

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLADORIA**

SIRLEY MACLAINE DA GRAÇA

**AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL COMO
INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

**ARACAJU – SE
2007**

SIRLEY MACLAINE DA GRAÇA

**AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL COMO
INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Núcleo de pós-graduação e
Extensão da Faculdade de Administração
e Negócios de Sergipe como exigência
para obtenção de Especialista em
Auditoria e Controladoria.

Profº. Orientador: Tácito Augusto de
Farias

**ARACAJU – SE
2007**



Graça, Sirley Maclaine

AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL COMO INSTRUMENTO DE
AVALIAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA/Sirley Maclaine da Graça –
Aracaju: FANESE, 2007.

65 p. il.

Bibliografia p. 65 Diversas e Internet

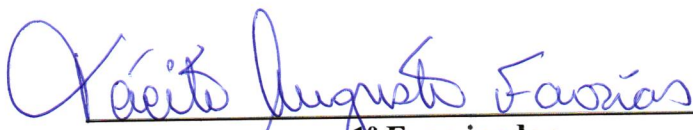
Graça, Sirley Maclaine

SIRLEY MACLAINE DA GRAÇA

**AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL COMO
INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-graduação e Extensão da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, como exigência para obtenção do título de Especialista em Auditoria e Controladoria.

BANCA EXAMINADORA



1º Examinador

2º Examinador

3º Examinador

Aracaju, 31 de Agosto de 2007.

AGRADECIMENTOS

A Deus, nosso pai e criador, por ter-me concedido a força necessária para conquistar mais essa vitória.

Aos meus pais, por me terem concedido a vida, e de maneira especial a minha mãe por não ter medido esforços para que este momento pudesse acontecer.

A minha irmã Audry, pelo carinho e afeto.

A minha avó Elita, por ter cuidado de mim em alguns momentos de minha vida e como se portar perante a sociedade. Ao meu namorado Vanderson o incentivo e a paciência nas ausências.

Ao meu orientador Tácito Augusto de Farias, pelos seus ensinamentos, conselhos e, principalmente, a orientação concedida durante todo o processo de elaboração deste trabalho.

A todos os mestres amigos que passaram os conhecimentos e dedicaram o seu tempo para o meu aprendizado.

Aos que fizeram ou fazem parte da Faculdade de Negócios de Sergipe do mais humilde ao mais graduado, em especial a Wagner, responsáveis direta e indiretamente por toda minha especialização profissional.

Enfim, a todos aqueles que de certa forma tiveram sua participação na busca desta vitória.

Muito obrigada!

RESUMO

A modernidade administrativa exige que as ações governamentais sejam transparentes e os gastos públicos avaliados sistematicamente quanto à legalidade e quanto ao resultado. A constituição federal menciona a fiscalização contábil e operacional das entidades governamentais, como também, a Lei de Responsabilidade Fiscal (L.R.F.) obriga o gestor público à transparência dos seus atos. Essa transparência pode ser melhorada significativamente com a avaliação das praticas governamentais através da auditoria de natureza operacional, tornando, assim, as informações mais acessíveis à população como um todo. Este trabalho vem justamente retratar estes aspectos analisando desde seus conceitos básicos como também a importância para o bom funcionamento e seguro desempenho das funções públicas. Através da pesquisa bibliográfica, buscou-se identificar se a auditoria de natureza operacional é um instrumento de avaliação da administração pública. Os resultados desta pesquisa apontam que a auditoria de natureza operacional é uma importante ferramenta em assegurar um nível satisfatório de funcionamento das organizações governamentais. Este trabalho também recomenda que sejam realizados estudos, a fim de que a implantação da ferramenta não venha a ser abandonada.

Palavras chaves: Auditoria Governamental. Auditoria de natureza operacional. Tribunal de Contas da União. Governança

ABSTRACT

Administrative modernity demands that the governmental actions are transparent and the evaluated public expenses systematically how legality and how result. The federal constitution mentions the countable and operational fiscalization of the governmental entities, as also, the Law of Fiscal Responsibility (L.F.R.) that compels the public manager the transparency of their acts. This transparency can be improved significantly with the evaluation of practices governmental through the audit of operational nature, becoming, thus, the information accessible to the population as a whole.

This work exactly comes to portray these aspects analyzing since its basic concepts as also the importance for the good functioning and insurance performance of the public offices. Through the bibliographical research, searched to identify if the audit of operational nature is an instrument of evaluation of the public administration. The results of this research point that the audit of operational nature is an important tool in to assure a satisfactory level of functioning of the governmental organizations. This work also recommends that to be carry through studies, to that the implantation of the tool does not come to be abandoned.

Words keys: Governmental Auditorship. Auditorship of operational nature. Court of Accounts of the Union. Government.

SUMÁRIO

RESUMO	-----	V
INTRODUÇÃO	-----	8
 CAPITULO 1 – ASPECTOS TEÓRICOS DA AUDITORIA OPERACIONAL		
1.1	– Conceitos e Características -----	14
1.2	– Histórico da Auditoria de Natureza Operacional -----	22
1.3	– As Três Dimensões de Desempenho e os Pré-Condicionamentos da Auditoria Operacional -----	24
1.3.1	– Economicidade -----	25
1.3.2	– Eficiência -----	25
1.3.3	– Eficácia -----	26
 CAPITULO 2 – TÉCNICAS DA AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL		
2.1	– Diagnóstico e ambiente e partes interessadas -----	29
2.1.1	– Análise Swot -----	29
2.1.2	– Análise Stakeholder -----	30
2.2	– Diagnóstico de processo -----	33
2.2.1	– Mapa de Processo -----	38
2.2.2	– Analise RECI -----	39
2.3	Diagnóstico de Desempenho -----	45
2.3.1	– Mapa de Produto -----	45
2.3.2	– Indicadores de Desempenho -----	50
2.3.3	– Balanced Score Card -----	57
 CAPÍTULO – 3 NORMAS DE AUDITORIA OPERACIONAL		
3.1	– Aspectos Gerais -----	59
3.2	– Normas de Exame e Avaliação -----	60
3.3	– Normas de Relatório -----	60
 CONSIDERAÇÕES FINAIS -----		62

INTRODUÇÃO

A administração pública é concebida como o lado operacional do governo, a máquina que põe em marcha às políticas dos dirigentes eleitos e parte das atividades ligadas ao desenvolvimento dessas políticas, ou seja, o foco sobre os meios e fins do governo transforma a administração pública. As instituições governamentais estão reinventando para adaptar-se a uma nova realidade, de forma a atender as necessidades latentes da sociedade, sempre com foco voltado para eficiência e eficácia, reduzindo gastos no uso dos recursos e ao mesmo tempo, aumentando a qualidade dos serviços, na perspectiva de beneficiar o cidadão frente ao contexto de radical transformação social e econômica. Esse cenário exige um grande esforço por parte dos gestores públicos na execução de um novo modelo de gestão, um modelo gerencial que assegure a excelência dos serviços prestados a sociedade com a finalidade de facilitar e ampliar o acesso da população aos serviços públicos, estimular a participação dos cidadãos no monitoramento do setor público e promover a melhoria da qualidade do atendimento prestado pelo setor público.

O exercício do controle na administração pública tem se voltado para melhor gestão e maior transparência dos atos governamentais, através dos quais as atividades recebem fiscalização sob o aspecto dos resultados alcançados na gestão. O controle busca avaliar como a administração está cumprindo suas funções com a devida aplicação das normas regulamentares, e se os métodos utilizados são os mais viáveis, econômicos, eficientes, como também o grau de alcance dos objetivos e metas. Esse controle é o novo paradigma trazido pela contabilidade para os gestores públicos no trato da coisa pública, ou seja, o controle não apenas em forma de números como também de resultados tanto quantitativo com contabilidade financeira, como qualitativos com a prestação de serviços com excelência, onde esse é o principal benefício que a sociedade espera do gestor. Um dos

objetivos da contabilidade é transformar dados em informações e é a partir desse controle burocrático (dados) que os profissionais de finanças poderão colocar a disposição de toda a sociedade um resultado mais claro, de maior compreensão, mostrando, assim, como o administrador público pratica seus atos e ao mesmo tempo faz valer a democracia, onde o poder emana do povo. A Lei de Responsabilidade Fiscal (L.R.F.) obriga o gestor público à transparência dos seus atos. Essa transparência pode ser melhorada significativamente com a avaliação das praticas governamentais através da auditoria de natureza operacional, tornando, assim, as informações mais acessíveis à população como um todo.

A razão dessa modernização das praticas governamentais está diretamente relacionada com o desejo dos cidadãos por menos governo e mais governança, ou seja, a sociedade está a exigir uma nova postura de administração com mais ética, responsabilidade e transparência, exigindo, portanto, um Estado mais ágil, eficiente e eficaz. Governança é instituir a administração pública de outra maneira, ou seja, como a capacidade para governar, ou melhor, os sistemas e métodos por meio dos quais essa capacidade é exercida.

Para o IBGC¹ a governança corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitorada, envolvendo os relacionamentos entre acionistas, cotistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal.

Já Valmor Slomski (2006:230) diz que “ao pensar em governança na gestão pública governamental é preciso reorientar, criar novas formas de ver a coisa pública, haja vista que o cidadão não paga impostos, integraliza capital”.

O IBGC é uma organização exclusiva dedicada à promoção da governança corporativa no Brasil e o principal fomentador das práticas e discussões sobre o tema no país, tendo alcançado reconhecimento nacional e internacional. Fundado em 27 de novembro de 1995, tem seu propósito de “ser a principal referencia nacional em governança corporativa; desenvolver e difundir os melhores conceitos e práticas no Brasil, contribuindo para o melhor desempenho das organizações e, conseqüentemente, para uma sociedade mais justa, responsável e transparente”.

O conceito de governança corporativa revela uma preocupação da sociedade com os serviços finais oferecidos do que com a estrutura organizacional, os recursos financeiros ou processos de trabalho.

A sociedade está a exigir uma nova ética, uma nova forma de administrar, com mais transparência e responsabilidade, exigindo, portanto, um Estado mais ágil, mais eficiente e mais eficaz, voltado para excelência nos serviços públicos. Desta forma este trabalho se propõe a buscar respostas aos seguintes problemas: A auditoria operacional é um instrumento de avaliação das ações governamentais? A auditoria governamental, na forma estabelecida em lei está potencialmente a conformar-se com os ditames do modelo gerencial na administração pública?

Logo, é imprescindível que os mecanismos de controle assumam posição coadunada com esse novo momento, pois a sociedade necessita urgentemente de um controle mais efetivo sobre a atividade gerencial, de forma que possa contribuir para que os atos administrativos tenham credibilidade perante seus cidadãos.

Para atender a essa nova realidade desejada pela sociedade as práticas governamentais exigem uma mudança radical na forma de atuação do poder público, como também a forma de controlar os atos governamentais inspirados no resultado, de forma a eliminar os velhos vícios, reduzindo, assim, a ineficiência e aumentando a busca pelo alcance do objetivo maior, que é de transformar os impostos pagos pelos contribuintes em obras e ações que atendam efetivamente as demandas da sociedade, e que reduzam as diferenças regionais, contribuindo para a promoção da inclusão social. Partindo dessa nova forma de controle, a auditoria de natureza operacional ganha espaço nas práticas administrativas dos gestores públicos.

A auditoria tradicional ou de conformidade por si só não será capaz de fomentar a efetividade às ações do governo ou promover a participação do cidadão. Diante disso, resta

saber: como utilizar a auditoria de natureza operacional para responder a essas reivindicações da sociedade? O que se espera com a aplicação da auditoria operacional?

A auditoria de natureza operacional traz para a administração pública e para sociedade a esperança e, por certo, oportunidades da implementação da boa governança com seus atributos, valores de integridade e transparência nas contas públicas.

Essa auditoria de natureza operacional, também denominada de desempenho, contempla ferramentas utilizadas na sistematização da função controle, visando um desempenho superior da organização ou da unidade/área organizacional integrante de seu organograma, na vertente da realização com elevado padrão de qualidade, cuja ênfase se dá na mensuração e no monitoramento do desempenho que pode ser afetado por condicionantes ambientais e/ou má aplicação dos recursos financeiros, materiais, humanos e administrativos. Contudo é importante destacar que a sociedade está a exigir patamares de produtividades² jamais vistos na história da área pública.

