

Auditoria de Gestão - Uma Forma Eficaz de Promoção da *Accountability*

Autoria: Arlindo Carvalho Rocha

RESUMO

Este artigo dedica-se a demonstrar o que vem a ser a Auditoria de Gestão, não só conceituando-a e mostrando o seu alcance e abrangência como instrumento de revisão, avaliação e responsabilização das atividades governamentais, mas também detalhando os níveis de informações que podem ser produzidas e as modalidades que configuram a sua utilização, além de mostrá-la como uma complementação da auditoria tradicional e não como a sua substituta. Com isso espera-se ter claro o que é a Auditoria de Gestão de modo a fundamentar e objetivar a discussão de que é possível mudar a forma de atuação dos órgãos tradicionais de controle administrativo das atividades governamentais levando-os à prática efetiva da *accountability* democrática, por intermédio da adoção dos métodos e técnicas que caracterizam esse tipo de auditoria.

1. INTRODUÇÃO

Uma das questões que vem ganhando destaque na discussão sobre a qualidade das sociedades democráticas modernas é a *accountability*, ou seja, o direito que cada cidadão tem de saber sobre o desempenho de seus governantes e a “obrigação” desses governantes de prestarem contas de suas ações, não só explicitando as políticas e objetivos adotados, como também a forma como os recursos públicos foram empregados e os resultados alcançados.

A *accountability* assim entendida, no entanto, não tem recebido a devida atenção por parte dos órgãos dedicados ao controle institucional das atividades governamentais no Brasil. Embora seja sabido que os tribunais de contas brasileiros têm possibilidades reais de promover a *accountability*, não só pela sua própria posição de independência em relação aos Poderes, mas, e principalmente, pelas amplas atribuições que lhes foram outorgadas pela Constituição de 1988, essa não é a realidade. Por outro lado, é fato que o controle, entendido como o conjunto de atividades de revisão com vistas à avaliação e responsabilização permanente da ação dos agentes públicos, dispõe da Auditoria de Gestão (AG), consubstanciada em novos métodos e técnicas de avaliação da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade das ações de governo, que está à disposição de quem a queira usar.

Portanto, ao se admitir que embora os instrumentos que permitem a promoção da *accountability* se encontrem disponíveis para os tribunais de contas e que estes contem com a independência e as atribuições que lhes permitem promovê-la, não parece lógico que tal não aconteça. Mas não acontece. E não acontece porque a maioria desses órgãos limita-se a uma atuação focada nos padrões tradicionais de controle, restritos à verificação da conformidade/legalidade das despesas públicas (a denominada auditoria tradicional), conforme demonstra pesquisa recente conduzida junto aos tribunais de contas estaduais brasileiros (BARROS, 2000). E mais importante. Ao se distanciarem da *accountability*, os tribunais de contas enfraquecem a sua relação com a sociedade, na medida em que perdem legitimidade como órgãos efetivos e importantes de controle institucional das atividades governamentais (SANTOS, 2002).

Mas como solucionar esse impasse? como promover as mudanças necessárias na forma de atuação dos tribunais de contas, de modo a criar as condições necessárias para atuarem como promotores legítimos, ainda que não os únicos, da *accountability*? E mais importante: como essa mudança pode ocorrer sem causar a sua desestruturação?

A solução desse impasse passa pela idéia de que a implantação da AG é a forma mais pragmática e menos traumática de levar os tribunais de contas, e não só eles, mas de um modo geral a todos os órgãos de controle administrativo do Estado, a conformar a sua atuação à efetiva realização da *accountability*. E tal acontece pelas próprias características metodológico-operacionais da AG, as quais, pelas suas semelhanças e complementaridade em relação à auditoria tradicional, facilitam a sua assimilação e adoção pelos executores dessa última.

Nesse sentido e à luz dessas considerações preliminares, justifica-se a pertinência de um trabalho acadêmico que se propõe a explicitar no que a AG se constitui, levando em conta a realidade brasileira, de tal forma que se possa objetivar, a partir desse conhecimento, uma futura discussão da efetiva possibilidade de realização da *accountability* pelos órgãos de controle.

Para tanto, o entendimento do que é a AG organiza-se no presente trabalho em seis partes principais, além desta introdução. Assim, na segunda parte discute-se o conceito da *accountability* como forma de responsabilização democrática dos agentes públicos e como a AG se enquadra nesse contexto.

A terceira parte apresenta o modelo de controle da atividade pública adotado no Brasil, caracterizando as suas três instâncias formais; política, judiciária e administrativa e discutindo mais profundamente esta última.

A quarta parte do trabalho trata da conceituação de AG, apresentando os elementos representativos desse tipo de auditoria: economia, eficiência, eficácia e efetividade, e explicitando qual o significado que cada um assume.

Apontar e correlacionar os níveis de informações produzidos pela AG com as modalidades que lhes são próprias – de desempenho e de resultados – é o objetivo da quinta parte do texto.

O foco da sexta parte se fixa nas diferenças e na complementaridade entre a auditoria tradicional e a AG, fazendo uma rápida comparação entre elas, destacando as semelhanças metodológicas e enfatizando as diferenças de abrangência e objetivos.

Finalmente, na Conclusão apontamos os desafios que a implementação da AG impõem.

2. A ACCOUNTABILITY E A AUDITORIA DE GESTÃO

O significado do termo *accountability* tem gerado muita controvérsia no Brasil. A inexistência de tradução para o português e, principalmente, a ausência de significação dessa expressão na realidade brasileira leva a uma dificuldade adicional ao se tentar abordar o tema (CAMPOS, 1990).

Sem entrar no mérito da discussão de por que tal fenômeno acontece, é fato a necessidade de se conceituar a *accountability*. Primeiro para saber-se do que se esta falando ao usar a expressão. Depois para facilitar a comunicação, na medida em que se pode usar o termo na sua forma original sem que isso venha a causar maiores problemas de interpretação. Nesse sentido, é válido se apresentar o pensamento de alguns autores sobre o assunto.

A *accountability* “diz respeito à capacidade que os constituintes têm de impor sanções aos governantes, notadamente reconduzindo ao cargo aqueles que se desincumbem bem de sua missão e destituindo os que possuem desempenho insatisfatório” e o seu exercício se dá mediante o “controle que os poderes estabelecidos exercem uns sobre os outros (*accountability* horizontal), mas, sobretudo, à necessidade que os representantes têm de

prestar contas e submeter-se ao veredicto da população (*accountability* vertical)” (MIGUEL, 2005).

