

## Área Temática: Gestão de Pessoas

### Auditoria Governamental: Um estudo sobre a área de formação dos auditores

#### AUTORES

##### ROBSON RAMOS OLIVEIRA

Faculdade Béthencourt da Silva  
oliveira.robs@terra.com.br

##### JOSIR SIMEONE GOMES

Universidade Estadual do Rio de Janeiro  
josirgomes@superig.com.br

#### Resumo

As Constituições Federal e Estaduais estabeleceram a existência de sistemas de controle interno e externo, cujo sistema é responsável, dentre outras, pelas atividades de auditoria governamental. Contudo, os atos normativos não estabeleceram o foco dos trabalhos e os profissionais que deveriam realizá-los. O referencial teórico que serve de base para esta pesquisa está dividido em quatro partes: a) considerações acerca do conceito e diferenças entre os tipos de auditoria; b) o controle governamental, basicamente aponta marcos legais dos controles interno e externo na Constituição e principais legislações; c) os conceitos de Auditoria de Natureza Operacional – ANOp; d) a formação do auditor governamental. O objetivo do presente estudo é investigar se os órgãos de controle adotam carreira multidisciplinar, especialmente com engenheiros para realizarem auditorias em obras públicas, e se executam Auditoria de Natureza Operacional – ANOp. Neste contexto, adotou-se abordagem qualitativa e quantitativa, sendo os dados coletados do Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal e do Instituto Brasileiro de Obras Públicas. Os achados da pesquisa revelam que os órgãos centrais de controle externo, os Tribunais de Contas, estão adotando carreira multidisciplinar, especialmente a carreira das engenharias, em quantitativo superior aos órgãos centrais de controle interno, as Controladorias Gerais. Da mesma forma que à prática das ANOps também tem sido mais empregadas pelos Tribunais.

**Palavras-Chave:** Auditoria Governamental; Auditoria de Natureza Operacional, Carreira.

#### Abstract

The Federal and State Constitutions established the existence of systems of internal and external control, which system is responsible, among others, by the activities of government auditing. However, the normative acts did not establish the focus of the work and the professionals who should perform them. The theoretical study for this research is divided into four parts: a) considerations about the concept and differences between the types of audits, b) government control, basically indicates legal frameworks of internal and external controls in the Constitution and major laws c) the concepts of Performance Audit and d) the formation of the government auditor. The aim of this study is to investigate whether the control organs adopt multidisciplinary career, especially with engineers to carry out audits on public works, and perform the Performance Audit. In this context, we adopted qualitative and quantitative approach, with data collected from the *Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal* –and the *Instituto Brasileiro de Obras Públicas*. The research findings show that the central organs of external control, the Courts of Auditors,

are adopting a multidisciplinary career, especially the career of engineering, in quantitative above the central organs of internal control, the Comptroller General. Just as the practice of performance audits has also been employed by most courts.

**Keywords:** Governmental Auditing, Auditing Performance, Career

**Auditoria Governamental: Um estudo sobre a área de formação dos auditores**

## 1. Introdução: Contextualização e Objetivo do Estudo

Consta na Constituição Federal, e também nas Estaduais, a previsão da existência de um sistema de controle interno e externo, cujos sistemas são responsáveis, dentre outras, pelas atividades de auditoria governamental.

Contudo, a Carta Magna, no que se refere especialmente ao controle interno, não estabeleceu um modelo organizacional, tampouco estabeleceu diretrizes para a execução de tais atividades.

No contexto das finanças públicas controlar os gastos públicos é tão importante quanto arrecadar. Assim, os Estados criaram em suas estruturas órgãos com o objetivo de zelar pelo controle dos gastos, que geralmente são denominados de Auditorias Gerais ou Controladorias Gerais.

Muitas podem ser as atividades desenvolvidas por esses órgãos, originariamente o foco da auditoria estava restrito ao exame das demonstrações contábeis, em que a maioria dos auditores possuía formação em contabilidade. Contudo, pela dinâmica e necessidades do mercado e dos governos, as atividades de auditoria ganharam olhares múltiplos.

Por isso, os modelos atuais desses órgãos ou departamentos deveriam se organizar de forma a constituírem carreira multidisciplinar. Assim, o objetivo do presente estudo é investigar se órgãos do controle interno e externo, especificamente as Controladorias Gerais, ou órgãos equivalentes, e Tribunais de Contas dos Estados Brasileiros adotam carreira multidisciplinar, especialmente com engenheiros para realizarem auditorias em obras públicas, e se executam Auditoria de Natureza Operacional – ANOP, que prestigia avaliar a gestão com foco nos resultados e não na legalidade dos atos.

Ressalta-se, inicialmente, que os dados analisados são de fontes secundárias, quais sejam: Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal – CONACI e anais do Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas – SINAOP.

## 2. Referencial Teórico

O referencial teórico que serve de base para esta pesquisa está dividido em quatro partes. Na primeira são feitas algumas considerações acerca do conceito e diferenças entre os tipos de auditoria. Na segunda, aborda-se o controle governamental, basicamente aponta marcos legais dos controles interno e externo na Constituição e principais legislações. Na terceira, define-se os conceitos de Auditoria de Natureza Operacional – ANOP. Finalmente, na quarta, comenta-se a formação do auditor governamental.

