

## SUMÁRIO

---

	Pag.
INTRODUÇÃO .....	08
CAPÍTULO I - EVOLUÇÃO DA AUDITORIA .....	10
CAPÍTULO II - CONCEITOS .....	39
CAPÍTULO III – ESTUDO DE CASO: AUDITORIA NA RECEITA PÚBLICA DO ESTADO DA BAHIA .....	44
CONCLUSÃO .....	70
REFERÊNCIAS .....	76

## INTRODUÇÃO

---

No Brasil, por determinação constitucional<sup>1</sup>, o controle externo da administração pública é exercido pelo Congresso, a nível nacional, e pela Assembléia Legislativa, a nível estadual, com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas, órgãos que, formalmente, detêm autonomia administrativa.

Dentre as competências desses Tribunais de Contas está a de realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional na administração pública.

Essas auditorias tradicionalmente foram realizadas com foco nas entidades da administração pública e abordando aspectos financeiros e de cumprimento legal, entretanto, mais recentemente, vêm sendo realizadas, também, auditorias de gestão, objetivando verificar a economia, eficiência, eficácia e efetividade da administração pública. Estas auditorias de gestão vêm sendo realizadas tanto com foco nas entidades como em programas governamentais ou sistemas intersetoriais.

Em 1998, o TCE da Bahia começou a realizar auditorias de gestão em programas co-financiados por organismo multinacional, o Banco Mundial, mais especificamente. Em determinados momentos da sua história recente, principalmente nos períodos de 1994 a 1995 e a partir do ano 2000, o TCE-Ba priorizou a realização de auditorias em programas governamentais. A dimensão do grau de prioridade que deve ser dado às auditorias de gestão ou de auditorias em programa, em relação às outras competências do TCE, é assunto polêmico e sem unanimidade.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição Federal. 1988.

Os resultados deste tipo de auditoria são comumente ressaltados. O TCE-Ba chegou a alterar sua estrutura organizacional, no início do ano 2000, para priorizar as auditorias de gestão em programas governamentais. O Tribunal de Contas da União - TCU mantém equipes com o objetivo específico de promover auditorias de eficiência, eficácia e efetividade.

Neste trabalho, no Capítulo I, através de uma pesquisa bibliográfica, analisamos a evolução da atividade da auditoria, identificando a origem, as diversas fases da auditoria operacional e as grandes escolas que influenciaram e influenciam a formação do referencial teórico-prático do conhecimento suporte da auditoria governamental na Bahia.

No Capítulo II, trazemos a conceituação de vários termos afeitos a nosso tema, bem como a definição das várias denominações de auditoria.

A partir deste ponto, no Capítulo III, através do estudo de caso, referente a Auditoria da Receita Pública do Estado da Bahia, analisamos os fatores técnicos que colaboram para tornar eficaz uma auditoria externa, de verificação da gestão, na área pública.

Não foi objetivo deste estudo a abordagem de fatores político-partidários que podem interferir na eficácia da auditoria pública. Abordaremos apenas a auditoria de gestão, excluindo a auditoria de regularidade (financeira e de cumprimento legal). Abordaremos apenas a auditoria externa pública.

## CAPÍTULO I - Evolução da Auditoria

---

As informações acerca da história da auditoria não se apresentam de forma sistemática na literatura nacional, bem como o surgimento dessa técnica é motivo de controvérsias. Tendo em vista que os diversos autores buscam os fatos mais antigos que possam caracterizar o surgimento da técnica de auditoria, BRAGA<sup>2</sup>, em trabalho registrado na publicação I Encontro Técnico do TCE-Ba, utilizando-se inclusive de linguagem figurada, faz uma referência ao surgimento do processo de auditoria e a dificuldade inicial da aplicação dessa técnica, conforme a seguir.

Há milhões de anos, Deus ao concluir pela falha de Adão e Eva – descumprimento de uma norma – tomou como parâmetro os seus critérios e adotou o procedimento de penalizá-los com a expulsão do Paraíso, antes porém tecendo-lhes algumas recomendações com o objetivo de que a transferência do casal para o mundo rendesse resultados, os mais positivos possíveis. Estavam utilizados pela primeira vez os procedimentos básicos da ciência, ou arte da auditoria (condição, critério, procedimento, recomendação).

Aliás, se não fosse a inexistência de seres humanos àquela época, eu arriscaria imaginar a presença de um sádico auditor a registrar a imensa explosão meteorítica, ou algo semelhante, que teria como consequência a aparição do planeta Terra há bilhões de anos.

O mundo evoluiu, o homem descobriu o fogo, inventou a roda e cultivou o gosto pelo poder. Se a pré-história é marcada pela busca da sobrevivência, a Idade Antiga é marcada pela ânsia dos povos em estender suas fronteiras e a sede dos governantes em aumentar os seus domínios, fortalecendo-se em poder. É a época dos grandes impérios:

---

<sup>2</sup> BRAGA, Antonio Geraldo. Auditoria de Gestão. In: I Encontro Técnico. Anais... Salvador, TCE, 1991, p. 101.

Egito, Mesopotâmia, Roma... É a época dos grandes administradores-déspotas, nem sempre esclarecidos.

Quem poderia imaginar, a essa altura da história, que algum ser humano dotado de um conjunto de procedimentos e um elenco de critérios sensatos baseado nos fatos, ousasse recomendar a Cleópatra que diversificasse a cultura egípcia, utilizando recursos oriundos do orçamento de gastos pessoais da rainha. Historiam, não era dos mais modestos. Ou, ainda, que alguém ordenasse fossem interrompidas as obras do jardim suspenso da Babilônia, pois, não bastasse o gestor Nabucodonosor ter prescindido de uma escolha criteriosa do menor preço para a importação de alguns materiais, tal monumento, mesmo que eficientemente construído e de beleza fenomenal, não traria qualquer resultado efetivo de melhoria para as condições de vida do povo babilônico.

Nem Steven Spielberg, com sua fenomenal criatividade, é capaz de descrever um quadro em que um ente fiscalizador, preocupado com a *performance* do legislativo, impedisse Nero de dar posse a seu cavalo, no cargo de senador romano, alegando o critério da razoabilidade.

Afora essa hipótese, em linguagem figurada, a história registra que os sumérios já utilizavam práticas auditoriais.

Especula-se que a auditoria surgiu a partir do momento em que terceiros começaram a analisar e emitir opinião independente sobre os demonstrativos elaborados pela Contabilidade. SANDRONI<sup>3</sup> afirma que, em 200a.C., na República Romana, as contas governamentais eram apresentadas na forma de lucros e perdas e eram constantemente fiscalizadas pelos magistrados romanos encarregados das finanças, os quais eram denominados questores.

---

<sup>3</sup> SANDRONI, Paulo. Novo Dicionário de Economia. São Paulo: Best Seller, 1989, p.72.

O vocábulo auditoria origina-se do latim, vem de "*Audire*", que significa ouvir. Segundo Aurélio Buarque de Holanda, Auditoria significa: "*Cargo de auditor. Lugar ou repartição onde o auditor exerce as suas funções. Contabilidade. Exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço. auditagem.*" Como se vê uma definição muito ligada a auditoria financeira.

Os imperadores romanos nomeavam altos funcionários que eram encarregados de supervisionar as operações financeiras de seus administradores provinciais e lhes prestar contas verbalmente. Na França, no século III, os barões tinham que realizar leitura pública das contas de seus domínios, na presença de funcionários designados pela Coroa. Na Inglaterra, por ato do Parlamento, o rei Eduardo I dava direito aos barões de nomear seus prepostos. Ele próprio mandou verificar as contas do testamento de sua falecida esposa. A aprovação desses auditores é atestada em um documento que constitui um dos primeiros relatórios de auditoria, denominado "*probatur sobre as contas*". No Brasil colonial, tínhamos a figura do juiz colonial, o olho do rei, que era destacado pela Coroa portuguesa para verificar o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro, reprimindo e punindo fraudes.<sup>4</sup>

O que podemos notar, em todos esses casos, é que a preocupação desses dirigentes era com a fraude.

A Inglaterra, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi quem mais desenvolveu a auditoria, pois possuía grandes companhias de comércio e instituía impostos sobre o lucro dessas empresas.

---

<sup>4</sup> ARAÚJO, Inaldo. Introdução à Auditoria. 1. Ed. Salvador 1998. P. 108.

No século XX, o desenvolvimento do capitalismo impulsiona a auditoria. No ano de 1900, já surgia a expressão auditor independente e no ano de 1913 Arthur Andersen cria seu escritório de auditoria em Chicago, que viria a se tornar uma das maiores corporações de auditoria do século. ARAÚJO<sup>5</sup>, em seu livro Introdução a Auditoria apresenta o seguinte resumo dos principais acontecimentos relacionados a auditoria no século XX.

- Em 1910, o enfoque da auditoria ainda é no balanço.
  
- Nos anos 30, com o *crack* da Bolsa de Nova York em 1929, os auditores passam a centrar sua atenção no resultado das operações das empresas auditadas e passam a dar também atenção especial à apresentação adequada dos demonstrativos financeiros. Começa a surgir a questão : “*Onde estavam os auditores?*”

Mas o grande salto da auditoria ocorreu após a crise econômica americana de 1929. No início dos anos 30, é criado o famoso Comitê May, um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras para as empresas que tivessem suas ações cotadas em bolsa, tornando obrigatória a Auditoria Contábil Independente nos demonstrativos financeiros dessas empresas.

Esses auditores independentes, no desenrolar de suas atividades, necessitavam ter acesso a informações e documentos que levassem ao conhecimento mais profundo e análises das diferentes contas e transações. Para tanto, foram designados funcionários da própria empresa. Estava lançada a semente da Auditoria Interna, pois os mesmos, com o decorrer do tempo, foram aprendendo e dominando as técnicas de Auditoria e utilizando-as em trabalhos solicitados pela própria administração da empresa.

---

<sup>5</sup> Id. Ibid. P. 108.

As empresas notaram que poderiam reduzir seus gastos com auditoria externa, se utilizassem melhor esses funcionários, criando um serviço de conferência e revisão interna, contínua e permanente, a um custo mais reduzido.

Os auditores externos, também ganharam com isso, pois puderam se dedicar exclusivamente ao seu principal objetivo que era o exame da situação econômico-financeira das empresas.

Posteriormente, nas grandes empresas de transporte ferroviário foi também criado um corpo de fiscais denominado "travelling auditors" (auditores viajantes), que tinham a função de visitar as estações ferroviárias e assegurar que todo o produto da venda de passagens e de fretes de carga, estava adequadamente arrecadado e contabilizado.

Após a fundação do The Institute of Internal Auditors, em New York, a auditoria interna passou a ser vista de maneira diferente. De um corpo de funcionários de linha, quase sempre subordinados a contabilidade, pouco a pouco, passaram a ter um enfoque de controle administrativo, cujo objetivo era avaliar a eficácia e a efetividade da aplicação dos controles internos. O seu campo de ação funcional foi estendido para todas as áreas da empresa, e, para garantir sua total independência, passou a ter subordinação direta à alta administração da organização.

– Nos anos 40, a ênfase é voltada para o controle interno e se passa a aceitar como evidências de auditorias as informações probatórias obtidas de pessoas externas à relação proprietário – responsável pela guarda do patrimônio/auditor, ou seja, a confirmação ou circularização.

– Nos anos 50, surgem os computadores e a necessidade de se rever a forma de execução de alguns procedimentos de auditoria.



– Nos anos 60, a amostragem científica das bases de dados é elaborada de forma criteriosa e científica, passando a ser usada para fundamentar uma opinião sobre o todo examinado.

– Nos anos 70, em face das limitações geradas pelas informações financeiras e da necessidade de se avaliar o resultado da gestão, surge a Auditoria Integrada, que se desenvolve precipuamente no Canadá.

– Nos anos 90, a auditoria passa a se preocupar principalmente com as questões da qualidade, da ética e do meio ambiente. Começa a surgir a idéia de uma “auditoria global” para se adequar a um mundo moderno.

Assim, a atividade de auditoria da forma como hoje é concebida teve sua origem na Inglaterra, no século XIX, sendo posteriormente disseminada pelo mundo, tendo alcançado maior desenvolvimento principalmente nos países economicamente mais desenvolvidos. A seguir, comentamos sobre a evolução da auditoria no Canadá, Estados Unidos, Reino Unido, Portugal e Itália, países cuja doutrina de técnicas de auditoria teve grande influência sobre a auditoria pública do Estado da Bahia, onde está colocado nosso objeto de pesquisa.

