

A bagagem do viajante

Aspectos da auditoria como tecnologia

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt

Sumário

1. O reconhecimento da existência de um “processo de auditoria”. 2. A caverna (o processo de auditoria na auditoria individual). 2.1. Etapa de planejamento. 2.2. Etapa de execução. 2.3. Etapa de relatório. 3. Memorial do convento – o ciclo organizacional completo do processo de auditoria. 3.1. A seleção do objeto de auditoria. 3.2. A etapa de seguimento ou *follow-up* da auditoria. 4. Ensaio sobre a cegueira – a evidência em auditoria. 5. Manual de pintura e caligrafia – papéis de trabalho na auditoria. 6. A modo de síntese.

*“Uma parte de mim
pesa, pondera,
outra parte delira
[...]*

*Uma parte de mim
é permanente
Outra parte se sabe
de repente.
[...]*

*Traduzir uma parte
na outra parte
– que é uma questão
de vida ou morte –
será arte?”*

(Ferreira Gullar, 2000, p. 144-145).

A auditoria é um dos mecanismos mais importantes para o exercício do controle externo encomendado ao Congresso Nacional pelos artigos 70 e 71 da Constituição Federal. Para melhor utilizá-la, a Instituição Parlamentar e suas unidades de assessoramento técnico (particularmente a Consultoria de

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt é Consultor de Orçamentos do Senado Federal.

Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal) muito podem contribuir com o aprofundamento do conhecimento em modalidades e técnicas de auditoria.

Dentro desse objetivo, partimos de um marco conceitual geral para a atividade de auditoria, já oferecido à comunidade nas páginas da Revista de Informação Legislativa¹. Lá assinalamos que a atividade de auditoria tem seus aspectos *programáticos* (idéias a respeito de sua missão ou finalidade, vinculando a prática da auditoria a objetivos sociais mais amplos em que está inserida), mas tem também seus aspectos *tecnológicos* ou operacionais, as tarefas e rotinas mais ou menos concretas que formam o mundo de seus praticantes².

Neste trabalho, iniciamos a abordagem dos aspectos principais dessa prática real, da “auditoria como tecnologia”, sempre vinculados ao modelo conceitual da vertente programática da auditoria (a inserção social do trabalho auditorial). O texto busca delinear uma *bird’s eye view* dos elementos centrais do seu campo de estudo, num esforço deliberado de resumo e simplificação, recorrendo extensamente à bibliografia citada para oferecer ao leitor o aprofundamento naquele tópico específico. Com isso, pretendemos oferecer uma primeira aproximação da visão de conjunto, bem como uma ferramenta útil para o desenvolvimento posterior dos interessados segundo seu próprio ritmo e suas demandas.

Aqui também recorreremos à prosa de Saramago e outros mestres para demarcar a evolução do raciocínio, uma vez que a abordagem de um campo social de definições ainda tão sutis e com tanto por elaborar incursiona por momentos que exigem recursos de verdadeira imaginação (“Pelo fato mesmo de que são irreversíveis e comportam muito de aleatório, os processos históricos somente são compreendidos quando de alguma forma são reinventados”, já dizia CELSO FURTADO, 1986, p. 67). Essa distância entre o curto alcance do rigor analítico indispensável e a totalidade inalcan-

çável da realidade somente pode ser vivenciada com o recurso à sensibilidade artística.

1. O reconhecimento da existência de um “processo de auditoria”

A primeira constatação é a de que não se trata de mera justaposição de métodos e ferramentas tais como amostras, *checklist*, métodos analíticos e outros. A aproximação do auditor em relação ao objeto auditado e o uso que faz de técnicas e instrumentos é hoje “[...] a *body of knowledge* which over the years has become codified and formalized, thereby allowing the audit process to be written up and recorded in a certain way”³.

Existirá então um *processo de auditoria*, uma determinada estrutura (também a um nível bastante conceitual) de organização do trabalho de auditoria?

A observação dos relatos da prática e da doutrina técnica faz concluir que sim. Mesmo considerando as diferenças entre autores e entre práticas organizacionais (de que trataremos exaustivamente adiante), parece evidente que cada um, à sua maneira, sustenta que existe um proceder sistematizado que conduz o auditor (e a organização de auditoria) à produção de resultados de auditoria tal como demandados pelas partes interessadas. Como entusiasticamente defende um autor clássico da auditoria financeira:

“El trabajo de auditoria se realiza a través de la cobertura de etapas lógicas, cada una de las cuales se constituye como previa y necesaria para la siguiente. Dichas etapas constituyen un proceso complejo que exigen poner en práctica un conjunto de actividades que forman una unidad, cada una de las cuales por sí mismas son imprescindibles, pero no suficientes, para obtener la evidencia necesaria.”⁴

Há polêmica, sem dúvida, quanto à validade intrínseca dos diferentes “processos de auditoria”. Valderrama (1997, p. 141, tipicamente abordando a auditoria externa

contábil) é enfático em afirmar a estrita correlação entre uma determinada estruturação do trabalho e o resultado final:

“Ante esta situación de hecho el auditor debe plantear su trabajo conforme a una metodología que no deje ningún punto al azar. Metodología que constituye a su vez una garantía para el propio auditor que adquiere un cierto grado de certeza de que, cumpliendo la misma, se van a incrementar las probabilidades de que el juicio emitido se conforme con los criterios de objetividad y razonabilidad que quiere conseguir.”

Ao contrário, Power (1999, p. 69) vê com profundo ceticismo a hipótese de que o seguimento de normas proporcione maior valor intrínseco às conclusões:

“It was suggested that the programmatic demands made upon auditing are only loosely coupled to its technical capabilities; this gives rise to expectations gaps. [...] Instead of a clear conception of output, auditing is constituted by a range of procedures backed by experience and judgement. To say this is to say that auditing is a form of craft knowledge. Auditing practices may be demanded by broader regulatory programmes but they are operationalized in the form of a series of routines which are economically constrained on the one hand, and must have a certain institutional credibility as technique on the other.”

Padrões oficiais de auditoria governamental norte-americanos, amplamente respeitados no setor público em todo o mundo, adotam uma atitude intermediária mais pragmática, condicionando a validade do processo utilizado às condições de cada auditoria individual:

“A body of technical knowledge on types of audits, tests, procedures and methodology exists. Some are generalized, and some are specific to certain industries, types of audits, or special

circumstances. Auditors should have a sufficient awareness of this body of knowledge to apply it to the audit being undertaken. This awareness is necessary to ensure that the selected methodology, tests and procedures are appropriate.”⁵

Passaremos ao largo dessa polêmica: o fato empírico é que a apresentação das atividades de auditoria, seja com fins didático-científicos (doutrina técnica), seja de natureza normativo-instrumental (manuais e roteiros institucionais das mais variadas origens), não prescinde da enumeração ordenada de um determinado número de fases de trabalho e suas inter-relações. Portanto, se quisermos iniciar o estudo da prática da auditoria tal como se nos apresenta na realidade, não podemos ignorar essa constatação fundamental: os processos de trabalho prescritos têm, sistematicamente, uma natureza ordenada e determinadas características comuns. Razões suficientes para que iniciemos nossa aproximação à “auditoria como tecnologia” por meio da noção do *processo de auditoria*.

Motivos existem para que a auditoria seja concebida como um *processo* estruturado. Em primeiro lugar, de um ponto de vista prático, é razoável supor que toda forma de produção de conhecimentos complexos sobre a realidade, com finalidades utilitárias e fundamentos racionais, tem uma natureza ordenada e sistemática:

“Cada tipo de pesquisa empírica possui um projeto de pesquisa implícito, se não explícito. No sentido mais elementar, o projeto é a seqüência lógica que conecta os dados empíricos às questões de pesquisa iniciais do estudo e, em última análise, às suas conclusões. Coloquialmente, um projeto de pesquisa é *um plano lógico para se sair daqui e chegar lá*, onde *aqui* pode ser definido como o conjunto inicial de questões a serem respondidas e *lá* é um conjunto de conclusões (respostas) sobre essas questões. Entre ‘aqui’

e 'lá' pode-se encontrar um grande número de etapas principais, incluindo a coleta e a análise de dados relevantes.⁶

Por outro lado, a própria expansão da "auditoria como demanda" já implica que o produto do trabalho do auditor virá a ser utilizado e a provocar efeitos junto a terceiros. Trata-se de severa responsabilidade sobre a comunidade de praticantes⁷. E precisamente um dos mecanismos básicos para ressaltar e resguardar a responsabilidade do auditor é a construção de normas ou padrões oficiais de procedimento que incorporariam as "melhores práticas" ou o zelo profissional exigível a esse profissional:

"1.4.2 – La debida diligencia profesional impone a cada persona de la organización del auditor la responsabilidad del cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe."⁸

"La razón de ser de las normas del trabajo es objetivizar la conducta del auditor facilitando que se siga el cuidado y diligencia apropiados. Permiten garantizar el cumplimiento de un mínimo de requisitos indispensables estableciendo unas pautas de conducta homogéneas para todos los profesionales de la auditoría que sirven de guía para la ejecución del trabajo, de prueba de que el mismo se ha llevado a cabo u de garantía de calidad."⁹

2. A caverna (o processo de auditoria na auditoria individual)

"Puro engano de inocentes e desprevenidos, o princípio nunca foi a ponta nítida e precisa de uma linha, o princípio é um processo lentíssimo, demorado, que exige tempo e paciência para se perceber em que direção quer ir, que tenteia o caminho como um cego, o princípio é só o princípio, o que fez vale tanto como nada."¹⁰

Vamos então a uma tentativa de geração sistemática das orientações e práti-

cas de distribuição e seqüenciamento do trabalho de auditoria. Todos aqueles que já militaram em algum ramo da auditoria conhecem a tradicional (e muitas vezes burocrática) periodização em "planejamento", "execução" e "relatório" que já se incorporou ao senso comum. A mera ritualização, porém, é inútil ao auditor que desejar exercer sua missão com profissionalismo. O quê compõe cada fase? No planejamento, deve-se apenas ficar no escritório, sem ir a campo? Durante a execução, deve-se apenas coletar dados? São muitas as questões legítimas que surgem, e que a simples repetição acrítica de rotinas e rituais nada resolve.

É necessário que o auditor (e em especial que um texto de natureza analítica como este) procure enxergar além da simples repetição de práticas, verificando o sentido intrínseco daquilo que observa. Recorrendo novamente à Economia Política e seu método, é preciso isolar pelo pensamento os elementos essenciais do processo e as relações entre eles¹¹, vinculando fenômenos e causas. Neste caso concreto, não poderíamos deixar de associar as etapas do trabalho de auditoria à sua própria definição conceitual¹², ou conferir em cada etapa do trabalho qual ou quais elementos essenciais da auditoria a referida etapa procura produzir ou aperfeiçoar. Sempre lembrando que um modelo conceitual é "una referencia que nos permitirá aprehender las diferentes dimensiones de la organización de una manera estructurada. Ordenará la información con unos criterios que facilitarán el diagnóstico y las recomendaciones posteriores"¹³. Numa tentativa de ir além da simples enumeração de prescrições de terceiros, é preciso tentar modelizar, ainda que de modo tentativo, já que: "sin un modelo previo, sin una teoría, la numerosa información que genera una organización carece de coherencia y se presenta sólo como una vasta colección de datos sin relación entre sí"¹⁴.

Ainda neste ponto inicial, dois esclarecimentos são indispensáveis. Primeiro, as divisões e periodizações estanques são sempre convencionais. O importante é identifi-

car uma seqüência de atividades, sua ordenação e inter-relação. A forma como se lhes nomeie, ou as etapas em que se lhes agrupe, são meramente convenções – aqui adotaremos aquelas que nos pareçam mais práticas, mas autores, organizações e leitores variam a nomenclatura sem que a análise conceitual seja afetada.

Outra precaução é segregar o esquema analítico de uma auditoria individual qualquer (apresentado nesta seção 3) da discussão sobre uma série de outras atividades e controles que não compõem uma missão específica de auditoria, mas que estão presentes no dia-a-dia de uma organização de auditoria (estas estão discutidas na seção 4). Trata-se de uma divisão essencialmente analítica, em função da tarefa concreta de auditoria que se está examinando. Não se entenda por “auditoria individual” o trabalho de uma única pessoa (existem missões de auditoria que envolvem, cada uma, dezenas de profissionais); tampouco as etapas complementares devem ser vistas como privilégio de grandes organizações (um único profissional que exerça o cargo de auditor interno de um pequeno hospital tem que gerenciar a seleção de auditorias e o “follow-up” da mesma forma que uma grande controladoria nacional).

Esclarecidos esses pontos, passamos a desdobrar a natureza conceitual da auditoria nas etapas do seu processo de trabalho. Como vimos anteriormente¹⁵,

- Um serviço ou encargo de auditoria¹⁶ 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.

2.1. Etapa de planejamento

Assim, o *planejamento* de um encargo de auditoria destina-se, genericamente, à “com-

preensão geral do trabalho a ser feito, ou seja, definem-se as finalidades da ação a ser realizada e identificam-se as questões que deverão ser respondidas.” (ARAÚJO, 2001, p. 66). Em outras palavras, o planejamento deve identificar, com a precisão necessária, o *assunto determinado* sobre o qual a auditoria deve pronunciar-se, e os *critérios adequados* em função dos quais a opinião será emitida.

Nesta etapa, já estamos considerando que o encargo de auditoria *já foi atribuído* à equipe responsável, ao menos em seus termos fundamentais¹⁷. Existirá, possivelmente, alguma superposição na prática entre as etapas finais da escolha de um tema para auditar e o início do planejamento da auditoria propriamente dita¹⁸. No entanto, isso não é obstáculo para o modelo apresentado, visto que a segregação em fases ou etapas é um instrumento analítico destinado a ordenar o *continuum* de atividades de uma auditoria (e não uma compartimentação rígida e formal). Essa interpenetração das etapas de seleção e planejamento será mais detalhada adiante.

2.1.1. Questões de auditoria

Assim, para compreender e planejar seu trabalho, o auditor identifica e prepara, inicialmente:

- uma análise preliminar do objeto de auditoria (seu contexto, sua estruturação interna), capaz de fornecer-lhe uma primeira aproximação ao ambiente em que se desenvolve a auditoria¹⁹;
- uma especificação da finalidade e objetivos da auditoria – esta é a caracterização do “assunto determinado”: quais são as perguntas que devem ser respondidas pela auditoria (as chamadas Questões de Auditoria²⁰), sobre as quais os destinatários da opinião do auditor desejam a sua intervenção. São as questões de auditoria, corretamente formuladas, que organizam o raciocínio, dão estrutura ao trabalho e especificam a responsabilidade do auditor.