### 2.1 Considerações Iniciais sobre tipos de auditoria

Inicialmente, a palavra auditoria estava associada às questões de cunho contábil. Basta se consultar a acepção da palavra no Novo Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa: Auditoria é “exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço”.

Acrescentando, Anthony e Govindarajam (2002, 43) explicaram que auditoria é uma atividade “destinada a assegurar que as informações sejam relatadas acuradamente e de conformidade com regras pré-estabelecidas”. Essas regras, segundo Taylor e Glezen (1994, p. 6) estão associadas a padrões “financeiros, *compliance* e operacional”, decorrendo daí, três tipos de auditoria. O quadro 1 ilustra a comparação entre tais tipos.

**Quadro 1 – Tipos de Auditoria: Financeira, *Compliance* e Operacional**

Tipos/Diferenças	Auditoria Financeira ou de Demonstrações	<i>Compliance</i>	Auditoria Operacional
------------------	--	-------------------	-----------------------

	Contábeis		
<b>Natureza das afirmações</b>	Examina padrões financeiros	Examina ações de pessoas ou entidades	Examina a totalidade ou parte das atividades das organizações
<b>Crítérios</b>	Princípios Contábeis	Leis e regulamentos, políticas da administração	Objetivos específicos da organização
<b>Foco dos Relatórios</b>	Expressam opinião a respeito da adequação das demonstrações contábeis	Tratam da conformidade dos critérios, no sentido de verificar se os órgãos ou pessoas estão cumprindo dispositivos legais	Eficiências e eficácias observadas; Recomendações para melhorias

Fonte: Adaptado de Taylor e Glezen (1994, p. 6) e Boynton, Johnson e Kell (2002, 33)

Além dos tipos de auditoria ilustrados pelo quadro 1, a auditoria pode ser classificada em relação à pessoa de quem a executa, se é um funcionário da empresa ou funcionário externo. Nesse contexto, Almeida (2003, p. 29-30), Florentino (1988, p. 141-143), Sá (2000, p. 41-42), dentre outros, definiram e relacionaram as competências e focos do trabalho dos auditores internos e externos. Ademais, Boynton, Johnson e Kell (2002, 33-34) e Taylor e Glezen (1994, p. 6-8) incluíram o papel do auditor governamental. O quadro 2 mostra a comparação entre as auditorias externa, interna e governamental.

**Quadro 2 – Comparação entre Auditoria Externa, Interna e Governamental**

Auditoria Externa	Auditoria Interna	Auditoria Governamental
Realizada por pessoa física ou empresa especializada, registrados nos órgãos competentes	Realizada por funcionários qualificados da empresa	Realizada por funcionários públicos qualificados
Inclui vários tipos de auditoria, especialmente a auditoria das demonstrações contábeis	Inclui as auditorias de <i>compliance</i> e as auditorias operacionais	Inclui auditoria financeira, <i>compliance</i> e as auditorias operacionais

Fonte: Adaptado de Taylor e Glezen (1994, p. 8)

## 2.2 Controle Governamental: Os Órgãos de Controle Interno e Externo

Ribeiro (2002, p. 14) explicou que pelo mundo existem dois tipos de modelos e formas de controle governamental, que são o dos Tribunais de Contas e o das Controladorias: Os dois modelos clássicos de controle são o de Tribunais de Contas e os de Controladorias, cada qual com características e peculiaridades próprias, desenvolvidos para responder aos problemas de controle sob condições e realidades distintas.

O modelo de Tribunais de Contas possui as seguintes características: processo decisório resolvido por colegiados, vitaliciedade dos Ministros e Conselheiros, poderes jurisdicionais (na instância administrativa), poder coercitivo, grande grau de autonomia frente aos Poderes, controles administrativos judicialiformes, procedimentos de fiscalização formais, burocráticos e eminentemente legalistas.

O modelo de Controladorias (ou Auditorias-Gerais) possui as seguintes características: regime de mandato, controle de caráter opinativo ou consultivo, destituídos de poderes jurisdicionais e coercitivos (normalmente), vinculação a algum dos Poderes que possam gerar a força coercitiva, há uma predominância da decisão monocrática uso predominante de técnicas e procedimentos de auditoria próximos aos de empresas privadas de auditoria.

No caso do Brasil, a Constituição Federal estabeleceu dois tipos de controle para o governo: o externo, que é exercido pelo Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas; e o interno que é obrigatório a todos os Poderes. O controle interno seria um tipo de auditor interno para o governo e o controle externo examinaria as contas do governo com o olhar do auditor externo, uma vez que ele é exercido por outro poder.