## **Canadá<sup>6</sup>**

Gabinete do Auditor Geral do Canadá. Visão - comprometimento com a criação de um diferencial para o povo Canadense através da promoção, em todo o nosso trabalho no Parlamento, de um governo confiável, honesto e produtivo, que reflita o compromisso com o desenvolvimento sustentável.

---

<sup>6</sup> Gabinete do Auditor Geral do Canadá. <http://www.enap.gov.br/>. Acesso em: 01 set. 2003.

Missão - O Gabinete do Auditor Geral do Canadá conduz auditorias independentes e exames que fornecem informação objetiva, assessoramento e apoio ao Parlamento. Nós promovemos responsabilidade e as melhores práticas nas operações governamentais.

Elaboração da Missão - Para alcançar sua missão, procuram criar o diferencial através da promoção de:

- uma prestação de contas justa e honesta da administração financeira do governo e de outros recursos;
- eficiência e produtividade no serviço público;
- efetividade de custo das atividades governamentais;
- arrecadação de receitas devidas à Coroa.

Outros efeitos que se busca produzir através de nosso trabalho são:

- segurança objetiva em assuntos considerados satisfatórios e insatisfatórios;
- obediência à autoridade;
- dissuasão da fraude e da desonestidade.

Papel do Auditor Geral: ajudar a prestação de contas. O Auditor Geral auxilia a prestação de contas através da condução de auditorias independentes das operações do governo. Essas auditorias fornecem informação objetiva aos membros do Parlamento, para ajudá-los a examinarem as atividades do governo e responsabilizá-lo.

O Gabinete do Auditor Geral audita muitas áreas do governo canadense. Isso inclui uma vasta faixa de atividades: saúde, cultura, meio-ambiente, finanças, agricultura, transportes, e pesquisa científica, para citar algumas. No total, a auditoria alcança:

- em torno de 70 departamentos do governo federal e agências numa faixa que atinge desde pequenos conselhos até grandes e complexas organizações, cujas atividades se estendem pelo Canadá e no exterior;
- em torno de 40 corporações da Coroa, por exemplo, a Canadian Broadcasting Corporation e Royal Canadian Mint. Sob a Lei de Administração Financeira muitas corporações da Coroa passam por uma auditoria “value-for-money” (conhecida como um exame especial) a cada cinco anos. Além disso, suas declarações financeiras são auditadas anualmente;
- em torno de 10 corporações departamentais;
- em torno de 60 outras entidades e auditorias especiais;
- áreas de responsabilidade compartilhadas por mais de um departamento, como imigração;
- assuntos que afetam o governo inteiro, como por exemplo, assuntos de pessoal ou sobre o uso de computadores;
- os governos do Yukon e os Territórios do Noroeste e 15 agências territoriais;
- algumas agências das Nações Unidas, como a UNESCO e a ICAO.

Todo ano, o Governo do Canadá publica as Contas Públicas do Canadá, que contêm os relatórios financeiros anuais do governo. Incluído nas declarações financeiras do governo, está um agregado dos resultados financeiros de todos os departamentos, agências, corporações da Coroa e vários grandes fundos especiais. O Gabinete Geral do Auditor confirma a auditoria das declarações

financeiras do governo e da maior parte das corporações da Coroa. Auditorias Confirmadas resultam em opiniões que indicam se as declarações financeiras destas organizações são confiáveis.

Auditoria de Conformidade - O time de auditoria revê operações para certificar-se se o departamento ou agência agiram em conformidade com a lei e os regulamentos que governam suas operações. Isto envolve a conferência da autoridade para gastos contida no orçamento anual e a legislação relevante.

Auditoria "Value-for-money" - Em função do tamanho de alguns departamentos, o Gabinete observa em cada auditoria um número selecionado de atividades. Neste sentido, os maiores programas e aspectos do departamento podem ser examinados durante alguns anos.

Uma auditoria "value-for-money", que pode durar de 6 a 18 meses, tem três etapas: planejamento, análise e relatório. Em todas as etapas, a equipe multidisciplinar de auditoria trabalha em conjunto com um conselho consultivo de especialistas, que oferecem recomendações e revisão dos resultados de auditoria. Durante a etapa de planejamento, os membros da equipe identificam áreas a serem examinadas durante a auditoria e estabelecem os critérios da auditoria – padrões aos quais as atividades auditadas possam ser comparadas. Durante a fase de análise, a equipe de auditoria colhe e testa evidências e analisa fatos encontrados. Na fase de relatório é decidido o que será incluído no Relatório Geral de Auditoria à Câmara dos Comuns.

Auditoria Integrada - O termo "auditoria integrada" é usado quando uma auditoria de um departamento abarca todos os três componentes precedentes: auditoria confirmada ou auditoria financeira, auditoria de conformidade e auditoria "value-for-money".

## Estados Unidos<sup>7</sup>

A Auditoria-Geral (GAO – General Accounting Office) dos Estados Unidos é um órgão independente, que trabalha para o Congresso. O GAO é conhecido como o “cão de guarda do Congresso” porque investiga como o governo federal gasta os dólares pagos pelos contribuintes norte-americanos e garante a responsabilização dos governantes pelos seus atos. O GAO apoia a vigilância do Congresso, tendo como funções: avaliar se as políticas e os programas de governo estão funcionando; auditar as operações dos órgãos no sentido de determinar se os recursos federais estão sendo gastos eficientemente; investigar denúncias de atos ilegais ou impróprios; emitir de decisões legais e opiniões.

Sediada em Washington DC, a Auditoria-Geral norte-americana possui 16 escritórios regionais nos Estados Unidos, 3.300 funcionários, a maioria composta por funcionários de carreira, e um orçamento anual de US\$ 377,6 milhões. O órgão é comandado por um Auditor Geral, indicado para um mandato de 15 anos.

O órgão iniciou suas atividades em 1921. Até o fim da Segunda Guerra, a Auditoria-Geral basicamente verificava a legalidade e a adequação dos gastos governamentais. Depois da Guerra, o GAO passou a realizar auditorias mais amplas e completas, que examinavam a eficiência das operações de governo. A partir do final da década de 40, passou a trabalhar, também, com o Departamento do Tesouro e com o Agência de Orçamento (hoje o Escritório de Gestão e Orçamento), no sentido de auxiliar o poder executivo a melhorar seus sistemas de contabilidade e os controles sobre os gastos.

---

<sup>7</sup> FORNAZIERI, Lívio Mário. Revista do TCM de São Paulo, n.º 5, 2002.

BARROS, Eliane Meira de Oliveira. Simpósio sobre Auditoria Governamental. Brasília, 2002.

Os anos 50 trouxeram um aumento nas despesas governamentais devido à Guerra Fria e à construção de bases militares norte-americanas na Europa e na Ásia. O trabalho do órgão passou gradativamente a focar o exame dos contratos e dos gastos militares.

Ao longo dos últimos 20 anos, o GAO ampliou a responsabilização dos agentes públicos por meio de alertas a respeito de problemas emergentes em todo o governo. Nos anos 80, por exemplo, o órgão relatou problemas relacionados ao setor de poupança e alertou repetidamente a respeito das falhas do governo em controlar o déficit público. Hoje, a Auditoria-Geral é uma organização multidisciplinar preparada para cumprir todos os pedidos de exame enviados pelo Congresso.

O trabalho de auditoria e de avaliação é o que absorve a maior parte dos recursos da entidade, representando o trabalho de auditoria operacional 80% das auditorias realizadas.

O GAO também exerce a função de definir princípios contábeis e normas de auditoria para serem utilizados em todos os níveis da administração pública dos EUA, além de promover a avaliação dos sistemas contábeis empregados pelos organismos do Poder Executivo.

Muitas das recomendações do GAO, quando implementadas, resultam em ganho financeiro bastante significativo para os contribuintes americanos. Segundo o GAO, seus trabalhos podem trazer uma economia de bilhões de dólares a cada ano para os contribuintes.

Cerca de 80 a 85% do trabalho do GAO é iniciado por solicitação do Congresso. Os trabalhos consistem em auditorias e estudos sobre o desempenho de programas federais.

Para medir a economia, eficiência e eficácia de suas auditorias o GAO utiliza o termo "auditoria de desempenho". As auditorias de desempenho compreendem as auditorias de economia e de eficiência, as auditorias de programas e as auditorias "value-for-money".

As Normas Gerais de Auditoria constantes do texto conhecido como Livro Amarelo ("The Yellow Book" são: a) capacidade profissional; b) independência e zelo profissional; e c) controle de qualidade.

No "Yellow Book" também são incluídas normas de auditoria para o trabalho de campo e para a preparação dos respectivos relatórios. As normas para o trabalho de campo abrangem os seguintes itens: planejamento, supervisão, avaliação do cumprimento das leis e regulamentos, controle interno e provas. As normas referentes ao relatório envolvem: forma, oportunidade, conteúdo, apresentação e distribuição.

O Relatório de Auditoria do GAO é um produto padronizado. Existe a preocupação de apresentar um relatório que atraia o leitor. Além disso, eles são postos à disposição do público, permitindo-se sua venda. O GAO tem sua própria gráfica que produz tais relatórios além de outras publicações.

## Reino Unido<sup>8</sup>

No Reino Unido, o cargo de Controlador e Auditor Geral, vinculado à Câmara dos Comuns, exerce a posição superior de Controle Externo das contas públicas. Como auditor, sua função é examinar as contas de cerca de 4.000 órgãos públicos e relatar os resultados de seu trabalho ao Parlamento.

O trabalho de auditoria pública no Reino Unido remonta ao século XIV, mas sua estrutura atual foi estabelecida em 1857 por meio de uma reforma da administração central. Em 1857, um Comitê recomendou que todos os departamentos do governo prestassem contas de suas despesas à Câmara dos Comuns. Em 1861, a Câmara dos Comuns criou o Comitê de Contabilidade Pública e, em 1866, o Controlador e Auditor Geral.

Desde 1866 o controle do Parlamento sobre as contas públicas é completo. A Câmara dos Comuns autoriza a despesa, o Controlador e Auditor Geral inspeciona sua execução e audita as contas produzidas pelos departamentos do governo. Desde então, a principal modificação nesta estrutura foi a publicação da Regulamento Nacional de Auditoria, em 1983.

---

<sup>8</sup> BARROS, Eliane Meira de Oliveira. Simpósio sobre Auditoria Governamental. Brasília, 2002.



Departamento de Auditoria - Após a edição do National Audit Act, o Controlador e Auditor Geral passou a contar com o apoio do Departamento Nacional de Auditoria (DNA), também instituído em 1983. Esta organização emprega cerca de 750 funcionários, sendo 550 contadores e trainees. É dividido em 6 unidades, cinco dedicadas à auditoria e uma responsável pela administração central. A independência de suas informações é garantida pelo Parlamento, a quem deve relatar os resultados de seu trabalho. Sua missão institucional é "ajudar a nação a gastar sabiamente" (Helping the Nation to Spend Wisely).

Segundo o relatório anual do DNA, mais de 900 milhões de libras foram economizadas em função de seu trabalho nos últimos três anos. A relação custo/benefício apresenta ótimos resultados: para cada libra despendida com a manutenção do DNA, 7 foram economizadas. Entre 96 e 97, receitas e despesas no montante de 550 bilhões de libras foram acompanhadas pelos auditores do Departamento.

Apesar de manter-se independente dos órgãos auditados, a efetividade do trabalho do DNA só pode ser alcançada por meio de uma relação de parceria com as organizações analisadas. Sua filosofia é desenvolver relações de trabalho positivas com seus clientes, que com frequência fazem consultas sobre uma ampla gama de assuntos relacionados com a gestão financeira.

Value for Money - As Auditorias de Desempenho (Value for Money Audits) cumprem um papel fundamental no trabalho de fornecimento de informações para o Parlamento sobre a forma como os órgãos públicos estão gastando o dinheiro do contribuinte. O foco do trabalho é na questão da economicidade (minimizar o custo dos recursos utilizados, priorizando a qualidade - gastar menos), eficiência (relação entre o output de bens e serviços e os recursos utilizados para produzi-los - gastar bem) e eficácia (relação entre os resultados pretendidos e os obtidos em projetos e programas - gastar com sabedoria).