As questões representam, assim, os objetivos da auditoria, os contornos concretos do “assunto determinado” sobre o qual o

auditor vai-se pronunciar. As questões de auditoria devem portanto dizer quais demandas o auditor espera atender por meio da auditoria, quais fatores serão estudados e quais os limites adequados à extensão dos trabalhos e – por conseguinte – à significância das conclusões²¹. São as questões de auditoria, então, que direcionarão os próximos passos do planejamento: os critérios escolhidos terão de ser pertinentes à questão abordada; os métodos e recursos terão

de ser compatíveis, quantitativa e qualitativamente, com as questões que se pretende responder. Isso porque, ao definir as questões, o auditor também define, em grandes linhas, o alcance, escopo ou abrangência (temporal, geográfica, temática) do trabalho que vai empreender²².

Para uma idéia mais concreta da sua imensa variedade, algumas questões de auditoria presentes na literatura técnica são apresentadas no quadro abaixo:

<i>Tribunal de Contas da União (Brasil) – auditoria operacional</i>
<i>Problema:</i> O Brasil, ao assinar a “Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar”, sujeitou-se ao seu cumprimento. Nesse sentido, surgiu a preocupação, por parte dos administradores, de se utilizar técnicas aceitáveis pela comunidade internacional para a efetivação de todo o levantamento geomorfológico no prazo estipulado, tendo em vista a possibilidade de aumento da plataforma continental.
<i>Questões de Auditoria:</i>
1 ^a – Com que segurança se pode afirmar que as técnicas utilizadas serão aceitas pelos organismos internacionais?
2 ^a – Até que ponto se pode dizer que a utilização das técnicas adotadas permitirá a conclusão do levantamento no prazo estipulado? ²³
<i>Escritório do Auditor-Geral (Noruega) – auditoria operacional</i>
“The purpose of the audit is to ascertain the scope and effectiveness of the grants scheme in the agency X”. “Are the subsidies being spent in accordance with the decisions and intentions of the Storting? Are the funds being spent efficiently?” ²⁴
<i>Escritório Nacional de Auditoria (Suécia) – auditoria operacional</i>
“Many people die from malaria”
“Many people contract malaria”
“Health education on malaria is ineffective”
“School books are delayed” ²⁵
<i>Conselho Federal de Contabilidade (Brasil) – auditoria contábil</i>
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 [as demonstrações contábeis, FMRB] 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. ²⁶

2.1.2. Critérios de auditoria

Sabendo então o que examinar, o auditor pode buscar os critérios segundo os quais emitirá opinião²⁷. A própria definição de auditoria já explica sua natureza: critérios são portanto padrões contra os quais se poderá contrastar a adequação do desempe-

nho do ente auditado²⁸ ou, o que é o mesmo, parâmetros em relação aos quais os achados são medidos para obtenção de uma opinião sobre o desempenho atingido²⁹. Na prática, devem ser padrões razoáveis e alcançáveis de desempenho e controle em relação aos quais a conformidade com leis e regulamentos, a adequação dos sistemas e

procedimentos, a economia, a eficiência e a efetividade das operações podem ser abordadas e avaliadas³⁰.

Os critérios adequados são portanto definidos segundo os objetivos específicos de cada auditoria e as características particulares da organização ou área auditada, devendo concentrar-se, sempre que possível, nos resultados esperados para a operação, sistema, controle ou outro objeto sendo auditado.

Podem ser selecionados de várias fontes, de acordo com o juízo profissional do auditor. Na área pública, pela sua própria natureza, sua fonte primária é o ordenamento legal e regulamentar³¹. Podem também ser buscados 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 e nos termos de contratos que vinculem o auditado³².

É importante identificar a dualidade que essa noção de critério de auditoria pode assumir, como “critério-princípio” e “critério-padrão”. A primeira natureza é a especificação de uma parte da realidade auditada, seus contornos lógicos. Nesse sentido, os critérios são especificações mais precisas e concretas dos aspectos da realidade abordados pelas questões de auditoria. A segunda natureza representa a definição de um

valor, que contém a posição normativa oriunda da equipe auditora, ou de outra fonte com autoridade para defini-la, acerca do que seria desejável ou esperado para os resultados da ação auditada³³. É a verificação da conformidade ou não da situação observada que irá resultar nos achados de auditoria³⁴.

Os critérios de auditoria são fixados então como parte indissociável do planejamento dos trabalhos auditoriais, ao final do qual devem estar suficientemente precisos e detalhados para que possam desempenhar os papéis de³⁵:

a) arcabouço conceitual básico, facilitando a comunicação entre as equipes auditoras e o ente auditado e permitindo que a metodologia adotada seja conhecida de forma inequívoca pelo próprio auditado;

b) delimitação da extensão da auditoria, tornando palpáveis seus objetivos e facilitando que todos aqueles vinculados ao trabalho tenham uma visão clara da natureza estimada das conclusões;

c) orientação para a coleta de dados, indicando como obter evidências significativas e os métodos a serem empregados para coleta e análise de dados;

d) parâmetros balizadores das conclusões e recomendações da auditoria.

Também para facilidade de visualização, transcrevemos abaixo alguns exemplos de critérios de auditoria empregados nas metodologias de auditoria de diferentes organizações:

Tribunal de Contas da União (Brasil) – auditoria operacional
Exemplo de Critério Aplicável às Auditorias de Sistemas Internos de Avaliação de Desempenho Institucional
<i>Critério: As avaliações internas de desempenho institucional devem ser parte integrante do processo de tomada de decisões.</i>
<i>1º Índice: As avaliações de desempenho institucional devem ter um formato útil para os tomadores de decisões.</i>
Medidas: o nível de confiança dos dados sobre desempenho deve ser explicitado; os dados sobre desempenho devem ser analisados e sintetizados tendo em vista as necessidades dos usuários finais; os dados sobre desempenho devem ter um formato que facilite a identificação de mudanças em tendências, assim como em fatores internos e externos.
<i>2º Índice: A consistência e a periodicidade dos relatórios de avaliação de desempenho institucional devem atender às necessidades dos tomadores de decisões.</i>

<p><i>Tribunal de Contas da União (Brasil) – auditoria operacional</i></p> <p>Medidas: os usuários finais devem receber cópias dos relatórios em tempo hábil para a tomada de decisões; os planos de ação resultantes das decisões tomadas devem ser elaborados tempestivamente; os relatórios de avaliação de desempenho devem estar disponíveis sempre que as autoridades competentes se reunirem para tomar decisões acerca do objeto da auditoria.</p> <p>3^o Índice: Cada unidade do objeto da auditoria deve, no que couber, manter as demais unidades informadas acerca do seu desempenho.</p> <p>Medidas: resumos das decisões tomadas e das ações programadas devem ser incorporados ao plano estratégico geral do objeto da auditoria; os dados sobre desempenho devem, no que couber, ser incorporados aos planos de ação; os dados sobre desempenho devem estar disponíveis aos sistemas de controle interno e externo?³⁶</p>
<p>GAO – <i>Government Accountability Office</i> (Estados Unidos) – auditoria operacional</p> <p>EXAMPLE: A soil conservation program has the objective of reducing soil loss by 2 tons per acre per year in selected counties. A panel survey could be designed in which actual soil loss on the land that is subject to the program could be compared to the criterion. That is, two measurements of soil depth 1 year apart could be recorded for a probability sample of locations in the targeted counties. Subject to the limitations of measurement and sampling error, the amount of soil loss in the counties could be estimated and then compared to the program objective.</p> <p>EXAMPLE: Federal policies require that commercial airlines observe certain safety procedures. A criteria-referenced design could produce information on the extent to which actual procedures conform to these criteria. A population of maintenance activities — engine overhauls, for example — could be sampled to see if required steps were followed. The infraction rate, projected to the population, could then be compared to the standard rate, which might be zero.³⁷</p>
<p>GAO – <i>Government Accountability Office</i> (Estados Unidos) – auditoria de conformidade</p> <p>EXAMPLE: Social workers must be able to rule out fraudulent claims under the Social Security Disability Insurance Program. To make sure of the uniform application of the law, program administrators have developed standard procedures for substantiating claims for benefits under the program. A case study could compare procedures actually used by social workers to those prescribed by the program’s administrators.</p> <p>The examination of a number of cases might expose violations of prescribed claims-verification procedures.³⁸</p>
<p><i>Tribunal de Contas – Algemene Rekenkamer (Holanda) – auditoria de gestão financeira</i></p> <p><i>In the Court of Audit’s opinion, financial management is orderly if it satisfies the following conditions:</i></p> <p>1 9 1 There should be clear rules laying down: .= the powers to carry out financial transactions; .= the responsibilities for the safekeeping of funds.</p> <p>The rules should ensure sufficient separation of duties: possession, execution, safekeeping, recording and checking.</p> <p>Actions should be based on these rules.</p> <p>2 It should be guaranteed that the money is spent solely for the purpose for which it was made available.³⁹</p>

2.1.3. Metodologias, técnicas e ferramentas

Com a definição dos critérios, já se tem os dados necessários para a escolha definitiva da metodologia a adotar⁴⁰, que vem a ser “an underlying approach which gives the study characteristic strengths and weaknesses”, ou “general points about the design of a study,

as opposed to detailed points about correct implementation”⁴¹. Isso significa identificar as fontes básicas de informação, a forma pela qual a evidência será coletada e analisada (incluindo as técnicas ou ferramentas a que se vai recorrer), a lógica de formação das amostras e os recursos técnicos e de conhecimento necessários à auditoria⁴².

A metodologia é escolhida *em função* das questões e critérios, cabendo ao auditor “combinar” a metodologia às questões, o que não é tarefa fácil⁴³. Não podemos, neste texto introdutório, estender considerações sobre as metodologias usuais para auditorias da mais variada natureza. É necessário, no entanto, estabelecer com clareza que é nesse ponto do planejamento que se faz obrigatória a definição e explicitação de uma estratégia metodológica para a auditoria em questão (remetendo o leitor à bibliografia específica de cada metodologia). Razoável número de estratégias tem-se provado útil nos ambientes de auditoria⁴⁴, entre as quais podemos mencionar:

– os *surveys*, levantamentos quantitativos de dados segundo uma estratégia pre-determinada, geralmente a partir de amostragem e inferência estatística⁴⁵;

– os *experimentos*, em que se compara um grupo sujeito a determinada ação ou condição com um grupo não submetido a ela⁴⁶. Aqueles experimentos em que se verificam determinados requisitos fortes de aleatoriedade na seleção dos objetos (caso freqüente na pesquisa científica, mas bastante raro na auditoria) são considerados “delineamento experimental”⁴⁷ ou experimento em sentido estrito⁴⁸; quando tais requisitos são relaxados em parte (basicamente, quando não há randomização mas existe alguma forma de grupo de controle), está-se diante de um “delineamento quase experimental”⁴⁹ ou quase-experimento⁵⁰; por fim, quando nenhuma dessas condições é satisfeita e recorre-se ao “registro da ocorrência natural das características ou propriedades dos indivíduos”, tem-se um “delineamento não-experimental”⁵¹ ou “estudo observacional”⁵².

– alguns autores falam também da “*revisão de sistemas e procedimentos*” como estratégia metodológica, como a simples comparação de rotinas e práticas com o conteúdo prescrito em normas e regulamentos⁵³. Ainda que esta abordagem soe estranha aos métodos de pesquisa comuns no meio cien-

tífico, a habitualidade com que as auditorias perseguem a simples justaposição entre a realidade prescrita (legal, contratual, regulamentar) e a realidade observada (auditoria como uma simples verificação literal de *compliance*) faz com que esta visão algo simplificada seja, a nosso ver, válida como uma metodologia de auditoria *tout court*⁵⁴.

– por fim⁵⁵, a auditoria também faz uso do *estudo de caso*, ou uma análise em profundidade de uma situação específica (usualmente combinando dados quantitativos e qualitativos), considerando com igual atenção o conteúdo da atividade examinada e o seu contexto de vida real (especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão definidos)⁵⁶.

As estratégias, como se vê, são muitas. A pequena experiência do autor em auditorias financeiras, de regularidade e operacionais conduz à convicção de que a esmagadora maioria das missões de auditoria, nos setores público e privado, terminará por utilizar estudos de caso ou revisões de sistemas e procedimentos.

Dentro das metodologias, encaixam-se em momentos e condições apropriadas as técnicas e ferramentas de coleta e análise de dados, das mais simples (inspeção física, exame de documentos) às mais complexas (observação participante, revisão analítica, inferência estatística). Essa coleção de instrumentos transcende os limites deste nosso estudo conceitual, sendo necessário que o leitor interessado pesquise dentro da literatura específica de cada área de auditoria (contábil, operacional, informática, etc.) os métodos e ferramentas que lhes são próprios, uma vez que os recursos técnicos são especificamente destinados a cada tipo de dado ou informação tratada.

2.1.4. Planejamento metodológico: o “funil de auditoria”

Com a escolha da metodologia apropriada, o auditor completa, conceitualmente, o planejamento, identificando os assuntos sobre os quais deve opinar e os critérios que

utilizará, bem como a forma de associar uns e outros – é o chamado “planejamento metodológico”⁵⁷. Esse planejamento essencialmente percorre uma trajetória de refinamentos sucessivos da especificação do trabalho a realizar. As demandas sociais pelo trabalho do auditor são múltiplas e freqüentemente imprecisas⁵⁸. As questões de auditoria são uma tentativa inicial de precisar tais demandas em termos de resultados de informação, daí por que existirão diferentes graus de precisão com que essas questões de auditoria serão formuladas⁵⁹. No desenvolvimento subsequente dos critérios, essa variabilidade de precisão será enfrentada da forma mais completa possível, permitindo uma abordagem objetiva por parte do auditor.

