

Carlos Alberto Sampaio de Freitas¹

Performance Audit, conhecida em nosso país como auditoria de natureza operacional², auditoria de desempenho ou simplesmente auditoria operacional, é uma atividade de controle e revisão da gestão pública relativamente recente. Objetiva aferir a eficácia, a eficiência e a efetividade de organizações, programas, projetos e atividades governamentais.

A prática da *Performance Audit* está intimamente relacionada às atividades de fiscalização governamental desenvolvidas em todo o mundo pelas Entidades de Fiscalização Superiores (EFS), que são órgãos governamentais encarregados da atividade de controle externo da administração pública.

O objetivo deste trabalho é contribuir para a construção de uma definição mais exata do que seja *Performance Audit*, uma vez que tal definição é ainda imprecisa, quer por falta de trabalhos acadêmicos sobre o assunto, quer pelas circunstâncias de sua evolução como atividade de controle governamental. Na mesma linha dos trabalhos desenvolvidos por Pollitt e Barzelay³, o foco da análise é direcionado para seus atores mais importantes: as Entidades de Fiscalização Superiores.

Para atingir o objetivo proposto, utiliza-se uma abordagem histórico-institucional capaz de demonstrar como surgiu e se desenvolveu a *Performance Audit* como ela se diferenciou da auditoria mais tradicional. Também são utilizadas classificações dos trabalhos atualmente desenvolvidos por diferentes EFS, de forma que a definição proposta seja consistente com a prática dessa modalidade de auditoria em todo o mundo.

Conservar-se-á o termo original em inglês, *Performance Audit*, pois a utilização dos diferentes termos existentes em português poderia interferir na conceitualização da atividade, já que cada termo carrega consigo idéias associadas.

Evolução de um Conceito

Uma vez que, logicamente, o termo performance audit relaciona-se ao conceito de auditoria, para delimitar-lhe o exato significado é preciso antes discor-

¹ Especialista em avaliação de políticas públicas pela UFRJ e em estudos de política e estratégia pela UnB e Analista de Finanças e Controle Externo no Tribunal de Contas da União.

² No menclatura adotada pelo Tribunal de Contas da União, que é a entidade de fiscalização superior do Brasil.

³ BARZELAY, 1997 e POLLITT et al 1999 são exemplos de estudos que adotaram a mesma abordagem institucional do fenômeno *performance audit*

reracerca do desenvolvimento da atividade de auditoria ao longo dos tempos, bem como dos seus desdobramentos teórico-metodológicos, tanto no setor privado quanto no setor público.

Os primeiros indícios da atividade de auditoria, datam de muitos séculos na Suméria, onde os proprietários mandavam conferir o rendimento de seus bens confiados a terceiros. Já o termo auditoria teria sido utilizado pela primeira vez por Eduardo I na Inglaterra do século XIII, para designar os profissionais que eram contratados também para a confissão de bens (MOTTA, 1992).

No Ocidente, o conceito de auditoria nasceu, no setor público, a partir do surgimento dos primeiros órgãos de controle governamental, na França, em 1318, e na Inglaterra, em 1314 – em briões da Cour des Comtes, e do National Audit Office (POLLIT, 1999).

Entretanto, enquanto prática sistematizada, a auditoria surgiu no século XIX na Inglaterra – à época capitaneada pelo comércio mundial – a partir do advento das grandes companhias de comércio e do imposto sobre a renda das sociedades (FRANCO, 1991).

O desenvolvimento da economia mundial e, particularmente, do mercado de capitais consolidou a atividade de auditoria, nomeada em que as grandes corporações mercantilizadas necessitavam de verificação e aplicação do dinheiro enviado às suas subsidiárias (FRANCO, 1991).

A auditoria evoluiu até os nossos dias, principalmente, com o objetivo de atestar a situação patrimonial e financeira, bem como o resultado das operações das empresas em um determinado período, geralmente registrado nas suas demonstrações financeiras.

Essa modalidade de auditoria, tal vez a mais tradicional e conhecida, recebe as denominações de “auditoria contábil” ou “auditoria financeira” (financial audit).

