

A jangada de pedra

Os caminhos da auditoria

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt

Sumário

1. Objecto quase (introdução). 2. O conto da ilha desconhecida (em busca do sentido da auditoria). 3. Que farei com este livro? (a auditoria como demanda ou *programmatic demand of audit*). 4. Levantado do chão (esboço de um marco conceitual provisório). 5. Todos os nomes (modalidades e práticas). 5.1. Auditoria independente das demonstrações financeiras. 5.2. Auditoria financeira. 5.3. Auditoria de legalidade ou conformidade. 5.4. Auditoria tributária. 5.5. Auditoria interna. 5.6. Auditoria operacional. 5.7. Outras modalidades.

1. Objecto quase (introdução)

“Não perguntamos ao sonhador por que está sonhando, não requeremos do pensador as razões do seu pensar, mas de um e de outro quereríamos conhecer aonde os levaram, ou levaram eles, o pensamento e o sonho, aquela pequena constelação de brevidades a que costumamos chamar conclusões.” (SARAMAGO, 1997, p. 216).

Este estudo pretende formular uma abordagem inicial, de um ponto de vista conceitual, da prática da auditoria tal como se veio a configurar na sociedade contemporânea. Seu foco está na auditoria como demanda social e nos contornos gerais da sua prática, apresentando um marco geral que parte da abstração das principais características da auditoria moderna (“qualquer” auditoria), com a subsequente aplicação desse roteiro para analisar algumas das suas modalidades.

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt é Economista e Consultor, Especialista em Auditoria pela PUC/MG, Analista de Controle Externo no Tribunal de Contas da União.

Este “programa de pesquisa”, audacioso a ponto de ser temerário, não é fixado pela ambição de quem o segue, mas pela demanda social pela reflexão sobre esse tema, por precária e provisória que possa vir a ser essa reflexão. Suas seções são conduzidas por reflexões colhidas na prosa de José Saramago, e seus títulos são os títulos de suas obras. Essa curiosa busca de uma matriz literária – para um tema visto, em geral, como tão “objetivo” – vem da necessidade essencial de cultivar a humildade ao aceitar que a busca do conhecimento é, sempre, artesanato precário que não pode se pretender isento da fragilidade humana nem livre dos impulsos subjetivos que só a expressão artística pode, palidamente, refletir. Afinal, “claro que sei algumas coisas, mas o importante não é isso. O que conta realmente não é o que sei, mas o que intuo.” (SARAMAGO, 1997, p. 571).

2. O conto da ilha desconhecida (em busca do sentido da auditoria)

“Por minha parte, sem qualquer pretensão de originalidade conceptual ou formal, defendi a ideia de que a intuição não é mais do que uma ferramenta não consciente da razão, e que as contradições e oposições entre a razão e a intuição, sempre beligerantemente proclamadas, não passam de uma fálacia. Pensando agora melhor, não tenho a certeza de ter razão, provavelmente é só intuição.” (SARAMAGO, 1999, p. 131).

A palavra “auditoria” nos dias de hoje tem inúmeros sentidos, praticamente um para cada pessoa e para cada contexto em que é utilizada.

No cotidiano social, “auditoria” pode ser freqüentemente associada a “fiscalização”, descoberta de irregularidades e ilícitos. Pede-se uma “auditoria” em resposta a qualquer denúncia ou suspeita (geralmente em matéria econômica ou financeira), qualquer que seja o grau de precisão dessas suspeitas. Em meios empresariais ou técnicos, “auditoria” é entendida mais precisamente como a atividade de verificação contábil, que ocupa a parcela mais visível e numerosa

daqueles profissionais que se denominam auditores. Nesse ambiente, a tentativa de se obter precisão na definição desse termo faz com que a referência a uma demanda por fiscalização seja amiúde acompanhada de análises baseadas nas normas e padrões da auditoria estritamente contábil (ainda que não se esteja tratando de contabilidade ou demonstrativos financeiros). (CABEZA SALVADOR, 2000, p. 41; IZIQUE, 2004, p. 22).

De fato, a denominação e os primeiros passos das atividades que hoje se conhecem por auditoria no mundo ocidental tiveram origem nas verificações de contas financeiras devidas a proprietários privados e aos tesouros reais (POWER, 1999, p. 16; NAVARRO GARCÍA, 1999, p. 168-172). Não trataremos aqui da evolução histórica dessa atividade, que já tem bibliografia extensa e satisfatória (POWER, 1999, p. 16-20, 45-49; MOTTA, 1992; POLLIT, 1999). É suficiente lembrar que essa trajetória da auditoria levou-a, nos dias de hoje, a alcançar espaços muito mais amplos que a mera revisão de documentos contábeis. Basta então constatar agora que a visão convencional da auditoria (tanto no senso comum quanto no jargão habitual dos negócios) tornou-se incapaz de oferecer um sentido comum para usuários, profissionais e governo.

Não se trata apenas de “dar um nome”. A formulação adequada de conceitos a respeito de qualquer objeto de conhecimento é o primeiro passo para abordá-lo e gerar informação sobre ele, quer no sentido teórico, quer na sua aplicação prática – “Para estudar atributos, o pesquisador deve, em primeira instância, reconhecer o objeto, o ser, cujos atributos quer estudar” (PEREIRA, 2001, p. 30). Pois bem, sendo insuficiente recorrer ao registro histórico da auditoria para situá-la contemporaneamente, e sendo ainda menos útil a simples listagem das diferentes práticas atuais (mesmo supondo que essa extensa compilação fosse materialmente possível, o que parece bem pouco sensato), como se pode iniciar a abordagem desse tema?

Várias tentativas de aproximação se fizeram. Uma delas, com pretensões generalizantes, situa a auditoria no contexto geral da “teoria da agência”. De forte base microeconômica neoclássica, inicia constatando que a organização da atividade econômica em firmas somente pode ser alcançada mediante contratos entre os indivíduos que aportam algum recurso (capital, força de trabalho, capacidade gerencial, tecnologia) para o empreendimento comum. Tais contratos discriminam os direitos específicos de cada parte (acionistas, credores, gerência, trabalhadores) sobre os resultados da firma. Esses contratos, porém, não serão instrumentos eficazes para administrar o conflito de interesses entre cada um dos indivíduos intervenientes caso cada uma das partes não possa saber se eles estão sendo cumpridos pelos demais. Diversos recursos de informação devem então ser mobilizados para o “monitoramento” dos contratos.

No caso mais comum da empresa comercial, os registros contábeis têm sido um dos repositórios de informação mais importantes no monitoramento dos contratos, e frequentemente os direitos e obrigações dos atores são estabelecidos em função dos números contábeis. No entanto, os próprios registros e demonstrativos contábeis são também suscetíveis de conflitos de interesses na sua produção, e portanto exigem um outro instrumento de verificação para que as partes que não produzem essa informação (essencialmente, para todos os demais que não fazem parte da administração direta da organização) tenham maior confiança em que os números estejam apresentados segundo critérios por eles aceitos¹:

“De fato, dado que muitas das previsões contratuais e legais dirigidas a reduzir os custos de agência referem-se a magnitudes contábeis, [...] e que, em geral, a contabilidade oferece informação indireta sobre o rendimento da gestão, os administradores devem preocupar-se em oferecer antecipadamente credibilidade aos investidores

em relação à integridade da informação contábil; e para tal finalidade não lhes resta mais remédio que contratar os serviços de um auditor externo, posto que a informação interna – na medida em que é formulada por quem tem incentivos para retocá-la e inclusive falsificá-la em seu favor – não oferece confiabilidade ou credibilidade.”² (PAZ-ARES, 1996, p. 31-32).

Esse caso particular (a garantia de alguns contratantes, como credores ou acionistas, ante a confiabilidade das informações produzidas por outra parte contratante, a gerência da empresa) ilustra a formulação geral feita pela teoria da agência quanto ao papel da auditoria: sempre que há uma relação entre duas partes em que uma delas (o “agente”) deve render contas de suas ações à outra parte (o “principal”), e sempre que essa relação é tão complexa que os principais estão distantes das ações dos agentes e são incapazes de verificá-las pessoal e diretamente, surge a demanda pela auditoria, como forma de defesa dos “principais” contra o *moral hazard*³ (porque os agentes têm presumivelmente interesses distintos e contrários aos dos principais, e podem agir contra estes últimos) e contra as “assimetrias de informação” (porque os agentes encontram-se em posição de maior acesso aos fatos e dados da realidade envolvida, inclusive podendo alcançar o poder de manipular a produção da informação para fazê-la atender aos seus próprios interesses). (POWER, 1999, p. 5).

Essa abordagem da auditoria tem seus méritos. Identifica elementos fundamentais a considerar em qualquer situação: a relação de prestação de contas entre partes; o conflito de interesse latente entre os indivíduos envolvidos; o conteúdo essencialmente informacional dessa “economia do controle” em que se vê envolvida a auditoria (DÍAZ, 1996, p. 51-55). Esses elementos estarão presentes em todos os desenvolvimentos conceituais posteriores, inclusive os que apresentaremos neste trabalho. Em particu-

lar, a noção de uma relação de prestação de contas entre partes ganhou notoriedade e peso no debate público: mais conhecida como a expressão original *accountability*, não mais se pode pretender discorrer sobre a governança pública ou empresarial sem tê-la em papel central... Mas não seguiremos por esse caminho, apesar de aproveitar suas contribuições.

É preciso explicar o porquê. Power (1999, p. 5) lembra que essa abordagem abstrai completamente o contexto institucional em que estão inseridos os “agentes” e “principais”: diferentes comunidades instituirão diferentes formas de *accountability* nas quais as próprias categorias de “agente” e “principal” terão atores diferentes (quem serão, por exemplo, os “principais” relevantes numa relação de prestação de contas de uma empresa pública: os acionistas? os contribuintes? os residentes em sua área de atuação? todos os eleitores?).

Indo além, deixamos essa trilha essencialmente porque, à semelhança da economia neoclássica, limita-se a umas quantas hipóteses abstratas que são desdobradas em conclusões dedutivas contidas nas premissas de partida. Ainda que epistemologicamente inatacável, essa visão não leva a lugar algum: “Como no caso de toda teoria dedutiva, não se pode ir mais longe do que indagar se ela tem algum valor explicativo” (FURTADO, 1985, p. 140). Na insubstituível descrição de Celso Furtado (1985, p. 139): “Em outras palavras, ignoremos o mundo real e observemos uma caixa vazia. E começava a descrever essa caixa [...]”. Além do questionável ponto de partida, essa abordagem leva a deduções curiosas como a que o “mercado” poderia antecipar qualquer risco de manipulação contábil por parte da gerência de uma empresa e descontá-lo no custo do capital fornecido, razão pela qual quem mais “precisaria” da auditoria independente seria a própria gerência (e não os investidores e credores) (PAZ-ARES, 1996, p. 29-31). Por mais estupefacente que seja, esse resultado é decorrência inexorável das hi-

póteses utilizadas.⁴ Dedução perfeita, mas de escassa utilidade fora da caixa vazia da teoria.

Mais importante ainda, discutir a auditoria nos termos em que colocamos o problema exige, sobretudo, observar a sua finalidade real, os seus efeitos. Exige fazer a ponte entre teoria e prática, abstraindo da realidade concreta algum quadro teórico de referência para a análise, montar os conceitos dedutivos para com eles acolher a investigação empírica e jamais esquecer as implicações para a ação. No campo da ação pública, essa não é uma situação inusitada: a evolução da análise de políticas públicas (que tem grandes áreas de interseção com nosso tema principal, como adiante se verá) experimentou contínuas redefinições entre “teoria” e “prática”, “ciência” e “consultoria”, “inputs” e “outputs”, que em muito se assemelham às tentativas de entender “a idéia de auditoria” (POWER, 1999, p. 4; MENY; THOENIG, 1992, p. 43-46; REIS, 2000, p. 45-46). A auditoria, em particular, reconhecidamente “tem sido concebida como uma disciplina em que se prestou uma especial atenção a suas aplicações práticas e ocorreu uma importante exclusão de suas considerações teóricas”.⁵

3. *Que farei com este livro? (a auditoria como demanda ou programmatic demand of audit)*

“Mas o pior de tudo ainda não foi Guterres ter declarado que a política é, em primeiro lugar, a arte de não dizer a verdade, o pior foi que depois de o ter dito não apareceu, que eu saiba, um só senhor, desde a esquerda à direita, a corrigi-lo, que não senhor, que a verdade terá de ser o objectivo único e último da política. Pela muito simples razão de que só dessa maneira poderão salvar-se ambas: a verdade pela política, a política pela verdade.” (SARAMAGO, 1997, p. 593).