O presente estudo, objeto final do curso de especialização em Auditoria e Controladoria, têm como finalidade, mostrar que a auditoria de natureza operacional é um instrumento de grande importância para avaliação dos atos de gestão, como também obedecer a um dos grandes pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal, que é a transparência das contas públicas, partindo do pressuposto de que é preciso mais do que divulgar informações, torna-se necessário que essas informações sejam compreensíveis pela sociedade, de forma a incentivar a participação popular.

2. Produtividade contempla eficácia e eficiência concomitantemente, ou seja, os melhores resultados possíveis com o mínimo de recursos. Stephen P. Robbins (2000:42)

A necessidade de transparência nas práticas governamentais, dentro do contexto legal e de accountability, evidencia a importância deste estudo e a razão da escolha do tema foi determinada pelo desejo de aprimorar o conhecimento pessoal, por se tratar de um tema atual e fazer parte do exercício profissional da pesquisadora. Traduz-se como accountability a obrigação de todo agente público de prestar contas dos seus atos à sociedade. A importância deste conceito na administração pública parte da presunção de que quem outorga a responsabilidade espera, e deve receber uma prestação de contas desta responsabilidade. E não poderia ser de outra forma, haja vista o que preceitua o artigo 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789: *“a sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração”*.

Este estudo foi desenvolvido com o intuito de expandir o campo de estudo da administração pública, em prol da qualidade na gestão pública e de serviço no atendimento à necessidades do cidadão, visto a necessidade de maior transparência nas práticas governamentais, como também o aprimoramento do conhecimento pessoal, por se tratar de um tema atual e fazer parte do cotidiano profissional do gestor público no exercício de suas atividades.

Para o desenvolvimento do presente trabalho foi traçado o objetivo geral, que busca de forma ampla, definir o que se pretende realizar com a pesquisa, e os específicos, que operacionalizam a proposta explícita no objetivo geral. O presente estudo consiste em estudar e avaliar o processo de operacionalização que engloba cada fase da auditoria operacional: em termos de objetivos específicos o seu foco está direcionado à aprendizagem através de visitas aos órgãos de controle e de leitura da literatura do assunto escolhido, para melhor absorver o que foi visto em sala de aula, permitindo a formação de análise crítica dos procedimentos elucidados.

O estudo é estruturado, principalmente, a partir dos temas gestão pública, controle e auditoria de natureza operacional, e tem como base o critério proposto por Vergara (1990), quanto aos fins e quanto aos meios, tem-se: a) Quanto aos fins – trata-se de uma pesquisa descritiva, pois expõem se a auditoria de natureza operacional é um instrumento de avaliação das ações governamentais. b) Quanto aos meios – trata-se de pesquisa bibliográfica, pois utilizou material acessível ao público em geral, como livros, artigos e experiências em auditoria de natureza operacional já publicado. Não foram utilizados documentos dos órgãos fiscalizadores aqui do Estado por não utilizar a auditoria de natureza operacional como mecanismo de avaliação na administração pública de Sergipe, como também em virtude da falta de acesso aos documentos internos dos órgãos fiscalizadores o que foi compensado pela pesquisa bibliográfica.

Para atender aos objetivos propostos, o texto está estruturado em três capítulos. No primeiro busca-se fazer algumas considerações iniciais, históricos e as três dimensões do desempenho numa auditoria de natureza operacional, ou seja, a eficácia, eficiência e a efetividade.

O capítulo dois apresenta a técnica de auditoria operacional utilizadas na esfera governamental analisando seus propósitos e estratégias.

No capítulo três, a guisa dos princípios e normas da Auditoria Governamental existentes e aplicáveis à Auditoria de Natureza Operacional.

CAPÍTULO 1

ASPECTOS TEÓRICOS DA AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL

1.1 – Conceitos e Características

Antes de se proceder a um estudo sobre a auditoria de natureza operacional, torna-se necessário descrever alguns conceitos gerais de auditoria adentrando a auditoria governamental.

Para Araújo (2006:15), a auditoria em sentido amplo pode ser definida como “a auditoria é simplesmente, a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria”.

Já Gil (1992:13) afirma que a auditoria é função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião sobre o ciclo administrativo (planejamento, execução e execução) em todos os momentos e ambientes de uma entidade.

Existem diversas classificações de auditoria. Dentre elas, quanto ao campo de atuação, pode-se classificar em governamental e privada (Araújo, 2006:18) e quanto ao objeto dos trabalhos, em contábil ou financeira, operacional e integrada, onde o nosso objeto é estudar a auditoria governamental no campo operacional.

A auditoria governamental para Sá (2002:44) é uma especialização dentro do campo de auditoria, pois apesar de seguir princípios e normas técnicas, apresenta peculiaridades e sistemáticas específicas.

Na visão de Araújo (2006:18), é o tipo de auditoria que atua diretamente sobre a *res pública*. Ela se relaciona diretamente com o acompanhamento das ações efetuadas pelos

órgãos e entidades que compõem as três esferas de governo e, normalmente, o trabalho é exercido por Entidades de Fiscalização Superior (EFS)³, sejam elas Controladorias ou Tribunais de Contas, e organismos de controle interno da Administração Pública. Essa definição do que é auditoria governamental, no entanto, não é suficiente, para o entendimento mais específico de auditoria na área pública.

Busquemos não na literatura acadêmica ou doutrinária o conceito de auditoria com enfoque governamental, mas no aspecto legal e prático ao exercício das funções de auditoria governamental. Nesse sentido, a definição no Manual do Sistema de Controle Interno Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa 01/2001 pela Secretaria Federal de Controle Interno, traz uma contribuição mais clara e objetiva:

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca de melhor alocação dos seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, e principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos. (SFC, 2001:13).

Essa definição é mais acertada às atribuições dos auditores públicos, como também dar uma visão geral da auditoria governamental em todos os seus aspectos, técnicos, operacional ou legal.

A auditoria de natureza operacional, objeto do nosso trabalho, essa, modalidade de auditoria possuem diversas nomenclaturas dependendo do país, região ou organização que a utilize.

3. órgãos governamentais, existentes na maioria dos países, encarregados da atividade de controle externo da Administração Pública.

Podemos enumerar os seguintes: auditoria de natureza operacional, auditoria de desempenho (*performance audit*), auditoria administrativa, auditoria de gestão e auditoria de resultados.

Adotam a nomenclatura operacional o Tribunal de Contas da União e a Controladoria Geral da União, conforme Manual de auditoria de natureza operacional (TCU, 2000), onde incorporou a expressão presente na Constituição Federal em seu artigo 70, conforme segue:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicações das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder (grifo nosso).

O Manual de Auditoria de natureza Operacional (ANOP) em duas modalidades: a Auditoria de Desempenho Operacional (ADO), que objetiva o exame da ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia; e a Avaliação de Programas (AVPR), que busca examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais (TCU, 2000:15-19).

Já a Organização Internacional de Entidade Fiscalizadoras Superiores (Intosai) adotou a expressão *performance auditing*, traduzida para o português como auditoria de desempenho. (INTOSAI, Normas específicas, 2004).

Neste trabalho, tratamos essa modalidade de auditoria em “operacional” com mesmo significado de desempenho, de gestão, de resultado e de otimização, pois é só uma questão terminológica. (ARAÚJO, 2006:23).

Para o entendimento do que seja auditoria operacional, torna-se necessária trazer o conceito de alguns autores, como também em seu aspecto legal, o relato da Controladoria Geral da União sobre esse tipo de auditoria.

No setor público federal, a Controladoria geral da União define auditoria de natureza operacional, conforme segue:

(...) consiste em avaliar as ações gerenciais relacionado ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades ou segmentos deste, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerencia e nos resultados, por meio de recomendações que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Esse tipo de procedimento auditorial consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as praticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados.

O professor SÁ (1990:38) apresenta a seguinte definição para auditoria operacional:

Auditoria que verifica o “desempenho” ou “forma de operar” dos diversos órgãos e funções de uma empresa. Tal auditoria testa como funcionam os diversos setores, visando, principalmente, a eficiência, a segurança no controle interno e a obtenção correta dos objetivos. Pode tal revisão ser feita em conjunto com as demais, no caso de auditoria integral, ou isoladamente em períodos mais curtos.

ARAÚJO, (2006:33) cita que a auditoria operacional:

(...) abrange essencialmente a avaliação da situação de uma organização do ponto de vista das performances de seu funcionamento e da utilização de seus meios; sua

missão é, pois, elaborar um diagnóstico que visa tornar inteligível essa situação para a direção e para o pessoal da empresa, segundo as diversas dimensões que a caracterizam (...).

Auditoria operacional é a intervenção na empresa, sob a forma de um projeto de especialistas, utilizando técnicas e métodos específicos, tendo por objetivos:

- Estabelecer as possibilidades de melhoria do funcionamento e de utilização dos meios, a partir de um diagnóstico inicial em torno do qual o mais amplo conselho é obtido;
- Criar no seio da organização uma dinâmica de progresso segundo os eixos de melhoria decididos.

Os autores COOK e WINKLE (1976:253) consideram que:

A auditoria operacional é um exame e uma avaliação abrangente das operações de uma empresa, com a finalidade de informar à administração se as várias atividades são ou não cumpridas de um modo compatível às políticas estabelecidas com vistas à consecução dos objetivos da administração. (...).

A auditoria deve compreender, também, recomendações para soluções dos problemas e de métodos para aumentar a eficiência e os lucros.

Segundo definições de Ivan A Pinheiro, citado por REIS, (1995:32-33), auditoria operacional busca determinar:

Se as atividades administrativas são desempenhadas economia de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas buscando determinar a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar o verdadeiro efeito de suas atividades em comparação com o efeito esperado.

Segundo as normas de auditoria da INTOSAI (NA 1.0.38 e 1.0.40) afirmam o seguinte:

O escopo de atuação da fiscalização pública abrange auditorias de regularidade e s operacionais ou de gestão, e a auditoria operacional ou de gestão preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e a eficácia, e tem por objetivo determinar: a) se a administração desempenhou suas atividades como economia, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas; b) se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame de sistemas de informação, dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas; e c) a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar os resultados alcançados em relação àqueles pretendidos.

Diante dos conceitos acima elucidados, podemos verificar que não existe uma definição única que contemple o que significa auditoria operacional. Diversos autores e mesmo instituições de auditoria utilizam-se das definições por eles estipuladas de forma a adequá-las ao contexto que pretendem analisar ou nos quais desejam atuar. Em termos mais gerais, auditoria operacional ou de desempenho (área pública) pode ser definida como uma modalidade de revisão e avaliação da atividade governamental com enfoque no resultado da gestão pública.

Ao demonstrar a qualidade do desempenho das instituições e programas governamentais, a auditoria operacional visa ao aprimoramento da qualidade da prestação do serviço público, o que, por si só, já demonstra a complexidade desta atividade, envolvendo muitos programas em áreas diversificadas, o que exige a integração de profissionais de diferentes especializações.

A auditoria operacional constitui-se também em instrumento de gestão, pois permite a correção dos modelos ou das premissas que servem, ou serviram, para definir a

política pública e sua implementação visando a orientá-la em função dos objetivos propostos, ou seja, reorienta a ação estatal em função dos objetivos propostos que eventualmente não seriam atingidos caso seguissem aquele curso de ação, podendo ser desdobrada em dois componentes: a avaliação de programas, projetos e atividade e o desempenho operacional. (SALOMÃO, 1999:72-73).

A avaliação de programas, dos projetos e das atividades visa a verificar o impacto ou modificação causada pela política governamental, pela prévia definição dos objetivos pretendidos e dos impactos que a política quer causar. Assim, diferentemente do controle, que pode ser efetuado a partir dos registros dos atos e fatos da administração, a avaliação depende da existência de programas bem definidos, cujo conteúdo é o principal objeto a ser avaliado. Entretanto, a avaliação não tem como objetivo específico a conformidade das regras, mas a análise dos efeitos das atividades públicas e a apreciação de sua qualidade, onde uma atividade pública pode ser desenvolvida dentro da legalidade e se revelar ineficaz. (CAVALCANTI, 1991:36).

Conforme Lino Martins da Silva (1994:12) é preciso refletir sobre qual tipo de controle indicado na nossa Constituição.