A Auditoria Geral da Suécia apresenta esse processo de refinamentos sucessivos por meio da interessante metáfora de um funil (vide Figura 1, em anexo): a larga coleção de problemas da realidade é inicialmente reduzida a termos mais simples na formulação das questões de auditoria. Estas então são refinadas e levadas a termos necessariamente limitados e objetivos quando se lhes associam os critérios de auditoria. A definição da metodologia especifica mais os termos e condições em que a auditoria vai ser levada a efeito (estreitando o funil até sua parte cilíndrica). A partir daí, a execução (coleta e análise dos dados) e a elaboração dos relatórios têm contorno e rumos absolutamente definidos, restando pouco espaço para imprecisões ou mudanças intempestivas.

2.1.5. Planejamento metodológico: o programa de auditoria

É nesse momento que se pode então preparar um documento de trabalho que contenha o roteiro fundamental para todo o trabalho posterior da equipe de auditoria. Tradicionalmente conhecido como “*programa de auditoria*”⁶⁰, esse roteiro escrito recolhe:

“a description of the methodology and suggested audit steps and procedures to be conducted to accomplish the audit objectives;

- b. a systematic basis for assigning work to supervisors and staff;
- c. the basis for a summary record of work.”⁶¹

Convém lembrar que o sentido convencional da expressão “programa de auditoria”, herdado da auditoria contábil, é o de um simples “plano flexível de procedimentos de exame”, indicando procedimentos a aplicar e os respectivos responsáveis⁶². Essa posição simplificadora traz altos riscos: o programa de auditoria é o meio material de estender todas as previsões do planejamento até o tempo real da execução (especialmente se a equipe de execução for maior ou distinta daquela que elaborou o planejamento). O GAO (1992a, p. 6) norte-americano adverte – com razão – que o sucesso na auditoria exige que o programa vá além de um *checklist* de procedimentos a conduzir, sendo um instrumento que permita às equipes compreenderem, na prática, os objetivos da auditoria e usarem sua própria iniciativa para avaliar e adaptar os passos a serem seguidos e os respectivos resultados.

2.1.6. Planejamento administrativo

Naturalmente, o auditor não planeja apenas *o que vai fazer*, mas *como, quando e a que custo*. Definido o planejamento metodológico, é necessário planejar (num sentido comum) o tempo e os recursos a aplicar. É o que podemos chamar de “planejamento administrativo”⁶³, que teoricamente deveria suceder ao metodológico, mas que na prática tem de ser feito em paralelo e pode vir a condicionar em grande medida os objetivos da auditoria (a insuficiência de tempo ou recursos pode descartar ou impor mudanças nas questões, critérios ou metodologias, para que sua aplicação não seja inviabilizada). Neste momento de preparação material, que deve ser registrado num documento de trabalho formal⁶⁴, levantam-se itens como:

- cronograma de execução;
- número e qualificação dos componentes que devem integrar a equipe técnica;

- recursos materiais e financeiros necessários;
- procedimentos de monitoramento do andamento do trabalho.

O documento formal do planejamento administrativo é aqui indicado isoladamente, como trabalho distinto do programa de auditoria. Essa separação, porém, é para fins conceituais, dado que cada documento trata de um aspecto do planejamento e não se substituem. Nada impede, porém, que um mesmo documento formal acumule o conteúdo dessas duas peças de trabalho, segundo a conveniência da organização de auditoria – na realidade, alguns autores e metodologias contemplam sob o mesmo documento o resultado das duas vertentes do planejamento⁶⁵.

2.2. Etapa de execução

*“La aridez y el frío del raciocinio han de compensarse con la palpación y el calor de la experiencia. Campos, uno de los heterónimos de Pessoa, escribe: ‘Deténte, corazón./ No pienses. Deja pensar a la cabeza’.”*⁶⁶

Especificados então, no planejamento, o assunto determinado a examinar e os critérios pelos quais se lhes vai examinar, é a hora de olhar para a realidade a conferir se a situação concreta corresponde aos critérios previamente fixados. Na terminologia já clássica de Mautz (1976, p. 74), ao concluir o planejamento o auditor já realizou:

- “1. Identificação das afirmações a serem examinadas.
2. Avaliação da relativa importância das informações.”

Agora, é necessário *coletar informações e analisá-las*:

- “3. Recolhimento de informações ou provas necessárias sobre as afirmações, a fim de possibilitá-lo a dar um parecer bem fundamentado.
4. A avaliação das provas, quanto à sua validade ou não, se adequado ou não, se suficiente ou não.”⁶⁷

Interessante notar que em alguma fonte se define a execução como uma etapa única,

de simples aplicação de procedimentos⁶⁸. Essa nos parece uma simplificação indevida: o que se convencionou chamar, no jargão cotidiano dos auditores, de “execução” do trabalho é conceitualmente composto de duas etapas distintas: a *coleta de dados*⁶⁹ e a *análise dos dados* coletados⁷⁰.

2.2.1. Coleta de dados

Na coleta, os auditores aplicam sistematicamente todo um vasto leque de técnicas e instrumentos (previamente definidos no programa de auditoria, nunca é demais lembrar) com a finalidade de formarem um quadro claro sobre os fatos que interessam à formação de sua opinião. A coleta de dados pode abranger todo o universo de situações de auditoria (exame populacional ou exaustivo) ou o exame de apenas alguns componentes de uma determinada coleção de eventos para formação de juízo sobre toda a população, o que implica a utilização de amostragem, que pode ser baseada em critérios de inferência estatística (“amostragem estatística”⁷¹) ou baseada apenas no julgamento pessoal do auditor (amostragem por julgamento⁷²).

Sobre o universo populacional então (ou sobre a amostra), são aplicados procedimentos de várias naturezas, cada um deles previamente incluído no programa de auditoria e destinado à identificação, comprovação ou simples exploração de um determinado aspecto da realidade auditada. Não é possível, evidentemente, discriminá-los em detalhe neste breve ensaio conceitual. Ficam aqui listados, para referência de futuras consultas de leitores interessados, os principais procedimentos e técnicas, usualmente aplicados na coleta de dados para auditoria. Inicialmente, há os procedimentos mais tradicionais, com origem histórica na auditoria contábil:

- Entrevistas⁷³
- Observação direta das operações auditadas⁷⁴
- Inspeção física direta de bens e instalações (*inclui a contagem física de itens como numerário, estoques, etc.*)⁷⁵

- Exame direto de documentos originais⁷⁶

- Elaboração de fluxogramas e organogramas⁷⁷

- Comparação dos demonstrativos contábeis com os registros e partidas contábeis originais⁷⁸

- Revisão dos registros e partidas contábeis a partir dos documentos originais relativos às transações respectivas⁷⁹

- Circularização (*obtenção de comunicação formal direta por terceiros, relativamente a determinada operação, transação ou fato ao qual também esteja vinculado*)⁸⁰

Ao longo do tempo, foram sendo desenvolvidos novos procedimentos mais sofisticados, basicamente destinados às outras modalidades de auditoria (especialmente na vertente operacional ou de desempenho), que também têm por foco essencial a coleta de dados⁸¹:

- Questionários⁸²

- Técnicas de análise dos postos de trabalho

- Segmentação de funções, funções padrão, análise quantitativa de funções e manual de responsabilidade funcional⁸³

- Análise de substitutibilidade do pessoal⁸⁴

- Técnicas de análise do ambiente organizacional externo

- “Diamante competitivo”⁸⁵

- Mapeamento do entorno organizacional⁸⁶

- Análise *SWOT*⁸⁷

- Diagrama de verificação de risco⁸⁸

- Análise *Stakeholder*⁸⁹

- Técnicas de análise de processos

- Melhora de operações críticas/Análise de informatização de processos/Implantação de regras de priorização do fluxo de trabalho⁹⁰

- Suporte de racionalização de procedimentos administrativos⁹¹

- Análise do processo de produção de serviços⁹²

- Técnicas de análise da estrutura organizacional

- Avaliação de componentes e parâmetros estruturais⁹³

- Análise RECI⁹⁴

- Mapeamento da estrutura informal e de grupos internos em uma organização⁹⁵

- Técnicas de análise do espaço de trabalho

- Análise de proporção de superfícies e análise normalizada de superfícies⁹⁶

- Técnicas de análise de insumos e produtos

- Análise de fluxos (*de informações, de produtos físicos, etc.*)⁹⁷

- Mapa de produtos⁹⁸

- Técnicas de análise de ambiente organizacional interno

- Análise de clima organizacional⁹⁹

- Análise de estilo de direção¹⁰⁰

- Orientação de grupos em processo de mudança¹⁰¹

Em qualquer dos casos, é sempre aconselhável considerar o uso de dados já existentes (uma vez que a coleta é por vezes cara e demorada). Com cautelas semelhantes àquelas aplicadas aos dados gerados diretamente pela equipe de auditoria, o uso de dados secundários pode servir de insumo à aplicação das técnicas acima listadas ou fornecer a informação, já ordenada, diretamente para a etapa de análise¹⁰².

Ao coletar dados, em qualquer circunstância (tanto para os dados produzidos diretamente pela equipe quanto para os dados gerados por outras fontes e já existentes quando da realização da auditoria), deve o auditor certificar-se de sua qualidade, uma vez que apenas dados *confiáveis* e *válidos* podem compor evidências de auditoria – como será visto na seção 4 adiante. É preciso assim atentar, desde o desenho da coleta até a crítica dos seus resultados, para dois atributos dos dados gerados: a confiabilidade e a validade. Essas denominações encontram-se aqui fora do sentido dicionarizado, de senso comum, dos dois termos¹⁰³ e têm um conteúdo muito preciso.

Confiável, nesse contexto, significa que diferentes medições de uma mesma realidade

de fornecem as mesmas respostas. Ou seja, dois auditores coletando os mesmos dados independentemente devem chegar aos mesmos resultados produzidos (ou um mesmo entrevistado deve dar essencialmente a mesma resposta à mesma pergunta formulada em duas ocasiões diferentes) – levando em conta um certo grau de tolerância para resultados aproximadamente iguais.

A forma mais adequada de garantir a confiabilidade da coleta é planejar vários meios ou procedimentos de medição da mesma variável, quando esta revelar-se importante para as questões de auditoria¹⁰⁴. Haverá circunstâncias em que isso é possível, como na verificação de procedimentos de atendimento de um determinado paciente, quando podem ser examinados (e contrastados entre si) registros clínicos, laudos de exames, entrevistas com os profissionais envolvidos, com o próprio paciente e sua família, etc. Em outros casos, porém, só há uma fonte de dados – como no exame da regularidade formal de um processo de licitação, cujas informações estão essencialmente contidas no próprio processo.

A validade do dado, por sua vez, significa a sua pertinência semântica e prática à questão de auditoria e ao critério de auditoria adotados, ou mais simplesmente se os dados tratam dos problemas examinados e das questões formuladas. Ao examinar, por exemplo, o perfil de custos de tratamento em um hospital de referência (especializado em procedimentos de alta complexidade), não seriam dados válidos as taxas de adoecimento, mortalidade ou outras variáveis epidemiológicas totais do conjunto do sistema de saúde municipal (já que se referem a um perfil de pacientes distinto daquele do hospital examinado).

Procedimentos para reforçar a validade dos dados são mais difíceis de projetar e têm natureza mais qualitativa. Também aqui se pode comparar os resultados de diferentes fontes e métodos de coleta (com eventuais discrepâncias significativas indicando um possível problema de validade), bem como

levar os dados à crítica dos entrevistados ou outros agentes envolvidos na auditoria, para que possam confirmar o seu sentido ou levantar possíveis diferenças de entendimento¹⁰⁵.

2.2.2. Análise dos dados

O levantamento dos dados é então um gerador de insumos para a respectiva *análise*. A análise dos dados tem por objetivo usá-los para responder às questões de auditoria e consiste na organização dos dados coletados (permitindo a descrição da realidade na forma estruturada pelas questões e critérios de auditoria escolhidos) e no estabelecimento de relações entre as variáveis selecionadas para comparar a realidade com os critérios selecionados e assim responder às questões de auditoria¹⁰⁶. Cada constatação de discrepância significativa entre a realidade e os critérios de auditoria representa um *achado de auditoria* (que pode inclusive ser positivo, estando a realidade em situação melhor que a especificada no critério, quando então pode-se estar diante de *boas práticas*).

Se a metodologia adotada enfatiza a análise quantitativa, existe amplo espaço para a adoção de toda a variedade de inferências estatísticas, assim como para o uso de métodos descritivos mais simples (como a simples análise mediante gráficos ou a geração de estatísticas descritivas)¹⁰⁷. Qualquer que seja o ferramental adotado, no entanto, a análise quantitativa pretende em geral abranger, da forma mais representativa possível, as características gerais de um grande número de objetos ou entidades (geralmente concentrando-se em um número limitado de propriedades ou aspectos desses objetos ou entidades). Estudos quantitativos são particularmente adequados para indicar relações causais entre variáveis que passam a ser quantificadas e para inferir conclusões para um universo maior que o efetivamente examinado.

Certos tipos de questões, no entanto, não se prestam a respostas exclusivamente quantitativas, necessitando de uma abordagem

qualitativa. Isso se dá quando se pretende um entendimento detalhado acerca de algumas poucas questões específicas, ou quando se pretende levantar hipóteses ou teorias mais precisas¹⁰⁸, ou ainda quando seja demandado aos auditores uma tentativa de entendimento em profundidade sobre um grande número de características do objeto auditado¹⁰⁹.

Não se pode deixar de reafirmar, nesse ponto, que não existe uma oposição entre métodos quantitativos e qualitativos. “São sim alternativas metodológicas para a pesquisa, e a denominação qualitativa ou quantitativa não delimita para uma e outra *objetos qualitativos e quantitativos*, nem tampouco paradigmas científicos distintos”¹¹⁰. Trata-se de uma escolha entre métodos, para buscar os mais adequados em cada circunstância concreta. Os métodos quantitativos podem ser apropriados para o estudo de uma população de objetos de observação comparável entre si, quando a geração de informações agregadas seja materialmente possível. Os qualitativos, por sua vez, são indicados em fenômenos nos quais o aspecto subjetivo da ação social seja relativamente mais relevante que as estruturas societais ou em geral quando se quer enfatizar as especificidades de um fenômeno em termos de suas origens e razão de ser¹¹¹.