Já Abrucio e Loureiro definem *accountability* como “a construção de mecanismos institucionais por meio dos quais os governantes são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados” e propõem sua classificação em três formas: processo eleitoral, controle institucional durante o mandato e regras estatais intertemporais. E completam que a *accountability* durante o mandato pode ser realizada “pelo controle administrativo das ações estatais”. (ABRUCIO, 2004).

Nessa mesma linha, na opinião de O’Donnell, *accountability* pode ser entendida como a “responsabilização democrática dos agentes públicos” que reúne dois mecanismos: *accountability* vertical, na qual a sociedade controla de forma ascendente os governantes (mediante o voto em representantes, os plebiscitos e os conselhos de usuários de serviços públicos, entre outros mecanismos) e *accountability* horizontal, definida como aquela que se efetiva mediante “a fiscalização mútua entre os poderes (*checks and balances*) ou por meio de outras agências governamentais que monitoram o poder público, tais como os tribunais de contas brasileiros” (apud ABRUCIO, 2004).

Mas independentemente da “direção” (vertical ou horizontal) que se pretenda para a *accountability*, é condição necessária, ainda que não suficiente, para que ela ocorra, que as informações sobre a atuação governamental estejam disponíveis para que todos saibam, legisladores, governo, sociedade, cidadãos e os próprios gestores públicos, se: (1) os recursos governamentais são utilizados apropriadamente e os gastos efetuados de acordo com as leis e regulamentos, (2) os programas e projetos governamentais são conduzidos de acordo com seus objetivos e efeitos desejados, e (3) os serviços governamentais seguem os princípios da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade. (GAO, 2003).

No entanto, ao observar-se a realidade brasileira, verifica-se que tanto os mecanismos de *accountability* vertical quanto os de *accountability* horizontal não só existem como são utilizados regularmente. O que parece acontecer, de fato, é que a maneira como esses mecanismos são utilizados não conduzem ao exercício pleno da *accountability*. Daí poder-se imaginar que um dos aspectos que estão contribuindo para essa situação, ainda que certamente não o único, é a falta de informações sobre o desempenho dos governantes, ao menos no que se refere às suas ações como gestores públicos. Mas é fato que a existência dessas informações permitiriam aos cidadãos, e por conseqüência aos eleitores, formar um quadro referencial que os ajude a consolidar as suas opiniões sobre os seus governantes (ABRUCIO, 2004).

De todo o modo, não interessa aqui discutir tais questões, mas apenas partir desse ponto para estabelecer um conceito para a *accountability* que enquadre a perspectiva institucional do controle administrativo da ação governamental e da conseqüente prestação de contas dos gestores públicos (*accountability* horizontal). Nesse sentido pode-se entender a *accountability* como a responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da conformidade/legalidade, mas também da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade. Essa conceituação, embora não esgote as possibilidades de significação do termo, serve para expressar o que se pretende exprimir por *accountability* no contexto deste trabalho.

Por outro lado, aceita a condição necessária da produção de informações, a questão que se impõe é saber quem pode ou deve produzir e fornecer tais informações. A resposta mais óbvia aponta para os órgãos formais de controle, mormente aquelas dedicadas ao Controle Externo, os quais, como já afirmado, pela sua própria posição de independência em relação aos Poderes, possuem as condições de exercer tal papel.

No entanto, a existência de órgãos de controle independentes não significa, por si só, que as informações necessárias sobre a atuação governamental sejam produzidas e, ademais,

venham a estar disponíveis. A inferência aqui, pressupondo-se que essa seja realmente a intenção, é que tal só acontecerá se esses órgãos utilizarem-se de métodos e técnicas que levem à efetiva e sistemática avaliação das ações governamentais. Em primeiro lugar, com vistas à responsabilização institucional dos gestores públicos, que é a sua função principal, ao menos do ponto de vista legal. Em segundo, exatamente para gerar e divulgar as informações necessárias à formação do quadro referencial sobre a atuação desses gestores e do próprio governo.

É nesse contexto a AG, com seus novos métodos e técnicas, tem se mostrado uma poderosa ferramenta de análise e avaliação da ação governamental, de tal forma que na experiência mundial os órgãos que já a adotaram “vêm se destacando como órgãos fundamentais para garantir a chamada *accountability* democrática” (GOMES, 2002). Não é a toa, portanto, que, como bem salientam Abrúcio e Loureiro:

“A utilização de mecanismos de controle de resultados da administração pública é uma das maiores novidades em termos de *accountability* democrática. [...] O novo aqui nem tanto são os atores que fiscalizam, e sim o que se procura fiscalizar. Nessa nova modalidade, os governantes eleitos e os burocratas serão avaliados substancialmente pelo cumprimento das metas propostas.” (ABRUCIO, 2004, p. 84)

A perfeita compreensão do potencial da AG como um instrumento de promoção da *accountability* no contexto da atuação do controle institucional no Brasil, no entanto, requer que se conheça e entenda como esse controle é exercido. E dentro do controle institucional, como se realiza o controle administrativo, pois é nessa arena que as condições para a realização da *accountability* se potencializam.

3. O CONTROLE INSTITUCIONAL DA ATIVIDADE PÚBLICA

A atividade pública, no Brasil, se pauta pelo Direito Administrativo que conceitua o controle como “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outra” (MEIRELLES, 1996). Assim, o arcabouço legal vigente no Brasil abriga três instâncias de controle no interior da estrutura do Estado: o controle político; o controle judiciário; e o controle administrativo.

O controle político em sentido amplo pode ser interpretado como aquele exercido pelas instituições políticas sobre os atos dos administradores públicos. Em uma análise mais restritiva pode ser classificado como o controle exercido pela sociedade representada pelos seus eleitos sobre os atos dos administradores públicos, eleitos ou não.

A idéia do controle político dos órgãos de representação da sociedade sobre as ações dos administradores públicos está contemplada na construção das democracias contemporâneas, e tem no orçamento o seu mais tradicional instrumento cujos fundamentos remontam ao século XI, com a famosa Magna Carta inglesa outorgada em 1217 pelo Rei João Sem Terra (GIACOMONI, 2005). Esse controle caracteriza-se pelo seu caráter eminentemente político, “indiferente aos direitos individuais dos administradores, mas objetivando os superiores interesses do Estado e da comunidade” (MEIRELLES, 1996).

O controle judiciário, por sua vez, exercido privativamente pelo Poder Judiciário sobre os atos da administração, tem suas origens na tripartição dos poderes, prevista por Montesquieu no século XVIII e adotada por todas as constituições liberais a partir do século XIX. A idéia de pesos e contrapesos (*checks and balances*) na regulação e limitação dos poderes coloca o Poder Judiciário como peça central neste sistema.