Como é executado por empresas de auditoria contratadas e não pelos quadros internos das empresas, esse trabalho é usualmente conhecido como “auditoria externa” ou “independente”.

A necessidade de verificar-se a obediência a normas, regulamentos (internos ou externos) e a salvaguarda de ativos contra fraudes e desvios de recursos deu origem a “auditoria de conformidade” (compliance audit), outra modalidade muito próxima da auditoria contábil (ARENS, Alvin A. & LOEBBECKE, 1991).

No setor público a fusão das abordagens financeira e de conformidade deu origem ao conceito genérico de “auditoria de legalidade”, ou *regularity audit* nos termos da definição da INTOSAI, entidade internacional que congrega as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

Praticamente todos os governos do mundo vão lembrar-se das duas abordagens citadas para efeito de *accountability*, termo este que pode ser entendido como a capacidade de prestar contas e responder pelos atos e decisões perante a sociedade.

No Brasil, previamente ao plano federal, a auditoria de conformidade de uma vez que a implantação do SIAFI na Administração Direta eliminou a necessidade da audi-

toria financeiraira em sua versão mais difundida, ou seja de atestar os demonstrativos financeiros, restringindo sua necessidade às empresas estatais.

No setor privado, a busca constante das empresas por melhores posições no mercado e, no setor público, a progressiva conscientização de moçratia, a obrigar os governos a apresentarem resultados visíveis de suas ações propiciaram avanços teóricos em vários campos do conhecimento, como da administração, ciência política, ciências sociais, economia, etc.

Assim, a partir da evolução da auditoria financeira tradicional (DAVIS, 1990), em função da necessidade de informações sobre a eficácia e a eficiência das organizações, surge o conceito de *Performance Audit* em suas diferentes denominações: auditoria operacional (*operational audit*), auditoria de desempenho, auditoria administrativa, auditoria abrangente, auditoria de resultado ou auditoria pelo valor do dinheiro (*value for money audit*).

Embora não se possa afirmar com certeza se essa modalidade de auditoria originou-se no setor privado ou no setor público, é fato que no primeiro, provavelmente por razões mercadológicas, a auditoria operacional não se desenvolveu com a mesma pujança que no segundo.

Sustenta essa hipótese a constatação de que a *Performance Audit*, devido a suas finalidades, sempre competiu com outras formas de diagnóstico e intervenção organizacional provenientes da ciência administrativa, tais como administração estratégica, administração por objetivos, desenvolvimento organizacional, etc., amplamente aceitas e utilizadas pelas principais empresas de auditoria e consultoria do mundo.

Na verdade, a *Performance Audit* foi incorporando diversas técnicas de análise e resolução de problemas administrativos tais como *benchmarking*, análise SWOT, grupo focal, entre outras, por vezes, apropriando o trabalho de auditoria do de consultoria.

No que se refere ao setor público, o processo de legitimação do conceito tomou o final da década de 50 (SHAND & ANAND, 1996), embora a execução, em larga escala, de trabalhos claramente qualificados como de caráter operacional só tenha dado no final da década de 70 (POLLIT, 1997).

Observa-se que, embora a *Performance Audit* a auditoria de conformidade tenham limites de finidos, na prática, os conceitos sempre tiveram uma zona comum, o que faz com que a atividade de *performance audit* tenha um viés relacionado ao cumprimento de normas e padrões estabelecidos, o qual se materializa na de finição do escopo da atividade em algumas EFS.

Atualmente, a maioria das EFS adota a de finição do termo *performance audit*, que abrange o exame dos três “E”s (eficácia, eficiência e efetividade) de entidades públicas, programas e atividades governamentais. Em alguns casos a de finição abrange também o exame das práticas gerenciais adotadas pelos órgãos públicos.