Descendo a detalhes de implementação, alguns procedimentos e métodos vêm sendo adotados usualmente como meio de realizar a análise dos dados em auditoria. Além do ferramental estatístico, outros mecanismos têm sido utilizados em maior ou menor grau pelas diferentes modalidades de auditoria. Lembremos, antes de listar alguns exemplos, que as técnicas mencionadas como de análise de dados servem preferencialmente nessa etapa (em especial devido à sua sofisticação analítica), mas também pode ocorrer o caso de que tenham utilidade para organizar a coleta de dados, estando à disposição do auditor. Dentre esse outro conjunto de ferramentas, podemos exemplificar¹¹²:

- Revisão analítica¹¹³
- Análise de conteúdo (*procedimentos padronizados para categorização e inferência a partir de registros escritos originais*)¹¹⁴
- Grupos focais (*discussões planejadas e em profundidade, geralmente entre especialistas, sobre um assunto específico a ser examinado*)¹¹⁵
- Correlação entre informações independentes obtidas de várias fontes na auditoria¹¹⁶
- Benchmarking (*identificação e implementação de boas práticas de gestão*)¹¹⁷
- Indicadores de desempenho¹¹⁸

Algumas considerações finais ainda se devem fazer sobre a etapa de execução (coleta e análise de dados). Primeiro, a “execução” é associada no senso comum ao trabalho de campo, fora do escritório do auditor. Essa identidade não é correta. É verdade que o maior volume de trabalho em campo corresponde à coleta de dados, que compõe a execução. Porém, boa parte da análise dos dados é feita internamente pela equipe de auditoria, no próprio escritório (existem autores que chegam a propor uma etapa interna específica de “encerramento e conclusões” após a execução dos trabalhos de verificação¹¹⁹). Além disso, uma significativa parte da etapa de planejamento desenvolve-se junto ao cliente da auditoria, tanto nas auditorias tradicionais (contábeis ou de legalidade¹²⁰) quanto nas auditorias de desempenho ou operacionais¹²¹. A desagregação do trabalho em etapas, portanto, vem do conteúdo de cada uma delas, e não de sua localização física.

Da mesma forma, a apresentação sequencial das etapas de execução não exclui a possibilidade de que ocorram interpolações ou paralelismos entre elas, nomeadamente entre coleta e análise de dados (ressaltado mais uma vez que um eventual paralelismo entre *planejamento e execução* não está incluído nessa afirmação, sendo sempre uma ocorrência absolutamente excepcional). Isso ocorre em particular quando se usam métodos qualitativos, pois

“As collection of data progresses, we continuously process the material

gathered with the aim of drawing valid conclusions. Answers supplied by the respondents in an interview may lead to the formulation of new questions that were not included in the original interview plan. A qualitative approach is thus an interactive process between the person carrying out the analysis and the respondents. *Data are processed both during collection and in the final interpretation*"¹²².

Por fim, lembramos que o conteúdo da etapa de análise pode incluir apenas uma opinião sobre o grau de coincidência entre a situação encontrada e os critérios especificados (o que corresponde estritamente à definição conceitual exposta no fim da seção 2 acima) ou estender-se à formulação de análises de causa e efeito e à geração de recomendações¹²³. Na maioria dos casos, é pertinente inclusive oferecer ao destinatário da auditoria diferentes recomendações *alternativas* para cada constatação: a necessidade de escolhas é inerente ao processo gerencial; o próprio auditor terá de elaborar várias alternativas (e ordená-las segundo critérios de adequação à solução do problema) para ele próprio formular sua visão de solução; ainda, a maioria dos problemas identificados em auditorias tem diferentes atores envolvidos dentro das organizações, e a existência de múltiplas propostas favorece as negociações internas e a formação de consensos¹²⁴. Como esclarecem de forma bastante eloquente Mas & Ramió (1997, p. 366),

"[...] en una auditoría en el sentido más clásico de la palabra no hay que ir más allá que decir qué problemas se detectan y qué se ha de hacer en un sentido general, pero sin incidir en el cómo hay que hacerlo, puesto que es tarea del gestor. Dependiendo del tipo de auditoría y, sobre todo, de las demandas del cliente, la auditoría ha de ir más allá e, incluso, proponer el cómo hay que hacer para resolver los problemas: es el plan de acción. No obstante, aun que el auditor tenga la

oportunidad de hacer el papel de asesor de gestión, ha de tener presente que sólo se trata de propuestas y así deberá plasmarse en el redactado del informe. Se trata de dar un enfoque eminentemente utilitarista al informe de auditoría, no limitándolo a un simple inventario de problemas sino también convirtiéndole en un pequeño manual de soluciones."

Essa extensão da atividade do auditor (sem dúvida, um considerável valor agregado pelo trabalho do auditor) não está *analiticamente* abrangida pela definição original de auditoria que utilizamos, mas – como já explicamos anteriormente¹²⁵ – essa não-inclusão é apenas um recurso teórico, não implicando de forma alguma que o profissional que detecta a não-conformidade não deva estender recomendações de melhora. Ao enveredar por esse caminho, esse profissional avança no campo que, para fins analíticos, se costuma denominar *consultoria*:

"Sua meta ou produto final em qualquer atividade de consultoria é alguma espécie de mudança. As mudanças acontecem de duas maneiras. Em um nível, consultamos para produzir mudança na organização de linha, de natureza estrutural, política ou de procedimentos – um novo plano de recompensas, um novo processo de relatórios, um novo programa de segurança. O segundo tipo de mudança tem como resultado final o fato de que uma ou muitas pessoas na organização de linha aprenderam algo de novo."¹²⁶

É claro que esse valioso aporte gerado pelas constatações de auditoria depende de uma íntima vinculação do processo de produção das recomendações com o processo analítico de geração das constatações – em outros termos, dificilmente seria possível dissociar a análise dos dados necessária à emissão de uma opinião de auditoria (não-conformidade entre condição encontrada e critério especificado) da análise necessária

à identificação de causalidades e à apresentação de recomendações de solução. Dificilmente poder-se-ia partir de simples constatações registradas em relatório para gerar, *ex post*, recomendações e propostas relevantes¹²⁷. Por conseguinte, a etapa de análise dos dados deve incorporar todo o trabalho concernente à emissão de opinião e à proposição de recomendações que advierem do trabalho de auditoria.

2.3. Etapa de relatório

*“O escritor, esse, tudo quanto escrever, desde a primeira palavra, desde a primeira linha, será em obediência a uma intenção, às vezes clara, às vezes obscura – porém, de certo modo, sempre discernível e mais ou menos óbvia, no sentido de que está obrigado, em todos os casos, a facultar ao leitor, passo a passo, dados cognitivos comuns a ambos, para que ele possa, sem excessivas dificuldades, entender o que, pretendendo parecer novo, diferente, talvez mesmo original, já é afinal conhecido porque, sucessivamente, vai sendo reconhecido.”*¹²⁸

Como vimos na sua definição conceitual, a auditoria tem um destinatário específico das suas conclusões. De nada valeria todo o trabalho do auditor, por mais correto e profundo que fosse, caso não pudesse ser transmitido a quem se destina, na exata medida das demandas informacionais que esses destinatários formulem. De fato, o relatório é unanimemente considerado o produto principal de qualquer auditoria¹²⁹.

A necessidade da apresentação em forma escrita, por sua vez, vem da posição do auditor na *accountability chain* como validador formal de alguma informação (ou seja, a sua opinião produz efeitos perante o destinatário e – no caso de ser publicada – perante terceiros). Isso implica que a opinião do auditor tenha uma natureza também formal, o que torna imprescindível a sua transmissão em um documento estruturado. Nada disso impede, de forma alguma, o uso de recursos adicionais para comunicação dos resultados de auditoria: reuniões de encerramento, apresentações verbais, edição

de resumos e *press releases*, sempre que não haja restrições legais ou contratuais (questões de propriedade intelectual, etc.) para a ampla divulgação da informação.

O fato de ser o veículo principal de transmissão da opinião do auditor ao destinatário conduz a que seja freqüente a regulação de formatos e pautas rígidas para os relatórios de auditoria. Cada instituição de auditoria pública tem seu próprio modelo de relatório normatizado, o mesmo ocorrendo com os contratantes mais sofisticados de serviços de auditoria.

Um integrante por excelência dessa categoria de relatórios preformatados é o parecer de auditoria elaborado pelos auditores independentes das demonstrações contábeis. Na normativa e na prática de outros países, como Espanha¹³⁰ e Argentina¹³¹, esse tipo de documento se denomina exatamente *relatório (informe)* em lugar de parecer (*dictamen*). Nesse documento habitualmente conciso, o auditor contábil transmite ao destinatário (formalmente, a empresa que o contratou; na prática, a coletividade de acionistas, investidores, credores, etc.) as conclusões de seu trabalho, comparando um aspecto da realidade (as demonstrações contábeis) com critérios preestabelecidos (no caso, por normas regulamentares, os princípios e convenções contábeis vigentes no país onde sejam publicadas), registrando a conformidade entre ambos ou discriminando eventuais discrepâncias nas suas diferentes formas¹³².

Dessa forma, não pretendemos aqui substituir qualquer desses modelos predefinidos: ao contrário, a primeira regra básica de construção de um relatório de auditoria é a aderência estrita às regras estabelecidas pelo cliente (ou pela legislação, conforme o caso) para esse tipo de comunicação. Existe no entanto, na maioria dos casos, algum grau maior ou menor de liberdade para a elaboração do texto dos relatórios, mesmo dentro de contextos regulados de comunicação¹³³. Em algumas situações (que cremos serem mais raras), o cliente ou

a legislação não fixam uma pauta rígida para o conteúdo ou o formato do relatório. Para todos esses casos, lançamos aqui alguns critérios de orientação.

Em caráter geral, espera-se de um relatório algumas qualidades. Em primeiro lugar, que apresente uma conexão lógica entre os objetivos do trabalho (as questões de auditoria), os critérios de auditoria previamente estabelecidos, os fatos descritos, as opiniões ou conclusões do auditor e (quando existentes) as recomendações formuladas¹³⁴. Desse requisito genérico já se infere que a qualidade do relatório depende, essencialmente, da qualidade do conjunto do trabalho de auditoria. Quando de sua redação, ficarão manifestas quaisquer inconsistências ou fragilidades metodológicas de que a auditoria tenha padecido:

“Writing is a process. This means that several drafts have to be written, commented upon and revised. At the same time, writing is such an analytical part of the work. Some of the analytical problems faced by the author may not be clarified until he or she starts to write the report.”¹³⁵

Outro requisito importante, também imposto pela inserção do exame de auditoria em uma relação de prestação de contas acerca de uma realidade concreta, é a distinção clara e explícita no texto do relatório entre *fatos*, *critérios* de auditoria e *conclusões/opiniões* do auditor¹³⁶ (o que traduz de forma simples e direta, a nosso ver, a objetividade do trabalho). Quando afirmações dessas três naturezas chegam a confundir-se, é preciso primeiro questionar se a causa não seria a forma de apresentação ou redação por parte do auditor, que deve sempre ter em mente a estrita individualização do que é fato, do que é critério ou afirmação normativa e do que é a sua apreciação (*judgement*) sobre os fatos a partir da norma.

Em alguns casos, porém, é possível que haja divergências na caracterização de situações complexas, especialmente se houver discordância dos responsáveis pela re-

alidade auditada, discrepâncias essas que – por situarem-se legitimamente no domínio interpretativo – não podem ser creditadas apenas a insuficiências na redação do analista. Nesse caso, é necessário deixar claro no texto a condição polêmica dessas afirmações. A prevenção dessas situações pode ser alcançada mediante o diálogo aberto com os responsáveis pela atividade auditada e, se de todo impossível, a objetividade do auditor requer que as posições divergentes desses responsáveis sejam transparentemente descritas no relatório¹³⁷ (o GAO norte-americano tem por política, inclusive, anexar aos seus relatórios o fac-símile das respostas e comentários).

Isso levanta ainda a questão mais ampla da manifestação do agente que é auditado dentro do relatório de auditoria, sob a forma de comentários ou alegações. Essa abertura do relatório (apesar de despertar reações em algumas organizações públicas de fiscalização) é requisito básico na grande maioria das recomendações técnicas e normativas em todo o mundo (tanto na auditoria de desempenho ou operacional¹³⁸ quanto na auditoria de regularidade ou legalidade¹³⁹) para que o auditado tenha acesso a uma versão preliminar do relatório e possa elaborar os seus comentários, podendo posteriormente a equipe de auditoria incorporar a suas conclusões as alegações formuladas ou delas divergir, transcrevendo o posicionamento discrepante do gestor. Pensamos que essa providência é indissociável da objetividade e transparência que se pretende conferir ao trabalho de auditoria e só deveria ser descartada em casos excepcionalíssimos quando houvesse razões extraordinárias que obrigassem à manutenção de sigilo sobre os trabalhos¹⁴⁰.

Algumas outras orientações simples devem ser consideradas quando da redação de qualquer informe técnico e aplicam-se também aos relatórios de auditoria: não incluir informações ou discussões sem relação direta com os assuntos abordados; evitar o uso excessivo de vocabulário técnico

ou restrito a um determinado campo de conhecimento (incorporando como anexo um glossário dos termos técnicos indispensáveis); incluir um índice do conteúdo do relatório; usar cabeçalhos e títulos que tenham conteúdo informativo (em lugar de “Observação sobre a gestão de estoques”, utilizar algo como “A rotação dos estoques está baixa devido ao atraso na identificação das demandas de ressuprimento”); ilustrar pontos difíceis com tabelas ou diagramas.

Várias são as estruturas recomendadas para a elaboração de um relatório de auditoria¹⁴¹. A formatação precisa de um relatório (mesmo que apresentada em um nível teórico ou genérico) dependerá evidentemente da natureza da informação examinada e das demandas de informação do destinatário.