Esse controle é exercido “*a posteriori*, unicamente de legalidade, por restrito à verificação da conformidade do ato com a norma legal que o rege”, e objetiva, principalmente, assegurar os direitos e garantias individuais e coletivas na medida em que visa impor a observância da lei nas relações dos indivíduos ou da coletividade nas suas

relações com a administração ou, ainda, proteger o interesse e o patrimônio público eventualmente lesado por essa mesma administração (MEIRELLES, 1996). Diferentemente dos demais, o controle judiciário depende, para que a sua ação se exerça, de motivação em cada caso concreto apresentada pela parte que se julgue prejudicada.

Já o controle administrativo resume a essência do significado do termo original francês *contrôle* e “deriva do poder-dever de autotutela que a Administração tem sobre seus próprios atos e agentes.” (MEIRELLES, 1996). Em sentido amplo, esse controle pode ser entendido como a atividade de revisão das ações governamentais com vistas à avaliação e à responsabilização permanente dos gestores públicos que é exercida mediante a atuação de órgãos controladores situados dentro da estrutura burocrática que pratica as ações, Controle Interno, ou fora dessa estrutura, Controle Externo, sendo este último prerrogativa constitucional do Poder Legislativo e exercido pelos tribunais de contas.

Os dois modelos clássicos para o exercício do Controle Externo são os que tem como base da sua estruturação os tribunais de contas por um lado, e os que adotam as controladorias, por outro, cada qual com características e peculiaridades próprias e desenvolvidos para responder aos problemas de controle sob condições e realidades distintas, a exemplo da Austrália, Canadá, Nova Zelândia e Estados Unidos, que adotam o modelo de controladorias, e Alemanha, Espanha, França, Portugal e o próprio Brasil que adotam o modelo de tribunais de contas.

O primeiro modelo, baseado nos tribunais de contas, possui características que são próprias do Poder Judiciário e que se manifestam com maior ou menor intensidade, dependendo do arcabouço jurídico do país que o abriga, mas que se revelam, de um modo geral, na atribuição de julgar as contas dos administradores públicos e aplicar-lhes sanções, o que, por si só, lhes aumenta significativamente o poder de atuação.

Esse modelo fundamenta-se no processo decisório centrado em colegiados, na vitaliciedade dos seus membros, na autoridade jurisdicional (na instância administrativa), na autoridade coercitiva/normativa e no grande grau de autonomia frente aos Poderes. Na sua atuação predominam procedimentos de fiscalização formais e eminentemente legalistas.

O segundo modelo, que tem por base as controladorias (ou auditorias gerais), possui características diversas das dos tribunais de contas, não tendo competência de julgar contas dos administradores públicos. Caracteriza-se por uma estrutura eminentemente executiva com processo decisório monocrático, que exerce o controle de forma opinativa ou consultiva. Como as controladorias são normalmente destituídas de poder coercitivo, a sua atuação se dá pela vinculação a um dos Poderes (normalmente o Legislativo), a quem cabe tomar as providências necessárias em relação aos fatos e situações apontados nas respectivas revisões e avaliações. Ademais, destacam-se pelo uso de técnicas e procedimentos mais dinâmicos e menos formais, próximos aos de empresas privadas de auditoria.

Tal conformação, como parece óbvio, favorece a que os tribunais passem a agir como um fim em si mesmos, consolidando, ademais, um intenso apego ao padrão tradicional de verificação da conformidade/legalidade, uma vez que esse padrão lhes garante uma atuação sem maiores contestações. Diferentemente dessa situação, as controladorias precisam se reinventar a cada momento, pois neste caso, como são avaliadas pelos respectivos parlamentos e pelos próprios auditados a cada auditoria que realizam, não podem se acomodar em determinado padrão de atuação. Não é outro o motivo, aliás, por que as grandes evoluções nas técnicas de auditoria e, mesmo no estabelecimento de novos padrões de avaliação das atividades governamentais, são oriundas dos países que adotam o modelo de controladoria, notadamente Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e Reino Unido, entre outros (BARROS, 2000; SANTOS, 2001).

Surge, aqui, uma questão de fundo que, embora fora do escopo do presente trabalho, merece uma rápida reflexão, quanto mais não seja para indicar um bom filão para uma análise

mais profunda, e que se manifestou no decorrer das discussões da revisão constitucional de 1998, sobre a possibilidade de extinguir os tribunais de contas substituindo-os por controladorias. Essa mudança, que por pouco não foi consagrada na Constituição, no entanto, teria sido um erro. No Brasil não se tem nem tradição parlamentar nem cultura de *accountability* que permitam antever conseqüências da ação de uma controladoria. Por melhor estruturada que possa ser, para que a sua ação produza efeito prático depende das decisões do Poder ao qual está vinculada ao qual caberia tomar as medidas punitivas necessárias, dado que, como já visto, as controladorias são destituídas de poder coercitivo. E é exatamente nesse ponto que o modelo é frágil, como bem o demonstra a farta documentação à disposição nos anais dos Legislativos dos diversos entes federativos, nos processos de julgamento das contas prestadas pelos chefes dos respectivos Poderes Executivos. Nesses casos, os tribunais de contas agem como se controladorias fossem, pois apenas produzem um parecer prévio que serve de base para o julgamento pelos Legislativos. Já estes, passam anos sem julgá-las e, muitas vezes sequer as julgam, simplesmente arquivando-as, outras vezes julgam-nas de acordo com as conveniências políticas de momento, deixando de lado a essência da *accountability* (SANTOS, 2002; ABRUCIO, 2004).

De qualquer forma, quis o constituinte revisional manter o modelo vigente. Portanto, o que se discute não é mudar o modelo e sim a forma de atuação dos órgãos de controle, abandonando a postura tradicional da verificação da conformidade/legalidade, que embora importante, não mais legitimam a ação desses órgãos aos olhos da sociedade e adotando uma nova postura avaliativa mais consentânea com as demandas e necessidades dessa sociedade (SANTOS, 2002).

É fato que não importa ao cidadão comum se na oferta dos serviços públicos os trâmites formais foram seguidos ou se os respectivos processos guardam conformidade com as normas, o que lhe interessa, realmente, é que o serviço seja de boa qualidade e o seu custo razoável, coisas que padrão tradicional de avaliação da conformidade/legalidade não pode garantir (CAMPOS, 1990; SILVA, 2002).

Inegável reconhecer que o próprio constituinte já previa, de alguma forma, à época da elaboração da Constituição Federal, essa necessidade, haja vista o artigo 71 da Constituição Federal determinar que “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União” e mais adiante, no inciso IV do mesmo artigo, atribuir ao TCU a competência para realizar “inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial” (BRASIL, 1988).