Para tanto, podemos tentar em primeiro lugar, e brevemente, contextualizar a *demanda social* pela auditoria: seria possível (mediante generalizações empíricas que certa-

mente terão caráter tentativo e provisório) descrever o que se demanda, o que se vem pedindo à auditoria? Em seguida, o que se poderia generalizar das práticas daqueles que se têm como auditores em geral e que assim são considerados?

No primeiro ponto, a moderna sociedade ocidental tem vivido, na opinião de alguns autores⁶, uma “explosão da auditoria”:

“No fim dos anos 80 e começo dos anos 90, a palavra ‘auditoria’ começou a ser usada na Inglaterra com frequência crescente numa ampla variedade de contextos. Além da regulação da contabilidade da empresa privada pela auditoria financeira, práticas de auditoria ambiental, auditoria de desempenho, auditoria de gestão, auditoria forense, auditoria de sistemas de informação, auditorias de propriedade intelectual, auditoria médica, e auditoria da tecnologia emergiram e, em graus variados, adquiriram um certo patamar de aceitação e estabilidade institucional. Um número crescente de indivíduos encontrou-se sujeito a novas ou mais intensas exigências de contabilidade e auditoria. Em resumo, uma crescente população de ‘auditados’ começou a experimentar uma onda de verificações formalizadas e detalhadas sobre o que eles fazem.”⁷ (POWER, 1999, p. 3).

Essa é a primeira acepção de auditoria que nos importa considerar: a “auditoria como demanda”.⁸ Toda prática social pode ser caracterizada por aspectos *programáticos* (normativos) e *tecnológicos* (operacionais). Os elementos programáticos são as idéias a respeito da missão ou finalidade daquela prática, idéias que têm o (crítico) papel de vincular essa prática aos objetivos sociais mais amplos que circulam na esfera política. Nessa visão “programática” da auditoria, são formuladas demandas amplas aos auditores em geral, e de alguma maneira presume-se que a prática deles é capaz de atender a tais demandas. Já a “tec-

nologia” da auditoria compõe-se das tarefas e rotinas mais ou menos concretas que são levadas a cabo pelos praticantes – amos-tragens, *check lists*, revisões analíticas, etc.⁹

E como “demanda” a auditoria é, supostamente, toda forma de abertura das organizações a um escrutínio externo independente, que se destina a fornecer uma base de recursos de informação para o controle efetivo dessas organizações¹⁰ por todos aqueles que tenham direito a exercê-lo.¹¹

Assim, a cada percepção de fraude ou problemas em algum ramo de atividade, surge o clamor por “mais auditoria”, reforçando as expectativas sociais em torno de algum agente verificador que, por procedimentos mais ou menos claros, possa “regularizar” ou “moralizar” esse setor. Curiosamente, a constatação de fracassos das auditorias em atender a essas intenções em casos individuais não dá margem a uma quebra na confiança “programática” na auditoria como meio de prevenção de fraudes ou irregularidades, mas tão-somente abre espaços para demandas por mudanças ou reformas visando a uma auditoria “melhor” (“Auditores são censurados, conferências são organizadas, artigos são publicados e, com muita frequência, novas orientações de auditoria são editadas. As coisas então ‘acomodam-se’ até a próxima ocorrência”).¹²

Essa prevalência de expectativas recorrentes quanto a soluções que venham, genericamente, da “auditoria” pode ser ilustrada exatamente pelo mais estrondoso fracasso de qualquer intenção de controle e prevenção de fraudes no mundo corporativo da época recente: os escândalos contábeis ocorridos no mercado de capitais mundial (especialmente no norte-americano) a partir de 1999. Diante da constatação de um elenco enciclopédico de fraudes de toda natureza¹³, a reação coletiva (tanto dos governos quanto dos mecanismos de autorregulação dos mercados financeiros e capitais, assim como da imprensa e opinião pública em geral) vem no sentido de estabelecer mais e mais rigorosas normas e novos

critérios para as práticas de auditoria. A materialização quase simbólica da reação da economia mundial aos episódios de fraude e manipulação corporativa é a lei federal norte-americana *Sarbanes-Oxley*, logo reproduzida em legislações ao redor do mundo (BERGAMINI JÚNIOR, 2002, p. 44; HERNANDEZ OLMO, 2001, p. 21-22; McCONNEL JÚNIOR; BANKS, 2003; LORINC, 2004). E *Sarbanes-Oxley* nada mais é que a criação de novas regras e estruturas para a prática da auditoria contábil e da produção da informação contábil que é publicada e auditada.¹⁴

O apelo programático da “auditoria como solução” é tão impactante, então, que a resposta a um autêntico colapso de todos os mecanismos de controle (regras e auditoria) é exatamente... mais auditoria!

Enfim, nosso objeto de estudo não é uma mera especulação teórica: sob essa denominação, existem poderosos interesses e atores sociais. É necessário, portanto, seguir na busca de seus fundamentos.

Porém, antes de passar à segunda vertente (a auditoria como “tecnologia”), é legítimo a qualquer observador questionar a plausibilidade de toda essa expectativa social que envolve a auditoria como demanda. Aquilo que a auditoria pode oferecer à sociedade corresponde ao que dela se espera?

As respostas disponíveis, a partir da generalização empírica, não são otimistas. Power (1999, p. 7) estende o conceito relativamente conhecido do “excesso de expectativas” sobre o parecer do auditor independente das demonstrações contábeis¹⁵ para um *gap* mais amplo entre a auditoria como demanda e as reais capacidades operacionais de sua prática:

“[...] este nível de atração programática pela idéia de auditoria e o nível da tecnologia de auditoria estão vinculados de uma forma apenas precária. O campo da auditoria é caracterizado por uma defasagem entre a explosão de demandas e expectativas progra-

máticas quanto à auditoria e as estórias mais ‘paroquiais’ que nos são contadas sobre sua capacidade operacional subjacente.” (POWER, 1999, p. 7).¹⁶

Então, se não há segurança em afirmar que a demanda formulada à atividade de auditoria em geral é satisfeita, qual o sentido de estudar ou escrever sobre ela? Para quê continuar?

O estudo da auditoria como prática, *contra viento y marea*, surge como necessário *exatamente* porque existem intensas demandas sociais por verificação e garantia de *accountability* (melhor dizendo, redução dos riscos inerentes à *accountability*), e essas demandas não têm ainda uma correspondência na oferta dos auditores em geral. Sendo assim, qualquer análise que busque compreender o que se produz no trabalho auditorial (ou como se o produz), por mais tentativa que seja, tem o potencial de contribuir à aproximação das posições divergentes do usuário da auditoria e do seu produtor – tanto de forma “educativa” (elevar a compreensão do usuário sobre “o modo pelo qual os auditores desenvolveram seu trabalho e a forma pela qual os resultados do mesmo devem ser interpretados”) quanto na vertente de “conteúdo”, buscando “soluções construtivas que tratem de satisfazer às expectativas de seus usuários, sempre que sejam razoáveis”.¹⁶ Na formulação de Manuel Orta Pérez (1996, p. 11):

“[...] Existe uma ampla literatura sobre a prática que estamos seguros que contribuiu para melhorar a qualidade dos trabalhos que efetuam os auditores. Nosso interesse centra-se em definir os aspectos teóricos que sejam capazes de explicar o processo de auditoria.”¹⁷

Mas como falar de auditoria como conjunto de práticas se já descartamos uma abordagem puramente dedutiva como a da teoria de agência (dela aproveitando apenas as noções teóricas mais gerais)? De onde partir para poder contemplar a realidade da

prática e os seus múltiplos contextos institucionais?

4. Levantado do chão (esboço de um marco conceitual provisório)

“[...] analisar com as pinças de um senso suficientemente comum para ficar ao alcance de toda a gente, a questão da natureza do poder e do seu exercício, identificar quem efectivamente o detém, averiguar como foi que a ele chegou, verificar o uso que dele faz, os meios de que se serve e os fins a que aponta.” (SARAMAGO, 1999, p. 486).

Tendo presente o objetivo já enunciado de contribuir para uma conexão entre teoria e prática no campo da auditoria, a solução dos problemas práticos não prescinde do desenvolvimento e utilização dos componentes teóricos da respectiva área de conhecimento.¹⁸ Isso se pode obter mediante um marco conceitual próprio que permita, dentro das limitações da teoria:

- a) descrever a prática existente,
- b) prescrever a prática futura,
- c) definir os termos-chave e os conceitos fundamentais (ORTA PÉREZ, 1996, p. 11).

O instrumento provisório que proporemos parte de uma conceituação de auditoria que é fruto de um longo processo de discussão e consolidação das entidades internacionais que congregam os auditores financeiros e contábeis. Ante a constatação de que os clientes demandam a esse segmento cada vez mais serviços distintos da tradicional verificação das contas anuais, essas organizações tiveram que elaborar um conceito que fosse ao mesmo tempo genérico (para abarcar toda a variedade de demandas advindas da “explosão da auditoria”) e realista (de modo a ser útil para aplicação e orientação dos auditores em campo). Esse duplo objetivo foi alcançado mediante a observação do processo de trabalho das auditorias em suas inúmeras variações e a identificação dos seus traços ou elementos comuns.¹⁹

Esses conceitos foram gerados e sistematizados por várias entidades de auditores: a

International Federation of Accountants–IFAC (2000) e o *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA (SILVA, 2000), ambos sob a denominação de *Assurance Services*, bem como a *American Accounting Association* (ORTA PÉREZ, 1996), esta já denominando precisamente *auditoria*. Uma versão com um grau maior de generalidade, utilizando-se da teoria geral de sistemas, também é apresentada em obras técnicas doutrinárias (NEWTON, 2001). Utilizaremos, por seu maior poder descritivo, a definição do IFAC (2000, p. 116-121), adaptando sua redação para os objetivos deste trabalho²⁰:

- Um serviço ou encargo de auditoria²¹ é a avaliação por um auditor profissional de um assunto determinado que é responsabilidade de outra pessoa, mediante a utilização de critérios adequados e identificáveis, com o fim de expressar uma conclusão que transmita a um destinatário predeterminado um certo nível de confiabilidade ou segurança acerca do assunto em questão.

- Um serviço ou encargo de auditoria realizado por auditores profissionais pretende, portanto, aumentar a credibilidade da informação acerca de um assunto determinado, mediante a avaliação sobre se esse assunto guarda conformidade, em todos os seus aspectos mais significativos, com critérios adequados, melhorando assim a probabilidade de que a informação venha atender às necessidades de seu usuário ou destinatário.

- São elementos imprescindíveis de um serviço ou encargo de auditoria, portanto:

- a) uma relação tripartite que envolva:
 - I) um auditor profissional,
 - II) uma parte responsável pelo assunto determinado ou pela informação prestada,
 - III) um destinatário predeterminado da informação.

Obs.: essa é exatamente a relação de *accountability* que a teoria de agência destaca.

- b) um assunto determinado que será objeto da auditoria;

Obs.: será sobre esse assunto que o auditor emitirá conclusões; pode revestir-se das mais variadas formas: dados financeiros ou não financeiros (ex: demonstrativos contábeis, indicadores de gestão, relatórios estatísticos), sistemas e processos (ex: mecanismos de controle interno ou governança corporativa), ou condutas (ex: cumprimento de leis e regulamentos).

c) critérios adequados (normas ou referências usadas como base de medição ou avaliação do objeto de auditoria);

Obs.: a respeito desses critérios, oferece-se amplo detalhamento adiante.

d) um processo de encargo ou contratação; e

Obs.: esse processo, que dará forma à missão do auditor, pode ser de iniciativa da parte responsável, do destinatário da informação ou de terceiros (a exemplo dos mandatos legais para auditoria de contas governamentais).

e) uma conclusão obtida pelo auditor e transmitida às pessoas definidas nos termos de sua contratação ou encargo.

Obs.: a conclusão pode referir-se ao assunto objeto da auditoria em geral (ex: uma opinião sobre a prática de gestão em uma empresa), o que configuraria um “encargo de informação direta”, ou a afirmações feitas pela parte responsável acerca do assunto (ex: uma opinião sobre o relatório de gestão apresentado pelos administradores de uma empresa), o que configuraria um “encargo de autenticação”. (IFAC, 2000, p. 120-121).