Se a idéia dos constituintes, como legítimos representantes populares, foi apenas de fundo jurídico - administrativo, no sentido de que as normas legais sejam cumpridas, ou de fundo econômico, onde além das normas jurídicas devemos identificar a razão do custo/benefício, para avaliar corretamente o desempenho da administração e, mais ainda, conhecer, junto à opinião pública, o grau de satisfação pelos serviços que lhe são prestados. Lamentavelmente, este último enfoque é pouco utilizado pelos órgãos de controle, pois a sua atividade operacional é voltada muito mais para aspectos formais da despesa, não realizando análises de profundidade sobre a necessidade de certas estruturas e a inutilidade de certos gastos (...).

Diante disso, a auditoria operacional é uma ferramenta importante e que interessa mais de perto à população, pois, é através dela que se buscará a eficiência, a economicidade, a eficácia e a efetividade dos programas de governo.

Assim, diferentemente da auditoria financeira tradicional – restrita aos aspectos financeiro, orçamentário, patrimonial e contábil e pautada pelo exame da legalidade das despesas e legitimidade dos atos administrativos, na auditoria operacional não existe normas padronizadas que possam servir de referencia para avaliar as praticas administrativas quanto ao aspecto gerencial.

O perfil característico conforme descrito nas Normas de Auditoria, a auditoria operacional em comparação com a auditoria contábil, não está demasiadamente sujeita as expectativas e requisitos específicos. A auditoria contábil tende a aplicar normas relativamente fixas, enquanto que a auditoria operacional é mais flexível na seleção de temas e objetos, métodos e critérios de fiscalização. A auditoria operacional não é uma auditoria de regularidade com critérios formalizados, e suas raízes não se encontram nas auditorias do setor privado. Trata-se de exame independente, realizado com caráter não repetitivo. Pela sua própria natureza, a auditoria de gestão tem escopo amplo e está sujeita a critérios e interpretações distintos. A auditoria de gestão deve dispor de ampla seleção e métodos de investigação e avaliação, e atuar a partir de uma base de conhecimentos muito distinta daquela da auditoria tradicional. Não se trata de uma forma de auditoria baseada em uma lesta de comprovação. As características especiais da auditoria operacional se devem à variedade e complexidade das questões relacionadas com sua atividade. Dentro de suas competências legais, a auditoria operacional deve ter a liberdade necessária para examinar todas as atividades do setor público a partir de diferentes perspectivas (INTOSAI, NA 4.0.4, 4.0.21-23 e 2.2.16).

Enquanto a auditoria de conformidade tem seu escopo restrito as demonstrações financeiras e normas legais, a auditoria operacional é bastante abrangente por natureza, apresenta mais pontos de discussão e argumentação e, portanto, é mais susceptível de julgamentos e interpretações.

Diferentemente das auditorias tradicionais, nas quais os procedimentos e rotinas são perfeitamente definidos e os auditores executam, muitas vezes, programas-padrão, nas auditorias operacionais o procedimento é dinâmico, flexível, estendendo-se por todo o curso dos trabalhos.

1.2 – História da auditoria operacional

Em um cenário de crescente exigência da sociedade por otimização dos recursos públicos, o estudo dos tipos de controle faz-se necessário para avaliar se os recursos empregados em suas atividades apresentam uma relação de custo/benefício positiva. Essas atividades incorporam, de forma contínua e desafiadora, a complexidade da redefinição dos papéis do Estado e da Administração Pública. Diante disso a auditoria operacional surgiu da necessidade de melhorar a qualidade dos relatórios apresentados pelos auditores no que se refere aos resultados da gestão privada e pública, em face das limitações das informações financeiras. Essa necessidade foi suprida com a aplicação de procedimentos auditoriais, de modo a avaliar o desempenho operacional de uma organização no que se refere à economia, à eficiência e à eficácia, mediante a revisão dos processos administrativos - operacionais.

Os objetivos principais da auditoria operacional são apresentar sugestões para melhorar a gestão dos recursos e identificar aspectos de ineficiências, desperdícios, desvios, ações antieconômicas ou ineficazes e práticas abusivas. Para estudar a história da auditoria

operacional faz necessário dividir em duas áreas distintas: sua origem no setor governamental e sua origem no setor privado (ARAÚJO, 2006:27). Apenas será abordada neste trabalho, a origem na área pública, nosso objeto de estudo.

Segundo MATOS, (2006:51-63), a denominação “auditoria operacional” tem origem na tradução do termo *performance audit*, presente em documentos do General Accounting Office e de outras Entidades Fiscalizadoras Superiores estudadas na década de 1980 por alguns técnicos de Contas da União (TCU).

Pelas leituras de diversos autores podemos constatar que a auditoria operacional no setor governamental, desenvolveu-se em função dos trabalhos realizados pelo GAO (General Accounting Office), bem como por outras entidades de auditoria em âmbito estadual do governo norte-americano.

O GAO, indubitavelmente, é um dos principais responsáveis pelo progresso da auditoria operacional no setor público, tanto sob o aspecto do desempenho operacional propriamente dito quanto do desenvolvimento de metodologia e normas básicas para ela (ARAÚJO, 2006:40).

Apesar de haver registros anteriores de auditorias que abordava aspectos de desempenho, a auditoria operacional, no setor governamental brasileiro foi implantada por força da Constituição de 1988, o controle externo e interno passou a ter essa competência, passando a existir a expectativa de que os órgãos de controle pudessem realizar esse tipo de auditoria. Logo após surgiu vários encontros, congressos, instruções normativas, atos e resoluções sobre o assunto com o objetivo de formatar e tornar claro aos interessados os métodos e critérios adotados pela auditoria de natureza operacional.

Em 1994, a Resolução nº 17 do Tribunal de Contas da União (TCU) estabelece como uma das finalidades da auditoria avaliar, do ponto de vista do desempenho operacional e resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais a seu cargo, reforçando

assim a adoção dessa nova metodologia. Logo após, o TCU publicou o seu Manual de auditoria de desempenho, atualmente denominado de Manual de Auditoria de Natureza Operacional, onde diferencia a Auditoria de Desempenho Operacional (ADO), que consiste em examinar quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia; e a Avaliação de Programas (AVPR), que objetiva examinar o impacto dos programas, projetos e atividades governamentais.

Desde então, as entidades fiscalizadoras, tanto externas como internas vem percorrendo caminhos com o objetivo de normatizar a auditoria operacional, mesmo com diversos empecilhos, seja de capital intelectual, recursos financeiros ou até ainda por questões culturais tentar implementar o seu importante papel social perante uma sociedade aclamando por igualdade e transparência dos recursos públicos.

1.3 – As três dimensões do desempenho e os pré-condicionamentos da auditoria operacional

Conforme explicação anteriormente à auditoria de natureza operacional tem como principal finalidade analisar em que medida o governo está prestando serviços para a sociedade de maneira eficiente, eficaz e efetiva, não esquecendo também, de levar em conta normas referentes “as condições ambientais” e aos “requisitos de equidade”, com vistas a contribuir para o seu aprimoramento, ou seja, avaliar as práticas governamentais sob o foco da economicidade, eficiência e eficácia – as três dimensões do desempenho numa auditoria operacional, os três elementos constitutivos que levam a otimização de recursos.

O ponto inicial é a importância de avaliar a economia, a eficiência e a eficácia de todas as atividades do governo. Para isso, necessita-se de uma auditoria que examine e avalie

essas matérias e que contribua para a melhoria do gasto público, dos serviços públicos, da prestação de contas e da gestão pública.

1.3.1 Economicidade

Economia significa reduzir ao mínimo o custo de aquisição dos recursos utilizados para realizar uma atividade, com a qualidade requerida. A economia somente poderá ser medida se existir um critério razoável – ou motivos – para fazê-lo. (INTOSAI, NA 1.0.40).

Segundo Inaldo e Cristina Cunha, tribunal de contas do Estado da Bahia, Brasil, serie traduções nº 10 a economicidade podem oferecer respostas a questões como as seguintes:

- Os meios escolhidos ou o equipamento adquirido representam o uso mais econômico dos recursos públicos?
- Os recursos humanos, financeiros ou materiais têm sido utilizados de forma econômica?
- As atividades gerenciais são realizadas em conformidade com os adequados princípios de administração e as políticas adequadas de gestão?

A economicidade tem relação direta com a minimização dos custos de determinada atividade, sem o comprometimento dos padrões de qualidade almejados. Daí, a relação da economicidade com a habilidade de a organização gerir adequadamente os recursos financeiros de que dispõe numa dinâmica de economia de meios ou custos mínimos.

1.3.2 – Eficiência

Eficiência é a capacidade de fazer as coisas direito. É apresentar um desempenho satisfatório sem desperdícios, ou seja, gastar bem (ARAÚJO, 2006:39).

A eficiência está relacionada com a economia. A questão central se refere aos recursos utilizados, se esses recursos são empregados de maneira ótima ou satisfatória, ou se seriam alcançados os mesmos objetivos do ponto de vista da qualidade e do prazo, com menos recursos. É a relação entre produtos, bens ou serviços gerados num processo e os custos dos insumos empregados, num determinado período de tempo.

Stephen P. Robbins (2000:40) cita sobre eficiência:

Eficiência diz respeito à relação entre insumos e produtos. Se você obtém mais produção para um determinado insumo, você aumentou a eficiência. Do mesmo modo, se você consegue obter a mesma produção com menos insumos, mais uma vez você foi eficiente. Os gerentes estão preocupados com o uso eficiente dos recursos – dinheiro, pessoas, equipamento.

1.3.3 – Eficácia

A eficácia tem relação entre os objetivos fixados e os objetivos alcançados, ou seja, consiste em alcançar os propósitos ou objetivos estabelecidos.

Araújo (2006:36) cita que a eficácia interage com a eficiência. Quanto maior for a eficiência, maior será a possibilidade de se alcançar a eficácia, mas essa condição não pode ser aceita como regra geral. Às vezes, os recursos são utilizados da mais forma mais racional possível, as ações são realizadas corretamente, mas os esforços são direcionados incorretamente, ou seja o fim não é alcançado.

Resumindo, a eficácia mede o nível de alcance das metas programadas, em um determinado período de tempo, independente dos custos implicados na execução. A literatura da ciência da administração tem correlacionado a eficácia com o ato de “fazer a coisa certa”, ou seja, a coisa que leve ao resultado almejado por todos.

É comum encontrarmos na doutrina ainda a “efetividade” e a “equidade” nas auditorias operacionais. A efetividade está relacionada com os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional, entre o impacto previsto e o impacto real de uma atividade ou programa de governo, ou seja, avaliar o resultado através de percentagem antes e depois da implementação do programa. Sob o ponto de vista da equidade está relacionado com a igualdade de todos de acordo com o objetivo dos programas de governo.

Para realizar uma auditoria de natureza operacional antes de tudo temos que definir a estratégia e analisar o ambiente interno e o ambiente externo a ser auditado. Esse assunto é bastante explorado na literatura da ciência da administração focado principalmente em entidades de direito privado, mas que poderemos aplicar perfeitamente na entidade pública.

A comprovação de incerteza ambiental pode, em alguns casos, tornar imperativas estratégias para gerenciar incertezas e indicar para a necessidade de a entidade operar em ambiente mais previsível e/ou menos hostil, em um ambiente que seja dotado de barreiras, economia instável ou outros que passam para um ambiente mais favorável, pois existe pouca regulamentação, falta de sindicatos, ou grupo de pressão. Neste momento, há que se mencionar que os órgãos e entidades públicas estão passíveis a qualquer momento de extinções, de privatizações, etc. Diante disso, é importante realizar uma sondagem ambiental para que os órgãos públicos possam se adequar as novas mudanças exigidas pelo mercado e pela sociedade.

Podemos dizer que o ambiente externo na área pública está relacionado com oportunidades e ameaças. Essas relações são incontrolláveis pela organização ou unidade, a oportunidade é uma característica de ambiente externo com potencial para ajudar ao governo a crescer e atingir as metas planejadas identificando quais são de interesse do gestor público,

já a ameaça pode impedi-lo de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional, a exemplo de restrições orçamentárias, dispersão geográfica etc.