Portanto, é da essência deste artigo afirmar que a implantação da AG, pelas suas próprias características metodológico-operacionais, é a forma mais pragmática e menos traumática de levar os órgãos que exercem o controle administrativo (interno e externo) a mudar a sua forma de atuação, levando-os à prática efetiva da *accountability*. Essa idéia encontra eco na análise de Barzelay (2002) de que a forma pela qual os órgãos de controle venham a lidar “com a institucionalização da auditoria de desempenho muito provavelmente terá um efeito significativo sobre a escala e a distribuição das atividades de revisão na esfera governamental. Tais reações tenderão a delinear o modo de operação e o impacto dos sistemas governamentais de responsabilização e prestação de contas (*accountability*)”.

A discussão objetiva em torno dessa idéia no âmbito do modelo brasileiro, no entanto, só é possível na medida em que se tenha clareza do que vem a ser a AG. Nesse sentido, o que se propõe a seguir é o discutir o conceito da AG. Para tanto, apresentam-se os quatro elementos fundamentais que a constituem (economia, eficiência, eficácia e efetividade) e explicita-se qual o significado que cada um assume nesse tipo de auditoria, além de apontar e correlacionar os níveis de informações produzidos com as suas duas modalidades: de desempenho e de resultados.

4. O CONCEITO DE AUDITORIA DA GESTÃO

De um modo geral, a designação predominante nos países anglo-saxões é a de auditoria de desempenho (*Performance Auditing*) enquanto que nos países de línguas neolatinas predomina a de Auditoria de Gestão (*Auditoria de Gestión*), à qual é adotada neste trabalho sob o argumento de que é a que melhor abrange o significado desse tipo de auditoria.

A auditoria é entendida como a ferramenta por excelência da atividade de controle, pois se caracteriza como um instrumento “superposto à relação atribuição de responsabilidade – obrigação de prestar contas” (MOTA, 1989).

Já o termo gestão, segundo o dicionário Aurélio significa o “ato de gerir; gerência, administração” ou a administração dos “negócios públicos” quando levado ao âmbito da Administração Pública. Decorre daí ter-se a expressão “Auditoria de Gestão” significando um instrumento próprio da atividade de controle que se pretende adequado à avaliação da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade com vistas à responsabilização dos administradores públicos por seus atos. E esse significado representa, em essência, a própria idéia da *accountability* e, portanto, exprime com precisão a idéia da AG como um instrumento adequado à promoção da *accountability*.

Cabe esclarecer, no entanto, que a denominação que vem predominando nos últimos anos junto aos órgãos de controle é a de “Auditoria de Natureza Operacional”, adotada pelo Tribunal de Contas da União em razão do dispositivo constitucional anteriormente citado (art. 71, IV), do qual o TCU não pode fugir sob pena de contestação da legalidade de suas fiscalizações.

Entretanto, para o entendimento deste artigo e a partir da análise do trabalho dos vários autores até aqui citados, a definição que caracteriza o que se entende por AG é aquela que a concebe como uma avaliação ampla, objetiva e sistemática da conformidade, economia, eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental.

A dificuldade dessa definição está na perfeita compreensão do exato significado dos termos economia, eficiência, eficácia e efetividade nela empregados, os quais, embora de conhecimento geral devem estar demarcados para evitar o surgimento de quaisquer dúvidas conceituais.

Assim, entende-se economia como a obtenção e/ou alocação dos recursos necessários a uma determinada ação, na forma, quantidades e períodos adequados e a um custo aceitável. Refere-se à capacidade dos gestores de obter e gerir adequadamente os recursos. Foca, fundamentalmente, a capacidade de gestão dos administradores e aplica-se, geralmente, na aquisição dos insumos necessários ao desenvolvimento das ações avaliadas (ROCHA, 1990; TCU, 2000; GAO, 2003). Como exemplo, tome-se um programa de governo que tenha como objetivo alfabetizar o equivalente a 25 % da população estimada de não alfabetizados do país nos cinco anos subseqüentes.

A primeira questão que se deve avaliar é se no início da implantação do programa os recursos necessários (financeiros, materiais, tecnológicos, humanos etc.) foram devidamente providenciados (adquiridos) e colocados à disposição do projeto nas épocas oportunas, sem atropelos ou atrasos e dentro das normas legais pertinentes. Se foram, houve um bom gerenciamento do projeto e sua execução foi econômica. Se não, provavelmente ocorreram atrasos, custos adicionais, esperas desnecessárias, eventuais irregularidades operacionais etc., e sua execução não foi, evidentemente, econômica.

A eficiência, por sua vez, mede a relação custo-benefício em relação à implementação da ação avaliada. Em outras palavras, é a capacidade de se obter a maior produção de bens e/ou serviços com a mínima utilização de insumos e, portanto, ao menor custo possível, sem que haja comprometimento da qualidade dos resultados. Refere-se à obtenção de níveis máximos de produção com níveis mínimos de recursos. Foca, fundamentalmente, a adequação do processo de produção, ou metodologia, ou tecnologia à consecução dos objetivos

pretendidos (ROCHA, 1990; TCU, 2000b; GAO, 2003).

No exemplo proposto acima, imagine-se que o programa tenha sido implantado e atingido as metas previstas, mas seu custo tenha sido muitas vezes maior do que aquele inicialmente previsto. Nesse caso, observa-se um exemplo típico de ineficiência do projeto, pois seus objetivos e metas foram realmente atingidos (houve, portanto eficácia) mas à custa de um volume excessivo, e provavelmente desnecessário, de recursos. Portanto, supondo-se que não tenha havido qualquer problema relativo aos aspectos de economia, é bastante provável que a metodologia e as tecnologias utilizadas tenham sido inadequadas ou mal dimensionadas (ou ambas) em relação às condições reais de realização do programa e/ou aos objetivos propostos.

Para melhor exemplificar basta que se imagine o programa de alfabetização concebido na forma de ensino a distância com base em aulas transmitidas via satélite e monitoramento local por intermédio de professores tutores. Iniciado o projeto, descobre-se que nem todos os municípios dispõem de antenas parabólicas para captação das aulas ou não existem na região pessoas capacitadas para exercer o papel de tutores, ou ainda, e muito pior, que o público alvo, dadas às suas condições de idade e saúde, não consegue enxergar ou ouvir adequadamente as aulas transmitidas pela televisão ou não se adapta a essa forma de transmissão das aulas. A solução desses problemas demanda tempo e dinheiro e, ainda que se consiga cumprir as metas programadas, o custo envolvido terá sido muito maior que o previsto, alterando para pior (ou mesmo invertendo) a relação custo-benefício do programa.