- Para que a avaliação do auditor tenha efeitos significativos na credibilidade da informação que examina, é necessário ainda que o auditor seja *independente* da parte responsável pelo assunto determinado, no sentido de que não tenha interesses pessoais (não seja parte interessada) no resultado das verificações, o que permitirá emitir sua opinião de forma inteiramente imparcial (VALDERRAMA, 1997, p. 117). Essa independência significa a inexistência de quaisquer impedimentos pessoais,

externos ou organizacionais para opinar imparcialmente em relação à matéria objeto da auditoria e em relação à parte responsável por ela. Pelas mesmas razões, a independência aqui estabelecida é de caráter objetivo, o que implica que também seja considerado um impedimento qualquer fato ou condição que possa levar razoavelmente um terceiro interessado a questionar a sua independência (atitude e aparência independentes). (ESTADOS UNIDOS, 1992, p. 3-5).

É necessário atentar, porém, que a *independência não é obrigatória perante o destinatário da opinião do auditor*: como é esse destinatário que demanda a verificação da informação, poderá achar conveniente realizar os exames diretamente por seus empregados ou contratados. Nesse caso, o valor da credibilidade da informação ficará restrito a este *stakeholder* que providenciou a execução do encargo de auditoria, não sendo o mesmo frente a terceiros não envolvidos (ex: uma empresa com uma participação acionária significativa em outra que envie seus próprios funcionários para uma revisão de contas da participada).

Por fim, cabe aqui esclarecer uma dúvida que pode afetar os praticantes da auditoria que estejam acompanhando esse esforço de sistematização: fala-se de *examinar, comparar e informar*. Nada se diz, no caso, sobre *recomendar* ou *corrigir*. Dificilmente um auditor experiente deixará de incluir em suas responsabilidades o trabalho de recomendar as soluções que se lhe apresentem para os problemas identificados no ente auditado. Dificilmente deixará de considerar que seu trabalho não agregará valor se não se aventurar pelo caminho da proposta de aperfeiçoamento (trilha muito mais arriscada que a simples constatação da coincidência ou não com os critérios).

Não ignoramos essa posição, e de fato compartilhamos dela. Mas lembramos que o esforço que se faz aqui é no sentido estritamente analítico, de identificar traços comuns das diferentes atividades de audito-

ria. Pretendemos inicialmente entender a auditoria como forma de produção e organização do conhecimento sobre a realidade. O uso posterior desse conhecimento, que pode ocorrer sob diversas formas que adiante veremos (simples divulgação pública; recomendações; negociações com o ente auditado; fixação de sanções), está de momento fora do nosso campo de visão.

Isso põe em evidência, então, que a “lente” analítica está focalizada sobre a função de auditoria, não sobre o profissional. É evidente que aquele auditor que levanta as informações, que estabelece e confirma critérios, pode e deve reivindicar um papel relevante na aplicação do conhecimento por ele gerado. A limitação de objeto que aqui estabelecemos não pretende sustentar qualquer restrição do campo de atuação do profissional auditor, mas decorre simplesmente da limitação das possibilidades deste estudo. Reconhecemos que o auditor tem várias missões relevantes, mas neste momento tentamos contribuir com ele em uma delas, a de produzir conhecimento.

5. Todos os nomes (modalidades e práticas)

“[...] a palavra, a palavra, e todas as coisas deste mundo, as nomeadas e as não nomeadas, as conhecidas e as secretas, as visíveis e as invisíveis, como um bando de aves que se cansasse de voar e descesse das nuvens, foram pousando pouco a pouco nos seus lugares, preenchendo as ausências e reordenando os sentidos.” (SARAMAGO, 2000, p. 127).

O marco conceitual aqui delineado, com todas as suas limitações, permite iniciar com razoável segurança o tratamento de uma parte considerável das modalidades e tipologias de auditoria com que nos defrontamos no cotidiano da prática social. Todas, ou quase todas, são verificações, por terceiros independentes, de assuntos de responsabilidade de outros, segundo critérios preestabelecidos e de conhecimento de todas as partes envolvidas, verificações essas informadas aos diferentes *stakeholders*.

Façamos, então, um levantamento (o mais extenso que nos estiver ao alcance) nessas modalidades de auditoria que ocupam o universo dessa “explosão da auditoria”. Com isso, poderemos não somente testar a robustez do marco conceitual proposto mas também repassar as diferentes formas de verificação que, sob o nome de auditoria, vêm sendo cristalizadas na prática e nos regulamentos de um sem-número de organizações.

5.1. Auditoria independente das demonstrações financeiras

A vertente historicamente mais tradicional da auditoria, e pela qual a atividade é mais conhecida, é a auditoria das demonstrações contábeis das entidades e organizações. Trata-se, portanto, de matéria estritamente contábil; se utilizamos aqui, para denominá-la, uma expressão que não contém a referência “contábil” é por utilizar a denominação legal no Brasil (por meio dos arts. 176 e 177 da Lei nº 6.404/74, que definem em caráter exaustivo o escopo e as condições desse tipo de auditoria).

A literatura técnica internacional assim descreve essa atividade:

“As especiais características da auditoria exigem a descrição de suas notas diferenciadoras como melhor instrumento de análise de seu conceito. Tais notas diferenciadoras são as seguintes:

Função desenvolvida por profissionais competentes e independentes

De acordo com normas objetivas de trabalho

Consistente no exame da contabilidade e do sistema de controle interno da empresa

Com o objetivo de emitir um relatório onde seja manifestada uma opinião técnica afirmando se as contas anuais expressam razoavelmente, em todos os seus aspectos significativos, a imagem fiel

do patrimônio e da situação financeira da entidade, assim como do resultado de suas operações

De acordo com princípios de contabilidade geralmente aceitos e com a legislação vigente

Aplicados uniformemente em relação ao exercício anterior.”²²

Se buscarmos o fundamento normativo da norma técnica brasileira de auditoria (NBC-T-11 apud FRANCO; MARRA, 1991, p. 53):

“11.1.1.1 – a auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente.

Parágrafo primeiro – No âmbito das atividades reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM – aplica-se a Deliberação CVM/29/86.

Parágrafo segundo – *Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela Profissão contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.*” (grifo nosso).

Em resumo, o auditor contábil externo (*um terceiro independente da empresa ou entidade que audita*) compara as contas por ela escrituradas (*uma afirmação feita sobre o patrimônio da entidade e suas variações*) à realidade factual, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e com a legislação (*critério predeterminado por lei e pelas normas técnicas da atividade, e expressamente mencionado nos próprios pareceres*). Seus pareceres são então publicados em conjunto com as demonstrações auditadas – quan-

do tal obrigação constar em lei ou regulamento – ou entregues à parte interessada em sua contratação (concretizando assim a *comunicação da conclusão a respeito da confiabilidade atribuída pelo auditor aos demonstrativos contábeis, que foram o assunto submetido ao seu exame*).

Destaque especial merece aqui a identificação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos como critérios em função dos quais o auditor constrói sua opinião. Geralmente tratada como óbvia, essa vinculação poucas vezes é explicitada:

“Esta denominação genérica inclui um conjunto de postulados, conceitos e normas que são aceitos com caráter geral pelos especialistas da contabilidade e pelas organizações profissionais. Costumam ser compilados e sistematizados pelos organismos que regulam a atividade contábil ou incluem-se nos textos legais de caráter mercantil e contábil.

A existência destes princípios gerais contribui para objetivizar a informação contábil estabelecendo um conjunto de critérios homogêneos que servem de referência ao profissional, sobretudo em relação àqueles aspectos da prática contábil em que é necessária a aplicação de um juízo subjetivo.”²³

5.2. Auditoria financeira

As exigências de *accountability* no setor público têm imposto às entidades governamentais encarregadas do controle a obrigação de examinar as finanças públicas sob um sem-número de perspectivas, não apenas limitadas à confiabilidade dos demonstrativos contábeis padronizados, mas estendendo-se a todos os aspectos de gestão financeira:

“a. Partes ou segmentos de demonstrativos financeiros.

b. Informação financeira (ex: demonstrativos de receitas e despesas, demonstrativos de recebimentos e desembolsos de caixa, demonstrativos de ativos fixos).

c. Relatórios e cronogramas sobre matérias financeiras, tais como gastos com programas ou serviços específicos, solicitações orçamentárias, e variações entre o desempenho financeiro real e estimado.

d. Contratos (ex: propostas de licitação, preços de contratos, valores faturados, valores devidos em rescisões contratuais, cumprimento dos termos dos contratos).

e. Subvenções.

f. Sistemas e estruturas de controle interno sobre a contabilidade, a emissão de relatórios financeiros e o processamento de transações.

g. Sistemas informatizados.

h. Sistemas financeiros (ex: sistemas de folha de pagamento).

i. Fraudes.”²⁴ (ESTADOS UNIDOS, 1992, p. 2).

Auditoria financeira, portanto, é noção muito mais ampla que auditoria contábil. Indispensável lembrar ainda que praticamente todo o campo de aplicação da auditoria financeira tem total equivalência com os problemas das organizações privadas, sendo esta área notável pela sua similaridade (em objeto e métodos) no setor público e na área empresarial e não-governamental em geral.

As normas de auditoria governamental adotadas como padrão de excelência em nível internacional (o *Yellow Book* do então *General Accounting Office* norte-americano²⁵) trazem uma definição estendida para a auditoria financeira (nela incluindo, como subdivisão específica, a auditoria de demonstrativos):

“As auditorias financeiras incluem auditorias das demonstrações financeiras e auditorias relacionadas à gestão financeira.

a. As auditorias das demonstrações financeiras determinam (1) se as demonstrações financeiras de uma entidade auditada apresentam corretamente a posição financeira, o resultado das

operações e os fluxos de caixa ou modificações na posição financeira de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceitos, e (2) se a entidade respeitou as leis e regulamentos para aquelas transações e eventos que podem ter um efeito significativo nas demonstrações financeiras.

b. As auditorias relacionadas à gestão financeira incluem a determinação de (1) se os relatórios financeiros e itens relacionados, tais como dados, contas ou fundos estão corretamente apresentados, (2) se a informação financeira é apresentada de acordo com critérios previamente estabelecidos ou explicitados na auditoria, e (3) se a entidade seguiu as exigências regulamentares específicas na gestão financeira.”²⁶

Novamente, o marco conceitual aplica-se: o auditor avalia as questões financeiras (seja a gestão em si, sejam as informações que o gestor presta sobre elas) à luz de critérios fixados externamente (os princípios de contabilidade geralmente aceitos, no caso das demonstrações contábeis ou financeiras, e as leis e regulamentos financeiros, em caráter geral) ou desenvolvidos e explicitados na própria auditoria.

5.3. Auditoria de legalidade ou conformidade

A natureza regulada e formal da administração pública em geral tem reflexos também na atividade de verificação do controle. As entidades governamentais encarregadas desse controle têm freqüentemente a responsabilidade de abordar, em suas verificações, não apenas o cumprimento de princípios de boa gestão financeira, mas também a observância de uma extensa coleção de normas e procedimentos detalhados em relação a todos os aspectos da atividade administrativa. Assim, temas tão diversos como o ritual procedimental das licitações, a observância dos princípios legais na ges-

tão de pessoal, os requisitos para disposição do patrimônio estão incluídos no escopo de trabalhos de auditoria.

Essa situação dá lugar a uma autêntica nova modalidade de auditoria: aquela dedicada à verificação estrita do cumprimento da legislação ou dos regulamentos relativamente a determinada área examinada. A denominação específica pode variar, mas o conteúdo essencial é o mesmo²⁷:

“Auditoria de conformidade – Instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. (BRASIL, 2003, p. 15).

A auditoria de conformidade trata de verificar que os atos, operações e procedimentos de gestão foram desenvolvidos em conformidade com as normas, disposições e diretrizes que sejam aplicáveis.”²⁸

Naturalmente, essa modalidade tem uma ampla área de interseção com a auditoria financeira mencionada no item anterior. Isso se deve a que também a atividade financeira da administração pública é detalhadamente regulada, em forma e conteúdo, por normas tão ou mais rigorosas que aquelas válidas para todos os demais aspectos de gestão:

“Por outro lado, desde o momento em que é realizada pela Administração, [a administração financeira, FMRB] ao tempo em que é financeira é atividade administrativa; circunstância que vai determinar sua sujeição às peculiaridades próprias do funcionamento dos entes administrativos e que afetará muito particularmente a forma pela qual esta atividade se produz e se exterioriza.