No ambiente interno podemos identificar as forças e as fraquezas da organização ou unidade pública. Os pontos fortes são características positivas internas que uma entidade pode explorar para atingir as suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas que atuam para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos, a exemplo de equipe capacitada, tecnologia avançada, boa adaptação a mudanças etc. Enquanto os pontos fracos são características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da entidade, ou seja, são deficiências que devem ser superadas ou contornadas para que a entidade possa alcançar o nível de desempenho desejado, como exemplo de baixa capacidade inovadora, falta de motivação, máquinas obsoletas etc.

Esse tipo de condição para realização da auditoria operacional é contemplado na fase do planejamento de auditoria, ou até mesmo no planejamento estratégico, já utilizado na área pública e serve para diagnosticar todo o ambiente da entidade, seja ele externo ou interno. Existem duas técnicas para avaliação de ambientes externos e internos, a análise Swot e a análise Stakeholder.

CAPITULO 2

TÉCNICAS PARA REALIZAÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL

As técnicas utilizadas para realização da auditoria operacional definidas pelo manual de auditoria de natureza operacional do tribunal de contas da união são divididas em: diagnóstico de ambiente (análise swot e análise stakeholders), diagnóstico do processo (mapa de processo e análise RECI) e diagnóstico de desempenho (Mapa de produtos e indicadores de desempenho).

2.1 – Diagnóstico de Ambiente e Partes Interessadas

2.1.1 – Análise Swot

A técnica de auditoria de natureza operacional destinada à análise do ambiente interno/externo ou diagnóstico institucional é denominada análise SWOT⁴ (Strengths; Weaknesses; Oportunidades and Threats) designado, em português, respectivamente: forças, fraquezas, oportunidades e ameaças. A técnica SWOT serve como guia do auditor sobre o objeto da auditoria operacional e o ambiente no qual está inserida a organização pública.

A análise SWOT integra, também, as metodologias de planejamento estratégico organizacional, existindo ampla bibliografia sobre o assunto. Neste caso a aplicação da técnica se dá quando do diagnóstico estratégico, após a definição da missão ou após o estabelecimento de objetivos, ou seja, se o gestor não sabe a missão do órgão como fazer a análise.

4. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Técnicas de auditoria: análise SWOT e diagrama de verificação de risco. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de programas de Governo, 2003. 20p (disponível em <http://pessoal.educacional.com.br/up/2600001/629690/t193.asp>, acessado em 13.06.2007).

No Manual de Auditoria de Natureza Operacional, o Tribunal de Contas da União sugere ao auditor que, sempre que possível como ferramenta adicional aplique a análise estratégica, de modo a identificar os seguintes aspectos: missão; os objetivos estratégicos; os fatores críticos que influenciam o sucesso; produtos e indicadores e as metas. Feita a análise estratégica, estará facilitada a compreensão do auditor sobre o objeto da auditoria de natureza operacional.

A ferramenta de diagnóstico de ambiente SWOT, na auditoria de natureza operacional, permite ao auditor que identifique as ações a serem implementadas para o saneamento de problemas detectados, a partir da análise das forças e fraquezas e das oportunidades e ameaças, em busca do equilíbrio entre essas variáveis.

As informações externas sobre oportunidade e ameaças, sob as variáveis ambientais (econômicas, demográficas, culturais, tecnológicas, legais e sociais) podem ser obtidas de diversas fontes, entre elas: entrevistas com os usuários, relatórios de atividades, revistas especializadas, etc. Por sua vez, as ameaças podem se constituir em pontos fortes ou criar oportunidades quando se vislumbra um modo de contorná-las ou superá-las.

A análise SWOT deve ser aplicada na fase preliminar da auditoria de natureza operacional, como diagnóstico da situação do objeto de auditoria de natureza operacional, é uma técnica que precisa ser revista periodicamente, uma vez que o ambiente está em constante alteração.

1.1.2 – Análise Stakeholders

Outra técnica utilizada, mencionada no Manual de Auditoria de Natureza Operacional, e que está relacionada com o ambiente é a análise *Stakeholder*⁵, é uma técnica da análise das pessoas interessadas pela organização, ou pelo programa de governo e tem como

objetivo oferecer à equipe de auditoria subsídios para a identificação das pessoas envolvidas, dos seus interesses e do modo como esses interesses afetam o risco e o desempenho organizacional, ou até mesmo do programa/projeto de governo, explicitando e lidando com impactos, benefícios e conflitos.

É recomendável o uso concomitante da análise do ambiente interno/externo (SWOT), como ferramenta complementar, pois a análise *Stakeholder* possui uma relação direta com a análise SWOT, pois analisa as pessoas e o ambiente relacionado a elas mesmas.

A análise *Stakeholder* é particularmente relevante para os problemas de gestão do ambiente, pelas seguintes razões principais: os problemas ambientais estão associados com fatores externos, custos suportados pelas pessoas interessadas, os problemas atravessam as unidades sociais, econômicas, políticas e devemos avaliar se os fatores externos estão envolvidos no desempenho corporativo.

Diante disso podemos observar que essa técnica tem o objetivo de identificar as pessoas interessadas na melhoria do desempenho organizacional e obter seu apoio para introduzir mudanças, detectar a opinião, e os conflitos de interesses destes, para diminuir os riscos envolvidos no desenvolvimento de uma organização ou de uma unidade organizacional, como também, desenvolver estratégias que permitam implementar a melhoria do desempenho. Ajuda também o auditor na identificação da forma apropriada de participação de todas as partes envolvidas com organização ou programa de governo. Nesse sentido, a técnica de auditoria de natureza operacional *stakeholder* é uma ferramenta de grande utilidade em auditoria com foco no desempenho, na medida em que está ligada à apreciação institucional e à avaliação social.

5. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria nº 5, de 18 de fevereiro de 2002. Aprova a Técnicas de auditoria: "análise Stakeholder". Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 25 de fevereiro 2002. (disponível em <http://pessoal.educacional.com.br/up/2600001/629690/t193.asp>, acessado em 13.06.2007).

Em resumo, *stakeholder*, nome determinado pelo Manual de Auditoria de Natureza Operacional, são aqueles que influenciam de forma decisiva para o sucesso da organização, programa ou projeto governamental, e está definitivamente relacionado com a efetividade do programa. Já análise *swot* tem o objetivo de verificar o que é favorável e o que não é favorável para a organização ou até mesmo um projeto/programa governamental, por isso, essas técnicas são utilizadas conjuntamente para atingir seu objetivo e obter o resultado esperado.

Essa técnica deve ser aplicada no planejamento da auditoria como também na execução dos trabalhos, no sentido de que as recomendações que deverão constar no relatório de auditoria possam servir para o aperfeiçoamento da organização e considerem os interesses dos *stakeholders*. Para melhor aplicação dessa análise, a equipe de auditoria deverá criar uma tabela contendo a identificação do *stakeholder*, o interesse do mesmo na organização ou programa de governo e o impacto efetivo proveniente desse *stakeholder*, caso seu interesse não venha a ser atendido. Neste último caso, deve-se considerar a opinião das pessoas envolvidas com relação às mudanças que se pretende recomendar. Em fim, a tabela deverá identificar e listar todas as partes envolvidas, enumerando suas necessidades e seus direitos, além da maneira como serão afetados pela organização ou pela implementação do programa de governo.

Podemos observar que a utilização dessa técnica é fundamental quando da avaliação de programas governamentais, principalmente quando o foco do programa ou projeto estiver voltado para a questão da redução da pobreza e da desigualdade social, pois permitirão identificar vulnerabilidades, dificuldades de acesso e o grau de atendimento aos direitos da comunidade envolvida. Quanto às vulnerabilidades dos grupos a equipe precisa detectar se existem grupos de riscos e grupos com necessidades especiais, quem é e onde estão e como tratar as vulnerabilidades encontradas. Verificar se existe pessoas que

demonstram conhecimento sobre o programa, se demonstram sensibilidade, ou até mesmo resistência e quais iniciativas tomadas pelo grupo, quais os direitos atendidos e os não atendidos, os grupos envolvidos, a importância desses grupos diante do programa executado, se há conflitos e de que forma tratá-los.

Portanto são importantes as questões elucidadas acima, pois irá facilitar o questionário que a equipe de auditoria irá fazer para a efetivação desta tão importante técnica (análise *stakeholder*), que é aproximar mais a população interessada aos assuntos do Governo, estando assim participando e ao mesmo tempo tendo a oportunidade de fazer valer a democracia e o controle social estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.2 – Diagnóstico do Processo

Essa técnica é utilizada para representar visualmente o processo de trabalho por meio de diagrama contendo a sequência dos passos à consecução de determinada atividade.

Pode-se ser descritos como exemplos de processos de trabalho: a sequência de tarefas e ações necessárias à aprovação de um pedido de financiamento imobiliário; a aquisição de óculos em determinado programa governamental de combate à evasão escolar.

Chama-se no Manual de Auditoria de Natureza Operacional de Mapa de Processos⁷, onde fornece uma representação gráfica das operações sob análise na organização, evidenciando a sequência de atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos, de modo que permitam aos avaliadores e trabalhadores envolvidos, identificar mais facilmente oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho na organização sob exame.

7. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: Mapa de Processos**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, (2000:18).

É útil, ainda, para identificar pontos fortes do processo de trabalho, passíveis de serem reproduzidos ou adaptados a outros processos de uma mesma organização, como meio de disseminar boas práticas.

Os mapas de processo podem representar diversas situações: como o processo está sendo realizado; como é o processo de acordo com as normas e procedimentos internos; quais as formas alternativas de executar o processo; e qual a forma recomendada de realizar o processo.

De acordo com Manual de Auditoria de Natureza Operacional as principais características do mapa do processo são: descrever uma operação passo a passo; é um método visual-interativo, que favorece o trabalho em grupo e a participação do auditado e pode incluir informação sobre quantidade, qualidade e prazos.

O diagrama do mapa de processo pode ter diversos graus de detalhamento, em geral, suas informações essenciais são: descrição das atividades, pontos de tomada de decisão, movimentos de informação de documentos, pontos de controle, prazos e documentos e as relações entre as diversas etapas do processo. Deve ser elaborado somente com a participação das pessoas da área ou da organização auditada, pois são elas quem melhor conhecem as atividades desempenhadas, os produtos resultantes, os objetivos e a missão da instituição.

No que se refere à elaboração do mapa de processo o Manual de Técnicas de Auditoria: Mapa de Processos, elaborado pelo TCU, enumera oito passos a serem seguidos, e são os seguintes:

1. definir claramente o processo de trabalho que se quer representar. Com base em entrevistas e na documentação disponível, o auditor deve elaborar uma versão preliminar para servir de base para seu raciocínio. Não se utiliza a versão preliminar para guiar o *wokkshop*, pois as opiniões dos participantes

- tendem a refletir “o que deveria ser”, e não a realidade;
2. utilizar a técnica *brainstorm*⁸, incentivando os participantes do workshop a identificar as atividades do processo e sua seqüência. As idéias surgidas podem ser anotadas, pelos auditores, em etiquetas autocolantes;
 3. Identificar a tarefa inicial. Colar a etiqueta que descreve a tarefa inicial em uma grande folha de papel pardo, ou semelhante, fixada na parede da sala, em local visível a todos. A folha de papel pardo deverá ser recolhida ao final do workshop para que o mapa de processo seja transcrito adequadamente pelo auditor;
 4. verificar quais as atividades: A, B, C etc, são executadas obedecendo a uma seqüência lógica, a partir da tarefa inicial. Colar as etiquetas descrevendo essas atividades segundo a seqüência identificada;
 5. prosseguir, dessa maneira, até completar todo ciclo de atividades do processo de trabalho;
 6. utilizar o mapa de processo para mostrar de que forma as atividades se relacionam;
 7. desenhar a minuta do mapa, utilizando um *software* apropriado, habitualmente disponível em pacotes para escritório, distribuindo a minuta do mapa entre os participantes, solicitando crítica/opiniões/sugestões;
 8. utilizar as críticas/opiniões/sugestões dos participantes para aperfeiçoar o mapa e elaborar a versão final.