Tentaremos apresentar aqui um projeto simples de relatório de finalidade generalista, contendo a disposição dos elementos básicos abordados no processo de auditoria descrito neste trabalho, com o objetivo de permitir a sua adaptação por cada usuário para as necessidades de sua auditoria em especial. (ver quadro abaixo)

3. Memorial do convento – o ciclo organizacional completo do processo de auditoria

Uma missão de auditoria pode dar-se por completa quando da emissão do relatório. No entanto, o exercício permanente da função de auditoria por alguma organização (ou mesmo por um único profissional

Item da estrutura do relatório	Observações
Índice	Em textos brasileiros, esta seção é por vezes nomeada “Sumário” em razão da nomenclatura específica da Associação Brasileira de Normas Técnicas ¹⁴²
Sumário executivo, resumo ou <i>abstract</i>	Pequeno resumo de não mais que duas páginas contendo os resultados essenciais da auditoria. Tem especial relevância na divulgação do resultado, uma vez que a maior parte dos usuários vai, inicialmente, dirigir sua atenção ao resumo, e a elaboração de instrumentos de disseminação como comunicados e press releases vai ser feita com base neles (o que permite aos auditores influenciarem diretamente o conteúdo da divulgação massiva, ainda que não estejam diretamente envolvidos com a mesma)
Introdução <ul style="list-style-type: none"> ➤ Visão geral do objeto de auditoria e antecedentes ➤ Objetivo da auditoria e questões de auditoria formuladas ➤ Metodologia ➤ Limitações encontradas 	O objetivo e as questões de auditoria já delimitam o alcance ou escopo do trabalho. Dentro do tópico “Metodologia”, pode-se incluir a estratégia metodológica escolhida, os procedimentos e técnicas aplicados, os tipos de amostragem adotados e as normas de auditoria obedecidas.
Achados de auditoria (ou boas práticas) <ul style="list-style-type: none"> ➤ Situação encontrada ➤ Critério ➤ Evidências ➤ Causas prováveis do achado ➤ Efeitos e riscos prováveis gerados pelo achado ➤ Comentários do responsável pela ação auditada ➤ Comentários e discussões adicionais do auditor ➤ Recomendações 	Cada achado será apresentado de forma individualizada, precedido de um breve parágrafo inicial descritivo (com a mesma finalidade de um ‘lead’ jornalístico, contendo o essencial da condição encontrada, do critério adotado, da causa e dos efeitos estimados). “Achados” podem ser não-conformidades negativas ou constatações positivas que evidenciam práticas vantajosas e merecedoras de divulgação. Esses achados positivos podem ser denominados especificamente “Boas práticas”, ficando agrupados sequencialmente após os achados convencionais, para facilidade de visualização. A seção “Evidências” consiste na indicação sucinta dos elementos fáticos (documentos, verificações diretas) que permitiram aos auditores a afirmação sobre a situação encontrada.

Item da estrutura do relatório	Observações
	<p>A análise das causas e efeitos, bem como as recomendações, será apresentada se este tipo de análise estiver incluído no escopo da auditoria. As recomendações podem ser acompanhadas de estimativas dos prováveis ganhos ou benefícios de sua adoção, quando tais estimativas forem possíveis.</p> <p>A seção “Comentários e discussões adicionais” é o espaço destinado a toda e qualquer consideração que a equipe de auditoria desejar fazer para ampliar a informação apresentada, aprofundar os argumentos elaborados ou extrair quaisquer outras conseqüências do achado. É a forma encontrada de ter os benefícios de um relatório altamente estruturado sem tolher a liberdade de manifestação, aprofundamento e criatividade do auditor.</p>
Outros fatores relevantes	<p>Destina-se a apresentar fatos não previstos nas questões de auditoria mas que foram detectados ao longo dos trabalhos e mereceram a atenção da equipe (p. ex: eventuais atos contrários à lei ou aos regulamentos aplicáveis). Esses fatos poderão ser plenamente desenvolvidos na própria auditoria (sendo apresentados então no mesmo formato que nos achados) ou tratados de forma resumida (com a possível indicação da necessidade de outro trabalho específico).</p>
Conclusão	<p>O conteúdo da conclusão deve atender aos requisitos formais que o destinatário da auditoria estabelecer. De toda forma, o resultado da auditoria já estará registrado no corpo do relatório. Em qualquer circunstância, é aconselhável colocar na conclusão uma síntese dos principais achados (a partir dos respectivos parágrafos de ‘lead’, para facilidade de redação) e uma resposta explícita às questões de auditoria formuladas na Introdução.</p>

atuando de maneira independente dentro de uma organização qualquer, como o auditor interno de uma empresa) exige que algumas etapas de trabalho específicas sejam cumpridas, para assegurar que as missões de auditoria individuais atendam às necessidades dos destinatários e clientes. Em essência, não basta executar bem uma ou mais auditorias individuais – é preciso escolher quais auditorias se deve realizar e acompanhar os resultados das auditorias (nos termos da missão atribuída à organização auditora).

3.1. A seleção do objeto de auditoria

A escolha de quais auditorias realizar, ou a que clientes/produtos alocar os seus recursos, é um dos mais importantes passos do planejamento estratégico de qualquer organização, e em particular de uma organização de auditoria¹⁴³. Quer se trate de uma grande controladoria nacional com milhares de programas e entidades a auditar, quer

seja um único profissional como auditor interno de uma pequena empresa, a escolha dos objetos de auditoria determinará em última análise o impacto final de sua atuação.

Quando se trata de empresas ou escritórios que vendem especificamente serviços de auditoria (especialmente contábil), há sempre a possibilidade de recorrer à orientação da própria demanda de mercado (ainda que os próprios perfis de demanda dos clientes devam ser também objeto de estudo e antecipação por parte do auditor). Para o caso freqüente de uma situação não-contratual (um órgão público de controle externo, ou uma unidade de auditoria interna perante sua própria organização), é necessário que o auditor desenvolva critérios e metodologias para seleção dos problemas a auditar, elaborando um plano periódico de auditorias (geralmente anual¹⁴⁴).

Alguns critérios gerais podem ser considerados nessa empreitada como indicativos

da conveniência de se selecionar determinado assunto ou problema para auditar¹⁴⁵; a percepção da existência de problemas por parte de interlocutores relevantes (no caso da auditoria governamental, o Parlamento é por excelência um *stakeholder* principal); a prioridade conferida a determinada área pela administração ou liderança da entidade a ser auditada (caso típico da auditoria interna em qualquer nível organizativo); o volume de recursos envolvidos e os reflexos do objeto a auditar em outras áreas, dentro e fora da organização; ou ainda, a existência de prioridades fixadas na lei ou em regulamentos aplicáveis.

Tais critérios são operacionalizados mediante uma seqüência ordenada de procedimentos de seleção de auditorias.¹⁴⁶

A partir de um levantamento inicial de informações sobre o universo possível de auditorias (ex: todos os programas de trabalho de um determinado nível de governo; todos os prestadores de serviços a uma entidade de seguro médico numa dada jurisdição; todas as áreas do funcionamento da organização onde trabalha um auditor interno), bem como dos elementos mais importantes relativos à legislação, ao planeja-

mento estratégico e às principais demandas formuladas à organização auditada, a equipe de auditoria pode então iniciar a estruturação de sua seleção. Começará pelo agrupamento desses objetos (programas de governo; contratos e pagamentos; áreas funcionais de uma organização) segundo o critério que pareça mais adequado (ex: por unidades da estrutura organizacional formal, por tipos de instrumentos de políticas públicas empregados, por segmentos de mercado atendido, por funções gerenciais similares¹⁴⁷).

Em seguida, procede à caracterização mais detalhada possível de cada uma dessas agrupações (objetivos, base legal, público-alvo, recursos envolvidos, mecanismos de controle). Sobre essas unidades assim classificadas, o auditor pode então aplicar os critérios de priorização que julgar aplicáveis, para ordenar os objetos segundo a importância que mereçam.

Para isso, é possível sintetizar em um modelo básico de três variáveis os critérios gerais que incidem na maioria dos casos sobre a atividade de auditoria. Cada objeto de auditoria (programa de governo; contribuinte; contrato; área funcional, etc.) pode ser descrito em três atributos¹⁴⁸:

RELEVÂNCIA
Grau de importância avaliado subjetivamente, expresso nos possíveis impactos esperados dos resultados das ações auditadas, bem como nas manifestações dos interlocutores/ <i>stakeholders</i> relevantes (aí incluídas as prioridades estabelecidas diretamente pela legislação ou por normas internas ou externas de observância obrigatória, tais como os planos de ação de governo ou o planejamento estratégico da organização)
RISCO
Suscetibilidade do objeto de auditoria a eventos indesejáveis (prejuízos decorrentes de erros e fraudes, bem como a própria possibilidade de fracasso no atingimento dos resultados esperados). Este componente pode ser sofisticado com a utilização dos variados modelos de riscos de auditoria ¹⁴⁹ , e depende principalmente da natureza da atividade desempenhada e do funcionamento dos mecanismos de controle disponíveis à entidade ou ação.
MATERIALIDADE
Importância relativa ou representatividade dos recursos envolvidos (habitualmente em termos monetários, mas em algumas situações podem ser ponderados valores como número de pessoas a serem atendidas por uma determinada ação pública, recursos naturais específicos mobilizados em determinado empreendimento, etc.). Sendo relativa, a materialidade de um objeto depende de suas dimensões próprias tomadas <i>em comparação com os valores dos demais candidatos à seleção</i> .

Tomando em conta os pesos que a missão institucional de sua organização ou unidade atribua às diferentes variáveis representativas de relevância, risco e materialidade, o auditor pondera então os dados de cada objeto de estudo, chegando a uma lista preliminar ordenada de candidatos à auditoria.

Sobre essa lista preliminar, é necessário então efetuar o *estudo de viabilidade*. Iniciando pelo topo da lista prévia, o estudo de viabilidade de um “candidato” à auditoria é um levantamento preliminar de informações¹⁵⁰ sobre a ação ou entidade, com vistas a identificar:

a) a disponibilidade de informações sobre o objeto e a possibilidade de produzi-las (incluindo a existência de eventuais limitações físicas, legais ou de outra natureza à realização do trabalho);

b) o volume estimado de recursos humanos, materiais e financeiros necessários à realização da auditoria;

c) quando possível, uma estimativa mais fina dos benefícios e impactos da auditoria sobre os resultados do ponto específico a ser examinado e da organização cliente.

As conclusões sobre ‘a’ e ‘b’ podem levar ao descarte ou despriorização de uma determinada auditoria que se revele impraticável ou excessivamente cara¹⁵¹, enquanto um valor significativo estimado para ‘c’ pode elevar os benefícios potenciais percebidos da realização da auditoria, melhorando a sua classificação na lista de candidatos¹⁵². Esses estudos de viabilidade podem ser realizados até a validação da escolha de auditorias suficientes para ocupar todos os recursos disponíveis à organização de auditoria durante o horizonte temporal para o qual se planeja.

Os procedimentos de seleção poderão ter diferentes graus de detalhamento e formalização de acordo com o porte e os recursos da unidade de auditoria. Não é razoável, porém, que um grupo de auditoria funcione sem elaborar um raciocínio de planejamento análogo ao que aqui apresentamos, uma

vez que a auditoria, como toda atividade pública ou privada, tem de alinhar suas ações às metas e objetivos da organização ou coletividade a que serve, e não será possível cumprir esse objetivo sem promover uma preparação sistemática dos seus planos de ação a partir de uma sólida base de informação e análise sobre os objetivos da organização e as realidades de seu entorno¹⁵³.

3.2. A etapa de seguimento ou follow-up da auditoria

Encerrada cada auditoria individual com a emissão da respectiva opinião (e eventuais recomendações), a demanda pelos serviços do auditor pode estender-se, em muitos casos, ao acompanhamento posterior (com diferentes graus de envolvimento) da evolução da situação dos achados da auditoria e da aplicação das recomendações.

Alguns autores defendem para o auditor (em auditorias operacionais) um papel profundamente proativo na formulação de suas recomendações – não apenas deve recomendar mas também *negociar* a implementação de suas propostas para alcançar um compromisso de implementação das mesmas por parte do auditado (sob a forma prática de um plano de ação)¹⁵⁴.

“El auditor organizativo no debe presentar simplemente una propuesta de organización, sino que debe implicar y vincular a todos los actores de la organización y también convencerles de las ventajas y de la viabilidad de la propuesta. [...] La negociación tiene como objetivo eliminar los problemas de incomprensión, desviación o bloqueo durante la fase de la implementación de la propuesta.”¹⁵⁵

O grau em que cada auditor virá a engajar-se numa “negociação” de suas propostas e recomendações variará em função de sua inserção na relação de *accountability* entre a organização auditada e o destinatário da informação de auditoria. “Negociar propostas” vai nos limites mesmos da função não já de auditoria, mas de *consultoria*

(Se o gerente do cliente lê o seu relatório e decide não fazer nada, é direito dele)¹⁵⁶, e não costuma ser uma obrigação da maioria dos auditores.

No entanto, é perfeitamente possível (e mesmo provável) que um bom número de missões de auditoria que resultem em recomendações seja acolhida voluntariamente pelo cliente (no caso típico, o auditor interno tem suas recomendações para uma determinada área da empresa acolhidas pela administração corporativa) e o auditor seja solicitado a apoiar e orientar a implementação de suas próprias recomendações. Por mais reservado e independente que seja, dificilmente o auditor poderá furtar-se a essa participação voluntariamente demandada, sob pena inclusive de comprometer a credibilidade de suas próprias propostas. Nesse ponto, sendo o mais independente que queria ser, o auditor ver-se-á a braços com uma interlocução muito similar a uma autêntica negociação, na qual terá de oferecer opiniões, propostas e argumentos, e para a qual deve estar disposto e preparado:

“A elaboração do plano de ação deverá ser realizada pelos gestores do órgão ou programa auditado. Contudo, é interessante que representantes da equipe de auditoria possam acompanhar o processo de construção do plano, de forma a incentivar que as metas sejam desafiadoras, que os prazos sejam realistas, que dificuldades e obstáculos sejam devidamente considerados.”¹⁵⁷

Existe, porém, um procedimento mais freqüente e perfeitamente compatível com a função de auditoria (mesmo na estrita definição conceitual com que trabalhamos): é o que o TCU define em termos gerais como “monitoramento” – a verificação ao longo do tempo, após a conclusão da auditoria, da situação dos achados e da implantação de eventuais recomendações¹⁵⁸. Aí trata-se de *observar* e *informar* (o que pode ser acrescido de orientação e interação voltadas a maximizar a probabilidade de acatamento

das recomendações).¹⁵⁹ O destinatário dessas observações de seguimento poderá fazer diferentes usos (o caso típico é o relato ao Parlamento, por parte de uma entidade pública de controladoria, do andamento das medidas para solucionar os problemas detectados em auditorias anteriores). E o próprio auditor precisa das informações de seguimento para retroalimentar seu trabalho, avaliando os resultados de sua ação e detectando ocasionais insuficiências no produto que oferta.

Vários são os instrumentos para a realização de um monitoramento competente. O primeiro é o incentivo a que o próprio responsável auditado elabore um plano de ação concreto, que servirá de roteiro para si próprio (na implementação das medidas) e para o auditor (na verificação de seu seguimento)¹⁶⁰.