O Controlador e Auditor Geral decide as áreas que serão examinadas pelas Auditorias de Desempenho, mas o Regulamento de 1983 restringiu seus poderes, não permitindo que ele questione o mérito das políticas adotadas. O foco de seu trabalho está direcionado para avaliar os meios que os órgãos públicos utilizaram para alcançar os objetivos definidos pelo Executivo e aprovados pelo Parlamento.

A escolha das áreas a ser auditadas obedece a um plano estruturado. Os departamentos governamentais são monitorados rotineiramente utilizando-se de informações provenientes do executivo, trabalhos acadêmicos, imprensa especializada e debates do Parlamento. As auditorias são selecionadas de acordo com vários critérios: montante de recursos envolvidos, evidências preliminares de desperdício e o nível de importância política e de preocupação pública com determinada área.

Preocupado em produzir relatórios equilibrados e justos, o DNA discute com os órgãos auditados os resultados dos seus trabalhos, o que proporciona ao Parlamento o benefício de obter o consenso sobre os fatos que ele irá se manifestar. Assim, suas recomendações serão melhor recebidas pelos departamentos examinados.

O próprio DNA acompanha a implementação das recomendações formalmente encaminhadas pelo Comitê de Contas Públicas aos órgãos do governo, relatando ao Parlamento se o progresso foi insatisfatório. Esta tarefa completa o ciclo de accountability.

O Comitê de Contas Públicas é um colegiado da Câmara dos Comuns, criado em 1861, para examinar a propriedade com que os gastos aprovados pelo Parlamento são alocados. Desde a edição do Regulamento Nacional de Auditoria,

em 1983, sua principal função é examinar os relatórios enviados pelo C&AG. O Comitê possui 15 membros e, por tradição, seu presidente é escolhido entre os representantes dos partidos de oposição.

As auditorias de desempenho impactam as organizações auditadas de duas maneiras: primeiro, há um estímulo para alocar bem os recursos decorrentes do conhecimento, por parte destes órgãos, do trabalho do DNA e do interesse despertado pelo Comitê de Contas Públicas. Segundo, o aperfeiçoamento decorrente das recomendações de auditoria que são efetivamente implementadas pelos departamentos analisados.

Em 1997, 92% das recomendações do Comitê de Contas Públicas baseados nos relatórios do DNA foram aceitas pelo Executivo. Em 1996, os órgãos auditados realizaram 2.600 modificações importantes em seus procedimentos após recomendações das auditorias de desempenho do DNA. Estas auditorias também funcionam como catalisadoras, pois disseminam boas práticas e maneiras inovadoras de fazer as coisas.

Finanças - Os relatórios de Auditoria Financeira produzidos pelo DNA são enviados ao Controlador e Auditor Geral, que manifestará sua opinião ao Parlamento sobre a adequabilidade das contas dos órgãos auditados.

No biênio 96-97, o C&AG opinou sobre 550 contas, cobrindo receitas e despesas que totalizaram 550 bilhões de libras. As auditorias cobriram todos os departamentos centrais do Executivo, o Serviço Nacional de Saúde, agências executivas e 139 das 154 organizações públicas não-governamentais.

A Auditoria de Finanças envolve o exame das contas anuais de diversos órgãos públicos, mas não se restringe nessa análise. Concomitante ao seu trabalho de auditoria, o DNA orienta estes departamentos sobre aspectos

contábeis, financeiros e de aperfeiçoamento dos controles internos, como forma de melhorar a fidedignidade das informações dos demonstrativos produzidos.

Esta atividade possui muitas semelhanças com a dos auditores de companhias privadas possuindo, contudo, as especificidades da área pública: assegurar-se de que os recursos foram utilizados seguindo os propósitos definidos pelo Parlamento e de acordo com a legislação.

O número de contas em que o C&AG é solicitado a auditar está aumentando com a criação de novas agências executivas como o Departamento Nacional de Estatística, Casa da Moeda e o Departamento Central de Informações.

Iniciativa Privada - O Departamento Nacional de Auditoria tem um papel importante na implementação do Programa de Financiamento de Iniciativas pelo Setor Privado. Anunciado em 1992, pelo Chanceler do Tesouro, o Programa procura conceder à iniciativa privada a provisão de alguns serviços públicos.

De uma forma geral o governo pode captar recursos com menores custos que a iniciativa privada. Por essa razão, no passado, iniciativas como o financiamento privado de projetos públicos eram desestimuladas. A nova perspectiva introduzida pelo Programa considera os custos financeiros como parte de um pacote. Se o projeto como um todo mostrar ser uma aplicação eficiente de recursos, então o custo de componentes individuais do pacote - como o custo financeiro - não precisa necessariamente ser questionado.

Sob este ponto de vista, dois aspectos importantes interessam ao DNA: como avaliar o desempenho destes projetos e, conseqüentemente, se o financiamento externo de um projeto privado não está, na realidade, sendo financiado pelo setor público.

A transferência para o setor privado da elaboração, construção, financiamento e operação de projetos exige dos órgãos de auditoria o desenvolvimento de novas técnicas e perspectivas de análise. A aplicação bem sucedida dos princípios que norteiam o Projeto requer que os servidores públicos, normalmente avessos ao risco, adotem políticas de negociação e gerenciamento de projetos ainda pouco familiares.

Em 1996, a Agência Nacional de Auto-Estradas assinou um contrato com 3 consórcios para projetar, construir, financiar, operar e manter 4 rodovias. A agência pagará às empresas, por 30 anos, um valor correspondente ao número de veículos que trafegam pela rodovia, sujeito a um teto de tráfego no qual os pagamentos estão suspensos. Por meio deste instrumento, os usuários não pagam pedágio.

Analisando essa concessão, o DNA recomendou à Agência Nacional de Auto-Estradas que, antes de estabelecer a parceria com o setor privado, estimule o interesse do mercado nos seus projetos.

Outra orientação refere-se à especificidade de critérios usados pelos órgãos públicos para avaliar o desempenho do setor privado: eles devem ser diferentes do setor público. Também deve ser avaliada pela Agência a prioridade das estradas construídas no contexto da programação de investimentos do Governo na área de Transportes.

## Itália<sup>9</sup>

Existem fortes mecanismos de controle no setor público italiano, estabelecidos para a despesa do governo central, regiões e municípios. O Controle Interno central é supervisionado pela Divisão Geral da Contabilidade do Tesouro, dirigida pelo Contador Geral. Elaborar o orçamento estatal, avaliar as conseqüências financeiras da legislação proposta, inspecionar a gerência da administração pública (tarefa delegada à Inspeção Geral das Finanças) e realizar auditorias internas são as quatro funções principais desse órgão.

As auditorias são realizadas pelos escritórios centrais de contabilidade situados em cada ministério. Estes escritórios são independentes do ministério em que atuam e supervisionam a ação administrativa segundo as leis financeiras e diretrizes do Tesouro.

Eles verificam a regularidade de pagamentos propostos e aplicam um visto de aprovação. As transações irregulares são informadas ao ministro, que pode requisitar ao escritório central da contabilidade sua apreciação. Tais casos são enviados automaticamente à Corte de Contas, órgão de controle externo do estado.

A Inspeção Geral de Finanças realiza exames nas atividades dos ministérios e órgãos públicos, e pode propor a ação corretiva quando necessário. Assegura-se também de que o controle interno esteja funcionando corretamente em cada órgão. Os relatórios da Inspeção são enviados ao Contador Geral do Tesouro, e quando perda financeira é detectada ao Advogado Geral da Corte de Contas, que pode processar funcionários públicos sob suspeita de impropriedade financeira.

---

<sup>9</sup> BARROS, Eliane Meira de Oliveira. Simpósio sobre Auditoria Governamental. Brasília, 2002.

Controle Externo - As origens da auditoria pública na Itália datam da Roma antiga, mas a Corte de Contas foi estruturada em sua forma atual em 1862. O artigo 100 da Constituição descreve a Corte como um órgão auxiliar do governo, que exerce sua função supervisora da despesa pública relatando seus achados ao parlamento.

Atuação da Corte de Contas - A área de atuação da Corte é bastante extensa: toda a despesa do estado está sob sua responsabilidade. Ela examina as contas dos ministérios e órgãos do governo, além de todas as empresas estatais e órgãos autônomos, incluindo as entidades privadas que exercem funções de governo.

A Corte de Contas avalia também todos os órgãos que recebem regularmente subsídios do estado. Além disso, examina a execução do orçamento anualmente, emitindo uma declaração sobre o balanço final e a existência de um superávit ou de um déficit nas contas.

Historicamente, a Corte sempre teve a responsabilidade do controle prévio da regularidade de todas as transações da administração central e o controle "a posteriori" do uso dos recursos públicos.

Entretanto, as atividades da Corte de Contas mudaram significativamente em 1994 em consequência da nova legislação sobre auditoria. As mudanças reduziram a extensão de seu papel no controle prévio da despesa e deram destaque aos exames das contas "a posteriori", além de facilitar o desenvolvimento da auditoria de desempenho.

Auditoria a Priori - Até 1994, a Corte estava sujeita a uma exigência legal de examinar praticamente todos os decretos e ordens individuais de pagamento antes de sua realização, cerca de 5 milhões de transações por ano. Hoje, de fato,

as únicas transações sujeitas a esta exigência são os atos gerais de planejamento ou que dispõem da propriedade pública, as medidas administrativas do conselho de ministros e os contratos de alto valor. A Corte pode também realizar o exame "a priori" dos atos nas áreas onde a recorrência de erros foi detectada, ou quando o presidente do conselho de ministros solicita.

As transações sujeitas à auditoria "a priori" devem ser enviadas à Corte com toda a documentação. A lei impõe um tempo limite ao trabalho da Corte e a transação será confirmada ou o pagamento efetuado automaticamente se a Corte não der sua aprovação ou desaprovação dentro de 30 dias após o recebimento da documentação.

Auditoria a Posteriori - A auditoria a posteriori tem sido o foco principal do trabalho da Corte. Identificar a ocorrência de irregularidades e, se for o caso, apontar os responsáveis pelos atos ilegais são seus objetivos. São duas as formas de trabalho: verificar os atos individuais na administração, sua gerência e contas relacionadas; e examinar o balanço anual do estado.

Processo de Auditoria - O trabalho de auditoria é realizado pelos escritórios centrais e locais da Corte e escritórios específicos que examinam cada ministério. Desde que muitas das funções ministeriais foram descentralizadas para unidades regionais, a Corte criou escritórios em cada uma das 20 regiões. Estes escritórios são responsáveis pelos atos das filiais ministeriais e realizam auditorias "a priori" e "a posteriori".

Casos de despesa irregular são levados inicialmente ao órgão sob auditoria, que tem a oportunidade de rever a sua decisão e cancelar o pagamento, se for o caso. Se a administração não aceitar a decisão do escritório local o caso pode ser levado à Câmara de Auditoria da Corte, que emite um pronunciamento



oficial seguido de um debate que envolve representantes do órgão. Porém, o poder de decisão é exclusivo da Câmara de Auditoria.

A Corte de Contas não possui um procedimento de direito de resposta dos gestores públicos muito bem definido, embora os ministérios e os órgãos examinados possam ser chamados a explicar suas ações quando transações são consideradas irregulares. Ainda assim, durante as auditorias alguns assuntos podem ser discutidos, antes da menção no relatório, com os Ministros responsáveis.

Relatórios - Pela Constituição, a Corte deve relatar os resultados de seu trabalho diretamente ao parlamento italiano. Ela entrega seu relatório, apresentando as contas do governo central e informações sobre os trabalhos de todas as Cortes regionais, aos presidentes das duas casas legislativas e ao Tesouro, anualmente no fim de junho.

O relatório anual não é simplesmente uma avaliação da legalidade da ação do governo, inclui também uma análise da gerência do orçamento, que verifica se os objetivos mais importantes definidos pelo parlamento foram alcançados.

Também fazem parte do relatório informações sobre as autoridades regionais e recomendações sobre melhorias na legislação.

A Suprema Corte de Contas realiza também trabalhos específicos a pedido do parlamento que são apresentados em relatórios especiais. Além disso, a Corte envia, anualmente no mês de outubro, um relatório mostrando o progresso da despesa em comparação com o orçamento previsto.

Recursos Humanos - A Corte italiana emprega aproximadamente 3.400 funcionários. Cerca de 2.000 realizam auditorias e o restante é distribuído entre os escritórios administrativos, as câmaras jurisdicionais e o Escritório do Advogado Geral. Os servidores das áreas administrativa e de auditora que possuem graduação em direito podem fazer um exame para tornarem-se magistrados, após no mínimo 5 anos de trabalho na Corte ou em algum ministério.