Ainda o Tribunal de Contas da União, recomenda aos auditores:

- usar bloco de notas autocolantes para facilitar a montagem do mapa, pois permite que sejam facilmente re-arranjadas as ações, até que se obtenha uma seqüência adequada;
- escrever as atividades a serem executadas em setores diferentes com cores distintas;
- obter a efetiva participação dos auditados, pois ela é essencial. O papel do auditor, no workshop, deve ser o de facilitador, incentivando os participantes a elaborarem, eles próprios, o mapa de processo;
- controlar o tempo, preparando-se para, constantemente, ampliar ou alterar o mapa. As discussões acerca de “como o processo está sendo realizado” e de “como é o processo de acordo com as normas” podem se tornar acaloradas e prolongarem-se por demais;

8. “Tempestade cerebral” ou “tempestade de idéias” – técnica utilizada em auditoria operacional para compreender ou buscar a solução de um processo de trabalho. O *brainstorm* consiste na alteração deliberada de duas etapas do pensamento: a criação (imaginação) e o julgamento.

- anexar, ao mapa, exemplos de documentos utilizados;
- quantificar as informações, sempre que possível. Por exemplo: volume de trabalhadores envolvidos, etc;
- Procurar obter, do pessoal envolvido, o máximo de informações sobre as atividades examinadas.

Busca-se a melhor forma racional para melhorar o desempenho da organização e se for preciso muda-se a norma que é aplicada dentro da organização.

O emprego da técnica de mapa de processo, em uma auditoria de natureza operacional, configura-se em abordagem útil quando se deseja obter melhorias de desempenho da organização, com ênfase nos processos de trabalho. O Manual de Técnica em Auditoria de Natureza Operacional elaborado pelo TCU cita alguns exemplos em que se recomenda o uso da técnica de mapa de processos:

- os clientes não estão recebendo os bens/serviços com a rapidez suficiente;
- quando modos mais eficientes de prestação de serviços/fornecimento de bens precisam ser desenvolvidos; ou
- quando a seqüência das tarefas realizadas não pe claramente entendida dentro da organização ou parece não estar funcionando bem.

Faz necessário o registro de que, antes de o auditor optar por essa abordagem na auditoria de natureza operacional, deve-se levar em consideração que o exame detalhado de processos de trabalho pode demandar bastante tempo da unidade de auditoria e dos profissionais da organização, sendo dispendioso, portanto. Diante disso, deve-se avaliar se os benefícios esperados com a implantação das possíveis recomendações justificariam o custo (artigo do Decreto-lei nº 200/1967, conforme segue: “O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco”).

A identificação de oportunidade de melhoria de desempenho é importante para o sucesso de Auditoria de Natureza Operacional. O Manual elaborado pelo TCU, cita alguns pontos a ser identificados:

- pontos onde o trabalho sofre atrasos ou onde documentos são extraviados – “buracos negros”;
- ocasiões nas quais as pessoas ficam aguardando documentos, procurando o que fazer ou corrigindo erros – tempo perdido;
- insuficiente interação entre atividades ou falhas de comunicação;
- múltiplas instancias de aprovação;
- duplicidade de tarefas;
- áreas onde as metas fixadas não são atingidas, com freqüência;
- processos de trabalho que apresentem oportunidades de redução de custo;
- atividades que apresentem alto índice de falhas/erros.

Em uma auditoria de natureza operacional, as técnicas de diagnostico de processos disponíveis são utilizadas complementarmente, para que sejam respondidas as perguntas do auditor interno ou externo. Uma seqüência típica de atividades a serem desenvolvidas pela auditoria poderia ser a seguinte (segundo recomendação do Tribunal de Contas da União):

- preparar o mapa de produto para identificar os indicadores de desempenho relevantes;
- preparar o mapa de processo relativo ao produto-chave, com base nas normas e procedimentos internos;
- conduzir entrevistas com o pessoal do órgão auditado para identificar os pontos forte e as principais fragilidades nesse processo; (análise swot);
- preparar o mapa de processo da situação atual – como está sendo realizado – com a colaboração do pessoal do órgão auditado;
- discutir o mapa com os gestores do órgão auditado;
- identificar oportunidades para melhoria do desempenho e elaborar mapas de processos alternativos – formas alternativas de execução –

sem se deixar influenciar pela forma como o processo está sendo desenvolvido;

- apresentar o mapa de processo definitivo – indicando a forma recomendada de realizá-lo – que representa da equipe de auditoria.

Ainda, conforme o Manual de Auditoria de Natureza Operacional cita que se a unidade de auditoria chegar à conclusão de que o processo de trabalho precisa ser aperfeiçoado, então poderá ser necessário:

- apresentar um plano de mudança, prevendo-se os arranjos a serem utilizados;
- obter o comprometimento dos gestores e dos trabalhadores com a mudança, convencendo-se de que a implantação das recomendações produzirá melhorias no desempenho do órgão;
- avaliar o custo das alterações a serem realizadas
- elaborar sistemática para avaliar os resultados produzidos pelo novo processo.

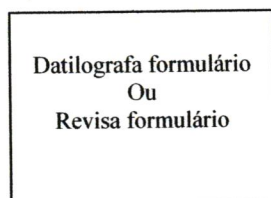
É imperiosa a lembrança de que poderá ser necessário muito tempo e monitoramento frequentemente para modificar um processo de trabalho.

2.2.1 Tipos de mapas de processos

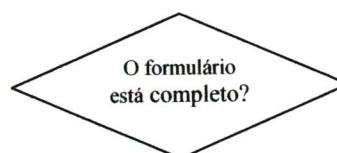
O mapa de processos pode representar diversas situações, pode-se dizer, conforme Tribunal de Contas da União, essa técnica apresenta quatro espécies, como segue: como é (processo real, o praticado hoje); como deveria ser (processo segundo as normas de controle interno); como poderia ser (formas alternativas de execução); e como deve ser (forma recomendada pelos auditores).

2.2.2 Notações utilizadas em um mapa de processo

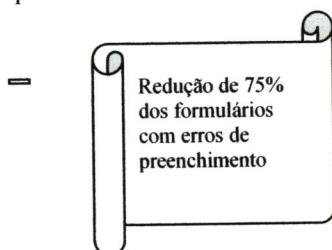
Retângulo: Indica atividade executada
Utilizar 5 palavras no máximo
Começar com verbo de ação



Losango: indica um ponto de tomada de decisão



Bandeira: Indica oportunidade de melhoria: Quantificar sempre que possível



Balão ou nuvem: Atenção, comentários ou explicações:



Fonte: Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: Mapa de Processos.** Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, (2000:14).

2.3. Análise RECI

A análise RECI⁹ é uma ferramenta que ajuda identificar os responsáveis dentro de uma organização ou órgão público, também denominado matriz de responsabilidades, é uma técnica utilizada em auditorias de natureza operacional, mencionada no manual de auditoria de natureza operacional, que ajuda a identificar quem é **R**esponsável pelas atividades desenvolvidas, quem as **E**xecuta, quem é **C**onsultado e quem é **I**nfornado, seja no âmbito de uma equipe de trabalho, seja em relação a um departamento integrante do organograma de um

órgão público, ou até mesmo em relação a um programa de governo integrante de uma política pública.

Por meio da análise RECI é possível: estabelecer a responsabilidade pelas decisões e pela execução das atividades; identificar o tipo de grau de participação de cada agente (pessoa, departamento...) em cada decisão; tornar mais clara a relação entre as partes envolvida; e conhecer a distribuição de poder na empresa.

De acordo com o Manual dessa técnica as iniciais RECI representam papéis claramente definidos:

- R: quem é responsável (quem detém a responsabilidade final, com poder de veto: pessoa que arcara com o ônus pelo eventual insucesso);
- E: quem executa (quem é encarregado de desenvolver a atividade, aquele ou aqueles responsáveis pela implementação);
- C: quem é consultado (aquele que deve ser consultado antes que as decisões ou ações sejam implementadas);
- I: quem é informado (aquele que deve ser informado depois que a decisão ou ação for implementada).

Essa técnica de auditoria pode ser empregada para: aumentar a produtividade por meio da definição clara de responsabilidades; reduzir a necessidade de se refazer tarefas, eliminar a superposição de atribuições e o trabalho redundante, liberando recursos e aumentando a capacidade de trabalho, tornar as estruturas organizacionais mais enxutas, reduzindo níveis organizacionais desnecessários, definir uma nova estrutura organizacional e compreender o impacto político e psicológico das mudanças na estrutura organizacional (Boletim do Tribunal de Contas da União, 2001:11).

Portanto, a análise RECI é uma importante ferramenta de auditoria de natureza operacional, a qual pode contribuir para aumentar a economia, a eficiência e a eficácia de uma organização ou órgão público, podendo ser usada de forma isolada ou em complementação a outras técnicas de diagnóstico, já mencionado neste trabalho. Quando empregada como ferramenta complementar de diagnóstico, pode servir para confirmar problemas identificados inicialmente com outras técnicas de análise.

A matriz decorrente da análise RECI, pode ser empregada também para distribuir, de forma equilibrada, as tarefas entre os servidores organizacionais; sem precisar explicitar a necessidade de uma nova estrutura organizacional, à vista da verificação de pontos de ambigüidade nas estruturas diante de controles internos existentes ou faltantes.

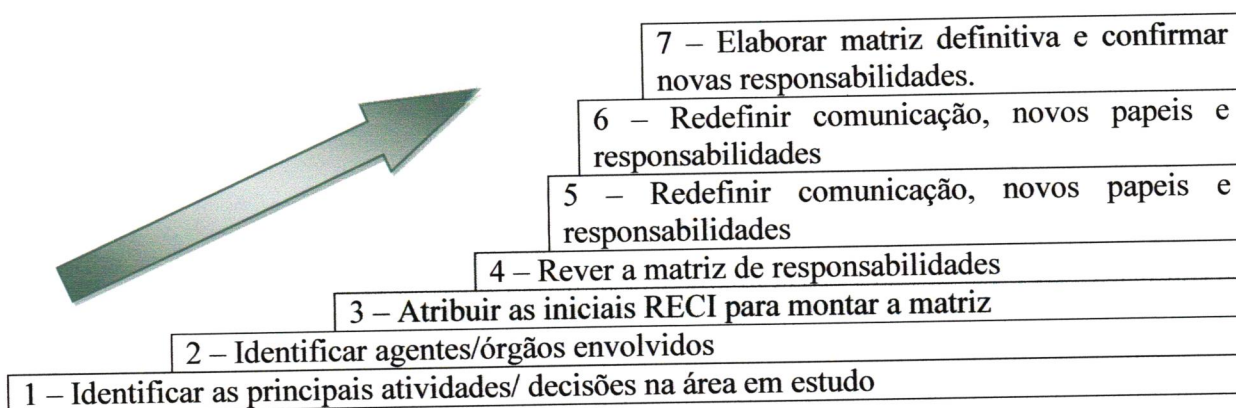
A literatura estrangeira (língua inglesa) denomina as iniciais RECI com a sigla RACI, correspondente às iniciais das seguintes palavras inglesas: Responsible, Accountable, Consulted e Informed.

Em qualquer um dos casos, recomenda-se a participação dos gestores do órgão ou unidade organizacional durante todo o processo, como forma a garantir a viabilidade da proposta e a aceitação do resultado final produzido pela equipe de auditoria.

Para elaborar essa matriz RECI, numa auditoria de natureza operacional é preciso ser feita através de workshops, envolvendo as pessoas do órgão auditado que, sob orientação da equipe de auditoria, vai definindo, passo a passo, cada uma das dimensões da matriz. Conforme Tribunal de Contas da União, os passos seguidos pela equipe de auditoria são os seguintes, fundamentalmente:

- realizar entrevistas e workshops com as pessoas do órgão auditado;
- selecionar somente as principais atividades;
- ser conciso, evitar longas descrições;
- lembra-se de que se está tratando de papéis/responsabilidades e não de pessoas;

- evitar generalidades do tipo “participar de reuniões”
- utilizar verbos de ação;
- registrar cada um na 1ª linha da matriz RECI(eixo “x”);
- relacionar as principais atividades e decisões na 1º coluna á esquerda da matriz RECI (eixo “y”);
- fazer encontro destinada à troca de idéias e de conhecimento pratico sobre um assunto.



É de importância superlativa a prática dialógica entre o auditor e o auditado, fazendo-se necessária a seleção de uma amostra do pessoal do órgão, que conheça as atividades listadas e represente cada um dos agentes identificados na matriz.

Após a obtenção de informações junto às pessoas do órgão, identificar às responsabilidades de cada agente em relação a cada atividade e atribuir às iniciais RECI. Pode-se fazê-lo pessoalmente através de workshop. Somente as pessoas do órgão auditado devem indicar as iniciais RECI a serem atribuídas em cada caso; ao mesmo tempo em que não se deve desprezar qualquer inicial RECI atribuída. Nenhuma avaliação deve ser feita até que a matriz RECI esteja completa. Sua elaboração induzirá as pessoas à reflexão sobre novos papéis e responsabilidades.