Como atividade administrativa desenvolvida no marco de um Estado de Direito, a Atividade Financeira da Administração vai estar submetida a

um estrito padrão procedimental, a exigências de expressão formal dos atos em que se materializa e à fiscalização dos Tribunais de justiça [...]”²⁹

Assim, faz sentido falar numa modalidade específica de auditoria de regularidade, distinta da auditoria financeira mas sobrepondo-se em parte ao seu escopo. Existirão auditorias de conformidade que não serão financeiras (por exemplo, a verificação do cumprimento de requisitos legais para seleção de ocupantes de cargos públicos, tais como a publicidade da seleção, a observância de concursos públicos e o atendimento de requisitos de escolaridade). Existirão auditorias financeiras que não serão de conformidade (a exemplo de uma avaliação dos riscos financeiros a que está exposto o *portfolio* da dívida pública em função das variáveis macroeconômicas). E ainda existirão, com muita frequência, trabalhos que serão tanto de natureza financeira quanto de conformidade (o exemplo mais paradigmático é o da auditoria da execução da despesa pública, quando se verifica o cumprimento das leis e regulamentos no ato de gasto público, que é de natureza essencialmente financeira).

Uma vez mais, o marco conceitual proposto consegue abranger também essas modalidades: a verificação independente pode exercer-se sobre qualquer aspecto da gestão pública (ou mesmo na gestão privada, quando a questão do cumprimento de normas internas ou externas assumir relevância para a organização interessada), que passa a representar o *assunto* sobre o qual a opinião será emitida. Os *critérios* não poderiam ser mais explícitos: as leis e regulamentos que se apliquem aos assuntos examinados. Os destinatários da opinião do auditor podem ser dos mais variados: o próprio poder estatal por meio de seus organismos de controle externo ou interno.

5.4. Auditoria tributária

Uma das modalidades de auditoria de maior ressonância e impacto na sociedade

atual é a auditoria tributária ou de impostos. Sob esse nome, mencionam-se várias formas de atuação da administração tributária, inclusive com efeitos sancionadores sobre os contribuintes.

Sem pretender uma tipificação rigorosa sob o ponto de vista jurídico, ousamos afirmar aqui que uma grande parcela das atuações do Fisco pode, sim, enquadrar-se perfeitamente no marco conceitual de auditoria que aqui se apresenta.³⁰ Trata-se da verificação realizada pelos agentes fiscais junto aos contribuintes quanto a fatos econômicos, financeiros ou contábeis com relevância tributária.

“As atuações de comprovação e investigação da Inspeção de Tributos terão por objeto verificar o adequado cumprimento pelos sujeitos passivos ou responsáveis tributários de suas obrigações e deveres para com a Fazenda Pública.

Por ocasião destas atuações, a Inspeção comprovará a exatidão e veracidade dos fatos e circunstâncias de qualquer natureza registrados pelos sujeitos passivos ou responsáveis tributários em quantas declarações e comunicações se exigirem para cada tributo. Do mesmo modo, investigará a possível existência de elementos de fato ou outros antecedentes com transcendência tributária que sejam desconhecidos total ou parcialmente pela Administração. Finalmente, determinará, se for o caso, a exatidão das operações de liquidação tributária praticadas pelos sujeitos passivos ou responsáveis por retenções e estabelecerá a regularização que considere procedente da situação tributária dos mesmos.”³¹

A atuação do Fisco tem, portanto, três etapas: uma de coleta e organização de informação (movimento financeiro e econômico do contribuinte; lançamentos tributários por ele realizados, etc.); a segunda, de avaliação dessa informação segundo o ponto de

vista da legislação tributária; a terceira, finalmente, de imposição de gravames tributários sobre o contribuinte. As duas primeiras em conjunto, portanto, formam uma atividade rigorosamente de auditoria, nos termos que aqui se expõe. Nelas é emitida uma opinião por parte de um agente independente da parte responsável (que no caso é o contribuinte), acerca de assuntos de natureza financeira (movimento dos negócios do contribuinte e seus fluxos tributários), com base em critérios predefinidos (a legislação tributária), comunicada a um terceiro alheio à parte responsável (o destinatário da opinião, nesse caso, é o próprio Fisco)³². A terceira etapa (lavratura de autos, imposição de multas, etc.), por sua vez, ainda que possa ser feita pelo mesmo agente fiscal e no mesmo momento, não integra o seu papel de auditor (dentro do conceito teórico que aqui abordamos).³³

5.5. Auditoria interna

A função de auditoria interna dentro das organizações já alcançou, após uma longa consolidação histórica, um sentido e uma natureza próprios, sem que se possa mais dizer de maneira informada que é simplesmente “aquela realizada por integrantes da própria organização”.³⁴ A conceituação operacional mais difundida que hoje é levada à prática é a do *Institute of Internal Auditors (IIA)* norte-americano, que define a auditoria interna como

“Uma atividade independente e objetiva de verificação e consultoria, destinada a agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela ajuda a organização a cumprir seus objetivos trazendo uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da efetividade dos processos de gestão de risco, controle e governança.”³⁵

Enfim, o trabalho de auditoria interna em um sentido lato é o de assessoramento à direção da organização. Como a própria definição já evidencia, inclui a *verificação* e

a *consultoria*. Esta última tem assumido proporção crescente do trabalho do auditor e é vista pela direção das organizações como essencial em suas atribuições (“a direção espera que o auditor traga-lhe soluções ante problemas ou riscos para a gestão da empresa, mesmo quando tais soluções não tenham sido solicitadas.”³⁶). Dai já se vê uma especificidade do trabalho de auditoria interna, o de ter inerentemente um conteúdo de avaliações, recomendações e conselhos. Esses conteúdos não se incluem, a rigor, no quadro conceitual de auditoria que apresentamos. Por outro lado, várias outras atuações da auditoria interna podem ser consideradas conteúdos inteiramente inseridos no referido quadro conceitual (“avaliar o grau de cumprimento das normas e procedimentos estabelecidos pela direção”; “verificar a confiabilidade e qualidade da informação que recebe a direção, e que seja adequada”).

Sob o ponto de vista da independência do auditor, nosso marco conceitual modifica alguns preconceitos já cristalizados, segundo os quais “o auditor interno não teria independência” por ser funcionário da organização em que atua. A independência não se afere em relação a uma organização em abstrato, mas em relação à parte responsável pelo assunto ou informação a ser examinada. Estando o auditor interno diretamente subordinado à instância máxima de uma empresa (ao seu Conselho de Administração, por exemplo), não será dependente de uma das divisões de linha da organização sobre cuja gestão deva pronunciar-se (lembramos da observação segundo a qual a dependência *em relação ao destinatário da opinião* não descaracteriza um determinado encargo como um encargo de auditoria). Já não será independente, no entanto, se tiver que examinar atos da instância a que estiver subordinado (por exemplo, avaliar a legalidade de deliberações do Conselho de Administração ante qualquer critério da legislação empresarial). No setor público, o auditor integrante de uma controladoria ou auditoria-geral subordinada ao titular do

Poder Executivo de um Estado ou Município está em situação de independência perante outras repartições e organizações do mesmo Poder Executivo. Por outro lado, nada impede que os serviços de verificação e consultoria da auditoria interna sejam contratados a firmas externas de auditoria – de fato, é corrente no mundo corporativo o *outsourcing* de serviços de auditoria interna.³⁷ E nesse caso, cabe perguntar: uma empresa contratada para desempenhar as funções da auditoria interna de outra organização seria “mais independente” que um departamento de auditoria interna composto por funcionários da organização?

Em síntese, do vasto catálogo de atribuições conquistadas pelos auditores internos nas organizações, algumas podem ser classificadas dentro do marco conceitual da auditoria, outras possuem finalidades e características distintas. Não se lhes pode classificar *a priori*, sendo necessário examinar caso a caso cada um dos encargos, em busca da presença de todos os elementos constantes do marco conceitual.

Isso não significa uma inadequação ou imprecisão das definições usuais de auditoria interna (tal como a do IIA), nem tampouco põe em cheque o modelo conceitual que apresentamos: essa divergência deve-se às diferentes origens dos conceitos. As normas do IIA têm por foco o beneficiário do trabalho do auditor interno (a direção da própria organização) e as áreas de atuação prioritária (gerência de riscos, controle e governança), enquanto o estudo da auditoria em geral tem sua atenção concentrada na natureza do trabalho em si. Aqui cabe mais uma vez a ressalva que já expressamos ao final do item 3: a circunstância de que coexistem tarefas que analiticamente são consideradas auditoria e aquelas que pertencem a outro tipo de trabalho não previne, de maneira alguma, a sua realização pelos mesmos profissionais (ao contrário, o conhecimento da realidade proporcionado pelas missões estritamente auditoriais permite que o auditor interno esteja em privile-

giada posição para oferecer consultoria e assessoramento). A distinção aqui estabelecida é tão-somente para fins de compreensão do processo de auditoria.

5.6. Auditoria operacional

5.6.1. Origens e definições

As duas últimas décadas testemunham o aparecimento, no mundo ocidental, de novos “estilos” ou demandas programáticas em relação à gestão pública: abrigada sob um rótulo generalizante de “*New Public Management*” (NPM) está uma larga coleção de iniciativas e direcionamentos que alcançaram em maior ou menor medida quase todos os governos (dos quais os países anglo-saxões são exemplo paradigmático, a começar pelo Reino Unido – que teve a precedência histórica com as iniciativas dos governos Thatcher na década de 80 – e pela Nova Zelândia – que levou esse paradigma de gestão aos seus limites extremos). Ainda mais amplamente que na prática governamental, esse movimento implantou-se nas teorias, nos discursos, nas doutrinas e nas técnicas de administração pública contemporâneas, mesmo naqueles países que permaneceram mais próximos a uma administração clássica burocrático-weberiana, resistindo à implementação do compromisso programático do (NPM) em suas legislações.

Esse novo paradigma gerencial não é uma prática unificada, mas uma variedade de elementos programáticos (muitas vezes superpondo-se entre si) tomados de empréstimo ao universo conceitual da administração privada:

“[...] controle de custos, transparência financeira, autonomização de subunidades organizacionais, descentralização da autoridade gerencial, criação de mecanismos de mercado e quase-mercado separando as funções de aquisição e produção [de bens e serviços públicos, FMRB] e a sua vinculação através de contratos, e o reforço da responsabilidade (*accounta-*

bility) perante os clientes pela qualidade do serviço através da criação de indicadores de desempenho.”³⁸

Cada um desses elementos traz consigo um aumento na intensidade e volume dos fluxos de informação financeira e não-financeira, bem como na formação de arranjos contratuais. Esse é, como vimos, o fator essencial na demanda por serviços de auditoria em geral. E não mais de uma natureza apenas monetária, pois o que se tem que verificar não são apenas os números contábeis mas os processos e produtos que um governo cada vez mais reduzido (na realidade ou no objetivo) “*encomenda*” ou “*contrata*” com terceiros (empresas privadas, autoridades locais, agências independentes ou semi-independentes, organizações não-governamentais). Na busca de preencher essa necessidade, as instituições de auditoria pública dos países centrais foram desenvolvendo (e disseminando tanto aos seus níveis locais de governo quanto aos demais países) uma nova prática de auditoria que avança sobre os aspectos finalísticos da gestão pública.³⁹

Também as organizações privadas vêm demandando, por pressão da competitividade, mais recursos de conhecimento e intervenção gerencial. Esse conjunto de métodos e técnicas estruturados num todo coerente vem sendo, também, tratado como uma modalidade de auditoria.

“Desta maneira, dirigentes e consultores necessitam de métodos que possibilitem melhor conhecimento da organização e de seu entorno, que permitam identificar os pontos fortes e fracos de sua configuração atual, que ajudem a encontrar novos objetivos e desenhos mais eficazes e eficientes e, por último, demandam técnicas que consigam implementar estes desejos de mudança.”⁴⁰

Essa demanda pela extensão do conhecimento e da prática auditorial para áreas vinculadas à gestão das organizações em sentido lato, mas incomparavelmente mais

amplas que a simples gestão financeira ou legalidade, é tão intensa que se reflete na grande quantidade de denominações que assume (várias delas com sentidos diferentes para os mesmos termos). Nos estudos voltados ao setor privado, pode-se encontrar referências a auditoria operacional, auditoria operativa, auditoria gerencial, auditoria administrativa, auditoria de operações, auditoria organizativa (MÁS; RAMIÓ, 1997, p. 29-30; NEWTON, 2001, p. 61; VALDERRAMA, 1997, p. 27). Naquelas obras enfocando o setor público, por sua vez, a variedade não é menor: auditoria de desempenho ou de *performance*, com suas subdivisões de auditoria de economia e eficiência e auditoria de programas; auditoria de natureza operacional, divididas em auditoria de desempenho operacional e avaliação de programas; controle financeiro de programas; *value-for-money audit*.⁴¹

Portanto, para tentar uma aproximação rigorosa desse fenômeno de proliferação de nomes e metodologias, é indispensável fazer-se uma escolha prévia de qual ou quais implementações práticas desse conceito se vai utilizar. Inicialmente, a taxonomia desenvolvida do GAO norte-americano⁴² é a matriz da maioria das definições atualmente em uso, que em geral para ela convergem. Segundo o Yellow Book, trata-se da *auditoria de desempenho*, que compreende dois subtipos distintos:

a) a *auditoria de economia e eficiência*, destinada a verificar se a entidade auditada adquire, protege e usa seus recursos de forma econômica e eficiente, as causas de eventuais práticas antieconômicas ou ineficientes e o cumprimento das normas legais e regulamentares referentes a economia e eficiência (ESTADOS UNIDOS, 1992, p. 2-3)⁴³; e

b) a *auditoria de programas*, voltada para determinar a extensão do atingimento dos objetivos fixados para a ação pública em cada programa ou atividade auditada por parte da autoridade política ou legislativa, a efetividade das atividades auditadas e o cumprimento das normas legais e regula-

mentares aplicáveis ao programa ou atividade⁴⁴. (ESTADOS UNIDOS, 1992, p. 2-3).