A eficácia procura identificar o grau em que os objetivos e metas inerentes à ação objeto da avaliação foram alcançadas e as causas que dificultaram ou impediram a plena consecução dessas metas e objetivos. Refere-se à consecução dos objetivos e das metas programados (independentemente dos efeitos produzidos). Foca, fundamentalmente, as causas que eventualmente tenham dificultado ou impedido a consecução dos respectivos objetivos e das metas. (ROCHA, 1990; TCU, 2000b; GAO, 2003).

Ainda com base no exemplo proposto anteriormente, admita-se que, passados os cinco anos previstos no programa de alfabetização, o governo buscasse verificar a eficácia da sua atuação. Se a quantidade de indivíduos alfabetizados fosse equivalente a 34 % da população estimada de não alfabetizados, o programa poderia ser considerado como sendo muito eficaz, pois superou as metas inicialmente previstas (evidentemente se tais metas tiverem sido projetadas de forma realista). Se, por outro lado, o percentual de indivíduos alfabetizados fosse equivalente, por hipótese, a 18% da população estimada de não alfabetizados, o programa não teria alcançado as metas previstas inicialmente, configurando um desvio (ineficácia) passível de análises e avaliações de forma não só a descobrir-se por que as metas previstas não foram alcançadas, como também a possibilitar as correções necessárias.

A efetividade, por fim, é um conceito mais amplo que busca avaliar os resultados advindos das ações implementadas, além de procurar avaliar se essas ações estão em consonância com as demandas e necessidades manifestadas pela sociedade. Refere-se aos efeitos e impactos causados por essas ações. Foca, fundamentalmente, os reais benefícios que as ações trarão para a sociedade (TCU, 2000b).

Do ponto de vista da formulação de políticas públicas, é necessário que todas as ações do governo estejam em sintonia com a hierarquização dos problemas e demandas da sociedade sob pena de aplicar de forma equivocada os recursos públicos. Se em determinado momento a sociedade prioriza o combate ao analfabetismo, a construção de um maior número de universidades não seria uma resposta adequada a essa demanda, porque o público alvo atingido seria de outra natureza. Por outro lado, a simples construção de mais escolas pode, também, não responder adequadamente a essa demanda, na medida em que o analfabetismo esteja concentrado na população adulta e esta seja territorialmente dispersa. Portanto a efetividade se dá não só no resultado de uma determinada ação, que pode ser um programa ou

projeto, mas, também, na consonância dessa ação com as demandas sociais.

A avaliação da efetividade, por sua vez, está associada a dois outros conceitos: efeito e impacto. O efeito é o resultado direto advindo da ação. O impacto, por sua vez, pode ser definido como os resultados indiretos advindos dessa mesma ação que se alinham no contexto maior das Políticas Públicas (TCU, 2000; GAO, 2003).

Voltando ao exemplo anterior, o efeito visível do programa foi a redução do número de analfabetos no país, em cinco anos, e não o incremento no número de alfabetizados, uma vez que o objetivo do programa foi a redução do número de analfabetos. Daí, ainda que o número de pessoas alfabetizadas tenha sido muito expressivo, se não houve redução da população de analfabetos, o programa terá sido não efetivo. Já o impacto do incremento na alfabetização da população poderia ser, por hipótese, o aumento de renda dos indivíduos e/ou da região pesquisada, uma vez que pessoas com maior nível de escolaridade obtêm, normalmente, maiores salários. Portanto, ainda que o efeito possa não ter sido atingido plenamente, o impacto foi positivo. Isso serve de alerta para o fato objetivo de que qualquer ação pública implementada produz efeitos e impactos, e esses podem ser negativos ainda que os efeitos das ações sejam positivos. Um exemplo bastante claro refere-se aos programas de fixação dos produtores no campo. Por intermédio de incentivos fiscais e facilidades de crédito são estabelecidas as condições para que os produtores se fixem e aumentem a produção. O efeito será, por hipótese, um aumento na produção e na renda. Mas um dos impactos poderá ser a contaminação dos mananciais de água pelo aumento do volume de dejetos animais.

Deve-se observar, entretanto, que a determinação dos efeitos e, principalmente, dos impactos de um programa ou projeto, é um desafio de difícil superação, pois, no momento em que se inicia a sua implantação, as condições dadas de muitos outros fatores ponderáveis sofrerão também algum tipo de modificação. Em outros termos; é difícil isolar os efeitos específicos de um projeto dos demais fatores ambientais. Por exemplo, se um dos objetivos de um programa de saneamento básico for a redução em 20% dos índices de mortalidade infantil em determinada região, seria necessário acompanhar anualmente os resultados alcançados, de forma a inferir se a eventual queda dos referidos índices deu-se somente em resposta ao programa ou se foi devida também a outros fatores independentes, como programas de saúde da família, de aleitamento materno, de atenção pré e pós natal, de merenda escolar etc. Nesse caso há que se estabelecer em quais proporções cada um desses fatores contribuiu para o total da redução dos índices.

Por fim, propondo-se um desfecho mais honroso para o programa referido nos exemplos anteriores, suponha-se que tenha atingido as metas previstas e o seu custo tenha permanecido dentro de padrões adequados. O programa terá sido eficiente? A resposta é sim, pois seu custo manteve-se dentro do previsto. Terá sido eficaz? A resposta também é sim. Ele atingiu os seus objetivos e as metas previstas. Mas nada nos garante que ele tenha sido efetivo, pois a par de todos os esforços, o percentual de analfabetos pode ter permanecido inalterado em função de incrementos não previstos no crescimento da população ou do aumento da evasão escolar.

Desta forma é possível que se encontrem programas e projetos ao mesmo tempo eficientes e ineficazes, ou ineficientes e eficazes, ou eficientes, eficazes e não efetivos, e assim por diante. O que se pode deduzir é que o fato de um programa ou projeto implantado que venha a atingir as metas previstas não significa, necessariamente, que o projeto é ótimo e que obteve pleno êxito. O êxito de um programa ou projeto está associado ao cumprimento dos aspectos inerentes à economia, à eficiência, à eficácia e à efetividade.

Mas a AG, embora seja uma avaliação ampla, objetiva e sistemática da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade da atuação governamental, não é um fim em si mesma. Ela só terá valor como uma ferramenta eficaz de promoção da *accountability* se servir ao propósito de oferecer à sociedade as informações necessárias à formação do quadro

referencial da atuação dos governos e governantes.