A coleta de informações sobre o andamento poderá utilizar-se ainda:

a) do recebimento (pactuado com o responsável) de relatórios do andamento da implementação do plano de ação¹⁶¹;

b) da realização de reuniões simples com os responsáveis para verificação das providências adotadas¹⁶²;

c) da formação de um “grupo de contato”, uma equipe informal composta de representantes da equipe de auditoria e da organização auditada (bem como eventuais terceiros interessados), com reuniões regulares, mediante o qual se canalize e sistematize o fluxo de informações e orientações no processo de implementação de recomendações; e

d) finalmente, a realização de outras missões de auditoria posteriores para verificação *in loco* das situações destacadas na auditoria original¹⁶³.

4. *Ensaio sobre a cegueira: a evidência em auditoria*

“Errar, disse-o quem sabia, é próprio do homem, o que significa, se não é erro tomar as palavras à letra, que não seria verdadeiro homem aquele que não errasse. Porém, esta suprema máxima não pode ser utilizada como

desculpa universal que a todos nos absolveria de juízos coxos e opiniões mancas."¹⁶⁴

A auditoria é um processo de exame para obtenção de uma opinião acerca de algum aspecto da realidade, quando confrontado com critérios predeterminados. Essa opinião, embora tenha inevitavelmente um certo grau de subjetividade pessoal, não é nem pode ser arbitrária ou desvinculada de padrões de validade. Uma opinião de auditoria é *conceitualmente válida* quando¹⁶⁵:

– é emitida por um profissional capacitado;

– mediante um processo de decisão lógico e que explicita os seus fundamentos e razões;

– esse processo parta de uma base adequada, que constitui a *evidência* de auditoria, obtida mediante a aplicação dos procedimentos de auditoria.

Quanto à qualificação do auditor, não podemos estender-nos neste texto de objetivos generalistas, destinado à primeira abordagem de qualquer auditoria. Já o processo de decisão lógico e fundamentado é exatamente o processo de auditoria que viemos a descrever na seção 2.

Resta saber agora qual a base adequada sobre a qual o auditor aplicará o seu raciocínio. Outra coisa não poderia ser que fatos, representados por aquilo que a teoria da auditoria nomeou *evidência*. Mais rigorosamente, evidência é tratada como o “conjunto de factores presentados al conocimiento de una persona con el propósito de permitirle decidir una cuestión discutida”¹⁶⁶. Por mais objetiva que seja, a evidência é um conjunto de elementos apresentados a um juízo, uma “*disposición mental*”¹⁶⁷ do auditor-opinante, pelo que existirá um determinado grau de variação subjetiva entre um conjunto qualquer de evidências e a conclusão delas derivada por diferentes auditores.

No entanto, é absolutamente indispensável que o auditor – no mais profundo de seus deveres éticos – exclua da obtenção do que apresenta como evidência todo e qualquer traço de subjetivismo. O modelo de

auditoria proposto permite essa discriminação: por um lado, o que são os fatos encontrados (sobre os quais nenhum elemento subjetivo é válido); por outro, os critérios adotados – nesse ponto, a valoração subjetiva pode estar presente na sua escolha, porém isso fica explicitado quando da documentação dos critérios e sua exposição no relatório de auditoria. A opinião (ou comparação critério-condição), e demais consequências dela (análises causa-efeito, recomendações), terá, como vimos acima, um certo grau de manifestação da subjetividade, o que é inevitável. Porém, a apresentação idônea das evidências e dos critérios permite ao destinatário da auditoria (ou a qualquer outro interessado) contrastar, ele mesmo, as opiniões formuladas. Dessa forma, a maior irregularidade que pode cometer um auditor é apresentar evidências que não correspondam aos fatos examinados. É certo que a evidência que se pode alcançar não será absoluta, mas tem de ser *suficiente e adequada*. Especificando essa afirmação:

“[...] los elementos de juicio para poder opinar deben ser objetivos y ciertos, es decir, deben fundamentarse en la naturaleza de los hechos examinados, habiéndose llegado al conocimiento de los mismos con una seguridad razonable, por consiguiente *el juicio definitivo sobre el trabajo de auditoria consiste en decidir si el mismo ha suministrado al auditor material suficiente para fundamentar su opinión profesional.*”¹⁶⁸

Nesse sentido, o que seria evidência *suficiente*? Descartada a possibilidade de certeza absoluta (por razões de custo e mesmo por limitações epistemológicas), evidência suficiente tem sido destacada na auditoria como aquela que permite que o avaliador delas derive um grau de segurança ou confiança de que não esteja realizando a partir delas uma declaração arriscada¹⁶⁹ segundo regras de prudência que se usam como guia na maior parte das atividades humanas. Em razão desse grau razoável de segurança, a evidência suficiente deve – idealmente –

permitir a terceiros chegarem às mesmas conclusões do auditor¹⁷⁰.

Como parâmetro de definição dos aspectos quantitativos de suficiência (ou o quanto se deverá produzir de resultados de testes ou pesquisas), utiliza-se amplamente o modelo clássico de Risco de Auditoria da SAS (*Statement of Auditing Standards*) 47 do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), inclusive como suporte conceitual em modelos estatísticos e computacionais¹⁷¹. Segundo esse modelo, o esforço quantitativo de obtenção de evidência é função do Risco de auditoria (“la probabilidad de que la opinión de auditoría no sea correcta por errores significativos no detectados o por valoraciones incorrectas realizadas por el auditor”)¹⁷². Não nos é possível estender aqui essa discussão dos modelos de risco, que nos afastaria do essencial dos objetivos do trabalho. Para estes efeitos, é suficiente mostrar que – com ou sem modelos sofisticados de mensuração – a suficiência dos fatos levantados diante das conclusões tem de ser arduamente buscada pelo auditor como critério essencial de validade do seu trabalho.

Quanto à evidência adequada, considere-se algumas das suas características qualitativas que reforçam o grau de segurança que a evidência pode proporcionar, derivadas em grande medida das circunstâncias em que é obtida¹⁷³. Alguns critérios são oferecidos para se buscar evidências adequadas:

– A evidência obtida de fontes externas à ação ou entidade auditada proporciona mais confiança que aquela obtida dos próprios agentes responsáveis pelo objeto da auditoria.

– A existência de sistemas de controle e gerenciamento internos reconhecidos pelo auditor como válidos e adequados à área que está auditando permite conferir maior credibilidade e segurança à evidência do que naquelas circunstâncias em que é obtida em um ambiente de controles e gerenciamento frágeis ou inexistentes.

– A evidência obtida diretamente pelo auditor (mediante inspeções físicas, observações diretas, cálculos próprios) é mais confiável que aquela obtida indiretamente de terceiros.

– A evidência obtida através de testemunhas tem tanto maior segurança quanto menores forem as restrições à liberdade e independência da testemunha (ex: interesses próprios afetados; possível intimidação) e quanto maior for seu conhecimento sobre o assunto em pauta.

– A concordância das evidências provenientes de diversas fontes aumenta a segurança das mesmas.

– Os documentos originais são evidência mais adequada que as cópias.

– A evidência obtida através de testemunhas tem tanto maior segurança quanto menores forem as restrições à liberdade e independência da testemunha (ex.: interesses próprios afetados; possível intimidação) e quanto maior for seu conhecimento sobre o assunto em pauta.

Os diferentes tipos de evidência que podem ser produzidos pelos procedimentos de auditoria (já relacionados na seção 2.2 acima) são habitualmente distribuídos ou classificados em grandes grupos ou classes em função de sua natureza¹⁷⁴:

– Evidência documental – registros escritos tais como cartas, contratos, registros, faturas, fichas, relatórios, etc. (compõe-se de documentos produzidos pelo auditado, documentos produzidos por terceiros em poder do auditado e documentos produzidos e mantidos por terceiros).

– Evidência física – registros *produzidos pelo auditor* de sua inspeção direta ou observação de pessoas, coisas ou atos (pode incluir diagramas, gráficos, fotografias, etc.).

– Evidência testemunhal ou verbal – registros da informação obtida pelo contato pessoal do auditor com terceiros e responsáveis auditados;

– Evidência informática – é aquela mantida em suportes eletrônicos ou telemáticos (incluindo os elementos lógicos, programas

e aplicações utilizados, e os relativos a texto, gráficos, sons, imagens ou qualquer outra informação contida em meios informáticos).

– Evidência analítica – são os resultados de cálculos, estimativas, comparações, *data mining*, estudos de índices e tendências, variações intertemporais e *cross section* e outras análises que o próprio auditor desenvolva.

– Evidência de controle interno – o controle interno (bem desenhado e funcionando efetivamente) constitui-se por si mesmo em evidência válida, já que em cada fato ou transação examinado pode-se constatar a presença (maior ou menor) do controle interno da organização auditada, e este grau maior ou menor de eficácia do controle interno irá impactar a maior ou menor segurança que se confere ao fato em exame.

Quando da descrição do processo de auditoria, tratamos da coleta e análise de dados. São então dados e evidência a mesma coisa? Não exatamente: dado é qualquer coisa (documento, declaração, verificação) recolhida ao longo da auditoria segundo os procedimentos aplicados. Sobre a massa total de dados já submetida aos procedimentos de validação e análise/tratamento descritos na seção 2.2, o auditor recolhe aqueles que considera relevantes, suficientes e adequados, aplicando os raciocínios aqui expostos, utilizando-os para a operação lógica de comparação com os critérios para formação da opinião. Nesse sentido, a seleção da evidência é uma etapa logicamente posterior à coleta, organização e análise dos dados.

É preciso encerrar este ponto reconhecendo que a teoria da evidência toca no ponto mais sensível de toda a prática da auditoria: o que é “evidência adequada e suficiente”? Que grau de segurança pode realmente oferecer o investimento em auditoria? O ceticismo de Michael Power (1999, p. 28, grifo nosso) é em grande medida justificado:

“At this point *the deep epistemological obscurity of auditing becomes evident*, despite the mass of technical procedures available to the auditor. What is the nature of the assurance given by

audits? Can it be observed? Can it be measured other than in broad qualitative terms or in terms of a consensus among auditors themselves? It may not be possible to know what audits really produce but can one at best ascertain whether auditors come to similar conclusions in similar circumstances?”

De fato, toda a discussão sobre a evidência é uma forma de minorar a ferida da “obscuridade epistemológica” na qual o olhar crítico de Power e outros observadores tem o dever de pôr o dedo. Afinal, mesmo os entusiastas do conhecimento auditorial reconhecem essa tensão permanente entre certeza e possibilidade de erro em que se equilibra o auditor: “Ao dar seu parecer, ele necessariamente corre um risco calculado. [...] Ele oferece então esse parecer como uma opinião pessoal de especialista bem informado e independente, mas que não passa de uma opinião”.¹⁷⁵ E todos os critérios e parâmetros desenvolvidos ao redor da evidência têm por finalidade reforçar a vinculação entre um determinado esforço de auditoria e a segurança que pode proporcionar ao destinatário da opinião auditorial¹⁷⁶.

Mas por que esse esforço se o campo epistemológico é realmente obscuro, impreciso? Cada um há de ter uma posição pessoal a respeito. Subscrevemos neste ponto um posicionamento descrito por Power (1999, p. 143-145) como um possível (e não aceitável) contra-argumento ao seu ceticismo com todas as suas fragilidades, a prática da auditoria ainda é a melhor opção disponível para elevar (de forma incremental mas economicamente viável) a confiabilidade e o valor da informação em uma grande variedade de situações sociais. Se é certo que essa “modéstia pragmática” precisa prevalecer também na auto-imagem da auditoria e na imagem que ela projeta de si mesma¹⁷⁷, buscando o papel de *um recurso mais* de prestação de contas numa sociedade democrática (lado a lado com a auto-organização social e com a reflexão crítica sobre os instrumentos de controle e *governance*, por exemplo),

também pensamos que os recursos da “auditoria como tecnologia” são necessários – ao menos como ponto de partida, a ser desenvolvido e superado no possível – à implantação de qualquer programa de transparência e de equilíbrio entre poderes sociais.

5. *Manual de pintura e caligrafia: papéis de trabalho na auditoria*

*“[...] foi só por desejar que o trabalho que vous espera seja executado com o espírito de que se sente a edificar algo e não com o alheamento burocrático de quem foi mandado juntar papéis a papéis.”*¹⁷⁸

Sendo o processo de auditoria uma intervenção em uma relação de *accountability* entre terceiros, de vastos efeitos e responsabilidades graves, é razoável propor-lhe registros escritos para resguardo das partes envolvidas e especialmente do próprio auditor. Assim, a documentação e arquivo de todas as informações e trabalhos realizados, conhecidos em sentido lato como “papéis de trabalho”, é imprescindível para o cumprimento da missão do auditor.

Os papéis de trabalho compreendem a totalidade dos documentos preparados ou recebidos pelos auditores, contendo¹⁷⁹:

- a informação utilizada na auditoria;
- os procedimentos efetuados pelo auditor;
- as decisões que teve de tomar para alcançar a opinião.

Para que esse esforço de documentar e formalizar? De um ponto de vista formal, garante-se o trabalho perante terceiros e garante-se uma prova evidente do trabalho realizado¹⁸⁰. Mas também, num sentido prático, o recurso à sistematização escrita do trabalho evita ao auditor condutas subjetivas ou erráticas, ordenando os passos a seguir (desde a etapa de planejamento), dando suporte físico à coleta e organização de dados e oferecendo também a base concreta de evidências que será apreciada pelo raciocínio do auditor. Com efeito, os papéis de trabalho são o nexo concreto de união entre

o trabalho de campo e o relatório¹⁸¹ (mais ainda, são o *único* meio de conexão entre as situações que se comprovam e o relatório de auditoria, já que as realidades físicas e documentais originais permanecem em poder da organização auditada)¹⁸². É nos papéis de trabalho que se manterá, para uso do auditor e de terceiros, a evidência de auditoria. Além disso, o registro nos papéis de trabalho facilita a revisão e o controle de qualidade do trabalho de qualquer profissional por um supervisor (de sua própria organização ou de um órgão de fiscalização profissional) e, ao conservar informações detalhadas sobre o objeto da auditoria, facilita também a realização de trabalhos posteriores pelo mesmo auditor ou, em situações especiais no setor público, por outra organização com mandato legal para utilização de papéis de trabalho nesses termos¹⁸³.