Embora, em termos de de finição, haja um certo consenso entre as EFS, expresso no conceito adotado pela Intosai, não se observa a existência de um conjunto de metodologias e práticas uniformes nos diversos países que praticam a *performance audit*. (POLLIT, 1999)

Uma das possíveis razões para essa divergência é o caráter eclético e extremamente aberto do processo de construção e desenvolvimento das práticas relacionadas à *performance audit*, que incorporou elementos de diversas áreas do conhecimento, tais como da administração, da economia, e das ciências sociais.

Merece destaque a crescente integração da *Performance Audit* com outras atividades de análise de grande influência no setor público: a avaliação de programas públicos (*program evaluation*).

Origina das ciências sociais na década de 30 (Nasciensi, 2000), a avaliação de programas consistia originalmente na aplicação sistemática de procedimentos de pesquisa científica, quantitativos e qualitativos, para medir o impacto ou a *efetividade* dos programas de intervenção social (Rossi e Freeman, 1993).

Com a crescente intervenção das EFS no exame de programas governamentais, as metodologias de avaliação sofreram adaptações que possibilitaram a execução de trabalhos empíricos menores que as avaliações tradicionais, facilitando sua difusão nas próprias EFS. Sobressai-se neste campo a experiência do General Accounting Office (GAO), dos Estados Unidos, pioneiro em termos mundiais na prática de avaliação de programas governamentais.

Como resultado dessa integração, passaram a fazer parte do cardápio metodológico da *performance audit* técnicas como estudo de caso, pesquisa (*survey*), delineamento experimental, quase experimental e não experimental, entre outras.

A contribuição desses diversos campos do conhecimento ampliou o leque metodológico da *performance audit* de tal forma, que, recentemente, surgiram questionamentos acerca da pertinência do seu enquadramento como modalidade de auditoria.

Autores mais ligados ao campo da avaliação de programas, como Chelmsky e Rist, caracterizam-na como um tipo de avaliação de programas (apud: Barzelay, 1998)

Em linha oposta, autores como Davis e a mesma Chelmsky em trabalho anterior, traçam uma linha divisória clara entre *Performance Audit* e *Program Evaluation*, a partir das diferenças em vários aspectos dos trabalhos desenvolvidos pelas duas tradições (CHELIMSKY, 1990 e DAVIS, 1990).

Já Barzelay, utilizando comparativamente conceitos de modelos mentais, papéis de desempenho e modos de revisão empregados em auditoria, avaliação de programas e em *performance audit*, defende que esta última é uma atividade de intermediação entre as duas primeiras. Nestes termos, a denominação se deveria, basicamente, à simples tradição linguística e ao fato de a *Performance Audit* poder ser conduzida de maneira a imitar o processo de auditoria. (BARZELAY, 1998).

Finalmente, Pollit entende que não há diferenças relevantes entre as duas atividades, exceto no que se refere à questão da independência, condição intrinsecamente relacionada à prática da *performance audit* pelas EFS.

Percebe-se que o pano de fundo dessas discussões é uma disputa, no âmbito do setor público, entre (a) acadêmicos e profissionais ligados à avaliação de programas e (b) a comunidade de profissionais ligados à auditoria e membros das EFS, todos buscando o legitimação de suas posições.

O primeiro grupo (a) defende a rotulação de quaisquer trabalhos analíticos como avaliação, enquanto o segundo grupo (b) afirma que todos os trabalhos de revisão da gestão pública concernente a resultados constituem *performance audits*.

Ainda que possam ser apontadas pequenas diferenças entre as duas atitudes, não há elementos suficientes para caracterizar *performance audit* como avaliação de programas ou afastá-la do campo de influência da auditoria. A hipótese aparentemente mais provável é a de que a crescente integração entre as metodologias das duas atitudes tenda a esvaziar a discussão.

Em busca de uma definição

Se, como vimos, *performance audit* teve suas raízes históricas plantadas no solo da auditoria, para a conceituarmos é necessário partirmos da definição de auditoria.

Neste ponto, ressalta-se que não há pesquisa científica suficiente para fundamentar uma teoria consistente sobre auditoria, embora ela seja parte importante de um conjunto de mecanismos de controle utilizados por organizações e governos já há bastante tempo em nossa sociedade (Power, 1997; Flint, 1996).