Não obstante a obrigatória referência à nomenclatura do GAO como ponto de partida, devemos partir para uma especificação um pouco diferente das diferentes atividades de auditoria operacional com as quais trabalharemos. Essa definição inclui na auditoria de desempenho operacional (e não na auditoria de programas) a análise da eficácia (atingimento de objetivos) e exclui também da auditoria de programas a apreciação do cumprimento de normas legais a ela pertinentes. Essa divisão parece-nos mais razoável em função das especificidades da avaliação de programas e de efetividade, que adiante veremos. Essa definição de auditoria operacional, ainda, superpõe-se com mais precisão ao conceito usual desse tipo de auditoria na empresa privada.⁴⁵ Por fim, ao corresponder à nomenclatura do Tribunal de Contas da União, insere-se com mais facilidade no amplo movimento de disseminação desse tipo de trabalho que o referido Tribunal vem promovendo no setor público brasileiro.

Assim, adotamos para os fins propostos uma definição em tudo similar à que expõe o Tribunal de Contas da União em documento de trabalho. Nele, a Auditoria de Natureza Operacional (ANOp) é a avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas de uma organização, decompondo-se em⁴⁶ (BRASIL, 2000, p. 15-18):

I) Auditoria de Desempenho Operacional, que é a modalidade de auditoria voltada para o exame da ação da entidade ou atividade auditada quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia, examinando para tanto:

a) como a entidade adquire, protege e utiliza seus recursos;

b) as causas de práticas antieconômicas e ineficientes;

c) o cumprimento das metas previstas; e

d) a obediência aos dispositivos legais aplicáveis aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da gestão.

II) Avaliação de programas, que tem por objetivo examinar a efetividade dos programas e projetos, isto é, em que medida as ações implementadas lograram produzir os efeitos pretendidos pelos seus empreendedores.

Essas duas definições têm o efeito de cobrir em seu escopo as demandas programáticas feitas à auditoria como ferramenta de conexão entre a formulação e a implementação descentralizada da política pública, que é a exigência principal feita aos auditores pela disseminação da ideologia do *New Public Management*. De fato, a variedade de possibilidades que um esforço nesse sentido abre é muito rica. Uma Auditoria de Desempenho Operacional pode, por exemplo, verificar se uma entidade⁴⁷:

- segue práticas adequadas e vantagens de aquisição de bens ou serviços;
- adquire recursos com a especificação, qualidade e na quantidade adequadas, no momento necessário, ao custo mais baixo possível;
- protege e mantém adequadamente seus recursos;
- evita duplicação de esforços por empregados e a realização de trabalhos que têm pouca ou nenhuma utilidade para a organização;
- evita a ociosidade e o excesso de pessoal;
- usa procedimentos operacionais eficientes;
- usa a quantidade mínima de recursos (pessoal, equipamentos e instalações) para produzir e entregar bens e serviços em qualidade e quantidade apropriadas, no tempo adequado;
- atinge os objetivos previstos ou planejados por ela na execução de seus programas de trabalho, referidos em termos de volume de produtos ou serviços ofertados;
- tem sistemas adequados de medição e prestação de contas no que se refere a economia, eficiência e eficácia.

Uma Avaliação de Programas, por sua vez, pode, por exemplo, analisar⁴⁸:

- se os objetivos de um programa proposto, recém-iniciado ou em andamento são adequados ou relevantes;
- a extensão em que um programa atinge os resultados desejados, referidos em termos dos benefícios sociais decorrentes dos produtos ou serviços por ele ofertados;
- a efetividade de um programa ou de seus componentes individuais;
- se os gestores desenvolveram e consideraram alternativas para a oferta do programa que poderiam gerar os resultados desejados com mais efetividade ou a um custo menor;
- se um programa complementa, duplica, superpõe-se ou entra em conflito com outros programas relacionados;
- as maneiras de um determinado programa obter melhores resultados;
- se os sistemas de medição e prestação de contas no que se refere a efetividade são adequados.

Desde logo, as definições apresentadas (que refletem de forma sintética as práticas realizadas) encaixam-se perfeitamente no marco conceitual de auditoria. Os assuntos sobre os quais opinam os auditores têm fronteiras menos precisas; os critérios são construídos *ad hoc* para cada auditoria; as exigências da interação mais próxima com os auditados leva o auditor a adotar um perfil comportamental mais aberto e menos vinculado ao ar severo e lacônico tradicionalmente associado à auditoria de regularidade. Em que pesem todas essas particularidades, estão presentes claramente os elementos conceituais acima identificados: um assunto determinado (cuja identificação em termos objetivos é um dos principais desafios metodológicos desse tipo de auditoria), os critérios de auditoria compilados pelos auditores, o exame sistemático do objeto de auditoria e a opinião, na forma de relatório, dirigida aos destinatários das informações (nesse caso, não só as instâncias de controle mas também – e principalmente – os próprios entes auditados).

5.6.2. As dimensões do desempenho

Naturalmente, em sendo as definições tão dependentes da conceituação das dimensões do desempenho, é necessário expor com clareza também o significado dos conceitos de economicidade, eficiência e eficácia. Se apresentamos acima a noção de *critérios* de auditoria, padrões aplicáveis a cada caso que se examina,⁴⁹ podemos tratar as dimensões do desempenho como categorias que organizam os critérios individuais, ou mais ousadamente como “metacritérios” que categorizam o foco ou a perspectiva que cada critério procura alcançar.

A especificação dos conceitos vem também da mesma fonte:

Economicidade – minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade;⁵⁰

Eficiência – relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados, em um determinado período de tempo;⁵¹

Eficácia – grau de alcance das metas programadas, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados;⁵²

Efetividade – relação entre os resultados alcançados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados) que motivaram a atuação institucional.⁵³

Nesta última dimensão, estão incorporadas possivelmente as maiores dificuldades em todo o universo da ANOp, uma vez que não se lida apenas com variáveis internas ou instrumentais (recursos aplicados, produção mensurada), mas com os efeitos que a ação da entidade auditada causa no seu ambiente externo. Em primeiro lugar, pelo que se refere aos efeitos em si (SUÉCIA, 1999, p. 31-35). Identificar com precisão e quantificar os *efeitos* (não a produção planejada e medida) de qualquer ação não é nunca uma tarefa simples, inclusive porque os efeitos desejados são amiúde enunciados de maneira qualitativa e normativa, em

termos gerais e abstratos, tais como “a segurança em uma coletividade” (MENY; THOENIG, 1992, p. 94). Além disso, podem existir externalidades positivas ou negativas geradas pela ação auditada em outras áreas da vida social, que provavelmente deixarão de ser examinadas na sua auditoria mas representam um componente da efetividade do programa. Por outro lado, e principalmente, há o problema da causalidade: os efeitos observados na variável-objeto do programa analisado podem ter vindo de outras políticas públicas ou de fatores exógenos da vida social que não têm correlação com o próprio programa (MENY; THOENIG, 1992, p. 95; CANO, 2002, p. 16-17).

Também não se pode deixar de reconhecer a emergência de novos parâmetros de desempenho para a ação das organizações (em particular no âmbito público) que ainda não alcançaram sua posição na formalização normativa. São o reflexo concreto de novos problemas que ingressaram na agenda pública desde então, quer seja por expressarem carências objetivas da sociedade, quer por veicularem a decisão subjetiva de grupos ou parcelas que, em nome da sociedade como um todo, qualificam-nos como um problema social (MENY; THOENIG, 1992, p. 119). Referimo-nos a dimensões tais como:

- a equidade (de que trataremos logo adiante);
- a transparência e a responsabilização (o grau em que uma determinada ação permite a visibilidade e a prestação de contas de seus recursos e objetivos, bem como a atribuição clara de responsabilidades aos diferentes agentes nela envolvidos);
- a participação social (a abertura que uma determinada política pública contempla para que nela se veiculem as opiniões e preferências dos interessados, o que não apenas é instrumental mas tem um valor por si próprio – como mecanismo pedagógico de auto-organização popular);

– sustentabilidade (num sentido mais estrito, a compatibilidade de uma ação com a sua inserção no meio ambiente natural que a cerca e que deve abrigá-la; num sentido lato, a capacidade de essa ação gerar por si própria os recursos – financeiros, materiais e naturais – que lhe assegurem a continuidade).

Entre esses novos atores na arena da avaliação de programas, projetos e entidades, há um que é praticamente inescapável, e corresponde à demanda política contemporânea (especialmente no Brasil): a equidade. Com várias definições possíveis, pode-se tratá-la como a medida da possibilidade de acesso aos benefícios de uma determinada ação por parte dos grupos sociais menos favorecidos em comparação com as mesmas possibilidades da média do país. Avaliar a equidade significa examinar se há uma distribuição igualitária dos recursos entre os que têm direito a recebê-los. (ANGLÈS, 1999, p. 19). No Brasil, o princípio da equidade está contemplado em sede constitucional, quando o art. 3º, inciso III, da Carta Magna insere como objetivo fundamental da República “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, secundado pelo art. 170, inciso III, que fixa como princípio da ordem econômica a “redução das desigualdades regionais e sociais”.

Se consolidada está em sua legitimidade, porém, muito falta ao conceito de equidade para ganhar consenso em sua operacionalização (circunstância esta, aliás, que afeta em maior ou menor grau todas as demais dimensões do desempenho). Em primeiro lugar, em um nível de grande abstração teórica, a busca da equidade é às vezes entendida como potencialmente contraditória com as condições de eficiência econômica, por opor-se em última instância à possibilidade de desigualdade que representariam indispensável incentivo à busca de eficiência por parte dos agentes econômicos individuais (COHEN; FRANCO, 1993, p. 23). Ainda que essa discussão possa pros-

perar no nível da sociologia, ou da filosofia econômica, não deve, porém, afetar demasiadamente a ordem de preocupações da avaliação de programas; essa atividade até pode, em algum momento, discutir o mérito da fixação de tais ou quais objetivos para uma ação, mérito esse que pode alcançar o suposto *trade off* equidade vs. eficiência; no entanto, raramente uma avaliação concreta alcança nível de generalidade tão grande em que esse *trade off* seja uma preocupação potencial (a trajetória mais provável é o estudo de um programa, projeto ou entidade específico, cuja dimensão não tem o potencial de provocar isoladamente diferenças estruturais que alcancem tal generalidade).

A segunda discussão, por sua vez, tem mais repercussão na prática da avaliação: trata-se de qual é o fundamento da equidade: se a igualdade de oportunidades (ou de acesso aos recursos de um dado programa) ou a igualdade de resultados (ou de recebimento dos benefícios do programa)⁵⁴.

“A igualdade de oportunidades pretende colocar todos os indivíduos na mesma situação inicial, procurando que as recompensas sejam dadas de acordo ‘com os méritos’. [...] A igualdade de resultados pretende alcançar uma distribuição final igualitária, independentemente do desempenho dos indivíduos e de sua contribuição à sociedade.” (COHEN; FRANCO, 1993, p. 23).

A concepção de igualdade de resultados é combatida até mesmo com alguma violência por grande parte da ciência social:

“A posição dominante aceita o princípio da igualdade no ponto de partida, outorgando oportunidades similares a todos, ao mesmo tempo em que pretende que a distribuição final, que será desigual, se mantenha dentro de certas margens consideradas aceitáveis em cada contexto social” (COHEN; FRANCO, 1993, p. 25).