5. A AUDITORIA DE GESTÃO E OS NÍVEIS DE INFORMAÇÕES PRODUZIDOS

O controle das atividades governamentais para ser efetivo deve atender às necessidades de informações de todos os interessados, quais sejam, órgãos de controle, legisladores, governo, sociedade e os próprios agentes públicos (GAO, 2003). Nesse sentido, em um trabalho pioneiro do início da década de 1980, intitulado de “Auditoria Operacional”, elaborado pelo Instituto Latinoamericano de Ciências Fiscalizadoras – OLACIF (1981), já abordava essa questão e classificava a produção das informações em três níveis distintos: de exigência mínima, de desempenho e de resultados.

O nível de exigência mínima, como o próprio nome enfatiza, é o mínimo que se pode esperar em termos de informações referentes a determinada ação. Contempla o exame dos registros contábeis, das transações financeiras, dos controles e do cumprimento da legislação. Caracteriza-se por verificar se a legislação e as normas vigentes estão sendo cumpridas, se os registros financeiros, contábeis e operacionais são realizados adequadamente; e se os controles das operações existem e são confiáveis. É o nível que determina o escopo da auditoria tradicional.

O nível de desempenho ocupa-se da determinação da economia e da eficiência na utilização dos recursos necessários à ação e se esta é eficaz. Caracteriza-se por considerar, entre outras questões, se os recursos estão disponíveis no momento, na quantidade e na qualidade necessárias e suficientes; se foram consideradas outras alternativas que permitam atingir os mesmos resultados a um custo menor; se a criação ou incorporação de novas tecnologias poderia promover eventuais ganhos na produtividade; e se as metas e objetivos estabelecidos estão sendo cumpridos. É o primeiro nível de abrangência da AG.

Finalmente, o nível de resultados ocupa-se da avaliação dos resultados obtidos em confronto com os objetivos sociais que lhe são atribuídos. Caracteriza-se por considerar, basicamente, a avaliação dos efeitos e impactos que a ação produz na sociedade, e traduz a própria essência da AG.

Essa estratificação em níveis das informações produzidas, embora de formulação antiga, é ainda bastante atual e, além de mostrar a complexidade do controle da gestão pública, permite, com classificar o universo de abrangência da AG nas suas duas modalidades: de desempenho (também conhecida como de Auditoria de Desempenho Operacional) e a de resultados (algumas vezes denominada de Auditoria Social).

A AG na modalidade de desempenho tem como foco a análise da gestão da ação empreendida e se concentra na avaliação dos aspectos ligados à economia, à eficiência e à eficácia, e visa a produção de informações que atendam o nível de “desempenho”. Portanto, ocupa-se do processo de gestão organizacional avaliando a economia e a eficiência no uso dos recursos e se há eficácia na ação que os utiliza. Tome-se como exemplo um programa de melhoria da escolarização de nível superior da população de uma determinada região. Imagine-se que a escolaridade da população, ao início do programa, fosse de 5% de portadores de diploma de nível superior, e que, ao término do programa esse percentual tenha evoluído para 10%, porém ficando aquém do esperado, que era de 15%.

Para uma AG na modalidade de desempenho, o elemento-chave da investigação está na avaliação das causas determinantes da eventual não consecução das metas programadas. Já o objetivo primordial da AG na modalidade de resultados é examinar a efetividade da ação, principalmente quando a auditoria concentra-se em programas e projetos governamentais (TCU, 2000).

Portanto, enquanto a AG na modalidade de desempenho avalia os aspectos de economia, eficiência e eficácia de determinada ação, a AG na modalidade de resultados busca avaliar os efeitos e impactos produzidos por essa ação e se tais efeitos e impactos foram

previstos ou eram esperados.

Entre os aspectos a serem examinados numa AG na modalidade de resultados pode-se destacar, entre outros, a análise da concepção lógica da ação, como no caso de um projeto ou programa de governo, por exemplo; a adequação, relevância e consistência dos objetivos com as necessidades e demandas identificadas; os efeitos e impactos gerados; a qualidade e a quantidade desses efeitos etc.

No exemplo anterior, de um programa de melhoria da escolarização de nível superior da população de uma determinada região, se o focado sob a ótica da AG na modalidade de resultados, o elemento-chave não seria o desempenho quantitativo de quantos alunos foram formados (embora este seja importante), mas sim o desempenho qualitativo. No caso as atenções se voltariam no sentido de avaliar, por exemplo, se os beneficiários do programa obtiveram um nível de formação semelhante aos demais formados não participantes.

Em resumo; uma AG na modalidade de desempenho diferencia-se de uma AG na modalidade de resultados pela abordagem das suas análises e avaliações e pelo nível de informações que produz. Enquanto a primeira concentra-se nas ações e, portanto, é uma auditoria com foco basicamente interno à organização, a segunda concentra-se nos efeitos dessas ações, resultando numa auditoria com foco basicamente externo à organização. Daí que o objetivo da modalidade de desempenho é avaliar a ação em si, enquanto a modalidade de resultados busca avaliar as conseqüências das ações implementadas.

As auditorias de gestão nas modalidades de desempenho e de resultados podem, e na verdade devem, ser realizadas separadamente. A complexidade da realização de uma auditoria desse tipo, qualquer que seja a modalidade, consubstancia-se, principalmente, no prolongado tempo de planejamento e execução, geralmente não inferior a seis meses, na grande quantidade de informações a serem obtidas e analisadas, no tamanho e diversidade das equipes a serem formadas e na qualidade e abrangência do respectivo relatório. Nesse aspecto, não resta dúvida da conveniência da realização dessas modalidades de AG. Isso não significa, todavia, que devam ser desvinculadas. As informações produzidas em cada uma, quando tomadas em conjunto, proporcionam uma análise completa da atuação do ente auditado e, num espectro mais amplo, da própria ação governamental, principalmente quando se considera a efetividade das políticas públicas implantadas.

Nesse sentido, as duas modalidades da AG devem ser consideradas como um só conjunto (TCU 2000a) e a suas realizações, ainda que independentes, devem observar os mesmos objetivos gerais. Por outro lado, deve ficar claro, também, que a AG não é, e nem poderia ser, a sucedânea da auditoria tradicional, e sim a sua complementação. Na verdade, a AG é, de fato, uma etapa posterior e integrada à auditoria tradicional (ROCHA, 1990). É exatamente esse o argumento que é da essência deste artigo, como já salientado. Levando-se em conta que as características metodológico-operacionais da AG são perfeitamente identificadas com as da auditoria tradicional e que aquela é uma evolução desta, a sua adoção e implementação são facilitadas e simplificadas em razão da fácil assimilação dos seus métodos e técnicas pelos executores da auditoria tradicional.