Conseqüentemente, grande parte das definições é de caráter empírico e orienta-se pelos objetivos partilhados dos trabalhos, razão pela qual a maioria dos livros sobre o tema restringe-se ao conceito financeiro de auditoria, que é o mais difundido.

De forma mais abrangente, uma das definições mais utilizadas, segundo Flint, é da *American Accounting Association*, cuja definição é a seguinte (*apud*, Flint, 1996):

“Auditoria é um processo sistemático de, objetivamente, obter e avaliar evidências concernentes a afirmações sobre eventos ou ações no campo econômico, de maneira a assegurar o grau de correspondência entre essas afirmativas e critérios estabelecidos e comunicar os resultados aos interessados.”

Nessa linha, uma perspectiva filosófica básica é que auditoria é um mecanismo de controle social que visa a assegurar a *accountability*⁴ entre duas ou mais partes (Flint, 1996).

Como efeito, ao analisar a história da atividade de auditoria sob uma perspectiva funcional, percebe-se que, no âmbito do setor público, ela pode ser definida como a aplicação de um conjunto de metodologias, procedimentos, técnicas e métodos de revisão, avaliação, aferição e análise, com a finalidade de obter informação ou conhecimento acerca da regularidade (*regularity*) ou dos resultados (*performance*) das finanças, atividades, projetos, programas e órgãos governamentais.

⁴ *Accountability* – obrigação de responder por uma responsabilidade ou torçada. Pressupõe a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que aceita, com o compromisso de prestar contas da forma como usou essa responsabilidade (Escritório do Auditor-Geral do Canadá, 1995)

Assim, *performance audit* e *regularity audit* constam em duas partes de um mesmo todo, o qual objetiva garantir *accountability* do setor público em duas diferentes perspectivas: legalidade e resultados. Basicamente, o que diferencia a *Performance Audit* justamente o foco nos resultados, conforme representado na figura abaixo.

Finalmente, para que se possa chegar a uma proposta de definição razoável, é preciso saber que tipos de trabalhos são desenvolvidos pelas EFS nessa área, de forma a não dissociar o conceito da realidade e abranger todas as variações da atividade existentes.

Pollit (1999), ao classificar os diferentes trabalhos de *performance audit* desenvolvidos por EFS, propôs um tipo lógico baseado nos critérios de auditoria utilizados.

TIPO	OBJETIVO
Economia	Verificar os custos do auditado.
Eficiência	Verificar a relação entre os insumos e os produtos das ações governamentais.
Efetividade	Analisar os resultados reais, comparando-os aos esperados.
Boa prática de gestão	Verificar se o auditado possui um bom sistema contábil gerencial, partindo da idéia central de que, em várias áreas, existe um razoável entendimento sobre o que constitui boa prática de gestão. Comparar as atividades do auditado com modelos ou padrões de bom gerenciamento (<i>benchmarking</i>).
Qualidade de serviço	Observar e determinar o serviço público atinge as expectativas razoáveis de seus usuários.
Atendimento de metas	Verificar se o auditado atingiu suas próprias metas, declaradas publicamente ou estabelecidas por normativos.

Já Barzelay, baseando-se em trabalhos desenvolvidos por EFS no âmbito da Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), chegou à seguinte classificação:

TIPO	OBJETIVO
Eficiência	Identificar oportunidades de diminuição de custos na geração dos produtos das ações governamentais.
Efetividade de Programas	Avaliar o impacto dos programas e políticas públicas.
Capacidade Gerencial	Avaliar a capacidade de alcançar as metas de eficiência, econômica e efetividade por parte de uma organização.
Informações de Resultados	Validar informações relativas aos resultados de uma organização
Análise de Risco	Identificar os riscos para o insucesso de um programa governamental
Revisão de Boas Práticas	Elaborar padrões de melhores práticas e avaliação comparativa
Revisão Geral de Gestão	Avaliar a capacidade de uma organização no cumprimento de suas missões e seus objetivos