É preciso, porém, não perder de vista essas duas dimensões ao discutir os méritos

de critérios de equidade: se a igualdade de oportunidades parece razoável para a maior parte dos fenômenos econômicos (ex: oferecer a todo estudante que o deseje a mesma qualidade de ensino profissionalizante, deixando ao mérito de cada um a sua inserção no mercado de trabalho e a conseqüente geração de renda), não se pode conceber uma desigualdade de resultados no oferecimento de direitos sociais básicos (ex: atendimento médico em situações de risco de vida, ou acesso à justiça com igualdade de condições entre as partes), desigualdade essa que é talvez o mais intolerável traço do subdesenvolvimento brasileiro.

5.6.3. Auditoria de natureza operacional versus auditoria de conformidade – uma falsa polêmica

“A verdade, permito-me eu comentar agora, só pede olhos que a vejam. O pior é quando as pessoas teimam em olhar para outro lado.” (SARAMAGO, 1999, p. 168).

Neste ponto, é útil estender-nos um pouco sobre as diferenças entre a auditoria convencional (de conformidade ou financeira) e a ANOp. Essas diferenças suscitam não poucas angústias e reações dos auditores já experientes, especialmente no setor público, que temem algo como uma descaracterização (ou perda de poder) do papel de suas organizações.

Quanto aos fundamentos legais no direito brasileiro, a atribuição de competências às instituições públicas de controle que deriva da Constituição Federal é explícita em incluir ambos os tipos de verificações. Os princípios constitucionais de administração pública incluem tanto a legalidade e moralidade quanto a eficiência (art. 37 da Constituição Federal). O mandato das instituições públicas de controle (interno ou externo) na Constituição alcança a verificação da legalidade, legitimidade e economicidade da ação pública (art. 70), podendo o sistema de controle externo auditar a ação nos âmbitos contábil, financeiro, orçamentário,

patrimonial e operacional (art. 71, inciso IV). O sistema de controle interno, por sua vez, tem a responsabilidade explícita de avaliar o cumprimento das metas do planejamento governamental (art. 74, inciso I) e de avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão (art. 74, inciso II). Tais mandatos constitucionais são válidos tanto para o nível federal quanto nas administrações regionais (art. 75). Existe portanto, desde a matriz de todo o ordenamento jurídico, a previsão e a demanda do trabalho auditorial sobre as dimensões do desempenho da ação pública.

Os critérios sobre os quais efetuar a ação de controle representam a primeira diferença significativa: no trabalho de legalidade, são explícitos na lei e regulamentos, não cabendo outros.⁵⁵ Os critérios para a auditoria de natureza operacional, por sua vez, têm de ser construídos *ad hoc* praticamente em cada auditoria, com origem nas mais diversas fontes (na própria legislação, quando existente, nos padrões técnicos da área profissional auditada; no desempenho histórico do ente auditado; no desempenho de entidades semelhantes, em práticas gerenciais ou operacionais aceitas pelo auditado como aplicáveis; nos objetivos fixados ao ente auditado por ele próprio ou pelo poder público correspondente, ou nos termos de contratos que vinculem o auditado).

No que se refere às conseqüências da ação de controle, também há diferenças destacadas: o mandato legal para a auditoria de legalidade e financeira fala em julgar e responsabilizar, permitindo exigir responsabilidades pecuniárias e impor sanções; para os aspectos operacionais, fala em avaliar, emitir pronunciamentos de natureza opinativa. Assim, uma auditoria de legalidade poderá conter determinações de cumprimento coercitivo pelo auditado, fundamentada na obrigatoriedade da legislação em que se fundamenta. Uma auditoria de natureza operacional, por sua vez, terá critérios muito menos imperativos sobre os quais consolidar-se. Ainda que o mandato

legal permita a avaliação nessas dimensões, conceitos como eficiência, eficácia, efetividade ou equidade não são normas específicas e inequívocas que prescrevem comportamentos predeterminados. No sentido jurídico, são normas programáticas, de aplicação diferida e não imediata, a serem materializadas pela atividade do legislador (elaborando normas e regulamentos) e do administrador (por meio dos atos de gestão). Emitem “preceitos a serem cumpridos pelo Poder Público, como ‘programas das respectivas atividades, pretendendo unicamente a consecução dos fins sociais pelo Estado’” (MORAES, 2000, p. 41). Dessa forma, o ente controlador está funcionando como um interlocutor mais nessa materialização da intenção constitucionalmente consagrada, situando-se numa posição de co-participação nessa produção dos objetivos sociais pela Administração. Dessa forma, não existe o fundamento legal que permite a atuação coercitiva do ente controlador, que tem de recorrer à capacidade de persuasão de seus argumentos técnicos objetivamente lançados em seus relatórios. Assim, os produtos essenciais da auditoria operacional são a opinião do auditor acerca do desempenho na atividade examinada e as eventuais recomendações fundamentadas que sua análise permita formular⁵⁶. Algumas propostas metodológicas chegam a incluir como etapa da auditoria operacional, após a emissão de propostas ou recomendações, uma verdadeira negociação entre os auditores e os responsáveis pela entidade ou programa examinados, de forma a atingir os resultados preconizados pelas recomendações. (MÁS; RAMIÓ, 1997, p. 42-47).

Alguns poderão ver nisso uma “diminuição” dos poderes ou do papel dos órgãos de controle. Entendemos que não procede esse temor. Em primeiro lugar, porque a dimensão operacional foi *acrescentada* pela Constituição de 1988 às missões do controle, sem que as demais atribuições de legalidade fossem excluídas de sua competência. Em segundo lugar, porque não se deve de

modo algum subestimar o efeito que a simples disseminação da informação objetiva sobre a gestão pública tem no sistema sócio-político, sendo capaz de influenciar vigorosamente a própria condução das ações em questão (a demanda por informação e análise chega a preceder e pautar as iniciativas das instituições de controle). Num contexto institucional democrático, a discussão técnica fundamentada dos assuntos públicos é por si própria uma fonte considerável de poder; uma organização de controle capaz de abordar com segurança os problemas de sua clientela do ponto de vista técnico-gestional, oferecendo análises objetivas, corretas, bem apresentadas – e portanto persuasivas –, conquista um espaço de intervenção adicional em relação às suas competências de fiscalização estritamente jurídico-formais.

Em função dessas mesmas características, a auditoria operacional pressupõe a existência de algumas características na atividade sob exame e na relação entre o auditor e os gestores sob auditoria. Os mecanismos de gestão (especialmente orçamentários, estatísticos e contábeis) devem ter consistência e abrangência tais que permitam, ao menos em um nível mínimo, a análise da realidade relativa àquele programa ou instituição. Caso não possuam potencialidade suficiente para isso, essa constatação será possivelmente a conclusão mais importante da auditoria, que poderá então indicar a necessidade e as condições de criação de mecanismos hábeis à gestão da atividade auditada (ANGLÈS, 1999, p. 25-26). Existem mesmo metodologias de auditoria operacional que incluem, como parte essencial de sua intervenção, uma negociação prévia com a entidade objeto da auditoria para definir, em conjunto, um sistema previamente concertado de planejamento, estabelecimento de objetivos e produção de indicadores. (ESPANHA, 1997, p. 14-17, 79-92).

Outro imperativo para o sucesso de uma auditoria operacional é o relacionamento cooperativo que se espera seja estabelecido

entre o auditor e o seu cliente (ANGLÈS, 1999, p. 27-28). Não se está tratando de simples constatação de não-conformidades ante um padrão objetivo predefinido e obrigatório, como a auditoria de legalidade, que pode ser feita (e muitas vezes tem exatamente de ser feita) num contexto de maior distanciamento e mesmo conflito de interesses. A natureza dos dados a serem captados, a construção dos critérios, a comparação entre uns e outros, são freqüentemente sujeitos a lacunas e ambigüidades que dificilmente são superáveis sem uma postura cooperativa de ambas as partes. Isso requer uma postura institucional e pessoal dos responsáveis pela auditoria que, longe de representar uma diminuição de sua condição de trabalho, evidencia (e exige) um grau maior de profissionalismo e garante, quando atingido, um respeito ainda maior à instituição de controle.

Por fim, existem algumas outras distinções entre ambas as modalidades que merecem a reflexão⁵⁷:

- as auditorias de regularidade podem abranger uma grande entidade e utilizar mais intensamente os mecanismos de amostragem; as auditorias operacionais têm de limitar-se a um alcance mais restrito (uma subunidade da organização, um determinado processo gerencial, um programa de governo, etc.);
- as auditorias de regularidade podem, em alguns casos, referir-se de maneira global a uma entidade ou programa (ex: detectada uma diferença materialmente relevante nos balanços de uma subunidade, todo o balanço de uma organização pode ser classificado incorreto ou inadequado); as auditorias operacionais exigem, em geral, a identificação mais precisa possível dos elementos (programas, funções, subunidades) que geraram uma opinião adversa sobre o desempenho;
- as auditorias de regularidade podem referir-se a um horizonte temporal delimitado e esgotar-se na opinião sobre

ele (p. ex., as contas ou a gestão de um determinado exercício); essa limitação faz pouco sentido na auditoria operacional, uma vez que o seu objetivo é exatamente encontrar os meios de melhorar o desempenho; em geral, as auditorias operacionais requerem sucessivas verificações para acompanhar o grau de implementação das recomendações realizadas e o efeito que tiveram;

- as auditorias de regularidade usam basicamente evidências documentais (quando muito, acrescidas de levantamentos físicos como contagens de caixa, inventários de estoque, etc.), que têm características mais diretas e conclusivas; o universo de evidências necessário à análise da auditoria operacional é no mais das vezes muito mais amplo, incluindo fortemente componentes analíticos e narrativos (entrevistas, observações diretas), que podem ter natureza mais circunstancial e controversa.

5.7. Outras modalidades

A aplicação do modelo conceitual acima exposto permite tentar alcançar ainda muitas outras modalidades de verificação que estão em pleno andamento e que excedem às possibilidades do autor e do estudo descrevê-las, ficando apenas lançada a hipótese de que são instâncias de um mesmo tipo de atividade de auditoria, entre elas variando apenas o assunto de sobre o que se vai opinar, os critérios utilizados e os destinatários da informação. Referimo-nos, por exemplo, às auditorias ambientais⁵⁸, às auditorias de controle de qualidade⁵⁹, às auditorias médicas⁶⁰ e às auditorias de sistemas informatizados⁶¹. Acreditamos que essa enorme variedade de modalidades possíveis não apenas demonstra a óbvia impossibilidade do autor em abordar minimamente todo o campo da auditoria moderna, mas também corrobora as hipóteses já apresentadas de uma “explosão” da demanda pro-

gramática por auditoria em vários campos da vida social e da possibilidade de estabelecer, por abstração, alguns traços comuns nessa proliferação de “auditorias”.

Notas

¹ Cf. WATTS; ZIMMERMANN, 1986, p. 196-199; RABELO; SILVEIRA, 1999, p. 6-8.

² “En efecto, dado que muchas de las previsiones contractuales y legales dirigidas a reducir los costes de agencia se refieren a magnitudes contables [...] y que, en general, la contabilidad ofrece información indirecta sobre el rendimiento de la gestión, los administradores han de preocuparse de hacer creíble de antemano a los inversores la integridad de la información contable; y a tal efecto no les queda más remedio que contratar los servicios de un auditor externo, puesto que la información interna – en la medida en que es formulada por quienes tienen incentivos para retocarla e incluso falsificarla a su favor – no ofrece fiabilidad o credibilidad.”

³ A tradução literal dessa expressão seria “risco moral”. Preferimos manter aqui a expressão original para evidenciar que se trata de um construto teórico específico, que apenas tem um significado claro no contexto semântico de textos de ciência social (na vertente metodológica da *rational choice* ou *public choice*), podendo ser confundida se a utilizarmos no sentido literal fora desse contexto.

⁴ Especialmente a *Efficient Markets Hypothesis (EMH)* – (WATTS; ZIMMERMANN, 1986, p. 17-19).

⁵ “[...] ha sido concebida como una disciplina en la que se ha prestado una especial atención a sus aplicaciones prácticas y ha habido una importante exclusión de sus consideraciones teóricas”. (ORTA PÉREZ, 1996, p. 11).

⁶ Cf. POWER, 1999, p. 3-9 (a obra de Michael Power é seminal para essa vertente do estudo da auditoria); PENTLAND, 2000, p. 307-309.

⁷ “During the late 1980s and early 1990s, the word ‘audit’ began to be used in Britain with growing frequency in a wide variety of contexts. In addition to the regulation of private company accounting by financial audit, practices of environmental audit, value for money audit, management audit, forensic audit, data audit, intellectual property audit, medical audit, and technology audit emerged and, to varying degrees, acquired a degree of institutional stability and acceptance. Increasing numbers of individuals found themselves subject to new or more intensive accounting and audit requirements. In short, a growing population of ‘auditees’ began to experience a wave of formalized and detailed checking up on what they do.”