Para consolidar essa percepção, no entanto, cabe fazer uma rápida abordagem da complementaridade entre sobre AG em relação à auditoria tradicional, destacando as suas semelhanças metodológicas e enfatizando as diferenças de abrangência e objetivos.

AS DIFERENÇAS E A COMPLEMENTARIEDADE ENTRE A AUDITORIA DE GESTÃO E A AUDITORIA TRADICIONAL

Não se pode afirmar que as atividades que hoje são vistas como próprias da AG sejam novas. Nova é a necessidade que se apresenta atualmente de buscar-se uma sistematização do estudo das ações que envolvem esse tipo de auditoria, pois ao se considerar o crescimento

físico e a complexidade das organizações, torna-se indispensável dar maior consistência ao trabalho dos auditores.

Sobre esse aspecto, um exemplo bastante significativo pode ser visto em um manual de auditoria de 1875 da empresa alemã KRUPP, fabricante de armamentos. Diz o referido manual:

“Os auditores deverão determinar se as leis, os contratos, as políticas e procedimentos estão sendo seguidas apropriadamente e se todas as transações comerciais foram realizadas de acordo com as políticas estabelecidas e com êxito. Em relação a isso, os auditores devem formular sugestões para melhorar os procedimentos e serviços existentes, críticas aos contratos com sugestões para melhorá-los, etc.” (in ILACIF, 1981, p. 30).

De qualquer forma, dado que a AG é uma evolução natural da auditoria tradicional, que deixa de ser especificamente contábil para tornar-se bem mais abrangente, acrescentando à verificação da legalidade/conformidade a avaliação da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade da atuação governamental, para que se possa melhor compreender o que é e quais os propósitos da AG, o melhor caminho é compará-la à auditoria tradicional.

Metodologicamente, não existem diferenças significativas em relação à realização de uma auditoria tradicional e de uma AG. Essas diferenças aparecem apenas quando se referencia a abrangência e os objetivos pretendidos em cada uma delas.

Genericamente, qualquer auditoria caracteriza-se pela realização de verificações e análises, objetivas e sistemáticas, das operações de uma determinada ação, cujos resultados serão posteriormente consubstanciados em um relatório.

A diferença básica entre a uma e outra está, como já salientado, na abrangência e nos objetivos pretendidos. Márcio Villas, um dos primeiros autores brasileiros a escrever sobre esse tipo de auditoria, ao tratar desse aspecto, afirma que enquanto na auditoria tradicional o objetivo está relacionado com a adequação das demonstrações financeiras, na AG as demonstrações financeiras servem apenas como instrumento do seu processo, visto que seu objetivo está vinculado à avaliação das atividades de uma entidade segundo os benefícios por ela produzidos (VILLAS, 1990).

A auditoria tradicional busca analisar as transações, contas, relatórios e balanços de um dado período; verificar o cumprimento das disposições legais e das normas e regulamentos; e verificar os sistemas internos de controle. Já a AG pretende analisar a organização e o seu planejamento, avaliar a como são utilizados os recursos humanos, materiais e financeiros; analisar o resultado das operações realizadas em relação aos objetivos pretendidos (ROCHA, 1990; VILLAS, 1990); e, ainda, avaliar os resultados e os impactos das ações implementadas (TCU, 2000b; GAO, 2003).

Assim, enquanto a auditoria tradicional limita a sua abrangência à área contábil-financeira, a AG estende-se por toda a organização. Enquanto a primeira objetiva, principalmente, verificar, a segunda pretende, principalmente, avaliar.

Portanto, não se pode, e nem se deve, falar em extinção ou morte da auditoria tradicional ou sua substituição pela AG, pois que ela é e continuará a ser importante no seu papel de avalista da legalidade e da conformidade da atuação dos gestores públicos. Isso não significa, por outro lado, que deva continuar reinando solitária no arsenal de métodos e técnicas utilizados pelos órgãos de controle, pois que as novas exigências de responsabilização e prestação de contas aí estão para dividir esse espaço. Na realidade, as semelhanças entre elas e o fato de serem vistas com complementares, o que de fato são, solidifica a idéia de que é possível mudar a forma de atuação dos órgãos de controle pela adoção da AG, levando-os à prática efetiva da *accountability*, sem que para isso seja necessário desestruturar o modelo de controle hoje existente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se viu ao longo do presente trabalho, a idéia de que a implantação da AG é a forma mais pragmática e menos traumática de levar os órgãos de controle administrativo a conformar a sua atuação à efetiva realização da *accountability*, assenta-se no fato de que essa forma de auditoria trás novos métodos e técnicas centradas nos conceitos de economia, eficiência, eficácia e efetividade e na idéia de que esses novos métodos e técnicas mudarão a forma de atuação desses órgãos sem, no entanto, desestruturá-los.

Da discussão dessa idéia surgiu, inicialmente, a necessidade de conceituar *accountability* como a responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da conformidade/legalidade, mas também da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.

A partir daí, fez-se uma abordagem do controle da atividade pública no Brasil, caracterizando as três instâncias formais desse controle: política, judiciária e administrativa. Aprofundou-se a discussão sobre o Controle Externo analisando-o a partir dos dois modelos adotados no mundo e fez-se uma breve comparação entre eles para melhor caracterizar o modelo adotado no Brasil, baseado em tribunais de contas.

Viu-se, também, que os tribunais de contas, por sua independência em relação aos Poderes e pelas amplas atribuições que lhes foram outorgadas pela Constituição de 1988, são, entre os órgãos estatais existentes, os mais aptos a viabilizar e promover a *accountability* como forma permanente de atuação.

Constatou-se, ademais, que a forma de atuação tradicional dos tribunais de contas não satisfaz os anseios da sociedade, uma vez que o padrão tradicional de verificação da conformidade/legalidade não permite avaliar a eficiência e a efetividade na oferta dos serviços públicos.

Com esse pano de fundo, introduziu-se o estudo da AG, trazendo a sua conceituação como uma avaliação ampla, objetiva e sistemática da atuação governamental com base nos seus quatro elementos fundamentais: economia, eficiência, eficácia e efetividade.

Ressaltou-se que a atividade de controle, para ser efetiva deve ser capaz de produzir informações que permitam à sociedade construir um quadro referencial da atuação dos governos e governantes, demonstrando-se que a AG, nas suas duas modalidades, de desempenho e de resultados, atende a essa necessidade.