O controle interno governamental surgiu, formalmente, com o advento da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, onde a expressão “controle interno” foi tratada no Capítulo II ( artigos 76 a 80 ), ficando estabelecido que o Poder Executivo exercerá três tipos de controle:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração; responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de **realização de obras** e prestação de serviços. (grifamos)

Adiante, o artigo 72 da Constituição de 1967 dispôs que o Poder Executivo manteria sistema de controle interno visando:

- I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;
- II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;
- III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Posteriormente, a Constituição de 1988 criou o sistema de controle interno, integrando os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, conforme dispõe o artigo 74 da Carta Magna:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Apesar de a Constituição de 1988 ter estabelecido as finalidades do sistema de controle interno, cada Estado do Brasil organizou estruturalmente um órgão central, desempenhando atividades distintas e dimensionando o seu quadro técnico, principalmente aqueles que atuam na área fim do órgão, realizando atividades de auditoria.

### 2.3 Auditorias de Natureza Operacional - ANOp

A auditoria governamental executa duas modalidades de controle, decorrendo daí duas metodologias de auditoria, segundo normas do *International Organization of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI (1997), entidade que regulamenta os órgãos de fiscalização governamental mundialmente.

A primeira considera o controle tradicional ou de conformidade (Auditoria de Conformidade), que tem base na verificação da legalidade dos atos executados; a segunda, trata do controle finalístico, que enfatiza a aferição dos resultados.

Segundo o INTOSAI, o controle finalístico está baseado no princípio que todo o gestor público deve prestar contas de suas atividades à sociedade (*accountability*). O papel das Auditorias Gerais ou órgãos equivalentes e dos Tribunais de Contas é garantir a

*accountability* nas dimensões de legalidade/conformidade e resultado/desempenho, portanto uma metodologia não exclui a outra.

Assim, a auditoria de conformidade estaria mais preocupada, na área governamental, com questões tipo: tinha orçamento para a despesa ser executada? foi realizada licitação? a nota fiscal foi atestada por servidores competentes? foram designados fiscais para acompanhar a obra? dentre outras; já a auditoria de desempenho, busca verificar se o gestor público administrou os recursos públicos que se encontravam sob a sua responsabilidade com economia e eficiência, objetivando atingir os resultados pretendidos e de metas pactuadas nos instrumentos de planejamento de um governo que são os Planos Plurianuais (PPA) e os Orçamentos Anuais.

As Auditorias de Desempenho ou ANOps tem ganhado importância no cenário governamental mundial. Barzelay (2002), relacionou várias organizações que desenvolvem e realizam trabalhos de auditoria de desempenho:

No Reino Unido, pode-se citar a Comissão de Auditoria para a Inglaterra e País de Gales (Audit Commission for England and Wales), cuja jurisdição inclui o governo municipal, o Serviço Nacional de Saúde e a polícia; o National Audit Office (NAO), cuja jurisdição compreende o restante do governo central; e uma gama de inspetorias de setores ou órgãos específicos em rápida expansão, como o Escritório de Normas para a Educação (Office of Standards in Education) (Hood and Scott 1996). Nos Estados Unidos da América (EUA), dentre as entidades que conduzem trabalhos de auditoria de desempenho pode-se destacar os Escritórios dos Inspectores Gerais (Office of Inspectors General) e o Escritório do Auditor geral (General Accounting Office – GAO) (Trodden 1995, Walsh 1995). Assim, a racionalização, a produção e a expansão nessa área de estudo podem ser observadas, até o momento, no âmbito da área organizacional na qual essas instituições estão inseridas (DiMaggio and Powel 1991).

Os critérios que orientam as ANOps estão relacionados, conforme explica Barzelay (2002) e os Manuais de Auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU), às dimensões de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, além de outras como equidade, transparência, sustentabilidade, qualidade, aplicação de boas práticas, articulação institucional, dentre outras. O quadro 3 apresenta o conceito dessas dimensões:

**Quadro 3 – Definições das dimensões de auditoria de desempenho**

<b>Dimensões</b>	<b>Definição</b>
Economicidade	Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Exemplo: Suprimentos hospitalares adquiridos ao menor preço, na qualidade especificada.
Eficiência	Relação entre os produtos gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. Exemplo: Redução dos prazos de atendimentos em serviços ambulatoriais, sem aumento de custos e sem redução de qualidade do atendimento, com consequente diminuição dos custos médios de atendimento por procedimento ambulatorial.
Eficácia	Grau em que se atingem os objetivos de uma ação (quanto a bens e serviços disponibilizados), em um determinado período de tempo independentemente dos custos implicados. Exemplo: O número de crianças vacinadas na última campanha nacional de vacinação atingiu a meta programada de 95% de cobertura vacinal.
Efetividade	Relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo e os objetivos pretendidos. Exemplo: O programa de saneamento básico reduziu o número de óbitos por doenças de veiculação hídrica.
Equidade	Promover a equidade em política pública é garantir as condições para que todos tenham acesso ao exercício de seus direitos civis e sociais. Exemplos: Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais.