Figura

Exemplo de matriz RECI

ATIVIDADES DE PREVENÇÃO E COMBATE AOS INCÊNDIOS FLORESTAIS	Coordenação do Programa	Dicon	Diren	Direc	Supes	Bombeiros
Preparar cursos para treinamento de brigadistas	R E					E
Selecionar UC's onde devem ser informadas brigadas contra incêndios	R E		C	C		
Selecionar brigadistas em UC's	R		E	E		
Treinar brigadistas em UC's	R E					
Adquirir equipamentos de combate ao fogo em UC's	R E		E	E	E	
Guardar os equipamentos			E	E	R E	
Coordenar as atividades de combate ao fogo em UC's	R E					E
Realizar perícias em áreas queimadas	R E					E
Autorizar queimadas controladas		I	R		E	
Fiscalizar queimadas		R E	C		E	
Manter banco de dados sobre as autorizações de queimada			R		E	
Preparar cursos de queimada controlada	R E		C		C	E
Selecionar áreas críticas para realização de cursos	R E		C		C	
Ministrar cursos de queimada controlada	R E					E
Elaborar planos de manejo em UC's	R E		C	C		

Legenda:

R: quem é Responsável

E: quem Executa

C: quem deve ser consultado antes

I: quem deve ser informado depois

Dicon: Diretoria de Controle Ambiental

Diren: Diretoria de Recursos Naturais Renováveis

Direc: Diretoria de Ecossistemas

Supes: Superintendências regionais

UC: Unidades de Conservação

Fonte: Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: Análise RECI.** Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, (2000:22).

A revisão da matriz RECI dá-se a partir de dois tipos de análise: horizontal e vertical. Na análise horizontal, de acordo com o Manual da matriz RECI, aprovada pelo TCU, precisa-se examinar e verificar os seguintes pontos: as oportunidades de aperfeiçoamento, ausência de R(responsável), indicando que nenhum agente é responsável pela atividade, ausência de E (executor), nenhum agente tem a atribuição de executar tal atividade, logo, ela

na será realizada porque nenhum recurso lhe foi alocado, muitos C's é prejudicial ao processo de qualquer atividade, diante disso, somente devem manter as consultas que contribuam para o desenvolvimento da atividade e com relação aos I's (informações), devem-se manter apenas aqueles que realmente necessitam ser informados sobre a atividade. Na análise vertical precisa-se avaliar se as responsabilidades de cada agente e identificar as oportunidades de aperfeiçoamento, verificar se existem muitos R's e essa pessoa que as possuem é capaz de assumir tantas responsabilidades, abrindo espaço para delegar a outras pessoas, em fim analisar se as pessoas que atualmente ocupam essas posições possuem habilidades adequadas para desempenhar as competências que lhe são atribuídas.

No desenvolvimento de uma nova matriz RECI, o auditor deve observar algumas diretrizes. Quando o auditor estiver atribuindo novas responsabilidades para os agentes organizacionais, seguir a seguinte orientação: atribuir os papéis de **R** e **E** aos agentes que se encontram mais próximos às atividades ou que detenham maior conhecimento a respeito; só deve haver um responsável para cada atividade; reduzir o numero de C's e I's e certificar de que a solução proposta está de acordo com a cultura organizacional.

Uma leitura critica do auditor a matriz RECI possibilitar-lhe-á o oportuno oferecimento de recomendações rumo à redefinição da comunicação corporativa, inclusive indicando a necessidade de definição de novos papéis e responsabilidades.

Imperioso lembrar, sobretudo, a necessidade de o auditor interno realizar varias entrevistas e reuniões com os gestores na minuta da nova matriz RECI.

Após a prática dialógica entre o auditor e gestor sobre a referida minuta, elabora-se a versão definitiva da matriz RECI, fazendo-se necessária a confirmação com os gestores acerca das suas novas atribuições, sem embargos a possibilidades do órgão oportunamente reavaliar essas atribuições.

2.3 – Diagnóstico do desempenho

2.3.1 – Mapa de Produtos

Entende-se como produto um bem, um serviço prestado ou uma condição resultante de atividade de um órgão ou de um indivíduo. As atividades de um órgão ou setor geram produtos, são exemplos de atividades, implementar um programa de governo o produto são os benefícios que esse programa deve gerar, atender pacientes, o produto são os pacientes atendidos, implementar diretrizes no setor financeiro de um órgão, o produto é o processo de pagamento, etc.

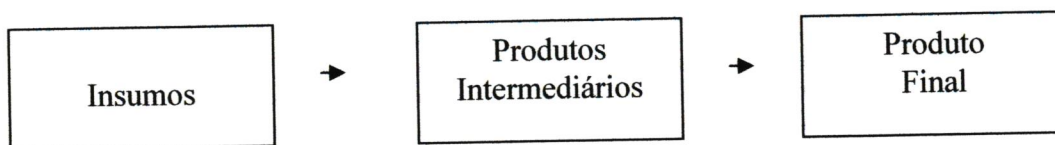
O mapa de produtos¹⁰ é uma técnica, utilizada em auditoria de natureza operacional, para a obtenção de indicadores de desempenho. Não se podem obter indicadores de desempenho sem antes saber o produto do órgão ou unidade.

A sociedade pede resultado para as autoridades públicas e diante disso essa técnica vem ajudar aos gestores a mostrar perante a sociedade o seu produto, ou seja, o seu desempenho naquele produto oferecido de acordo com as práticas administrativas, onde se chama de gestão voltada para resultados. Entretanto, esse enfoque pode encontrar alguma resistência por parte de gestores habituados a administrar predominantemente os insumos (pessoal, recursos financeiros, instalações, etc.) e os processos de trabalho (atividades desempenhadas).

De acordo com Manual do Tribunal de Contas da União, um mapa de produtos possui três componentes básicos: insumos, produtos intermediários e produtos finais. Ele se assemelha a uma linha de produção ou de montagem, na qual o importante é o produto gerado em cada fase, em vez do processo de trabalho que gerou o produto, conforme figura abaixo:

10. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Técnica de auditoria: indicadores de desempenho e mapa de produtos. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2000. 33p

Figura
Estrutura Básica de um mapa de produtos

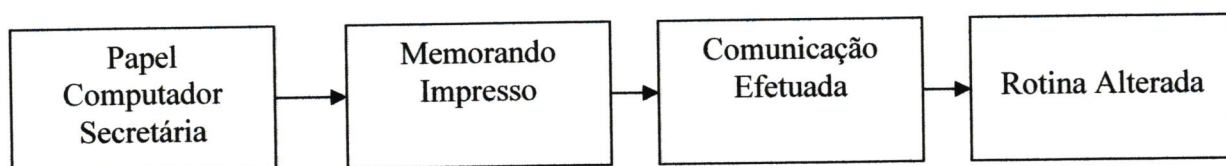


A seqüência indica que a existência do conteúdo da primeira caixa é necessário para que se produza o conteúdo da caixa à direita e assim sucessivamente, ou seja, é estabelecido uma seqüência lógica para obter o produto final.

Os produtos intermediários são subprodutos obtidos a partir dos insumos existentes e que, juntos, darão origem ao produto final. Pode-se dizer que os produtos intermediários desempenham o papel de insumos para outros intermediários ou para o produto final. (Tribunal de Contas da União).

Se um gestor de determinado órgão ou unidade almeja obter um maior nível de satisfação dos trabalhadores, mediante uma alteração na rotina de seu departamento e comunica tal alteração por meio de memorando aos coordenadores intermediários, teríamos o seguinte mapa de produtos:

Figura
Exemplo de mapa de produtos



O produto final das atividades não deve ser confundido com o impacto originado dessas atividades. Enquanto o produto final depende apenas do desempenho das atividades, a efetividade e equidade que ele causa é afetado por condições externas, que fogem ao controle do órgão ou organização ou do servidor.

Conforme exemplo citado acima, nota-se que o produto final é “rotina alterada”, e não “maior nível de satisfação dos funcionários”, que é o impacto almejado. Essa alteração na rotina depende apenas do correto funcionamento do órgão ou departamento em questão. Já o maior nível de satisfação pretendido depende de fatores externos, como a receptividade dos funcionários à nova rotina.

Diante disso pode-se dizer que o mapa de processos apresenta graficamente uma série de atividades interligadas que dão origem a determinados produtos; ao passo que o mapa de produtos apresenta graficamente os produtos gerados por aquelas atividades. Nos mapas de produtos, os processos estão representados pelas setas, onde os processos e atividades mudam com o passar do tempo, enquanto os produtos, se identificados adequadamente, devem permanecer os mesmos, independente das atividades realizadas para obtê-los.

A gestão pública focada para o resultado deve-se atentar nos produtos em vez dos processos empregados para sua obtenção, pois assim, permite ao auditor a comparação entre o desempenho de diferentes alternativas (processos) para obter os mesmos produtos.

De acordo com o Tribunal de Contas da União, o mapa de produtos pode ser empregado em diferentes níveis administrativos: pode ser elaborada para um órgão, divisão, função, atividade individual ou mesmo para um projeto ou programa governamental com o objetivo de obtenção de um quadro claro sobre os objetivos do órgão ou da atividade auditada, mostra as relações de dependência entre os diversos produtos, identifica as áreas ou setores do órgão responsáveis pelos produtos críticos e estabelece as bases para o trabalho subsequente de elaboração dos indicadores de desempenho.

Para elaboração do mapa de produtos numa auditoria de natureza operacional, deve-se contar com a participação de todos que fazem parte do órgão, pois é quem melhor conhece as atividades desempenhadas, os produtos resultantes, os objetivos, a missão da organização e deve considerar os passos citados pelo Tribunal de Contas da União, conforme citados abaixo:

- 1º passo: Utilizar a técnica de *brainstorm*¹¹, incentivando os participantes a identificarem os possíveis produtos resultantes das atividades do órgão. Os produtos identificados podem ser anotados em etiquetas autocolantes;
- 2º passo: Definir qual é o produto final e quais são os intermediários. Colar a etiqueta que descreve o produto final na parede ou em alguma superfície lisa existente, em local visível a todos;
- 3º passo: Selecionar um pequeno número de produtos que sejam essenciais para a função ou atividade sob exame. Considerar um máximo de dez produtos, embora algumas atividades mais complexas possam exigir um número maior.
- 4º passo: Verificar quais produtos A, B, C, etc. deveria manter sido obtidos numa fase imediatamente anterior à obtenção do produto final. Colar as etiquetas referentes a esses produtos à esquerda daquela que representa o produto final;
- 5º passo: Verificar quais os produtos (X, Y, Z, etc.) deveriam ter sido obtidos numa fase imediatamente anterior àquela de obtenção dos produtos A, B, C, etc., e assim por diante. Cole as novas etiquetas sempre à esquerda das anteriores;
- 6º passo: Verificar o mapa de produtos para mostrar de que forma esses produtos se relacionam entre si e com o produto final;
- 7º passo: Desenhar o mapa, utilizando software apropriado, normalmente disponível em pacotes para escritório, distribuindo-o aos participantes.

Para adquirir melhor resultado na auditoria de natureza operacional e elaboração dos indicadores de desempenho através dos mapas de produtos, vale ressaltar as recomendações do Tribunal de Contas da União:

¹¹ – Técnica em que o facilitador (auditor interno) estimula os participantes a emitir opiniões.

- O produto final não deve ser um resultado genérico, mas algo mensurável;
- O uso de bloco de notas autocolantes facilita a montagem do mapa, pois permite que se re-arranjem os produtos até se obter uma sequência adequada;
- A efetiva participação dos auditados é essencial. O papel do auditor, no workshop, deve ser o de facilitador, incentivando os próprios participantes a elaborar o mapa de produtos; e
- O tempo deve ser controlado. As discussões acerca de quais são os produtos que devem constar do mapa podem tornar-se acaloradas e prolongar-se demasiadamente;

Considera-se que o mapa de produtos é uma importante ferramenta para elaboração de indicadores de desempenho a fim de avaliar as políticas públicas como também os programas de governo. A partir da técnica mapa de produtos podem-se identificar os produtos essenciais do órgão considerando os aspectos da qualidade, tempo e custo separando daqueles produtos não críticos, pois eles estão no mapa apenas para facilitar o entendimento do auditor e não são produtos que necessitem de monitoramento regular gerencial, como também formular questões relacionadas com a economicidade, eficiência e eficácia que reflitam o impacto do produto final em atendimento as partes interessadas (stakeholders). As questões deverão ser formuladas através de workshop sobre o desempenho de cada produto, partindo-se diretamente para a elaboração dos indicadores.