Por todas essas potencialidades, os papéis de trabalho são propriedade do auditor, que deve conservar cuidadosamente sua custódia, entregando-os a terceiros apenas quando essa entrega for prevista em expressão determinação legal¹⁸⁴. Quanto à sua confidencialidade, a posição tradicional é a de preservá-la nos mesmos termos que a custódia, sendo admissível (a critério do auditor) conceder à entidade auditada o acesso ou cópias da parcela dos papéis de trabalho que verse sobre auditoria nela realizada¹⁸⁵. Nesse aspecto, avançamos uma discordância com essa postura tradicional: auditorias cujas conclusões devem ser de domínio público (ex: uma auditoria de natureza operacional numa repartição de atendimento à população ou num programa público de assistência social) poderiam, a nosso ver, ter os seus papéis de trabalho disponíveis para consulta por qualquer pessoa, ressalvados apenas aqueles em que conste informação que tenha natureza confidencial (como dados comerciais de empresas, dados individuais pessoais ou outras matérias cuja divulgação venha a prejudicar legítimos interesses de terceiros). Os papéis devem ser conservados pelo tempo necessário

para satisfazer as exigências legais e as necessidades de futuras auditorias¹⁸⁶, sendo que a norma técnica brasileira determina um período de conservação mínimo de 5 anos após a emissão do parecer¹⁸⁷.

Não existem regras universais para a forma dos papéis de trabalho, embora as organizações tendam a padronizar o mais possível aqueles de seu uso, o que aumenta a eficácia de sua preparação e revisão¹⁸⁸. Entre os papéis, estão documentos de origem externa (contratos, relatórios, extratos, atas, regulamentos, etc.), geralmente não suscetíveis de modificação pelo auditor, e aqueles preparados por ele. A organização dos papéis externos a arquivar (e especialmente a definição dos papéis de trabalho que o próprio auditor vai produzir) depende da natureza e circunstâncias de cada auditoria individual¹⁸⁹, sem prejuízo do desenvolvimento de modelos padronizados de papéis de trabalho a serem utilizados quando da aplicação de procedimentos e análises de mesma natureza por diferentes auditores em diferentes momentos. Existem diferentes propostas de modelos e de papéis de trabalho na literatura técnica, tanto nas auditorias contábeis tradicionais¹⁹⁰ quanto na auditoria operacional ou de desempenho¹⁹¹. Naturalmente, sendo os papéis de trabalho elaborados em função de cada circunstância individual, não cabe a um texto geral como este apresentar qualquer caso concreto, remetendo-se o leitor à bibliografia indicada segundo a finalidade específica de cada auditoria que empreender.

6. A modo de síntese

“Porque la vida no me es dada hecha; no dimana de estructuras dadas, por ejemplo de un sistema de instintos; la vida nos es una reacción más o menos automática a un estímulo [...], es siempre elección, decisión, invención, anticipación imaginaria o proyecto de lo que voy a ver en el futuro.”¹⁹²

Nestas páginas tentamos apresentar ao leitor, “com a desenvoltura de quem reunis-

se ignorância e intrepidez”¹⁹³, um conjunto ordenado de conceitos que, transcendendo cada modalidade ou norma particular de auditoria, represente características comuns a todos (a que, portanto, seja uma aproximação à estrutura lógica da atividade mesma de auditoria). Lembrando a orientação de Celso Furtado (1986, p. 67), “não se trata de fazer a teoria do particular e sim de captar o que neste desborda do quadro explicativo convencional”.

Essa estrutura conceitual é então uma seqüência ordenada de etapas de trabalho lógica e materialmente inter-relacionadas que se denomina o processo de auditoria, representado graficamente nas figuras 2 e 3 do Anexo.

Num sentido estrito, esse processo abrange uma auditoria individual, na qual a equipe de auditores planeja, inicialmente, a identificação das questões de auditoria a responder, em decorrência das quais deduz as estratégias metodológicas que vai empregar e os critérios de auditoria em relação aos quais vai contrastar os fatos que levantar (documentando todos esses passos em papéis de trabalho).

A estratégia metodológica enfeixa uma série de procedimentos de auditoria, que são atuações destinadas a coletar e analisar dados sobre a realidade auditada, também sistematizados e registrados em papéis de trabalho.

Os dados coletados, validados e analisados permitem ao auditor selecionar as evidências que embasarão seu parecer final, evidências essas que serão avaliadas em confronto com os critérios definidos no planejamento. Da criteriosa aplicação desse raciocínio lógico, o auditor forma a sua opinião quanto às questões de auditoria, opinião essa que virá a materializar-se num relatório adequado às necessidades informacionais dos destinatários da opinião do auditor, aos quais está enviado este que é o produto final da auditoria. Esse raciocínio também vai permitir ao auditor desenvolver os outros produtos (além da opinião) que

as suas condições institucionais ou contratuais imponham como decorrência da auditoria (a exemplo de análises de causa e efeito, recomendações, etc.), que também são concretizados no relatório.

Na organização de auditoria como um todo, são necessários ainda outros procedimentos de sistematização do uso dos recursos (ampliando o processo para um verdadeiro “processo organizacional de auditoria”). Primeiro, há que selecionar, entre o universo praticamente infinito de temas a auditar, aqueles que serão objeto da atenção dos auditores num determinado período. A esses temas aplica-se então o processo de auditoria individual. Posteriormente à conclusão das auditorias individuais, a organização deve promover também de forma ordenada o acompanhamento ou monitoramento dos resultados obtidos com sua ação em cada caso.

Notas

- ¹ Bittencourt, 2005, p. 6-9.
- ² Power, 1999, p. 6.
- ³ Power, 1999, p. 6-7, grifo nosso.
- ⁴ Valderrama, 1997, p. 139.
- ⁵ General Accounting Office, 1992, p. 3-12
- ⁶ Yin, 2005, p. 41, grifos no original. No mesmo sentido, Pereira, 2001, p. 154.
- ⁷ Discussão extensa sobre o tema da responsabilidade do auditor: Franco; Marra, 1991, p. 86-92; Valderrama, 1997, p. 41-43; Jund, 2002, p. 49-50.
- ⁸ ICAC, 1991 apud Valderrama, 1997, p. 373.
- ⁹ Valderrama, 1997, p. 139.
- ¹⁰ Saramago, 2000, p. 76.
- ¹¹ Lange, 1986, p. 97.
- ¹² Bittencourt, 2005, p. 9-13.
- ¹³ Mas; Ramió, 1997, p. 53.
- ¹⁴ Mas; Ramió, 1997, p. 53.
- ¹⁵ Bittencourt, 2005, p. 9.
- ¹⁶ *Assurance services*, em inglês; *Encargos de confiabilidad*, em espanhol.
- ¹⁷ “Issues have been specified which are, *prima facie*, valuable, coherent and *intra vires*. And that they are sufficiently precise do permit analysis of their implication.” National Audit Office, 1993, p. 2.
- ¹⁸ National Audit Office, 1993, p. 2; Noruega, 2003.
- ¹⁹ Noruega, 2003; Brasil, 2000, p. 23-25, 91-99.
- ²⁰ National Audit Office, 1993, p. 2; Brasil, 2000, p. 46-52; Noruega, 2003.

²¹ Noruega, 2003.

²² Suécia, 1999, p. 67; Noruega, 2003.

²³ Brasil, 2000, p. 52.

²⁴ Noruega, 2003.

²⁵ Suécia, 1999, p. 63.

²⁶ Brasil. Conselho Federal de Contabilidade. NBC-T-11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, Resolução CFC 700/91, item 11.1.1.1. apud Franco; Marra, 1995, p. 53, grifo nosso. Atentar, portanto, para a aplicabilidade integral à tradicional auditoria contábil da estrutura conceitual aqui apresentada.

²⁷ O tema dos critérios de auditoria foi detalhadamente examinado em Bittencourt, 2000, ao qual remetemos os interessados em aprofundar esta análise. A presente seção contém em sua maior parte uma síntese e atualização do mencionado artigo.

²⁸ *Criteria are standards against which the adequacy of performance can be assessed* (GENERAL ACCOUNTING OFFICE, 1992, p. 6-4).

²⁹ *Evaluative criteria are the benchmarks against which findings are measured to form a view on the performance achieved* (NATIONAL AUDIT OFFICE, 1993, p. 29).

³⁰ *4.41 Audit criteria are reasonable and attainable standards of performance and control against which compliance, the adequacy of systems and practices, and the economy, efficiency and cost effectiveness of operations can be evaluated and assessed.*

4.42 Suitable criteria are criteria that are appropriate to the particular characteristics of the audited organization. They focus, wherever possible, on the results expected to be achieved by the operation, system, control, etc. The assessment of whether or not criteria are met results in audit observations (OAG, 2000, p. 33).

³¹ General Accounting Office, 1992, p. 6-9.

³² National Audit Office, 1993, p. 30.

³³ National Audit Office, 1993, p. 29.

³⁴ OAG, 2000, p. 33.

³⁵ Brasil, 1998, p. 22; National Audit Office, 1993, p. 29.

³⁶ Brasil, 2000, p. 28.

³⁷ General Accounting Office, 1991, p. 42.

³⁸ General Accounting Office, 1991, p. 49.

³⁹ Holanda, 2001, p. 8-9.

⁴⁰ Ou “estratégias metodológicas” (BRASIL, 2000, p. 55).

⁴¹ National Audit Office, 1993, p. 8.

⁴² National Audit Office, 1993a, p. 26.

⁴³ National Audit Office, 1993, p. 12.

⁴⁴ Como também nos universos da pesquisa acadêmica e da consultoria empresarial.

⁴⁵ Brasil, 2000, p. 62-64, onde se traduz *survey* por “pesquisa”, o que nos parece uma literalidade inadequada ao contexto em que a palavra é usada.

⁴⁶ National Audit Office, 1993, p. 9; Silva, 2001, p. 13-21.

⁴⁷ Brasil, 2000, p. 65-67.

- ⁴⁸ Silva, 2001, p. 13.
- ⁴⁹ Brasil, 2000, p. 68-71.
- ⁵⁰ Silva, 2001, p. 14.
- ⁵¹ Brasil, 2000, p. 71-73.
- ⁵² Silva, 2001, p. 14-15.
- ⁵³ National Audit Office, 1993, p. 10; Sanchez, 1996, p. 103; Hernandez; Lopez, 1996, p. 114.
- ⁵⁴ Na área governamental, em particular, a “compliance with applicable requirements of laws and regulations” é levada ao patamar de objeto central de praticamente qualquer auditoria, de qualquer modalidade (GENERAL ACCOUNTING OFFICE, 1992, p. 4-2, 6-9).
- ⁵⁵ O National Audit Office inglês apresenta ainda como metodologia o *secondary data analysis*, uso de estudos preexistentes para a realização de análises posteriores de natureza distinta (NATIONAL AUDIT OFFICE, 1993, p. 9-10). Não incluímos este tipo de trabalho como uma metodologia de per si, uma vez que o foco de todas as diferenças entre metodologias é bastante mais amplo que a simples origem dos dados (ou seja, com dados secundários pode-se fazer *surveys*, estudos de caso, revisão de sistemas, etc.).
- ⁵⁶ National Audit Office, 1993, p. 8-9; Brasil, 2000, p. 58-62; Yin, 2005, p. 32-33.
- ⁵⁷ Suécia, 1999, p. 63-65.
- ⁵⁸ Bittencourt, 2005, p. 6-9; Power, 1999, p. 3.
- ⁵⁹ Noruega, 2003.
- ⁶⁰ No âmbito do TCU brasileiro, este roteiro tem sido substituído na prática por duas ferramentas complementares, a “Matriz de Planejamento” e a “Matriz de Procedimentos”, que se bem utilizadas contém todas as informações e funcionalidades descritas para um programa de auditoria (BRASIL, 2000, p. 105, para as auditorias operacionais; BRASIL, 2003, p. 21-23, para as auditorias de conformidade).
- ⁶¹ General Accounting Office, 1992, p. 6.
- ⁶² Holmes apud Lopes Sá, 1966, p. 125; no mesmo sentido, Fanco; Marra, 1995, p. 238-239; Perez Júnior, 1998, p. 57-58; Almeida, 1996, p. 68. Curiosamente, o próprio General Accounting Office trata desta maneira os programas de auditoria quando estabelece normas de auditoria financeira (“[...] *working papers should: a. contain a written audit program cross-referenced to the working papers*”, GENERAL ACCOUNTING OFFICE, 1992, p. 4-6).
- ⁶³ Suécia, 1997, p. 74.
- ⁶⁴ “Projeto de auditoria” (BRASIL, 2000, p. 43); “Plano de Trabalho” (SUÉCIA, 1997, p. 78; Noruega, 2003); “Plano de auditoria” (Araújo, 2001, p. 74 et seq.).
- ⁶⁵ Casos do “Projeto de auditoria” (BRASIL, 2000, p. 43) e do “Plano de auditoria” (Araújo, 2001, p. 74 et seq.).
- ⁶⁶ Gala, 2001, p. 132; 2000, p. 76.
- ⁶⁷ Mautz, 1976, p. 74.
- ⁶⁸ Araújo 2001, p. 77.
- ⁶⁹ Suécia, 1997, p. 79-92; Noruega, 2003; Valderrama, 1997, p. 237-255; Mas; Ramió, 1997, p. 344-348 (chamando a etapa de *captación de la información*).
- ⁷⁰ Suécia, 1997, p. 93-102; Noruega, 2003; Mas; Ramió, 1997, p. 344-348 (chamando a etapa de *tratamiento de la información*).
- ⁷¹ Há extensa literatura técnica sobre amostragem em auditoria, tanto em capítulos sobre o tema em manuais específicos de auditoria (Jund, 2002, p. 267-275; Valderrama, 1997, p. 309-340; Ferreira, 2004, p. 156-159; Noruega, 2003) quanto em trabalhos específicos sobre a aplicação da estatística em auditoria (CIPFA, s.d.; BRASIL, 2002; Vallés; Martinez, 1998; GENERAL ACCOUNTING OFFICE, 1992A).
- ⁷² Jund, 2002, p. 272.
- ⁷³ Suécia, 1997, p. 82; Araújo, 2001, p. 79-88; Noruega, 2003; Valderrama, 1997, p. 252-253; Perez Júnior, 1998, p. 51; Franco; Marra, 1991, p. 238; Mas; Ramió, 1992, p. 114-115; Brasil, 2000, p. 74; BRASIL, 1998; Mautz, 1976, p. 110; Jund, 2002, p. 264.
- ⁷⁴ Suécia, 1997, p. 83; Noruega, 2003; Valderrama, 1997, p. 250-252; Ferreira, 2004, p. 135; Franco; Marra, 1991, p. 238; Brasil, 2000, p. 74; Mautz, 1976, p. 110; Jund, 2002, p. 264.
- ⁷⁵ Suécia, 1997, p. 83; Valderrama, 1997, p. 247; Ferreira, 2004, p. 135; Perez Júnior, 1998, p. 50; Mautz, 1976, p. 86-87, 99-101; Jund, 2002, p. 264; Franco; Marra, 1991, p. 233; Almeida, 1996, p. 45 (estes dois últimos autores mencionando especificamente a contagem física de numerário, estoques, etc.).
- ⁷⁶ Suécia, 1997, p. 85; Noruega, 2003; Jund, 2002, p. 263; Almeida, 1996, p. 46; Valderrama, 1997, p. 242-244; Perez Júnior, 1998, p. 51; Franco; Marra, 1991, p. 235; Mas; Ramió, 1992, p. 116-114; Mautz, 1976, p. 87-89, 103-105.
- ⁷⁷ Suécia, 1997, p. 84 e 88; Noruega, 2003 (lembrando a disponibilidade de técnicas mais sofisticadas desenvolvidas na análise de sistemas); Valderrama, 1997, p. 201-218 (sob a denominação de “auditoria analítica”); Brasil, 2000c (com pequenas variações, técnica denominada “Mapa de processo”).
- ⁷⁸ Valderrama, 1997, p. 240-241; Perez Júnior, 1998, p. 49; Jund, 2002, p. 264.
- ⁷⁹ Valderrama, 1997, p. 241-242; Perez Júnior, 1998, p. 49-50; Jund, 2002, p. 264; Ferreira, 2004, p. 135; Franco; Marra, 1991, p. 236; Mautz, 1976, p. 92, 106, 108.
- ⁸⁰ Valderrama, 1997, p. 244-245; Perez Júnior, 1998, p. 50-51; Jund, 2002, p. 263; Ferreira, 2004, p. 135-136; Almeida, 1996, p. 46; Franco; Marra, 1991, p. 237; Mautz, 1976, p. 90-91 e 109-110.
- ⁸¹ Mas; Ramió, 1997, p. 350 oferece uma tabela de indicações de técnicas apropriadas para coletar

