim, a fim de investigar a alteração do escopo da auditoria pública no Brasil, considerou-se a disponibilidade para obtenção de dados essenciais para a pesquisa, como: indicadores de desempenho (eficiência) e relatórios de auditoria da CGU. A fim de esta pesquisa se tornar viável, devido à possibilidade de obtenção dos dados referentes à eficiência e referente aos relatórios de auditoria acerca das IFES, resolveu-se delimitar a investigação nessas entidades.

Tendo em vista a importância da educação de ensino superior, fundamental como estratégica para o desenvolvimento social e econômico de qualquer país, e que as IFES desempenham papel pujante no desenvolvimento científico e tecnológico do país, responsável por, aproximadamente, 90% da produção científica brasileira (MELONIO, 2017) justifica-se a importância de analisar a eficiência de gestão de tais Instituições, bem como, o nível de auditoria realizado pela CGU. Ressalta-se que Braga afirma que:

a auditoria já foi um instrumento voltado exclusivamente para a detecção de erros e fraudes, avançou no sentido preventivo e orientador, como um elemento externo de auxílio a gestão, de forma sistemática, documentada e independente, sendo essa informação gerada um produto a ser encaminhado a um destinatário interessado (Braga, 2011,p.10).

Assim para atingirmos os objetivos propostos na dissertação, após esta introdução, apresentamos na parte três o referencial teórico, que traz um arcabouço completo sobre auditoria pública, com base na literatura nacional e, principalmente, internacional. Na parte quatro temos a metodologia empregada nesta pesquisa. Na parte cinco temos a análise dos dados e os resultados. E, finalmente, as considerações finais, que apontam para a confirmação de que há uma tendência de alteração de escopo da auditoria pública, partindo do *compliance* rumo à auditoria de desempenho.

### 3 REFERENCIAL TEÓRICO

#### 3.1 Perspectiva racional-instrumental

A fim de investigar a alteração de escopo da auditoria pública e a sua influência na administração pública, neste trabalho busca-se analisar a alteração da auditoria pública sob a perspectiva teórica racional-instrumental. Segundo Christensen *et. al.* (2007) essa perspectiva teórica é usada para desenvolver hipóteses que pressupõem que a auditoria causa impactos positivos. A perspectiva racional-instrumental foi escolhida devido a seu potencial de explicar os impactos das auditorias apresentados na pesquisa de Reichborn-Kjennerud e Johnsen (2015), que, por meio de estudos empíricos, afirmam que os pressupostos subjacentes da proposição da “sociedade da auditoria”, causam impactos predominantemente simbólicos na auditoria, bem como, impactos instrumentais, devido à obrigatoriedade da auditoria do setor público.

Em uma organização hierárquica, há a suposição de uma relação principal-agente em que o principal controla eficientemente o agente e o agente é responsável perante o principal. Os sistemas são construídos para orientar e controlar esses atores racionais. Na administração pública tradicional e na *New Public Management* (MPN), vários incentivos e instrumentos organizacionais são usados para conduzir os atores na direção desejada, principalmente a auditoria (STRØM, 2000).

Neste sistema, supõe-se que as instituições de auditoria aumentam a responsabilização e melhoram, indiretamente, as operações do auditado, enquanto a aprendizagem é um objetivo secundário, mas, igualmente importante (REICHBORN-KJENNERUD; JOHNSEN, 2015). Ainda assim, uma ligação lógica entre prestação de contas e desempenho, entendida como melhorias na administração pública, não foi demonstrada cabalmente (DUBNICK, 2005; FUNKHOUSER, 2011; LONSDALE, J.; BECHBERGER, 2011). Put (2011) afirmou que a agenda de melhoria é claramente incompatível com demandas por responsabilidade, a qual é baseada em normas claras, enquanto a melhoria depende da explicação. Ao mesmo tempo, relatórios baseados em explicações podem ser concebidos como menos legítimos do que relatórios baseados em normas. Essa agenda conflitante cria dilemas para os auditores (REICHBORN-KJENNERUD; JOHNSEN, 2015). Assim, há, portanto, um paradoxo de responsabilização: a responsabilização pode diminuir ou aumentar o desempenho organizacional.

O objetivo (racional) da auditoria é facilitar a responsabilidade e a melhoria administrativa, conforme explicado anteriormente. Os relatórios de auditoria, com os processos e debates que os acompanham, devem facilitar o aprendizado organizacional. Aprendizagem organizacional significa que as informações de auditoria fornecem aos diferentes interessados novas informações sobre o potencial de ação que eles podem ou não usar para fazer mudanças (REICHBORN-KJENNERUD; JOHNSEN, 2015). Os relatórios de auditoria podem ser usados para responsabilizar alguém e para recomendar mudanças. Nesta cadeia hierárquica de controle, o Parlamento é o agente do povo e o governo é o agente do Parlamento (LÆGREID, 2014). Assim, espera-se que os auditados façam alterações obedientes às conclusões nos relatórios de auditoria, porque as entidades de auditoria estão realizando um controle independente e legítimo da administração pública em nome dos Parlamentos. Desta forma, há a hipótese de que os auditados farão mudanças como resultado das auditorias, que seria a propulsora da aprendizagem organizacional, à luz teórica da perspectiva racional-instrumental.

Diferentes tipos de controle produzem diferentes tipos de aprendizado organizacional. Na perspectiva racional instrumental, dois tipos diferentes de aprendizado podem ser identificados: aprendizado de laço único e duplo (ARGYRIS, 1999). Nos casos em que a lógica de um auditor se concentra na conformidade, isso levará ao aprendizado de circuito único; enquanto uma lógica focada na explicação e compreensão do desempenho tem o potencial de levar à aprendizagem de ciclo duplo (REICHBORN-KJENNERUD; VRANGBÆK, 2016). O aprendizado de circuito único envolve tentativas repetidas de resolver o mesmo problema sem qualquer tentativa de alterar os sistemas gerais de solução de problemas ou seus objetivos, enquanto o aprendizado de circuito duplo ajuda a redefinir os sistemas e objetivos que definem como os problemas devem ser resolvidos (REICHBORN-KJENNERUD; VABO, 2017).

De uma perspectiva instrumental racional, há outro aspecto da aprendizagem organizacional: situações em que há falta de vontade de implementar mudanças recomendadas. Isso pode ocorrer se mudanças potenciais ameaçarem interesses de grupos específicos, ou se eles trabalharem de forma contrária às agendas políticas (REICHBORN-KJENNERUD, 2014). Em tais casos, as entidades auditadas podem fazer mudanças simbólicas em vez de mudanças reais que melhoram os sistemas e práticas. Mesmo nos casos em que as recomendações da auditoria são altamente relevantes, pode haver razões políticas para que os auditados não façam mudanças reais. Essas limitações da aprendizagem organizacional vêm da perspectiva cultural-institucional, onde a

aprendizagem é considerada um processo socialmente construído e não técnico (CHRISTENSEN; LÆGREID; RONESS, 2004).

Um ramo da literatura de aprendizagem organizacional analisa quais os tipos de intervenção que provavelmente serão eficazes na melhoria da aprendizagem organizacional. Argyris (1999) sustenta que mudanças nas estruturas e regras em uma organização podem trazer mudanças desejadas no comportamento, bem como, os sistemas de controle podem, por outro lado, também levar a um comportamento disfuncional que dificulta a melhora.

Destarte, esta pesquisa, sob a ótica teórica da Perspectiva racional-instrumental, observará o fenômeno estudado (alteração do escopo da auditoria pública) a fim de explicar que a auditoria, principalmente a de desempenho, deve ser vista como um mecanismo que contribui para a aprendizagem, melhoria e mudança das organizações por meio da aprendizagem organizacional, sem deixar de aplicar a responsabilização dos gestores.

### **3.2 New Public Management**

Desde o final da década de 1970, uma nova tendência começou a se desenvolver, particularmente no Reino Unido, na Austrália e na Nova Zelândia, mais conhecida como Nova Gestão Pública (NPM – *New Public Management*) (KONTOGEORGA, 2019). Essa nova gestão pública propõe o abandono da burocracia e a adoção de práticas inovadoras do setor privado aplicado ao Público. Isto é, uma mudança no foco dos órgãos públicos, de processos para resultado de processos (HOOD, 1995). Os benefícios esperados dessa mudança incluem a redução dos custos operacionais das organizações públicas, a melhoria de sua eficiência e a responsabilização dos funcionários públicos (HOQUE, Z.;MOLL, 2001).

Com o advento da New Public Management a importância das EFS (Entidades Fiscalizadoras Superiores) emergiu da tendência evolucionista na gestão de assuntos públicos, que cresceu exponencialmente durante a década de 1980, especialmente em países que utilizam o sistema de governo de Westminster<sup>1</sup>, tais como: Austrália, Canadá,

---

<sup>1</sup> É um sistema próprio do Reino Unido e de alguns países, principalmente ex-colônias e Estados-membros da Comunidade britânica. Principais características: 1 – Concentração do Poder Executivo em gabinetes unipartidários de maioria mínima; 2 – Gabinete dominante em relação à legislatura; 3 – Sistema bipartidário; 4 – Sistema de eleições majoritário e desproporcional; 5 – Pluralismo de grupos de interesse; 6 – Governo unitário e centralizado; 7 – Concentração do poder legislativo numa legislatura unicameral; 8 – Flexibilidade constitucional; 9 – Ausência de revisão constitucional; e 10 – Um banco central controlado pelo Poder Executivo (LIJPHART, 2003).

Nova Zelândia e Reino Unido (MORIN, 2011). A autora entende que esta mudança implicou claramente na aceitação de novos paradigmas para a administração pública.

Nascida do desejo de Margaret Thatcher, que se tornou primeira-ministra do Reino Unido em maio de 1979, cujo objetivo era reduzir o domínio do Estado, a reforma da administração britânica iniciou-se com os alvos prioritários focados em três dimensões: primeiro, o poder público, principalmente no que se refere à prestação de serviços, que deveria ser reduzido para tornar o aparato estatal mais responsivo à direção política; segundo, práticas de gestão do setor privado deveriam ser introduzidas à realidade pública para promover economia e eficiência no governo; e terceiro, a liberdade dos cidadãos seria reforçada para combater o predomínio do controle estatal sobre a concepção e a prestação de serviços públicos (AUCOIN, 1995).

Conforme descreve Azuma (2005), um aspecto proeminente da NPM é o foco no aprimoramento do desempenho, tema recorrente na reforma do setor público, o qual envolve concomitantemente a melhoria do desempenho e o aumento da qualidade da prestação de contas. Alguns autores argumentam que a implementação de medidas de desempenho tem sido muitas vezes o elo crítico que impacta o sucesso ou fracasso de programas governamentais (LONG;FRANKLIN, 2004).

A pluralidade de estratégias da reforma da NPM teve como objetivo transformar sistemas administrativos burocráticos, principalmente na implementação dos verbos "manter, modernizar, comercializar e minimizar" (POLLITT; BOUCKAERT, 2004). Ainda para os autores, transformar a burocracia weberiana tradicional em organizações flexíveis, econômicas e eficazes, como empresas privadas, resultou no que alguns pesquisadores chamam agora de Estado neo-weberiano, visto na Bélgica, Finlândia, França e Holanda. Os países reformadores neo-weberianos introduziram orçamentos de desempenho, flexibilidade de pessoal, ampla descentralização e devolução de autoridade e padrões de qualidade para prestação de serviços.

Equilibrar a independência com o controle é um tópico clássico no campo da pesquisa do setor público e a New Public Management despertou um novo interesse na auditoria de desempenho, principalmente na avaliação de metas de desempenho e indicadores de sucesso, bem como em sistemas de controles internos (GENDRON, YVES; COOPER; TOWNLEY, 2007). Monfardini e Von Maravic (2012) explicam que nas duas últimas décadas quase todos os governos nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) implementaram algum tipo de reforma da New Public Management (NPM). Esta "onda de modernização" mudou, em muitos casos, a forma de como os governos e as autoridades locais operam políticas

públicas e, eventualmente, também o regime de auditoria (MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012). Embora a doutrina do NPM não prescreva uma lista bem definida de medidas de reforma, a caixa de ferramenta estereotipada inclui privatização, desregulamentação, terceirização, competição de prestação de serviços, centros de serviços semiautônomos e, particularmente, reformas do governos centrais, agências executivas, aumento de atenção aos *taxpayers* e emprego de gestores profissionais (LAPSLEY, 2008).

O desempenho do setor público tem estado no centro do debate sobre gestão pública juntamente com o aumento das reformas da NPM impulsionadas por crises econômicas e fiscais recentes (RAUDLA *et al.*, 2016). Os autores afirmam que o setor público, em todo o mundo, tem estado sob constante pressão para melhorar seu desempenho em busca de mais eficiência e eficácia para reviver a confiança dos cidadãos nas instituições públicas.

Na França, por exemplo, a principal inovação que a NPM trouxe para a administração foi a introdução de conceitos que visavam a estabelecer objetivos de medir resultados (MORIN, 2011). Essa reforma visava, principalmente, a facilitar a transição da administração francesa de uma cultura de meios para uma cultura de resultados, o que foi um passo importante em direção à "ideologia" da nova administração pública. Ainda de acordo com Morin (2011), essa mudança de cultura foi retratada pelos "defensores" dessa ideologia como uma passagem obrigatória para a implementação das reformas previstas. De acordo com Aucoin (1995), a NPM foi impulsionada pelas mesmas forças advindas da gestão do setor privado, ou seja, uma maior necessidade de apresentar resultados em termos da relação entre receitas e despesas, por um lado, e aumento da demanda por produtos e serviços de qualidade, por outro. Preocupações com economia e eficiência receberam uma nova prioridade na gestão pública. Um dos principais focos do NPM está no desempenho ou nos resultados. Nesse contexto, os governos tinham poucas escolhas a não ser tentar fazer mais com menos e exigir ênfase crescente nos resultados (AUCOIN, 1995).

### **3.3 Auditoria pública e sua independência em auditorias de desempenho**

A auditoria é uma ferramenta que tem como um de seus objetivos avaliar a gestão pública a qual é exarado um parecer apresentando recomendações de medidas corretivas e preventivas. Assim, a auditoria é:

O conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle em busca de melhor alocação de recursos, não só atuando para corrigir desperdícios, como inibir a impropriedade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial (CASTRO, 2009, p.376)

Corroborando com Castro (2009), Braga (2011) afirma que a auditoria é uma artefato do campo público/privado e, na seara pública, recebe de alguns autores a alcunha de Auditoria Governamental. O Tribunais de Contas da União denomina a auditoria governamental como um:

processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado (BRASIL, 2010a, p. 13) .

Esses procedimentos devem estar, invariavelmente, revestidos por análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações fidedignas, devidamente suportadas por evidências. Os principais critérios a serem avaliados em um trabalho de auditoria no setor público são os critérios de:

legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e preservação do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública (BRAGA, 2011. p.9).

De acordo com Skærbæk (2009) grande parte da literatura existente, define que nem sempre os auditores públicos possuem o papel de "auditor independente". Power (1996) sugere que a auditoria é uma atividade que envolve dois tipos principais de processos: a negociação de uma base de conhecimento legítima e institucionalmente aceitável; e a criação de ambientes receptivos a esta base de conhecimento. Essas declarações chamam a atenção para o caso de que a auditabilidade é uma conquista que pressupõe ações por parte dos auditores. Power (2003b), posteriormente expressa, em um sentido generalizado, que a “auditabilidade” deve ser construída como uma série de técnicas aceitáveis e legítimas ao caracterizar o processo de tornar as coisas auditáveis como uma "construção de fatos", e ele define que no processo de auditoria devem ser aplicados vários métodos (principalmente estatísticos) para verificar os dados divulgados pelos auditados, para, assim, haver uma independência comprovada.

Debates acalorados sobre a independência do auditor acompanharam as reformas da NPM e, tradicionalmente, os auditores estatais são classificados como “independentes” (SKÆRBÆK, 2009). Contudo, ainda segundo o autor, devido à NPM,

em vários países os auditores desenvolveram habilidades da administração pública econômica, eficiente e eficaz a fim de envidar esforços para aumentar a responsabilidade e responsabilização interna e externa do órgão.

Para que os auditores públicos realizem auditorias voltadas ao desempenho dos órgãos, ou seja, no contexto da NPM cujo objetivo é transformar o setor público, faz-se necessário criar uma base de conhecimento que estará intimamente relacionada à formulação de políticas públicas (SKÆRBÆK, 2009).

Gendron, Cooper e Townley (2001) realizaram uma pesquisa como a base de conhecimento de auditoria de desempenho e descobriram que o escritório de auditoria, à medida que se aproximava da NPM, utilizava seu relatório anual como meio para construir (ampliar) os limites de independência do auditor, utilizando discursos e narrativas para afetar percepções e comportamentos do público. Suas descobertas sugerem que a Auditoria Pública pode mover os limites em relação à independência e às atividades nas quais os auditores podem se engajar.

Em resposta a tais debates, Power (2003b) assinala que deve-se reconhecer que um certo grau de dependência do auditor em relação ao auditado é desejável e necessário. Em uma pesquisa posterior, Gendron, Cooper e Townley (2007) concentraram-se no desenvolvimento do conhecimento dos auditores nos seus esforços para expandir o seu corpo de técnico para novas áreas. Eles descobriram que os auditores públicos estavam desenvolvendo expertise para orientar e implementar as reformas da NPM, principalmente no que se refere à instalação de sistemas de medição de desempenho. Tais contribuições informam que a auditoria está sujeita a mudanças e os auditores estão envolvidos com os esforços para expandir e estabilizar as bases de conhecimento, metodologias e tecnologias de auditoria. Além disso, Skærbæk (2009) anotou que a auditoria é influenciada pelos ambientes em que ela opera e que ela constrói esses ambientes enquanto interage com o auditado. No entanto, garantir o desenvolvimento da prática de auditorias aos moldes da NPM, ou seja, tornar a eficiência auditável do setor público em práticas rígidas e objetivas, é uma tarefa dispendiosa e demorada e essas tentativas podem até ser resistidas e permanecerem controversas.

Nesse contexto, Reichborn-Kjennerud (2015) afirma que nos últimos 30 a 40 anos as sociedades ocidentais modernizaram-se cada vez mais de acordo com as doutrinas da NPM. O regime do MPN envolveu o aumento de privatizações de serviços públicos, o que, por sua vez, resultou em maior uso dos mecanismos de auditoria e controle. Extremamente citado por pesquisadores, em seu livro, *The Audit Society*, Power (1997)

afirma, no entanto, que controles e/ou auditorias são apenas rituais de verificação com o objetivo de assegurar certeza suficiente de algo, mas sem efeito real para a organização.

Assim, Power (2003a) afirma que na literatura de auditoria desenvolvida a partir de Pentland (1993), tendo principalmente a auditoria de conformidade em mente, a auditoria é um processo de purificação que culmina principalmente na opinião de auditoria “limpa” para consumo externo. Strathern (2006) também chamou a atenção para o fato de que a auditoria pode contribuir para o bom funcionamento das organizações por meio do seu poder de purificar os princípios das organizações, a qual pode incluir tecnologias contábeis em conjunto com o auditado.

O impacto das auditorias é um problema contestado por vários pesquisadores, alguns deles afirmam que o controle pode funcionar contra melhorias, enquanto outros argumentam que o controle aumenta a confiança e o desempenho (REICHBORN-KJENNERUD, 2015). Por outro lado, Fukuyama (2014) afirma que a confiança reduz os custos de transação e, assim, aumenta a eficiência e o desempenho, em contrapartida que Ossege (2012) descreve que os resultados reais provavelmente dependerão da maneira de como os controles são implementados.

Em consequência da Nova Gestão Pública, advém o surgimento da auditoria de desempenho como uma força cada vez mais influente no setor público. Numerosos Escritórios-Gerais de Auditoria têm procurado assegurar que suas atividades sejam consistentes com o setor público em adesão às reformas (GENDRON, Y.; COOPER; TOWNLEY, 2001). Assim, de acordo com Power (2003a) os auditores perceberam que precisam se envolver mais de perto com o auditado, proporcionando um engajamento que contribuiu para que as atividades dos auditores do setor público envolvam-se cada vez mais com a formulação de políticas, o que não é isento de problemas. Mais tarde, Gendron, Cooper e Townley (2007) analisaram as estratégias dos auditores para se tornarem reconhecidos como possuidores de expertises alinhadas à NPM e Funnell (2003) descreveu a influência condicional da auditoria em um caso em que a Auditoria-Geral da Austrália foi criticada ao se engajar em auditoria de desempenho. Desta forma, Skærbæk (2009) observou que existem grandes variações no grau de envolvimento dos auditores de desempenho em relação aos auditados, e conclui que é necessário mais pesquisas para se saber sobre os papéis exercidos pelos Escritórios de Auditoria no mundo.

### **3.4 NPM, auditoria pública e a explosão de auditorias**

De acordo com Monfardini e Von Maravic (2012), Michael Power introduziu o conceito de "explosão de auditoria" por meio de sua obra sua mais conhecida no mundo acadêmico: "Audit Society" (POWER, 1997). O autor criticou a sociedade de auditoria pois, em seu viés, parecia ser um sistema dirigido ideologicamente para disciplinar os gestores em vez de promover a responsabilização e, portanto, no contexto da retórica da NPM, enganoso. O autor elaborou a ideia de uma sociedade de auditoria na qual a explosão de auditoria se consolida, tornando-se sistêmica e generalizada. Para Power (2007), quantificar a quantidade de auditorias em andamento não é suficiente, pois incentiva a disseminação de uma mentalidade de auditoria dissociada de seus efeitos reais sobre a responsabilidade do setor público. Portanto, esse conceito confuso de auditoria não deve ser entendido como uma reação natural a um problema bem definido da responsabilidade, em vez disso, o próprio conceito cria, constitui e molda a percepção pública para a qual é uma solução.

O fenômeno descoberto por Power também é apontado no trabalho de Reichborn-Kjennerud e Johnsen (2015) os quais descreveram um desenvolvimento em direção à sociedade de auditoria. Tal desenvolvimento em direção a uma sociedade de auditoria é visto como uma consequência da NPM que, por sua vez, resultou em mais uso de mecanismos de auditoria e controle (POWER, 2003a). O próprio Power, bem como outros autores, posteriormente, discutiram essa ideia e hipótese da explosão da auditoria (BOWERMAN; RABY; HUMPHREY, 2000; MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012; POWER, 2003b).

A ideia básica na teoria da sociedade de auditoria é de que as auditorias são, em grande parte, rituais que produzem conforto sem fornecer impactos benéficos para a sociedade (BOVENS; SCHILLEMANS; HART, 2008). O oposto é que as auditorias de desempenho afetam e contribuem para a eficácia, eficiência e responsabilidade do setor público. Contudo, há pouco conhecimento baseado em evidências para apoiar qualquer uma dessas afirmações (WEETS, 2011).

Morin (2011) também ressalta a grande transformação sugerida por Power (1997) que afetou as Administrações Públicas a partir dos anos 80: a "explosão de auditoria". O autor descreveu esse fenômeno como um investimento maciço que as empresas britânicas e norte-americanas realizaram na indústria de auditoria. Power (1997) sustenta, ainda, que esta explosão de auditoria influenciou severamente as transformações das concepções de administração e rompeu o paradigma da divisão público-privada.

Diversos autores concordam que os órgãos de auditoria pública responderam às reformas (NPM) por aclimação institucional, processual e cultural

(ENGLISH;SKÆRBÆK, 2007; POLLITT, 2003). O aumento da coprodução de bens e serviços públicos por organizações públicas, privadas e sem fins lucrativos parece representar desafios adicionais aos sistemas de auditoria pública que, supostamente, combatem as tendências centrífugas de agências descentralizadas e empresas públicas (HOOD, 1995; POLLITT, C; BOUCKAERT, 2004). A introdução de auditorias de desempenho tem sido vista como uma consequência da reforma administrativa (BARZELAY, 1997; POLLITT; SUMMA, 1999). Ressalta-se que a explosão de auditoria, que não deve ser confundida com a qualidade da auditoria é evidenciada em países como o Reino Unido, os Estados Unidos e a Austrália (LAPSLEY, 2008).

Conforme descreve Monfardini e Von Maravic (2012) a *New Public Management*, sozinha, não pode explicar a direção, presença ou ausência de mudança da auditoria governamental. A reforma da gestão pública como única razão para mudanças no sistema de auditoria é questionável, pois há fatores, como por exemplo: institucionais, culturais e políticos, que moldam processo de reforma, e não foram considerados.

Diversos autores lembram da existência do uso político da auditoria por executivos do Estado, para legitimidade e efeitos mais controversos, como a perda de uma cultura de confiança e o exacerbado esforço para tornar as coisas auditáveis a fim de que as auditorias existam (LAPSLEY, 2008; POWER, 2003b).

Embora haja essa imagem da auditoria do setor público, a teoria da explosão da auditoria foi criticada de várias formas. As causas sugeridas para a existência da explosão foram consideradas por alguns autores como mais descritivas do que explicativas (HUMPHREY;OWEN, 2000). Não obstante, o argumento de Power para o sucesso baseado em um conceito confuso de auditoria, a falta de uma definição clara de auditoria é considerada um fator de enfraquecimento na teoria (LINDEBERG, 2007). Além disso, os críticos argumentam que Power, erroneamente, rejeita o papel dos profissionais de auditoria, relacionando-o ao fato de que, embora o público em geral espere que os serviços de auditoria, pelo menos, detectem comportamentos antiéticos, como fraude ou corrupção, eles são projetados principalmente para fornecer uma opinião profissional sobre demonstrações financeiras garantindo um mínimo de integridade. Da mesma forma, a ideia de uma conspiração pelos mesmos grupos profissionais para estabelecer uma sociedade de auditoria é negado por Power (MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012).

### 3.5 Tipos de Auditoria

O primeiro tipo de auditoria prioriza o controle tradicional (Auditoria de Conformidade ou *compliance*), que tem por base a verificação da aderência dos atos de gestão à legalidade. O segundo tipo, trata do controle finalístico, que enfatiza o grau de atingimento dos resultados (INTOSAI, 1997).

Ainda conforme o Intosai (1997), o controle finalístico está pavimentado no princípio de que o administrador público tem o dever de prestar contas de seus atos de gestão à sociedade (*accountability*). O papel das Auditorias Gerais ou órgãos equivalentes, como Tribunais de Contas, é garantir que a *accountability* seja alcançada nas dimensões da legalidade/conformidade e resultado/desempenho.

Com o objetivo de clarificar a diferença entre a auditoria de conformidade e a auditoria de desempenho, exemplifica-se os dois tipos de auditoria. A auditoria de conformidade é orientada a questões operacionais e rotineiras: havia orçamento para a despesa ser executada? A nota fiscal foi atestada corretamente por servidores competentes? Foram designados fiscais de contrato para acompanhar a obra? Por outro lado, a auditoria de desempenho tem como objeto avaliar se o gestor público administrou os recursos que se encontravam sob a sua responsabilidade com eficiência, efetividade e eficácia: a doença foi erradicada? As metas de vacinação foram atingidas? O custo-benefício da aquisição das medicações foi satisfatório? Observa-se que a questão primordial é atingir os resultados pretendidos e as metas pactuadas nos instrumentos de planejamento.

Para Barzelay (1997), as Auditorias de Desempenho têm conquistado protagonismo no cenário governamental mundial. Ainda segundo o autor, no âmbito das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) as auditorias que se dedicam ao desempenho possuem nomenclatura que varia em função do país, órgão ou categoria profissional que a utilize. As expressões mais comumente utilizadas são: auditoria operacional, auditoria de desempenho (*performance audit*), auditoria de valor pelo dinheiro (*value-for-money audit* - *VFM*), auditoria administrativa, auditoria de gestão, auditoria de rendimento e auditoria de resultados.

Ao subscrever as referidas normas específicas para tratar da auditoria de desempenho, a Intosai (2004) utilizou a denominação: *performance auditing*. Ao se traduzir para a língua portuguesa, foi escolhido pelo TCU o termo: Auditoria Operacional em 1998, por ocasião da edição do Manual de Auditoria de Natureza Operacional,

reeditado em 2010, adotando, assim, o termo contido na Constituição Federal em seu Art. 70.

Na pesquisa apresentada por Barzelay (1997), analisou-se de forma comparativa a auditoria tradicional e a auditoria de desempenho em organizações de auditoria governamental em países da OCDE. O autor concluiu que o principal objetivo da auditoria tradicional é proporcionar *accountability* de regularidade, ou seja, forçar que as organizações públicas e os indivíduos que as compõem, observem critérios previamente normatizados para realizarem transações, procedimentos e processos. Por seu turno, o autor esclarece que o principal propósito das auditorias de desempenho pode ser definido como uma *accountability* de desempenho, as quais os agentes das organizações devem ser responsabilizados pelos resultados de suas ações, políticas e programas, mais do que pela sua forma de funcionamento.

### **3.6 Entidade Fiscalizadoras Superiores (EFS) e suas peculiaridades sobre os tipos de auditoria**

Uma Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) é uma das instituições de controle mais importantes de um país, investigando se a administração pública utiliza seus recursos de maneira econômica, eficiente e eficaz. De acordo com seus próprios padrões, a tarefa principal de uma EFS é o controle. Uma tarefa secundária, no entanto, é contribuir para melhorias nas organizações públicas auditadas (LONSDALE; BECHBERGER, 2011).

As EFS prestam serviços de auditoria externa e não fazem parte da estrutura organizacional das entidades auditadas (INTOSAI, 1988). Stapenhurst e Titsworth (2001) mencionam que seus mandatos legais, relações de relato e efetividade variam, refletindo diferentes sistemas de governança e políticas governamentais. Santiso (2006) aponta as diferenças mais importantes entre esses modelos, que incluem

o momento do controle (se ex-ante ou ex-post), sua natureza (enfatizando a conformidade ou auditoria de desempenho), efeitos (o acompanhamento de recomendações de auditoria), bem como a sua situação (a posição legal das decisões de auditoria (SANTISO, 2006, p. 99.)

Kontogeorga (2019) traz que a literatura contém várias categorias de EFS de acordo com diferentes critérios. No entanto, de acordo com as Normas Internacionais para as Entidades Fiscalizadoras Superiores, os três sistemas mais comuns são:

1. O modelo jurisdicional (Tribunal de Contas, Tribunal de Contas ou Modelo Napoleônico).
2. O modelo do Auditor Geral (anglo-saxão, ou Westminster ou modelo monocrático).
3. O modelo colegiado (ou modelo de diretoria) (KONTOGEORGA, 2009, p. 86).

Os sistemas jurisdicionais tradicionalmente enfocam a conformidade, com regras e regulamentos detalhados, mas muitas vezes há menos foco em questões mais amplas de gestão financeira relacionadas à economia, eficiência e eficácia (os três E's) de despesas (BLUME, L.;VOIGT, 2011). No modelo jurisdicional, a EFS é um tribunal e seus membros são juízes que podem impor penalidades ou correções aos gestores auditados que normalmente são responsabilizados pessoalmente pelas somas envolvidas, por exemplo, um caso de pagamento não autorizado ou ilegal. Este modelo é difundido em países que têm uma origem legal francesa e em alguns países africanos de língua latina e francófona (KONTOGEORGA, 2019). Ressalta-se que a EFS do Brasil, Tribunal de Contas da União, bem como os órgãos congêneres estaduais e municipais, satisfazem integralmente aos critérios acima expostos, caracterizando-se o modelo jurisdicional.

Pelo contrário, as EFS organizadas de acordo com o modelo de Westminster tendem a colocar maior ênfase na auditoria de desempenho que é orientada para examinar os três E's da administração pública. Nesse sistema anglo-saxão, a EFS reporta-se a um comitê de contas públicas, enquanto o cumprimento de leis e regulamentos desempenha um papel secundário (BLUME, L.;VOIGT, 2011). É difundido nos EUA, Reino Unido, Canadá e países da *commonwealth*, incluindo alguns na África subsaariana.

O modelo colegiado é baseado na filosofia anglo-saxônica, mas ao invés de ser gerenciado por uma única pessoa, como no caso do modelo Auditor Geral, ele é gerenciado por um conselho composto por várias pessoas que tomam decisões sobre operações e gerenciamento por consenso. Este modelo é generalizado na Ásia, Indonésia, Japão, Argentina e Coreia do Sul (KONTOGEORGA, 2019).

Em sua forma e propósito, as auditorias de desempenho e de conformidade se assemelham e as avaliações de responsabilidade, na medida em que sua finalidade é responsabilizar a administração pública pelo uso de recursos. Ambas as avaliações são realizadas para assegurar o uso eficiente e eficaz dos recursos públicos (POLLITT; SUMMA, 1999).

Considerando não haver hierarquia entre os tipos de auditoria, devido à importância da auditoria nas últimas décadas, Morin (2011) observou que uma grande

quantidades de Entidades Fiscalizadoras Superiores modificaram as técnicas de auditoria no setor público e passaram a realizar auditorias de desempenho nas suas respectivas Administrações. Dessa forma, a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) estabeleceu a diferença entre as tarefas tradicionais conferidas às EFS e as tarefas mais contemporâneas relacionadas à auditoria de desempenho. A tarefa tradicional das Instituições Superiores de Auditoria é auditar a legalidade e regularidade da gestão financeira e da contabilidade. Contudo, a auditoria de desempenho, orientada para examinar o desempenho, a economia, a eficiência e a eficácia da administração pública, abrange não apenas operações financeiras específicas, mas toda a gama de atividades do governo, incluindo sistemas organizacionais e administrativos.

Em outras palavras, os objetivos de auditoria da Entidade Fiscalizadora Superior (legalidade, regularidade, economia, eficiência e eficácia da gestão financeira) são basicamente de igual importância. No entanto, cabe a cada instituição suprema de auditoria determinar suas prioridades caso a caso (MORIN, 2011).

### **3.7 A surgimento e transição da auditoria de desempenho**

A auditoria de desempenho pode ser considerada antiga, mesmo como um antigo instrumento de gestão pública. No entanto, a auditoria de desempenho como uma prática autoconscientemente distinta, em grande escala, surgiu pela primeira vez no final da década de 1970 (POLLITT; SUMMA, 1999). No final da década de 1990, a auditoria de desempenho foi totalmente estabelecida, com procedimentos e pessoal próprios, na Austrália, Canadá, Finlândia, França, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Suécia, Reino Unido e EUA. Assim, as auditorias de desempenho são agora atividades centrais de organizações governamentais próximas ao centro político em muitos estados de bem-estar democrático (JOHNSEN *et al.*, 2001). Portanto, é provável que esta auditoria desempenhe um papel importante para a prestação de contas na governança democrática no nível de governo central (MARCH; OLSEN, 1995).

Trabalhos internacionais de que versam sobre auditoria de desempenho tem sido uma questão que se expande há alguns anos, principalmente no Canadá, Reino Unido e Austrália (ROSA; MOROTE; PROWLE, 2014). O Reino Unido é um bom exemplo da implementação de auditoria de desempenho no governo. Isso é descrito em relatórios e estudos publicados pela *Audit Commission* do Reino Unido (COMMISSION, 2009; BOYNE, 2002; LAPSLEY; PONG, 2000).

Muitas práticas de auditoria têm se desenvolvido a partir de mudanças na gestão do setor público com ideais como qualidade, governança e prestação de contas impulsionadas pela NPM e pela explosão de auditorias em campos diferentes da sociedade (POWER, 1997). No entanto, a eficácia das auditorias é raramente documentada e debatida, pois a auditoria, apesar de seu papel na avaliação e verificação do desempenho das organizações, colocou-se além do conhecimento empírico sobre seus próprios efeitos em favor de uma afirmação programática constante de seu potencial (JOHNSEN *et al.*, 2001). Paradoxalmente, a auditoria de desempenho, que presumivelmente é mais complexa que a auditoria de conformidade, é tão importante nas organizações do setor público quanto nas empresas privadas, embora o desempenho no setor público seja mais difícil de se verificar.