A Corte é formada por 560 magistrados, indicados pelo Presidente da República após um concurso entre certas categorias de funcionários públicos, tais como advogados e professores. Magistrados possuem status semelhante a juiz, são independentes e intransferíveis, e ficam no cargo, assim como o Presidente da Corte, até os 70 anos, quando se aposentam. Os conselheiros e seus superiores só podem ser removidos do escritório com a aprovação de um comitê especial composto pelo presidente e vice-presidente de ambas as casas do parlamento italiano.

### **O Controle no Brasil e o Tribunal de Contas da União - TCU<sup>10</sup>**

A história do controle no Brasil remonta ao período colonial. Em 1680, foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal. Na administração de D. João VI, foi instalado o Erário Régio, em 1808, e criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar a execução da despesa pública.

Com a proclamação da independência do Brasil, em 1822, o Erário Régio foi transformado no Tesouro pela Constituição monárquica de 1824, prevendo-se, então, os primeiros orçamentos e balanços gerais. A idéia de criação de um

---

<sup>10</sup> Tribunal de Contas da União. <http://www.tcu.gov.br/>. Acesso em: 24.jan.2004

Tribunal de Contas surgiu, pela primeira vez no Brasil, em 23 de junho de 1826, com a iniciativa de Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena, e de José Inácio Borges, que apresentaram projeto de lei nesse sentido ao Senado do Império.

As discussões em torno da criação de um Tribunal de Contas durariam quase um século, polarizadas entre aqueles que defendiam a sua necessidade, para quem as contas públicas deviam ser examinadas por um órgão independente, e aqueles que o combatiam, por entenderem que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por aqueles mesmos que as realizavam.

Somente a queda do Império e as reformas político-administrativas da jovem República tornaram realidade, finalmente, o Tribunal de Contas da União. Em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, o Decreto nº 966-A criou o Tribunal de Contas da União, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia.

A Constituição de 1891, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o Tribunal de Contas da União, inscrevendo-o no seu art. 89. A instalação do Tribunal, entretanto, só ocorreu em 17 de janeiro de 1893, graças ao empenho do Ministro da Fazenda do governo de Floriano Peixoto, Serzedello Corrêa.

Teve originariamente competência para o exame, revisão e julgamento de todas as operações relacionadas com a receita e a despesa da União. Mecanismo de fiscalização se fazia pelo sistema de registro prévio. A Constituição de 1891, que institucionalizou o Tribunal conferiu-lhe a competência para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional.

Logo após sua instalação, porém, o Tribunal de Contas considerou ilegal a nomeação, feita pelo Presidente Floriano Peixoto, de um parente do ex-Presidente Deodoro da Fonseca. Inconformado com a decisão do Tribunal, Floriano Peixoto mandou redigir decretos que retiravam do TCU a competência para impugnar despesas consideradas ilegais. O Ministro da Fazenda Serzedello Correa, não concordando com a posição do Presidente demitiu-se do cargo, expressando-lhe sua posição em carta de 27 de abril de 1893, cujo trecho básico é o seguinte:

Pela Constituição de 1934, o Tribunal recebeu, entre outras atribuições, a de proceder ao acompanhamento da execução orçamentária, o registro prévio das despesas e dos contratos, o julgamento das contas dos responsáveis por bens e dinheiro públicos, assim como a apresentação de parecer prévio sobre as contas do Presidente da República para posterior encaminhamento à Câmara dos Deputados.

Com exceção do parecer prévio sobre as contas presidenciais, todas as demais atribuições do Tribunal foram mantidas pela Carta de 1937.

Foi a Constituição de 1946 que acresceu sua competência com um novo encargo: julgar legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões.

Pela Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, retirou-se do Tribunal o exame e julgamento prévio dos atos e contratos geradores de despesas, sem prejuízo da sua competência para apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam, então, objeto de representação ao Congresso Nacional. Eliminou-se, também, o *julgamento* da legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ficando a cargo do Tribunal, tão-somente, a *apreciação* da legalidade para fins de registro. O processo de fiscalização financeira e orçamentária passou por completa reforma nessa etapa. Como inovação, deu-se incumbência ao Tribunal para o exercício de auditoria

financeira e orçamentária sobre as contas das unidades dos três poderes da União, instituindo-se desde então os sistemas de controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com auxílio da Corte de Contas, e de controle interno, este exercido pelo Poder Executivo e destinado a criar condições para uma controle externo eficaz.

Finalmente, pela Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

### **Competências do TCU**

O Tribunal de Contas da União (TCU) tem suas competências previstas nos artigos 33, § 2.º, 71 a 74 e 161, parágrafo único, da Constituição Federal. Além disso, em razão do exercício das competências constitucionais, outras incumbências lhe foram atribuídas por lei. As competências constitucionais e legais do TCU estão listadas no quadro adiante.

<b>COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS</b>	<b>FUNDAMENTO</b>
Apreciar as contas anuais do Presidente da República	art.71, I
Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos	art. 33, § 2º e art. 71, II
Apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessões de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares	art. 71, III
Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional	art. 71, IV

<b>COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS</b>	<b>FUNDAMENTO</b>
Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais	art. 71, V
Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a Estados, ao Distrito Federal ou a Municípios	art. 71, VI
Prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas	art. 71, VII
Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos	art. 71, VIII a XI
Fiscalizar as aplicações de subvenções e a renúncia de receitas	art. 70
Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, sobre despesas não autorizadas	art. 72, § 1º
Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades	art. 74, § 2º
Fixar os coeficientes dos fundos de participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e fiscalizar a entrega dos recursos aos governos estaduais e às prefeituras	art. 161, parágrafo único
Decidir sobre consulta formulada por autoridade competente acerca de dúvida na aplicação de dispositivos legais ou regulamentares concernentes a matéria de competência do Tribunal	Lei n.º. 8.443/92
Exercer o controle da legalidade e legitimidade dos bens e rendas de autoridades e servidores públicos	Lei n.º. 8.730/93
Apreciar o processo de privatização das empresas incluídas no Programa Nacional de Desestatização	Lei n.º. 8.031/90
Apreciar representações apresentadas por licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica acerca de irregularidades na aplicação da Lei de Licitações e Contratos	Lei n.º. 8.666/93
Apreciar representações apresentadas pelas Câmaras Municipais acerca de não-comunicação da liberação de recursos federais	Lei n.º. 9.452/97

Ainda, de acordo com o disposto no art. 71, o TCU deve apresentar ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

O TCU mantém convênio com a NAO – National Accountaby Office, Reino Unido, e no âmbito deste, tem desenvolvido auditorias de gestão, também denominadas de efetividade.

### **Considerações Gerais**

Não obstante a antigüidade da atividade de controle, conforme comentado anteriormente, com relação a administração pública, a função de auditoria, no Brasil, somente começa a ser valorizada nos anos setenta. ARAÚJO<sup>11</sup> enumera algumas razões para tal fato:

- Necessidade das filiais subsidiárias de firmas estrangeiras serem auditadas por auditores independentes, em face das exigências da matriz.
- Exigência das entidades internacionais de financiamento para que as empresas brasileiras passassem a ser auditadas.
- Do crescimento das empresas brasileiras e da necessidade de descentralização, abertura do capital e da diversificação de suas atividades econômicas.
- Própria evolução do mercado de capitais, o que exigiu a certificação independente das demonstrações contábeis.

---

<sup>11</sup> ARAÚJO, Inaldo. Introdução à Auditoria. 1. Ed. Salvador1998. P. 109.

- Promulgação das normas de auditoria pelo Banco Central do Brasil, em 1972.
- Criação da Comissão de Valores mobiliários – CVM, pela Lei n.º 6385/76.
- Promulgação da nova Lei das Sociedades Anônimas, Lei n.º 6.404, em 1976.

Recentemente, a atividade de auditoria passa pela maior crise da história. Uma das potentes corporações dessa área, a Arthur Andersen, fecha as suas portas após escândalos financeiros que envolveram falhas da auditoria. A auditoria privada reviu suas estratégias e aparentemente está superando essa crise.

Na última década, a auditoria tem passado a se preocupar principalmente com as questões da qualidade, da ética e do meio ambiente. Começa a surgir a idéia de uma “auditoria global” para se adequar a um mundo moderno. As instituições superiores de auditoria públicas sentem a necessidade de dar um retorno maior à sociedade. A auditoria pública precisa adicionar qualidade ao auditado.



## **CAPÍTULO II - Conceitos**

---

Devido a multiplicidade de classificações e conceitos de auditoria, bem como dos termos economia, eficiência, eficácia e efetividade, comentamos a seguir sobre essa questão.

A auditoria costuma receber vários tipos de classificações diferentes, bem como denominações diversas, a depender da localidade. A INTOSAI - Organização Internacional das Instituições Fiscalizadoras Superiores sintetizou a classificação da auditoria da seguinte forma:

- Auditoria de Regularidade – financeira e de cumprimento legal;
- Auditoria de Gestão (de amplo escopo) – avaliação sob os critérios de economia, eficiência e eficácia.

Enquanto a auditoria de regularidade tem o foco nos aspectos financeiros e legais da organização, muitas vezes voltada para a emissão de opinião acerca das demonstrações financeiras do ente auditado, a auditoria de gestão, também denominada de amplo escopo, operacional, dos 3Es, de otimização de recursos busca a avaliação da eficiência nas operações e da eficácia do ente auditado, ou do programa governamental auditado.

Os autores brasileiros mais tradicionais costumam conceituar essa técnica sob o prisma da auditoria da regularidade contábil/financeira, conforme podemos observar a seguir:

Segundo ATTIE<sup>12</sup> a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

Segundo FRANCO e MARRA<sup>13</sup>, a auditoria consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.

A auditoria de gestão, que sempre é de amplo escopo, toma várias denominações pelo mundo: operacional, de valor pelo dinheiro, de otimização de recursos, dos 3Es (economia, eficiência e eficácia), de efetividade etc.

Os canadenses, como vimos no capítulo anterior, criaram a denominada auditoria integrada que consiste na execução, em conjunto, da auditoria de regularidade e de gestão. Nesta linha, esta conceituada a auditoria pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia, na Lei Complementar n.º 05<sup>14</sup>:

A auditoria governamental consiste no exame objetivo, isento de emissão de juízos pessoais imotivados, sistêmico e independente, das operações orçamentárias, financeiras, administrativas e de qualquer outra natureza, objetivando verificar os resultados dos respectivos programas, sob os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade, tendo em vista sua eficiência e eficácia.

Os conceitos de economia, eficiência e eficácia, tão importantes na avaliação, durante o processo da auditoria diferem bastante de autor para autor e

---

<sup>12</sup> ATTIE, William. Auditoria conceitos e aplicações. 3 ed. São Paulo: Ed. Atlas. 2000 p.25

<sup>13</sup> FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil. 3ª ed. São Paulo: Ed. Atlas SP. 2000. p. 24

<sup>14</sup> BAHIA. Lei Complementar n.º 05, de 04/12/91. Salvador.

de uma instituição para outra, conforme observamos nos quadros a seguir, sintetizados por ARAÚJO<sup>15</sup>:

Quadro 01 - Escritório Nacional de Auditoria da Inglaterra (NAO), 1995:7

<b>ECONOMIA</b>	<b>EFICIÊNCIA</b>	<b>EFICÁCIA</b>
É o termo que está relacionado com a utilização de recursos num determinado programa a custo mínimo, considerando-se a obtenção de resultados com a qualidade apropriada.	É a relação entre os bens, serviços ou outros resultados alcançados e os recursos usados para obtê-los. Nas considerações sobre eficiência o auditor governamental deve procurar responder a seguinte pergunta: até que ponto um resultado máximo é obtido de um determinado insumo ou um insumo mínimo é utilizado para um resultado desejado ?	É a relação entre os resultados planejados e os resultados reais alcançados de projetos, programas ou outras atividades. Nas considerações sobre eficácia o auditor governamental deve procurar responder a seguinte pergunta: até que ponto os bens, serviços ou outros resultados alcançados estão de acordo com os objetivos das políticas básicas estabelecidas, com as finalidades operacionais e com outros efeitos esperados ?

<sup>15</sup> ARAÚJO, Inaldo. Introdução à Auditoria Operacional. 1. Ed. Salvador:FGV Editora, 2001. P. 37.