Transparência	Possibilitar o livre fluxo de informações suficientes e claras para que grupos interessados possam compreender e monitorar, de forma direta, a atuação governamental. A participação social é essencial ao exercício da cidadania.
Sustentabilidade	Um sistema sustentável é aquele que sobrevive e persiste. A sustentabilidade de um projeto ou programa governamental é fortemente afetada por variáveis políticas, culturais e econômicas.
Qualidade	Diz respeito ao grau em que o serviço prestado ou os bens distribuídos por instituições públicas, governamentais ou não, atende às expectativas dos usuários e aos padrões de prestação estabelecidos.
Aplicação de Boas Práticas	Verificar a existência de práticas, consideradas boas, para serem implantadas em outros setores ou órgãos.
Articulação Institucional	Coordenação necessária entre órgãos e /ou esferas de governo responsáveis pela implementação de uma ação ou programa com vistas a alcançar objetivo comum. Aspecto essencial à boa governança considerando-se que a descentralização administrativa é uma das práticas mais disseminadas do atual modelo de gestão governamental.

Fonte: Adaptado de Barzelay (2002) e Manual de Auditoria do TCU ([www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br))

Nesse contexto de ANOp, em que os trabalhos de auditoria são executados sob múltiplas dimensões conforme quadro 3, é que emerge a idéia de auditoria de obras públicas. No V Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas (2000), os representantes dos Tribunais de Contas dos Estados, por meio de uma carta de intenções, definiram a “Auditoria de Obras e Serviços de Engenharia – AUDIENG”, como:

(...) o conjunto de procedimentos voltados à análise da conformidade técnica e legal de um empreendimento ou serviço de engenharia (incluindo as atividades relacionadas à arquitetura e à agronomia), em todas as suas fases. Tal análise envolve o exame dos estudos e projetos elaborados, da habilitação dos profissionais e empresas envolvidos, dos procedimentos efetuados para a contratação e execução das obras ou serviços, incluindo os aspectos de qualidade, da adequação das técnicas construtivas e dos materiais empregados, do impacto do empreendimento ao meio ambiente, da economicidade e dos custos e preços praticados em todas as fases com relação ao mercado e dos resultados advindos para a sociedade.

Após a definição de AUDIENG, resta passar em revista que tipo de formação é requerida para o profissional que vai realizá-la.

## 2.4 Formação do Auditor Governamental

No campo de aplicação das auditorias de obras, o auditor-contador pode examinar planilhas de custos, fazer estudos comparativos entre obras, além de outros exames voltados para questões de legalidade/conformidade. Contudo, um auditor-engenheiro pode verificar, de forma mais acurada, por exemplo, se os itens que compõem a planilha de custos são compatíveis com a obra, se as especificações dos projetos básicos e executivos foram cumpridas, se o material utilizado foi suficiente para não colocar em risco a população beneficiária da obra, analisar as medições das obras que suportam o pagamento das notas fiscais emitidas pelos empreiteiros, dentre outras.

Para Sá (1998, p. 47), “no campo da auditoria do setor público, o exame abrange especializações nítidas de ordem legal, contábil, econômica e até social, o que exige muito do auditor, sugerindo “especializações””.

No mesmo sentido, Grateron (1999, p. 53) explicou que no setor governamental as auditorias devem ser realizadas por meio de “uma equipe integrada por profissionais de diversas áreas: administradores, contadores, economistas, engenheiros, advogados, etc., que ajudarão a realizar o trabalho e medir os resultados da gestão administrativa, estabelecendo os indicadores mais adequados para tal medição”.

Por outro lado, alguns Tribunais de Contas Estaduais já possuem equipes que realizam auditorias em obras já discutem a possibilidade de essas equipes não serem compostas apenas por engenheiros, serem multidisciplinares. O trabalho de Burato, Oliveira e Vitale (1996) mostra a experiência da multidisciplinaridade em auditoria de obras do Tribunal de Contas de Santa Catarina.

Além dessa, Souza e Vieira Filho (1997) e Vieira Filho e Padilha (1998) mostraram a experiência do Tribunal de Contas da Paraíba, e Farias (1997) tratou da auditoria integrada no Tribunal de Contas de Pernambuco.

### **3. Metodologia**

Goldenberg (1999, p. 105) explica que metodologia é o “estudo dos caminhos a serem seguidos, dos instrumentos usados para se fazer ciência”. Assim, esta seção destina-se a apresentar os caminhos percorridos para realização deste trabalho, que começa pela definição da tipologia da pesquisa, passando pela descrição do universo e da amostra, além da coleta de dados.

Quanto aos objetivos da pesquisa, ela é descritiva, em face das definições de Gil (2002) e Vergara (2003), que explicaram que as pesquisas descritivas têm como objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno.

Quanto aos meios, a presente pesquisa pode ser classificada como um estudo bibliográfico, pois é apoiada em livros e anais de eventos.

A população da pesquisa compreende os órgãos de controle interno, as Auditorias Gerais ou órgãos equivalentes, e de controle externo, os Tribunais de Contas, ambos na esfera estadual.

Os dados referentes aos órgãos de controle interno foram coletados por meio do *website* do Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal – CONACI. Basicamente, os dados são de duas pesquisas realizadas pelo conselho, que levantaram um diagnóstico dessas organizações e o perfil dos recursos humanos.