Partindo da discussão sobre a legitimidade da auditoria pública, Power (1997) afirma que na era da NPM as instituições de auditoria assumiram um papel cada vez mais importante: a auditoria de desempenho tornou-se um instrumento proeminente e em constante evolução de controle financeiro. O advento da auditoria de desempenho provocou, assim, uma verdadeira “migração” para os auditores públicos que se preocupavam exclusivamente na legalidade e regularidade das transações das Administrações.

Corroborando com essa ideia de migração, Rosa, Morote e Prowle (2014) afirmam que a auditoria de desempenho surgiu dentro dessa tendência, como subproduto da reforma do setor público. Ou seja, os autores descreveram que a auditoria de desempenho foi descrita como peça central na “reinvenção” dos governos.

Essa mudança afetou inevitavelmente a natureza do controle governamental, mudando seu foco de regularidade, responsabilidade e legitimidade para os três “E”, os quais serão abordados mais profundamente à frente. Inicialmente, a atividade das EFS limitava-se a avaliar a legalidade e a regularidade das despesas (KONTOGEORGA, 2019). O principal objetivo da auditoria tradicional é manter as entidades e os indivíduos responsáveis pelas transações que gerenciam, bem como pelo cumprimento dos padrões aplicáveis, um processo que Barzelay (1997) chama de *accountability* de conformidade e as auditorias de desempenho são chamadas, na mesma pesquisa, de prestação de contas de desempenho.

Além disso, a adoção do novo Regulamento Financeiro de 2002, relativo ao orçamento e contas da Comunidade Europeia, por força de um regulamento do Conselho, contribuiu largamente para limitar as auditorias tradicionais de conformidade (KONTOGEORGA, 2019). Nessa temática de migração das auditorias públicas de

conformidade para desempenho, o novo regulamento da União Europeia inaugurou uma nova fase para a auditoria pública das instituições europeias, que incluiu, entre outros, a responsabilidade direta dos gestores e o novo papel do controle interno, conforme reforça Montesinos (2005,p. 226): “conseqüentemente, os controles e, em especial, a aprovação antecipada das operações de receitas e despesas pelo auditor financeiro, devem ser removidos, e substituídos por análises de desempenho”.

O controle de gestão baseou-se no pressuposto de que um sistema de auditoria ampliado poderia proteger a administração da violação da lei, salvaguardando, assim, o interesse público. Kontogeorga (2019) continua com o raciocínio de que até o final da década de 1980, o tipo tradicional de auditoria tornou-se caro e inadequado. Muitas instituições de auditoria abandonaram gradualmente o tipo tradicional de auditoria para mudar para a economia, eficiência e eficácia dos programas governamentais (auditoria de desempenho).

Nessa linha de pesquisa, no estudo sobre o Auditor Geral do Escritório do Canadá, Morin (2000) considera que, após a introdução de auditorias de desempenho (*value-for-money - VFM*), o auditor nunca esteve tão envolvido na gestão de órgãos públicos. Além disso, em pesquisa posterior, Morin (2011), em estudo referente ao Tribunal de Auditoria da França, conclui que o advento da auditoria de desempenho provocou uma verdadeira migração para os auditores legislativos que se acostumaram a se concentrar exclusivamente na legalidade e regularidade.

A fim de consolidar a ideia da alteração de escopo da auditoria de regularidade para desempenho, Van Zyl, Ramkumar e De Renzio (2009, p.7) mencionam que as demandas das “EFS expandiram-se e vão além de julgamentos de conformidade, para também avaliar o desempenho do governo e o valor do dinheiro obtido através de transações governamentais”.

Nesse mesmo sentido Desmedt *et al.* (2017) trazem que tradicionalmente, o papel das EFS era comumente denotado como guardião do *compliance* e atualmente, algumas Instituições Superiores de Auditoria endossaram o papel de assessores encarregados da tarefa explícita de contribuir para uma melhoria da gestão pública.

### **3.8 Auditoria de desempenho**

A *American Accounting Association* (AAA) definiu auditoria de desempenho em 1993 como uma avaliação sistemática e objetiva do desempenho de uma organização,

programa, função ou atividade por um auditor independente, que relata descobertas, conclusões e recomendações a uma parte ou grupo com responsabilidade legal para supervisionar e / ou iniciar ações corretivas (AAA, 1993).

Já a EFS dos Estados Unidos da América, define a auditoria de desempenho na revisão de 1994 das normas de auditoria como um exame objetivo e sistemático com o intuito de proporcionar uma:

avaliação independente do desempenho de uma organização, programa, atividade ou função do governo a fim de fornecer informações para melhorar a responsabilidade pública e facilitar a tomada de decisões pelas partes, bem como, supervisionar ou iniciar ações corretivas (GAO, 1994, p. 13).

Auditoria de desempenho difere de auditoria de conformidade de várias maneiras. A auditoria de conformidade é uma verificação regular, mais padronizada, e geralmente anual das informações. A auditoria de desempenho é geralmente realizada como um projeto individualizado e menos apta à padronização. Por exemplo, profissionais como médicos, engenheiros e economistas são frequentemente empregados em auditorias de desempenho, e não apenas contadores. No entanto, a auditoria de desempenho é distinta da avaliação porque é feita com uma perspectiva de tutela e controle e para responsabilizar os órgãos públicos (CHELIMSKY;SHADISH, 1997). A auditoria de desempenho também é diferente do monitoramento e da medição de desempenho comum, pois essas atividades são executadas como parte dos processos de gerenciamento, enquanto a auditoria de desempenho é externa e independente da administração (JOHNSEN *et al.*, 2001).

Ressalta-se que a auditoria de desempenho pode ser realizada por diferentes tipos de auditores, principalmente por auditores internos e auditores externos. O Instituto Auditores Internos (IIA) define que a auditoria interna tem por objetivo ser independente e exercer atividade de avaliação e consultoria, destinada a agregar valor e melhorar as operações de uma organização (IIA, 2013). Nesta definição, há uma referência clara à auditoria de desempenho em relação à agregação de valor e melhorar as operações.

Assim, segundo Rosa, Morote e Prowle (2014) a auditoria de desempenho é claramente terreno para ambos os tipos de auditores trabalharem separadamente ou em colaboração. Em determinação à extensão e o escopo da auditoria de desempenho, auditores externos geralmente precisam avaliar confiabilidade da atividade da auditoria realizada pelo auditores internos.

Ainda para Rosa, Morote e Prowle (2014), as auditorias de desempenho também podem ser realizadas utilizando-se uma variedade de abordagens (ou combinações de abordagens) com diferentes ênfases, dependendo da circunstâncias específicas. Um

exemplo de dois diferentes métodos que podem ser empregados são: a abordagem direta, que se concentra na magnitude do desempenho alcançado e concentra-se em *inputs* e *outputs*; ou a abordagem de sistemas de controle de auditoria, que é projetada para determinar se as entidades auditadas projetaram e implementaram gerenciamento e monitoramento de sistemas, de modo a otimizar o desempenho (DAUJOTAIT; MACERINSKIEN, 2008).

A INTOSAI (2004) sugere uma análise tripla das abordagens envolvendo uma abordagem orientada para os resultados (que avalia se os objetivos predefinidos foram alcançados como pretendido); uma abordagem orientada para problemas (que verifica e analisa as causas de um problema específico; ou uma abordagem orientada para o sistema (que examina o bom funcionamento da gestão sistemas). Na prática, não é incomum encontrar uma auditoria de desempenho que envolva uma combinação de várias abordagens.

Outro ponto de discussão é a questão do foco da auditoria de desempenho. Se uma auditoria tem como abordagem a verificação de sistemas, o foco inicial da auditoria será a conformidade das informações relevantes dos sistemas. Isso poderia ter padrões planejados ou padrões de melhores práticas de outras organizações (ROSA; MOROTE; PROWLE, 2014). No entanto, tal foco é essencialmente usado na conformidade com padrões, como um substituto para o desempenho real, expresso através de análises de resultados, impactos e etc. Por outro lado, se o foco da auditoria é o desempenho (abordagem direta), os auditores se concentrariam nos níveis de desempenho que estão sendo entregues (DAUJOTAIT;MACERINSKIEN, 2008). Isso geralmente implica um foco triplo, mas, relacionados a temas de economia, eficiência e eficácia.

Com foco nos auditores externos, infere-se que as EFS são projetadas para examinar o desempenho das organizações públicas, a fim de garantir que os cidadãos recebam “valor” por seus impostos por meio de auditorias de desempenho, por isso são chamadas de *value for Money*. No entanto, essas auditorias são complexas por natureza e ainda não há padrões de auditoria geralmente aceitos (BOWERMAN;HUMPHREY;OWEN, 2003). Desta forma, não existe um consenso geral sobre uma definição uníssona da auditoria de desempenho (ENGLISH, 2007).

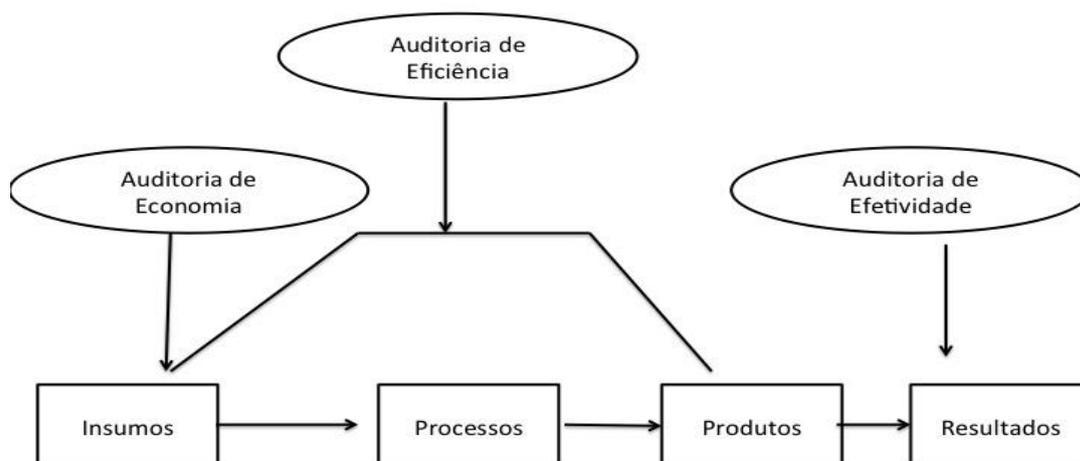
O objetivo atual da auditoria de desempenho é enfatizar o aspecto da economia, eficiência e eficácia da atividade de organizações ou projetos (IRAWAN; MCINTYRE-MILLS, 2016). No entanto, Sharkansky (1991) mencionou que os "três Es", que Elmer Staats popularizou durante a década de 1970, exigem atualização em vista do atual

interesse dos auditores. Esse argumento pode ser válido, pois a auditoria é uma ferramenta poderosa para a consequência construtiva e a mudança social.

Conforme descreve Modell e Gronlund (2007), todas as atividades dentro do setor público devem ser úteis para os cidadãos. Portanto, é importante que os inputs (insumos), por meio de diferentes processos, possam ser transformados em Outputs (serviços ou produtos) com um resultado satisfatório. Isto pode ser ilustrado pelo modelo da cadeia de valor (GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011). Embora o monitoramento de organizações públicas tenha sido focado em insumos, processos e resultados, um aumento gradual na ênfase em indicadores de resultados tem sido discernível desde o final da década de 1990 (MODELL, 2006).

Existe um consenso relativamente forte de que os Três “Es” representam os tipos tradicionais de auditorias de *Value for Money* (VFM). Os denominadores comuns entre economia, eficiência e eficácia são a ênfase nas atividades centrais das organizações públicas, quantificação e medição (LONSDALE, 2008). Uma auditoria de economia (tipo de auditoria 1) é focada no exame de inputs em termos de quão bem o custo desses recursos é minimizado. Uma auditoria de eficiência (tipo de auditoria 2) relaciona-se com a relação entre *outputs* e a *inputs* usada para produzir serviços ou produtos. Uma auditoria de efetividade (tipo de auditoria 3) concentra-se na medida em que os resultados são alcançados. A figura 1 demonstra as relações entre os três tipos de auditoria e a cadeia de valor:

**Figura 1 – Relação entre os três tipos de auditoria**



(GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011)

Os Três Es também aparecem na Declaração de 1997 da INTOSAI e além de serem relatados em vários países. Como dito anteriormente, cada EFS possui uma orientação de atuação nas auditorias de desempenho. Por exemplo, a dinamarquesa tem uma orientação para a eficiência (SKÆRBÆK, 2009), e as EFS no Canadá (RADCLIFFE, 1998), Austrália, Nova Zelândia (JACOBS, 1998) e Grã-Bretanha (LONSDALE, 2008) priorizaram, inicialmente, economia e eficiência.

Mesmo se as auditorias de VFM forem formalmente orientadas para os Três “Es”, não é incomum ver auditorias tomando outras direções na prática. English (2007) sugere que uma razão para isso é que os auditores governamentais tentam atender às demandas que surgem em suas atividades. De acordo com Grönlund, Svärdesten e Öhman (2011), há outros motivos que podem estar relacionados à falsa impressão de uma transformação linear de recursos em *outputs* e resultados por meio de processos. Tal descrição não leva em consideração a complexidade da administração pública (PREMFORS; SUNDSTROM, 2007). Consequentemente, pode ser difícil medir economia, eficiência e efetividade em uma realidade tão complexa.

Além dos Três Es, outros tipos de auditorias de VFM foram discutidos (BOWERMAN, 1996). Grönlund, Svärdesten e Öhman (2011) afirmam que é possível encontrar pelo menos cinco outros tipos de auditoria de VFM na literatura.

Uma distinção entre substância e sistemas é baseada em se a auditoria diz respeito às atividades centrais de uma organização (substância) ou aos sistemas desenvolvidos para gerenciar e controlar as atividades. Pode ser apropriado examinar tanto as atividades principais quanto os sistemas de controle/apoio, uma vez que estes últimos frequentemente influenciam o grau em que as metas são alcançadas. Pollitt e Summa (1999) enfatizam que a EFS da Suécia frequentemente conduz auditorias tanto em relação às atividades e sistemas centrais. Power (2003a) identifica um foco de auditoria aumentado nos sistemas ou o controle dos próprios controles da organização. Auditorias de controle ou sistemas de apoio também são enfatizadas por entidades de auditoria pública no Canadá (GENDRON; COOPER; TOWNLEY, 2007). Assim, Grönlund, Svärdesten e Öhman (2011) classificam a auditoria de sistema como o primeiro tipo estendido de auditoria de VFM (tipo de auditoria 4). Deve-se observar que as auditorias de sistemas de controle ou de apoio geralmente têm uma conexão fraca com os cálculos financeiros (DITTENHOFER, 2001).

Os exames das informações que o governo ou as agências reguladoras fornecem e produzem, também podem ser considerados como um tipo de auditoria de VFM ampliada

(BOWERMAN, 1996). A informação e a comunicação são muitas vezes tomadas como *proxy* para outras atividades administrativas, como organização e monitoramento (POWER, 2007). Desta forma uma boa ou má administração, em uma perspectiva mais ampla, pode ser um critério para motivar as auditorias de desempenho (POLLITT, 2003). Por isso, Grönlund, Svärdsten e Öhman (2011) chamam a auditoria de administração de quinto tipo de auditoria (tipo de auditoria 5), que abrange as atividades administrativas do governo e / ou das agências reguladoras.

A orientação de auditoria para as metas é enfatizada pela (INTOSAI, 2004), no entanto, tem sido difícil avaliar o resultado das atividades públicas, pois os objetivos tendem a ser ambíguos e às vezes contraditórios (BROADBENT; LAUGHLIN, 2003). Além disso, a relação entre causa e efeito é normalmente complicada, tornando-se difícil isolar o resultado da atividade de uma organização específica. Como as atividades públicas são realizadas de maneiras que dificultam a mensuração do resultado com métodos quantitativos, pode ser complicado realizar uma auditoria tradicional de efetividade (GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011). Assim, o sexto tipo de auditoria, relacionada ao objetivo, tem um papel na auditoria estendida de desempenho. Esse tipo de auditoria pode examinar se as metas foram formuladas ou se as metas são claras, não ambíguas ou não contraditórias, em diferentes níveis de uma organização.

Uma auditoria de políticas públicas analisa se os programas implementados são apropriados de uma perspectiva financeira (BOWERMAN, 1996). Tais políticas públicas de grande escala (como a política externa) podem estar fora das atribuições da auditoria de desempenho, mas os auditores governamentais podem examinar, por exemplo, como um ministério das Relações Exteriores gerenciaria uma situação de crise (GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011). Uma auditoria de políticas públicas (tipo de auditoria 7) também podem analisar se grandes eventos, tais como, os Jogos Olímpicos alcançaram ou não o sucesso financeiro previsto ou se concentram em outros projetos subsidiários com objetivos específicos, como por exemplo o “legado olímpico”. Este sétimo tipo de auditoria é descrito por (DITTENHOFER, 2001), é realizado no Canadá (GENDRON; COOPER; TOWNLEY, 2007) e na Grã-Bretanha (LONSDALE, 2008).

O oitavo tipo de auditoria de desempenho trazido por Grönlund, Svärdsten e Öhman (2011), considera todas as outras formas possíveis de auditorias de VFM, o qual o auditor compara o desempenho entre organizações públicas semelhantes, a fim de identificar as melhores práticas (tipo de auditoria 8). O autor afirma que esse tipo de auditoria é extremamente utilizado pela EFS sueca.

Existem diferentes opiniões acerca dos tipos de auditorias que seriam mais adequadas para avaliar o desempenho das organizações públicas em termos de demonstrar o valor do dinheiro gasto pelos *taxpayers*. As opiniões também diferem sobre até que ponto a orientação de conformidade pode ser incluída nas auditorias de desempenho. Uma suposição é que em países nas quais a auditoria é considerada importante, como na Suécia, poderiam ajudar a avançar na compreensão da auditoria de desempenho, seja a tradicional (3 Es), seja as estendidas da VFM (4-8), assim como a auditoria de conformidade (GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011).

Uma auditoria que ocupa o espaço entre o modo como a Administração adiciona valor e como tais gestores cumprem a legislação, regras e políticas públicas, pode ser vista de diferentes perspectivas. Por um lado, pode-se argumentar que uma orientação de conformidade não abordaria o 3 “Es”, e que a auditoria de VFM e auditoria de conformidade são diferentes e não podem ser utilizadas concomitantemente (GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011). De acordo com essa visão, não é desejável incluir a conformidade na auditoria de desempenho. Por outro lado, é possível argumentar que contrariar as regras pode ser prejudicial e destruiria valor, e que a adesão à legislação pode contribuir para a relação custo-benefício, ou seja, adicionar valor (GOOLSARRAN, 2007). O que pode ser adequado é examinar o nível de conformidade de uma organização pública, se for significativo para a produção e o resultado das atividades da organização. Um certo grau de orientação de conformidade nas auditorias de desempenho foi observado na Dinamarca (JUSTESEN.; SKÆRBÆK, 2005) e no Canadá (GENDRON; COOPER; TOWNLEY, 2007).

Analisando a pesquisa de Grönlund, Svärdsten e Öhman (2011) observa-se que na Suécia não há auditoria de conformidade pura, ou seja, esse tipo de avaliação de aderência à legislação, por si só, não é realizado, chegando-se a conclusão que a VFM está além da conformidade. Na verdade essa verificação de aderência é realizada no âmbito de auditorias de desempenho. Ainda na referida pesquisa, infere-se que de 150 relatórios de auditoria de desempenho (EFS da Suécia), examinados pelo autor, 67,3% (101) dos relatórios continham, também, apontamentos de conformidade.

Uma barreira existente no passado para a expansão dos 3 “Es” foi vinculada ao pragmatismo estrito de considerar as consequências de apenas alguns aspectos e não de outros é levantado como uma área de preocupação. Esse pragmatismo na auditoria de desempenho concentra-se exclusivamente nas consequências da escolha em termos de economia, eficiência e efetividade sem olhar para as consequências das dimensões ambientais e sustentabilidade, como um quarto “E”. Portanto, deve ser estendido a um

pragmatismo mais amplo ou expandido (MCINTYRE-MILLS, 2014). A abordagem da aplicação da ética sistêmica à expansão do pragmatismo é um ponto de partida, com base na aplicação de críticas heurísticas para considerar as consequências das decisões políticas e de governança para as gerações atuais e futuras da vida (IRAWAN; MCINTYRE-MILLS, 2016).

Funkhouser e Yanjun (2016) sugeriram que a “equidade” seja adicionada como um quarto “E”. A equidade considera a própria política, como a distribuição de bens e serviços entre cidadãos, Estados e nações na aldeia global. Os autores definiu quatro tipos de equidade:

- Custos de serviços - impostos e taxas cobrados pelo governo, mas não precisam incluir apenas esses encargos;
- Prestação de serviços - inclui serviços diretos, como coleta de lixo e serviços indiretos, como tempo de resposta para a polícia e a proximidade e a qualidade dos parques da vizinhança;
- Poder da polícia - diz respeito ao uso pelo governo de seus poderes de coerção. Esses poderes incluem prisão, apreensão de propriedade, domínio eminente e várias autoridades reguladoras, como a concessão de licenças de bebidas alcoólicas ou licenças de construção; e
- Acesso à comunicação - a capacidade de fornecer e receber informações sobre o governo (FUNKHOUSER;YANJUN,2016, p. 21).

Outro exemplo abrangente de que o trabalho de auditoria se concentra nas questões de equidade é o *The New Urban Direction*, um relatório especial do *City Controller's Office of Philadelphia*. O relatório analisa os próprios princípios de governança, que, caso não são bem atendidos pelas estruturas de governo da cidade, o sistema de governança pode ser alterado. Um exemplo mais típico de uma auditoria que abrange o conceito de equidade é a auditoria de serviços médicos de emergência pelo *City Auditor's Office de Kansas City, Missouri*, que levantou questões de acesso igual a serviços em termos de tempos de resposta para serviços médicos de emergência (FUNKHOUSER; YANJUN, 2016).

Funkhouser (2002) acredita que os três "E" - economia, eficiência e efetividade - refletem os valores subjacentes que impulsionam a auditoria de desempenho. Ele afirma que o conceito de equidade é um valor fundamental subjacente à prática de auditoria de desempenho. Como economia incluiu o significado ou valores de eficiência e efetividade, ele sugere que equidade substitua economia. Ele explica o motivo de incluir a equidade na auditoria de desempenho:

Os governos usam o dinheiro e o poder para alcançar resultados. A eficiência e efetividade afetam o dinheiro e, conseqüentemente, a equidade lida com o

poder. Assim, a prestação de contas deve se estender tanto ao uso do poder quanto do dinheiro. Assim, a administração pública envolve a busca por equidade, eficiência e efetividade, portanto, a equidade deve ser avaliada também. (FUNKHOUSER, 2002, p. 12)

### **3.9 Vantagens da auditoria de desempenho e seu papel como catalisadora de mudanças**

O estudo de Pollitt *et al.* (1999) debruçou-se sobre cinco EFS europeias e trouxe que auditores governamentais exercem diversos papéis que variam de juiz/magistrado, perito contador, às vezes de consultor ou pesquisador. Considerando que essas EFSs (França, Finlândia, Holanda, Suécia e Reino Unido) são uma fonte disciplinadora para Administração, eles também podem estimular melhorias. Os auditores não seriam mais alcunhados de “controladores”, como os auditores independentes da iniciativa privada, e seriam chamados de “consultores”.

Por outro lado, Morin (2000;2003), em pesquisas sobre Auditores Gerais no Canadá, mostrou que auditados percebem o papel de controlador como muito mais crível do que o de catalisador de mudança e melhoria. A autora explica esse achado pelo fato de os auditores terem problemas desempenhando o papel de catalisador que, para a maioria deles, ainda é novo e mal assimilado, e também pelo fato de que os auditados não acreditam nessa nova roupagem do auditor, ou seja, no papel de consultor.

Em uma pesquisa posterior de Morin (2011), observou-se que os auditores que se enxergam durante as auditorias de desempenho como catalisadores de mudança e melhoria, ao invés de controladores, tendem a considerar a auditoria como um instrumento de mudança e não como um instrumento de coerção. Eles geralmente consideram seus papéis como, primariamente, estimuladores de mudanças, atribuindo uma importância considerável à formulação das recomendações. Eles tendem a se sentirem engajados em uma relação de ajuda com a organização. Enquanto os auditores de conformidade transmitem a imagem coercitiva, os auditores de desempenho geralmente usam modos de influência e tipos de mensagens com conotações mais positivas. Esse *modus operandi* visa à persuasão e o aconselhamento em suas tentativas de influenciar os auditados, ou seja, há uma relação entre auditor e auditado de cooperação, em vez de confrontação.

Funkhouser e Yanjun (2016) afirmam que a auditoria de desempenho fornece informações confiáveis, precisas e relevantes sobre o desempenho da organização para

autoridades eleitas, órgãos legislativos, funcionários da administração e o público. O papel mínimo da auditoria de desempenho é ser um provedor de informações. Auxilia os gestores e a equipe administrativa no desempenho de suas responsabilidades, fornecendo-lhes informações objetivas e oportunas sobre a condução das operações do governo, juntamente com a análise, conclusões e recomendações dos auditores de desempenho.

Contudo, pode-se afirmar com segurança que os *taxpayers* são os principais receptores da informação. É natural e altamente legítimo que os cidadãos passem a exigir mais informações sobre o desempenho do governo. Anteriormente os cidadãos tinham contato direto com suas autoridades eleitas e os gestores públicos eram responsáveis perante legislaturas ou outras agências governamentais. Hoje, os cidadãos exigem informações de desempenho do governo para poder avaliar a eficiência, a eficácia e a justiça dos serviços públicos, em vez de delegar essa tarefa aos gerentes públicos e permitir que os gerentes públicos avaliem o desempenho gerencial e do programa (FUNKHOUSER; YANJUN, 2016). A existência de auditoria e relatórios de desempenho tornou possível o contato expandido entre o público e o governo.

Por outro lado, muitos cidadãos desconfiam do governo, mas sabem pouco sobre ele e as opiniões negativas são mais fortes entre os menos informados. As pessoas tendem a imaginar o pior na falta de informações confiáveis e compreensíveis sobre a posição financeira geral e as operações do governo, bem como sobre os resultados e custos de programas (DESAUTELS, 1997). As informações relatadas pela auditoria de desempenho tornam as informações de desempenho do governo disponíveis e acessíveis. Mesmo quando a informação é negativa, a auditoria de desempenho analisa as causas das condições negativas e fornece recomendações para resolver os problemas, o que ajuda a construir a confiança do público (FUNKHOUSER; YANJUN, 2016).

A auditoria de desempenho tem um papel fundamental no fornecimento de garantia ao órgão regulador sobre a imparcialidade e integridade da equipe de gerenciamento de informações. Os padrões do GAO (EFS dos Estados Unidos), por exemplo, exigem a avaliação da validade e confiabilidade dos dados ao testar controles gerenciais de uma entidade auditada, ao usar dados coletados pelo auditado como parte da evidência e ao usar dados de sistemas informatizados (GAO, 1994). Funkhouser (2002) concluiu que os dados de desempenho precisam ser verificados para aumentar a credibilidade da informação e, portanto, seu valor para os usuários da informação.

Na pesquisa de Funkhouser e Yanjun (2016), os autores afirmam que a auditoria de desempenho não fornece apenas garantia em relação às informações existentes, mas, de fato, produz novas informações valiosas. Ou seja, suas análises, descobertas e

relatórios de problemas reais, bem como recomendações de soluções eficazes, são informações vitais para todas as partes que usam as informações. Assim, a auditoria de desempenho tende a fornecer um mecanismo para melhoria proativa na gestão do governo. Ele identifica áreas nas quais melhorias significativas podem ser alcançadas na eficiência operacional e na eficácia e equidade de políticas públicas.

Richard Tracy, Diretor de Auditoria do Gabinete do Portland, descreveu pela primeira vez nos Estados Unidos a auditoria de desempenho como uma catalisadora para a mudança em seu artigo intitulado “*Performance auditing: Catalyst for change*”, em 1988 (FUNKHOUSER, 1997; TRACY, 1988). Ele destacou que, como a maioria das burocracias, os governos locais resistem às mudanças organizacionais. A cidade de Portland - EUA, desenvolveu um método para realizar a auditoria operacional e de mudança de desempenho operacional. Ser um catalisador para melhorar o governo da cidade é, também, a missão do Escritório do Auditor da Cidade. O autor reforça que os auditores de desempenho devem ter a intenção de controlar e direcionar a mudança organizacional e administrativa para algum fim e gerenciar o processo de alguma forma. O fim que se busca faz parte de uma responsabilidade maior, guiada por princípios de eficiência, eficácia e equidade (TRACY, 1988).

No que se refere à postura dos auditores de desempenho, se uma auditoria vai às atividades de campo com atitude defensiva e cautela excessiva, ela pode desencorajar a inovação e ignorar os resultados (BEMELMANS-VIDEC; LONSDALE; PERRIN, 2007). Além disso, o foco dos auditores na conformidade, controle e procedimentos formais, pode impedir a inovação, a assunção de riscos e a experimentação nas organizações auditadas.

Alguns autores, portanto, argumentam que os auditores precisam rever sua concepção de responsabilização para enfatizar o aprendizado nas organizações auditadas (BEMELMANS-VIDEC; LONSDALE; PERRIN, 2007; BOVENS, 2005; GENDRON, YVES; COOPER; TOWNLEY, 2007; LONSDALE; BECHBERGER, 2011). Assim, pode-se inferir que um pré-requisito para que a auditoria contribua para o aprendizado e a melhoria é que ela seja orientada para melhorar o desempenho e os resultados da organização, em vez de cobrar a obediência às Leis como única regra. Assim, consequentemente, deve-se garantir, ou se aproximar, de melhores serviços públicos prestados (BEMELMANS-VIDEC; LONSDALE; PERRIN, 2007). As definições de auditoria de desempenho, no entanto, permitem auditorias de desempenho orientadas para a conformidade e para os resultados, como já destacado neste trabalho anteriormente.

Ainda com o viés de que auditoria de desempenho é um catalisador de mudanças positivas, Lapsley e Pong (2000) acrescentam que a *Value for Money* (VFM) reformula o modo de trabalho dos auditores do serviço público, não como meros verificadores passivos, mas, buscadores ativos de ganhos de eficiência na prestação de serviços. Concentrando-se na expansão da auditoria de desempenho em Alberta (Canadá), Hicks (2010) sugere que as auditorias de VFM, às vezes, não devem ser chamadas de auditorias, já que é improvável que elas se utilizem do mesmo rigor imposto pela auditoria de conformidade.

A responsabilização imposta pela auditoria de desempenho aos gestores que gerem mal os recursos também gera uma questão interessante de pesquisa. A responsabilidade do governo em uma democracia representativa tem suas raízes profundas na história, e baseia-se no princípio subjacente de que o poder final de decidir está investido nas pessoas. Sob uma democracia, o sistema de governo, a elaboração de leis e a obtenção e uso de recursos públicos, levam consigo a responsabilidade de responder ao povo como um todo, princípios geral da *accountability* (GAO, 1994). A auditoria de desempenho desempenha um papel significativo no cumprimento do dever do governo, principalmente quanto ao dever de ser publicamente responsável em uma sociedade democrática. Um de seus objetivos é ajudar os governos aos quais ele serve a serem governos confiáveis e respeitáveis (FUNKHOUSER; YANJUN, 2016).

Segundo o GAO (1994), a prestação de contas implica responsabilidade e confiança pública. Ainda segundo esse EFS, a responsabilidade exige que o governo responda aos cidadãos, para justificar o levantamento de recursos públicos e as finalidades para as quais eles são usados. A responsabilidade governamental é baseada na crença de que os cidadãos têm o direito de saber fatos que podem levar ao debate público pelos cidadãos e seus representantes eleitos.

Para Funkhouser e Yanjun (2016) a melhor prestação de contas resultante da auditoria de desempenho tem caráter duplo. Primeiro, há responsabilidade interna pela administração e pelo corpo diretivo. A auditoria de desempenho auxilia os gerentes de programa e diretores de departamento a atingir seus objetivos e metas da maneira mais eficiente e eficaz. Isso resulta em melhor prestação de contas para esses programas e serviços. Em segundo lugar, há responsabilidade externa para com os cidadãos e outros usuários dos serviços governamentais. A transparência leva naturalmente a uma maior responsabilidade perante o público. Auditoria de desempenho divulga mais informações, com mais profundidade e com maior clareza na elaboração de relatórios, na maioria dos casos, do que a disponível atualmente para o público (SHELDON, 1996). Ou seja, as

informações oportunas e precisas fornecem um pano de fundo a partir do qual o público é capaz de discernir a responsabilidade do governo.

Nesse viés de responsabilização indireta atribuídos aos auditores de desempenho, os mesmo receberam a alcunha de *watchdogs*. Com novas competências na agenda, as atribuições de muitas EFS foram reformuladas de forma mais abrangente, nas duas décadas anteriores. Atualmente, apesar de muitas EFS endossarem o papel de assessores encarregados da tarefa explícita de contribuir para a melhoria da gestão pública.

A motivação para essa alcunha é devido ao impacto trazido pelas auditorias de desempenho, e, portanto, desejam influenciar as entidades auditadas, e esperam que suas recomendações sejam implementadas (DESMEDT *et al.*, 2017). Essa ambição provavelmente terá impacto no processo de auditoria das EFS desde a seleção de temas de auditoria, o planejamento do trabalho, até a elaboração de relatórios de auditoria (POLLITT *et al.*, 1999). O impacto também é recorrente na literatura, principalmente devido aos padrões profissionais desenvolvidos pela Intosai (2013). Como por exemplo:

O principal objetivo da auditoria de desempenho é promover de forma construtiva uma governança econômica, eficaz e eficiente. O processo de seleção de tópicos deve ter como objetivo maximizar o impacto esperado da auditoria, levando em consideração as capacidades de auditoria. O relatório deve explicar por que e como os problemas observados nos resultados prejudicam o desempenho, a fim de incentivar a entidade auditada ou informar o usuário a iniciar uma ação corretiva (INTOSAI, 2013, p. 13).

A responsabilidade de auditores de desempenho pode ser dividida em dois níveis: individual e organizacional. A auditoria de desempenho pode fornecer um meio institucional e estrutural de lidar com o “mal” administrativo, que pode complementar as soluções em uma escala individual. O chefe de uma agência de auditoria do governo é um funcionário público que pode e, por direito, deve discordar publicamente das autoridades políticas quando os fatos da situação justificam o trabalho do auditor (FUNKHOUSER; YANJUN, 2016).

Para os autores, a maioria dos auditores do governo reconhece que o público é seu cliente final e não a organização ou jurisdição que paga seus salários. Sendo este o caso, seu cliente, o público, está bem servido quando o auditor descobre abusos e má gestão por parte da organização que o emprega.

Funkhouser (1997, p.15) afirma que a metáfora da qual ele mais gostava era "editor" ao invés de *watchdog*. Argumentou naquela oportunidade que como todo bom escritor precisa de um editor, todo bom administrador precisa de um auditor". A auditoria de desempenho exerce claramente um papel crítico na definição do bom desempenho. Os

auditores, independentemente de um cão de guarda ou um editor, identificam a existência de problemas e fraquezas, fazem recomendações para melhorar o sistema, identificar o que permitiu que o problema ocorresse e, por vezes, sugerem maneiras alternativas de atingir os objetivos do auditado. Os principais benefícios derivados da auditoria de desempenho incluem economia de custos, aumento de receita, melhoria na prestação de serviços e melhor responsabilização. Assim, como Sawyer (1995, p.12) afirmou que os auditores, sobretudo os de desempenho, devem se esforçar para "deixar cada lugar um pouco melhor do que o encontraram".

### 3.10 Críticas à auditoria de desempenho

Power (1997) foi um dos primeiros a criticar a explosão das atividades de auditoria e sugeriu que a auditoria nada mais era que um princípio constituinte da organização social. Ele argumentou que conferir tal prioridade à auditoria divide os indivíduos em dois grupos: os auditados, que não são confiáveis, aos olhos dos auditores, e os próprios auditores, que são confiáveis. O autor questiona, também, a genuína eficácia da auditoria de desempenho:

(...) a auditoria possui visões iludidas de controle e transparência que satisfazem a autoimagem dos gerentes, reguladores e políticos, mas que não são nem tão eficazes nem tão neutros quanto imaginado (POWER,1997, p.143).