Quadro 02 - Manual de auditoria governamental da Organização das Nações Unidas (ONU), 1978:5

<b>ECONOMIA</b>	<b>EFICIÊNCIA</b>	<b>EFICÁCIA</b>
É a administração prática e sistemática dos assuntos de uma entidade, empresa ou projetos públicos, com o mínimo de custos operacionais, com o objetivo de cumprir as funções e responsabilidades estabelecidas por lei e regulamentos ou recomendadas especificadamente.	É a realização das metas de produção planejadas e outros objetivos específicos programados de uma maneira sistemática, que contribui para reduzir os custos operacionais sem prejuízo do nível da qualidade ou da oportunidade dos serviços prestados pela entidade, empresa ou projeto público.	É a adoção de um curso de ação que garanta a realização dos planos, objetivos ou metas (benefícios) determinados previamente e claramente definidos de entidades, empresas ou projetos públicos aos custos mais razoáveis (economia), de maneira factível e dentro de um prazo estabelecido ou conveniado (eficiência).

Quadro 03 - Escritório do Auditor-Geral do Canadá, 1995:64

<b>ECONOMIA</b>	<b>EFICIÊNCIA</b>	<b>EFICÁCIA</b>
Está diretamente relacionada aos termos e condições em que os recursos humanos, financeiros e materiais são adquiridos. Uma operação é econômica quando os recursos são adquiridos em qualidade e quantidade apropriadas, ao menor custo possível.	Representa a relação entre os bens ou serviços produzidos e os recursos utilizados para produzi-los. Uma operação eficiente produz um máximo de resultados para um determinado conjunto de recursos, ou utiliza recursos mínimos para obter um determinado resultado na qualidade e quantidade esperadas.	É a medida em que a produção real de um determinado bem, serviço ou atividade alcança os objetivos predeterminados.

Quadro 04 - Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 1995

<b>ECONOMIA</b>	<b>EFICIÊNCIA</b>	<b>EFICÁCIA</b>
É a ação que consiste em reduzir ao mínimo o custo dos recursos empregados numa atividade, sem deixar de considerar a devida qualidade.	Representa relação entre produto, em termos de bens, serviços e outros resultados, e os recursos utilizados para produzi-los.	É o grau em que os objetivos são alcançados e a relação entre os resultados desejados e os resultados reais de determinada atividade.

DRUCKER<sup>16</sup>, em sua obra Introdução a Administração, assim conceitua eficiência e eficácia.

Quadro 05 – Conceito de eficiência e eficácia.

<b>EFICIÊNCIA</b>	<b>EFICÁCIA</b>
Produção dividida pela alimentação, ou a medida em que o resultado produzido foi alcançado pelo menor custo. Fazer melhor aquilo que já está sendo feito.	Medida em que se concretiza o resultado desejado. A procura do ótimo.

<sup>16</sup> DRUCKER, Peter. Introdução à Administração. 3 ed. São Paulo:Pioneira. 2002, p.40.

## **CAPÍTULO III - Estudo de Caso: Auditoria na Receita Pública do Estado da Bahia**

---

### **Considerações Preliminares**

A auditoria pública de gestão originou-se nos países desenvolvidos a partir da necessidade de avaliação dos resultados dos programas e entidades governamentais, com um escopo mais ampliado que as tradicionais auditorias financeiras e legais.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, em sua Seção IX, “*Da Fiscalização contábil, financeira e orçamentária*” determina ao Controle Interno a execução de auditorias de amplo escopo. Posteriormente, o Princípio da Eficiência, integrado ao texto constitucional, reforça essa necessidade de realização de auditoria de gestão na área pública.

Além da utilização de orçamento-programa no Brasil, instrumentos como o Plano Plurianual de Aplicação – PPA facilitam e servem de base para a aplicação desse tipo de auditoria. Cabe mencionar que a Lei Federal n.º 4.320/64, que “*Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*” já trazia alguns elementos básicos necessários a uma auditoria de gestão.

Ressaltamos, entretanto, que não foi escopo dessa pesquisa os aspectos citados, relativos ao planejamento do ente auditado.

## **Estudo do Caso**

O levantamento bibliográfico exposto no Capítulo I nos traz o desenho da origem e evolução da auditoria, bem como o surgimento e o desenvolvimento da auditoria operacional no mundo e no Brasil e aspectos com relação às principais instituições fiscalizadoras que influenciaram e influenciam doutrinariamente a auditoria pública na Bahia, tópicos indispensáveis para compreender os procedimentos de auditoria do TCE, onde esta inserida nossa questão central.

**Que fatores colaboram para tornar eficaz uma auditoria externa, de verificação da gestão, na área pública ?**

Este Capítulo analisa a questão central registrando prioritariamente o resultado do estudo de um caso, a Auditoria da Receita Pública do Estado da Bahia, realizada por equipes de auditores do Tribunal de Contas da Bahia, período de janeiro de 2000 a maio de 2003. Sínteses anuais do resultado dessa auditoria estão registradas nas publicações do TCE-Ba que trazem o Exame das Contas Governamentais dos exercícios de 2000, de 2001 e de 2002.

Relatórios periódicos e detalhados dessa auditoria, conforme quadro a seguir, foram analisados e apreciados em sessões públicas, conforme determina a Constituição, pelo Plenário de Conselheiros do Tribunal de Contas, posteriormente, acórdãos com o resultado de tais apreciações foram publicados no Diário Oficial do Estado.

Quadro 06 - Trabalhos relativos a Auditoria da Receita, concluídos no período pesquisado.

TRABALHOS
Auditoria da Receita Pública, exercício de 2000
Auditoria da Receita Pública, exercício de 2001 (Acompanhamento)
Auditoria da Receita Pública, exercício de 2002 (Acompanhamento)
Cálculo do Índice de Participação dos Municípios-IPM, para o exercício de 2001
Cálculo do Índice de Participação dos Municípios-IPM, para o exercício de 2002
Cálculo do Índice de Participação dos Municípios-IPM, para o exercício de 2003
Auditoria em Dação em Pagamento de Débitos Tributários, exercício de 2000
Auditoria em Dação em Pagamento de Débitos Tributários, ex. de 2001 (Acompanhamento)
Auditoria em Dação em Pagamento de Débitos Tributários, ex. de 2002 (Acompanhamento)

A guisa de esclarecimento, trazemos algumas informações acerca desses trabalhos:

Auditoria da Receita Pública – auditoria operacional que tem como referência todo o sistema intersetorial da receita do Estado da Bahia, delimitando um escopo para exame a cada ano.

Calculo do IPM – Atendendo a dispositivo constitucional, o TCE audita a base de cálculo utilizada pela Sefaz para determinar o índice de valor adicionado dos municípios baianos e, posteriormente, procede ao cálculo do Índice de Participação dos Municípios no produto da arrecadação do ICMS, para o exercício seguinte.

Auditoria de Dação em Pagamento de Débitos Tributários – O Estado pode receber bens de contribuintes para saldar débitos tributários, o TCE vem procedendo auditorias específicas para examinar tais transações.



Essa Auditoria da Receita, composta pelos trabalhos enumerados no Quadro 06, foi, então, escolhida como caso para estudo, principalmente pelo fato de ter tido uma seqüência no tempo (2000, 2001, 2002 ...), indispensável para auxiliar no estudo da questão central.

O primeiro fator observado e analisado foi o planejamento institucional em que foi inserida essa auditoria, voltamos então ao início do ano 2000. O TCE já havia realizado trabalhos pontuais na área da receita tributária, entretanto, atendendo a determinação constitucional, a Auditoria da Receita é priorizada pela Administração no documento intitulado “Diretrizes para uma Gestão Inovadora no Biênio 2000/2001”<sup>17</sup>, que assim se expressa quanto a esse mister:

Ao Tribunal de Contas do Estado da Bahia, na condição de instituição incumbida do controle externo e, por isso mesmo, responsável pela avaliação dos programas de governo, cabe, também, o papel de indutor de inovações organizacionais na administração pública. Para atingir tal objetivo, o Tribunal de Contas deve funcionar segundo os paradigmas organizacionais mais modernos, sem as restrições e contingências que afetam, tradicionalmente, o aparelho de Estado. Nesse sentido, é necessário que uma nova concepção, com escolhas organizativas claras que contribui para um ambiente criativo na instituição, seja internalizada pelo seu corpo funcional. Por isso mesmo, uma nova dinâmica do funcionamento do Tribunal de Contas não pode ficar submetida ao modelos preestabelecidos, ainda porque, contemporaneamente, assiste-se à falência dos modelos, sejam eles de ordem política, científica, econômica, técnica ou institucional.

Assim, na perspectiva do limiar do século XXI, o programa de trabalho do Tribunal, para o biênio 2000/2001 deve ser estruturado segundo os modernos princípios da era da informação, dando continuidade, inclusive, a algumas ações de modernização que já vêm sendo empreendidas pela atual gestão.

O programa de trabalho, a seguir delineado em suas linhas básicas, procura incorporar as inovações organizacionais e tecnológicas mais ajustadas ao cumprimento da missão de controle externo por parte do Tribunal de Contas. Os pontos principais desse programa dizem respeito aos seguintes aspectos:

---

<sup>17</sup> Diretrizes para uma Gestão Inovadora no Biênio 2000/2001. Salvador:TCE. 2000. 43 p.

- 1.
- 2.
3. **auditoria das receitas**
- 4.
- 5.
- 6.
- 7.
- 8.
- 9.
- 10.
- 11.

Esse mesmo documento de Diretrizes se pronuncia a respeito da Auditoria de Receita ressaltando que o Estado contemporâneo, ainda que na moderna condição de promotor, indutor e regulador do desenvolvimento, em substituição ao antigo papel de produtor direto de bens e serviços, continua no desempenho de sua função administrativa, responsável pela arrecadação dos recursos que serão aplicados nos programas governamentais. Assim sendo, se ocorre uma crescente descentralização da aplicação de recursos públicos em programas de governo através de entes não estatais, o mesmo não acontece com a função arrecadadora. Ao contrário, o Estado procura obter cada vez mais receitas, de que é exemplo o Brasil, e como se evidenciou no processo da Reforma Tributária.

Não é objeto deste trabalho analisar o espaço maior ou menor, em programações de auditoria, que deve ser destinado a auditorias operacionais *versus* auditorias de exames financeiros ou analisar qual o melhor planejamento para determinado órgão de auditoria. Entretanto, ficou patente nesse caso que a atenção especial destinada a auditoria operacional, na época, facilitou a execução dessa auditoria.

Após o planejamento institucional passamos, então, a observação do processo auditorial, que, é composto de quatro fases: planejamento, execução, relatório e acompanhamento. A seguir, trazemos considerações a respeito de

cada uma dessas fases, acompanhado do resultado das observações colhidas na pesquisa.

### **Processo de Auditoria**

O processo auditorial precisa estar atrelado ao objetivo que se deseja atingir. Dessa forma, é necessário uma abordagem estruturada onde a equipe de auditoria definirá os objetivos e o alcance do processo de auditoria a ser desenvolvido na entidade governamental.

Cada uma das etapas desempenha um papel importante na realização de uma auditoria eficiente e eficaz e no melhor aproveitamento dos recursos humanos, materiais e tecnológicos disponíveis.

### **Fase do Planejamento**

A tendência das auditorias operacionais é ajustarem-se às situações particulares de cada entidade governamental, por isso torna-se importante o processo de planejamento, a fim de direcionar o trabalho a ser realizado.

Assim, as normas de procedimentos na execução da auditoria pública da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI preconiza que o planejamento de auditoria deve:

- a. compilar informações sobre a entidade auditada e sua organização, a fim de avaliar os riscos e determinar a relevância dos assuntos a serem auditados;
- b. realizar uma análise preliminar para determinar o método a ser adotado, assim como a natureza e a extensão das averiguações posteriores;
- c. definir o objetivo e o âmbito da auditoria;
- d. destacar os problemas previstos, identificar as necessidades de pessoal e recursos necessários para a execução da auditoria.

Baseado nesta ótica, dividiu-se a fase do planejamento da auditoria operacional de eficácia em duas etapas: análise preliminar e elaboração do plano e programas específicos.

A auditoria objeto dessa observação teve, no exercício de 2000, o seu planejamento dividido em duas etapas, que foram denominadas análise geral e investigação preliminar, com o intuito de obter o conhecimento e compreensão do sistema auditado.