A seguir, estão explicitadas algumas questões sobre o desempenho, obtidas em workshop citadas no manual da técnica mapa de produtos, elaborada pelo Tribunal de Contas da União, quais sejam:

- Instalações e equipamentos disponíveis para o uso: o equipamento está disponível quando se precisa dele? Quais as reais condições de uso do nosso equipamento? Quanto custa manter o equipamento em condições de uso?
- Estradas conservadas: qual é o custo por km de estrada conservada? É mais caro terceirizar ou

utilizar pessoal próprio? As condições gerais das estradas têm melhorado?

- Licenças ambientais emitidas: quantas licenças foram emitidas comparadas com o planejado? Quanto de receita foi gerado? Qual o custo de se emitir uma licença?

Feito o mapa de produtos e questionamentos de desempenho far-se-á a utilização da técnica de indicadores de desempenho.

2.3.2 – Indicadores de Desempenho¹²

A utilização de indicadores de desempenho para aferir os resultados alcançados pelos gestores é uma metodologia utilizada mundialmente em auditoria de natureza operacional, que está relacionada ao conceito de gerenciamento voltado para resultados. Esse conceito de gestão tem sido adotado nas administrações públicas de diversos países, inclusive o Brasil.

Alguns autores da ciência da administração conceituam indicadores de desempenho como um instrumento de mensuração quantitativa ou qualitativa de aspectos do desempenho. Todavia o Tribunal de Contas da União prefere não estabelecer tal distinção e adotar a seguinte definição: “indicador de desempenho é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas ou observadas”.

¹² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Técnica de auditoria: mapa de produtos e indicadores de desempenho. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2000. 33p.

A medição de desempenho significa o processo contínuo de controle e informação sobre os resultados dos programas, sobretudo na consecução das metas preestabelecidas. As medições de desempenho podem fazer referência ao tipo ou ao nível das atividades do programa que são realizadas, aos produtos ou serviços diretamente realizados por um programa, e/ou aos resultados deste. A medição do desempenho se baseia em que um programa tenha alcançado seus objetivos ou requisitos, expressos como padrões mensuráveis de desempenho. A medição do desempenho, devido a sua natureza contínua, pode servir como sistema de alerta prévio para a direção, e como veículo de melhoramento da prestação de contas perante a sociedade.

A expressão Indicadores de Desempenho é, frequentemente, utilizada no sentido de medição de desempenho. Entretanto, é possível estabelecer-se uma distinção sutil entre ambas: medições de desempenho são efetuadas quando os aspectos do desempenho podem ser mensurados diretamente e quantificados com facilidade (quilometragem de estradas conservadas); como também utilizamos os indicadores de desempenho quando não se é possível efetuar tais mensurações de forma direta, como por exemplo, a utilização do índice e repetência na 2ª série do ensino fundamental, como um dos fatores a serem considerados na formação de um indicador de desempenho para medir a efetividade do ensino fundamental.

Diante disso, o indicador de desempenho pode fornecer uma boa visão acerca do resultado que se deseja medir, mas é apenas uma aproximação do que realmente está ocorrendo, necessitando, sempre, de interpretação no contexto em que está inserido.

As informações sobre o desempenho são essencialmente comparativas. Um conjunto de dados isolados mostrando os resultados atingidos por uma organização não diz nada a respeito do desempenho da mesma, a menos que seja confrontado com metas preestabelecidas de *performance*, ou realizada uma comparação com os resultados atingidos em períodos anteriores, obtendo-se assim um histórico para análise de tendências.

Os Indicadores de desempenho são compostos por variáveis provenientes de custo, tempo, quantidade e qualidade. O Tribunal de Contas da União cita os principais usos de indicadores de desempenho pela organização, conforme necessidade abaixo:

- Possibilita a avaliação qualitativa e quantitativa do desempenho global da organização, por meio da avaliação das suas principais áreas ou departamentos;
- Permite o acompanhamento e a avaliação do desempenho ao longo do tempo e ainda a comparação entre: desempenho anterior x desempenho corrente; desempenho corrente x desempenho real; custo: custo unitário; custo total programado; tempo: prazos estabelecidos; tempo por tarefa; qualidade: satisfação do cliente; padrões de qualidade; quantidade: produção total; demanda atendida;
- Possibilita enfocar as áreas relevantes do desempenho e expressá-las de forma clara, induzindo um processo de transformações estruturais e funcionais que permita eliminar inconsistências entre a missão da instituição, sua estrutura e seus objetivos prioritários;
- Ajuda o processo de desenvolvimento organizacional e de formulação de políticas de médio e longo prazo;
- Melhora o processo de coordenação organizacional, a partir da discussão fundamentada dos resultados e do estabelecimento de compromissos entre os diversos setores da organização;
- Possibilita a incorporação de sistemas de reconhecimento pelo bom desempenho, tanto institucionais como individuais.

Diante disso, tanto na análise de indicadores de desempenho já existentes, quanto na elaboração de novos, devem-se verificar as características de qualidades desejáveis de cada indicador, conforme cita o Manual de Indicadores de desempenho elaborado pelo Tribunal de Contas da União.

- **Representatividade:** O indicador de Desempenho deve ser a expressão dos produtos essenciais; o enfoque deve ser no produto; medir aquilo que é produzido, identificando produtos intermediários e finais, além dos impactos desses

produtos. Este atributo merece certa atenção, pois indicadores muito representativos tendem a ser mais difíceis de ser obtidos;

- **Homogeneidade:** na construção de Indicadores de desempenho devem ser consideradas apenas variáveis homogêneas, ou seja, comparar coisas equivalentes;
- **Praticidade:** garantia de que o Indicador de Desempenho realmente funcione e permita a tomada de decisões gerenciais. Para tanto, deve ser testado, modificado ou excluído, quando não atender a essa condição;
- **Validade:** o indicador deve refletir o fenômeno corporativo a ser monitorado;
- **Independência:** o indicador de desempenho deve medir os resultados atribuíveis às ações que se querem monitorar, devendo ser evitados indicadores que possam ser influenciados por fatores externos;
- **Confiabilidade:** a fonte de dados utilizada para o cálculo do indicador de desempenho deve ser confiável, de tal forma que diferentes avaliadores possam chegar aos mesmos resultados;
- **Seletividade:** deve-se estabelecer um número equilibrado de indicadores que enfoquem os aspectos essenciais do que se quer monitorar;
- **Simplicidade:** o indicador de desempenho deve ser fácil compreensão (quanto ao uso e cálculo);
- **Cobertura:** os Indicadores devem representar adequadamente a amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardados os princípios da seletividade e da simplicidade;
- **Economicidade:** as informações necessárias ao cálculo ao cálculo e atualizadas a um custo razoável, em outras palavras, a manutenção da base de dados não pode ser muito dispendiosa;
- **Acessibilidade:** deve haver facilidade de acesso a dados/informações primários, bem como de registro e manutenção para o cálculo dos Indicadores de desempenho;
- **Estabilidade:** a estabilidade conceitual das variáveis componentes e do próprio indicador de desempenho, bem como a estabilidade dos procedimentos para sua elaboração, são condições necessárias ao emprego de indicadores para avaliar o desempenho ao longo do tempo.

O desempenho de um Órgão, unidade organizacional ou até mesmo de um programa de governo na obtenção de um determinado resultado, deve ser medido através das dimensões de análise, como a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (*vide item 1.3*). Para cada dimensão de análise podem existir um ou mais indicadores.

A seguir, eis alguns exemplos, citados pelo Tribunal de Contas da União, de indicadores de desempenho utilizados no âmbito de programas de governo, de acordo com os seguintes critérios: a) economicidade; b) eficiência; c) eficácia; d) efetividade; e) equidade.

Indicadores de Desempenho em programas de governo	
CRITÉRIO	PROGRAMA/INDICADOR DE DESEMPENHO
	VACINAÇÃO
A	Custo de aquisição das vacinas, consideradas as opções de mercado
C	Número de crianças vacinadas como um percentual das metas programadas
B	Custo de uma criança vacinada
D	Percentual da população que contraiu a doença antes e depois da implantação do programa.
	DISTRIBUIÇÃO DE ACERVOS PARA BIBLIOTECAS ESCOLARES
E	Proporção de escolas beneficiadas entre as 10% mais carentes
	MANUTENÇÃO DE RODOVIAS
D	Número de acidentes fatais, em relação ao período anterior.
B	Custo de manutenção de um Km de rodovia.
C	Extensão de rodovias em boas condições de uso como percentagem das metas planejadas.
	ENSINO A DISTANCIA (NÍVEL MÉDIO)
C	Número de estudantes formados em relação às metas programadas.
A	Custo de elaboração dos programas, em relação às alternativas de mercado.
D	Percentagem de pessoas com nível médio de escolaridade, antes e depois da implementação do programa.

Deve-se ter especial cuidado na identificação dos indicadores de desempenho, pois se a avaliação de desempenho da organização for efetivamente considerada nas oportunas tomadas de decisão, a incorporação dos indicadores como instrumento dessa avaliação acarretará cobranças em relação ao cumprimento de metas estabelecidas. Portanto, ao facilitar o desenvolvimento de indicadores de desempenho, o auditor deve sempre buscar o comprometimento da gestão e observar se os indicadores são úteis internamente, bem como

para o público externo. Ainda o auditor deve lembrar que são necessários poucos indicadores, um número excessivo irá sobrecarregar a organização na obtenção de dado/informação necessária ao seu cálculo. Sendo um pouco numero de indicadores, mas que todos, cubram todos os produtos-chave e forneçam informações de economicidade, eficiência e eficácia procurando fazer uma distribuição equilibrada dos indicadores. Os indicadores de desempenho devem ser comparativos, por exemplo: número de treinamento efetuado comparativamente ao número planejado, já sendo o critério da eficiência relaciona insumos com produtos, por exemplo: número de criança vacinada por vacinador.

Após a discussão sobre as questões que foram colocadas pelos participantes, o auditor na condição de facilitador deve selecionar um ou dois conjuntos de questões mais relevantes. Para esses conjuntos, deve-se tentar identificar indicadores de desempenho que respondam às questões da gestão, ou do objetivo do trabalho. O melhor momento para implantar um indicador de desempenho é no inicio do governo.

Selecionados os indicadores de desempenho, devem-se fixar as metas a serem atingidas pela organização, que deverão ser realizadas por intermédio dos os indicadores selecionados, o Tribunal de Contas da União cita algumas características que deverão conter nas metas fixadas, conforme discriminação abaixo:

- **Realistas** – levam em conta os objetivos da organização, o contexto econômico em que está inserida, as limitações orçamentárias, o desempenho anterior, etc;
- **Exeqüíveis** – são passíveis de serem atingidas, pois se não forem, elas serão vistas como meros ideais e não terão influencia pratica no comportamento da organização;
- **Desafiadoras**¹³ – são desafiadoras, pois se não forem, elas não encorajarão a se efetuarem melhorias no sistema; devem, portanto, ser cada

vez mais ambiciosas ao longo do tempo, de maneira a incentivar que a organização busque a otimização dos resultados, a partir dos recursos disponíveis;

- **Comparáveis** – podem ser comparadas internamente à organização ou, extremamente, com outras organizações de reconhecido bom desempenho na área;
- **Claros** – são facilmente identificáveis; não sendo, podem utilizar termos ambíguos na sua definição;

Em que pese o fato de o auditor interno ter tomado cuidados na elaboração dos indicadores de desempenho, eles sempre poderão vir a ser aperfeiçoados, na medida em que forem sendo utilizados pela organização, sob o enfoque operacional.

Outra forma de aperfeiçoamento dos indicadores é sujeitá-los às críticas e sugestões dos usuários, de instituições acadêmicas, os stakeholders, enfim, de todos os que de certa forma, estão interessados no desempenho da organização em exame.