Em pesquisas adicionais sobre auditoria de desempenho, em trabalho posterior, Power (2003a) sugere que estudos empíricos e analíticos sobre auditoria pressupõem que a qualidade não é observável e que outras *proxies* devem ser usadas, como tamanho do órgão de auditoria e anos de experiência dos profissionais. Assim, o autor assevera que auditar qualidade de políticas públicas, por exemplo, é considerada inerentemente difícil para os auditores, uma vez que eram estranhos ao processo de implementação da política pública.

Assim como Power, Aucoin (1997, p.12) expressou ceticismo sobre os benefícios para as Administrações Públicas derivados de auditorias de desempenho. Ele argumenta que é um “absurdo supor que toda a gama de atividades realizadas pelo governo possa ser objeto de análises, avaliações e auditorias”. Esse entendimento advém da premissa de que os auditores atendem aos testes de objetividade, e dificilmente permanecem independentes de preconceitos ou julgamentos partidários, políticos ou gerenciais.

Na opinião do autor, há distinções críticas entre as conclusões emanadas por auditorias de conformidade de transações financeiras e as conclusões provenientes de aplicação de estudos de ciências sociais sobre práticas de gestão, eficácia de programas e políticas de resultados, que seria o caso de auditorias de desempenho. Nessa mesma esteira, Sutherland (1999), igualmente cético, afirma que o Escritório do Auditor Geral do Canadá deve se limitar à auditoria de conformidade.

Vários estudos propõem que, ao realizar auditorias de desempenho, os auditores, para se legitimarem, extrapolam suas atribuições (MORIN, 2011). Baseado em suas pesquisas sobre auditoria de desempenho, Radcliffe (2008) sugere que os auditores de desempenho podem até apontar suas descobertas e sugerirem recomendações, que provavelmente seriam adotados pelos gestores. No entanto, o autor alerta que o trabalho dos auditores têm consequências esmagadoras, tanto para a verdade suas descobertas como para a potencialidade dos achados. Ele destaca que os resultados das auditorias podem se assemelhar aos interesses dos que estão no poder, embora isso possa não ser intencional, por meio de um fluxo confiável de diagnósticos gerenciais e um desenvolvimento do debate político. Ou seja, para o autor, a auditoria de desempenho pode ser mais política que técnica.

Gendron, Cooper e Townley (2007), em seu estudo sobre o Escritório do Auditor Geral de Alberta, Província canadense, concluiu que a capacidade do Escritório de influenciar o governo depende crucialmente da medida em que o relatório é consistente com discursos contemporâneos que circulam pela sociedade. Desde o início dos anos 90, a auditoria foi reconhecida em Alberta como proponente central da NPM. Na opinião dos autores, isso impõe problemas no que diz respeito à pedra angular da legitimidade da auditoria pública, principalmente quanto a sua independência do poder executivo. Eles afirmam que o Escritório agora pode ser mais poderoso, influenciando o governo, mas também se tornou mais vulnerável. Assim, por tornar-se centralmente envolvido na promoção e desenvolvimento de um estrutura de prestação de contas de desempenho, o Escritório pode ter se desqualificado, realizando auditorias em departamentos que implementaram a estrutura consistente com próprias recomendações. Tal conclusão dos autores infere que há o risco de os auditores passarem a emitir opinião sobre recomendações do próprio Escritório, podendo causar conflito de interesses.

Em outra pesquisa, English (2007) analisou a atuação de Auditores Australianos em processos referentes a Parcerias Público-Privadas (PPPs), que foram implementadas massivamente na Austrália de 1986 a 2006. Foi observado nessa pesquisa que a auditoria de desempenho na Austrália pode ter mais ligação com legitimação de políticas

governamentais do que com supervisão independente. O autor sugeriu que o dever de avaliação independente da auditoria foi inadequada em qualidade e quantidade, e foi impossível concluir se as PPPs australianas entregaram a transferência de risco acordada, bem como se a relação custo-benefício foi vantajosa.

Já Skærbæk (2009) examinou como o Escritório Nacional de Auditoria da Dinamarca passou a fazer o Exército Dinamarquês se tornar mais receptivo a uma prestação de contas de desempenho entre 1990 e 2007. Ele esclareceu os problemas que surgem quando os auditores adotam identidades duplas, ou seja, como modernizadores e auditores independentes, durante as auditorias de desempenho. Estes resultados são consistentes com os de Gendron, Cooper e Townley (2001), que concluíram que os auditores não podem afirmar que se comportam com independência quando envolvido em algo que se aproxima da atividade de consultoria proativa. Atuando em dois papéis simultaneamente, os auditores passam a legitimar a construção em que eles participaram.

Morin (2011) afirma que, embora existam poucos estudos sobre o assunto, tais pesquisas são muito reveladoras no que se refere ao papel em que os auditores governamentais devem exercer durante as auditorias de desempenho. Tradicionalmente, auditores gozavam de uma autoridade natural decorrente do status e do prestígio os quais são revestidos devido à credibilidade adquirida no papel tradicional de avaliação de regularidade e legalidade das operações dos Administradores. Contudo, eles agora julgam a qualidade da gestão dos auditados. Segundo a autora, a literatura destaca que os auditores de desempenho às vezes atuam como legitimadores das políticas públicas ao se tornarem cúmplices (indubitavelmente involuntários) dos Administradores por não divulgarem os seus segredos públicos ou por adotarem o discurso sobre o que é um bom gerenciamento, e eles podem, então, ultrapassar os limites de suas atribuições. A autora supõe que é questionável se o equilíbrio sobre os papéis dos auditores, pois podem auditar, no futuro, políticas públicas que outrora tenham sido recomendada por ele mesmo e prejudicar a sua independência, podendo desencadear uma crise de identidade causada pela migração de papéis dos auditores (MORIN, 2011).

O setor público deve considerar aspectos mais amplos da atividade, e a auditoria de desempenho é um processo que poderia ir além da abordagem tradicional de legalidade (GREVE; EJERSBO, 2005). Irawan e McIntyre-Mills (2016) afirmam que a auditoria de desempenho é uma extensão da auditoria de conformidade em seus procedimentos e finalidades. Mas, no seu design atual, não vai longe o suficiente para estender o alcance do processo de auditoria.

### **3.11 Características de alguns países quanto à orientação das auditorias**

#### **3.11.1 França**

Segundo Morin (2011) ao longo dos anos as transformações na missão do Tribunal de Contas na França mudaram radicalmente o trabalho. Menos de 10% das atividades da Corte são atualmente dedicadas a julgar as contas dos Administradores no que diz respeito à legalidade e regularidade, embora essa tenha sido uma tarefa dominante desde a criação da Corte em 1807 até o final da década de 1980. Em 2006, mais de 90% da programação das atividades do Tribunal diziam respeito a atividades não jurisdicionais (como auditorias de desempenho, monitoramento da implementação de leis de finanças e leis de seguridade social, certificando as contas do Estado e do regime de Previdência Social), bem como avaliação de políticas públicas (MORIN, 2010).

Na última década, o Tribunal Contas tem utilizado maior parte do seu tempo e energia em missões de controle de gestão (MORIN, 2011). A autora considera que o Tribunal Francês é uma organização que defende de forma feroz a tradição, e agora foi instada a trabalhar em esferas de atividades que antes eram pouco conhecidas em uma administração que mudou para o “modo NPM”. O Tribunal enfrentou, portanto, duas forças opostas: o papel legítimo de preservar suas tradições e a necessidade cada vez mais urgente de responder aos numerosos apelos à modernização. É com este conflito em mente que a autora examinou o choque entre a tradição e a modernidade e constatou que, ano após ano, o Tribunal integrou lentamente novas atividades que se referem mais à desempenho do que à compliance (MORIN, 2011).

#### **3.11.2 Espanha**

Segundo García (2007) as reformas do controle do desempenho público estão ocorrendo mais lentamente na Espanha do que em muitos outros países da União Europeia. Na Espanha, regulamentos adotados na década anterior criaram um cenário teórico para a gestão pública, orientada pelos princípios de eficácia, eficiência e transparência, mas o impacto tem sido limitado e o desenvolvimento do controle necessita de uma verdadeira mudança cultural no setor público (ROSA; MOROTE; PROWLE, 2014).

A disseminação da auditoria de desempenho no governo espanhol tem sido lenta e Rosa, Morote e Prowle (2014) salientam que é consenso entre os pesquisadores que existe falta de clareza na legislação espanhola sobre a definição do conteúdo e escopo da

auditoria de desempenho, principalmente nos governos locais. Em estudos, como no de Biosca (2010), revelaram-se sérias fraquezas nos processos internos de controle nos governos locais espanhóis. Infelizmente, não há um conjunto estatutário de procedimentos ou um código de práticas, que estabeleça padrões de auditoria para o setor público, e as que existem são inadequadas (ROSA; MOROTE; PROWLE, 2014).

O foco da EFS espanhola trata de questões gerais e, na prática, a auditoria financeira de regularidade e legalidade domina fortemente o arcabouço legal (ROSA; MOROTE; PROWLE, 2014). Esta questão foi considerada pela EFS espanhola, que, ao destacar que a auditoria de conformidade era mais forte, observou, também, que o uso de auditoria de desempenho ainda permanece excepcional (FIASEP; REA, 2009). Bastida e Guillamón (2009) descobriram que algumas autoridades locais estavam empreendendo auditorias de desempenho de forma voluntária.

A autonomia do governo local espanhol contrasta com sistemas em outros países mais centralizados, como o Reino Unido, onde as medidas de desempenho, em governos locais, possuem um papel claramente definido na avaliação e controle (ROSA; MOROTE; PROWLE, 2014). De acordo com Torres, Pina e Yetano (2011), o contexto ambiental e a falta de um governo central com uma abordagem *top down*, poderia explicar que o governo local espanhol necessita expandir a medição de desempenho.

Embora a auditoria de desempenho seja oficialmente dever e responsabilidade do da EFS espanhola, é a auditoria financeira, regularidade e legalidade que tem sido praticada predominantemente na Espanha. Ou seja, a atuação a auditoria de desempenho ainda é vista como um desafio (ROSA; MOROTE; PROWLE, 2014).

Por fim, Rosa, Morote e Prowle (2014) arrematam que alguns países já assumiram um papel de liderança no desenvolvimento de auditoria de desempenho, no entanto, na Espanha, seu uso permanece limitado, embora tanto a legislação quanto à literatura reconhecem sua importância e necessidade. Ao contrário outros países desenvolvidos no mundo, auditoria de desempenho no setor público espanhol não avançou e o progresso que houve ocorreu de forma desarticulada. Além disso, a situação financeira corrente no setor público espanhol sugere que, embora a auditoria de desempenho possa ser um instrumento fundamental para melhorar o setor público, há uma escassez de pesquisas sobre esse problema (ROSA; MOROTE; PROWLE, 2014).

### 3.11.3 Grécia

O Tribunal de Auditoria Helênico é a EFS da Grécia, cuja estrutura é baseada no modelo do tribunal francês, e compõe um dos três tribunais supremos na Grécia (estabelecido em 1833), focado principalmente no controle da legalidade e regularidade dos gastos públicos. Até recentemente, era a única EFS na Europa que também não realizava auditorias de desempenho nas entidades controladas, em desvio significativo dos padrões internacionais (KONTOGEORGA, 2019).

No entanto, este sistema ultrapassado ainda está em vigor na Grécia, e até as recentes reformas não proporcionaram essa mudança, ou seja, a EFS não tinha o poder de examinar o desempenho dos órgãos públicos, limitada por sua natureza judicial a uma abordagem puramente legal da auditoria (KONTOGEORGA, 2019).

Alinhado com Kontogeorga (2019), Sarmas (2012) afirma que apesar da tendência global de minimizar o alcance e o conteúdo da auditoria de conformidade, o país exerceu o tipo tradicional de controle e não tinha poder para controlar o desempenho das políticas públicas, limitando-se a verificar a legalidade e regularidade das despesas. Economia e eficiência escaparam ao objetivo do Tribunal de Contas (SARMAS, 2012).

No entanto, nos últimos anos, uma série de reformas legislativas visaram a limitar a extensão das auditorias preventivas, modernizando o modo existente de controle do gasto público e alinhando-o aos padrões internacionais (KONTOGEORGA, 2019). O escopo completo da auditoria governamental inclui tanto regularidade quanto auditoria de desempenho. Atualmente, as auditorias de desempenho na EFS são realizadas, mas lentamente e estão em fase piloto.

É importante notar também que, apesar da disposição legal relevante desde 2006, a maioria dos órgãos públicos ainda não criou serviços de auditoria interna, com o resultado de que o ônus de identificar infrações e omissões é transferido para o auditor externo e, neste caso, a EFS (KONTOGEORGA, 2019).

Como resultado da pesquisa de Kontogeorga (2019), a grande maioria dos entrevistados (85,4%) respondeu que o atual modo de auditoria realizado pela EFS deve ser alterado, enquanto aproximadamente 14,6% acreditam que a auditoria deve manter sua forma atual.

A conclusão da pesquisa está de acordo com a recomendação feita no relatório do FMI para a Grécia há mais de 10 anos:

É necessária uma reorientação da auditoria externa. Existem vários pontos fracos em potencial nesse sistema de auditoria, que devem ser revisados. O Tribunal é dominado por um enfoque jurídico, e não pela eficiência ou eficácia das despesas. Muitos países passaram de uma estreita auditoria de regularidade financeira que domina a auditoria externa da Grécia, a sistemas e auditorias de valor para o dinheiro, como melhor informar o público sobre a integridade das operações públicas (FMI, 2006, p. 41).

Além disso, a adoção do novo Regulamento Financeiro de 2002 relativo ao orçamento e contas da União Europeia contribuiu largamente para o abandono progressivo dos modelos de auditoria tradicional, a fim de examinar, a posteriori, a eficácia do controlo interno, tarefa dos gestores orçamentais (MONTESINOS, 2005).

No entanto, ao contrário desta tendência, a Grécia ainda segue um modelo tradicional e ultrapassado de auditoria preventiva em quase todas as transações de entidades públicas. Nos últimos anos tem havido uma tendência a modernizar seu sistema de auditoria e harmonizá-lo com os padrões internacionais, segundo os quais um sistema integrado de auditoria inclui, principalmente, a auditoria de desempenho (KONTOGEORGA, 2019).

Por fim, Kontogeorga (2019) traz que a atual crise econômica torna a necessidade de transparência e modernização do sistema de auditoria externa. E que a EFS deve prosseguir com a adoção integral das normas internacionais, abolir o controle exaustivo de gastos, adotar a abordagem baseada em riscos, realizando auditorias específicas e, naturalmente, estendendo o escopo da auditoria às auditorias de desempenho e à boa gestão financeira dos gastos públicos.

#### **3.11.4 Estônia**

O National Audit Office (NAO), a EFS da Estônia, é modelado de acordo com as práticas europeias modernas. É encabeçado pelo Auditor Geral que é nomeado por um mandato renovável de 5 anos pelo Parlamento sob proposta do Presidente. O papel do Gabinete de Auditoria é assegurar ao público e ao Parlamento que os ativos do setor público são usados de forma legal e efetiva (RAUDLA *et al.*, 2016). Ou seja, na Estônia há um trabalho misto entre auditorias de conformidade e desempenho, contudo, segundo os autores A EFS realiza auditorias de desempenho desde 2002, mas realiza apenas 10 a 20 auditorias de desempenho por ano, o que indica uma preponderância de características de *compliance*.

Uma conclusão surpreendente de Raudla *et al.*(2016) foi que menos de 10% dos entrevistados, principalmente auditados, consideraram que a auditoria de desempenho foi usada para responsabilizar a organização auditada por suas ações. Assim, pode-se inferir, diante desta revisão da literatura, que auditorias de desempenho bem realizadas, ou seja, com qualidade e critérios bem definidos, há como efeito colateral, na ótica dos gestores, essa responsabilização, então, pode-se confirmar que na Estônia há uma predominância maior de compliance que VFM.

### **3.11.5 Reino Unido**

Como observado neste referencial teórico, o Reino Unido é o berço da NPM, grande impulsionadora da auditoria de desempenho no mundo. O National Audit Office (NAO) no Reino Unido, como é conhecido atualmente, se reporta ao Parlamento a fim de evidenciar se a Administração Britânica gerencia os assuntos governamentais com puramente quanto a eficiência, eficácia e economia (MORIN; HAZGUI, 2016).

O NAO justifica sua presença no ambiente de controle de desempenho da administração britânica e nota-se que não há nenhuma referência às questões de auditoria de conformidade. Segue o foco de seu trabalho:

As questões em que nos concentramos no nosso trabalho são:

- assegurar um centro efetivo de governo 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; e
- fortalecer a influência e a regulação para fazer com que os mercados funcionem efetivamente (NÃO, 2019, p. 3).

No trabalho de Morin e Hazgui (2016) foi descoberto que os auditores do NAO entrevistados não querem ser comparados a meros redutores de erros, embora estejam cientes dos poderes coercitivos que potencialmente exercem. Na sua opinião, a responsabilização das Administrações deve levar, na maioria das vezes, à melhoria do desempenho. Eles não estão satisfeitos em simplesmente criticar questões legais.

Outro ponto interessante trazidos por Morin e Hazgui (2016) foi que os auditores querem ser vistos pelos auditados como parceiros competentes e confiáveis, totalmente independentes do poder político, que vieram ajudá-los a melhorar suas operações. É através da persuasão, mais do que da dissuasão, que os auditores tentam exercer sua

influência sobre os auditados, com o poder punitivo do NAO (embora indireto) constantemente em pano de fundo.

### **3.11.6 Austrália**

O Australian National Audit Office (ANAO) foi estabelecido em junho de 1901 e possui uma posição independente em relação ao executivo e quanto ao parlamento. Embora o Auditor Geral tenha sido capaz de fazer observações sobre a gestão de programas governamentais durante as auditorias de conformidade, o trabalho referente ao desempenho não era prioridade até 1979 (WEST; BLACKMAN, 2015). Após uma grande revisão dos procedimentos administrativos e organização do governo, foi alterada a Lei de Auditoria e a EFS passou a realizar auditorias regulares de eficiência em termos de gestão financeira, organizacional e de pessoal. A missão do Auditor Geral e do seu gabinete foi declarada como “ser valorizada pelo Parlamento e pela comunidade como um importante contribuinte para alcançar a excelência na administração do setor público e a responsabilização” (WEST; BLACKMAN, 2015).

Para alcançar os seus objetivos, o ANAO trabalha em estreita colaboração com o Parlamento e com as suas comissões com o requisito principal e estatutário de fornecer relatórios que sejam independentes, que levem a um melhor desempenho do setor público e prestação de contas (FUNNELL; WADE, 2012).

Segundo West e Blackman (2015) tem havido um grande trabalho no gerenciamento de desempenho de gestores com o Serviço Público Australiano nos últimos 4 anos. O objetivo foi concentrar-se em alcançar um alto desempenho, em vez de simplesmente verificar a legalidade dos atos. Este novo enfoque foi adotado para refletir a crescente complexidade do trabalho, bem como o aumento de conhecimento, da velocidade e da frequência da mudança de viés dos auditores. Tudo isso dentro de um contexto que requer uma redução nos custos e ainda atende às crescentes expectativas do público.

No sistema de governo no estilo Westminster da Austrália, a auditoria estatal é o principal meio pelo qual o Parlamento exerce pressão sobre o Executivo para cumprir suas obrigações de responsabilidade pública (FUNNELL; WADE, 2012). Estes incluem a economia, eficiência e eficácia administrativa de sua gestão de recursos públicos, embora não tenha relação com a eficácia da política.

Este “papel controlador”, ou seja vinculado ao compliance, é, como Morin (2003, p.14) sugere, “consideravelmente mais credível nos olhos dos auditados do que o papel de catalisador de mudança e melhoria” que está associado à auditoria de desempenho. A função de controlador tem a vantagem de estar mais firmemente incorporada nas práticas de accountability legal e nas provisões estatutárias sob as quais as auditorias financeiras são revestidas e conduzidas. Contudo perde-se quanto à qualidade dos atos, que seria a principal razão de ser da política pública(WEST; BLACKMAN, 2015).

A condução dos trabalhos do ANAO são preponderantemente vinculadas a avaliar a eficácia com que as políticas são postas em prática, mas não os méritos da própria política. As auditorias de desempenho são descritas pela ANAO como um exame independente, objetivo e sistemático da gestão de uma organização, programa ou função com o objetivo de formar uma opinião sobre: se a organização, programa ou função está sendo gerenciada de maneira econômica, eficiente e maneira eficaz; a adequação dos procedimentos internos para promover e monitorar a economia, a eficiência e a eficácia; e sugerir formas de práticas de gestão pode ser melhorada (FUNNELL; WADE, 2012).

Em reconhecimento de que a auditoria de desempenho é mais executada que o compliance, o ANAO responde às entidades auditadas através do planejamento das auditorias no sentido de estar mais aberta a consultas com os auditados antes dos relatórios de auditoria de desempenho serem finalizados e também para se envolver com eles (FUNNELL; WADE, 2012). Em todos os momentos, o objetivo é assegurar tanto uma auditoria eficaz em nome do público, como também uma relação produtiva com os auditados, o que poderá aumentar as contribuições potenciais da auditoria. Recomendações em relatórios de auditoria devem enfatizar também contribuições para melhorar a gestão do setor público, em vez de buscar apenas falhas (WEST; BLACKMAN, 2015). De fato, as investigações do Auditor Geral, além de cumprir as obrigações estatutárias impostas, fornecem assistência valiosa aos auditados por meio de observações e recomendações para melhoria. Onde essas observações podem ser benéficas para outras agências, elas são consolidadas e publicadas como Guias de Melhores Práticas como um meio de fornecer um estímulo positivo para o avanço da administração pública e para aumentar a prestação de contas (ANAO, 2010).

### 3.11.7 Estados Unidos da América

A auditoria de pública alterou o seu escopo nos EUA com o papel ampliado para desempenho nos anos 1940. Desde a sua criação em 1921, o General Accounting Office (GAO) EFS dos Estados Unidos, tradicionalmente se concentrava em saber se os gastos do governo eram tratados legalmente e de forma adequada. Após a Segunda Guerra Mundial, o GAO começou a realizar auditorias abrangentes dos gastos federais e a examinar a economia e a eficiência das operações do governo (GAO, 2001).

O GAO ampliou seu trabalho e passou para a avaliação de programas no final dos anos 60 e início dos anos 70. Durante a década de 1960, tanto o número, quanto os valores em dólares dos programas governamentais, que visavam melhorar a qualidade da vida americana aumentaram substancialmente. Na década de 1970, o número de novos programas estabelecidos era consideravelmente menor, mas os montantes totais em dólares continuavam a crescer (GAO, 1981). O aumento nos gastos e programas do governo trouxe consigo uma maior demanda do público por mais informações sobre quão bem os programas do governo estavam atingindo seus objetivos. Como tal, a auditoria estava se tornando uma disciplina além do exame de registros ou compliance, para verificar sua precisão(FUNKHOUSER; YANJUN, 2016).

Em 1967, o GAO começou a examinar os programas contra a pobreza para determinar sua eficiência e até que ponto cumpriram seus objetivos, o que resultou em mais de 60 relatórios e solidificou o apoio congressional das atividades de avaliação de programas do GAO (FUNKHOUSER; BUTCHER, 2002).

O GAO trouxe oficialmente a auditoria de desempenho para o governo em 1972, quando publicou a primeira edição das Normas para Auditoria de Organizações Governamentais, Programas, Atividades e Funções (conhecidas como “Livro Amarelo”) para orientar as práticas de auditoria dos auditores de desempenho. Os padrões ampliaram o escopo da função de auditoria para incluir não apenas o exames de conformidade legal, mas a revisão de um programa com as leis e regulamentações aplicáveis, a avaliação da economia e eficiência no uso dos recursos alocados e a verificação da eficácia na obtenção dos resultados pretendidos em programas (MALAN, 1984).

Em nível nacional, o GAO conduz auditorias de desempenho e financeiras dentro do governo federal e mais de 80% de seu trabalho é de auditoria de desempenho. Além disso, os Inspectores-Gerais nos departamentos e agências do governo federal também

realizam auditorias de desempenho e representam quase 60 agências federais(FUNKHOUSER; YANJUN, 2016).

Já em nível estadual mais de dois terços dos estados acrescentaram auditoria de desempenho à sua função de auditoria (FUNKHOUSER; BUTCHER, 2002). No Kansas, por exemplo, as auditorias de desempenho são as auditorias mais comuns conduzidas pela Divisão Legislativa de Auditoria. Em contrapartida, no Missouri as auditorias de desempenho são um dos cinco tipos de auditorias realizadas pelo escritório e a condução de auditorias de desempenho iniciaram-se apenas em 1999 (FUNKHOUSER; YANJUN, 2016).

Em nível municipal, Funkhouser (2000) pesquisou cerca de 200 cidades americanas com uma população de mais de 100.000 habitantes e descobriu que o número de cidades que adotaram auditorias de desempenho aumentou rapidamente a partir de 1990 e que 50% realizavam auditorias de desempenho a partir de 1999. O autor observou que as auditorias de desempenho foram responsáveis por mais da metade do trabalho de auditoria em apenas 19 cidades, dentre as quais mais desenvolvidas. Com base nesse estudo, no entanto, espera-se que o campo de auditoria de desempenho no nível local continue a crescer, tanto no número de cidades que adotam auditoria de desempenho quanto no número e variedade de auditorias realizadas (FUNKHOUSER, 2000).

### **3.11.8 China**

A função de auditoria, focada exclusivamente no controle de receitas e despesas, foi realizada pelos órgãos internos de supervisão dos departamentos de finanças públicas nos primeiros 30 anos após a fundação da República Popular da China (FUNKHOUSER; YANJUN, 2016). Em dezembro de 1982, o Congresso Nacional do Povo aprovou uma resolução para estabelecer um sistema de auditoria na China e o Escritório Nacional de Auditoria da República Popular da China foi formado em 1983.

A auditoria do governo na China tem sido principalmente auditorias de implementação orçamentária de governos; auditorias financeiras de governos, entidades estatais (ou seja, empresas, entidades sem fins lucrativos e instituições monetárias) e projetos especiais; e regulamentar auditorias de conformidade de fundos destinados e projetos patrocinados por dotações ou empréstimos de organizações internacionais ou governos estrangeiros (LIU, 2001).

A auditoria de desempenho tem sido mencionada e discutida com mais frequência entre os pesquisadores e auditores da China nos últimos anos (FENG, 2002). Sua prática também tem sido mais prevalente à medida que a auditoria da responsabilidade econômica e a avaliação da eficácia dos fundos destinados têm crescido. As instituições de auditoria começaram a auditar os principais gestores do condado e acima dos governos e empresas estatais depois que dois regulamentos sobre auditoria de responsabilidade econômica foram emitidos pelo Comitê Central do Partido Comunista da China e pelo Conselho de Estado em maio de 1999 (LIU, 2001).

Os auditores passaram a não apenas verificam a veracidade e a legalidade das receitas e despesas de uma entidade, mas também avaliam a economia, eficiência e eficácia da entidade dentro da responsabilidade dos gestores. Portanto, a auditoria de responsabilidade econômica é a combinação de auditoria financeira, auditoria de conformidade e auditoria de desempenho (LIU, 2001).

Feng (2002) traz, por exemplo, uma agência de auditoria na província de Shandong a qual examinou as transações contábeis e coletou informações dos departamentos de finanças, tributação, planejamento, ciência e tecnologia, estatística, transporte, educação e meio ambiente. O autor aponta que a auditoria avaliou uma lista de indicadores econômicos, alguns dos quais incluíram: medir indicadores como retornos e eficiência de projetos; exportações e investimento estrangeiro; e renda per capita. O papel da auditoria governamental além de se preocupar apenas com receitas e despesas, ou seja, a auditoria do governo está avaliando a eficiência dos projetos do governo e os impactos do desempenho do governo no desenvolvimento econômico e na qualidade de vida dos residentes.

Além de verificar as informações contábeis e a conformidade, a auditoria de fundos direcionados começou a avaliar a eficácia dos programas apoiados pelos fundos. Um dos objetivos da “Auditoria do Projeto Piloto de Reversão de Terras Cultivadas para Florestas e Pradarias”, realizado em 2001 pelo Escritório Nacional de Auditoria (LIU, 2001). O objetivo foi avaliar a eficácia do projeto, juntamente com a auditoria de conformidade da utilização do fundo. A avaliação da eficácia torna-se, assim, outra indicação do surgimento da auditoria de desempenho na China.

As oportunidades são muitas vezes abrangidas em desafios e alguns dos desafios incluem a mudança do ambiente para acelerar a alteração do escopo da auditoria de desempenho, estabelecendo padrões uniformes para orientar a auditoria de desempenho, mantendo a independência dos auditores de desempenho na aparência e na realidade, e promovendo a educação de auditoria de desempenho em faculdades e no trabalho

(FUNKHOUSER; YANJUN, 2016). Os autores trazem que a China é o único país que tem uma faculdade, Nanjing Audit Institute, especializada em educação de auditoria pública.

Enquanto a auditoria de desempenho está evoluindo para mais jurisdições e para mais funções, uma mudança no ambiente é necessária para acelerar essa evolução. A educação pública é para promover a ideia de auditoria de desempenho. A assistência técnica aos escritórios de auditoria de desempenho e o treinamento de auditores de desempenho precisam ser fornecidos por associações profissionais de auditoria, institutos acadêmicos (FUNKHOUSER; YANJUN, 2016).

### **3.11.9 Indonésia**

A Indonésia é uma economia de desenvolvimento com uma população crescente em uma região cada vez mais urbanizada (IRAWAN; MCINTYRE-MILLS, 2016). Os autores afirmam que não há especialização entre auditores na EFS da Indonésia em termos do trabalho de auditoria. A maioria dos auditores foi treinada para execução de auditorias de conformidade. Os autores lembram, também que em alguns países, como Austrália, Nova Zelândia e Noruega, o escritório de auditoria foi reorganizado e reestruturado para criar uma unidade especial para realizar auditorias de desempenho do setor público durante os anos 80 e 90.

No trabalho de Irawann e McIntyre-Mills (2016) foram realizadas entrevistas com os auditores e os autores perceberam que o processo atual de auditoria de desempenho na EFS da Indonésia ainda está focando no aspecto de conformidade e não no aspecto de desempenho. À título exemplificativo, segue a transcrição de uma das entrevistas:

A auditoria de desempenho (no meu escritório) não está clara ... os auditores ainda estão confusos sobre a realização do trabalho ... não está claro se a auditoria de desempenho está focada na conformidade ou não ... Eu conduzi uma auditoria de desempenho ao avaliar a eficácia de um programa de educação ... Quando proponho o programa de auditoria, meu gerente disse: Por que você não olha para o roubo de dinheiro? ... Na minha opinião, meu chefe ainda está focado em questões de conformidade, mesmo que seja uma auditoria de desempenho (IRAWAN; MCINTYRE-MILLS, 2016, p.33).

O foco no aspecto de conformidade na auditoria de desempenho pode minar a essência das atividades de auditoria de desempenho. A essência da auditoria de desempenho ao examinar o desempenho e fornecer uma melhoria para as entidades será deturpada (IRAWAN; MCINTYRE-MILLS, 2016). Curristine (2005) alega que existe

um perigo no caso de auditoria de desempenho que enfatiza o cumprimento de regras e regulamentos os quais podem reduzir a ênfase na flexibilidade e inovação necessárias para melhorar o desempenho. Na mesma linha, Behn (2001) também criticou a ênfase da auditoria na conformidade e nas regras formais de que os auditores se concentram em pequenos erros e atacam a menor falha em cumprir as regras formais.

A EFS da Indonésia não tem as diretrizes de boas práticas de gestão como referência na realização de auditorias de desempenho. A EFS da Indonésia não possui um guia de melhores práticas que possa ser adotado por departamentos, instituições ou governos locais, a fim de melhorar seu desempenho. Em alguns países, como Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido, as SAIs distribuíram um documento com melhores práticas, a fim de melhorar a responsabilidade pelo desempenho (IRAWAN; MCINTYRE-MILLS, 2016). A partir de entrevistas com auditores, ficou claro que os auditores sentem que a ausência de boas práticas de gestão dificulta os auditores ao executar a auditoria de desempenho.

A influência dos métodos de auditoria financeira nas atividades de auditoria de desempenho ainda é alta e os auditores estão confortáveis com os métodos de auditoria atuais. Eles trazem os métodos comuns de auditoria financeira para auditoria de desempenho, mesmo que a natureza da auditoria de desempenho seja diferente da auditoria financeira ou da auditoria de propósito específico (IRAWAN; MCINTYRE-MILLS, 2016).

### **3.11.10 Malásia**

As auditorias de conformidade são obrigatórias nos termos da Lei de Auditoria da Malásia de 1975 (NAD, 2012). Esse tipo de auditoria é usada para verificar se todas as despesas incorridas foram aprovadas e estão de acordo com as políticas, leis e regulamentos onde os auditores informarão sobre o grau de conformidade das atividades financeiras ou operacionais do governo (JONES; PENDLEBURY, 2000). No entanto, a introdução do Programa e Sistema de Orçamento de Desempenho na Malásia mudou a ênfase da auditoria para desempenho (NAD, 2008). Desta forma, tornou-se requisito obrigatório a realização de auditorias de desempenho para garantir que os recursos públicos fossem geridos de maneira econômica, eficiente e eficaz.

No contexto da Malásia, a auditoria de desempenho alterou o seu escopo devido à crescente preocupação por uma melhor governança e maior responsabilidade na gestão

dos fundos públicos, o que mudou significativamente o papel dos auditores do setor público (LOKE; ISMAIL; HAMID, 2016). Ainda segundo os autores, o número de auditorias de desempenho realizadas aumenta de ano para ano, com mais áreas sendo cobertas incluindo construção, agricultura, social, socioeconômica, serviços, aquisições, TIC e privatização.

Falta de cooperação e comprometimento das entidades auditadas é classificada como a principal restrição na auditoria de desempenho, o que significa que os auditados não trabalharam de perto com os auditores e não estão dispostos a cooperar com eles (LOKE; ISMAIL; HAMID, 2016). Na pesquisa dos autores, foi sugerido que os auditados não tomam as medidas necessárias sobre as recomendações sugeridas pelos auditores do setor público. Além disso, houveram entrevistados que explicaram que as recomendações de auditoria não são aceitas devido à influência do gerenciamento de alto nível. Os auditores poderiam fornecer recomendações relevantes para melhorar a administração pública, mas os esforços contribuídos pelos auditores públicos podem não ser apreciados porque há uma falta de iniciativa para ações corretivas (LOKE; ISMAIL; HAMID, 2016).

Outra descoberta de Loke, Ismail e Hamid (2016) se refere à questão de capacitação técnica dos auditores de desempenho. Concluíram que a falta de participação de especialistas externos (como engenheiro, advogado, médico, etc.) em uma auditoria de desempenho indica a necessidade de capacitação ou contratação de profissionais especialistas. Tradicionalmente, os auditores do setor público eram um único grupo ou profissão oficial a realizar uma auditoria de desempenho, sem incluir as opiniões de outros especialistas e isso se tornou um dos obstáculos para uma auditoria de desempenho bem sucedida (LOKE; ISMAIL; HAMID, 2016).

Por fim, os autores entendem que a NAD deve considerar a necessidade de expandir a cobertura da auditoria de desempenho não apenas em alguns programas e atividades de alto impacto, mas também em outras atividades e programas do governo para melhorar ainda mais a eficácia e eficiência dos serviços públicos, bem como a prestação de contas do governo ao público e, para isso, sacrificar a auditoria de conformidade, em que pese ainda ser preponderante no país (LOKE; ISMAIL; HAMID, 2016).