Quanto aos dados dos órgãos de controle externo, foram coletados por meio do *website* do Instituto Brasileiro de Obras Públicas – IBRAOP, que é uma sociedade civil de direito privado sem fins lucrativos, de âmbito nacional, constituído por profissionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, de nível superior, pertencentes aos quadros dos Tribunais de Contas dos Estados. Aqui, os dados são oriundos dos anais do Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas – SINAOP, realizados no período de 1996 a 2008.

Adotar-se-á abordagem quali-quantitativa. Na abordagem quantitativa, se levantará o número de engenheiros que pertencem aos quadros dos órgãos de controle interno e externo, o número de trabalhos publicados no SINAOP e análise de cluster (agrupamento) dos dados constantes da tabela 1. Na qualitativa, se discutirá o fato de os órgãos realizarem ou não ANOp. Todos esses dados, conforme anteriormente mencionado, são de fontes secundárias: CONACI e SINAOP.

### **4. Achados da Pesquisa**

Esta seção destina-se a descrição dos achados da pesquisa. Em relação aos órgãos de controle interno, inicialmente se descreveu o perfil dos auditores e depois analisou-se os gastos dos estados brasileiros com o total de despesas executadas por estes, além de outras variáveis.

Quanto ao controle externo, efetuou-se análise de conteúdo nos trabalhos apresentados nos SINAOPs, destacando-se quantitativo de pesquisas publicadas e demais questões relacionadas ao objeto do estudo.

#### 4.1 Órgãos de Controle Interno: Análise dos Dados levantados pelo CONACI

Os órgãos centrais de controle interno dos estados, na sua maioria (72%), são denominados de Controladoria-Geral do Estado e de Auditoria Geral do Estado. Quanto ao nível hierárquico, concentra-se 72% no primeiro escalão, ou seja, são ou possuem status de secretária de estado, 20% no segundo escalão, e 8% no terceiro escalão.

Esses órgãos contam, conjuntamente, com 2.686 servidores. Ressalta-se que não constam dados dos estados de Mato Grosso do Sul e Rio Grande do Norte, em face de eles não terem respondido essa parte do questionário, elaborado pelo CONACI. O estado que possui o maior número de servidores é Minas Gerais (316) e o de menor quantitativo é Mato Grosso (45). Desse quantitativo, 77% trabalha na área fim, ou seja, executando as auditorias, e 23% na área meio, desempenhando funções administrativas.

A maioria, 54%, se encontra na faixa etária de 41 e acima de 51 anos. Estão no serviço público até 5 anos, 58%. Quanto ao nível de escolaridade, 4% possuem nível fundamental, 19% nível médio e 77% nível superior. Dos servidores de nível superior, 16,2% possuem formação em Administração, 40,7% em Ciências Contábeis, 10% em Direito, 6,9% em Economia, 6,7% em Engenharia e 19,5% possuem outras formações. Quanto à pós-graduação, especificamente na área da engenharia, todos os 59 servidores possuem título em nível de especialização, 3 possuem mestrado e 1 doutorado.

As Controladorias Gerais realizam, dentre outras, a função de auditoria governamental, desempenham papel semelhante ao de um auditor interno na iniciativa privada. Após examinarem as contas dos gestores com múltiplos enfoques: auditoria financeira, *compliance*, auditoria operacional, encaminham os relatórios e pareceres para o controle externo, o Tribunal de Contas, que desempenha papel semelhante ao de um auditor externo. Cabe esse tribunal julgar as contas dos gestores, aprovando-as ou não em função do processo de gestão ter sido considerado regular ou irregular.

Enfatiza-se, mais uma vez, que no tocante a execução dos orçamentos do governo com obras, as auditorias podem se dar com base na conformidade dos atos administrativos, ou seja, verificando se a contratação da empreiteira foi precedida de licitação em que deve ser observado o critério de menor preço, se os pagamentos das medições estão suportados por notas fiscais atestadas por servidores competentes. Por outro lado, os exames, também, podem ser realizados por equipe multidisciplinar, integrando contadores, economistas, engenheiros, arquitetos, assistentes sociais e outros, que poderão analisar os resultados com olhar mais amplo, com foco na eficiência, eficácia e demais dimensões relacionadas no quadro 3.

O Governo, de modo geral, realiza muitas obras, obras estruturantes, reformas de escolas e hospitais, dentre tantas. Em 2007, a Secretaria do Tesouro Nacional divulgou o Balanço dos Estados mostrando que foram gastos com obras R\$ 10.163.720.321,11, representando, na totalidade, 3,02% do total de despesas que foram executadas pelos estados, conjuntamente.

A tabela 1 relaciona, por estados, o montante da despesa gasta com obras em 2007, o percentual dessa despesa em relação ao total das despesas executadas, o quantitativo de engenheiros lotados nos órgãos centrais de controle interno e a informação se o órgão avalia os resultados dos gastos com foco nas dimensões relacionadas no quadro 3.