⁸ Traduzimos por “auditoria como demanda” as expressões “*audit as program*” e “*programmatic demand of audit*” originais de Power (1999). Uma primeira opção havia sido “auditoria como programa”, mas o uso didático de versões anteriores deste texto revelou que essa opção causa em muitos leitores confusão entre o conceito de que se trata e a noção instrumental de “programa de auditoria”, de uso corrente na terminologia técnica de auditoria, e que denota exatamente o contrário (é um componente da “auditoria como tecnologia”).

⁹ Cf. POWER, 1999, p. 6. Observe-se que a distinção entre “programa” e “tecnologia” foi formulada em caráter geral para qualquer prática social (ROSE; MILLER, 1992) e é utilizada nos mesmos termos por Pentland (2000, p. 309).

¹⁰ Note-se que por “organizações” podemos entender uma empresa comercial, uma entidade governamental, uma política pública, um conjunto de prestadores de serviço ou qualquer empreendimento conjunto entre pessoas.

¹¹ Essas partes com interesses legítimos no empreendimento já foram contempladas no debate público (técnico e político) com a denominação *stakeholders*.

¹² Cf. POWER, 1999, p. 33. “*Auditors are censured, conferences are organized, articles are published and, very often, new audit guidance is issued. Things settle down until the next time.*”

¹³ Listados de maneira didática em Bergamini Jr. (2002).

¹⁴ *De una primera lectura puede deducirse que no se trata de una Ley sistemática, al menos si nos atenemos a la gran heterogeneidad de los aspectos que aborda, relativos al mercado de valores, a la supervisión de los auditores externos, al funcionamiento de las sociedades y a las responsabilidades de sus administradores y gestores.* (HERNÁNDEZ OLMO, 2001, p. 22).

¹⁵ “Excesso de expectativas” ou *audit expectations gap*, fenômeno recorrente segundo o qual o público espera que “o auditor contribua a proteger os interesses dos acionistas, credores, empregados e o público em geral, dando-lhes segurança da exatidão das demonstrações contábeis, a continuidade do funcionamento da sociedade, a existência de fraudes, o cumprimento correto por parte da sociedade de suas obrigações fiscais, previdenciárias e legais e a atuação responsável da sociedade em termos meio-ambientais e sociais” (TABOADA, 2000, p. 1000), esperança essa inteiramente em desacordo com a capacidade informativa dos pareceres de auditoria contábil (CABAL GARCÍA, 2000, p. 21, 35; TABOADA, 2000, p. 100-101).

¹⁶ “[...] this level of programmatic appeal to the idea of audit and the level of audit technology are only loosely coupled. The auditing field is characterized by a gap between the explosion of programmatic demands and

expectations of auditing and the more 'local' stories which are told of its underlying operational capability." [no mesmo sentido, Pentland (2000, p. 309)].

¹⁷ "el modo en que los auditores han desarrollado su trabajo y la forma en que han de interpretarse los resultados del mismo"; "soluciones constructivas que traten de satisfacer las expectativas de sus usuarios, en tanto en cuanto sean razonables." (CABAL GARCÍA, 2000, p. 35).

¹⁸ "[...] Existe una amplia literatura sobre la práctica que estamos seguros ha contribuido a mejorar la calidad de los trabajos que efectúan los auditores. Nuestro interés se centra en definir los aspectos teóricos que sean capaces de explicar el proceso de auditoría."

¹⁹ "El objetivo de este trabajo de investigación es proponer una conexión entre ambas, porque estamos convencidos de que la única solución segura para los problemas prácticos es a través del desarrollo y utilización de sus correspondientes componentes teóricos. Éstos deben definirse en el seno de un marco conceptual propio." (ORTA PÉREZ, 1996, p. 11).

²⁰ As definições que passaremos a expor inserem-se numa sequência epistemológica que busca paralelo com os métodos da Economia Política clássica. Essa ciência, segundo Oskar Lange (1986, p. 97-99) caracteriza-se por três comportamentos sucessivos de pesquisas: a *abstração*, a *concretização progressiva* e a *verificação*. O primeiro passo, que é o que nos interessa aqui, "consiste em isolar, pelo pensamento, os elementos essenciais – quer dizer, aqueles que, em condições determinadas, se repetem constantemente – do processo econômico, assim como as relações constantes que surgem entre eles". Essa abstração busca eliminar "tudo que é secundário, fortuito, isto é, que só se produz de tempos em tempos, 'por acaso', e em destacar o que, em condições determinadas, se produz constantemente, se repete constantemente, isto é, o que é essencial, ou seja, necessário". É o produto dessa abstração, no caso da auditoria, que apresentaremos aqui, avançando sumariamente em algumas aplicações de concretização progressiva e esperando suscitar conclusões suficientemente interessantes para que sejam aperfeiçoadas e tomadas por hipóteses válidas para verificação.

²¹ Para efeitos comparativos, as outras definições são:

Auditoria: "Es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas." (ORTA PÉREZ, 1996, p. 21, grifos no original).

Assurance services são "os serviços profissionais independentes que aperfeiçoam a qualidade das informações e/ou seu contexto para os usuários". (SILVA, 2000, p. 40).

Auditoria "es la función independiente al sistema de comparar (o sea, el auditor sería el grupo de control) las características o condiciones controladas, a través del uso de pautas, normas o elementos para medirlas (sensor), determinar las desviaciones e informar al organismo o sector del cual la auditoría depende (grupo activante) el que está jerárquicamente ubicado por encima del sistema auditado." (NEWTON, 2001, p. 5).

²² *Assurance services*, em inglês; *Encargos de confiabilidade*, em espanhol.

²³ "Las especiales características de la auditoría exigen la descripción de sus notas diferenciadoras como mejor instrumento de análisis de su concepto. Dichas notas diferenciadoras son las siguientes:

Función desarrollada por profesionales competentes e independientes.

De acuerdo con normas objetivas de trabajo

Consistente en el examen de la contabilidad y del sistema de control interno de la empresa

Con el objetivo de emitir un informe donde se manifieste una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad, así como del resultado de sus operaciones

De acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados y a la legislación vigente

Aplicados uniformemente respecto al ejercicio anterior." (VALDERRAMA, 1997, p. 21-24).

²⁴ "Esta denominación genérica incluye un conjunto de postulados, conceptos y normas que son aceptados con carácter general por los expertos de la contabilidad y por las organizaciones profesionales. Suelen ser recopiladas y sistematizadas por los organismos que regulan la actividad contable o se incluyen en los textos legales de carácter mercantil y contable. La existencia de estos principios generales contribuye a objetivar la información contable estableciendo un conjunto de criterios homogéneos que sirven de referencia al profesional, sobre todo, en relación con aquellos aspectos de la práctica contable en la que es necesario la aplicación de un juicio subjetivo." (VALDERRAMA, 1997, p. 91)

²⁵ a. *Segments of financial statements.*

b. *Financial information (e.g., statement of revenue and expenses, statement of cash receipts and disbursements, statement of fixed assets).*

c. *Reports and schedules on financial matters, such as expenditures for specific programs or services, budget requests, and variances between estimated and actual financial performance.*

d. *Contracts (e.g., bid proposals, contract pricing, amounts billed, amounts due on termination claims, compliance with contract terms.*

e. *Grants.*

f. *Internal control systems and structure over accounting, financial reporting, and transaction processing.*

- g. Computer-based systems.
- h. Financial systems (e.g., payroll systems).
- i. Fraud.”

²⁶ “[...] el Yellow Book ha estat considerat con la Bíblia dels professionals de l’auditoria del sector públic; aquesta consideració s’ha anat reforçant amb l’aparició de cada una de les edicions revisades següents.” (ANGLÈS apud ESTADOS UNIDOS, 1992, p. 1). A instituição teve recentemente sua denominação alterada para *Government Accountability Office*, permanecendo o acrônimo GAO.

²⁷ “Financial audits include financial statement and financial related audits.

a. Financial statement audits determine (1) whether the financial statements of an audited entity present fairly the financial position, results of operations, and cash flows or changes in financial position in accordance with generally accepted accounting principles, and (2) whether the entity has complied with laws and regulations for those transactions and events that may have a material effect on the financial statements.

b. Financial related audits include determining (1) whether financial reports and related items, such as elements, accounts, or funds are fairly presented, (2) whether financial information is presented in accordance with established or stated criteria, and (3) whether the entity has adhered to specific financial compliance requirements.” (ESTADOS UNIDOS, 1992, p. 1-2).

²⁸ A denominação “auditoria de legalidade” é proposta por Anglès (1999, p. 29).

²⁹ “La auditoría de cumplimiento trata de verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación”. Normas de Auditoria del Sector Público, Resolución 1/1998 de la Intervención General de la Administración del Estado, ítem 2.1.7 (ESPAÑA, 2001, p. 219).

³⁰ “Por otra parte, desde el momento en que es realizada por la Administración, a la vez que financiera es actividad administrativa; circunstancia que va a determinar su sujeción a las peculiaridades propias del funcionamiento de los entes administrativos y que afectará muy particularmente a la forma en que esta actividad se produce y se manifiesta hacia el exterior.

Como actividad administrativa desarrollada en el marco de un Estado de Derecho, la Actividad Financiera de la Administración va a estar sometida a un estricto cauce procedimental, a unas exigencias de expresión formal de los actos en que se materializa y a la fiscalización de los Tribunales de justicia [...]” (FOL, 1999, p. 23).

³¹ Com posicionamento similar, Newton (2001, p. 5).

³² “Las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos tendrán por objeto verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos u obligados tributarios de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública.

Con ocasión de estas actuaciones, la Inspección comprobará la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Asimismo, investigará la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria que sean desconocidos total o parcialmente por la Administración. Finalmente, determinará, en su caso, la exactitud de las operaciones de liquidación tributaria practicadas por los sujetos pasivos o retenedores y establecerá la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquéllos.” (Espanha. Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, arts. 10, apartados 1 e 2 apud BRAVO, 1998, p. 423-424).

³³ Essa situação ilustra o caso de a independência do auditor aplicar-se ante a parte responsável pelo assunto ou informação (o contribuinte) mas não em relação ao destinatário da informação (o Fisco).

³⁴ Poder-se-ia argumentar, com razão, que a auditoria tributária como aqui está apresentada é um dos casos de auditoria que reúne os atributos de auditoria financeira e de auditoria de legalidade (tal como expostos nos itens 4.2 e 4.3 acima). Não há dúvida sobre isso. Não obstante, preferimos situá-la num ítem à parte pela dimensão econômica e pelo interesse que desperta dentro do conjunto da demanda social pela auditoria, que justificam uma abordagem individualizada.

³⁵ Pelo que se segue, teremos que discordar então de Fowler Newton (2001, p. 61) quando afirma que “caracterizar a uma auditoria como externa o interna depende de la situación del sujeto con respecto al ente auditado y no del propósito u objeto del examen”.

³⁶ “An independent, objective, assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve effectiveness of risk management, control and governance processes.” (INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS apud DIAMOND, 2002, p. 6). Com o mesmo conteúdo, porém com linguagem um pouco diferente, baseada na normativa anterior do mesmo Instituto, Valderrama (1997, p. 26-27); Newton (2001, p. 60); Jund (2002, p. 26-27).

³⁷ “La dirección espera que el auditor le aporte soluciones ante problemas o riesgos para la gestión de la empresa, aún cuando aquellas no hayan sido requeridas.” (VALDERRAMA, 1997, p. 29).

³⁸ “Opinions about how to bring about changes in the IA function vary among the executives. One proven solution is to use outside vendors. In fact, over half (58 percent) of the companies in this survey use outside resources.” (KPMG, 1999, p. 8).

³⁹ “[...] *cost control, financial transparency, the autonomization of organizational sub-units, the decentralization of management authority, the creation of market and quasi-market mechanisms separating purchasing and providing functions and their linkage via contracts, and the enhancement of accountability to customers for the quality of service via the creation of performance indicators.*” (POWER, 1999, p. 43).

⁴⁰ Esta seção está amplamente baseada em Power (1999, p. 43-52).

⁴¹ “*De esta manera, directivos y consultores necesitan unos métodos que posibiliten un mejor conocimiento de la organización y de su entorno, que permitan identificar los puntos fuertes y débiles de su configuración actual, que ayuden a encontrar nuevos objetivos y diseños más eficaces y eficientes y, por último, requieren unas técnicas que consigan implementar estos anhelos de cambio.*” (MAS; RAMIÓ, 1997, p. 15-16).