### **3.11.11 Noruega**

Na Noruega, o uso de agências descentralizadas pode ser rastreado a partir de 1850, e, atualmente, várias delas são responsáveis pela implementação de políticas públicas, destacando que as agências são relativamente autônomas, assim como os outros países escandinavos, sendo as agências suecas as mais autônomas (LÆGREID; RONESS; RUBECKSEN, 2011). Ressalta-se que a descentralização por meio de agências é um princípio organizacional da administração pública norueguesa, além disso, há uma tendência clara de organização com forças-tarefa criadas para resolver problemas diferentes (CHRISTENSEN *et al.*, 2010).

O Escritório Norueguês do Auditor Geral inicia a maioria de suas próprias auditorias, pois possui status independente e relata os resultados de suas atividades de auditoria e monitoramento ao Parlamento (REICHBORN-KJENNERUD; JOHNSEN, 2015). O sistema de controle de desempenho na Noruega, intitulado: gestão por objetivos e resultados, foi introduzido na administração pública nacional a partir de 2001 (LÆGREID; RONESS; RUBECKSEN, 2006).

As constatações indicam que a EFS norueguesa é a principal entidade auditora a responsabilizar-se por deficiências nos sistemas de controle ou gestão das agências auditadas (CHRISTENSEN *et al.*, 2010).

O Norwegian Office of the Auditor General (NOAG) foi estabelecido em 1816 e desenvolveu as suas atividades de auditoria de desempenho de forma muito semelhante à tendência geral, ou seja, dando maior ênfase na gestão de desempenho e avaliação nas reformas da NPM nos anos 80 e 90. Em 2013, o NOAG realizou 215 auditorias de desempenho e apenas 13 auditorias de conformidade (REICHBORN-KJENNERUD, , 2015).

Na pesquisa de Reichborn-Kjennerud e Johnsen (2015) observou-se que um alto grau de amadurecimento da administração, onde um total de quase 80% dos auditados havia atendido às recomendações e que a percepção da utilidade dos relatórios foram positivamente ligadas às percepções de sua qualidade. Isso indica que a mudança organizacional é condicionada pela relevância e qualidade de tais relatórios. Ou seja, os gestores públicos que passaram por auditorias de desempenho responderam que os ministérios e agências tendem a fazer mudanças como consequência de uma auditoria de desempenho, assim, os gestores tendiam a considerar os relatórios úteis e de boa qualidade (REICHBORN-KJENNERUD; JOHNSEN, 2015).

Outro achado interessante relacionado no trabalho de Reichborn-Kjennerud e Johnsen (2015) se refere aos relatórios de auditoria de desempenho da EFS norueguesa,

que buscava a responsabilização dos gestores públicos como pelas deficiências nos sistemas de direção, gerenciamento, controle interno e procedimentos.

### **3.11.12 Itália**

O processo de reforma italiano foi implementado através de um fluxo vasto e contínuo de novas legislações (PANOZZO, 2000). Os principais processos de reforma nas organizações do setor público italiano começaram na década de 1990, algumas décadas depois de países anglo-saxões ativos (CAPANO, 2003). As leis permitiram que os gestores públicos gastassem recursos públicos, criando uma distinção entre criadores de políticas (políticos) e implementadores de políticas (gestores públicos), assim, o controle de gestão, o controle estratégico e a avaliação da alta gerência tornaram-se compulsórios para as organizações do setor público a partir de 1999 (BORGONOV, 2002).

As reformas italianas restringiram a auditoria de conformidade e a de auditoria de desempenho foi introduzida, inclusive em nível municipal (MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012). Ainda segundo os autores, o efeito da reforma poderia ser resumido como "menos área de auditoria, mais profundidade de auditoria". A partir da década de 1990 ampliou-se o papel da auditoria de desempenho, acrescentando a atribuição de oferecer sugestões relativas à eficiência, eficácia e economia após avaliar a confiabilidade do sistema contábil e os gastos com recursos (DE ROBERTIS, 1992).

A partir de 1958 a EFS italiana tem auditado as organizações que recebem recursos financeiros do estado exclusivamente por meio da auditoria de conformidade. Contudo, desde 1994, a eficiência e a auditoria de desempenho focada na economia tornou-se uma responsabilidade da EFS, além de seu papel tradicional como uma corte especial para a contabilidade criminal, passou a se responsabilizar pela adequação dos sistemas de desempenho, cumprimento de tarefa e controle (MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012).

No caso italiano, observa-se que, embora a auditoria de desempenho tenha se iniciado, ainda não se encontra em um grau de maturação como em outros países, prevalecendo a auditoria de conformidade (MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012). Outro ponto que merece destaque se refere à Lei de Liberdade de Informação, que não permite que os resultados de auditorias sejam divulgados diretamente aos cidadãos (MARCUCIO; STECCOLINI, 2005). A falta de transparência pode vir a reforçar, ainda

mais, a imaturidade administrativa daquela país, podendo justificar a preponderância de auditorias de conformidade em detrimento de auditorias de desempenho.

### 3.11.13 Alemanha

O chamado Novo Modelo de Direção (New Steering Model - NSM) do governo alemão modificou o sistema burocrático existente, adaptando os sistemas contábeis aos padrões do setor privado, descentralizando a prestação de serviços e introduzindo padrões para formulação de políticas públicas, gerenciamento flexível de pessoal e sistemas de avaliação (KUHLMANN, 2008).

No sistema político federal alemão, os municípios praticam a autogestão local, garantida pelo Artigo 28.2 da Constituição Alemã e pelas 16 constituições estaduais. Esse status é um elemento integral do federalismo vertical (MOORE; JACOBY, 2009). Essa descentralização federativa impacta na auditoria pública, como por exemplo, na Baixa Saxônia ou na Renânia do Norte-Vestefália, há os chamados escritórios de auditoria do condado, que supervisionam os municípios com respeito à conformidade legal (BIRKHOLZ, 2008).

Os auditores públicos, em todos os níveis, desfrutam de um alto grau de independência. Por exemplo, o chefe do escritório de auditoria e seus membros são diretamente indicados pelo conselho; sua demissão não é um processo fácil; eles são independentes no que eles auditam e se sujeitam apenas à lei; e eles se reportam diretamente ao conselho (FIEBIG, 1998). Ou seja, há uma alta cultura de independência, característica importante dos auditores locais e sua reputação é de um *habitus* que é tradicionalmente elitista, não cooperativo, hierárquico e orientado à conformidade (MARAVIC, 2007). Além disso, a maioria dos auditores locais tem tradicionalmente recebido treinamento em direito, o que explica seu foco na conformidade e recalcitrância em relação às reformas do NSM (MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012).

Já em nível federal, o auditor supervisiona o uso de recursos financeiros “apropriados e eficientes”, tarefa não incluída no padrão de desempenho (BUDAUS, 2003). Ou seja, a auditoria de desempenho também é parte inerente do contexto da reforma alemã (MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012).

Os promotores alemães da reforma do governo defenderam um novo papel para os auditores como consultores. De modo geral, o status geral da independência dos auditores descrito acima não foi atacado pela doutrina de reforma do Novo Modelo de Direção (NSM), mas a função dos auditores tem sido objeto de debate entre os defensores da

reforma (RICHTER, 1997). Essa ideia não se baseou em uma mudança de conformidade para auditoria desempenho propriamente dita, pois essa modalidade já era bem consolidada (MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012). Tal mudança se deu mais na questão temporal da auditoria: de auditoria *ex post* para consultoria *ex-ante*, em que auditores aconselham outros departamentos a simplificar processos para gestão mais eficiente dos recursos financeiros (BEKEMANN, 2006). Uma sugestão inicial da EFS alemã foi a proposta de reforma em três aspectos: os auditores (1) fazem parte do sistema de controle interno, (2) atuam como consultores de outras agências e (3) elaboram relatórios de auditoria de gestão para o conselho e chefe de administração (MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012).

A reforma da administração pública na Alemanha consolidou o status legal especial dos auditores como o "braço estendido" dos gestores. Além disso, sua cultura de independência tornou-os "facilitadores da reforma" (SCHWARTING, 2006).

Sob um olhar mais detalhado, pode-se afirmar que as reformas alemãs, de certa forma, invoca o papel dos auditores como consultores ou conselheiros internos para promover a eficiência reestruturando os processos dos gestores, ou seja, daqueles que planejam e executam as políticas públicas (MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012).

Ainda segundo os autores, no caso alemão, há evidências de crescimento quantitativo na auditoria, principalmente em direção a auditorias de valor agregado (VFM) e de uma transformação de auditores em facilitadores de reformas. Corroborando a expansão de auditoria e uma demanda crescente por mais responsabilização.

#### **3.11.14 Canadá**

O Parlamento do Canadá aprovou a Lei Geral do Auditor no verão de 1977. Isso não só proporcionou à EFS do Canadá sua própria legislação, algo que o Comitê de Contas Públicas vinha solicitando desde meados da década de 1960, mas também codificou um amplo conjunto de poderes para que o Auditor Geral realizasse a chamada auditoria de VFM (HANSARD, 1977).

Embora a noção da auditoria de desempenho (VFM) no setor público canadense certamente não fosse nova, a abordagem emergente de auditoria de desempenho foi apoiada por um mandato legislado para auditar explicitamente os três E da economia, eficiência e eficácia. Esse desenvolvimento representou uma expansão significativa no

âmbito da EFS e foi um marco importante na história da auditoria e governança no Canadá (BROWN; GODBOUT, 1989).

A auditoria de VFM está em vigor no Canadá há mais de 30 anos e os relatórios do Auditor Geral cresceram para "cobrir uma ampla gama de auditorias" em uma variedade que se expandiu muito desde a década de 1970 (ARENS *et al.*, 2007).

Tomando uma abordagem anglo-americana Flesher e Zareski (2002) fornecem uma visão geral da maneira como a auditoria de VFM se desenvolveu no Canadá, um tanto independente da influência do GAO nos Estados Unidos, e se espalhou do Canadá para vários outros governos de estilo de Westminster, como Austrália e Grã-Bretanha.

Um dos principais impulsionadores e beneficiários da estrutura de VFM emergente foi o setor de consultoria de gestão. Para Sutherland (1999) os funcionários públicos eram preguiçosos e egoístas, o setor privado era a única fonte de conselhos independentes e concebíveis. O autor prossegue, traçando o desenvolvimento ativo das empresas privadas de consultoria em conhecimento de VFM através de seus acordos de contratação com a EFS nos primeiros anos da legislação de VFM (SUTHERLAND, 2002). Ou seja, no Canadá a auditoria de desempenho teve seu princípios a partir da iniciativa privada prestando serviços à EFS.

Além disso, os consultores ajudaram a identificar os problemas para os quais estavam sendo recrutados, apresentando uma visão neoliberal do governo, privilegiando remédios do setor privado para doenças aparentemente inerentes do setor público. Assim, a comunidade de consultores elaborou indicadores de desempenho de vários tipos, abordando a avaliação de programas e relatórios de eficácia (FREE; RADCLIFFE; WHITE, 2013). Ainda segundo os autores, na convenção do Canadian Comprehensive Auditing Foundation (CCAF) 17, expressou-se a visão neoliberal de que a medição da eficácia e a elaboração de relatórios eram uma resposta aos problemas das finanças governamentais.

Uma orientação de consultoria de gestão, juntamente com um foco na responsabilização por resultados introduzidos por uma forma de NPM no Canadá, fornecem uma importante janela de entendimento sobre o desenvolvimento da legislação de VFM nos anos 70 naquele país (GENDRON; COOPER; TOWNLEY, 2007). Ao olhar para os objetivos, intenções e lógicas atribuídas pelos proponentes, fica claro que uma das principais motivações era expandir as fronteiras das práticas contábeis além das auditorias tradicionais de conformidade financeira e em um mundo que se assemelha à consultoria de gestão (FREE; RADCLIFFE; WHITE, 2013). Os autores afirmam que os contadores e auditores do governo, utilizando as ferramentas de consultoria gerencial,

foram eficazes em afastar a auditoria governamental de seu domínio tradicional e, assim, entraram em um mundo de mudanças, em que sua especialidade é indefinida.

Por fim, os autores arrematam que a ascensão da auditoria de VFM teve profundas consequências éticas para a prática de gestão no setor público. O papel de campanha das grandes empresas e do então Auditor Geral trouxe as ferramentas da auditoria para a proeminência e, ao fazê-lo, isolou os espaços públicos de outras áreas especializadas. É importante notar que esse deslocamento apresentou uma definição financeira à discussão subsequente da economia, eficácia ou eficiência dos programas do setor público; nesse sentido, o aumento da auditoria determinou os termos do futuro debate em um grau importante (FREE; RADCLIFFE; WHITE, 2013).

### **3.11.15 Dinamarca**

A EFS dinamarquesa conduz os trabalhos de auditoria desde 1976 e, durante a década de 1990, o foco principal mudou para a realização de revisões dos sistemas de contabilidade gerencial no formato de auditoria de desempenho dentro dos ministérios e agências governamentais (SKÆRBÆK, 2009). Este desenvolvimento ocorreu paralelamente aos esforços dos gestores para implementar o “programa de modernização” do governo, que foi introduzido em 1983, fruto da NPM. Como parte deste programa, foram publicadas uma série de artigos, conhecidos como publicações SØS, com novos padrões para a condução da contabilidade gerencial com base em elementos gerais dos discursos da NPM (SKÆRBÆK, 2009). Ainda segundo o autor, a EFS referiu-se a essas publicações como “premissas de auditoria” para a condução da auditoria de desempenho. Mais tarde, em 1999, a EFS publicou seu próprio normativo: Excellent governmental management accounting, que faz parte da base de conhecimento para as auditorias de desempenho.

O autor ressalta a questão da independência da EFS para realizar e reportar os relatos sobre a performance dos gestores. O Escritório é um órgão independente para assegurar e verificar se as despesas foram usadas de acordo com a legislação e, principalmente, se as apropriações foram usadas com atenção deliberada à economia, eficiência e eficácia (SKÆRBÆK, 2009).

A partir do estudo de Skærbæk (2009), é latente que escritório dinamarquês desenvolveu um interesse semelhante ao participar do início dos projetos dos gestores públicos, para tornar auditável a "eficiência" das políticas públicas (POWER, 1996). O autor declara que em vários relatórios de auditoria, os sistemas contábeis são criticados

por apresentarem falta de capacidade de calcular os custos unitários como medida de eficiência (SKÆRBÆK, 2009).

### 3.11.16 Bélgica

A partir de 1998, a realização de auditorias de desempenho tornou-se parte integrante do portfólio do Tribunal de Contas da Bélgica e um valioso acréscimo às atividades do Tribunal em auditorias de conformidade e auditorias de regularidade. Ao realizar auditorias de desempenho, o Tribunal de Auditoria da Bélgica segue práticas comuns de muitas EFS dos países da OCDE (DESMEDT *et al.*, 2017).

Como muitas outras EFS de países ocidentais, o Tribunal de Auditoria da Bélgica promove a dupla missão de "assessor" e "cão de guarda". Como mencionado no seu relatório anual (BELGIAN COURT OF AUDIT, 2010, p.10): “O Tribunal visa melhorar o funcionamento do serviço público através da auditoria pública e avaliar a implementação da política do governo e os resultados obtidos”. A EFS relata suas descobertas e fornece seus pareceres e recomendações após suas revisões orçamentárias do governo e suas atividades de auditoria (legalidade, regularidade, auditorias financeiras e de desempenho) e, além disso, é confiado ao Tribunal de Contas uma atribuição jurisdicional às autoridades de contas públicas cujas contas estejam em déficit (DESMEDT *et al.*, 2017).

Na pesquisa conduzida por Desmedt *et al.* (2017) observou-se que as auditorias de desempenho conduzidas pelo Tribunal de Auditoria da Bélgica entre 2005 e 2010 tiveram impacto significativo nas entidades auditadas. Esse achado confirma o que Morin (2014) afirmou sobre as atividades de auditoria de VFM canadense, ou seja, houve mudanças nas organizações estudadas e o impacto da intervenção dos auditores foi perceptível, no entanto esse impacto não foi invasivo, mas “lento e sutil” e a sua natureza foi mais conceitual do que estratégica ou instrumental.

Ainda como descobertas dos autores, observou-se que os gestores atribuíram às qualidades (apropriadas, realistas e aplicáveis) às auditorias de gestão da EFS Belga, bem como as recomendações pareciam importantes. Isso confirma a importância dos processos colaborativos, pois os auditados consideraram que as recomendações dos auditores eram apropriadas, realistas e aplicáveis, especialmente porque as falhas nas recomendações formuladas são excepcionais (DESMEDT *et al.*, 2017).

Os auditados entrevistados confirmaram, quase por unanimidade, que as auditorias de desempenho não tiveram consequências negativas em sua organização,

destacando que os auditores os ajudavam a melhorar a qualidade das informações usadas na tomada de decisões. Por fim, Desmedt *et al.* (2017) destacam a excelência dos trabalhos de VFM realizados pela EFS belga e atestam que esse trabalho representa a principal carga de trabalho daquela Corte de Contas.

### **3.11.17 Brasil**

No Brasil, a função de controlar e auditar os gastos e investimentos públicos realizados em nome da atuação do Estado é exercida pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Vinculado ao Poder Legislativo, segue o formato de SAI judicante (THE WORLD BANK, 2001).

A maior parte das fiscalizações realizadas é, basicamente, de duas ordens: as auditorias de conformidade, que têm como foco a legalidade dos atos administrativos, e as auditorias de natureza operacional, as quais examinam programas e ações governamentais (BRASIL, 2017b).

Segundo Castaldelli Júnior e Aquino (2011) a atuação do Tribunal é restrita pelos recursos existentes. Ainda segundo os autores, a demanda de serviços vem aumentando desde a Constituição de 1988, e sobremaneira com a obrigação de fiscalizar as obras públicas federais e o início da Lei de Responsabilidade Fiscal. Atende ainda solicitações de curto prazo do Congresso Nacional, incluindo suas Casas e Comissões, como as Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI) e Comissões Parlamentares Mistas de Inquérito (CPMI), que possuem pouco tempo para conclusão de suas investigações.

No trabalho de Castaldelli Júnior e Aquino (2011) observou-se que os movimentos da nova gestão pública impulsionaram as entidades fiscalizadoras superiores a começarem a se adaptar à auditoria por resultados e o Tribunal de Conta da União (TCU), também esteve exposto a essas mudanças. Foi constatado nessa pesquisa que os trabalhos de auditoria de desempenho realizados pelo TCU é superior aos da Corte argentina e a espanhola. De outro lado, as EFS norte-americana e britânica têm um maior nível de accountability, incluindo auditoria externa nas informações prestadas. O TCU está atualmente em um ponto intermediário tendendo a se aproximar do padrão anglo-saxão de divulgação de desempenho.

Em que pese a aproximação do TCU às EFS anglo-saxãs constatada por Castaldelli Júnior e Aquino (2011, p. 35), os próprios autores apresentam conflitos na dimensão política existente entre Executivo, Legislativo e TCU:

Primeiro, o TCU audita o Congresso Nacional e suas contas são aprovadas por ele, gerando uma dependência da Corte de contas em relação ao seu auditado, a quem ele responde. Ainda, eventuais influências da arena político-partidária no sistema de nomeação de ministros do TCU, e as constantes pressões pela amenização do rigor do TCU na fiscalização das obras públicas no atual governo.

Sobre a preponderância de auditorias de conformidade e de desempenho, ao observar o próprio relatório de gestão da EFS brasileira, nota-se que no ano de 2017, 545 fiscalizações foram concluídas pelo Tribunal, contudo essas fiscalizações se referem a auditorias de conformidade, que têm como foco a legalidade dos atos administrativos, e auditorias de natureza operacional, as quais examinam programas e ações governamentais. Ou seja, esse número é mesclado entre as duas espécies de auditoria. No entanto, a apreciação, para fins de registro, da legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadoria, reforma e pensão, auditorias puramente referente à conformidade legal, montou um total de 76.442 no ano de 2017 (BRASIL, 2017b). Destarte, auditorias de conformidade representaram mais de 99% dos trabalhos realizados pelo TCU no ano de 2017, indicando a orientação do EFS para exames de conformidade.

### **3.12 Eficiência no setor público e ferramentas para mensuração**

A importância do uso eficiente dos recursos públicos e de políticas fiscais de alta qualidade para o crescimento econômico, a estabilidade e o bem-estar dos indivíduos foi destacada por vários pesquisadores nas últimas décadas (AFONSO, ANTÓNIO; SCHUKNECHT; TANZI, 2010). Ainda segundo os autores, além das restrições macroeconômicas, que limitam o alcance dos países para aumentos de gastos, a globalização torna o capital e os contribuintes mais atentos e os fazem exercer uma pressão maior sobre a base de receita dos governos. Novas técnicas de gestão e orçamento foram desenvolvidas com base no fornecimento de bens e serviços por meio dos agentes públicos. Outro ponto é o aumento da transparência das práticas governamentais em todo o mundo obrigando o uso dos recursos com mais eficiência (TANZI; SCHUKNECHT, 2000).

A mensuração adequada da eficiência do setor público é uma questão empírica difícil e a literatura sobre ela é bastante escassa (AFONSO, ANTÓNIO; SCHUKNECHT; TANZI, 2010). A medição dos custos das atividades públicas, a

identificação de objetivos e a avaliação da eficiência por meio de medidas apropriadas de custo e resultado das políticas públicas, são questões espinhosas (HELLER, 2003). Acadêmicos e economistas de organizações internacionais fizeram algum progresso nesse sentido, prestando mais atenção aos custos da administração pública e nas atividades que impactam o aumento dos encargos fiscais marginais e da composição da despesa pública (JOURMARD *et al.*, 2004).

Além disso, os pesquisadores têm mudado o foco da análise da quantidade de recursos utilizados pelos gestores (insumos) para os serviços prestados (*outputs*) e assim obter os resultados alcançados (AFONSO, A.; SCHUKNECHT; TANZI, 2005; OECD, 2003).

Considerando a necessidade de uma utilização eficiente de recursos, que por sua vez são escassos, o conceito de eficiência encontra guarida no nas atividades de receitas e de despesas dos governos (AFONSO, ANTÓNIO; SCHUKNECHT; TANZI, 2010). Ainda segundo os autores, organismos como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI), geralmente se preocupam com a gestão governamental considerada ineficientes ou improdutivas.

Existem muitas razões pelas quais uma sociedade precisa de gastos públicos (e consequentemente, receita tributária). As razões foram explicadas, ao longo dos anos, por economistas como Adam Smith, Pigou, Musgrave, Samuelson e outros (AFONSO, ANTÓNIO; SCHUKNECHT; TANZI, 2010). Conforme explica Tanzi (2005):

A despesa pública é necessária para lidar com (a) bens públicos genuínos, (b) externalidades significativas, (c) a criação de instituições sociais e (d) o estado de direito que protege indivíduos e propriedade. Quando o foco do gasto público está nessas atividades acordadas e é realizado de maneira eficiente, o setor público permanece pequeno e eficiente. Os problemas surgem quando (a) a atividade do setor público é realizada além das áreas teoricamente justificadas; e / ou (b) quando realizada a custos excessivos. Certamente, quanto mais eficiente é o funcionamento da economia de mercado, menor deve ser o escopo de atividades nas quais existe justificativa teórica para os gastos públicos.

Assim, à medida que as economias de mercado se tornam mais eficientes, os gastos públicos devem cair. (TANZI, 2005, p. 46)

Entre os economistas, existe uma tendência de medir o produto ou o benefício nas atividades públicas com base na alocação orçamentária: quanto maior a despesa, maior o benefício. Por exemplo, as chamadas para alocar uma parcela determinada ou maior dos orçamentos nacionais para saúde e educação assumem essa identidade entre gastos e benefícios, ou seja, quanto maior a despesa, maiores serão os benefícios recebidos pelos destinatários pretendidos (AFONSO, ANTÓNIO; SCHUKNECHT; TANZI, 2010). Mas,

como argumentado por Tanzi (1974), os dois podem ser amplamente diferentes. Essa diferença é central para o conceito de eficiência.

Alguns trabalhos recentes usaram abordagens não paramétricas para medir a eficiência relativa das despesas entre os países, notadamente a Data Envelopment Analysis (DEA). Essa técnica, utilizada neste estudo, foi originalmente desenvolvida e aplicada em empresas que convertem insumos em produtos (AFONSO, ANTÓNIO; SCHUKNECHT; TANZI, 2010). O termo empresa, às vezes substituído pelo termo mais abrangente de “Unidade de Tomada de Decisão” (Decision Making Unit - DMU) pode incluir organizações públicas ou sem fins lucrativos, como hospitais, universidades, autoridades locais ou países.

### **3.13 Prestação de Contas e indicadores de desempenho das IFES**

Os artigos 70 e 74 da Constituição Federal estruturam o modelo de controle da administração pública brasileira e o define em duas espécies de controle:

(1) Interno, exercido pelo próprio poder ou órgão, dentro de sua esfera administrativa, visando disciplinar rotinas e evidenciar procedimentos ilegais ou ilegítimos; e (2) Externo, exercido pelo poder legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, e responsável pela fiscalização quanto à legalidade, economicidade, moralidade e demais princípios que norteiam a Administração Pública brasileira. (KRONBAUER *et.al.*, 2011, p. 49)

Uma das principais ferramentas para se demonstrar o *disclosure* é o Relatório de Gestão. De acordo com Nuintin *et al.* (2014, p.13), “os relatórios de gestão anuais são um dos mecanismos utilizados pela administração pública para concretizar a responsabilização dos atos públicos em relação à sociedade”. Salienta-se que a confecção do relatório de gestão representa uma exigência legal aplicável a todos os entes, sejam eles públicos ou privados, que administrem recursos dos cofres públicos. Desta forma, essa peça é classificada como um dos principais instrumentos no processo de prestação de contas (accountability).

Corroborando com esse entendimento, Slomski (2009), arremata que o Relatório de Gestão é uma ferramenta que proporciona a transparência dos atos dos gestores, permitindo que os cidadãos possam ter ciência dos resultados apresentados, e, assim, analisarem se a aplicação dos recursos estão sendo eficiente.

Nesse diapasão, Nuintin *et al.* (2014, p.9) afirmam que: o Relatório de Gestão "contempla as responsabilidades institucionais da unidade, a estratégia de atuação frente

às responsabilidades institucionais, os programas de Governo sob a responsabilidade da unidade, o desempenho orçamentário e financeiro, os indicadores de desempenho” .

A Instrução Normativa (IN) nº 63/2010 do Tribunal de Contas da União, é o normativo que trata do relatório de gestão, bem como de:

“documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado para permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas durante um exercício financeiro” (BRASIL, 2010b, p. 2).

Ressalta-se que nos relatórios de gestão, constantes no art. 3º da IN nº 63/2010, devem abarcar, necessariamente, a totalidade dos recursos orçamentários e extra orçamentários:

“utilizados, arrecadados, guardados ou geridos pelas unidades jurisdicionadas, ou pelos quais elas respondam, incluídos os oriundos de fundos de natureza contábil recebidos de entes da administração pública federal ou descentralizados para execução indireta” (NUNTIIN *et al.*, 2014, p.5)

Conforme o Artigo 207 da Constituição Federal de 1988, o Ministério da Educação (MEC) é o órgão responsável pela a gestão e supervisão das IFES. Conforme Borges e Araujo (2000), estas organizações possuem diversas atividades sob os seus auspícios, dentre as atividades acadêmicas das universidades podem ser identificado três produtos principais, considerados os três pilares balizadores da formação universitária: o ensino, a pesquisa e a extensão. Já o Decreto nº 3.860/2001, traz que as IFES caracterizam-se pela oferta regular de atividades de ensino, de pesquisa e de extensão, obedecendo ao princípio de indissociabilidade das atividades (BORGES; ARAUJO, 2000).

Sob uma ótica generalizada, pode-se afirmar que tais Instituições de ensino são detentoras do conhecimento, interpretadas como aquelas que possibilitam uma melhor tomada de decisões por parte da sociedade, uma vez defrontada por questões ou limitações existentes no cotidiano. A atividade de pesquisa proporcionam às universidades a realizarem o aperfeiçoamento dos conhecimentos existentes e adicionar novos. Já na atividade de ensino, o conhecimento é transmitido para os discentes a fim de formar pesquisadores e difusores do conhecimento. Por fim, a atividade de extensão, difunde o conhecimento para a sociedade. (VALÊNCIO, 2000).

Qualquer produto oferecido por entidades devem ser mensurado por meio de indicadores de desempenho. De forma geral, os indicadores indicam que são informações

estatísticas relevantes, permanentemente produzidas a respeito do desempenho de uma atividade pública, cuja finalidade precípua é apoiar, continuamente, a execução da ação pública, bem como observar se o planejamento foi respeitado ou mudou de curso (EWELL; JONES, 1994). Nesse diapasão, a finalidade premente dos indicadores de desempenho é aperfeiçoar a *accountability*, executando o monitoramento dos recursos conforme as demandas da sociedade e assegurando que o melhor uso deles sejam realizados. A partir do momento em que as iniciativas de indicadores de desempenho do governo se tornam públicas e mais acessíveis aos cidadãos, provavelmente podem evidenciar as áreas com desempenho baixo e estimular a pressão local para retificá-los (SMITH, 1990).

De acordo com Schwartzman (2006), a avaliação de desempenho das IFES representa uma indicação significativa para os *taxpayers* a respeito da qualidade dos seus produtos ofertados. Além do mais, o monitoramento realizado pelo Poder Público, sobremaneira dos cidadãos, é aumentado por se referir a organizações públicas que são financiadas com recursos governamentais, obtidos por intermédio dos tributos pagos pela população (BARBOSA; FREIRE; CRISÓSTOMO, 2011).

Em um ambiente em que a demanda pela prestação de contas das ações do Estado é crescente, principalmente quanto ao atendimento das necessidades da população e à melhoria do bem-estar social, é imperiosa a utilidade dos indicadores como meio de transparência e mensuração da utilização dos recursos públicos e da sinalização do retorno para a população em forma de serviços prestados pelas universidades federais com qualidade (FERNANDES, 2009).

Sob essa ótica, foram criados nove indicadores de desempenho pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em parceria com a Secretaria de Ensino Superior (SESu/MEC) e com a Secretaria de Finanças e Controle (SFC), conforme Decisão nº 408/2002 – TCU – Plenário foi expedida, as quais as Instituições de Ensino Superior (IFES) deveriam incluir obrigatoriamente esse conjunto de indicadores em seus Relatórios de Gestão.

O objetivo desta medida era a construção de uma série histórica para possibilitar o acompanhamento da performance do desempenho das IFES ao longo do tempo, além da necessidade identificar a necessidade aperfeiçoamentos em áreas específicas, ou mesmo a correção de eventuais disfunções, sendo também útil como ferramenta para a tomada de decisões e auto-avaliação institucional (BRASIL, 2002).

### **3.14 Pesquisas anteriores**

O Estado da Arte é um estudo bibliográfico de caráter inventariante que pode servir de fomento para a realização de pesquisas acadêmicas as quais objetivam preencher lacunas detectadas no campo de conhecimento em questão (SOARES; MACIEL, 2000). Romanowski e Ens (2006) entendem que a pesquisa do tipo Estado da Arte tem por finalidade sistematizar a produção acadêmica em uma determinada área do conhecimento, a qual é imprescindível para se compreender amplitude do produto científico.

A fim de se apresentar o Estado da arte referente ao assunto atinente a esta pesquisa, inicialmente, a fim de apresentar se a orientação da auditoria governamental dos EFS dos países selecionados na amostra é voltada a avaliações de conformidade ou de desempenho, o quadro 1 traz a literatura utilizada na análise de resultados. Ressalta-se que a escolha dos países está descrita na metodologia, parte 4 deste trabalho:

**Quadro 1 – Pesquisas anteriores sobre auditoria em diversos países**

<b>País</b>	<b>Autores/Ano</b>
França	(MORIN, 2010, 2011)
Espanha	(BASTIDA; GUILLAMÓN, 2009; BIOSCA, 2010; GARCÍA, 2007; ROSA; MOROTE; PROWLE, 2014; TORRES; PINA; YETANO, 2011)
Grécia	(KONTOGEORGA, 2019; MONTESINOS, 2005; SARMAS, 2012)
Estônia	(RAUDLA <i>et al.</i> , 2016)
Reino Unido	(DEMIRAG; KHADAROO, 2011; MORIN; HAZGUI, 2016; NAO - NATIONAL AUDIT OFFICE, 2019; PUT, 2011)
Austrália	(ANAO, 2010; FUNNELL; WADE, 2012; MORIN, 2003; WEST; BLACKMAN, 2015)
Estados Unidos da América	(FUNKHOUSER, 2000, 2002; FUNKHOUSER; BUTCHER, 2002; FUNKHOUSER; YANJUN, 2016; GAO, 2001; MALAN, 1984)
China	(FENG, 2002; FUNKHOUSER; YANJUN, 2016; LIU, 2001)
Indonésia	(IRAWAN; MCINTYRE-MILLS, 2016)
Malásia	(JONES; PENDLEBURY, 2000; LOKE; ISMAIL; HAMID, 2016; NAD, NATIONAL AUDIT DEPARTMENT, 2012; NAD, 2008)
Noruega	(CHRISTENSEN <i>et al.</i> , 2010; LÆGREID; RONESS; RUBECKSEN, 2006, 2011; REICHBORN-KJENNERUD, KRISTIN, 2015; REICHBORN-KJENNERUD, KRISTIN; JOHNSEN, 2015)
Itália	(BORGONOVİ, 2002; CAPANO, 2003; DE ROBERTIS, 1992; MARCUCCIO; STECCOLINI, 2005; MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012)
Alemanha	(BEKEMANN, 2006; BIRKHOLZ, 2008; KUHLMANN, 2008; MARAVIC, 2007; MONFARDINI; VON MARAVIC, 2012; MOORE; JACOBY, 2009)
Canadá	(ADI; DUTIL, 2018; ARENS <i>et al.</i> , 2007; BROWN; GODBOUT, 1989; FLESHER; ZARESKI, 2002; FREE; RADCLIFFE; WHITE, 2013; GENDRON, YVES; COOPER; TOWNLEY, 2007; MORIN, 2000, 2014; SUTHERLAND, S.L., 1999)
Dinamarca	(SKÆRBÆK, 2009)
Bélgica	(BELGIAN COURT OF AUDIT, 2010; DESMEDT <i>et al.</i> , 2017)
Brasil	(CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2011; MIRANDA, 2018; BRASIL, 2017b)

Fonte: autor

Posteriormente, com o objetivo de apresentar a literatura brasileira que trata de auditoria pública, principalmente no que tange a auditorias de desempenho (operacionais), no quadro 2, a qual consta o tema, periódico/congresso/trabalho e os autores, são apresentadas as pesquisas mais relevantes utilizadas:

**Quadro 2 – Pesquisas anteriores sobre auditoria pública no Brasil**

<b>Tema</b>	<b>Publicação/Trabalho</b>	<b>Autores/Ano</b>
A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos	Revista Controle - Doutrina e Artigos	(SOUZA; OLIVEIRA; COLARES, 2018)
Antecedentes da aceitação e adoção da auditoria contínua no setor público brasileiro: o caso do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo	Tese (Doutorado em Ciências) USP	(MIRANDA, 2018)
Características da literatura internacional sobre auditoria governamental	Revista Eletrônica Gestão & Sociedade	(MAFRA <i>et al.</i> , 2016)
Governança e accountability no setor público : auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCEMG	Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais	(BRITTO, 2014)
Práticas de auditoria de desempenho em órgãos estaduais brasileiros de controle interno – elementos para configuração de um modelo	Dissertação (Mestrado em Controladoria) UFC	(NUNES, 2013)
Indicadores de desempenho em Entidades Fiscalizadoras Superiores: o caso brasileiro	Revista Contabilidade Vista & Revista (UFMG)	(CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2011)
A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência	Jornal de Políticas Educacionais	(BRAGA, 2011)
Recomendações em auditoria operacional: uma prospecção de fragilidades, com base na inteligência competitiva	Revista de Administração (UFSC)	(FRANCISCO <i>et al.</i> , 2010)
Meta-avaliação de auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União	RAC - ANPAD	(HEDLER; TORRES, 2009)
Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco: caminhos para sua institucionalização	Dissertação (mestrado em Gestão Pública) UFPE	(MATOS, 2006)
A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União	Dissertação (Mestrado em Administração) UFBA	(ALBUQUERQUE, 2006)

Fonte: autor

Por fim, apresenta-se o estado da arte no que se refere às pesquisas acadêmicas sobre eficiência das Universidades Federais Brasileiras, baseada em indicadores de desempenho, nos últimos 10 anos, as quais constam: o tema, periódico/congresso/trabalho, o modelo para análise dos dados, as variáveis utilizadas e os autores, no Quadro 3:

**Quadro 3 - Pesquisas anteriores sobre eficiência das IFES**

<b>Tema</b>	<b>Publicação/Trabalho</b>	<b>Análise de dados</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Autor</b>
Eficiência Operacional das Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras: proposição de manual para auxiliar a gestão das instituições menos eficientes.	Dissertação (Mestrado em Administração Pública) UFG	DEA	Indicadores TCU e Ranking Universitário Folha de São Paulo	(SILVA, JEAN BARROS E, 2019)
Análise de Eficiência das IFES no Uso de Recursos Financeiros 2010-2015	Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) UnB	DEA e índice de Malmquist	Indicadores TCU	(MELONIO, 2017)
O Orçamento e o Desempenho nas Universidades Federais entre 2005 a 2014	Revista FSA	Correlação	orçamento executado no exercício e Indicadores TCU	(SANTOS; MOURA, 2017)
Eficiência da aplicação de recursos públicos nas Universidades Federais	Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos	DEA	Indicadores TCU, Ranking Universitário Folha de São Paulo e Ranking Internacional QS	(NUINTIN et al., 2014)
Auditoria e gestão: um estudo de caso dos trabalhos Auditoriais realizados no IFES	Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) UFES	Estudo de caso		(NETO, 2014)
Avaliação do ensino superior: análise dos indicadores instituídos pelo TCU para as IFES	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	Estatística descritiva	Indicadores TCU e Índice de diferença entre os desempenhos estimado e observado (IDD-INEP)	(FEREIRA; SANTOS; PESSANHA, 2013)

<b>Tema</b>	<b>Publicação/Trabalho</b>	<b>Análise de dados</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Autor</b>
Correlação entre indicadores selecionados de gestão e qualidade das instituições federais de ensino superior brasileiras, período de 2009-2016	Dissertação (Mestrado em Administração) UFRGS	Estatísticas descritivas, correlação e regressão linear múltipla	Indicadores TCU e indicadores do INEP (ENADE, Conceito Preliminar de Curso e Índice Geral de Cursos)	(SOARES, JAILSON RIBEIRO, 2013)
Indicadores de gestão do TCU e o desempenho dos cursos no ENADE: um estudo de cursos de graduação	Tese (Doutorado em Educação Brasileira) UFC	Regressão linear múltipla	Indicadores TCU e ENADE	(CORRÊA, 2013)
Programa REUNI nas Instituições de Ensino Superior Federal [IFES] brasileiras: um estudo da eficiência operacional por meio da análise envoltória de dados [DEA] no período de 2006 à 2012	Dissertação (Mestrado em Contabilidade) UFPR	DEA	Indicadores TCU	(OLIVEIRA, 2013)
Análise dos indicadores de gestão das IFES e o desempenho discente no ENADE	Revista da Avaliação da Educação Superior	Regressão linear	Indicadores TCU e ENADE	(BARBOSA; FREIRE; CRISÓSTOMO, 2011)
Indicadores de desempenho das IFES da região nordeste: uma análise comparativa	Anais do XI Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul	Estatística descritiva	Indicadores TCU	(SANTOS; CASTANEDA; BARBOSA, 2011)
Indicadores para a avaliação da gestão das Universidades Federais Brasileiras: um estudo da influência dos gastos sobre a qualidade das atividades acadêmicas do período 1998-2006	Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) UnB-UFPB-UFRN	Estatística descritiva e multivariada	Indicadores TCU e Indicadores INEP	(FERNANDES, 2009)

Fonte: Autor

Observa-se nas pesquisas anteriores que diversos estudos versam sobre a eficiência operacional das Universidades Federais, contudo, a perspectiva sob a abordagem da auditoria interna das IFES foi evidenciado apenas no trabalho de Neto (2014), que traz essa visão, apenas de auditorias realizadas nas UFES. O estudo realizado nesta dissertação é inovador pois observará a trajetória das auditorias de gestão realizadas pela CGU nas IFES, no período de 2008 a 2016, relacionando a natureza das auditorias com a eficiência das IFES. Além disso, será verificado se em países que já atingiram um elevado grau de desenvolvimento, com base no IDH, ou seja, alocando seus recursos eficientemente, há predominância de auditorias de desempenho em detrimento a auditorias de conformidade, algo ainda não pesquisado no Brasil e em âmbito internacional.