**Tabela 1 – Gastos com Obras, número de engenheiros nas Auditorias Gerais e Avaliação de Resultados**

Estados	Despesas com Obras e Instalações - 2007	% s/ total das Despesas do Estado	Quantitativo de Engenheiros nos órgãos centrais de controle interno	Avalia Resultados?
AC	242.458.537,03	11,04	1	não

AL	128.543.911,54	3,58	não	não
AM	497.883.189,35	7,90	não	não
AP	118.840.624,72	6,33	não	sim
BA	440.252.879,79	2,60	9	sim
CE	364.216.655,39	4,08	9	sim
DF	628.604.403,05	7,72	3	sim
ES	457.892.126,12	5,10	7	sim
GO	225.658.730,85	2,37	10	sim
MA	213.591.836,49	4,10	não	não
MG	1.451.753.128,59	4,47	1	sim
MS	98.941.783,90	1,87	não	não
MT	349.423.153,09	5,37	não	sim
PA	294.906.424,80	3,87	não	sim
PB	168.303.690,38	3,75	não	não
PE	202.962.709,61	1,77	9	sim
PI	124.519.422,02	3,30	não	não
PR	306.581.596,95	1,92	não	sim
RJ	721.558.063,35	2,02	não	não
RN	152.346.515,68	2,98	não	não
RO	148.627.834,65	4,99	3	não
RR	83.487.808,60	5,64	não	não
RS	252.724.709,03	1,25	1	sim
SC	315.071.694,09	3,55	não	não
SE	45.966.916,61	1,34	não	sim
SP	1.679.048.561,26	1,75	não	sim
TO	449.553.414,17	13,73	1	sim
Brasil	10.163.720.321,11			

Fonte: STN ([www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br)) e CONACI ([www.conaci.org.br](http://www.conaci.org.br))

Da tabela 1, observa-se a formação de 7 *clusters* (agrupamentos), conforme tabela 2, evidenciando os estados que gastam com obras acima da média (3,02%), se nos quadros dos órgãos de controle interno possuem ou não engenheiros e se o órgão central avalia os resultados, realizando, assim, as ANOps:

**Tabela 2 - Clusters**

Cluster	Significado	Estados	Quant.
1	Gastos acima da média, possui engenheiros, avalia resultados	CE, DF, ES, MG, TO	5
2	Gastos acima da média, possui engenheiros, não avalia resultados	AC, RO	2
3	Gastos acima da média, não possui engenheiros, avalia resultados	AP, MT, PA	3
4	Gastos acima da média, não possui engenheiros, não avalia resultados	AL, AM, MA, PB, PI, RR, SC	7
5	Gastos abaixo da média, possui engenheiros, avalia resultados	BA, GO, PE, RS	4
6	Gastos abaixo da média, não possui engenheiros, avalia resultados	PR, SE, SP	3
7	Gastos abaixo da média, não possui engenheiros, não avalia resultados	MS, RJ, RN	3

Fonte: Autores a partir dos dados da tabela 1.

Como evidenciam os dados da tabela 2, a maior frequência ocorreu no cluster 4, formado pelos estados que apresentam gastos com obra acima da média, não possuem

engenheiros nos quadros do órgão central de controle, além do órgão não avaliar os resultados nas múltiplas dimensões de auditoria.

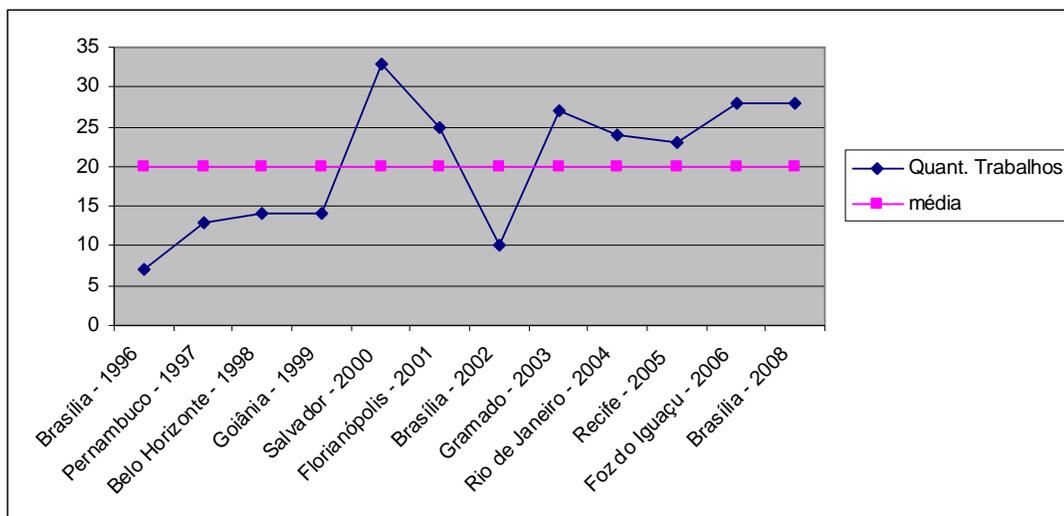
#### 4.2 Órgãos de Controle Externo: A experiência dos SINAOPs

Nos Tribunais de Contas, a idéia de auditoria de resultados, especialmente em obras públicas, está mais consolidada. Desde 1996, com a criação do Comitê Nacional de Auditoria de Obras Públicas – CONAOP, os Tribunais de Contas da União, Estados e Municípios realizam o Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas – SINAOP, objetivando discutir questões afetas ao contexto das obras públicas, divulgação de experiências e de sistemas informatizados para suportar todo o processo de planejamento, execução e monitoramento das obras.