### **Análise Preliminar**

Esta etapa tem por objeto o conhecimento da entidade governamental a ser auditada, na qual se identificarão as principais áreas e atividades e os principais fluxos operacionais, os controles e procedimentos operacionais e administrativos utilizados.

De acordo com o Grupo de Trabalho da Secretaria Federal de Controle, a análise preliminar é justificável na medida em que: *“Procuram-se áreas em que os riscos sejam elevados, os benefícios possam ser maximizados, os custos reduzidos e os processos melhorados.”*<sup>18</sup>

A abordagem deste procedimento compreende um amplo diagnóstico, levantando-se pormenorizadamente o que faz a entidade e como realiza suas operações, obtendo assim os dados necessários ao conhecimento dos programas, projetos e atividades a serem examinados.

Na realização da análise preliminar a equipe deve obter, no que couber, as seguintes informações:

---

<sup>18</sup> SFC/MF – Secretaria Federal de Controle. Conceito, Objetivo e Metodologia de Trabalho de Auditoria Operacional. Grupo de Trabalho, Brasília, 1996, p. 04.

- a. a legislação, as normas internas e os regulamentos inerentes a entidade, bem como as diretrizes governamentais existentes;
- b. a missão ou tipo de negócio que a entidade se dedica com ênfase nos produtos ou serviços principais;
- c. o histórico e antecedentes das atividades, programas, projetos da entidade e o segmento governamental em que atua;
- d. o desempenho econômico, financeiro e patrimonial, assim como as fontes e o montante de recursos que são geridos pela entidade;
- e. a estrutura organizacional, os controles internos e os métodos de operação da entidade.

Portanto, essa etapa visa determinar se o trabalho proposto é exeqüível e relevante. Caso esses requisitos sejam atendidos, a análise preliminar proporcionará uma visão integrada do objeto a ser auditado, fornecendo elementos suficientes para que a equipe de auditoria delimite os objetivos, a extensão e a estratégia metodológica a ser utilizada na elaboração do plano e do programa de auditoria de eficácia.

### **Elaboração do Plano e Programas Específicos**

Com base em uma visão global da entidade propiciada pela análise preliminar, é necessário a elaboração de um plano que aborde a identificação das questões que serão objeto de auditoria e dos métodos que serão empregados na execução dos trabalhos de campo, assim como os meios necessários para implementá-los.

---

Ao formular as questões, a equipe de auditoria deverá estabelecer de forma clara e objetiva o foco dos exames, bem como os limites e dimensões que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

Nesse sentido, a adequada formulação das questões de auditoria é fundamental para o sucesso da auditoria da eficácia, tendo em vista que esta terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados que serão coletados, à forma de coleta que será empregada, às análises e as conclusões que possivelmente serão obtidas.

Sobre as questões de auditoria a serem abordadas no plano, o Tribunal de Contas da União alerta que se deve observar os seguintes procedimentos:

- a. considerar o maior número possível de questões potenciais e os métodos pelos quais essas questões podem ser equacionadas;
- b. confrontar as questões potenciais com os recursos disponíveis para a realização da auditoria.<sup>19</sup>

Basicamente, nesta etapa do planejamento os itens enfocados são:

- as questões a serem abordadas e suas possíveis significações em termos de eficácia;
- as metas e objetivos traçados para a atividade objeto de auditoria;
- os objetivos e escopo delineados para o exame;
- as abordagens e critérios de medição que se espera utilizar na auditoria de eficácia;
- os dados existentes para a medição do desempenho e as práticas da entidade envolvendo os fatores de eficácia; e

---

<sup>19</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de Auditoria de Desempenho. Brasília: BTCU/29, Abril, 1998, p. 28

- o prazo de execução e pessoal alocado para a realização do trabalho.

Convém salientar que os itens acima relacionados devem servir de base para o delineamento do programa específico de auditoria operacional, o qual atende-se às questões com probabilidade de proporcionar conclusões significativas.

A conclusão lógica da fase do planejamento é a etapa da elaboração de programas específicos para a realização da auditoria, inclusive pode ser considerada como a ponte entre os objetivos de auditoria identificados e a execução real dos trabalhos.

Observa-se que os programas de auditoria são desenvolvidos mediante o refinamento dos objetivos identificados e estes têm relação direta com as questões que causaram a auditoria.

NEUWIRTH e LEVY<sup>20</sup> sobre a elaboração de programas específicos de auditoria comentam:

É um aspecto fundamental da estruturação de uma auditoria de eficácia. (...) É necessário ser adaptado às necessidades particulares da auditoria e às características de funcionamento do órgão auditado.

Assim, é fundamental que os passos do programa estabeleçam uma linha de raciocínio capaz de conduzir à descoberta de fatos e às recomendações pertinentes. Portanto, os auditores devem desenvolver o programa específico de auditoria da eficácia abordando o seguinte:

---

<sup>20</sup> NEUWIRTH, Paul D. e .LEVY, John F. Cashin's Handbook for Auditors. Second Edition, McGraw – Hill Book Company, 1986, p. 10-15.

a. **Objetivos:** são os resultados ou efeito desejados do trabalho proposto.

b. **Procedimentos:** são as técnicas utilizadas para alcançar os objetivos de auditoria mediante obtenção de evidências que proporcionarão uma base sistemática para a validação dos resultados dos exames.

c. **Crítérios de Auditoria:** Os critérios definem uma estrutura geral que conduzirá os auditores nos exames sobre a eficácia. Os critérios variam conforme os objetivos do trabalho, porém devem ser factíveis e relevantes.

d. **Relatórios:** define o formato geral do relatório de auditoria e os tipos de informações que devem ser incluídas respaldadas pelas conclusões e opiniões significativas dos auditores.

Na auditoria analisada, os programas de auditoria foram elaborados criteriosamente, entretanto, com o cuidado de não se transformar em uma camisa de força, mantendo-se flexível para atender as necessidades de alterações que efetivamente ocorreram.

Obviamente o processo de planejamento deve continuar durante a execução da auditoria, pois os objetivos, a extensão e a metodologia dos exames não são determinados isoladamente e podem ser revistos e adaptados à medida que se desenvolvem os trabalhos de campo.

No caso analisado, pelo fato da auditoria da receita, de forma sistemática, ser inédita no TCE-Ba, o planejamento teve o objetivo de constituir na equipe de



auditoria um conhecimento e uma compreensão acerca dessa área e constituiu-se em um diagnóstico da área da receita pública.

Após essa fase foi elaborado um planejamento de curto prazo, composto das áreas a serem auditadas no exercício de 2000 e um planejamento de longo prazo com as áreas que somente seriam auditadas no exercício de 2001.

Nos exercícios seguintes, foram realizadas revisões desse planejamento, sendo que a partir do ano de 2001 a fase de planejamento não foi mais dividida em duas etapas, e sim, realizada em apenas uma etapa, com a elaboração do Plano de Auditoria.

### **Fase da Execução**

A fase da execução envolve a aplicação do programa de auditoria estabelecido no planejamento, e objetiva verificar as atividades em exame, com vista a avaliação dos processos utilizados e sugestões de medidas corretivas, caso sejam constatados desvios e inconsistências.

A propósito, a Secretaria Federal de Controle Interno estabeleceu procedimentos de auditoria de avaliação e acompanhamento da gestão operacional que estabelecem critérios norteadores para a execução da auditoria operacional e possibilitam a divisão em três grandes áreas de responsabilidade gerencial a saber:

- Programação dos Objetivos e Metas.
- Gerenciamento dos Processos Operacionais.
- Avaliação dos Resultados.

Também, para melhor entendimento dividiu-se a fase de execução em duas etapas: processo de coleta e análise de evidências e de avaliação de desempenho.

### **Processo de Coleta e Análise de Evidências**

Uma das fases do trabalho de campo compõe-se da coleta e análise de evidências para descobrir e corroborar os fatos. Em termos gerais, as evidências servem para suportar os julgamentos e conclusões contidas no relatório, de forma suficiente, competente e pertinente.

Nesta etapa, a equipe de auditoria aplicou programas de auditoria para pesquisar sobre questões de eficácia examinando, por amostragem, a fidelidade dos dados e dos sistemas gerenciais, a fim de consubstanciar a avaliação de desempenho.

Os auditores na execução do processo de coleta e análise de evidências, devem utilizar as áreas de responsabilidade gerencial definidas, buscando basicamente verificar as seguintes questões:

- Área de Programação dos Objetivos e Metas
  1. Verificar a vinculação do programa auditado a uma subfunção de governo e à respectiva função de governo.
  2. Examinar quais os fundamentos técnicos e sociais que deram origem ao programa. Identificando se a definição da ação de governo deriva de programas globais de desenvolvimento, estudos de demandas sociais e econômicas ou de estudos setoriais. Essas informações

técnicas são fundamentais para a avaliação da eficácia de um programa.

3. Examinar nos planos de trabalho o efetivo dimensionamento dos aspectos orçamentários, financeiros, recursos humanos, materiais e outros envolvidos no programa.
4. Constatar, em decorrência da natureza da metas, a existência de condições objetivas que possibilitam ao programa obter os impactos e benefícios pretendidos na consecução da política pública.
5. Verificar a compatibilidade do programa, incluindo diretrizes, objetivos, prioridades e metas com a finalidade institucional do órgão expressa nos seus atos constitutivos e regulamentares.

- Área de Gerenciamento de Processos Operacionais

1. Verificar quais os sistemas de informações ou métodos gerenciais estabelecidos pelo órgão para o monitoramento dos resultados operacionais, bem como o seu nível de eficácia.
2. Identificar a existência de padrões de desempenho operacional para avaliar a eficácia dos processo gerenciais do órgão, inclusive suas fontes.
3. Verificar se o processo de gerenciamento dos sistemas informatizados de controle de desempenho mantém a integridade e a confiabilidade dos dados e das informações operacionais.
4. Verificar o grau de execução das metas assumidas, inclusive obter justificativas e informações sobre providências adotadas face ao não alcance das metas.

5. Confirmar a exatidão e a fidedignidade dos dados informados, examinando a efetivação das execuções. É imprescindível conferir os relatórios técnicos, as planilhas de execuções e efetuar confrontações com os registros paralelos.
6. Examinar se os processos gerenciais estão contribuindo para a consecução dos objetivos e metas da gestão do órgão.

### **Processo de Avaliação de Desempenho**

Na auditoria observada, verificamos que a etapa que mais apresenta desafios na efetivação é sem dúvida a avaliação. Avaliar o desempenho e os padrões apropriados constitui-se um desafio, pois às vezes os critérios de avaliação não estão claramente definidos ou disponíveis dificultando o julgamento e conclusões dos auditores.

Pode-se dizer que o processo de avaliação de desempenho sob a ótica da eficácia, especialmente nas entidades governamentais, visa a verificar se os gestores dos programas atingiram, quantitativa e qualitativamente, seus objetivos e metas definidas para o período em exame.

Assim, o processo de avaliação compõe-se basicamente de:

- Medida do desempenho real.
- Comparação do desempenho real com um padrão para determinar se existe alguma diferença.
- Correção de quaisquer desvios por meio de ações apropriadas.

Nota-se que o processo de avaliação pressupõem a existência de um padrão. Na ausência de padrões de desempenho desejáveis, não há como comparar com o desempenho real. Desde o exercício de 2000 que a Secretaria da Fazenda já dispunha de indicadores na área da receita tributária.

É de responsabilidade da administração estabelecer o nível desejado a atingir e isso dever ser parte do sistema de avaliação. A Sefaz estabeleceu metas que serviram como padrão para avaliação do desempenho, principalmente no que diz respeito a area de arrecadação tributária.

Em termos gerais, os padrões de desempenho foram estabelecidos a partir de diversas fontes. Normalmente, no setor público, os padrões são definidos com base em: normas, regulamentos ou convênios; metas da gestão; dados estatísticos ou práticas da instituição; desempenho de instituições semelhantes e desempenho histórico.

Na avaliação da eficácia desse sistema intersetorial da receita, foi fundamental que os auditores obtivessem durante o trabalho bons conhecimentos sobre os componentes dos sistemas de medição, tipos de indicadores, padrões de desempenho e como eles se interrelacionam.

No ano de 2000, como mencionado, a Secretaria da Fazenda montou indicadores para medir a eficiência na área da receita pública, esses indicadores foram alterados com o tempo. Eles objetivam, além da avaliação institucional, servir de subsidio para o pagamento de gratificação aos servidores do fisco estadual.