Diante disso, Domingos Poubel de Castro (1997:10) assevera, com muita propriedade:

A tendência de adoção de um mecanismo primário de avaliação da *performance*, seguida de protesto e pressões pela melhoria desses mecanismos, e até a um aprimoramento efetivo deles, é comum em qualquer aspecto da vida em que se avaliam resultados. Muitas organizações já aprenderam que, mesmo com falhas, é preciso começar, e que, de igual forma, mecanismos primários de avaliação podem ser melhor que a simples ausência de critérios mais sofisticados.

13 – “Quando se começa a avaliar, aparentemente, nada acontece a não ser resistências entre as pessoas e as áreas sob avaliação, tentando descaracterizar os métodos. Entretanto, tão logo se publicam os primeiros resultados, as pessoas e os dirigentes sentem o dedo apontado em sua direção e, a comparação entre as áreas ou com parâmetros fixados, provoca desafios e estímulos para mudanças de conduta, visando à melhoria de resultados. À medida que o processo de avaliação avança as pessoas imediatamente começam a pensar nas metas de sua organização e a agir em busca de atingi-las ou mesmo supera-las” (CASTRO, 1997:8).

2.3.3 - Balanced Score Card

O Balanced Score Card (BSC), ou também chamado de matriz de indicadores de desempenho, é uma técnica utilizada em trabalhos de auditoria de natureza operacional mediante a qual subsidiará a gestão com a integração e o balanceamento de indicadores de desempenho vinculados aos produtos chave existentes na organização, favorecendo dessa forma, a consolidação de uma conduta corporativa orientada pela gestão estratégica e pela ótica da qualidade, inclusive. Essa metodologia criada por Robert Kaplan e David Norton vem ganhando espaço no âmbito da administração pública com o objetivo de tornar claras as metas e ações a serem alcançados pela administração pública. Os processos gerenciais construídos a partir do Score Card asseguram que a entidade fique alinhada e focalizada na implementação da estratégia de longo prazo, ou seja, alinha as ações que o governo quer programar em sua gestão.

O BSC traduz a missão e a estratégia da própria organização num conjunto abrangente de medidas de *performance*, focado nos produtos relevantes, de forma a fixar metas claramente definidas e internamente compartilhadas a partir de um procedimento de construção coletiva, servindo assim para estimular o grupo da entidade. Deve-se utilizar para esclarecer e obter consenso em relação á estratégia, comunicar a estratégia a toda entidade, alinhar as metas departamentais e pessoais à estratégia, associar os objetivos estratégicos com metas de longo prazo e orçamentos anuais e realizar revisões estratégicas periódicas e sistemáticas. O gestor deve estar sensibilizado em decidir-se na adoção estratégica da metodologia BSC, e não apenas como um simples sistema de medição de desempenho, caso contrario apresentará falhas na implantação do BSC, ou seja, a falta de convicção de gestão por resultados que, no serviço público brasileiro, costuma apresentar escassez interesse devido, infelizmente, à primazia da condução da gestão pela ótica político-partidária, apenas.

O balanced Score Cards traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, usuários, processos internos e, aprendizado e crescimento. O Score card cria uma estrutura, uma linguagem, para comunicar a missão e a estratégia, e utiliza indicadores para informar os servidores sobre os vetores do sucesso atual e futuro. Ao se articular os resultados desejados pela entidade com os vetores desses resultados, os executivos esperam canalizar as energias, as habilidades e os conhecimentos específicos das pessoas nos órgãos/entidades inteira, para alcançar as metas de longo prazo. O balanced Score Card deve ser utilizado como sistema de comunicação, informação e aprendizado, não como um simples sistema de controle. Cabe-se aqui lembrar de uma frase da ciência da administração: o que não é medido não é gerenciado!

Diante disso, pode-se verificar que o Balanced Score Card é uma ferramenta para garantir a eficácia da auditoria de natureza operacional, e assim colaborar para aperfeiçoamento indelével da gestão.

CAPÍTULO 3

NORMAS DE AUDITORIA OPERACIONAL

De acordo com Araújo (2006:60) as normas de auditoria operacional não estão completamente definidas. Assim, não se encontram facilmente, nos poucos tratados sobre auditoria operacional, comentários a respeito de suas normas específicas. Alguns autores chegam a afirmar que o estabelecimento de normas para a auditoria de natureza operacional é tarefa bastante complexa, em face da amplitude de seu objeto e da diversidade de operações a serem auditadas. O Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos (GAO) foi o pioneiro no estabelecimento das normas para esse tipo de auditoria.

A criação de normas para auditoria de natureza operacional é uma tarefa complexa, por tratar-se da diversidade dos projetos desenvolvidos na área e as especificidades para cada trabalho.

Apresentamos a seguir os princípios da auditoria governamental, aplicáveis a auditoria operacional citadas pela INTOSAI.

Ao realizar uma auditoria de natureza Operacional, os auditores devem ajustar ao código de ética e as normas de auditoria da INTOSAI. As normas de auditoria de natureza operacional são definidas pela INTOSAI com referência aos aspectos gerais, ao trabalho de campo e para confecção dos relatórios de auditoria, conforme segue:

3.1 - Aspectos Gerais

A competência da auditoria costuma constar disposições legais. Ente outras coisas, regula em que medida uma entidade fiscalizadora pode fiscalizar programas e organismos do setor público. Frequentemente são necessárias regulamentais especiais que estabelecem as

condições da auditoria operacional, como, por exemplo, acesso a informação procedente de fontes que não sejam as entidades auditadas, a capacidade de formular recomendações a competência para examinar empresas e programas governamentais, e a eficácia da legislação. A competência para realização de auditoria operacional costuma especificar os requisitos mínimos de fiscalização e informação, especifica o que se requer do auditor, conferindo-lhe a autoridade máxima. Os auditores devem ter, no conjunto, proficiência profissional para se desincubirem das tarefas a eles confiadas; a organização de auditoria e os auditores, individualmente, não devem ter independência prejudicada; devem exercer zelo profissional ao fazerem a auditoria; o auditor deve comunicar limitação imposta ao escopo do exame;

3.2 – Normas de Exame e Avaliação: o trabalho deve ser adequadamente planejado e supervisionado, fundamentados por papéis de trabalho corretamente realizados; obter evidências suficientes, competentes e relevantes, que proporcione uma base razoável para o relatório;

3.3 – Normas de Relatório: os relatórios devem ser feito por escrito e revisados na forma de rascunho, pelo setor auditado e pelos dirigentes que solicitarem a auditoria; objetivos, imediatos e oportunos; apresentar dados exatos e fidedignos e os fatos descobertos de maneira convincente, clara, simples; conter realizações dignas de nota e enfatizar principalmente as melhorias, em vez das críticas;

As normas citadas acima são instrutivas, mas não esgota todo o assunto. Nelas não se determina com precisão o que uma unidade de auditoria deve fazer para à exigência de planejamento adequado do trabalho, nem há regras quanto á exigência á quantidade de evidencia exigida para se corroborar um fato descoberto. Todas essas questões envolvem

julgamento e sua solução pode variar segundo as políticas e praticas da unidade de auditoria operacional e as características do trabalho executado.

As normas de auditoria estabelecem a ordem e a disciplina, na realização do trabalho. A observância dessas normas leva á realização de auditorias completas e objetivas. Assim, na auditoria operacional, não há normas geralmente aceitas. É preciso criar critérios ou padrões únicos para cada trabalho e, nessas circunstâncias, a capacidade de julgamento do auditor e seu senso de administração pública tornaram-se também fatores importantes na mediação e avaliação dos resultados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos últimos anos, vem crescendo a exigência social por um Estado capaz de atuar com rapidez na solução de problemas e no atendimento das demandas sociais. Nesse contexto, cabe aos controles internos, e externos, a cargo do poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, a contribuir para que os recursos gastos pelo Governo na execução dos programas governamentais sejam aplicados de forma a garantir o atendimento de suas necessidades. Para exercer esse controle, a auditoria de natureza operacional é a grande aliada e pronta para responder a questões da sociedade.

O estudo da dimensão gerencial da auditoria de desempenho permite entender as transformações de práticas gerenciais voltadas para resultados e melhoria de desempenho no âmbito da administração pública. As auditorias de informações de desempenho verificam a precisão de informações não-financeiras geradas pelas próprias entidades examinadas.

Não se admite mais que o controle da administração Pública realizada pelas entidades fiscalizadoras, se reduza basicamente ao exame da conformidade e da regularidade dos gastos públicos, deixando de avaliar os aspectos da economia, eficiência, eficácia e efetividade quando da execução dos programas governamentais. O instrumento a ser utilizado para essa avaliação é, a auditoria de natureza operacional.

Pelo exposto, pode-se afirmar que o objetivo da auditoria de natureza operacional é assessorar o gestor no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades operativas, sem embargos a externalidades positivas na seara estratégica, inclusive, na medida em que a unidade de auditoria promova, com o uso de técnicas/ferramentas adequadas, avaliações contínuas sobre os controles internos da organização (ou departamento, atividade, sistema ou unidade), no intuito de verificar se os objetivos organizacionais e gerenciais estão sendo atingidas com economicidade, eficiência e eficácia, como também no que concerne a

utilização de recursos financeiros, materiais, humanos e tecnológicos, quase sempre escassos no âmbito estadual.

Constitui-se a auditoria de natureza operacional no espaço de trabalho mais apropriada ao auditor interno governamental do século XXI, dada sua potencialidade em prol da boa e regular aplicação dos recursos do contribuinte.

Esta pesquisa buscou responder se a auditoria de natureza é um instrumento de avaliação pública e se a auditoria governamental, na forma estabelecida em lei está potencialmente a conformar-se com os ditames do modelo gerencial na administração pública.

Observou-se que a auditoria de natureza operacional é uma ferramenta importante no processo de avaliação de resultado da gestão governamental com referência a transparência e as boas práticas de gestão. Com relação à legislação, precisa-se obrigar as entidades assessoras e fiscalizadoras de realizar auditorias de natureza operacional com ênfase em programas de governo, pois a imagem de uma organização governamental eficiente está associada, neste caso, àquela na qual a atenção da administração está voltada para otimização de processos produtivos flexíveis.

Nesse sentido, a auditoria de natureza operacional é um instrumento de grande importância para o governo e para a sociedade, visto que ela representa um elemento útil para que se avalie se as entidades públicas estão agindo e utilizando recursos públicos de modo eficiente, eficaz e econômico na consecução dos seus objetivos e metas.

Em função do exposto, sugere-se às entidades fiscalizadoras e aos gestores públicos, a implementação de auditorias de natureza operacional, de forma a maximizar a probabilidade de mudança nas organizações governamentais e, dessa forma contribuir para melhoria do desempenho no setor público.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. 29. Ed. Coleção Saraiva de Legislação, 2006.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria nº 144, de 10 de julho de 2000. Aprova o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, 20 de julho de 2000.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: Benchmarking**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 26p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: Mapa de Processos**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 18p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria nº 40, de 22 de maio de 2001. Aprova a Técnica de Auditoria “RECI”. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, 11 de julho de 2001.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria nº 05, de 18 de fevereiro de 2002. Aprova a Técnica de Auditoria “Análise Stakeholder”. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, 25 de fevereiro de 2002.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: indicadores de desempenho e mapas de produtos**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 33p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: análise SWOT**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2000. 20p.

CAVALCANTI, Henrique Brandão. **Auditoria Operacional e avaliação de impacto e desempenho**. Revista do tribunal de Contas da União. Brasília, n. 22/49, 1991.

COOK, John Winkle, Gary M. **Auditoria: filosofia e técnica**. São Paulo: Ed. Saraiva 1976, 136p.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions; **Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional**. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005, 166p.

GIL, Antonio de Loureiro. Auditoria Operacional e de Gestão. São Paulo: Atlas, 1992.

_____, Instrução Normativa 001/2001. Sistema de Controle Interno da União.

LAURENT, Márcio S. **Manual de auditoria**. Ed. Saraiva, 2000

LIMA, Diana V. Castro, Róbison G. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial**. São Paulo: Ed. Atlas, 2003.

SANTOS ARAÚJO, I.P **Introdução à auditoria operacional**. Rio de Janeiro: FGV, 2006, 136p.

SÁ, A. L. **Dicionário de contabilidade**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Ed. Atlas, 2005, 135p.

SILVA, M. Lino. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Ed. Atlas, 2004, 470p.