⁴² Cf. ANGLÈS, 1999, p. 11; ESTADOS UNIDOS, 1992, p. 2-3; BRASIL, 2000, p. 15-20; POWER, 1999, p. 49-50; SUÉCIA, 1999, p. 17; ESPANHA, 2001, p. 219-220; FERNÁNDEZ-MOLINA, 1996, p. 173-175.

⁴³ Contida no *Yellow Book* do GAO, a que já nos referimos acima (ESTADOS UNIDOS, 1992).

⁴⁴ Essa posição (*economy and efficiency audits*) pretende, ainda, abarcar uma nomenclatura utilizada pelo NAO inglês e muito difundida, a *value-for-money audit (VFM)*.

⁴⁵ Naturalmente, pode-se incluir serviços, funções ou entidades como objetos de auditoria, ao lado de programas e atividades.

⁴⁶ “*El alcance del trabajo de auditoría administrativa consiste en el análisis de las distintas áreas de trabajo en la empresa, de las funciones que desarrollan, de las responsabilidades establecidas y de los objetivos marcados, tanto en lo referente a la evaluación de los mismos y su adecuación con los objetivos generales de la empresa, como a su cumplimiento o control operativo.*” (VALDERRAMA, 1997, p. 26);

“*Auditoria interna ou operacional – Ação e objetivo: Exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão; Finalidade: promover melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos.*” (PEREZ JUNIOR, 1998, p. 15).

⁴⁷ Apenas retiramos aqui a referência a ações, entidades ou órgãos “públicos”, “governamentais” ou “jurisdicionados”, por entender que, em nível conceitual, inexistirá diferença em função da natureza pública ou privada do ente auditado.

⁴⁸ Adaptação de GAO (ESTADOS UNIDOS, 1992, p. 2-5).

⁴⁹ Adaptação de GAO (ESTADOS UNIDOS, 1992, p. 2-5).

⁵⁰ Para uma apresentação mais extensa do tema “critérios de auditoria”: Bittencourt (2000).

⁵¹ No mesmo sentido com ligeiras alterações de léxico, INTOSAI (1995, p. 149) e RRV (SUÉCIA, 1999, p. 29).

⁵² Cf. BRASIL, 2000, p. 108, ficando claro que a relação entre os produtos e os custos deve ser verificada “em um determinado período de tempo”, o que não consta da definição de INTOSAI (1995, p. 150); em RRV (SUÉCIA, 1999, p. 29), existe a menção a dois tipos de eficiência utilizados na linguagem corrente (aquela relacionando custo e produto e a que limita-se a verificar a relação pessoal empregado/produto).

⁵³ Cf. BRASIL, 2000, p. 108, em que fica claro que o conceito independe dos custos implicados. Em outra definição (INTOSAI, 1995, p. 149), essa dimensão está omissa. Essa independência da eficácia em relação aos custos é criticada em RRV (SUÉCIA, 1999, p. 32). No entanto, em face da existência do conceito de eficiência, entendemos adequada a utilização da definição mencionada. Claro fica, ainda, que a auditoria operacional tal como aqui definida deixa para a auditoria de programas as considerações de *efetividade* (a relação entre os resultados – impactos observados – e os objetivos – impactos esperados – de uma ação pública (BRASIL, 2000, p. 107).

⁵⁴ Cf. BRASIL, 2000, p. 107; SUÉCIA, 1999, p. 32-33, enxerga a efetividade como os “efeitos comparados com os objetivos e relacionados aos recursos usados para atingir os objetivos”. Reconhecendo que esta definição afasta-se do modelo padrão da INTOSAI (refletido no conceito usado pelo TCU), alegando que não é suficiente para enfocar simultaneamente os resultados e o uso dos recursos, sendo insuficiente como medição do *value for money*.

⁵⁵ Essa dicotomia é também tratada, por vezes, como o dilema “igualdade” versus “equidade”.

⁵⁶ O que não quer dizer, de maneira alguma, que a interpretação e aplicação da lei e regulamentos não seja uma tarefa muitas vezes cheia de dúvidas e ambigüidades.

⁵⁷ Aqui também cabe relembrar a advertência já constante ao final da seção 3, segundo a qual a limitação conceitual da auditoria à emissão de opinião é instrumento exclusivamente analítico, não implicando de modo algum que o profissional de auditoria não deva estender seu trabalho a quantos desdobramentos a sua análise permita.

⁵⁸ Anglès (1999, p. 30) realiza um inventário bastante sugestivo das diferenças entre os dois tipos de auditoria.

⁵⁹ Cf. LIMA, 2000; POWER, 1999, p. 60-66, 85-86.

⁶⁰ Cf. WERKEMA, 1995, p. 106; POWER, 1999, p. 57-60.

⁶¹ Cf. POWER, 1999, p. 104-111.

⁶² Cf. GERARDO PIATTINI; DEL PESO, 1998, especialmente p. 28-29; AUDIBRA, [19-?].

Referências

- ANGLÈS, Ferran Termes. *L'auditoria de performance*. Barcelona: Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1999.
- AUDIBRA. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. *Procedimentos de auditoria informática*. São Paulo: Audibra, [19-?]
- BERGAMINI JÚNIOR, Sebastião. A crise de credibilidade corporativa. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 18, dez. 2002.
- BITTENCOURT, Fernando. Os critérios de auditoria e a auditoria operacional. *Revista do TCU*, Brasília, v. 31, n. 83, jan./mar. 2000.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria de natureza operacional*. Brasília: TCU, 2000.
- _____. *Roteiro de auditoria de conformidade*. Brasília: TCU, 2003.
- BRAVO, Manuel M. Casal (Coord.). *Leyes generales del derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas, 1998.
- CABAL GARCÍA, Elena. Realidad y expectativas en torno al informe de auditoría de cuentas anuales: aspectos normativos, problemas y posibles soluciones. *Revista Técnica*, Madrid, XXXIII, n. 17, 2000.
- CABEZA SALVADOR, Ignacio. El papel de la auditoría pública en la lucha contra la corrupción. *Revista Técnica*, Madrid, XXXIII, n. 17, 2000.
- CANO, Ignacio. *Introdução à avaliação de projetos sociais*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2002.
- COHEN, Ernesto; FRANCO, Rolando. *Avaliação de projetos sociais*. Petrópolis: Vozes, 1993.
- DIAMOND, Jack. *The role of internal audit in government financial management: an international perspective*. Washington: International Monetary Fund, 2002.
- DÍAZ, Andrés Fernández. ¿Puede hablarse de una economía de control?. *Revista Española de Control Externo*, Madrid, v. 1, n. 1, enero 1999.
- ESPAÑA. IGAE – Intervención General de la Administración del Estado. *El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público: guía, fundamentos técnicos y aplicación Cprox*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 1997.
- _____. *Normativa sobre control interno: disposiciones e informes complementarios*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 2001.
- ESTADOS UNIDOS. GAO – General Accounting Office. *Government auditing standards/normes d'auditoria del sector públic*. Barcelona: Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1992. (Edição bilingüe).
- FERNANDEZ-MOLINA, Jesús del Barco. El control de eficacia: significado y contenido del control financiero de programas. *Presupuesto y gasto público*, Madrid, n. 18, p. 173-188, 1996.
- FOL, Miguel Miaja. Actividad financiera y presupuesto de gastos. In: VEGA, Santiago Fuentes (Coord.). *El gasto público: ejecución y control*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 1999.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. São Paulo: Atlas, 1991.
- FURTADO, Celso. *A fantasia organizada*. Petrópolis: Vozes, 1985.
- GERARDO PIATTINI, Mario; DEL PESO, Emilio. *Auditoria informática: un enfoque práctico*. Madrid: RA-Ma Editorial, 1998.
- HERNÁNDEZ OLMO, María del Sol. ¿Devolverá Sarbanes-Oxley la confianza en los inversores?. *Cuenta con IGAE*, Madrid, n. 5, oct. 2001
- IFAC – International Federation of Accountants. Encargos de confiabilidad: norma internacional de auditoría – NIA n. 100, jun. 2000, emitida por la Comisión de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC) de la IFAC (Federación Internacional de Contadores). Tradução de Vicente Bastante Jiménez. *Revista Técnica*, Madrid, XXXIII, n. 17, 2000.
- INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions. *Auditing standards*. Cairo: INTOSAI, 1995.
- IZIQUE, Cláudia. Rapinagem municipal. *Razão Contábil*, São Paulo, v. 1, n. 2, jun. 2004.
- JUND, Sergio. *Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos*. São Paulo: Impetus, 2002.
- KPMG. *Internal audit: reassessing the value – an executive summary of research conducted among senior executives and IA management*. [S.l.]: KPMG, 1999.
- LANGE, Oskar. *Moderna economia política: problemas gerais*. São Paulo: Vértice, 1986.
- LIMA, Luiz Henrique Moraes. O TCU e as auditorias ambientais. *Revista do TCU*, Brasília, v. 31, n. 83, p. 22-28, jan./mar. 2000.
- LORINC, John. After Enron. *CA Magazine*, [S.l.]. Disponível em: <http://www.camagazine.com/ondex.cfm/ci_id/10954/la_id/1/camagazine/1/print/true.htm>. Acesso em: 24 maio 2004.

- MÁS, Jordi; RAMIÓ, Carles. *La auditoría operativa en la práctica: técnicas de mejora organizativa*. Barcelona: Boixareu Editores, 1997.
- McCONNEL JÚNIOR, Donald; BANKS, George. How Sarbanes-Oxley will change the audit process. *Journal of Accounting*, Chicago, sept. 2003. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/pubs/jofa/sep2003/mcconn.htm>>. Acesso em: 24 maio 2004.
- MENY, Yves; THOENIG, Jean Claude. *Las políticas públicas*. Barcelona: Ariel, 1992.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MOTTA, João Maurício. *Auditoria: princípios e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1992.
- NAVARRO GARCÍA, Luis. El Real Tribunal de Cuentas de México a principios del siglo XVIII. *Revista Española de Control Externo*, Madrid, v. 1, n. 1, enero 1999.
- NEWTON, Enrique Fowler. *Cuestiones fundamentales de auditoría*. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 2001.
- ORTA PÉREZ, Manuel. *Una propuesta de marco conceptual para la auditoría de cuentas anuales*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1996.
- PAZ-ARES, Cándido. *La ley, el mercado y la independencia del auditor*. Madrid: Civitas, 1996.
- PENTLAND, Brian T. Will auditors take over the world?. Program, technique and the verification of everything. *Accounting, Organizations and Society*, London, v. 25, n. 3, 2000.
- PEREIRA, Júlio Cesar. *Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para ciências da saúde, humanas e sociais*. São Paulo: Edusp, 2001.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez. *Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos*. São Paulo: Atlas, 1998.
- POLLIT, Christopher. *Performance or compliance?. Performance audit and public management in five countries*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- POWER, Michael. *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- RABELO, Flávio; SILVEIRA, José Maria. Estruturas de governança e governança corporativa: avançando na integração entre as dimensões competitivas e financeiras. *IE/UNICAMP*, Campinas, n. 77, jul. 1999. (Texto para discussão).
- REIS, Fábio Wanderley. *Mercado e utopia: teoria política e sociedade brasileira*. São Paulo: Edusp, 2000.
- ROSE, N.; MILLER, P. Political power beyond the state: problematics of government. *British Journal of Sociology*, London, v. 43, n. 2, p. 173-205, 1992.
- SARAMAGO, José. *A caverna*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- _____. *Cadernos de Lanzarote II*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.
- _____. *Cadernos de Lanzarote*. São Paulo: Companhia das Letras, 1997.
- SILVA, Paulo Roberto. Assurance services: principais conceitos. *Caderno de Estudos/FIPECAFI*, São Paulo, v. 12, n. 23, jan./jun. 2000.
- SUÉCIA. RRV – Swedish National Audit Office. *Handbook in performance auditing: theory and practice*. Estocolmo: RRV, 1999.
- TABOADA, Laura Edith. O parecer de auditoria: o que podemos esperar dele?. *Reuna – Revista de Economia da UNA*, Belo Horizonte, v. 5, n. 3, dez. 2000.
- VALDERRAMA, José Luiz Sánchez Fernández. *Teoría y práctica de la auditoría I: concepto y metodología*. Madrid: Ediciones Pirámide, 1997.
- VEGA, Santiago Fuentes (Coord.). *El gasto público: ejecución y control*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 1999.
- WATTS, Ross; ZIMMERMANN, Jerold. *Positive accounting theory*. New Jersey: Prentice-Hall, 1986.
- WERKEMA, Maria Cristina Catarino. *As ferramentas da qualidade no gerenciamento de processos*. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 1995.