A pesquisa que mais se assemelha a este trabalho foi realizada por Costa, Lins e Souza (2019). Nesse estudo, buscou-se verificar se há relação estatística entre a natureza da auditoria, localização geográfica e tamanho (quantidade de alunos) das Universidades Federais.

As demais pesquisas trazidas no quadro 3, de uma forma geral, focam a eficiência das IFES por si só, utilizando-se diversas variáveis e modelos estatísticos diferentes. Os indicadores do TCU são as únicas variáveis unânimes nas pesquisas, demonstrando, assim, a sua relevância.

Destaco o trabalho de Barbosa *et al* (2011), que buscou analisar possíveis relações entre indicadores de gestão e desempenho dos discentes. Para tanto, pesquisou-se uma amostra de 52 IFES no período de 2006 a 2008. Os resultados indicaram que, de fato, alguns indicadores de gestão parecem ser capazes de influenciar o desempenho discente.

Já a dissertação de Melônio (2017) buscou avaliar a eficiência das IFES em relação aos gastos de recursos públicos no período do REUNI (2010 a 2012) e no pós-REUNI (2013 a 2015). Os indicadores de desempenho dos Relatórios de Gestão do TCU foram utilizados para analisar a qualidade dos gastos nas IFES. A metodologia empregada para medir essa eficiência das IFES foi a Data Envelopment Analysis (DEA) e o índice de Malmquist. O cálculo da análise de eficiência para os anos de 2010 e 2015 mostrou que em 2010 as IFES consideradas eficientes eram 58% da amostra, e no ano de 2015 apresentou uma redução, passando para 40% da amostra. Com os resultados apresentados na pesquisa, não é possível afirmar que o fim do projeto REUNI tenha impactado diretamente na eficiência das IFES, mas se pode verificar indícios de que houve mudanças perceptíveis.

A pesquisa de Santos e Moura (2017) teve por objetivo analisar a relação entre o orçamento executado e o desempenho alcançado pelas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do Nordeste, onde foram pesquisados os indicadores de gestão entre os anos de 2005 a 2014. A análise dos resultados mostrou que a relação entre o orçamento e o desempenho está mais ligada aos indicadores operacionais e de eficiência, apontando para a existência de relação entre o orçamento e os resultados atingidos.

#### **4 METODOLOGIA**

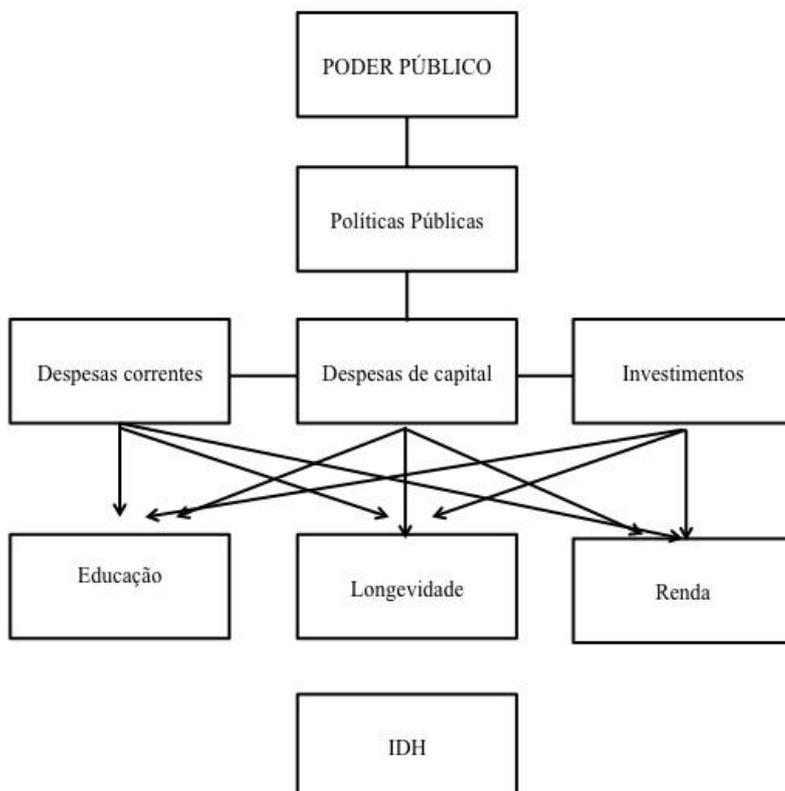
A fim de se atingir o objetivo de se verificar se em países que já atingiram um elevado grau desenvolvimento, com base no IDH, ou seja, executam suas despesas eficientemente, há predominância de auditorias de desempenho em detrimento a auditorias de conformidade. A fim de confirmar essa constatação foi utilizado como medida de eficiência dos países o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

Com o objetivo de acompanhar o desenvolvimento social e humano, a Organização das Nações Unidas (ONU) desenvolveu uma metodologia para aferir o nível de desenvolvimento nos países e, portanto, buscar que a desigualdade social seja minimizada nas diversas regiões do planeta (REZENDE; SLOMSKI; CORRAR, 2005).

O IDH é um índice composto calculado com base em três indicadores socioeconômicos que refletem três grandes dimensões do desenvolvimento humano: longevidade, escolaridade e padrão de vida (UN, 2018). Segundo Despotis (2005) a longevidade é medida pela expectativa de vida no nascimento (ou seja, o número médio de anos que uma pessoa espera viver a partir do momento do seu nascimento). A escolaridade é medida pela média ponderada da taxa de alfabetização de adultos e pelas taxas brutas de matrícula educacional combinada - primária, secundária e terciária - brutas. Um PIB per capita ajustado, convertido em dólares dos EUA com base na taxa de câmbio da paridade do poder de compra, é usado como uma medida de um padrão de vida decente.

Considerando que poder público tem como prerrogativa constitucional assegurar o bem-estar do cidadão e garantir a efetiva realização de serviços essenciais, a posição relativa dos países no ranking do IDH pode ser atribuída ao uso dos recursos públicos a fim de proporcionar tais dimensões mensuradas pelo IDH, conforme figura abaixo:

Figura 2 - As dimensões do IDH



Fonte: (REZENDE; SLOMSKI; CORRAR, 2005, p. 31)

Conforme traz (BEUREN; DE MOURA; KLOEPPPEL, 2013) uma questão importante em relação às receitas públicas, que tem sido um tópico de pesquisa e despertado o interesse de inúmeros pesquisadores, é a eficiência na utilização de das receitas públicas, bem como a utilização do IDH como medida de eficiência (BRÜCKNER, 2012; BUCOVETSKY; SMART, 2006; FERREIRA; PITTA, 2008; NARAYAN, 2005; SILVA, AMBROZINA DE ABREU PEREIRA *et al.*, 2012). Assim, pode-se inferir que ao utilizar os recursos públicos eficientemente significa alocá-los de modo racional, planejado e com qualidade, contribuindo, assim, para a melhora do IDH da localidade (BRÜCKNER, 2012).

A fim de cancelar a utilização do IDH como índice de mensuração de eficiência dos recursos públicos, (BEUREN; DE MOURA; KLOEPPPEL (2013) trazem o seguinte:

“A alocação eficiente das receitas, segundo Silva e colaboradores (2012), é um dos principais desafios dos gestores que precisam corresponder às expectativas de uma sociedade que, a cada dia, exige resultados que promovam a maximização do desenvolvimento econômico e social. Espera-se que melhor eficiência na alocação das receitas resulte em melhores índices socioeconômicos.

Do ponto de vista do desenvolvimento socioeconômico, utilizam-se como principais medidas de análise o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) para análise do desenvolvimento social e o Produto Interno Bruto (PIB) para o desenvolvimento econômico.

Analisar a eficiência na utilização dos recursos públicos é algo extremamente importante e necessário, cujo objetivo principal é confrontar a adequação dessa utilização com os resultados alcançados. Depreende-se que o ambiente ideal é aquele em que ocorre uma melhor combinação entre a utilização das receitas públicas e os indicadores socioeconômicos” (BEUREN; DE MOURA; KLOEPPPEL, 2013,p. 426).

Assim, o IDH, como critério de eficiência, irá nortear esta pesquisa a fim de utilizar o ranking de desenvolvimento da ONU no ano de 2018 (UN, 2018) para escalonar a eficiência dos países selecionados neste estudo.

Com o objetivo de definir a orientação da auditoria pública dos países da amostra, se vocacionada a desempenho ou conformidade, foi realizada a análise das suas respectivas características com base na literatura internacional existente, constante no Quadro 1. Ressalta-se que a seleção dos países contidos neste estudo foi aleatória, ou seja, à medida que foi sendo realizada a pesquisa do estado da arte, os países foram selecionados, utilizando-se a base de periódicos da CAPES. Após à classificação da orientação da natureza das auditorias predominante, será realizada a sua relação com a posição (ranking) do respectivo país, descrito na atualização estatística do relatório de Indicadores de Desenvolvimento Humano do Programa de Desenvolvimento das Nações Unidas (UN, 2018).

Com objetivo de se analisar a natureza das recomendações emanadas pela CGU referentes às Universidades Federais nos processos de prestações de contas de 2008 a 2016 será utilizada a análise de conteúdo. Para identificar e interpretar os dados coletados dos relatórios de auditoria, a técnica de análise de conteúdo é a mais indicada para a análise de relatórios (BARDIN, 2004).

A partir dos relatórios de auditoria, a análise de conteúdo será executada sobre as recomendações apontadas nos certificados de auditoria anual das contas, anexos aos respectivos relatórios. Em cada certificado há o parecer do controle interno (regular, regular com ressalvas e irregular) consubstanciado pelos achados de auditoria. Os achados constantes do certificado representam os apontamentos mais relevantes os quais impactam diretamente o parecer do controle interno.

Assim, de acordo com a leitura de cada certificado, os achados serão classificados de duas formas, de acordo com a sua natureza: achado referente à conformidade (compliance); e achado referente à gestão. Considerar-se-á um achado de conformidade quaisquer apontamentos referente ao não atendimento a alguma norma,

em desacordo com o princípio Constitucional da Legalidade. No que tange aos achados referentes à desempenho, serão enquadrados aqueles que apontam para atos de gestão que carecem de oportunidade de melhoria e impactaram os objetivos finalísticos da Universidade. Dessa forma, será mensurado se as observações constantes da certificação das contas daquele ano eram predominantemente de conformidade ou de desempenho.

A variável Natureza da Auditoria (NAT-AUD) será uma mensuração proporcional de cada relatório analisado. Exemplificando: se um relatório constar 10 achados de auditoria, sendo 3 de conformidade e 7 de desempenho, a variável obterá o escore de 0,7. Caso a variável seja zero, significa que só há apontamentos de compliance e caso o valor seja 1, todos os achados são referentes a desempenho.

No Quadro 4, a seguir, apresenta-se a relação dos relatórios a serem analisados nesta pesquisa, destacando que a especificação das siglas das IFES constam no Apêndice A:

**Quadro 4 – Amostra de relatórios analisados**

<b>IFES</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>Somatório</b>
<b>UnB</b>	X	X	X	X	X	X		X		7
<b>UFGD</b>	X	X	X	X			X			5
<b>UFG</b>	X	X	X	X		X		X	X	7
<b>UFMT</b>	X	X	X	X		X			X	6
<b>UFMS</b>	X	X	X	X				X		5
<b>UFCat</b>										0
<b>UFJ</b>										0
<b>UFR</b>										0
<b>UFBA</b>	X	X	X	X	X			X	X	7
<b>UFSB</b>										0
<b>UFRB</b>	X	X	X	X			X			5
<b>UNILAB</b>							X		X	2
<b>UFPB</b>	X	X	X	X		X			X	6
<b>UFCA</b>								X		1
<b>UFAL</b>	X	X	X				X			4
<b>UFCE</b>	X	X	X	X			X			5
<b>UFPE</b>	X	X	X	X		X		X	X	7
<b>UFS</b>	X	X	X				X	X		5
<b>UFC</b>	X	X	X	X	X			X		6
<b>UFMA</b>	X	X	X	X				X		5
<b>UFOB</b>										0
<b>UFPI</b>	X	X	X	X		X		X	X	7
<b>UFRN</b>	X	X	X	X	X			X		6
<b>UNIVASF</b>				X			X			2
<b>UFRPE</b>	X		X	X			X			4

<b>IFES</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>Somatório</b>
UFERSA		X		X				X	X	4
UNIR	X	X	X	X					X	5
UFRR	X	X		X						3
UFAC	X	X	X	X				X	X	6
UNIFAP	X	X	X	X			X		X	6
UFAM	X	X	X	X	X			X	X	7
UFOPA				X				X		2
UFPA	X	X	X		X					4
UFT	X	X	X	X			X		X	6
UFRA			X	X					X	3
UNIFESSPA									X	1
UNIFAL	X			X						2
UNIFEI	X			X					X	3
UFJF	X	X	X	X			X	X	X	7
UFLA	X		X						X	3
UFMG	X	X	X	X	X	X		X		7
UFOP	X	X	X	X				X		5
UFSCar			X				X			2
UFSJ			X					X		2
UNIFESP	X	X	X	X		X		X	X	7
UFU	X	X	X	X			X		X	6
UFV	X	X	X	X			X		X	6
UFABC			X				X			2
UFES	X	X	X	X		X		X	X	7
UNIRIO	X	X	X	X	X					5
UFRJ	X	X	X	X		X		X		6
UFTM	X		X	X			X			4
UFVJM	X		X					X		3
UFF	X	X	X	X	X	X			X	7
UFRRJ	X	X	X	X				X		5
UFFS					X					1
UNILA							X		X	2
UFCSPA	X		X						X	3
UFPeI	X	X	X	X			X		X	6
UFSC	X	X	X	X		X		X	X	7
UFSM	X	X	X	X			X		X	6
UNIPAMPA							X		X	2
UFPR	X	X	X	X	X	X		X	X	8
FURG	X	X		X				X		4
UFRGS	X	X	X	X	X	X		X		7
UTFPR	X	X	X	X					X	5
UFAPE										0
UFDPAr										0
<b>Somatório</b>	<b>48</b>	<b>42</b>	<b>48</b>	<b>46</b>	<b>12</b>	<b>14</b>	<b>20</b>	<b>28</b>	<b>31</b>	<b>289</b>

Fonte: autor

Salienta-se que o Tribunal de Contas da União seleciona as Unidades Prestadoras de Contas (UPC) que terão as contas de seus administradores julgadas por aquela Corte no ano de referência. Desta forma, não são todas as Universidades que são auditadas pela CGU, a cada ano, devido à indicação amostral. Os espaços em branco presentes no quadro 4 acima referem-se às universidades e respectivos anos que não foram auditados. Destarte, nesta pesquisa, será analisada toda a amostra de relatórios de auditoria de contas anual totalizando 289 certificados, capturados no sítio eletrônico da CGU.

Outro ponto que merece destaque é a limitação desta pesquisa quanto ao ano mais atual de análise, 2016. Foi observado que o TCU ainda não julgou todas as contas das IFES, a partir de 2017, assim, os relatórios de auditoria não estão disponíveis para análise. Devido à indisponibilidade dos relatórios, esta pesquisa limitou-se até o ano de 2016, período mais recente o qual os dados estão disponíveis.

Desta forma, a partir da análise dos 289 relatórios em questão, será possível mensurar a natureza dos relatórios de auditoria, ou seja, se são orientados à conformidade ou à desempenho, e, assim, proceder ao atingimento do objetivo de analisar se existe uma alteração da trajetória nas auditorias realizadas pela CGU, da auditoria de conformidade para a auditoria de desempenho, nas IFES no período de 2008 a 2016.

Com o objetivo de relacionar a natureza das auditorias realizadas pela CGU nas IFES com o grau de eficiência das respectivas Universidades, foi necessário criar uma Proxy para eficiência utilizando a Análise Envoltória de Dados (Data Envelopment Analysis – DEA) com os indicadores do TCU. A partir de 2002, por força da Decisão nº 408/2002 do Tribunal de Contas da União, as IFES passaram a elaborar, de forma padronizada, 9 (nove) indicadores de desempenho a fim de se construir uma série histórica da evolução de aspectos operacionais. Ainda nessa Decisão, os gestores foram obrigados a divulgar tais resultados em seus relatórios de gestão anual (BRASIL, 2002).

Cada um dos indicadores apresenta uma metodologia de cálculo que busca retratar a eficiência administrativa da IFES com base nos gastos da Universidade com cada aluno, na alocação eficiente de professores e funcionários, além da participação dos docentes e discentes na qualificação do serviço prestado pelas IFES (CORRÊA, 2013). Segue o Quadro 5 com as informações de cada indicador:

**Quadro 5 – Descrição e orientação dos indicadores de desempenho**

<b>Descrição do indicador</b>	<b>Orientação</b>
Indicador Custo Corrente/Aluno Equivalente (sem hospital universitário): representa a relação entre as despesas correntes de todas as unidades gestoras (menos as despesas com sentenças judiciais, aposentadorias, reformas e pensões, pessoal afastado ou cedido e, também, 100% das despesas correntes dos hospitais universitários e maternidade) e o número de aluno equivalente, que é o número total de alunos da graduação, mais o número de alunos em tempo integral de pós-graduação e de residência médica.	INP1 - INPUT
O indicador Aluno Tempo Integral / Professor Equivalente: evidencia a relação entre o número de alunos em tempo integral e o número de professores equivalentes. Para encontrar o número de professor equivalentes há os seguintes pesos: 0,5 para 20 horas por semana e 1 para dedicação exclusiva ou 40 horas por semana. Professores afastados para capacitação e mandato eletivo ou cedidos para outros órgãos e/ou entidades da administração pública, em 31/12 do exercício, não integram o cálculo do indicador. Ou seja, esse indicador representa proporcionalmente a quantidade de alunos que está sob a tutela acadêmica de um professor.	INP2 - INPUT
O indicador Aluno Tempo Integral / Funcionário Equivalente (sem hospital universitário): representa a relação de alunos em tempo integral pelo número de funcionários equivalentes, que é obtido por meio dos seguintes pesos: 0,5 para 20 horas por semana, 0,75 para 30 horas por semana e 1 para 40 horas por semana. Esse indicador busca demonstrar a produtividade e a eficiência dos funcionários de uma instituição, a partir do cálculo do número médio de alunos por funcionário.	INP3 - INPUT
O indicador Funcionário Equivalente/Professor (sem hospital universitário): representa a relação entre o número de funcionários equivalentes sem HU e o número de professores equivalentes, cujas variáveis já foram explicitadas nos indicadores anteriores.	INP4 - INPUT
O indicador Grau de Participação Estudantil (GPE) é obtido por meio da razão entre o número de alunos com dedicação em tempo integral e o número total de alunos matriculados nos cursos de graduação. Este índice leva em consideração o número de diplomados, no ano letivo referente ao exercício, em cada curso; a duração padrão do curso, de acordo com a tabela da SESu; e o número de alunos que ingressaram, no ano letivo relativo ao exercício, em cada curso segundo fator de retenção calculado de acordo com metodologia da SESu. Dessa forma, ele expressa o grau de utilização, pelo corpo discente, da capacidade instalada das IFES e a velocidade de integralização curricular.	OUT1 - OUTPUT
O indicador Grau de Envolvimento Discente com Pós-Graduação (GEPG) é alcançado por meio da divisão do total de alunos de pós-graduação (stricto sensu) pela soma do total de alunos de graduação e pós-graduação.	OUT2 - OUTPUT
O indicador Conceito CAPES/MEC faz referência à qualidade dos cursos de pós-graduação stricto sensu, sendo obtido pela média aritmética das notas de avaliação realizada pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) de todos os cursos de mestrado e doutorado (não considerando os mestrados profissionalizantes) e o número de programas de pós-graduação.	OUT3 - OUTPUT
O indicador Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD) é obtido, num primeiro momento, atribuindo-se peso 5 para doutores, peso 3 para mestres, peso 2 para docentes com especialização e peso 1 para os graduados. Depois, divide-se o resultado obtido pelo número total de professores. Sendo o índice máximo alcançável de 5	INP5 - INPUT
O indicador Taxa de Sucesso na Graduação (TSG): representa a relação entre o número de diplomados e o número total de alunos ingressantes. Devendo-se considerar o número de concluintes (que completaram os créditos, mesmo não tendo colado grau) dos cursos no ano letivo correspondente ao 27 exercício. Esse indicador apresenta de forma inversa o grau de evasão dos alunos que ingressam nas IFES.	OUT4 - OUTPUT

Fonte: (BRASIL, 2004; MELONIO, 2017)

A utilização dos indicadores do TCU para mensurar a eficiência das IFES é utilizada por diversos autores, como se pôde observar no Quadro 3. Em que pese o próprio TCU argumentar que não é possível obter conclusões definitivas sobre o desempenho das IFES a partir dos indicadores, é a única forma de se obter informações padronizadas e ser possível realizar comparações entre as Instituições:

“Devido à grande heterogeneidade apresentada pelas IFES, o conjunto de indicadores, pela sua simplicidade, mostrou-se incapaz de, isoladamente, permitir conclusões sobre o desempenho das instituições. Com essa perspectiva como ponto de partida, a Decisão do TCU não teve por objetivo a obtenção de dados para avaliação da condução gerencial da IFES. Tampouco há intenção de estabelecer classificação hierárquica e alternativa de instituições, duplicando-se o trabalho já sistematicamente realizado pela SESu.

O que se pretende, com a inclusão desses dados nos relatórios de gestão, é a construção de série histórica para acompanhar a evolução de aspectos relevantes do desempenho de todas as IFES, o que poderá indicar, ao longo dos anos, a necessidade de aperfeiçoamentos em áreas específicas, ou mesmo a correção de eventuais disfunções.” (BRASIL, 2004,p. 3)

Assim posto, nesta pesquisa serão utilizados os indicadores do TCU para se mensurar a eficiência das Universidades, considerando a amostra representada no Quadro 4, ressaltando que os indicadores que consideram a existência de hospital universitário não foram utilizados, uma vez que nem todas as universidades dispõem da estrutura.

Quanto à obtenção dos valores referentes aos indicadores de desempenho de cada IFES, ressalta-se a não disponibilidade de forma centralizada, assim, foi necessário o acesso aos 289 relatórios de gestão das IFES, disponíveis no sítio eletrônico do TCU, e proceder à coleta das informações. Ressalta-se o grande esforço despendido na obtenção da base de dados referentes aos indicadores, os quais estará disponível no Apêndice B.

A fim de se mensurar a eficiência, foi utilizada a Análise Envoltória de Dados (*Data Envelopment Analysis - DEA*). DEA é um método para medir a eficiência de Unidades Tomadoras de Decisão (*Decision Makers Unit DMU*) usando técnicas de programação linear para envolver os vetores observados de insumos (*input*) e produtos (*output*) da maneira mais rigorosa possível. O DEA permite que vários *inputs* e *outputs* sejam considerados ao mesmo tempo sem nenhuma suposição sobre a distribuição de dados. Em cada caso, a eficiência é medida em termos de uma mudança proporcional nos *inputs* e *outputs*. O modelo DEA pode ser subdividido em modelo orientado a *inputs* que minimiza insumos, satisfazendo pelo menos os níveis de *outputs* fornecidos e modelo orientado a *outputs* que maximiza produtos sem exigir

mais nenhum dos valores de input observados (BOUSSOFIANE; DYSON; THANASSOULIS, 1991).

Os modelos DEA também podem ser subdivididos de acordo com os retornos de escala, adicionando restrições de peso às variáveis. Charnes, Cooper e Rhodes (1978) propuseram originalmente a medição da eficiência das DMUs para retornos constantes de escala (CRS), onde todas as DMUs estão operando em sua escala ideal.

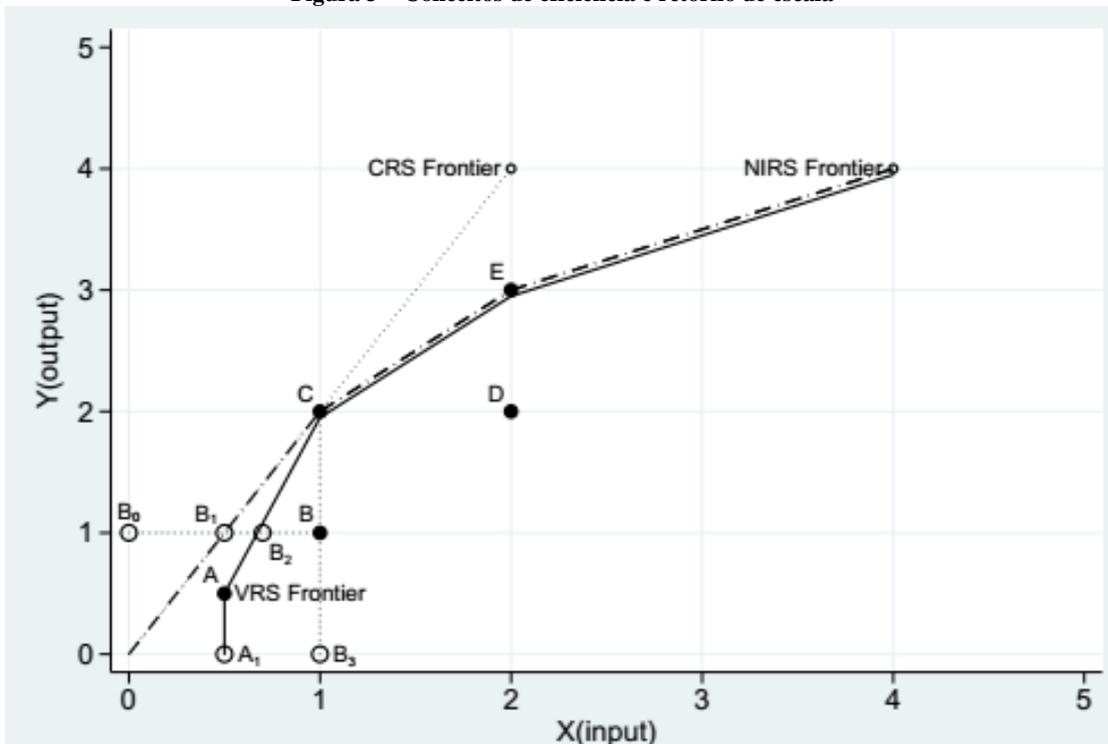
Mais tarde, introduziram o modelo de medição de eficiência de retornos de escala variáveis (VRS), permitindo a decomposição da eficiência em eficiências técnicas e de escala no DEA.

Na Figura 2, as fronteiras determinadas pelas economias de escala são apresentadas considerando uma entrada e uma saída para 5 DMUs rotuladas de A a E. As fronteiras CRS, VRS e Retorno não crescente de escala (NIRS-*Non-Increasing Returns to Scale*) são exibidas na figura 2. Se o CRS for utilizado, apenas a DMU C seria eficiente, mas as DMU A, C e E serão eficientes se o VRS for assumido. Onde as fronteiras NIRS e VRS são iguais, existem retornos decrescentes de escala para as DMUs na fronteira eficiente (como E). Onde as duas fronteiras são desiguais, existe o aumento do retorno à escala (*Increasing Returns to Scale-IRS*) para essas DMUs (como a DMU B). E para o restante das DMUs que são pontos ineficientes, pode ser classificado como IRS se a soma dos pesos de referência for menor que a unidade para a fronteira do CRS, caso contrário, como decrescente do retorno à escala (*Decreasing Returns to Scale - DRS*). A eficiência da observação B é definida como  $\theta_{B,input,CRS} = \overline{B_0 B_1} / \overline{B_0 B}$  para retornos constantes orientados a inputs para o modelo de escala-DEA e representa que é possível obter o mesmo output reduzindo o input pela razão de  $1 - \theta_{B,input,CRS}$ . A eficiência para retornos constantes orientados para a saída do modelo de escala-DEA é definida como  $\theta_{B,output,CRS} = \overline{B_3 B} / \overline{B_3 C}$  e representa que é possível obter o mesmo input aumentando a produção pela razão  $1 - \theta_{B,output,CRS}$ . Consequentemente, a eficiência orientada a input relativa à fronteira VRS é definida como  $\theta_{B,input,VRS} = \overline{B_0 B_2} / \overline{B_0 B}$ . É perceptível que todas as medidas de eficiência da DMU C são as mesmas juntas, independentemente das orientações, já que as fronteiras se encontram no ponto C (COELLI, T. *et al.*, 2005).

É possível decompor a ineficiência técnica do CRS em eficiência de escala e eficiência técnica "pura". Na Figura 2,  $\overline{B_2 B}$  contribui para a eficiência técnica do ponto B em relação ao modelo VRS e  $\overline{B_1 B}$  contribui para a eficiência técnica do

ponto B em relação ao modelo CRS. Assim,  $\overline{B_1 B_2}$  contribui para aumentar a eficiência (COOPER; SEIFORD; TONE, 2006).

Figura 3 – Conceitos de eficiência e retorno de escala



Fonte: (COELLI, T. *et al.*, 2005,p. 174)

A pesquisa teve como base o modelo CCR, método que determina quais são as DMUs observadas mais eficientes. A eficiência das outras DMUs analisadas foi medida a partir das posições relativas por elas ocupadas em relação à fronteira de eficiência. O CCR é utilizado quando o objetivo da análise é saber qual o nível mínimo de produção que pode ser alcançado, dado o nível máximo de produtos a serem produzidos. Assim, justifica-se a utilização do modelo CCR orientado a *input*. Ressalta-se que a orientação dos indicadores (*inputs* e *outputs*) está descrita no quadro 5. Salienta-se que foi utilizado o software STATA 14.

Pesquisas anteriores sobre o desempenho e a eficiência do setor público e suas funções que aplicaram métodos não paramétricos, encontraram ineficiências significativas em DMU (CLEMENTS, 2002; GUPTA; VERHOEVEN, 2001; MELONIO, 2017; ST AUBYN, 2003). A maioria dos estudos que se aplica o método DEA, realiza-se, também, uma análise DEA/Regressão Tobit como segunda etapa a fim de verificar se os fatores exógenos e não-discrecionários (indicadores de desempenho) apresentam um papel na explicação das ineficiências. Considerando que

o aprofundamento das causas de ineficiência não é alvo desta pesquisa, essa ferramenta não será utilizada.

Após se determinar a eficiência das IFES em cada período examinado (2008 a 2016), será relacionado, ano a ano, com a natureza das auditorias da CGU e, assim, buscar entender a trajetória das auditorias de gestão realizadas pela CGU nas IFES, com foco nas inter-relações entre a natureza das auditorias (conformidade/desempenho); e a eficiência das IFES. Outro objetivo a ser buscado após a verificação da eficiência e a natureza das auditorias, será identificar se nas IFES mais eficientes há predominância de recomendações de auditoria referentes a desempenho, bem como o inverso, se nas IFES mais ineficientes há predominância de recomendações de *compliance*.

## **5 ANALISE DOS RESULTADOS**

### **5.1 Natureza da auditoria em outros países**

O objetivo de verificar se em países mais eficientes há predominância de auditorias de desempenho em detrimento a auditorias de conformidade tem como finalidade consolidar os achados posteriores e ratificar a existência e consistência do fenômeno estudado: alteração no escopo da auditoria pública, relacionando-a ao grau de eficiência do auditado.

A partir da análise da literatura internacional, descrita no Quadro 1, relacionada à auditoria pública, principalmente quanto a auditoria de desempenho, mais conhecida como Value for Money, foi possível classificar a orientação das Entidades Fiscalizadoras Superiores de cada país.