Nos EUA, a National Academy of Public Administration (NAPA), classificou os trabalhos do General Accounting Office (GAO) da seguinte forma⁵:

TIPO	OBJETIVO
Economia e Eficiência	Determinar se a entidade auditada está utilizando seus recursos de forma econômica e eficiente, as causas das práticas anti-econômicas, bem como a observância das leis e regulamentos relativamente a questões envolvendo a eficiência e a economicidade.
Revisão Geral de Gestão	Examinar as estruturas e sistemas gerenciais, operações e processos, seus pontos fortes e suas deficiências.
Avaliação de Programas	Examinar os resultados efetivos dos programas.
Análise de Política Pública	Analisar projeções relacionadas ao processo decisório em políticas públicas.

A comparação entre essas diferentes classificações permite concluir que o conceito de Performance Audit transcende a verificação das dimensões da eficácia, eficiência e efetividade. Passa ele necessariamente pelo exame das estruturas

⁵ Relatório elaborado para o Comitê de Assuntos Governamentais do Congresso não correspondendo às definições do Yellow Book

gerenciais e de informações que garantem os resultados de organizações, programas, projetos e atividades. Chegamos mesmo a avançar no campo da avaliação das políticas públicas, embora o caso da EFS dos EUA pareça ainda uma exceção (SCHWARTZ, 2000).

Por último, é preciso não esquecer que todo trabalho de *performance audit* visa, em última instância, a oferecer sugestões ou recomendações que, uma vez implementadas, melhorem os resultados da ação governamental.

Assim, após discutir sobre as origens, a evolução, a utilização e a finalidade da atividade de *performance audit*, propõe-se a seguinte definição do termo:

Performance Audit

Aplicação de um conjunto de metodologias, procedimentos, técnicas e métodos de obtenção, aferição, revisão, avaliação e análise de informação ou conhecimento acerca dos resultados (performance) e das estruturas gerenciais das atividades, projetos, programas, políticas e dos órgãos governamentais, com a finalidade de oferecer sugestões que melhorem os níveis dos resultados da ação governamental.

BIBLIOGRAFIA

- ARENS, Alvin A.; LOEBBECKE, James K. *Auditing: an integrated approach*. Prentice-Hall International, 1991.
- BARZELAY, Michael. *Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD*. Governança, Vol. 10, Nº 3, pp. 235-260, 1997.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. Brasília, 2000.
- CHELIMSKY, Eleanor. *Expanding GAO's Capabilities in Program Evaluation*. The GAO Journal. Washington, 43-52, Winter/Spring, 1990.
- DAVIS, Dwight F. *Do You Want a Performance Audit or a Program Evaluation?*. Public Administration Review, 35-41, Jan/Feb, 1990.
- FLINT, David. *Philosophy and Principles of Auditing*. Londres, Macmillan, 1988.
- FRANCO, Hilário. *Auditoria Contábil*. São Paulo. Atlas. 1991.
- ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. *Normas de Auditoria da INTOSAI*. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Salvador, 1995.
- MOTTA, João Maurício. *Auditoria: princípios e técnicas*. Atlas, 2 ed, São Paulo, 1992.

- POLLITT, Christopher, et.al. *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. London. Oxford University Press, 1999.
- POWER, Michael. *The Audit Society: rituals of verification*. London: Oxford University Press, 1999.
- PRICE WATERHOUSE. *Avaliação do Desempenho Operacional: Estabelecimento e Administração de uma Auditoria Operacional*. Mimeo
- ROSSI, Peter; FREEMAN, Howard E. *Evaluation: a systematic approach*. California. SAGE Publications, 1982.
- SCHWARTZ, Robert. *State Audit: pa na cea for the cri sis of ac coun ta bi li ty? An em pi ri cal study of the Insraeli Case*. International Journal of Public Administration, 23 (4), 405-433, 2000.
- SHAND, David; ANAND, Paul. *Performance Auditing in the Public Sector: approaches and issues in OECD member countries*. In Performance Auditing and the Modernization of Government. Paris, OECD, 1996.