Quando da realização do V SINAOP, em 2000, na cidade de Salvador, com o documento denominado de “Carta de Salvador”, nasce o Instituto Brasileiro de Obras Públicas – IBRAOP, que tem como principal objetivo o aprimoramento técnico dos métodos e procedimentos de auditoria e controle de obras e serviços de engenharia.

O *website* do IBRAOP informa que os simpósios são de “fundamental importância para o fortalecimento da atuação das Cortes de Contas no acompanhamento e controle externo dos gastos públicos não só com obras e serviços de engenharia, mas de toda a fiscalização e controle dos bens públicos, visando melhorar cada vez mais as atividades dos Tribunais de Contas”.

Os SINAOPs tem gerado produção técnica e bibliográfica em perspectiva caleidoscópica, em média, no período de 1996 a 2008 foram gerados 20 trabalhos por ano. A figura 1 ilustra o quantitativo de trabalhos que foram publicados por ano e a dispersão em relação à média.



Fonte: Elaborado pelos autores a partir de levantamento nos SINAOPs

**Figura 1 – Produção Bibliográfica e Técnica dos SINAOPs por ano**

No que tange à auditoria de obras realizadas pelos Tribunais de Contas, localizou-se quando do levantamento da produção técnica e bibliográfica dos SINAOPs, o trabalho de Farias (2001), onde consta que as equipes de auditoria de obras são multidisciplinares. Os achados da pesquisa do autor, apresentam dados não apenas dos Tribunais de Contas dos Estados - TCE, mas também dos Tribunais da União - TCU e de alguns municípios (TCM), conforme está demonstrado, com alguns exemplos, na tabela 3.

**Tabela 3 – Quantitativo de Servidores dos Tribunais de Contas por área de formação e Auditorias realizadas**

TRIBUNAL	FORMAÇÃO DOS SERVIDORES					AUDITORIAS REALIZADAS
	Engenharia Civil	Outras Engenharias	Arquitetura	Outras Formações	TOTAL	
TCU	13	3	1	6	23	197
TCM-GOIÂNIA	12	-	1	-	13	NI
TCE-SERGIPE	13	-	-	9	22	NI
TCE-PIAUI	5	-	-	-	5	12
TCE-PERNAMBUCO	71	-	4	8	83	132
TCE-RIO GRANDE DO NORTE	12	-	1	6	19	220
TCE-MINAS GERAIS	29	-	-	1	30	138
TCE-RIO DE JANEIRO	34	-	9	3	46	200
TCM-RIO DE JANEIRO	17	14	2	-	33	NI
TCM-SÃO PAULO	15	-	-	2	17	270
TCE-SANTA CATARINA	12	2	-	2	16	49
TCE-RIO GRANDE DO SUL	21	-	6	-	27	NI

Legenda: NI – não informado

Fonte: Farias (2001)

Apesar de alguns Tribunais de Contas não terem respondido a totalidade das perguntas formuladas por Farias (2001) é representativo o quantitativo de auditorias em obras públicas que são realizadas pelo TCM São Paulo, e pelos TCEs Rio Grande do Norte e Rio de Janeiro.

A sofisticação dos mecanismos de controle nas auditorias de obras, tratadas nesta seção, sobretudo a aquisição de tecnologias de informações que foram apresentadas em diversos trabalhos no SINAOP, pode ser explicada pelo fato de os Tribunais de Contas estarem utilizando uma linha de crédito internacional denominada de “Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros – PROMOEX”, que tem por objetivo geral “fortalecer o sistema de controle externo como instrumento de cidadania, incluindo o aperfeiçoamento das relações intergovernamentais e interinstitucionais, com vistas, inclusive, ao controle do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal”.

Por fim, e ainda trazendo à tona os trabalhos apresentados no SINAOP, Cedraz (2008) apresentou as principais irregularidades detectadas pelo Tribunal de Contas da União quando das inspeções em obras públicas: superfaturamento (27,9%), irregularidade em licitações (8,1%), projeto básico e/ou executivo inexistente (8,1%), alterações indevidas de projetos ou de especificações (6,4%). Além do trabalho de Lopes e Coelho (2006) terem abordado a questão de obras paralisadas.

## 5. Considerações Finais

Os dados da pesquisa revelam que os órgãos de Auditoria Governamental estão se estruturando de forma a contemplar carreiras multidisciplinares, não existindo impedimento legal para a criação de carreira plural.

Comparando as tabelas 1 e 2 com a tabela 3, apesar dessa não apresentar informações de todos os Tribunais de Contas Estaduais, infere-se que os órgãos centrais de controle externo, os Tribunais de Contas, estão adotando carreira multidisciplinar, especialmente a carreira das engenharias, em quantitativo superior aos órgãos centrais de controle interno, as

Controladorias Gerais. Da mesma forma que à prática das ANOps também tem sido mais empregadas pelos Tribunais.