A fim de relacionar a orientação das EFS com a eficiência, buscou-se a classificação de cada país no relatório da ONU denominado: “Human Development Indicators and Indices: 2018 Statistical Update Team” (UN, 2018).

Em observância à literatura, nota-se, de acordo com o Quadro 6, que há um bloco de países que detêm como característica de suas respectivas EFS a orientação de auditorias voltadas ao desempenho dos gestores no tocante a execução de suas políticas públicas, tais como a Noruega, Austrália, Alemanha, Dinamarca, Canadá, Estados Unidos da América, Reino Unido, Bélgica e França.

Percebe-se, também, que no outro bloco de países há uma predominância dos trabalhos de auditoria das EFS com o viés para o *compliance*: Espanha, Itália, Estônia,

Grécia, Malásia, Brasil, China e Indonésia. O Brasil compõe esse rol de países em que a EFS (Tribunal de Contas da União) despende maior parcela de esforço para a verificação da legalidade.

**Quadro 6 - Relação entre IDH e orientação das auditorias das EFS**

<b>País</b>	<b>Ranking IDH</b>	<b>Desempenho</b>	<b>Compliance</b>
Noruega	1	X	
Austrália	3	X	
Alemanha	5	X	
Dinamarca	11	X	
Canadá	12	X	
Estados Unidos da América	13	X	
Reino Unido	14	X	
Bélgica	17	X	
França	24	X	
Espanha	26		X
Itália	28		X
Estônia	30		X
Grécia	31		X
Malásia	57		X
Brasil	79		X
China	86		X
Indonésia	116		X

Fonte: Dados da pesquisa; (UN, 2018,p. 22)

O resultado da relação IDH/Orientação das EFS corrobora com os achados a serem apresentados nesta pesquisa, ou seja, assim como nas IFES do Brasil, há uma tendência institucional de se vincular o grau de maturidade do auditado à orientação dos órgãos de auditoria. Observa-se que nos países com o IDH mais alto, ou seja, utilizam seus recursos com mais eficiência e assim alcançar melhores resultados (IDH), as EFS não se preocupam tanto com compliance, e sim com o desempenho dos Estados.

## **5.2 Trajetória da natureza da auditoria das IFES (2008-2016)**

A fim de se analisar se existe uma alteração do escopo nas auditorias realizadas pela CGU, da auditoria de conformidade para a auditoria de desempenho, nas IFES no período de 2008 a 2016, após a análise de conteúdo realizada em 289 relatórios de auditoria, observa-se na tabela 1 que há uma alteração de escopo que parte da auditoria de conformidade para auditoria de desempenho no período de 2008

a 2016 conforme o cálculo da média geral da variável Natureza da Auditoria (NAT-AUD).

**Tabela 1 – Natureza das auditorias das CGU nas IFES**

<b>IFES</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
UFMG	0,86	1	0,84	1	1	0,77		0,9	
UFERSA		0,9		0,7				1	1
UNIFAL	1			0,8					
UFT	1	0,75	1	0,75			1		0,84
UFAM	0,75	0,8	0,67	0,9	1			0,86	1
UFRA			0,71	0,88					0,92
UFMA	0,5	0,83	0,91	0,91				1	
UFSCar			0,75				0,9		
UNIVASF				0,84			0,81		
UNIFESSPA									0,8
UFLA	0,67		0,72						1
UFOPA				0,77				0,8	
UNIFESP	0,77	0,88	0,79	0,63		0,86		0,78	0,75
UNILA							0,85		0,67
UFTM	0,7		0,86	0,9			0,55		
UFCA								0,75	
UTFPR	0,8	0,6	0,6	1					0,7
UFJF	0,5	0,64	0,83	0,75			0,73	1	0,72
UFABC			0,55				0,88		
UFPeI	0,27	0,9	0,7	0,75			0,65	1	
UFRPE	0,44		0,7	0,75			0,89		
UFSC	0,64	0,5	0,67	0,44		0,73		0,86	0,9
UFCG	0,34	0,82	0,76	0,68			0,78		
UFV	0,73	0,73	0,75	0,5			0,7		0,6
UFSJ			0,83					0,5	
UFOP	0,67	0,71	0,4	0,74				0,8	
UNIFEI	0,33			0,9					0,75
UNIRIO	0,67	0,8	0,5	0,83	0,5				
UFRJ	0,5	0,8	0,4	0,57		0,67		1	
UFU	0,72	0,83	0,8	0			0,77		0,82
UFPR	0,38	0,57	0,6	0,34	0,58	0,74		0,8	1
UNIFAP	0,5	0,65	0,42	0,69			0,6		0,83
UFF	0,25	0	0,5	0,8	0,8	1			0,94
UFRR	0,8	0,73		0,3					
UFRB	0,38	0,8	0,5	0,68			0,64		
UFRGS	0,22	0,8	0,5	0,46	0,4	1		0,82	
UFAL	0	0,8	0,82				0,76		
UFCSPA	0,5		0,6						0,67
UFPI	0,83	0,7	0,43	0,55		0,3		0,4	0,92
UFS	0,5	0,56	0,8				0,33	0,71	

<b>IFES</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
UFSM	0,55	0,11	1	0,38			0,5		0,88
UFC	0,13	0,31	0,57	0,73	0,73			0,79	
UFES	0,83	0,4	0,29	0,32		0,71		0,67	0,56
UFPE	0,1	0,48	0,2	0,34			1	0,78	0,83
UFRN	0,5	0,8	0,33	0,56	0,5			0,4	
UFFS					0,5				
UNIR	0,43	0,62	0,4	0,3					0,67
UFAC	0,3	0,8	0,5	0,68				0,1	0,4
UFPA	0,2	0,45	0,6		0,6				
UNIPAMPA							0,4		0,5
UNILAB							0,67		0,2
FURG	0,17	0,29		0,36				0,8	
UFG	0,05	0	0,22	0,33		0,57		0,62	0,8
UFRRJ	0	0,33	0,33	0,17				1	
UFBA	0,05	0,03	0,08	0	0			0,82	0,85
UFPB	0	0	0,4	0		0,45			0,68
UFVJM	0,2		0					0,55	
UFMS	0	0	0,5	0,25				0,34	
UnB	0	0	0	0,36	0,4	0,11		0,63	
UFGD	0	0	0	0,25			0,71		
UFMT	0,11	0,2	0,14	0		0			0,56
<b>Média</b>	<b>0,434</b>	<b>0,546</b>	<b>0,551</b>	<b>0,562</b>	<b>0,584</b>	<b>0,608</b>	<b>0,720</b>	<b>0,741</b>	<b>0,759</b>
<b>Mediana</b>	<b>0,5</b>	<b>0,675</b>	<b>0,6</b>	<b>0,68</b>	<b>0,59</b>	<b>0,73</b>	<b>0,76</b>	<b>0,8</b>	<b>0,81</b>
<b>Relatórios</b>	<b>48</b>	<b>42</b>	<b>48</b>	<b>46</b>	<b>12</b>	<b>13</b>	<b>21</b>	<b>29</b>	<b>30</b>

Fonte: autor

A tabela acima demonstra a predominância dos achados de auditoria da CGU, se orientados à compliance ou desempenho, nos relatórios de gestão, em cada ano, considerando-se a média da variável. No primeiro ano da série, 2008, é possível observar que os relatórios da CGU da UNIFAL e da UFT apresentaram 100% de seus achados voltados para o desempenho das Universidades. Em contrapartida, os relatórios da UFAL, UFRRJ, UFPB, UFMS, UnB e UFGD apresentaram, apenas, achados referentes à conformidade legal, ou seja, não foram examinados pela CGU aspecto relacionados à atividade fim da IFES limitando a auditoria à compliance.

Após observar a média da Natureza das Auditorias, observa-se que no ano de 2008, 43,4% dos apontamentos nos relatórios se referiam a auditoria de desempenho, contudo, essa característica foi evoluindo a cada ano, passando em 2009 para 54,6% e assim sucessivamente, conforme demonstrado na linha “Média” da tabela 1. Observa-se que no último ano da série (2016) há uma predominância de apontamentos

referentes à desempenho de 75,9%. Ressalta-se que o resultado das medianas corroboram com os apontamentos relacionados às médias.

Quanto ao número de relatórios analisados, observa-se que a partir de 2012 houve uma queda significativa de IFES auditadas pela CGU. Essa diminuição de relatórios é explicada pela restrição da amostra de IFES selecionada pelo TCU para serem auditadas pela CGU, bem como, terem suas contas julgadas pelo Tribunal. No entanto, em que pese haver a diminuição da amostra a partir de 2012, voltando a crescer em 2013, o resultado da média da trajetória da Natureza das Auditorias se manteve em uma constante ascensão.

Desta feita, com base nesta pesquisa empírica, pode-se constatar que há uma trajetória alterando o escopo das auditorias, que parte da conformidade até desempenho. Esse fenômeno pode ser explicado por diversos fatores. A observância desse fenômeno sob a ótica da perspectiva racional-instrumental, pode sugerir que, à medida que os gestores públicos são “criticados” pelos auditores, por meio dos relatórios, eles passam por um processo de aprendizagem organizacional, considerando-se os papéis da auditoria de aumentar a responsabilização e melhorar, indiretamente, as operações do auditado. E assim, sugere-se que os relatórios podem ser impulsionadores de eficiência para os gestores, uma vez que aqueles erros mais básicos (conformidade legal) não são mais cometidos e essa maturidade administrativa avança.

Em contrapartida da aprendizagem organizacional apresentada pelo gestor, os auditores públicos fazem testes de compliance nas instituições auditadas e encontram dificuldades em obter achados de conformidade, tendo em vista que os gestores vêm melhorando suas práticas administrativas. Assim, supõe-se que, uma vez que a auditoria não obtém mais achados de auditoria de conformidade, passa a adicionar valor à organização, auditando as operações referentes à atividade fim.

### **5.3 Eficiência das IFES**

A fim de entender a trajetória das auditorias de gestão realizadas pela CGU nas IFES, com foco nas inter-relações entre a Natureza da Auditoria (NAT-AUD) e a eficiência das IFES, é necessário mensurar a eficiência das IFES em cada ano, utilizando-se o DEA. Apresenta-se, na tabela 2, os resultados obtidos pelo método CRS (retornos constantes) orientados à inputs:

**Tabela 2 - Resultados do Data Envelopment Analysis das IFES (2008-2016)**

2008			2009			2010		
DMU	Ranking	theta	DMU	Ranking	theta	DMU	Ranking	theta
UNIFAL	1	1	UFMA	1	1	UFTM	1	1
UFMG	1	1	UFU	1	1	UFSCar	1	1
UNIFESP	1	1	UFERSA	1	1	UFV	1	1
UFAM	1	1	UFRJ	1	1	UFRA	1	1
UFV	1	1	UNIR	1	1	UFAM	1	1
UFCSPA	1	1	UFV	1	1	UNIFESP	1	1
UFJF	1	1	UFOP	1	1	UTFPR	1	1
UFMA	1	1	UFAM	1	1	UFMS	1	1
UFRPE	1	1	UNIFESP	1	1	UFLA	1	1
UFRB	1	1	UFJF	1	1	UFMG	1	1
UFPeI	1	1	UFMG	1	1	UNIRIO	1	1
UFF	1	1	UFS	1	1	UFOP	1	1
UTFPR	1	1	UFRRJ	1	1	UFRJ	1	1
UFRGS	1	1	UFAL	1	1	UFCSPA	1	1
UFCG	1	1	UFPeI	1	1	UFRRJ	1	1
UFBA	1	1	UFCG	1	1	UFRGS	1	1
UFAL	1	1	UFRB	1	1	UFAL	1	1
UFGD	1	1	UFRGS	1	1	UFCG	1	1
UFRRJ	1	1	UFBA	1	1	UFBA	1	1
UFLA	20	.998463	UFF	1	1	UnB	1	1
UFPA	21	.996757	UFMS	1	1	UFABC	21	.99999
UFRJ	22	.991734	UNIRIO	1	1	UFRB	22	.987231
UFMS	23	.988425	UTFPR	1	1	UFU	23	.980024
UNIRIO	24	.980223	UFC	24	.996531	UFPR	24	.975628
UFU	25	.960263	UFSM	25	.991084	UFC	25	.973795
UFVJM	26	.959662	UFG	26	.976786	UFRPE	26	.966491
UFS	27	.956936	UFRR	27	.951546	UFPB	27	.966118
UFOP	28	.954641	UFPA	28	.950783	UFF	28	.965897
UFAC	29	.945035	UFPR	29	.944594	UFSM	29	.954782
UFPE	30	.931943	UFMT	30	.942887	UFJF	30	.953019
UFT	31	.929466	UFPE	31	.942151	UFSC	31	.950982
UFTM	32	.92272	UFPB	32	.933654	UFMT	32	.943964
UFRN	33	.921627	UnB	33	.930991	UFPeI	33	.933363
UFRR	34	.906274	UFSC	34	.927281	UFG	34	.929143
FURG	35	.89884	UFAC	35	.92593	UFVJM	35	.909404
UFPR	36	.895391	FURG	36	.925342	UFPE	36	.905945
UFC	37	.87662	UFES	37	.88819	UFMA	37	.893175

2008			2009			2010		
DMU	Ranking	theta	DMU	Ranking	theta	DMU	Ranking	theta
UFSC	38	.872424	UFRN	38	.886821	UFPA	38	.889324
UFSM	39	.871352	UFGD	39	.872143	UFS	39	.874148
UFPB	40	.857525	UFPI	40	.854682	UFSJ	40	.873254
UFG	41	.856976	UFT	41	.78641	UFRN	41	.87214
UFMT	42	.855558	UNIFAP	42	.595562	UNIR	42	.866044
UFES	43	.852707	-	-	-	UNIFAP	43	.852205
UNIR	44	.845538	-	-	-	UFPI	44	.851115
UFPI	45	.837521	-	-	-	UFAC	45	.844218
UnB	46	.81634	-	-	-	UFT	46	.843647
UNIFEI	47	.808061	-	-	-	UFGD	47	.819177
UNIFAP	48	.732015	-	-	-	UFES	48	.814562

2011			2012			2015		
DMU	Ranking	theta	DMU	Ranking	theta	DMU	Ranking	theta
UFMG	1	1	UFAM	1	1	UFAC	1	1
UTFPR	1	1	UFMG	1	1	UFPI	1	1
UNIFEI	1	1	UFRGS	1	1	UFAM	1	1
UFRA	1	1	UNIRIO	1	1	UFRJ	1	1
UNIRIO	1	1	UFC	1	1	UFSC	1	1
UNIFAL	1	1	UFRN	1	1	UFRGS	1	1
UFOPA	1	1	UFPA	1	1	UFOPA	1	1
UFC	1	1	UFPR	1	1	UFPR	1	1
UFERSA	1	1	UFFS	1	1	UFC	1	1
UNIFAP	1	1	UnB	1	1	UNIFESP	1	1
UFAC	1	1	UFBA	11	.936365	UFCA	1	1
UNIFESP	1	1	UFF	12	.92455	UFMG	1	1
UFRJ	1	1		<b>2013</b>		UFPeI	1	1
UFAM	1	1	<b>DMU</b>	<b>Ranking</b>	<b>theta</b>	UFSJ	1	1
UFTM	1	1	UFF	1	1	UFG	1	1
UFV	1	1	UNIFESP	1	1	UFVJM	1	1
UFSC	1	1	UFPI	1	1	UFOP	17	.994388
UFPeI	1	1	UFMG	1	1	UFERSA	18	.959538
UFRGS	1	1	UFSC	1	1	UFPE	19	.955348
UFCEG	1	1	UFRJ	1	1	UFJF	20	.954027
UFRB	1	1	UFG	1	1	UFMA	21	.947288
UFOP	22	.999481	UFPB	1	1	UnB	22	.938417
UFRPE	23	.998968	UFMT	1	1	UFRN	23	.93496
UNIVASF	24	.981122	UFRGS	1	1	UFRRJ	24	.927827
UFPR	25	.977259	UFES	11	.954839	FURG	25	.890855

UNIR	26	.974531	UFPR	12	.95015	UFES	26	.880604
UFMT	27	.964124	UnB	13	.852188	UFMS	27	.875394
UFG	28	.963787		<b>2014</b>		UFBA	28	.858113
UFRRJ	29	.961973	<b>DMU</b>	<b>Ranking</b>	<b>theta</b>	UFS	29	.751089
UFPI	30	.958522	UFPE	1	1		<b>2016</b>	
UFMS	31	.957557	UFT	1	1	<b>DMU</b>	<b>Ranking</b>	<b>theta</b>
UFBA	32	.94979	UNIFAP	1	1	UNIFESSPA	1	1
UFPE	33	.944926	UFRB	1	1	UFAM	2	1
UFU	34	.944772	UFSCar	1	1	UFLA	2	1
UFF	35	.933659	UFRPE	1	1	UFPI	2	1
UFMS	36	.929488	UNILA	1	1	UFT	2	1
UFPB	37	.929433	UNIVASF	1	1	UFPE	2	1
UnB	38	.924497	UFU	1	1	UNIFAP	2	1
UFMA	39	.920653	UFJF	1	1	UNIFEI	2	1
UFES	40	.911685	UNILAB	1	1	UNIFESP	2	1
UFJF	41	.901919	UFPeI	1	1	UFERSA	2	1
UFT	42	.900583	UFAL	1	1	UNILA	2	1
UFRN	43	.899928	UFV	1	1	UFCSPA	2	1
UFRR	44	.880374	UFTM	1	1	UFSC	2	1
FURG	45	.856637	UFMS	1	1	UTFPR	2	1
UFGD	46	.844037	UFCG	1	1	UFRA	2	1
-	-	-	UFS	1	1	UFU	2	1
-	-	-	UFGD	19	.999585	UFMS	2	1
-	-	-	UNIPAMPA	20	.882482	UFG	2	1
-	-	-	UFABC	21	.849405	UNIPAMPA	2	1
-	-	-	-	-	-	UFPR	2	1
-	-	-	-	-	-	UFPB	2	1
-	-	-	-	-	-	UFV	2	1
-	-	-	-	-	-	UNILAB	2	1
-	-	-	-	-	-	UFJF	24	.996319
-	-	-	-	-	-	UFMT	25	.986869
-	-	-	-	-	-	UFBA	26	.975556
-	-	-	-	-	-	UFES	27	.963671
-	-	-	-	-	-	UFAC	28	.946944
-	-	-	-	-	-	UNIR	29	.938331
-	-	-	-	-	-	UFF	30	.916692

Fonte: dados da pesquisa/STATA 14

A partir das informações constantes dos resultados do DEA dos anos de 2008 a 2016, foi definida a eficiência/ineficiência de cada DMU relativa à proxy construída nesta pesquisa, onde é considerada a comparação entre as unidades, e, por definição

do modelo, haverá o cluster das IFES eficientes (considerando o ranking) e o cluster das IFES ineficientes (considerando o ranking). No entanto, uma IFES listada como ineficiente pode estar melhorando o seu desempenho ao longo do tempo, mas comparativamente ela aparece como ineficiente, assim como as IFES consideradas eficientes podem estar piorando o seu desempenho, mas comparativamente, continuam eficientes. Para se verificar a alteração da curva de eficiência de cada DMU, utiliza-se o índice de Malmquist, contudo, como não é objeto desta pesquisa a verificação do deslocamento das curvas de eficiência, essa análise não será considerada.

A fim de classifica-las nesses dois clusters, foi elaborada a Tabela 3, na qual apresenta-se a posição (ranking) média em que as IFES alcançaram em cada ano.

Após obtenção das médias de posição de cada IFES, determinou-se que as DMU que obtiveram uma média de posicionamento até o 10º lugar, seriam consideradas eficientes. Já as Instituições que obtiveram a média de posicionamento acima da 20ª colocação, foram consideradas ineficientes. Serão excluídas dessa classificação as IFES que possuem menos de três relatórios analisados, por considerar insuficiente para amostra e poder enviesar o resultado da pesquisa.

Tabela 3 - Média do posicionamento (ranking) das IFES

Ranking (posicionamento)												
IFES	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Média	Relatórios	Classificação
UFMG	1	1	1	1	1	1		1		1,00	7	Eficiente
UFOPA				1				1		1,00	2	Excluída
UFAL	1	1	1				1			1,00	4	Eficiente
UFRGS	1	1	1	1	1	1		1		1,00	7	Eficiente
UFCA								1		1,00	1	Excluída
UFSCar			1				1			1,00	2	Excluída
UFFS					1					1,00	1	Excluída
UFMG	1	1	1	1			1			1,00	5	Eficiente
UNIFAL	1			1						1,00	2	Excluída
UNIFESSPA									1	1,00	1	Excluída
UFAM	1	1	1	1	1			1	2	1,14	7	Eficiente
UNIFESP	1	1	1	1		1		1	2	1,14	7	Eficiente
UFV	1	1	1	1			1		2	1,17	6	Eficiente
UTFPR	1	1	1	1					2	1,20	5	Eficiente
UFRA			1	1					2	1,33	3	Eficiente
UFCSPA	1		1						2	1,33	3	Eficiente
UNILA							1		2	1,50	2	Excluída
UNILAB							1		2	1,50	2	Excluída
UFRJ	22	1	1	1		1		1		4,50	6	Eficiente
UFRB	1	1	22	1			1			5,20	5	Eficiente

Ranking (posicionamento)												
IFES	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Média	Relatórios	Classificação
UFERSA		1		1				18	2	5,50	4	Eficiente
UNIRIO	24	1	1	1	1					5,60	5	Eficiente
UFPEl	1	1	33	1			1	1		6,33	6	Eficiente
UFLA	20		1						2	7,67	3	Eficiente
UFTM	32		1	1			1			8,75	4	Eficiente
UNIPAMPA							20		2	11,00	2	Excluída
UFRRJ	1	1	1	29				24		11,20	5	Excluída
UNIVASF				24			1			12,50	2	Não considerada
UFRPE	1		26	23			1			12,75	4	Não considerada
UFOP	28	1	1	22				17		13,80	5	Não considerada
UFBA	1	1	1	32	11			28	26	14,29	7	Não considerada
UFU	25	1	23	34			1		2	14,33	6	Não considerada
UFC	37	24	25	1	1			1		14,83	6	Não considerada
UFSC	38	34	31	1		1		1	2	15,43	7	Não considerada
UFF	1	1	28	35	12	1			30	15,43	7	Não considerada
UFPR	36	29	24	25	1	12		1	2	16,25	8	Não considerada
UFMS	23	1	1	31				27		16,60	5	Não considerada
UNIFEI	47			1					2	16,67	3	Não considerada
UFJF	1	1	30	41			1	20	24	16,86	7	Não considerada
UFG	41	26	34	28		1		1	2	19,00	7	Não considerada
UFS	27	1	39				1	29		19,40	5	Não considerada
UFMA	1	1	37	39				21		19,80	5	Não considerada
UFSJ			40					1		20,50	2	Excluída

Ranking (posicionamento)												
IFES	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Média	Relatórios	Classificação
UFVJM	26		35					1		20,67	3	Ineficiente
UFABC			21				21			21,00	2	Excluída
UFPE	30	31	36	33			1	19	2	21,71	7	Ineficiente
UnB	46	33	1	38	1	13		22		22,00	7	Ineficiente
UFSM	39	25	29	36			1		2	22,00	6	Ineficiente
UFPA	21	28	38		1					22,00	4	Ineficiente
UNIFAP	48	42	43	1			1		2	22,83	6	Ineficiente
UFPB	40	32	27	37		1			2	23,17	6	Ineficiente
UFAC	29	35	45	1				1	28	23,17	6	Ineficiente
UFPI	45	40	44	30		1		1	2	23,29	7	Ineficiente
UFMT	42	30	32	27		1			25	26,17	6	Ineficiente
UFT	31	41	46	42			1		2	27,17	6	Ineficiente
UNIR	44	1	42	26					29	28,40	5	Ineficiente
UFRN	33	38	41	43	1			23		29,83	6	Ineficiente
UFGD	1	39	47	46			19			30,40	5	Ineficiente
UFES	43	37	48	40		11		26	27	33,14	7	Ineficiente
UFRR	34	27		44						35,00	3	Ineficiente
FURG	35	36		45				25		35,25	4	Ineficiente

Fonte: dados da pesquisa

## 5.4 Trajetória das auditorias nas IFES eficientes e ineficientes

Com o objetivo de entender a trajetória das auditorias de gestão realizadas pela CGU nas IFES, com foco nas inter-relações entre a Natureza das Auditorias (NAT-AUD) e as Instituições eficientes e ineficientes, relacionou-se na Tabela 4, a variável NAT-AUD com os clusters: IFES eficientes e IFES ineficientes. Em observância à evolução temporal das médias da Natureza das Auditorias dos dois grupos, observa-se que não foi identificado um padrão evolutivo, nem involutivo, em algum sentido (conformidade ou desempenho). Desta feita, não se confirmou que em entidades mais eficientes haveria uma dinâmica mais acelerada na alteração do escopo da natureza das auditorias ou que nas IFES ineficientes essa alteração seria mais comedida.

Tabela 4 - Trajetória da Natureza da Auditoria das IFES Eficientes e Ineficientes

IFES	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Instituições Eficientes</b>									
UFMG	0,86	1	0,84	1	1	0,77		0,9	
UFERSA		0,9		0,7				1	1
UFAM	0,75	0,8	0,67	0,9	1			0,86	1
UFRA			0,71	0,88					0,92
UFLA	0,67		0,72						1
UNIFESP	0,77	0,88	0,79	0,63		0,86		0,78	0,75
UFTM	0,7		0,86	0,9			0,55		
UTFPR	0,8	0,6	0,6	1					0,7
UFPeI	0,27	0,9	0,7	0,75			0,65	1	
UFCG	0,34	0,82	0,76	0,68			0,78		
UFV	0,73	0,73	0,75	0,5			0,7		0,6
UNIRIO	0,67	0,8	0,5	0,83	0,5				
UFRJ	0,5	0,8	0,4	0,57		0,67		1	
UFRB	0,38	0,8	0,5	0,68			0,64		
UFRGS	0,22	0,8	0,5	0,46	0,4	1		0,82	
UFAL	0	0,8	0,82				0,76		
UFCSPA	0,5		0,6						0,67
<b>Média</b>	<b>0,54</b>	<b>0,82</b>	<b>0,67</b>	<b>0,75</b>	<b>0,73</b>	<b>0,83</b>	<b>0,68</b>	<b>0,91</b>	<b>0,83</b>
<b>Instituições Ineficientes</b>									
UFT	1	0,75	1	0,75			1		0,84
UNIFAP	0,5	0,65	0,42	0,69			0,6		0,83
UFRR	0,8	0,73		0,3					
UFPI	0,83	0,7	0,43	0,55		0,3		0,4	0,92
UFES	0,55	0,11	1	0,38			0,5		0,88
UFES	0,83	0,4	0,29	0,32		0,71		0,67	0,56

<b>IFES</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
UFPE	0,1	0,48	0,2	0,34			1	0,78	0,83
UFRN	0,5	0,8	0,33	0,56	0,5			0,4	
UNIR	0,43	0,62	0,4	0,3					0,67
UFAC	0,3	0,8	0,5	0,68				0,1	0,4
UFPA	0,2	0,45	0,6		0,6				
FURG	0,17	0,29		0,36				0,8	
UFPB	0	0	0,4	0		0,45			0,68
UFVJM	0,2		0					0,55	
UnB	0	0	0	0,36	0,4	0,11		0,63	
UFGD	0	0	0	0,25			0,71		
UFMT	0,11	0,2	0,14	0		0			0,56
<b>Média</b>	<b>0,40</b>	<b>0,45</b>	<b>0,40</b>	<b>0,42</b>	<b>0,50</b>	<b>0,39</b>	<b>0,76</b>	<b>0,54</b>	<b>0,73</b>

Fonte: dados da pesquisa

### **5.5 Predominância de auditoria de desempenho nas IFES mais Eficientes e auditoria de conformidade nas IFES Ineficientes**

A fim de identificar se nas IFES mais eficientes há predominância de recomendações de auditoria referentes a desempenho e se nas Universidades ineficientes a CGU realizou mais apontamentos de compliance, observa-se, na Tabela 5, que há uma preponderância de achados de auditoria de desempenho nas IFES eficientes. Nota-se que todas as IFES consideradas eficientes obtiveram o escore da variável Natureza da Auditoria acima de 0,6, com exceção da UFCSPA, que obteve 0,59. No que se refere à média da IFES eficientes, a variável NAT-AUD montou 0,73.

Sobre esse achado, é possível inferir que a CGU, ao realizar as auditorias de gestão nas Universidades eficientes, orientou os trabalhos à busca de avaliações referentes às atividades operacionais em detrimento de exames de conformidade legal. Assim, pode-se supor que essas Universidades já avançaram, e alcançaram um grau alto de maturidade na execução administrativa, principalmente quanto às suas atividades-meio. Destarte, as auditorias, ao não detectarem falhas graves de compliance, buscam avaliar a eficiência, eficácia e efetividade das atividades precípuas das IFES.

Na mesma esteira da constatação anterior, observa-se que todas as IFES consideradas ineficientes obtiveram o escore na variável Natureza da Auditoria abaixo de 0,6, com exceção da UFT, UNIFAP e UFRR, que pontuaram 0,89, 0,62 e 0,61. No

que se refere às duas últimas, nota-se que estão próximas à linha de corte desta pesquisa, que foi 0,6. Contudo, as informações concernentes à UFT, considerada ineficiente, apresentaram que a CGU têm auditado aquela Universidade sob a ótica do desempenho, ao invés do crivo da conformidade legal. Uma possível explicação para esse achado é que, possivelmente a Universidade possa ter passado por um “choque” de gestão nos últimos anos, e ter avançado na questão administrativa. Ao observar o ranking da UFT, de acordo com a Tabela 3, que nos últimos 2 anos da série, 2014 e 2016, a Instituição obteve a primeira e segunda posições, respectivamente, podendo, assim, indicar uma melhora administrativa nos últimos anos.

**Tabela 5 - Predominância de auditoria de desempenho nas IFES Eficientes e auditoria de conformidade nas IFES Ineficientes**

<b>IFES</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>Média das IFES</b>	<b>Mediana</b>	<b>Média</b>
<b>Instituições Eficientes</b>												
UFMG	0,86	1	0,84	1	1	0,77		0,9		<b>0,91</b>		
UFERSA		0,9		0,7				1	1	<b>0,90</b>		
UFAM	0,75	0,8	0,67	0,9	1			0,86	1	<b>0,85</b>		
UFRA			0,71	0,88					0,92	<b>0,84</b>		
UFLA	0,67		0,72						1	<b>0,80</b>		
UNIFESP	0,77	0,88	0,79	0,63		0,86		0,78	0,75	<b>0,78</b>		
UFTM	0,7		0,86	0,9			0,55			<b>0,75</b>		
UTFPR	0,8	0,6	0,6	1					0,7	<b>0,74</b>		
UFPeI	0,27	0,9	0,7	0,75			0,65	1		<b>0,71</b>	<b>0,71</b>	<b>0,73</b>
UFCEG	0,34	0,82	0,76	0,68			0,78			<b>0,68</b>		
UFV	0,73	0,73	0,75	0,5			0,7		0,6	<b>0,67</b>		
UNIRIO	0,67	0,8	0,5	0,83	0,5					<b>0,66</b>		
UFRJ	0,5	0,8	0,4	0,57		0,67		1		<b>0,66</b>		
UFRB	0,38	0,8	0,5	0,68			0,64			<b>0,60</b>		
UFRGS	0,22	0,8	0,5	0,46	0,4	1		0,82		<b>0,60</b>		
UFAL	0	0,8	0,82				0,76			<b>0,60</b>		
UFCSA	0,5		0,6						0,67	<b>0,59</b>		

IFES	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Média das IFES	Mediana	Média
<b>Instituições ineficientes</b>												
UFT	1	0,75	1	0,75			1		0,84	<b>0,89</b>		
UNIFAP	0,5	0,65	0,42	0,69			0,6		0,83	<b>0,62</b>		
UFRR	0,8	0,73		0,3						<b>0,61</b>		
UFPI	0,83	0,7	0,43	0,55		0,3		0,4	0,92	<b>0,59</b>		
UFSM	0,55	0,11	1	0,38			0,5		0,88	<b>0,57</b>		
UFES	0,83	0,4	0,29	0,32		0,71		0,67	0,56	<b>0,54</b>		
UFPE	0,1	0,48	0,2	0,34			1	0,78	0,83	<b>0,53</b>		
UFRN	0,5	0,8	0,33	0,56	0,5			0,4		<b>0,52</b>		
UNIR	0,43	0,62	0,4	0,3					0,67	<b>0,48</b>	<b>0,48</b>	<b>0,46</b>
UFAC	0,3	0,8	0,5	0,68				0,1	0,4	<b>0,46</b>		
UFPA	0,2	0,45	0,6		0,6					<b>0,46</b>		
FURG	0,17	0,29		0,36				0,8		<b>0,41</b>		
UFPB	0	0	0,4	0		0,45			0,68	<b>0,26</b>		
UFVJM	0,2		0					0,55		<b>0,25</b>		
UnB	0	0	0	0,36	0,4	0,11		0,63		<b>0,21</b>		
UFGD	0	0	0	0,25			0,71			<b>0,19</b>		
UFMT	0,11	0,2	0,14	0		0			0,56	<b>0,17</b>		

Fonte: dados da pesquisa

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Haja vista a importância da auditoria pública para o aprimoramento dos serviços públicos prestados pelos gestores, esta pesquisa buscou investigar a alteração do processo de auditoria governamental. Considerando que os recursos para prestação de serviços são escassos, o simples atendimento ao *compliance* não é suficiente, havendo a necessidade de que a administração pública seja gerida sob os auspícios da eficiência, eficácia e efetividade. Assim, a auditoria governamental passa a ser um componente poderoso de indução da eficiência na administração pública não se restringindo à verificação da conformidade legal.

Nesta senda, propôs-se como problema de pesquisa subjacente: há evidências na literatura de que a auditoria pública tem alterado o seu escopo, iniciando-se em avaliações de *compliance*, e, à medida que o gestor alcança maturidade, ou seja, se torna mais eficiente, a auditoria passa a priorizar avaliações de desempenho?

A fim de testar empiricamente o fenômeno da alteração do escopo da auditoria pública, o recorte da pesquisa focou nas auditorias da CGU nas IFES, trazendo a seguinte questão: há uma alteração do escopo (conformidade para desempenho) nas auditorias realizadas pela CGU nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES)?

Desta forma, o principal objetivo deste trabalho foi verificar se há uma trajetória que parte da auditoria de conformidade para a auditoria de desempenho nas auditorias de gestão da CGU nas IFES no período de 2008 a 2016. Subsidiariamente buscou-se, também, entender a trajetória da auditoria nas IFES, bem como verificar se há relação entre auditorias de desempenho e a eficiência das Instituições. E, por fim, verificar se em países mais eficientes há predominância de auditorias de desempenho em detrimento a auditorias de conformidade.

Após a análise de 289 relatórios de auditoria, no período compreendido entre 2008 a 2016, pôde-se constatar que houve uma alteração de escopo na trajetória das auditorias da CGU, partindo da conformidade caminhando para uma predominância de apontamentos referentes à desempenho. Observou-se que no ano de 2008, 43,4% dos apontamentos nos relatórios se referiam a auditoria de desempenho e essa característica foi evoluindo a cada ano, passando no último ano da série (2016) para uma predominância de achados concernentes à desempenho de 75,9%.

Sobre a predominância de achados de desempenho em IFES eficientes, observou-se que, em média, as auditorias de desempenho montaram 73% nas Instituições eficientes. Em contrapartida, nas IFES ineficientes esse número atingiu, em média, 46%.

Por fim, essa característica das auditorias serem predominantemente de desempenho em entidades mais eficientes se confirmou quando realizou-se o estudo comparado entre diversos países e confirmou-se que há uma tendência institucional de se vincular o grau de maturidade do auditado à orientação dos órgãos de auditoria. Notou-se que nos países com o IDH mais alto, ou seja, utilizam seus recursos com mais eficiência, as EFS não se preocupam tanto com compliance, e sim com o desempenho dos Estados.