Ao fazer-se a ressalva de que a AG não é a sucedânea da auditoria tradicional e sim a sua complementação, pois que aquela é uma evolução natural dessa, abriu-se o caminho para mostrar que a diferença básica entre elas está na abrangência e nos objetivos pretendidos. E, ademais, que não se pode falar da substituição de uma pela outra e sim do convívio harmônico e complementar entre ambas. Com isso, concluiu-se que a implementação, por parte dos órgãos de controle, da AG, em razão das suas próprias características metodológico-operacionais, perfeitamente identificadas com as da auditoria tradicional, é facilitada e simplificada tendo em vista a sua fácil assimilação pelos executores da auditoria tradicional, consolidando-se, assim, a idéia de que a implantação da AG é a forma mais pragmática e menos traumática de levar entes tradicionais de controle administrativo do Estado, a conformar a sua atuação à efetiva realização da *accountability*.

Por fim, a emoldurar essa idéia, cabe destacar que o caminho a seguir no sentido dessa mudança será, sem dúvida, ainda longo. Em primeiro lugar porque a efetiva implantação da Auditoria de Gestão no âmbito dos órgãos de controle depende, em grande parte, da decisão política de fazer acontecer. Em segundo, porque é indispensável formar uma massa crítica de profissionais devidamente capacitados a entendê-la e a conduzi-la.

Quanto à decisão política, o próprio texto constitucional demonstra e sinaliza o que a sociedade espera dos órgãos de controle ao ampliar de forma significativa a prerrogativa dos tribunais de contas e dos sistemas de controle interno de realizem auditorias e avaliações de resultados (arts. 70 a 75 da CF), muito embora essa decisão política, passados mais de dezoito anos da promulgação da Constituição Federal, ainda está para ser tomada na maioria desses tribunais.

A capacitação técnica, por sua vez, só ocorrerá com o desencadeamento de um esforço concreto e permanente de treinamento e capacitação, a partir do qual os profissionais envolvidos sintam-se motivados e sejam incentivados a quebrar os paradigmas da auditoria tradicional e desenvolver, com a seriedade e a profundidade necessárias, a AG.

Por fim, não é ocioso lembrar que ainda existem muitas questões por responder em relação a este assunto. É preciso que se aprofundem os estudos e pesquisas sobre a atuação dos diversos órgãos de controle no Brasil. Como agem? que características possuem? como reagem em relação às mudanças? como vêm a *accountability*? Estudos e pesquisas que forneçam uma melhor definição do significado do termo *accountability* no Brasil, também são necessárias. Mesmo um estudo acadêmico mais profundo sobre a capacidade dos órgãos de controle de promover a *accountability*, ainda está por ser feito.

Ademais, para que toda essa expectativa se concretize, é fundamental que indicadores de desempenho relacionados às várias e complexas atividades governamentais sejam desenvolvidos, propostos e testados. Além disso, como bem salienta Silva (2002), é necessário que já na concepção e formulação dos programas e projetos governamentais, tais indicadores estejam explícitos e sejam pertinentes. Por outro lado, não se pode esquecer que o baixo nível de participação política dos cidadãos somada à natureza técnica dos trabalhos realizados pelos órgãos de controle, gera o grande desafio a ser assumido pela academia: a formulação de processos efetivos de participação da sociedade nas atividades de controle da ação governamental.

Por tudo isso, não restam dúvidas de que o desenvolvimento e a consolidação da Auditoria de Gestão no Brasil, mais do que qualquer outro fator depende, fundamentalmente, de cada cidadão e da própria sociedade, que tem o poder e a obrigação de exigir dos órgãos de controle uma atuação mais consentânea com a realidade e com as novas técnicas de revisão e avaliação que permitem o pleno exercício da *accountability*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004.

BARROS, Elizabeth Ferraz. **Auditoria de Desempenho nos Tribunais de Contas Estaduais Brasileiros**: uma pesquisa exploratória. Dissertação de Mestrado apresentada à FEA/USP em 1999. São Luiz: Publicação independente, 2000.

BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: Uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. In: **O controle externo e a nova administração pública: uma visão comparativa**. Brasília: TCU, 2002. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/LISTAPUBLICACOES/CENAP.PDF>.

BRASIL. República Federativa do. **Constituição Federal**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1988.

_____. **Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1998.

Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Brasília: : TCU, 8. ed., 1998.

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

COOK, John W; WINKLE, Gary M. **Auditoria: filosofia e técnica**. São Paulo: Saraiva, 1. ed., 2ª tiragem, 1981.

GAO. United States General Accounting Office. **Government Auditing Standards 2003 Revision**. GAO-03-673G. Disponível em: <http://www.gao.gov/govaud/yb2003.pdf>.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Revista do Serviço Público**. Brasília, ENAP- Escola Nacional de Administração Pública. Ano 5, nº 2. abr./jun. 2002.

ILACIF. Instituto Latinoamericano de Ciências Fiscalizadoras. **Auditoria Operacional**. Bogotá, Dintel, 2. ed. 1981.

Manual Latinoamericano de Auditoria Profesional en el Sector Publico. Bogotá, Dintel, 3. ed. 1981.

Auditoria Operacional en Israel, Peru y Suecia. In: Seminário de Auditoria Operacional en el Sector Publico: Herramienta Dinámica para el Desarrollo. Publicacion nº 17. Quito: ILACIF, 1978.

MACHADO, Marcus Vinícius Veras; PETER, Maria da Glória Arrais. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

MIGUEL, Luís Felipe. Impasses da *Accountability*: Dilemas e Alternativas da Representação Política. **Revista de Sociologia e Política**. Curitiba, UFPR, nº 25, Nov. 2005

MOTA, José Adelino. **Auditoria Operacional**. Brasília: Boletim UNITEC. Brasília, TCU, 1989.

MUSTO, S. **Análisis de eficiencia. Metodología de la Evaluación de Proyectos Sociales de Desarrollo**. Madrid: 1975.

ROCHA, Arlindo Carvalho. A Função da Auditoria Operacional na Avaliação e Controle de Entidades Governamentais. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, TCU, nº 44, p. 67-79, abr./jun. 1990.

SANTOS, Luiz Alberto dos; CARDOSO, Regina Lima Cardoso. Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública. **Prêmio Serzedello Correa 2001: Monografias Vencedoras: Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública**. 4º lugar. Brasília: TCU, 2002.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. Controle Social: Reformando a Administração para a Sociedade. **Prêmio Serzedello Correa 2001: Monografias Vencedoras: Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública**. 1º lugar. Brasília: TCU, 2002.

TCU. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria do Tribunal de Contas da União. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, TCU, nº 14, 06 mar. 1996.

Manual de Auditoria de Natureza Operacional. Brasília: TCU, 2000.

Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos. Brasília: TCU, 2000.

VILLAS, Marcio Martins. Auditoria Operacional em Entidades Governamentais. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília, TCU, nº 44, p. 57-65, abr./jun. 1990.