Com relação à cultura da auditoria em obras públicas, os Tribunais de Contas da União, Estados e Municípios, quebraram barreiras geográficas e juntos estão discutindo questões que permeiam o planejamento, execução e monitoramento de tal tipo de auditoria por meio dos SINAOPs. Da mesma que o controle interno, por meio do CONACI, tem discutido questões da sua área de atuação.

A auditoria em obras públicas deve ser incentivada no contexto governamental, especialmente pelos riscos de superfaturamento, irregularidades em licitações, paralisação e abandono de obras, dentre outros, conforme apontado por Cedraz (2008) e Lopes e Coelho (2006).

Ante tudo o que se discutiu neste trabalho, bem como os resultados a que se chegou, entende-se que há espaço para expandir o entendimento da prática e da teoria sobre as ANOps, sobretudo as que envolvem a formação do auditor. Assim, futuras pesquisas poderiam explorar outros *gaps* relacionados ao objeto desta pesquisa ou aprofundar os que aqui foram discutidos, ainda de forma incipiente.

## 6. Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Aulas, 2001.

BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: Uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. In: **O Controle Externo e a Nova Administração Pública: uma visão comparativa**. Brasília: TCU, 2002.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição** (1967). Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm)

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Atualizada até a **Emenda Constitucional** n.º 31, de 14 dez. 2000, acompanhada de notas remissivas e dos textos, integrais, das Emendas Constitucionais e das Emendas Constitucionais de Revisão. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm). Acesso em maio.2009.

BURATO, Angelo Luiz; OLIVEIRA, Pedro Jorge R.; VITALE, Pedro. **A experiência do TCE/SC em auditoria de obras públicas e a formação de equipes multidisciplinares na auditoria de obras públicas**. I SINAOP - Brasília/DF, 1996.

CEDRAZ, Aroldo. **Resultados do TCU em 2008**. XII SINAOP. Brasília, 2008.

CONSELHO NACIONAL DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO DOS ESTADOS BRASILEIROS E DO DISTRITO FEDERAL (CONACI). Disponível em: <http://www.conaci.org.br/>. Acesso em maio.2009.

\_\_\_\_\_. **Diagnóstico da Organização e do Funcionamento dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal**. Brasília: CONACI, 2009.

\_\_\_\_\_. **Diagnóstico do Perfil dos Recursos Humanos dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal**. Brasília: CONACI, 2009.

FARIAS, Williams Brandão de. **A Auditoria de Obras Públicas nos Tribunais de Contas do Brasil**. VI SINAOP. Florianópolis, 2001.

\_\_\_\_\_. Auditoria multidisciplinar: uma proposta de atuação integrada TCE-PE. II SINAOP - Recife/PE, 1997.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria Contábil**. 5.ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais**. 3. ed. Rio de Janeiro:Record, 1999.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de Gestão: Utilização de indicadores de gestão no setor público**. São Paulo, 1999. Dissertação de Mestrado (Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

INSTITUTO DE OBRAS PÚBLICAS (IBRAOP). Disponível em: [http://www.ibraop.org.br/site/index.php?option=com\\_content&task=blogsection&id=8&Itemid=57](http://www.ibraop.org.br/site/index.php?option=com_content&task=blogsection&id=8&Itemid=57). Acesso: maio.2009.

INTOSAI. **Declaración de Lima sobre las líneas basicas de la fiscalización**. Lima (1997). Disponível em: [www.intosai.org](http://www.intosai.org). Acesso mai.2009.

LOPES, Luiz Henrique Starling; COELHO, Adelaide Maria Bittencourt Pinto. **Cadastramento e Auditoria das Obras Paralisadas no Estado de Minas Gerais**. XI SINAOP, Belo Horizonte, 2006.

NOVO DICIONÁRIO AURÉLIO DE LÍNGUA POTUGUESA. (CD-ROM). 3. ed. rev. e ampl. Editora Positivo, 2009.

PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE EXTERNO DOS ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS BRASILEIROS (PROMOEX). Disponível em: <http://promoex.irbcontas.org.br/promoex/>. Acesso: maio.2009.

RIBEIRO, Renato Jorge Brow. **Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil: O tribunal de Contas da União — Uma análise Jurídico-Administrativa.** Rio de Janeiro: América Jurídica , 2002.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Disponível em:  
[www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br). Acesso em jul.2008.

SIMPÓSIO NACIONAL DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS (SINAOP). **Carta de Intenções do V Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas.** Salvador, 2000.

SOUZA, Francisco José; VIEIRA FILHO, Antônio. **Aspecto multidisciplinar na auditoria de obras: a experiência do DECIN/TCEPB.** II SINAOP - Recife/PE, 1997.

TAYLOR, Donald H.; GLEZEN, G. William. **Auditing: Integrated Concepts and Procedures.** 6. ed. Singapore: John Wiley & Sons, Inc., 1994.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Manual de Auditoria do TCU. Disponível em  
[www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br). Acesso: mai.2009.

VIEIRA FILHO, Antônio; PADILHA, Sandra Maria. **Multidisciplinariedade na auditoria de obras públicas.** III SINAOP - Belo horizonte, 1998.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** São Paulo: Atlas, 2003.