Isto posto, esse fenômeno pode ser explicado por diversos fatores. A observância da alteração do escopo das auditorias sob a ótica da perspectiva racional-instrumental pode sugerir que, à medida que os gestores públicos são “criticados” pelos auditores, por meio dos relatórios, eles passam por um processo de aprendizagem organizacional, considerando-se os papéis da auditoria de aumentar a responsabilização e melhorar, indiretamente, as operações do auditado. E assim, sugere-se que os relatórios podem ser impulsionadores de eficiência para os gestores, uma vez que aqueles erros mais básicos (conformidade legal) não são mais cometidos e essa maturidade administrativa avança.

Em contrapartida da aprendizagem organizacional apresentada pelo gestor, os auditores públicos fazem testes de compliance nas instituições auditadas e encontram dificuldades em obter achados de conformidade, tendo em vista que os gestores vêm melhorando suas práticas administrativas. Assim, supõe-se que, uma vez que a auditoria não obtém mais achados de auditoria de conformidade, passa a adicionar valor à organização, auditando as operações referentes à atividade fim. Contudo, não há evidências objetivas que possam comprovar o nexo de causalidade entre a influência da auditoria na eficiência dos entes auditados.

Considera-se que os resultados obtidos nesta pesquisa são relevantes academicamente, principalmente por se tratar que um assunto inovador, pois não há, na literatura, estudos sobre a alteração no escopo da auditoria pública, no que tange à auditoria de conformidade/desempenho.

Assim, a fim de consolidar os achados desta pesquisa, sugere-se que novos estudos busquem examinar relatórios de auditoria de outros órgãos como: Tribunal de

Contas da União, Tribunal de Contas dos Estados e de Controles Internos de outros Poderes, com o objetivo de investigar a alteração no escopo da auditoria pública.

Por fim, julgo que os objetivos desta pesquisa foram alcançados, bem como as questões foram respondidas, uma vez que os achados corroboram com a literatura internacional e foram consistentes com a comparação da orientação dos trabalhos das EFS em diversos países.

## 7 REFERÊNCIAS

AAA. American Accounting Association - A Statement of Basic Auditing Concepts. Sarasota, FL: AAA, Committee on Basic Auditing Concepts. 1993.

ADI, Sana; DUTIL, Patrice. Searching for strategy: Value for Money (VFM) audit choice in the new public management era. *Canadian Public Administration*, v. 61, n. 1, p. 91–108, 2018.

AFONSO, A.; SCHUKNECHT, L.; TANZI, V. Public sector efficiency: an international comparison, *Public Choice*, 123, 321–47. 2005.

AFONSO, António; SCHUKNECHT, Ludger; TANZI, Vito. Public sector efficiency: Evidence for new EU member states and emerging markets. *Applied Economics*, v. 42, n. 17, p. 2147–2164, 2010.

ALBUQUERQUE, Frederico de freitas Tenório de. A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União. p. 1–153, 2006.

ANAO. Australian National Audit Office (ANAO). Auditor-general's annual report 2009–10. Canberra: ANAO. 2010.

ARENS, A. et al. *Auditing and other assurance services* (Canadian 10th ed.). Toronto: Pearson. 2007.

ARGYRIS, C. *On Organizational Learning*. Oxford: Blackwell Business. 1999.

AUCOIN, Peter. *Accountability: The Key to Restoring Public Confidence in Government*, University of Saskatchewan, Saskatoon. 1997.

AUCOIN, Peter. *The New Public Management: Canada in Comparative Perspective*, Institute for Research on Public Policy (IRPP), Montreal. p. 274, 1995.

AZUMA, N. *The Role of the Supreme Audit Institutions in New Public Management (NPM): The Trend of Continental Countries* (Board of Audit of Japan, Tokyo). 2005.

BARBOSA, Glauber de Castro; FREIRE, Fátima de Souza; CRISÓSTOMO, Vicente Lima. Análise dos indicadores de gestão das IFES e o desempenho discente no ENADE. *Revista da Avaliação da Educação Superior* (Campinas), v. 16, n. 2, p. 317–

344, 2011.

BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. 3. ed. Lisboa: Edições 70. 2004.

BARZELAY, M. 'Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions in OECD', *Performance Auditing and the Modernisation of Government* (Paris), pp. 15–57. 1997.

BASTIDA, F.; GUILLAMÓN, M. *Contabilidad y auditoría en los grandes municipios españoles*. *Auditoría Pública*, 47, pp. 101–107. 2009.

BEHN, R. *Rethinking Democratic Accountability*. Brooking Institution Press: Washington. 2001.

BEKEMANN, U. 'Kommunale Rechnungsprüfung und Korruptionsbekämpfung' *Verwaltungs-rundschau*, Vol. 2/3, pp. 37–41, 73–79. 2006.

BELGIAN COURT OF AUDIT, BCA. "Annual activity report 2010", available at: [www.rekenhof.be/EN/Publications/AnnualReports.html](http://www.rekenhof.be/EN/Publications/AnnualReports.html). 2010.

BEMELMANS-VIDEC, M. L.; LONSDALE, J; PERRIN, B. *Making accountability work: Dilemmas for evaluation and for audit*. New Brunswick, NJ: Transaction. 2007.

BEUREN, Ilse Maria; DE MOURA, Geovanne Dias; KLOEPPEL, Nilton Roberto. *Práticas de governança eletrônica e eficiência na utilização das receitas: Uma análise nos estados Brasileiros*. *Revista de Administracao Publica*, v. 47, n. 2, p. 421–441, 2013.

BIOSCA, F. J. *La apariencia de control en la administración local por los habilitados estatales*. *Auditoría Pública*, 52, 71–78. 2010.

BIRKHOLZ, K. *Aktives Kommunales Debt Management* (Haupt, Bern). 2008.

BLUME, L.; VOIGT, S. Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross- country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215–229. 2011.

BORGES, D; ARAUJO, M. *Reforma do estado, universidade pública e organizações sociais*. *Ensaio. Avaliação e Políticas Públicas em Educação*, Rio de Janeiro, v. 8, n.26, p. 29-46,. 2000.

BORGONOV, E. *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche* (Egea, Milano). 2002.

BOUSSOFIANE, A.; DYSON, R. G.; THANASSOULIS, E. Applied data envelopment analysis. *European Journal of Operational Research*, 52(1), 1-15. 1991.

BOVENS, M. *Public accountability*. In E. Ferlie, L. E. Lynn, & C. Pollitt (Eds.), *The Oxford handbook of public management*. Oxford, UK: Oxford University Press, 182-208. 2005.

BOVENS, M.; SCHILLEMANS, T.; HART, P. Does public accountability work? An assessment tool. *Public Administration*, 86, 225-242. 2008.

BOWERMAN, M.; HUMPHREY, C.; OWEN, D. “Struggling for supremacy: the case of UK public audit institutions”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 No. 1, pp. 1-22. 2003.

BOWERMAN, M. *Accounting and Performance Measurement: Issues in the Private and Public Sectors*, Paul Chapman Publishing, London. 1996.

BOWERMAN, M.; RABY, H.; HUMPHREY, C. In search of the audit society: Some evidence from health care, police and schools. *International Journal of Auditing*, 4, 71-100. 2000.

BOYNE, G. Plans, performance information and accountability: the case of best value. *Public Administration*, 80, 4, pp. 691– 710. 2002.

BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo. A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2900, 10 jun. 2011. *Jornal de Políticas Educacionais*, v. 5, n. 9, p. 51–60, 2011.

BRASIL. Constituição Federal. “Constituição da República Federativa do Brasil de 1988”. 1988.

BRASIL, Ministério da Educação. Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão - Decisão TCU N° 408/2002-PLENÁRIO. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/indicadores.pdf>>. Acesso em: 5 de julho de 2019. 2002

BRASIL, Tribunal de Contas da União. Portaria –TCU n° 280 de 8.12.2010-Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2010a

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n° 63/2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7° da Lei n° 8.443, de 1992. 2010b.

BRASIL. Instrução Normativa n° 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. v. 180, p. 1–34, 2017a.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. Relatório de gestão do exercício de 2017. v. 1, n. 2, 2017b.

BRITTO, Érica Apgaua De. Governança e accountability no setor público : auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCEMG. *Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais*, n. jan/fev/mar, p. 53–70, 2014.

BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R. “Control and legitimation in government accountability processes: the private finance initiative in the UK”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 No. 1, pp. 23-48. 2003.

BROWN, G.; GODBOUT, Y. The Office of the Auditor General and value-for-money audit. Fredericton, NB: Office of the Auditor General of New Brunswick. 1989.

BRÜCKNER, Markus. An instrumental variables approach to estimating tax revenue elasticities: Evidence from Sub-Saharan Africa. *Journal of Development Economics*, v. 98, p. 220-227, 2012.

BUCOVETSKY, Sam; SMART, Michael. e equalization: tax competition and tax distortions. *Journal of Public Economic Theory*, v. 8, p. 119-144, 01. 2006.

BUDAUS, D. Germany', in K. Lüder and R. Jones (eds.), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe* (Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt:), pp. 273–388. 2003.

CAPANO, G. 'Administrative Traditions and Policy Change: When Policy Paradigms Matter. The Case of Italian Administrative Reform during the 90s', *Public Administration*, Vol. 81, No. 4, pp. 781–801. 2003.

CASTALDELLI JÚNIOR, Eduardo; AQUINO, André Carlos B. De. Indicadores de Desempenho em Entidades Fiscalizadoras Superiores: o caso brasileiro. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 15-40, jul./set. 2011, v. 22, n. 3, p. 15–40, 2011.

CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*. 2ª ed. São Paulo. 2009.

CHARNES, A.; COOPER, W.; RHODES, E. Measuring the Efficiency of Decision Making Units. *European Journal of Operational Research* 2: 429{444. 1978.

CHELIMSKY, E.;SHADISH, W. R. *Evaluation for the 21st Century. A Handbook*. London: Sage. 1997.

CHRISTENSEN, T. et al. *Forvaltning og politikk*. Oslo: Universitetsforlaget. 2010.

CHRISTENSEN, T. et al. *Organization theory and the public sector: Instrument, culture and myth*. London, England: Routledge. 2007.

CHRISTENSEN, T.; LÆGREID, P.; RONESS, G. *Organisasjonsteori for offentlig sektor: instrument, kultur, myte*. Oslo: Universitetsforlaget. Crawford. 2004.

CLEMENTS, B. How efficient is education spending in Europe?, *European Review of Economics and Finance*, 1, 3–26. 2002.

COELLI, T., D. S. P. et al. *An Introduction to Efficiency and Productivity Analysis*, 2nd ed. 233 Spring Street, New York, NY 10013, USA: Springer. 2005.

COMMISSION, Audit. *Use of Resources Framework. Overall Approach and KLOE* (London). 2009.

COOPER, W.; SEIFORD, L; TONE, K. *Introduction to Data Envelopment Analysis and Its Use*. 233 Spring Street, New York, NY 10013, USA: Springer Science &

Business Media Inc. 2006.

CORRÊA, Denise Maria Moreira Chagas. Indicadores de gestão do TCU e o desempenho dos cursos no enade: um estudo de cursos de graduação. *Journal of Chemical Information and Modeling*, v. 53, n. 9, p. 1689–1699, 2013.

COSTA, Abimael de Jesus Barros; LINS, Saulo Gouveia; SOUZA, Enio Alves De. Análise dos relatórios de auditoria de gestão das universidades públicas federais brasileiras nos anos 2008 a 2016. *Anais do Congresso Internacional de Contabilidade Pública*. Lisboa, v. 8, n. 5, p. 55, 2019.

CURRISTINE, T. Government performance: lessons and challenges. *OECD Journal on Budgeting* 5(1): 127–151. 2005.

DAUJOTAIT, D.;MACERINSKIEN, I. Development of performance audit in public sector (5th International Scientific Conference, Business and Management, Lithuania). 2008.

DE ROBERTIS, F.L. ‘L’aspetto propositivo della revisione economico-finanziaria in seno agli Enti Locali. Alcune considerazioni critiche’, *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, No. 11, pp. 571–75. 1992.

DEMIRAG, Istemi; KHADAROO, Iqbal. Accountability and value for money: A theoretical framework for the relationship in public-private partnerships. *Journal of Management and Governance*, v. 15, n. 2, p. 271–296, 2011.

DESAUTELS, L. Denis. speech at Institute of Public Administration, Canberra, Australia in January 1997. 1997.

DESMEDT, Ella et al. Impact of performance audit on the administration: A belgian study (2005-2010). *Managerial Auditing Journal*, v. 32, n. 3, p. 251–275, 2017.

DESPOTIS, D. K. A reassessment of the human development index via data envelopment analysis. *Journal of the Operational Research Society*, v. 56, n. 8, p. 969–980, 2005.

DITTENHOFER, M. “Performance auditing in governments”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No. 8, pp. 438-42. 2001.

DUBNICK, M. Accountability and the promise of performance: In search of the mechanisms. *Public Performance & Management Review*, 28, 376-417. 2005.

ENGLISH, L.;SKÆRBÆK, P. Performance Auditing and the Modernisation of the Public Sector’, *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, No. 3, pp. 239–41. 2007.

ENGLISH, L. “Performance audit of Australian public private partnerships: legitimising government policies or providing independent oversight?”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 23 No. 3, pp. 313-36. 2007.

EWELL, P. T.; JONES, D. J. Pointing the way: indicators as policy tools in higher education. In: RUPPERT, S. S. Charting higher education accountability: sourcebook on state-level performance indicators. Colorado/EUA: Education Commission of the States. 1994. p. 6-16. 1994.

FENG, Huiying. “Five Key Points to Improve Economic Responsibility Audits of County Directors,” (Chinese). 2002.

FEREIRA, Marlon Cruz; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira Dos; PESSANHA, José Francisco Moreira. Avaliação Do Ensino Superior: Análise Dos Indicadores Instituídos Pelo Tcu Para As Ifes. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 18, n. 1, p. 104–124, 2013.

FERNANDES, J. L. T. Indicadores para a avaliação da gestão das universidades federais brasileiras: um estudo da influência dos gastos sobre a qualidade das atividades acadêmicas do período 1998-2006. Dissertação (Mestrado). Universidade de Brasília, Brasília. 2009.

FERREIRA, Maria P.; PITTA, Marcelo T. Avaliação da eficiência técnica na utilização dos recursos do Sistema Único de Saúde na produção ambulatorial. São Paulo em Perspectiva, v. 22, n. 2, p. 55- 71,. 2008.

FIASEP; REA. Grado de utilización de la auditoría externa como Sistema de Control en el Sector Público (Madrid). 2009.

FIEBIG, H. Kommunale Rechnungsprüfung. Grundlagen - Aufgaben - Organisation; ErichSchmidt Verlag, Berlin. 1998.

FLESHER, D.; ZARESKI, M. T. The roots of operational (value- for-money) auditing in English-speaking nations’. Accounting and Business Research, 32(2), 93–104. 2002.

FMI. Greece: Report on observance of standards and codes—Fiscal transparency module. IMF Country Report No. 06/49. Washington, DC: International Monetary Fund. 2006.

FRANCISCO, José et al. Recomendações em auditoria operacional: uma prospecção de fragilidades, com base na inteligência competitiva. Rev. Adm. UFSM, Santa Maria, v. 3, n. 2, p. 191-204, mai./ago. 2010. p. 191–204, 2010.

FREE, Clinton; RADCLIFFE, Vaughan S.; WHITE, Brent. Crisis, Committees and Consultants: The Rise of Value-For-Money Auditing in the Federal Public Sector in Canada. Journal of Business Ethics, v. 113, n. 3, p. 441–459, 2013.

FUKUYAMA, F. Political Order and Political Decay. London: Profile Books. 2014.

FUNKHOUSER, M. Accountability, performance and performance auditing: Reconciling the views of scholars and auditors. In J. Lonsdale, P. Wilkins, & T. Ling (Eds.), Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government. Cheltenham, UK: Edward Elgar. 2011.

FUNKHOUSER, M. "Equity in Performance Auditing," speech at the 14th Biennial Forum of Government Auditors in Providence, Rhode Island on May 20, 2002 Governmental. 2002.

FUNKHOUSER, M. "From the Editor..." NALGA Quarterly, December 1997. 1997.

FUNKHOUSER, M. *The Spread of Performance Auditing Among American Cities*, University of Missouri-Kansas City, Kansas City, Missouri. 2000.

FUNKHOUSER, M; BUTCHER, L. "The Changing Nature of Performance Auditing," presented at 44th Annual Conference of Western Social Science Association, Albuquerque, New Mexico, April 13, 2002. 2002.

FUNKHOUSER, M; YANJUN, J. *Government Performance Auditing in the U.S. and China: Lessons Drawn from a Comparative Review*. Chinese Public Administration Review, v. 2, n. 3/4, p. 18, 2016.

FUNNELL, Warwick. Enduring fundamentals: constitutional accountability and Auditors-General in the reluctant state. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 107–132. 2003.

FUNNELL, Warwick; WADE, Margaret. Negotiating the credibility of performance auditing. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 23, n. 6, p. 434–450, 2012.

GAO. *Comptroller General of the United States, Government Auditing Standards. 1981 Revision*, U.S. Government Printing Office, Washington, D.C, 1981 Comptroller. 1981.

GAO. *The United States General Accounting Office, "The History of GAO: Working for Good Government Since 1921*. 2001.

GAO. *US Government Accounting Office - Government Auditing Standards*. Washington, DC: US Government Printing Office. 1994.

GARCÍA, I. La nueva gestión pública. Evolución y tendencias. *Presupuesto y Gasto público*, 47, pp. 38–40. 2007.

GENDRON, Y.; COOPER, D. J.; TOWNLEY, B. In the name of accountability – State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14, 278–310. 2001.

GENDRON, Y.; COOPER, D. J.; TOWNLEY, B. The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organization and Society*, 32, 101–129. 2007.

GOOLSARRAN, S. "The evolving role of supreme audit institutions", *Journal of Government Financial Management*, Vol. 56 No. 3, pp. 28-32. 2007.

GREVE, C; EJERSBO, N. Auditing performance- based contracting in Danish central government. In *Contracts, Performance Measurement and Accountability in the Public Sector*, Drewry G, Greve C, Tanquerel T. (eds.). IOS Press: Netherland. 2005.

GRÖNLUND, Anders; SVÄRDSTEN, Fredrik; ÖHMAN, Peter. Value for money and the rule of law: The (new) performance audit in Sweden. *International Journal of Public Sector Management*, v. 24, n. 2, p. 107–121, 2011.

GUPTA, S.; VERHOEVEN, M. The efficiency of government expenditure experiences from Africa, *Journal of Policy Modelling*, 23, 433–67. 2001.

HANSARD. Commons Debates, April 25, 1977. Ottawa: House of Commons. 1977.

HEDLER, Helga Cristina; TORRES, Cláudio Vaz. Meta-avaliação de Auditorias de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União. *RAC*, Curitiba, v. 13, n. 3, art. 7, p. 468-486, Jul./Ago. 2009. p. 468–486, 2009.

HELLER, P. Who Will Pay? Coping with Aging Societies, Climate Change and Other Long Term Fiscal Challenges, IMF, Washington, DC. 2003.

HICKS, R. n Auditor General who is both independent and accountable: Working effectively within Alberta's Westminster model democracy. *Information Bulletin*, p. 136. 2010.

HOOD, C. he new public management in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W). 1995.

HOQUE, Z.;MOLL, J. Public sector reform: Implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities—An Australian perspective. *The International Journal of Public Sector Management*, 14(4), 304–326. 2001.

HUMPHREY, C ;OWEN, D. 'Debating the "Power" of Audit', *International Journal of Auditing*, Vol. 4, pp. 29–50. 2000.

IIA. As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. 2013.

INTOSAI. Fundamental Principles of Performance Auditing, INTOSAI, Vienna. 2013.

INTOSAI. Implementation Guidelines for Performance Auditing, INTOSAI International Congress, Stockholm. 2004.

INTOSAI. ISSAI 1: The Lima declaration. Vienna, Austria: International Organization of Supreme Audit Institutions. 1988.

INTOSAI. Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, INTOSAI International Congress, Lima. INTOSAI. 1997.

IRAWAN, Agus Bambang; MCINTYRE-MILLS, Janet. Application of Critical Systems Thinking to Performance Auditing Practice at the Indonesian Supreme Audit Institution: Issues and Challenges. *Systems Research and Behavioral Science*, v. 33, n. 1, 2016.

JACOBS, K. “Value for money auditing in New Zealand: competing for control in the public sector”, *British Accounting Review*, Vol. 30 No. 4, pp. 343-60. 1998.

JOHNSEN, Åge et al. Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway. *European Accounting Review*, v. 10, n. 3, p. 583–599, 2001.

JONES, R.; PENDLEBURY, M. *Public Sector Accounting* (5 ed.): Prentice Hall. 2000.

JOUMARD, I. et al. Enhancing the effectiveness of public spending: experience in OECD countries, OECD Economics Department, Working Paper No. 380. 2004.

JUSTESEN, L.; SKÆRBÆK, P. “Performance auditing and the production of discomfort”, in Joñsson, S. and Mouritsen, J. (Eds), *Accounting in Scandinavia: The Northern Lights*, Liber and Copenhagen Business School Press, Malmö/Copenhagen. 2005.

KRONBAUER, C. A.; KRÜGER, G. P. OTT, E. ;NASCIMENTO, C. J. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de contabilidade e organizações*, 5(12), 48-71. 2011

KONTOGEORGA, Georgia N. Juggling between ex-ante and ex-post audit in Greece: A difficult transition to a new era. *International Journal of Auditing*, v. 23, n. 1, p. 86–94, 2019.

KUHLMANN, S. ‘Evaluating Administrative Modernization in German Local Governments: Success or Failure of the “New Steering Model”?’’, *Public Administration Review*, Vol. 68, No. 5, pp. 851–63. 2008.

LÆGREID, P. Accountability and new public management. In M. Bovens, R. E. Goodin, & T. Schillemans (Eds.), *The Oxford handbook of accountability*. Oxford: Oxford University Press, 324-338. 2014.

LÆGREID, P.; RONESS, P. G.; RUBECKSEN, K. *Government agencies: Practices and lessons from 30 countries*. London: Palgrave Macmillan. 2011.

LÆGREID, P.; RONESS, P. G.; RUBECKSEN, K. Performance management in practice—the Norwegian way. *Financial Accountability & Management*, 22(3), 251–270. 2006.

LAPSLEY, I. The NPM Agenda: Back to the Future, *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No. 1, pp. 77–96. 2008.

LAPSLEY, I; PONG, C. Modernization versus problematization: value-for-money audit in public services. *European Accounting Review*, 9, 4, pp. 541–567. 2000.

LIJPHART, Arend. *Modelos de democracia: desempenho e padrões de governo em 36 países*. Tradução de Roberto Franco. Rio de Janeiro: Civilização Cultural. 2003.

LINDEBERG, T. ‘The Ambiguous Identity of Auditing’, *Financial Accountability*

&Management, Vol. 23, No. 3, pp. 337–50. 2007.

LIU, Liyun. “Thoughts on Performance Auditing,” (Chinese),. 2001.

LOKE, Chew Har; ISMAIL, Suhaiza; HAMID, Fatima Abdul. The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: An exploratory study. *Asian Review of Accounting*, v. 24, n. 1, 2016.

LONG, E.;FRANKLIN, A. L. The paradox of implementing the Government Performance and Results Act. *Public Administration Review*, 64, 3, pp. 309–319. 2004.

LONSDALE, J.;BECHBERGER, E. Learning in an accountability setting. *Performance auditing: Contribution to accountability in democratic government*. Cheltenham: Edward Elgar. 2011.

LONSDALE, J. “Balancing independence and responsiveness: a practitioner perspective on the relationships shaping performance audit”, *Evaluation*, Vol. 14 No. 2, pp. 227-48. 2008.

MAFRA, Marcelo Da Silva et al. Características da literatura internacional sobre auditoria governamental. *Revista Eletrônica Gestão & Sociedade*, v.9, n.23, p. 926-945 Maio/Agosto - 2015 ISSN 1980-5756, v. 9, n. 23, p. 926, 2016.

MALAN, Roland. *Performance Auditing in Local Government*, Government Finance Officers Association, Chicago, Illinois. 1984.

MARAVIC, P. Von. Decentralized Corruption in Germany’, *Public Administration Quarterly*, Vol. 30, No. 4, pp. 436–74. 2007.

MARCH, J. G.; OLSEN, J. P. *Democratic Governance*. New York: The Free Press. 1995.

MARCUCCIO, M.; STECCOLINI, I. ‘Social and Environmental Reporting in Local Authorities: A New Italian Fashion?’, *Public Management Review*, Vol. 7, No. 2, pp. 155–76. 2005.

MATOS, Juliana Montenegro de Oliveira. Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco : caminhos para sua institucionalização. Dissertação (Mestrado Profissional em gestão pública para o desenvolvimento do Nordeste) - Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2006.

MCINTYRE-MILLS, J. *Systemic Ethics and Non-anthropocentric Stewardship: Implications for Trans-disciplinarity and Cosmopolitan Politics*. Springer: New York. 2014.

MELONIO, Antonio Marcos Correia. Análise de Eficiência das IFES no Uso de Recursos Financeiros 2010-2015. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) - Universidade de Brasília. Brasília, 2017.

MIRANDA, Wender Fraga. Antecedentes da aceitação e adoção da Auditoria

Contínua no setor público brasileiro: O caso do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Tese (Doutorado em Ciências) Universidade de São Paulo. 2018.

MODELL, S. “Institutional and negotiated order perspectives on cost allocations: the case of the Swedish university sector”, *European Accounting Review*, Vol. 15 No. 2, pp. 219-51. 2006.

MODELL, S; GRONLUND, A. “Outcome-based performance management: experiences from Swedish central government”, *Public Performance and Management Review*, Vol. 31 No. 2, pp. 274-87. 2007.

MONFARDINI, Patrizio; VON MARAVIC, Patrick. Municipal Auditing in Germany and Italy: Explosion, Change, or Recalcitrance? *Ssrn*, v. 28, n. February, p. 52–76, 2012.

MONTESINOS, V. J. Towards the coordination of financial reporting at the different levels of public administration in Europe. In M. García Crespo (Ed.), *Public expenditure control in Europe: Coordinating audit functions in the European Union*. Cheltenham, UK: Edward Elgar. 2005.

MOORE, C; JACOBY, W. *German Federalism in Transition* (Routledge: London). 2009.

MORIN, Danielle. La vie après une mission de vérification de l’optimisation des ressources : Le point de vue des gestionnaires. *Canadian Public Administration*, v. 43, n. 4, p. 432–452, 2000.

MORIN, Danielle. Controllers or catalysts for change and improvement: would the real value for money auditors please stand up? *Managerial Auditing Journal*, v. 18, n. 1, p. 19–30, 2003.

MORIN, Danielle. “Welcome to the Court ...”, *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 76 No. 1, pp. 25-46. 2010.

MORIN, Danielle. Serving as magistrate at the French Cour des comptes . *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 24, n. 6, p. 718–750, 2011.

MORIN, Danielle. “Auditors general’s impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011)”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 No. 5, pp. 395-426. 2014.

MORIN, Danielle; HAZGUI, Mouna. We are much more than watchdogs: The dual identity of auditors at the UK National Audit Office. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 12, n. 4, p. 568–589, 2016.

NAD, NATIONAL AUDIT DEPARTMENT. *Malaysia /Mandate /Audit Acts 1975*. 2012.

NAD, National Audit Department. *Performance Management of the National Audit Department of Malaysia*. 20th Commonwealth Auditors General Conference. 2008.

NAO - NATIONAL AUDIT OFFICE. Our work - <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/>. Disponível em: <<https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/>>. Acesso em: 21 de julho de 2019.

NARAYAN, Paresh K. he government revenue and government expenditure nexus: empirical evidence from nine Asian countries. *Journal of Asian Economics*, v. 15, p. 1203-1216. 2005.

NETO, Abdo Dias da Silva. Auditoria e Gestão: Um estudo de caso dos trabalhos auditoriais realizados no IFES. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) Universidade Federal do Espírito Santo. 2014.

NUINTIN, A. et al. Eficiência da aplicação de recursos públicos nas universidades federais. In Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, Brasil, 17 a 19 de novembro de 2014, 2014.

NUNES, Paulo Roberto de Carvalho. Auditoria e gestão: um estudo de caso dos trabalhos auditoriais realizados no IFES. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) Universidade Federal do Ceará, v. 53, n. 9, p. 1689–1699, 2013.

OECD. Enhancing the cost effectiveness of public spending, *Economic Outlook*, Vol. 2003/02, No. 74, December, OECD. 2003.

OLIVEIRA, Andre Junior de. Programa Reuni nas instituições de ensino superior federal [IFES] brasileiras: um estudo da eficiência operacional por meio da análise envoltória de dados [DEA] no período de 2006 à 2012. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) UFPR, 2013.

OSSEGE, C. Accountability: Are we better off without it? *Public Management Review* 14(5): 585– 607. 2012.

PANOZZO, F. ‘Management by Decree. Paradoxes in the Reform of the Italian Public Sector’, *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 16, No. 4, pp. 357–73. 2000.

PENTLAND, B. Getting comfortable with the numbers: Auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 18, 605–620. 1993.

POLLITT, C; BOUCKAERT, G. *Public Management Reform. A Comparative Analysis* (2nd ed., Oxford University Press, Oxford). 2004.

POLLITT, C. ‘Performance Audit in Western Europe: Trends and Choices’, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, pp. 157–70. 2003.

POLLITT, C et al. *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford comptes University Press, New York, NY, p. 248. 1999.

POLLITT, C; SUMMA, H. ‘Trajectories of Reform: Public Management Change in Four Countries’, *Public Money and Management*, Vol. 17, No. 1, pp. 7–18. 1999.

POWER, M. Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society*, 21, 289–315. 1996.

POWER, M. *The audit society: Rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press. 1997.

POWER, M. Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 379–394. 1999.

POWER, M. Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 4, p. 379–394, 2003a.

POWER, M. Evaluating the audit explosion. *Law and Policy*, 25, 185–202. 2003b.

POWER, M. *Organizing Uncertainty: Designing a World of Risk Management*, Oxford University Press, Oxford. 2007.

PREMFORS, R.; SUNDSTROM, G. *Regeringskansliet (The Government Ministries)*, Liber, Malmo. 2007.

PUT, V. Norms used: Some strategic considerations from the Netherlands and the UK. In J. Lonsdale, P. Wilkins, & T. Ling (Eds.), *Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government*. Cheltenham, UK: Edward Elgar, 75-94. 2011.

RADCLIFFE, V.S. “Efficiency audit: an assembly of rationalities and programmes”, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 23 No. 4, pp. 377-400. 1998.

RADCLIFFE, V.S. Public secrecy in auditing: what government auditors cannot know”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 19, pp. 99-126. 2008.

RAUDLA, Ringa et al. The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, v. 16, n. 2, 2016.

REICHBORN-KJENNERUD, K. Auditee strategies: An investigation of auditees’ reactions to the Norwegian State Audit Institution’s performance audits. *International Journal of Public Administration* 37(10): 685–94. 2014.

REICHBORN-KJENNERUD, K; VABO, Signy Irene. Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. *Evaluation*, v. 23, n. 1, 2017.

REICHBORN-KJENNERUD, K; VRANGBÆK, K. Hvordan kan forvaltningsrevisjon bidra til organisasjonslæring? – En komparativ studie av Norge og Danmarks riksrevisjoner innenfor arbeids- og helsefeltet. *Nordiske Organisasjonsstudier* 18(2): 98–121. 2016.

REICHBORN-KJENNERUD, Kristin. Resistance to Control—Norwegian Ministries’ and Agencies’ Reactions to Performance Audit. *Public Organization Review*, v. 15, n. 1, 2015.

REICHBORN-KJENNERUD, Kristin; JOHNSEN, Åge. Performance Audits and

Supreme Audit Institutions' Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway. *Administration and Society*, v. 50, n. 10, 2015.

REZENDE, Amaury José; SLOMSKI, Valmor; CORRAR, Luiz João. A gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do estado de São Paulo. *Revista Universo Contábil*, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 1, n. 1, p. 24 – 40, jan./abr. 2005., v. 3, n. 2, p. 1–46, 2005.

RICHTER, M. 'Die Kommunale Rechnungsprüfung als Interne Revision?', 'Studies in Auditing (Potsdam University). 1997.

ROMANOWSKI, J. P.; ENS, R. T. As pesquisas denominadas do tipo " estado da arte" em educação. *Revista diálogo educacional*, 6(19), 37-50. 2006.

ROSA, Carolina Pontones; MOROTE, Rosario Pérez; PROWLE, Malcolm J. Developing performance audit in Spanish local government: an empirical study of a way forward. *Public Money and Management*, v. 34, n. 3, p. 189–196, 2014.

SANTISO, C. Improving fiscal governance and curbing corruption: How relevant are autonomous audit agencies? *International Public Management Review*, 7(2), 97–108. 2006.

SANTOS, Alexandre Rodrigues; MOURA, Heber José De. O Orçamento e o Desempenho nas Universidades Federais entre 2005 a 2014. *Revista FSA*, v. 14, n. 3, p. 3–27, 2017.

SANTOS, Clézia De Souza; CASTANEDA, Marcos Vinícius N. G.; BARBOSA, Jenny Dantas. Indicadores de desempenho das IFES da região nordeste: uma análise comparativa. XI Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, p. 1–17, 2011.

SARMAS, I. D. The Greek crisis and the role of audit. Athens, Greece: Sakkoulas Publications. 2012.

SAWYER, Lawrence. An internal audit philosophy." *Internal Auditor* 52.4. 1995.

SCHWARTING, G. *Der kommunale Haushalt* (3rd ed., Erich Schmidt Verlag, Berlin). 2006.

SCHWARTZMAN, J. Indicadores e financiamento das IFES. Disponível em: <[www.schwartzman.org.br/sitesimon/](http://www.schwartzman.org.br/sitesimon/)>. Acesso em: 26 de agosto de 2019.

SHARKANSKY, I. The development of state audit. In *State Audit and Accountability: A Book of Readings*, Friedberg A, GeistB, Mizrahi N, Sharkasny I. (eds.). State Comptroller's Office: State of Israel. 1991.

SHELDON, D.R. *Achieving Accountability in Business and Government: Managing for Efficiency, Effectiveness, and Economy*, Quorum Books, Westport, Connecticut. 1996.

SILVA, Ambrozina de Abreu Pereira et al. Eficiência na alocação de recursos

públicos destinados à educação, saúde e habitação em municípios mineiros. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 15, n. 1, p. 96- 114,. 2012.

SILVA, Jean Barros E. *Eficiência Operacional das Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras : proposição de manual para auxiliar a gestão das instituições menos eficientes* . 2019.

SKÆRBÆK, Peter. Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, v. 34, n. 8, p. 971–987, 2009.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas. 2009.

SMITH, P. The use of performance indicators in the public sector. *Journal of the Royal Statistical Society*, v. 153, n. 1,. 1990.

SOARES, Jailson Ribeiro. *Correlação entre indicadores selecionados de gestão e qualidade das instituições federais de ensino superior brasileiras, período de 2009-2016*. Dissertação (Mestrado em Administração) UFRGS, v. 53, n. 9, p. 1689–1699, 2013.

SOARES, Magda Becker; MACIEL, Francisca. *Alfabetização / Organização*. Brasília: MEC/Inep/Comped. 2000.

SOUZA, Jeruza Aparecida De; OLIVEIRA, Fabiana De Andrade; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos. *A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos*. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 2018.

ST AUBYN, M. Evaluating efficiency in the Portuguese education sector, *Economia*, 26, 25–51. 2003.

STAPENHURST, R.;TITSWORTH, J. Features and functions of supreme audit institutions. *The World Bank PREM Notes, Public Sector*, No. 59. European. 2001.

STRATHERN, M. Bullet-proofing: A tale from the United Kingdom. In A. Riles (Ed.), *Documents – Artifacts of modern knowledge* (pp. 181–205). Ann Arbor: The University of Michigan Press. 2006.

STRØM, K. Delegation and accountability in parliamentary democracies. *European Journal of Political Research*, 37, 261-290. 2000.