Quando o órgão não possui um sistema de avaliação da eficácia, os auditores devem tentar desenvolver um método para implementá-lo. Isso envolverá um trabalho junto a administração e responsáveis pela implementação

do programa, objetivando o desenvolvimento, em conjunto, de critérios aceitáveis para o alcance do desempenho.

Assim, fica caracterizado que para a execução de uma auditoria operacional com enfoque na eficácia é essencial a existência de um sistema de mensuração de desempenho.

Segundo HALLER et alli<sup>21</sup>, os principais elementos que compõem um sistema de avaliação de desempenho são:

- a. **Indicadores de Desempenho:** são os fatores qualitativos e quantitativos que fornecem aos gestores e aos auditores indícios do grau de eficácia com que são conduzidos os programas, projetos e atividades.
- b. **Padrões de Desempenho:** são os níveis de desempenho desejados ou esperados expressos em termos quantitativos e relacionados com os indicadores de desempenho.
- c. **Dados de Desempenho Real:** é a coleta de dados financeiros ou estatísticos relacionados com os indicadores de desempenho identificados.
- d. **Comparação e Avaliação:** é o relacionamento do desempenho real com o esperado, objetivando identificar eventuais variações favoráveis ou desfavoráveis em relação aos padrões adotados.

A eficácia envolve uma avaliação de como o órgão está alcançando os objetivos de seus programas. Normalmente a melhor maneira de medir e avaliar o

---

<sup>21</sup> HALLER, Edward J. et alli. Op. cit. p. 69

grau de eficácia consiste em utilizar critérios de acordo com a natureza e o objeto do programa, além de se basear em três elementos: recursos, atividades e objetivos.

Estes elementos são referenciados por DENISTON et alli<sup>22</sup> e podem ser utilizados pelos auditores para auxiliar na avaliação da eficácia.

- **Eficácia no Uso dos Recursos**

Representa a relação entre os recursos consumidos na realidade (RC) e o uso planejado dos recursos (RP). Quanto maior for a relação entre o real e o planejado tanto maior a eficácia da utilização dos recursos.

- **Eficácia das Atividades**

É a relação entre atividades do programa realmente desempenhadas (AD) e atividades planejadas (AP). Novamente, atividades eficazes evidenciar-se-ão por um alto quociente entre o real e o planejado.

- **Eficácia dos Objetivos**

Representa a relação entre a consecução final dos objetivos atribuíveis à atividade do programa (CO) e a consecução desejada (CD). Este fator deve ser baseado em dados de desempenho anterior.

É importante que os auditores possuam vários elementos de avaliação apropriados, cuja escolha é determinada pela situação específica do programa auditado. Muitos outros podem ser formulados ou estes aqui apresentados podem ser substituídos, à medida que se queira avaliar ou medir a eficácia de determinado programa para os quais são necessários elementos específicos.

---

<sup>22</sup> DENISTON, O. L. et alli. Evaluation of Program Effectiveness and Program Efficiency, em Lyden e Miller eds., Planning, Programming, Budgeting, 1970, p. 157.

Assim, o auditor no processo de Avaliação de Resultados deve:

1. Examinar e confrontar os resultados operacionais obtidos pelo órgão com os resultados de outras instituições que exerçam atribuições correlatas. Nesta análise comparativa os auditores devem levar em consideração os diferenciais de recursos humanos, materiais e orçamentários envolvidos.
2. Cotejar os dados existentes na documentação de caráter gerencial, com as informações contidas no relatório de gestão, parte integrante do processo de prestação de contas do órgão.
3. Avaliar a consistência dos indicadores de desempenho usados pelo órgão. Conferir a compatibilidade entre os indicadores utilizados e os padrões de desempenho eventualmente existentes.
4. Avaliar a racionalidade no uso dos recursos orçamentários, humanos e materiais comprometidos para obtenção do resultado dos programas.

Os procedimentos 2, 3 e 4 foram utilizados na auditoria observada. Dessa forma, as evidências constatadas foram comparadas com os critérios de auditoria, sendo que as diferenças observadas constituem os **achados de auditoria** e envolveram comparação e análise do nível real de desempenho e a avaliação do mesmo, em confronto com os padrões e critérios considerados adequados.

O processo de avaliação de desempenho sob a ótica da eficácia permitiu aos auditores identificarem os desvios e os problemas específicos no

---



gerenciamento dessa área. Esta avaliação sistemática efetuada pelo Controle Externo possibilitou evidenciar pontos de deseconomias e de deficiências no gerenciamento desse Sistema.

### **Comunicação de Resultados**

A última fase do processo auditorial constitui, muitas vezes, no início do processo de tomada de decisões sobre eventuais mudanças no órgão e devem basear-se em informações quantitativas e qualitativas, a fim de demonstrar a importância dos achados de auditoria.

Nesta fase, se destaca a importância de dois momentos: Elaboração de Relatórios e Recomendações da Auditoria.

### **Elaboração do Relatório**

A elaboração do relatório de auditoria da receita pública, como em qualquer auditoria operacional, se constitui na forma pela qual os resultados dos trabalhos realizados pelos auditores foram levados ao conhecimento das autoridades competentes, propiciando informações relevantes para o processo de tomada de decisões sobre as áreas auditadas.

Assim, os relatórios de auditoria desta área sempre procuraram apresentar-se de forma clara e concisa, trazendo o seu extenso conhecimento sobre o assunto de modo que os usuários entendessem os resultados do trabalho.

Os relatórios apresentaram as vantagens e fraquezas, causas e conseqüências identificadas, bem como comentários positivo quando for o caso,

servindo de base para implementações de ações gerenciais pelo gestor do órgão auditado e ainda conter recomendações para a correção dos desvios.

Para isso, é fundamental que seja elaborado um relatório preliminar ainda quando a equipe estiver em trabalho de campo. Ao final de cada trabalho, foram efetuadas reuniões com os gestores para apresentação e discussão dos relatórios com os gestores. Foram discutidas as recomendações que farão parte do relatório definitivo, bem como as aceitações ou não quanto as evidências apresentadas, e se possível quais as ações que serão implementadas.

ROWE<sup>23</sup> afirma que:

*"Os auditores precisam dar garantias de que seus relatórios são construtivos e úteis e que na verdade não estão interferindo em áreas de políticas governamentais."*

Dessa forma, um relatório de auditoria operacional de eficácia deve principalmente conter:

- avaliação do nível atual da eficácia dos programas examinados;
- descrição das causas da ineficácia;
- indicação do que se pode fazer a custos razoáveis para aperfeiçoar os controles, procedimentos operacionais ou outros fatores que contribuem para a ineficácia das ações gerenciais e dos programas governamentais;
- avaliação dos esforços empregados para explorar todas as possibilidades de redução de custos e de melhoria da eficácia.

---

<sup>23</sup> ROWE, Edward. R. El Desafio de la Auditoria Integral Gubernamental. Anais do I Congresso Internacional de Auditoria Integral. México, 1996, p. 39.

Observa-se que as auditorias da eficácia abrangem uma ampla escala de metas e objetivos, motivo pelo qual sua forma e seu conteúdo são variados, embora as estruturas de relatórios nelas usadas sejam relativamente uniformes.

É praticamente impossível estabelecer uma regra específica para cada relatório de auditoria da eficácia a ser elaborado. Entretanto, o Tribunal de Contas da União em seu Manual de Auditoria de Desempenho apresentou uma forma de organização de relatório, da qual o Manual de Auditoria do TCE-Ba. não se afasta muito.

### **Acompanhamento**

Atendendo a normatização do TCE-Ba, após a emissão do relatório de auditoria, a equipe responsável pelo trabalho se reúne com os gestores a fim de elaborar o Plano de Ação, documento imprescindível para o acompanhamento da auditoria e que consiste em um quadro contendo: achado de auditoria, recomendação, ação a ser executada pelo ente auditado visando sanar o ponto de auditoria e data prevista para implementação de tal ação. Em todos os relatórios de auditoria desse trabalho, esses Planos foram consensados entre as respectivas equipes de auditores e os gestores da Sefaz.

Esses planos foram a base para o acompanhamento do saneamento dos pontos detectados e implementação das medidas saneadoras por parte do auditado. Com base em tais planos foram realizadas reuniões intermediárias entre a equipe do TCE, gestores da Secretaria da Fazenda e o Auditor Geral do Estado.

No Estado da Bahia, a Auditoria Geral do Estado - AGE é o órgão de controle interno do Poder Executivo. Durante o acompanhamento de diversas auditorias relativas a Receita, o Auditor Geral, ou representante da AGE,

participou de reuniões com auditores do TCE e com gestores da Sefaz. Este procedimento se mostrou positivo na medida em que engajou o controle interno do Executivo no trabalho da Receita.

A fase de acompanhamento que se inicia logo após a emissão do relatório de auditoria, tem sua seqüência até o transcurso da auditoria subsequente.

Cabe ressaltar que em maio de 2000, após o início da Auditoria da Receita pelo TCE-Ba., foi promulgada a Lei Complementar n.º 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal. Ao Tribunal de Contas foi atribuída competência de proceder o acompanhamento da execução dessa lei. O fato do TCE-Ba. já estar procedendo exames na área da Receita Pública facilitou o acompanhamento da execução da LRF nos aspectos atinentes à receita.

As mais modernas doutrinas, citadas neste trabalho, indicam que a auditoria, além de fiscalização (financeira, legal) busca avaliar programas e entidades públicas, sob o critério da economia, eficiência e eficácia, elaborando diagnósticos e emitindo recomendações. Assim, essa desenhada auditoria só será também eficaz se conseguir agregar valor ao objeto auditado. Seria inconcebível que a auditoria que avalia eficácia de terceiros não estivesse também submetida a essa avaliação<sup>24</sup>. O Princípio constitucional da Eficiência vale, também, para os órgãos de controle externo, e a fase do acompanhamento é de vital importância para a efetividade da auditoria.

Verificamos na auditoria do exercício de 2001, concluindo o acompanhamento do exame relativo ao ano 2000, que algumas falhas foram sanadas, outras parcialmente sanadas e outras persistiam, observando que:

---

<sup>24</sup> BRAGA, Antonio Geraldo. Sociometria da Auditoria. In: II Encontro Técnico. Anais... Salvador, TCE,1993.

- Aquelas recomendações que estavam na mesma linha de ação do gestor eram mais facilmente atendidas, exemplo, recomendações no sentido de melhorar a eficiência do combate a sonegação.
- Em outro extremo, aquelas recomendações que não estavam na mesma linha de ação do gestor eram rechaçadas pelo mesmo, exemplo, a forma de tratar a renúncia de receita com incentivo fiscal.
- Observamos que pontos que o gestor inicialmente concordou com a auditoria, posteriormente veio a mudar de opinião, discordando.
- Inicialmente, o gestor tende a concordar com a auditoria e apresentar planos para o saneamento de falhas, entretanto, quando ocorre uma continuidade do acompanhamento, como neste caso da auditoria da receita, fica evidente a real disposição, ou não, do auditado em sanar as falhas.

Observou-se, nos casos analisados, que a eficácia da auditoria não é uma razão direta da qualidade da auditoria. Em um estudo simplificado poder-se-ia dizer que as recomendações emitidas em decorrência de uma auditoria operacional, na área pública, quando realizada em consonância com as normas e princípios modernamente adotados, por equipe multidisciplinar e com competência adequada ao escopo e tipo do exame, trazia todos os requisitos para serem implementadas, colaborando para o incremento da eficácia do ente auditado.

Ou seja, o processo da auditoria sendo eficiente e produzindo boas recomendações seria o pré-requisito para a eficácia da auditoria.

O resultado da nossa pesquisa mostrou que a questão não é tão simples assim.

Os citados pré-requisitos são indispensáveis para a obtenção da eficácia da auditoria, entretanto, o confronto entre recomendação da auditoria, atitude do gestor e influências do macro ambiente é que vão determinar a possibilidade maior ou menor de uma recomendação de auditoria ser implementada.

Apresentamos, a seguir, com base nos estudos de casos analisados, quadro que compara as expectativas de sucesso de implementação de uma determinada recomendação de auditoria, frente a atitude adotada pelo gestor, com as influências do macroambiente.

Quadro 07 - Expectativas de sucesso de implementação de uma recomendação de auditoria, frente a atitude adotada pelo gestor e com as influências do macro ambiente.