SUTHERLAND, S. *The Office of the Auditor General of Canada: Government in exile?* School of Policy Studies Working Paper. Queen’s University, Kingston. 2002.

SUTHERLAND, S.L. “Bossing democracy: the value-for-money audit and the electorate’s loss of political power to the Auditor-General”, in Bird, R.M., Trebileock, M.J. and Wilsa, T.A. (Eds), *Rationality in Public Policy: Retrospect and Prospect*, A Tribute to Douglas G. Hartl. 1999.

TANZI, V. Redistributing income through the budget in Latin America. *Banca Nazionale del Lavoro, Quarterly Review*, 27, 65–87. 1974.

TANZI, V.; SCHUKNECHT, L. *Public Spending in the 20th Century: A Global Perspective*, Cambridge University Press, Cambridge. 2000.

TANZI, V. The economic role of the state in the 21st century, *Cato Journal*, 25, 617–38. 2005.

THE WORLD BANK, TWB. Features and functions of supreme audit institutions. *PREM Notes Public Sector*, n. 59. 2001.

TORRES, L.; PINA, V.; YETANO, A. Performance measurement in Spanish local governments. *Public Administration*, 89, 3, pp. 1081–1109. 2011.

TRACY, R. C. Performance auditing: Catalyst for change in Portland, Oregon. *Government Finance Review*, 4, 7-11. 1988.

UN. Human Development Indices and Indicators. 2018 Statistical Update. United Nations Development Programme, v. 27, n. 4, p. 123, 2018. Disponível em: <[http://www.hdr.undp.org/sites/default/files/2018\\_human\\_development\\_statistical\\_update.pdf](http://www.hdr.undp.org/sites/default/files/2018_human_development_statistical_update.pdf)> acesso em: 15 de agosto de 2019.

VALÊNCIO, N. A indissociabilidade entre Ensino/Pesquisa/Extensão: verdades e mentiras sobre o pensar e o fazer da Universidade Pública no Brasil. 2000.

VAN ZYL, A., RAMKUMAR, V., DE RENZIO, P. Responding to challenges in supreme audit institutions: Can legislatures and civil society help? *U4 Issue* 2009:1. 2009.

WEETS, K. Impact at local government level: A Multiple Case Study. In J. Lonsdale, P. Wilkins, & T. Ling (Eds.), *Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government*. Cheltenham, UK: Edward Elgar, 248-267. 2011.

WEST, Damian; BLACKMAN, Deborah. Performance Management in the Australian Public Service: Where Has It Got To? *Australian Journal of Public Administration*, v. 74, n. 1, 2015.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A

IFES	SIGLA
Universidade de Brasília	UnB
Universidade Federal da Grande Dourados	UFGD
Universidade Federal de Goiás	UFG
Universidade Federal de Mato Grosso	UFMT
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	UFMS
Universidade Federal de Catalão	UFCat
Universidade Federal de Jataí	UFJ
Universidade Federal de Rondonópolis	UFR
Universidade Federal da Bahia	UFBA
Universidade Federal do Sul da Bahia	UFSB
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	UFRB
Universidade Federal da Lusofonia Afro-Brasileira	UNILAB
Universidade Federal da Paraíba	UFPB
Universidade Federal do Cariri	UFCA
Universidade Federal de Alagoas	UFAL
Universidade Federal de Campina Grande	UFCG
Universidade Federal de Pernambuco	UFPE
Universidade Federal de Sergipe	UFS
Universidade Federal do Ceará	UFC
Universidade Federal do Maranhão	UFMA
Universidade Federal do Oeste da Bahia	UFOB
Universidade Federal do Piauí	UFPI
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN
Universidade Federal do Vale do São Francisco	UNIVASF
Universidade Federal Rural de Pernambuco	UFRPE
Universidade Federal Rural do Semi-Árido	UFERSA
Universidade Federal de Rondônia	UNIR
Universidade Federal de Roraima	UFRR
Universidade Federal do Acre	UFAC
Universidade Federal do Amapá	UNIFAP
Universidade Federal do Amazonas	UFAM
Universidade Federal do Oeste do Pará	UFOPA
Universidade Federal do Pará	UFPA
Universidade Federal do Tocantins	UFT
Universidade Federal Rural da Amazônia	UFRA
Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará	UNIFESSPA
Universidade Federal de Alfenas	UNIFAL
Universidade Federal de Itajubá	UNIFEI
Universidade Federal de Juiz de Fora	UFJF
Universidade Federal de Lavras	UFLA
Universidade Federal de Minas Gerais	UFMG

<b>IFES</b>	<b>SIGLA</b>
Universidade Federal de Ouro Preto	UFOP
Universidade Federal de São Carlos	UFSCar
Universidade Federal de São João Del-Rei	UFSJ
Universidade Federal de São Paulo	UNIFESP
Universidade Federal de Uberlândia	UFU
Universidade Federal de Viçosa	UFV
Universidade Federal do ABC	UFABC
Universidade Federal do Espírito Santo	UFES
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	UNIRIO
Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ
Universidade Federal do Triângulo Mineiro	UFTM
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	UFVJM
Universidade Federal Fluminense	UFF
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFRRJ
Universidade Federal da Fronteira Sul	UFFS
Universidade Federal da Integração Latino-Americana	UNILA
Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	UFCSPA
Universidade Federal de Pelotas	UFPeI
Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC
Universidade Federal de Santa Maria	UFSM
Universidade Federal do Pampa	UNIPAMPA
Universidade Federal do Paraná	UFPR
Universidade Federal do Rio Grande	FURG
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS
Universidade Tecnológica Federal do Paraná	UTFPR
Universidade Federal do Agreste de Pernambuco	UFAPE
Universidade Federal do Delta do Parnaíba	UFDPa

## APÊNDICE B

<b>IFES - 2008</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UNIFAL	9410,35	7,08	4,27	1,66	0,61	0,02	3,00	4,16	0,66
UFMG	11502,48	15,66	10,39	1,51	1,00	0,22	4,92	4,22	0,90
UNIFESP	41329,29	10,98	5,06	2,37	1,40	0,40	4,77	4,84	0,93
UFAM	8059,12	13,62	14,22	0,96	0,81	5,15	3,32	2,91	0,69
UFV	12826,63	15,23	4,51	3,38	0,85	0,18	4,70	4,37	0,74
UFCSPA	7436,01	10,28	11,37	0,90	1,08	0,15	4,67	4,07	1,01
UFJF	10227,22	14,05	10,50	1,34	0,93	0,07	3,50	3,33	0,99
UFMA	12204,57	8,56	7,17	1,19	0,56	3,13	3,31	3,28	0,62
UFRPE	11619,58	9,40	5,60	1,68	0,60	0,09	3,83	4,00	0,63
UFRB	16936,16	5,76	4,75	1,21	0,64	0,05	3,25	3,82	0,64
UFPeI	10644,52	10,75	6,32	1,70	0,96	0,12	3,82	3,79	0,72
UFF	13711,32	11,84	7,47	1,59	0,93	0,14	4,05	3,68	0,81
UTFPR	7534,41	7,25	14,57	0,50	0,54	3,34	3,00	3,16	0,60
UFRGS	10060,05	15,50	9,20	1,68	0,80	0,26	5,04	4,20	0,56
UFCE	11360,99	9,98	6,84	1,46	0,85	0,10	4,08	3,83	0,47

<b>IFES - 2008</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFBA	12575,23	11,38	8,41	1,35	0,62	0,11	4,10	3,24	0,56
UFAL	10074,40	14,26	12,26	1,16	0,97	0,05	3,42	3,48	0,55
UFGD	8163,10	10,59	18,33	0,58	0,76	0,07	3,33	4,19	0,32
UFRRJ	10682,05	12,61	5,68	2,22	0,90	0,11	3,87	3,71	0,51
UFLA	9724,63	15,15	6,73	2,25	0,83	0,26	4,26	4,67	0,72
UFPA	10615,17	11,76	9,70	1,21	0,74	0,07	3,73	3,29	0,83
UFRJ	11365,88	13,53	12,12	1,12	0,74	0,22	4,99	4,30	0,77
UFMS	8817,34	17,64	11,33	1,56	0,95	0,08	3,50	3,51	0,16
UNIRIO	12169,58	11,03	8,67	1,27	0,87	0,08	3,92	3,49	0,47
UFU	12116,30	14,30	8,90	1,61	0,97	0,19	3,89	4,17	0,90
UFVJM	6669,00	9,52	8,47	1,12	0,83	0,04	3,00	3,77	0,75
UFS	7790,49	12,59	13,45	0,94	0,72	0,04	3,48	3,31	0,84
UFOP	12503,10	10,33	7,25	1,42	0,93	0,09	3,76	3,94	0,72
UFAC	13007,28	10,40	7,17	1,45	0,72	0,03	3,00	2,83	0,53
UFPE	9906,60	14,29	9,66	1,48	0,70	0,18	4,32	3,89	0,68
UFT	7649,73	9,88	7,31	1,35	0,67	0,02	3,00	3,43	0,70
UFTM	25169,32	12,30	5,89	2,09	0,85	0,29	3,50	4,18	0,78
UFRN	12478,26	14,60	9,45	1,54	0,75	0,13	4,00	3,60	0,65
UFRR	18220,81	7,32	7,79	0,94	0,66	0,02	3,00	2,91	0,38
FURG	11015,33	12,34	10,07	1,23	0,89	0,09	3,60	3,62	0,62
UFPR	10238,21	13,85	9,16	1,51	0,84	0,14	4,13	4,02	0,58
UFC	12548,36	13,10	11,15	1,17	0,73	0,12	4,13	3,95	0,70
UFSC	11064,80	16,01	11,82	1,35	0,92	0,25	4,33	4,23	0,73
UFSM	10102,58	11,74	10,62	1,12	0,81	0,11	4,06	3,95	0,67
UFPB	13069,99	12,37	5,92	2,08	0,78	0,11	3,23	3,60	0,54
UFG	12210,73	11,69	9,84	1,19	0,90	0,11	3,58	3,87	0,76
UFMT	15081,29	7,74	6,32	1,23	0,63	0,06	3,14	3,93	0,63
UFES	11711,93	12,94	9,48	1,37	0,87	0,09	3,30	3,77	0,71
UNIR	8871,75	14,73	13,36	1,10	0,79	0,04	3,33	3,44	0,55
UFPI	9598,26	12,03	10,93	0,96	0,73	0,04	3,33	3,41	0,59
UnB	17022,56	18,71	13,30	1,41	0,95	0,18	4,31	4,54	0,77
UNIFEI	10767,27	12,01	8,57	1,40	0,77	0,15	3,38	4,47	0,74
UNIFAP	9764,09	15,12	9,64	1,63	0,60	0,04	0,88	2,93	0,55

<b>IFES - 2009</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFMA	13686,05	9,70	7,68	1,26	0,65	4,22	3,29	3,57	0,61
UFU	11762,50	13,27	10,28	1,29	1,07	0,10	3,95	4,19	0,99
UFERSA	8286,68	10,08	7,56	1,33	0,76	0,07	3,57	4,27	0,60
UFRJ	13150,26	13,63	9,70	1,40	0,70	0,22	4,89	4,50	0,73
UNIR	9633,51	12,64	14,18	0,89	0,80	0,03	3,29	3,49	0,50
UFV	14808,55	14,51	4,35	3,34	0,79	0,17	4,63	4,43	0,69
UFOP	9754,14	11,82	9,17	1,29	1,03	0,11	3,76	3,90	0,85
UFAM	7000,55	11,75	12,77	0,92	0,61	6,48	3,31	2,99	0,40
UNIFESP	29533,38	12,18	6,40	1,90	1,34	0,38	4,84	4,87	0,77

<b>IFES - 2009</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFJF	16597,82	11,64	8,83	1,32	0,78	0,08	3,59	3,34	1,28
UFMG	10885,75	16,52	10,54	1,57	1,04	0,22	4,86	4,36	0,94
UFS	8948,41	8,90	10,30	0,86	0,48	0,05	3,46	3,74	0,52
UFRRJ	11421,70	12,22	6,40	1,91	0,89	0,11	3,94	4,03	0,50
UFAL	5815,16	15,82	10,72	1,48	0,91	0,06	3,68	3,54	0,38
UFPeI	10723,12	11,51	5,73	2,01	0,87	0,11	3,78	4,20	0,61
UFCG	15366,45	8,00	5,61	1,46	0,60	0,09	4,10	3,60	0,52
UFRB	14067,67	5,64	6,03	0,94	0,69	0,05	3,25	3,80	0,58
UFRGS	12129,15	14,96	8,82	1,70	0,68	0,26	5,00	4,23	0,60
UFBA	10287,72	12,34	8,81	1,40	0,73	0,11	4,14	3,38	0,68
UFF	12673,28	11,86	8,49	1,40	1,05	0,15	4,01	3,94	0,79
UFMS	13405,65	13,63	10,23	1,33	0,87	0,06	4,35	3,82	0,62
UNIRIO	9995,42	9,95	9,38	1,06	0,84	0,09	3,92	3,95	0,41
UTFPR	10061,02	7,11	14,48	0,49	0,54	2,88	3,40	3,27	0,55
UFC	12844,49	12,16	11,20	1,09	0,70	0,12	4,11	3,73	0,67
UFMS	11873,96	10,91	8,09	1,35	0,82	0,12	4,06	4,17	0,55
UFG	10559,74	11,42	10,10	1,13	0,88	0,11	3,58	3,90	0,83
UFRR	19811,42	8,00	6,17	1,30	0,66	0,02	3,00	2,91	0,41
UFPA	11571,60	11,91	9,68	1,23	0,83	0,10	3,68	3,66	0,81
UFPR	10046,14	14,11	11,04	1,28	0,80	0,14	4,08	4,04	0,56
UFMT	13636,90	5,84	6,29	0,93	0,54	0,06	3,07	3,95	0,35
UFPE	12068,36	13,14	9,32	1,41	0,65	0,17	4,19	3,82	0,67
UFPB	12220,97	13,53	6,85	1,98	0,80	0,11	3,77	3,78	0,55
UnB	22872,86	15,93	12,66	1,26	0,92	0,18	4,30	4,46	0,72
UFSC	13303,14	15,73	11,96	1,32	0,84	0,24	4,35	4,27	0,65
UFAC	12395,77	9,28	10,75	1,32	0,62	0,03	3,00	2,83	0,31
FURG	16551,16	11,36	10,10	1,13	0,79	0,01	3,60	3,70	0,58
UFES	11113,33	12,46	9,59	1,30	0,91	0,10	3,32	3,88	0,75
UFRN	11561,90	13,76	9,25	1,49	0,77	0,12	3,94	3,82	0,68
UFGD	12251,60	9,08	7,79	1,16	0,59	0,07	3,22	4,35	0,61
UFPI	9526,99	13,77	12,33	1,12	0,67	0,03	3,32	3,52	0,59
UFT	12837,77	9,95	6,85	1,45	0,63	0,02	3,07	3,71	0,48
UNIFAP	11589,08	14,38	9,65	1,49	0,45	0,03	0,88	2,94	0,45

<b>IFES - 2010</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFTM	14550,52	8,77	6,90	1,27	0,86	0,05	3,75	4,23	1,02
UFSCar	17560,16	10,67	8,47	1,26	0,60	0,24	4,32	4,64	0,66
UFV	15307,94	14,84	4,74	3,13	0,82	0,17	4,78	4,41	0,67
UFRA	12506,45	11,53	4,60	2,51	0,87	0,12	3,17	3,99	0,39
UFAM	7772,73	12,32	10,59	1,16	0,67	7,07	3,26	3,20	0,45

<b>IFES - 2010</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UNIFESP	34303,92	10,70	6,94	1,54	1,43	0,40	4,51	4,88	0,45
UTFPR	13529,50	8,00	16,67	0,48	0,60	3,45	3,50	3,39	0,83
UFMS	12342,03	13,46	9,76	1,38	0,80	0,07	4,90	3,95	0,58
UFLA	11258,73	14,81	6,17	2,40	0,84	0,24	4,64	4,79	0,65
UFMG	11469,81	16,89	10,57	1,60	0,99	0,22	5,03	4,55	0,84
UNIRIO	8280,28	13,52	13,44	1,01	1,29	0,08	3,86	3,69	0,50
UFOP	12586,38	9,92	6,73	1,47	0,83	0,10	3,76	3,95	0,81
UFRJ	14510,48	14,11	9,91	1,42	0,78	0,22	4,99	4,31	0,90
UFCSPA	9056,40	10,80	11,15	0,97	1,07	0,13	4,00	4,33	0,92
UFRRJ	13272,35	10,86	6,01	1,81	0,92	0,11	4,00	4,22	0,44
UFRGS	13308,27	15,44	8,22	1,88	0,74	0,28	5,18	4,38	0,63
UFAL	6440,28	14,40	11,57	1,23	0,78	0,05	3,41	3,55	0,28
UFCG	14078,51	8,00	5,71	1,45	0,64	0,11	4,19	3,73	0,45
UFBA	10791,15	12,96	9,23	1,41	0,74	0,12	4,06	3,57	0,71
UnB	28060,75	10,25	4,63	2,21	0,94	0,18	4,31	4,53	0,76
UFABC	20207,88	7,37	7,65	1,92	0,56	0,07	3,86	5,00	0,23
UFRB	13127,50	7,81	5,29	1,48	0,74	0,04	3,17	3,85	0,45
UFU	12740,08	11,86	7,15	1,66	0,86	0,12	4,12	4,46	0,69
UFPR	11081,58	13,55	8,98	1,51	0,84	0,15	4,26	4,11	0,77
UFC	13551,48	12,56	11,93	1,05	0,76	0,11	4,22	4,03	0,68
UFRPE	11260,67	10,49	7,50	1,39	0,74	0,08	3,97	4,16	0,58
UFPB	12944,63	12,51	6,69	1,87	0,90	0,12	3,78	3,98	0,47
UFF	15134,95	10,74	8,89	1,21	0,82	0,14	4,07	4,11	0,74
UFMSM	13768,83	11,11	8,22	1,35	0,74	0,12	4,28	4,27	0,45
UFJF	13433,87	12,83	10,31	1,24	0,77	0,12	3,74	3,89	0,82
UFSC	14842,50	16,09	13,89	1,16	0,92	0,23	4,63	4,51	0,72
UFMT	16937,37	7,94	6,70	1,19	0,55	0,06	3,53	3,96	0,53
UFPeI	11506,11	12,14	7,62	1,59	0,86	0,10	3,77	4,26	0,65
UFG	12426,08	10,69	9,32	1,15	0,85	0,12	3,68	3,95	0,73
UFVJM	9428,14	8,45	7,42	1,14	0,62	0,02	3,17	3,79	0,51
UFPE	12385,79	14,16	9,94	1,42	0,74	0,17	4,17	4,02	0,71
UFMA	16740,31	8,75	7,43	1,18	0,61	0,04	3,47	3,88	0,51
UFPA	14265,67	11,05	9,07	1,22	0,75	0,13	3,66	3,99	0,74
UFS	12182,89	10,47	10,96	0,96	0,43	0,05	3,47	3,93	0,56
UFSJ	11522,24	9,29	8,64	1,07	0,72	0,05	3,25	4,21	0,77
UFRN	16718,39	14,28	9,54	1,50	0,76	0,15	3,97	4,08	0,67
UNIR	11955,41	10,44	11,59	0,90	0,69	0,02	3,30	3,49	0,38
UNIFAP	10993,82	13,65	12,48	1,09	0,54	0,05	1,06	3,06	0,62
UFPI	11252,82	11,00	6,08	1,81	0,63	0,04	3,21	3,56	0,51
UFAC	15064,26	9,43	7,16	1,32	0,57	0,02	3,00	3,04	0,30

<b>IFES - 2010</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFT	13807,02	9,81	7,25	1,35	0,68	0,02	3,33	3,66	0,45
UFGD	11444,91	10,57	8,43	1,25	0,66	0,08	3,45	4,39	0,51
UFES	12880,69	11,67	9,17	1,27	0,80	0,10	3,35	4,15	0,65

<b>IFES - 2011</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFMG	12454,23	15,47	9,64	1,60	0,88	0,21	5,09	4,52	0,90
UTFPR	13905,30	8,21	17,80	0,46	0,60	3,19	3,28	3,55	0,71
UNIFEI	20762,60	7,26	5,59	1,30	0,41	0,09	3,63	4,38	0,65
UFRA	14079,49	11,00	4,25	2,59	0,76	0,09	3,17	4,05	0,33
UNIRIO	7216,43	15,44	14,02	1,10	1,14	0,08	3,78	4,07	0,41
UNIFAL	10933,89	9,41	6,90	1,36	0,74	0,03	3,50	4,25	0,56
UFOPA	14454,67	9,82	9,22	1,06	0,94	0,01	3,00	3,73	0,29
UFC	12081,82	13,52	12,99	1,04	0,67	0,12	4,22	4,13	0,69
UFERSA	9858,86	10,30	8,54	1,21	0,70	0,06	3,55	3,90	0,89
UNIFAP	13737,89	12,44	10,68	1,17	0,64	0,04	1,06	2,94	0,62
UFAC	10798,36	13,89	10,12	1,37	0,79	0,02	3,00	3,25	0,54
UNIFESP	41705,88	11,85	7,32	1,62	1,24	0,30	4,14	4,89	0,46
UFRJ	16658,28	12,74	9,34	1,36	0,71	0,21	4,96	4,38	0,75
UFAM	7794,99	10,95	8,82	1,24	0,63	8,57	3,26	3,23	0,35
UFTM	16332,68	8,62	4,68	1,84	0,70	0,07	3,60	4,13	0,79
UFV	16243,55	13,94	4,92	2,83	0,80	0,16	4,71	4,33	0,66
UFSC	14284,45	15,85	13,73	1,15	0,88	0,24	4,59	4,50	0,72
UFPeI	8372,08	11,49	6,99	1,64	0,89	0,11	3,73	4,10	0,55
UFRGS	14254,89	16,01	8,42	1,90	0,76	0,29	5,18	4,57	0,63
UFCG	18064,32	8,00	5,41	1,48	0,44	0,08	4,34	3,68	0,42
UFRB	12550,08	9,38	5,49	1,71	0,76	0,04	3,17	3,83	0,72
UFOP	12792,49	9,58	6,19	1,55	0,66	0,09	3,71	4,23	0,67
UFRPE	13000,73	10,46	6,54	1,59	0,78	0,08	3,90	4,12	0,51
UNIVASF	9902,25	8,73	6,29	1,39	0,69	0,02	3,00	3,51	0,21
UFPR	12329,08	12,68	8,93	1,42	0,80	0,16	4,26	4,20	0,64
UNIR	12585,74	9,99	13,18	0,75	0,67	0,04	3,30	3,54	0,44
UFMT	15664,34	8,24	7,27	1,13	0,52	0,07	3,47	4,00	0,50
UFG	12581,10	11,47	9,02	1,27	0,81	0,14	3,64	4,08	0,62
UFRRJ	16433,79	9,69	5,72	1,69	0,59	0,08	4,06	4,21	0,41
UFPI	9650,18	11,70	7,77	1,50	0,76	0,05	3,31	3,61	0,56
UFMS	12119,39	15,05	10,25	1,41	0,89	0,09	3,46	3,91	0,57
UFBA	11968,01	12,52	9,42	1,33	0,63	0,11	4,02	3,73	0,65
UFPE	12858,61	14,27	11,12	1,28	0,73	0,19	4,13	4,00	0,74
UFU	12086,69	12,94	7,83	1,65	0,82	0,10	4,09	4,31	0,65
UFF	15847,84	11,25	7,46	1,51	0,69	0,12	4,02	4,19	0,64

<b>IFES - 2011</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFMS	13260,49	11,86	8,10	1,46	0,72	0,14	4,01	4,27	0,63
UFPB	12422,84	11,84	6,74	1,76	0,71	0,12	3,89	4,01	0,39
UnB	28602,54	14,29	5,12	2,79	0,77	0,17	4,34	4,50	0,61
UFMA	15405,15	9,59	7,94	1,21	0,60	0,04	3,37	3,52	0,50
UFES	13986,54	11,01	8,50	1,30	0,75	0,11	3,44	4,06	0,58
UFJF	16336,29	13,27	9,36	1,42	0,74	0,11	3,73	4,07	0,72
UFT	17157,56	9,66	6,58	1,47	0,64	0,02	3,33	3,76	0,53
UFRN	13867,37	14,67	8,75	1,68	0,75	0,14	3,95	4,09	0,69
UFRR	19764,19	7,33	5,35	1,37	0,41	0,03	3,00	3,05	0,31
FURG	13102,07	13,61	10,20	1,33	0,72	0,13	3,74	4,05	0,50
UFGD	11792,34	12,05	8,98	1,34	0,71	0,10	3,38	4,37	0,51

<b>IFES - 2012</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
<b>UFAM</b>	8694,93	10,15	9,35	1,09	0,66	8,49	3,00	3,16	0,38
<b>UFMG</b>	15012,08	14,19	9,05	1,57	0,81	0,20	5,07	4,51	0,85
<b>UFRGS</b>	15031,21	16,46	8,43	1,95	0,75	0,30	5,11	4,63	0,63
<b>UNIRIO</b>	8237,03	14,60	13,25	1,10	1,06	0,08	3,74	4,07	0,40
<b>UFC</b>	11715,69	13,77	13,23	1,04	0,65	0,13	4,20	4,15	0,67
<b>UFRN</b>	11221,73	12,86	12,63	1,02	0,72	0,12	3,94	4,04	0,52
<b>UFPA</b>	14134,40	12,74	10,38	1,23	0,81	0,11	3,63	4,08	0,85
<b>UFPR</b>	13582,79	13,14	9,79	1,34	0,66	0,14	4,80	4,28	0,63
<b>UFFS</b>	29115,01	4,97	2,91	1,71	0,48	0,00	3,00	4,01	0,00
<b>UnB</b>	25591,88	13,96	6,66	2,10	0,72	0,18	4,34	4,52	0,59
<b>UFBA</b>	13177,12	12,66	8,63	1,47	0,61	0,12	4,00	3,80	0,51
<b>UFF</b>	15316,84	12,75	9,89	1,29	0,68	0,13	4,02	4,29	0,59

<b>IFES - 2013</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFF	16973,30	13,12	10,16	1,29	0,75	0,15	3,91	4,42	0,56
UNIFESP	29036,86	12,09	8,24	1,47	1,19	0,28	4,19	4,92	0,14
UFPI	11858,89	13,39	8,25	1,62	0,84	0,05	3,17	3,54	0,61
UFMG	15833,41	14,70	8,56	1,72	0,78	0,22	5,19	4,58	0,69
UFSC	18824,61	14,32	9,69	1,48	0,72	0,21	4,85	4,43	0,56
UFRJ	19272,58	14,05	5,13	2,74	0,74	0,22	5,03	4,51	0,79
UFG	15988,36	10,96	7,91	1,39	0,76	0,13	3,88	4,04	0,51
UFPB	17189,55	11,53	6,71	1,72	0,79	0,10	3,90	4,23	0,40
UFMT	17154,59	9,44	8,43	1,12	0,63	0,09	3,60	4,08	0,64
UFRGS	16549,18	16,78	8,28	2,03	0,74	0,30	5,22	4,69	0,63
UFES	16276,38	11,86	8,43	1,41	0,75	0,12	3,45	4,18	0,53
UFPR	16790,26	12,35	4,81	2,57	0,62	0,13	4,20	4,34	0,49

<b>IFES - 2013</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UnB	28667,57	15,17	6,42	2,36	0,64	0,18	4,34	4,64	0,48

<b>IFES - 2014</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFPE	17233,02	14,70	10,30	1,43	0,73	0,21	4,29	4,35	0,52
UFT	12662,68	12,60	7,68	1,64	0,75	0,03	3,42	3,81	0,80
UNIFAP	28408,39	7,38	5,24	1,41	0,49	0,03	3,33	3,28	0,45
UFRB	15073,69	12,37	5,74	2,23	0,67	0,05	3,43	4,05	0,90
UFSCar	17361,06	13,19	10,27	1,28	0,69	0,23	4,38	4,84	0,51
UFRPE	19274,05	9,90	6,47	1,53	0,84	0,13	4,00	4,29	0,34
UNILA	35087,93	4,71	1,99	2,36	0,83	0,02	0,00	4,37	0,20
UNIVASF	14369,99	10,05	4,45	2,26	0,76	0,04	3,00	3,92	0,30
UFU	17249,71	12,48	6,92	1,80	0,75	0,12	4,38	4,72	0,54
UFJF	20079,47	11,65	7,74	1,51	0,76	0,10	3,98	4,49	0,61
UNILAB	35522,60	7,70	3,28	2,35	0,60	0,01	3,00	4,92	0,00
UFPeI	25612,99	7,34	4,82	1,52	0,39	0,11	4,16	4,30	0,41
UFAL	17181,36	11,87	11,02	1,08	0,58	0,05	3,62	3,77	0,46
UFV	20174,43	14,99	4,75	3,16	0,82	0,16	4,93	4,43	0,51
UFTM	22051,68	8,99	6,93	1,30	0,60	0,06	3,71	4,22	0,36
UFSM	18292,58	12,89	7,98	1,62	0,71	0,13	4,35	4,41	0,55
UFCG	15436,11	11,64	6,38	1,82	0,76	0,07	4,08	3,79	0,43
UFS	12720,25	14,69	9,14	1,61	0,61	0,07	3,46	4,05	0,30
UFGD	15093,89	12,88	7,39	1,74	0,72	0,11	3,83	4,27	0,38
UNIPAMPA	18126,44	9,49	5,68	1,67	0,66	0,02	3,33	4,41	0,28
UFABC	23158,25	10,63	4,58	2,32	0,44	0,10	3,69	5,00	0,33

<b>IFES - 2015</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFAC	14855,16	15,95	14,37	1,11	1,03	0,02	3,00	3,48	0,48
UFPI	13029,49	11,23	8,17	1,37	0,84	0,07	3,45	3,87	0,56
UFAM	13093,79	12,54	11,48	1,09	1,20	0,16	3,44	3,52	0,44
UFRJ	24215,84	12,55	5,12	2,45	0,69	0,22	5,07	4,32	0,65
UFSC	17823,24	14,43	11,75	1,23	0,75	0,21	4,75	4,62	0,52
UFRGS	17684,75	15,84	8,82	1,80	0,66	0,30	5,29	4,73	0,56
UFOPA	12333,57	7,07	4,33	1,63	0,53	0,03	3,40	4,04	0,40
UFPR	16359,33	14,11	6,46	2,19	0,66	0,16	4,06	4,37	0,58
UFC	15345,68	14,74	12,87	1,15	0,80	0,15	4,32	4,38	0,56
UNIFESP	25378,81	13,07	10,85	1,20	0,76	0,28	4,49	4,92	0,54
UFCA	12851,10	10,48	5,30	1,98	0,85	0,02	3,00	3,48	0,45
UFMG	16922,55	15,01	9,14	1,64	0,82	0,22	5,21	4,67	0,65

<b>IFES - 2015</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFPeI	27837,99	7,59	5,08	1,50	0,37	0,11	4,15	4,37	0,34
UFSJ	9531,50	13,86	11,58	1,20	0,86	0,12	3,52	4,40	0,61
UFG	21344,67	10,83	9,67	1,12	0,85	0,15	3,68	4,16	0,51
UFVJM	20003,80	8,23	6,33	1,30	0,72	0,07	3,33	4,24	0,62
UFOP	18549,94	11,48	7,22	1,59	0,79	0,09	4,00	4,43	0,47
UFERSA	14039,72	11,08	7,73	1,43	0,75	0,07	3,79	4,10	0,28
UFPE	18073,85	14,31	9,67	1,48	0,73	0,21	4,22	4,28	0,54
UFJF	20168,41	11,50	8,20	1,40	0,75	0,10	3,98	4,52	0,49
UFMA	19318,95	9,61	6,64	1,45	0,70	0,05	3,44	3,91	0,37
UnB	16650,00	15,26	8,02	1,90	0,74	0,18	4,46	4,59	0,44
UFRN	15742,80	14,12	9,14	1,54	0,79	0,17	4,08	4,09	0,53
UFRRJ	24600,60	9,54	5,60	1,70	0,56	0,10	3,81	4,44	0,33
FURG	19510,74	12,69	8,97	1,41	0,79	0,13	3,80	4,33	0,36
UFES	19078,01	12,22	9,35	1,31	0,74	0,14	3,65	4,31	0,50
UFMS	17432,89	13,04	9,28	1,41	0,83	0,09	3,61	4,13	0,41
UFBA	15923,10	15,80	9,54	1,66	0,65	0,13	4,04	4,22	0,45
UFS	15064,52	12,62	9,43	1,34	0,56	0,07	3,24	4,17	0,32

<b>IFES - 2016</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UNIFESSPA	17107,69	14,05	10,63	1,32	0,85	0,03	4,57	3,92	0,55
UFAM	13889,13	15,19	13,43	1,13	1,18	0,17	3,44	3,62	0,53
UFLA	18258,58	12,58	7,87	1,60	0,59	0,14	4,29	4,83	0,44
UFPI	16259,24	11,26	9,97	1,13	0,83	0,07	3,55	3,84	0,51
UFT	20003,54	8,48	7,29	1,16	0,59	0,04	3,33	3,94	0,54
UFPE	17161,46	14,92	10,18	1,47	0,75	0,21	4,10	4,40	0,57
UNIFAP	22262,90	10,67	7,85	1,36	0,81	0,02	3,29	3,38	0,66
UNIFEI	13338,23	13,44	11,68	1,15	0,76	0,10	3,73	4,49	0,40
UNIFESP	27599,70	12,06	9,32	1,29	0,67	0,28	4,69	4,92	0,39
UFERSA	13025,27	12,89	9,62	1,34	0,86	0,07	3,71	4,09	0,42
UNILA	33906,47	5,28	3,15	1,68	0,57	0,04	3,00	4,42	0,21
UFCSPA	18381,34	10,44	9,66	1,08	0,78	0,16	3,67	4,74	0,60
UFSC	21895,34	13,85	10,58	1,31	0,64	0,20	4,67	4,69	0,47
UTFPR	18574,93	7,66	18,39	0,42	0,71	0,09	4,08	4,11	0,35
UFRA	17773,89	10,06	5,51	1,83	0,61	0,06	3,50	4,16	0,51
UFU	18795,16	12,51	8,18	1,53	0,75	0,13	4,23	4,79	0,49
UFSM	18385,03	12,74	8,31	1,53	0,80	0,14	4,04	4,54	0,55
UFG	15272,77	12,97	8,62	1,51	0,83	0,15	3,66	4,04	0,47
UNIPAMPA	17903,55	9,42	6,95	1,35	0,77	0,04	3,21	4,47	0,31
UFPR	17627,23	13,11	6,83	1,92	0,65	0,17	4,24	4,43	0,58
UFPB	18091,21	13,76	7,89	1,74	0,94	0,15	3,99	4,41	0,43

<b>IFES - 2016</b>	<b>INP1</b>	<b>INP2</b>	<b>INP3</b>	<b>INP4</b>	<b>OUT1</b>	<b>OUT2</b>	<b>OUT3</b>	<b>INP5</b>	<b>OUT4</b>
UFV	20377,41	16,10	5,29	3,05	0,89	0,17	4,84	4,57	0,54
UNILAB	46870,50	6,85	3,02	2,27	0,76	0,02	3,00	4,87	0,45
UFJF	19635,87	11,77	7,77	1,51	0,74	0,11	3,79	4,60	0,57
UFMT	18731,20	10,96	9,56	1,15	0,81	0,09	3,45	3,96	0,47
UFBA	16149,84	15,36	10,37	1,48	0,64	0,13	4,03	4,23	0,48
UFES	18491,04	12,75	9,76	1,31	0,81	0,14	3,63	4,44	0,59
UFAC	16763,67	14,33	14,03	1,02	1,02	0,05	3,00	3,39	0,44
UNIR	21535,68	9,68	7,13	1,36	0,62	0,06	3,38	3,76	0,33
UFF	20220,30	12,76	7,92	1,61	0,64	0,13	3,95	4,54	0,38