Quando as recomendações da auditoria estão na linha de interesses do auditado	Perspectiva alta de efetivação
Quando as recomendações da auditoria não estão na linha de interesses do auditado, entretanto, não apresentam dificuldade para implementação	Perspectiva razoável de efetivação
Quando as recomendações da auditoria não estão na linha de interesses do auditado, e apresentam dificuldade para implementação	Dificuldade para efetivação
Quando as recomendações da auditoria estão em linha diferente dos interesses do auditado	Perspectiva baixa de efetivação

Esse quadro sintetiza essa análise da pesquisa e a perspectiva de efetivação da recomendação. Entretanto, um outro fator deve ser considerado, o grau de incremento que tal recomendação irá provocar na organização auditada.

Cabe ressaltar que, em qualquer espécie de auditoria, o não atendimento de recomendação do Tribunal de Contas coloca o gestor passível de multa e sanções previstas na legislação.

No caso analisado, de auditoria de natureza operacional, observamos que a possibilidade de sanção ao gestor é mais um instrumento do controle externo para que suas recomendações sejam atendidas, entretanto, não garante a efetividade na implementação das mesmas.

## CONCLUSÃO

---

Através da pesquisa bibliográfica, verificamos que a atividade da auditoria é bem antiga, na história da humanidade. Não se pode precisar exatamente a sua origem, entretanto os autores especulam que a auditoria, como ela é concebida na atualidade, surgiu a partir do momento em que terceiros começaram a analisar e emitir opinião independente sobre registros contábeis ou financeiros.

A auditoria evoluiu através dos tempos, como comentado no Capítulo I, inicialmente com o objetivo de detectar fraudes. No final do século XX, já com outro enfoque, a Intosai assim classificou essa técnica:

- Auditoria de Regularidade – financeira e de cumprimento legal;
- Auditoria de Gestão (de amplo escopo) – avaliação sob os critérios de economia, eficiência e eficácia.

Nos anos 70, surge a Auditoria Integrada, no Canadá, que seria a execução conjunta da auditoria de regularidade e de gestão. Recentemente, a atividade de auditoria passa pela maior crise da história. Uma das potentes corporações dessa área, a Arthur Andersen, fecha as suas portas após escândalos financeiros que envolveram falhas da auditoria. A auditoria privada reviu suas estratégias e aparentemente está superando essa crise.

Na última década, a auditoria tem passado a se preocupar principalmente com as questões da qualidade, da ética e do meio ambiente. Começa a surgir a idéia de uma “auditoria global” para se adequar a um mundo moderno. As instituições superiores de auditoria públicas sentem a necessidade de dar um retorno maior à sociedade. A auditoria pública precisa adicionar qualidade ao auditado.



É nesse contexto que está inserido o nosso tema principal: **Que fatores colaboram para tornar eficaz uma auditoria externa, de verificação da gestão, na área pública ?**

Para questionar acerca deste tema, analisamos um caso, a Auditoria da Receita Pública do Estado da Bahia, realizada por equipes de auditores do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, entre janeiro de 2000 e maio de 2003. Neste período foram executadas nove auditorias no âmbito da Receita Pública, consideramos esse conjunto de auditorias como um único objeto. A Auditoria da Receita Pública, composta pelos trabalhos descritos no Quadro 06, foi, então, escolhida como caso para estudo, principalmente pelo fato de ter tido uma seqüência no tempo (2000, 2001, 2002 ...), indispensável para auxiliar no estudo da questão central.

Iniciamos a nossa observação tomando como referência o planejamento institucional da organização, para a execução de auditorias deste tipo: operacionais, ou de gestão, como se queira denominar. Verificamos como é importante o desenho institucional da organização, de forma a facilitar a execução da auditoria de gestão, tendo em vista que o Tribunal de Contas tem outras atividades constitucionais, como o exame anual das contas dos gestores públicos, que demanda uma gama muito grande de horas de auditoria. No caso estudado, a prioridade que foi dada à Auditoria da Receita, no exercício de 2000, foi importante para a implantação e consolidação deste tipo de auditoria no Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

A partir daí, observamos o processo da auditoria (planejamento, execução, relatório e acompanhamento).

No primeiro exercício, ano de 2000, a equipe tomou como parâmetro o Manual de Auditoria do TCE, da época, que na verdade era uma compilação da doutrina americana e canadense, principalmente desta última. A melhor doutrina disponível no mundo em termos de técnica de auditoria estava à disposição da equipe. A quantidade de treinamento e o nível de experiência em técnicas de auditoria variava de indivíduo para indivíduo (a primeira equipe contava com seis técnicos e um gerente de auditoria).

Estes dois itens - treinamento e experiência - mostraram-se durante a observação como componentes facilitadores na aplicação das técnicas de auditoria. Não foi escopo da nossa observação um exame mais detalhado acerca deste tópico.

Se o conhecimento de técnicas de auditoria e a disponibilização de suporte nessa questão não era problema, por outro lado, a equipe não conhecia o mérito do trabalho: a área tributária (principal item da receita pública). Foi utilizada, à risca, a metodologia de auditoria do TCE, buscou-se através de análise e exames um conhecimento e compreensão do objeto auditado, paralelamente, a equipe participou de um curso na área tributária.

Neste primeiro exercício foi realizado um planejamento de curto e longo prazo (para 2000 e 2001), priorizando a área de receita tributária. Como resultado dos exames, foi elaborado um relatório de auditoria, exaustivamente discutido com os gestores. As técnicas da execução dessa auditoria e a forma como foi conduzida a elaboração do relatório seguiram, principalmente os princípios da metodologia canadense. Esse primeiro relatório, com duas dezenas de recomendações, constituiu-se em um diagnóstico da receita tributária, na época.

A Secretaria da Fazenda, em conjunto com a auditoria, preparou um Plano de Ação com os seguintes elementos: Ponto de auditoria (falha detectada);

Recomendação da auditoria; Ação da Sefaz para sanar o ponto; Data prevista para esse saneamento. Esse plano constituiu-se em instrumento fundamental para o acompanhamento da auditoria.

No ano seguinte, foi realizada a Auditoria da Receita, exercício de 2001, com o acompanhamento da auditoria anterior, além de incluir algumas novas áreas de exame, pois, a fase de acompanhamento que se inicia logo após a emissão do relatório de auditoria, tem sua seqüência até o transcurso da auditoria subsequente. Observou-se que parte das recomendações foram atendidas e os pontos (falhas) sanados, parte foram parcialmente sanados e parte não foram sanados.

As doutrinas mais modernas, citadas nesta dissertação, indicam que a auditoria, além de fiscalização (financeira, legal) buscam avaliar programas e entidades públicas, sob o critério da economia, eficiência e eficácia, elaborando diagnósticos e emitindo recomendações. Assim, essa desenhada auditoria só será também eficaz se conseguir agregar valor ao objeto auditado. Seria inconcebível que a auditoria que avalia eficácia de terceiros não estivesse também submetida a essa avaliação. O Princípio constitucional da Eficiência vale também, para os órgão de controle externo.

Na ausência de indicadores sistemáticos e estruturados para medir a eficiência ou eficácia da auditoria (é uma questão ainda em fase de consolidação) a auditoria da receita tabulou o resultado do acompanhamento entre: pontos sanados pela Sefaz, parcialmente sanados e não sanados. No andamento da auditoria, a maior quantidade de pontos sanados tende a determinar maior incremento de qualidade no órgão auditado, o que é positivo para a auditoria, que participou desse processo.

A auditoria da receita, exercício de 2003, foi semelhante a de 2002: acompanhamento do trabalho anterior além de exame de novas áreas. Entretanto observou-se algumas peculiaridades.

- Aquelas recomendações que estavam na mesma linha de ação do gestor eram mais facilmente atendidas, exemplo, recomendações no sentido de melhorar a eficiência do combate a sonegação.
- Em outro extremo, aquelas recomendações que não estavam na mesma linha de ação do gestor eram rechaçadas pelo mesmo, exemplo, a forma de tratar a renúncia de receita com incentivo fiscal.
- Observamos que pontos que o gestor inicialmente concordou com a auditoria, eventualmente, posteriormente, veio a mudar de opinião, discordando.
- Inicialmente, o gestor tende a concordar com a auditoria e apresentar planos para o saneamento de falhas, entretanto, quando ocorre uma continuidade do acompanhamento, como neste caso da auditoria da receita, é que fica evidente a real disposição, ou não, do auditado em sanar as falhas.

As observações apresentadas neste trabalho, até pelo fato de terem se pautado em estudo de um caso, mesmo que representativo, não encerram ou concluem qualquer questão, pelo contrário servem de elemento para discussão de um tema tão complexo como este: auditoria, controle externo da administração pública, efetividade da auditoria, entretanto, respondendo a questão da pesquisa.

Observou-se, no caso analisado, que a eficácia da auditoria não é uma razão direta da qualidade da auditoria. Em um estudo simplificado poder-se-ia

dizer que as recomendações emitidas em decorrência de uma auditoria operacional, na área pública, quando realizada em consonância com as normas e princípios modernamente adotados, por equipe multidisciplinar e com competência adequada ao escopo e tipo do exame, trazia todos os requisitos para serem implementadas, colaborando para o incremento da eficácia do ente auditado.

Poderia se concluir que o processo da auditoria sendo eficiente e produzindo boas recomendações seria o pré-requisito para a eficácia da auditoria. Entretanto, o resultado da nossa pesquisa mostrou que a questão não é tão simples assim.

Os citados pré-requisitos são indispensáveis para a obtenção da eficácia da auditoria, entretanto, o confronto entre recomendação da auditoria, atitude do gestor e influências do macro ambiente é que vão determinar a possibilidade maior ou menor de uma recomendação de auditoria operacional ser implementada eficazmente.

Apresentamos, neste trabalho, com base no estudo de caso analisado, quadro que compara as expectativas de sucesso de implementação de uma determinada recomendação de auditoria operacional, frente a atitude adotada pelo gestor, com as influências do macro ambiente.

## REFERÊNCIAS

---

ARAÚJO, Inaldo. Introdução à Auditoria Operacional. 1. Ed. Salvador: FGV Editora, 2001. P. 37.

\_\_\_\_\_. Introdução à Auditoria. 1. Ed. Salvador 1998. P. 108.

ATTIE, William. Auditoria conceitos e aplicações. 3 ed. São Paulo: Ed. Atlas. 2000 p.25.

BARROS, Eliane Meira de Oliveira. Simpósio sobre Auditoria Governamental. Brasília

BRAGA, Antonio Geraldo. Auditoria de Gestão. In: I Encontro Técnico. Anais... Salvador, TCE, 1991, p. 101.

\_\_\_\_\_. Sociometria da Auditoria. In: II Encontro Técnico. Anais... Salvador, TCE, 1993.

BRASIL. Constituição Federal. 1988.

BAHIA. Lei Complementar n.º 05, de 04/12/91. Salvador.

DENISTON, O. L.. Evaluation of Program Effectiveness and Program Efficiency, em Lyden e Miller eds., Planning, Programming, Budgeting, 1970, p. 157.

Diretrizes para uma Gestão Inovadora no Biênio 2000/2001. Salvador:TCE, 2000. 43 p.

DRUCKER, Peter. Introdução à Administração. 3 ed. São Paulo: Pioneira, 2002, p.40.

FORNAZIERI, Lívio Mário. Revista do TCM de São Paulo, n.º 5, 2002.

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil. 3ª ed. São Paulo: Ed. Atlas SP, 2000. p. 24.

Gabinete do Auditor Geral do Canadá. <http://www.enap.gov.br/>. Acesso em: 01. set. 2003.

HALLER, Edward J. et alli. Op. cit. p. 69.

NEUWIRTH, Paul D. e LEVY, John F. Cashin's Handbook for Auditors. Second Edition, Mcgraw – Hill Book Company, 1986, p. 10-15.

ROWE, Edward. R. El Desafío de la Auditoria Integral Gubernamental. Anais do I Congresso Internacional de Auditoria Integral. México, 1996, p. 39.

SANDRONI, Paulo. Novo Dicionário de Economia. São Paulo: Best Seller, 1989, p.72.

SFC/MF – Secretaria Federal de Controle. Conceito, Objetivo e Metodologia de Trabalho de Auditoria Operacional. Grupo de Trabalho, Brasília, 1996, p. 04.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de Auditoria de Desempenho. Brasília: BTCU/29, Abril, 1998, p. 28.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. <http://www.tcu.gov.br/>. Acesso em: 24.jan.2004