dados relativos a cada variável organizacional que se estude.

⁸² Suécia, 1997, p. 82; Araújo, 2001, p. 89-96; Noruega, 2003; Mas; Ramió, 1992, p. 111-113; Brasil, 2000, p. 74; General Accounting Office, 1986.

⁸³ Mas; Ramió, 1997, p. 121-129.

⁸⁴ Mas; Ramió, 1992, p. 137-142.

⁸⁵ Mas; Ramió, 1997, p. 71-72.

⁸⁶ Mas; Ramió, 1992, p. 198-201.

⁸⁷ Brasil, 2003a, p. 8-13.

⁸⁸ Brasil, 2003a, p. 14-19.

⁸⁹ Brasil, 2001.

⁹⁰ Mas; Ramió, 1997, p. 156-166.

⁹¹ Mas; Ramió, 1992, p. 131-136.

⁹² Mas; Ramió, 1992, p. 189-195; 1997, p. 106-114.

⁹³ Mas; Ramió, 1997, p. 187-189.

⁹⁴ Brasil, 2001a.

⁹⁵ Mas; Ramió, 1992, p. 182-184; 1997, p. 189-191, 248-251.

⁹⁶ Mas; Ramió, 1997, p. 296-300; 1992, p. 156-164.

⁹⁷ Mas; Ramió, 1992, p. 165-167.

⁹⁸ Brasil, 2000b, p. 17-23.

⁹⁹ Mas; Ramió, 1992, p. 171-177; 1997, p. 215-218.

¹⁰⁰ Mas; Ramió, 1992, p. 178-181.

¹⁰¹ Mas; Ramió, 1992, p. 185-188; 1997, p. 261-267.

¹⁰² Brasil, 2000, p. 75-76.

¹⁰³ Ainda que tenhamos utilizado a tradução literal comum dos termos originais, *reliability* e *validity*.

¹⁰⁴ Suécia, 1997, p. 86-89; Noruega, 2003.

¹⁰⁵ Suécia, 1997, p. 86-89; Noruega, 2003.

¹⁰⁶ Suécia, 1997, p. 93; Noruega, 2003; Brasil, 2000, p. 78.

¹⁰⁷ Para uma descrição dos métodos quantitativos aplicados à análise dos dados em auditoria, além das fontes já citadas ao tratarmos de amostragem, Cf. General Accounting Office, 1992b; Suécia, 1997, p. 94-98; Noruega, 2003; para uma abordagem simples, de caráter geral, dos métodos de análise estatística, Cf. Magalhães; Lima, 2002, p. 1-23, 93-115 (estatística descritiva), p. 125-341 (inferência estatística); Corrar; Theóphilo, 2004, p. 75-241 (inferência estatística).

¹⁰⁸ Que inclusive possam ser desenvolvidas adiante para futuros testes quantitativos.

¹⁰⁹ Suécia, 1997, p. 98-102; Noruega, 2003.

¹¹⁰ Pereira, 2001, p. 22-41 (onde se desenvolve de forma magistral a refutação da pretensa oposição “quantitativo vs. qualitativo”).

¹¹¹ Haguette, 1999, p. 63.

¹¹² Mas; Ramió, 1997, p. 351 oferece uma tabela de indicações de técnicas apropriadas para tratar e interpretar dados relativos a cada variável organizacional que se estude.

¹¹³ Valderrama, 1997, p. 248-249; Perez Júnior, 1998, p. 52; Ferreira, 2004, p. 137; Jund, 2002, p. 239-240; National Audit Office, s.d.; Noruega, 2003 (chamando a técnica de *financial statement analysis*).

¹¹⁴ Brasil, 2000a, p. 78-79; General Accounting Office, 1989.

¹¹⁵ Noruega, 2003; Morgan, 1996.

¹¹⁶ Valderrama, 1997, p. 249-250; Jund, 2002, p. 264; Brasil, 2000, p. 79-80 (sob o nome de triangulação); Franco; Marra, 1991, p. 237; Mautz, 1976, p. 92-93.

¹¹⁷ Brasil, 2000a.

¹¹⁸ Brasil, 2000b, p. 9-16, 24-31; Intervención General de la Administración del Estado, 1997, p. 93-182.

¹¹⁹ *Fase de cierre y conclusiones*, Valderrama, 1997, p. 150-151.

¹²⁰ Valderrama, 1997, p. 146-149, 157-159.

¹²¹ Brasil, 2000, p. 21-30.

¹²² Noruega, 2003.

¹²³ Brasil, 2000, p. 56-57, 86-87.

¹²⁴ Mas; Ramió, 1997, p. 366.

¹²⁵ Bittencourt, 2005, p. 13.

¹²⁶ Block, 2001, p. 3-4.

¹²⁷ Ao contrário de outros usos dessa informação final, tais como a abertura de processos de sanção disciplinar ou pecuniária decorrentes de constatações de auditoria, o que pode perfeitamente ser realizado por terceiros à vista do informe final do auditor (como é usual nas auditorias de natureza tributária).

¹²⁸ Saramago, 1999, p. 193.

¹²⁹ Suécia, 1997, p. 103; Araújo, 2001, p. 107; Mas; Ramió, 1997, p. 364-365.

¹³⁰ Valderrama, 1997, p. 285-307, 399-409; Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 317-342.

¹³¹ Newton, 2001, p. 288-323.

¹³² Para o caso brasileiro, Perez Júnior, 1998, p. 96-134; Ferreira, 2004, p. 183-214; Jund, 2002, p. 176-182.

¹³³ O mencionado caso dos pareceres da auditoria independente é uma notável exceção a esta regra, tendo a maior parte do seu conteúdo rigidamente fixada (inclusive com as palavras a utilizar obrigatoriamente), o que nos parece ser causado pela necessidade de uniformização de um produto que tem inúmeros produtores (auditores independentes comerciais) e inúmeros usuários (empresas auditadas, investidores) e que, de não apresentar uma forte homogeneidade no seu conteúdo informativo, causaria uma enorme distorção de informação entre os agentes do mercado de capitais.

¹³⁴ Noruega, 2003.

¹³⁵ Suécia, 1997, p. 111.

¹³⁶ Noruega, 2003.

¹³⁷ Noruega, 2003.

¹³⁸ Brasil, 2000, p. 87; Suécia, 1997, p. 112; Mas; Ramió, 1997, p. 369.

¹³⁹ Ferreira, 2004, p. 285-286 (descrevendo o procedimento no Poder Executivo Federal brasileiro); General Accounting Office, 2001, p. 580.26, para as auditorias financeiras e de regularidade no setor público norte-americano; Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 256, 264-265, para o setor público espanhol.

¹⁴⁰ Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 263; General Accounting Office, 1992, p. 5-6.

¹⁴¹ Noruega, 2003; Suécia, 1997, p. 103-112; Brasil, 2004, p. 83-89; Araújo, 2001, p. 109-110; Ferreira, 2004, p. 266; Mas; Ramió, 1997, p. 369-379; Brasil, 2003, p. 8-12.

¹⁴² ABNT, NR-85, apud Brasil, 2000, p. 84.

¹⁴³ National Audit Office, 1993a, p. 2; Suécia, 1997, p. 61.

¹⁴⁴ Mas; Ramió, 1997, p. 381.

¹⁴⁵ National Audit Office, 1993a, p. 21-22.

¹⁴⁶ Que podem ser chamados de “*selecting the audit problem*” (SUÉCIA, 1997, p. 61), “*study selection*” (National Audit Office, 1993a, p. 1; “*planificación a largo y a medio plazo*”, Mas; Ramió, 1997, p. 381). É preciso deixar registrado que a metodologia de seleção de auditorias aqui apresentada é fortemente influenciada pela prática observada pelo autor no Tribunal de Contas da União. No entanto, por não dispor de material publicado sobre a metodologia dessa instituição, as referências são mais esparsas, resultando de observações diretas e treinamentos na matéria específica. Fique no entanto constância de que, salvo quando especificamente mencionada outra fonte, toda esta seção é baseada nos métodos e procedimentos aplicados pelo TCU.

¹⁴⁷ National Audit Office, 1993a, p. 23; Mas; Ramió, 1997, p. 382-383.

¹⁴⁸ Suécia, 1997, p. 61. O desenvolvimento mais amplo deste modelo é trazido porém da prática do TCU, conforme descrito acima.

¹⁴⁹ O modelo clássico do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) é descrito conceitualmente em Pérez, 1996, p. 98-108.

¹⁵⁰ Apesar de preliminar, pode exigir um respeitável volume de trabalho, no caso de objetos de grande porte como grandes programas de governo ou em áreas novas sobre as quais se tem pouco conhecimento acumulado.

¹⁵¹ O critério de “*possibility of carrying out an audit*”, Suécia, 1997, p. 61.

¹⁵² O critério de “*potential for change*”, Suécia, 1997, p. 61.

¹⁵³ Para os trabalhos privados de auditoria dirigidos por relações contratuais, o raciocínio aqui apresentado pode ser a base de uma estratégia proativa de oferta, para tentar identificar as deman-

das potenciais dos clientes e estruturar os produtos da empresa em antecipação a estas demandas.

¹⁵⁴ Mas; Ramió, 1992, p. 26, 205-208; 1997, p. 42-44; de forma menos diretiva mas igualmente mencionando um “plano de ação”, BRASIL, 2002a, p. 11.

¹⁵⁵ Mas; Ramió, 1997, p. 42.

¹⁵⁶ Block, 2001, p. 36.

¹⁵⁷ Brasil, 2002a, p. 11.

¹⁵⁸ Mas; Ramió, 1992, p. 27, 209-210; 1997, p. 44-46; Brasil, 2002a, p. 8-22; Ferreira, 2004, p. 286; Suécia, 1997, p. 113-114.

¹⁵⁹ Brasil, 2002a, p. 8.

¹⁶⁰ Mas; Ramió, 1992, p. 209; Brasil, 2002a, p. 11.

¹⁶¹ Brasil, 2002a, p. 12, sugerindo o encaminhamento de relatórios em seis, doze e 2 meses do recebimento das recomendações pelo auditado.

¹⁶² Suécia, 1997, p. 113.

¹⁶³ Ferreira, 2004, p. 286; Brasil, 2002a, p. 15-17, sugerindo esta nova verificação simplificada 24 meses após a emissão de relatório de auditoria; Suécia, 1997, p. 113-114, relatando uma auditoria única para acompanhamento das recomendações formuladas nos três anos anteriores.

¹⁶⁴ Saramago, 2003 p. 39.

¹⁶⁵ Pérez, 1996, p. 88.

¹⁶⁶ Mautz, apud Pérez, 1996, p. 88.

¹⁶⁷ Valderrama, 1997, p. 19.

¹⁶⁸ Pérez, 1996, p. 91, grifo nosso.

¹⁶⁹ O American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) chama este grau de segurança de “*certeza moral*”. Pérez, 1996, p. 91; Valderrama, 1997, p. 220.

¹⁷⁰ Intervención General de la administración del Estado, 2001, p. 243.

¹⁷¹ Pérez, 1996, p. 106-108; Valderrama, 1997, p. 233-235; em profundidade, García, 1996, p. 77-100. Existem outros modelos de risco mais sofisticados, de origem acadêmica, que também foram propostos, mas sem tanta receptividade na comunidade de praticantes quanto o SAS46 (García, 1996, p. 100-115).

¹⁷² Pérez, 1996, p. 102.

¹⁷³ Pérez, 1996, p. 92; Valderrama, 1997, p. 220, 231; Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 245-246. Sob este título de “adequação”, incluímos também o que nessas fontes se denomina “*confiabilidad*” (Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 245-246) e “*competencia*” (Valderrama, 1997, p. 220”).

¹⁷⁴ Valderrama, 1997, p. 226-229; Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 242-243.

¹⁷⁵ Mautz, 1976, p. 86.

¹⁷⁶ Ou de conhecer o formato da “*cost-assurance function for auditing*” de que se serve Power (1999).

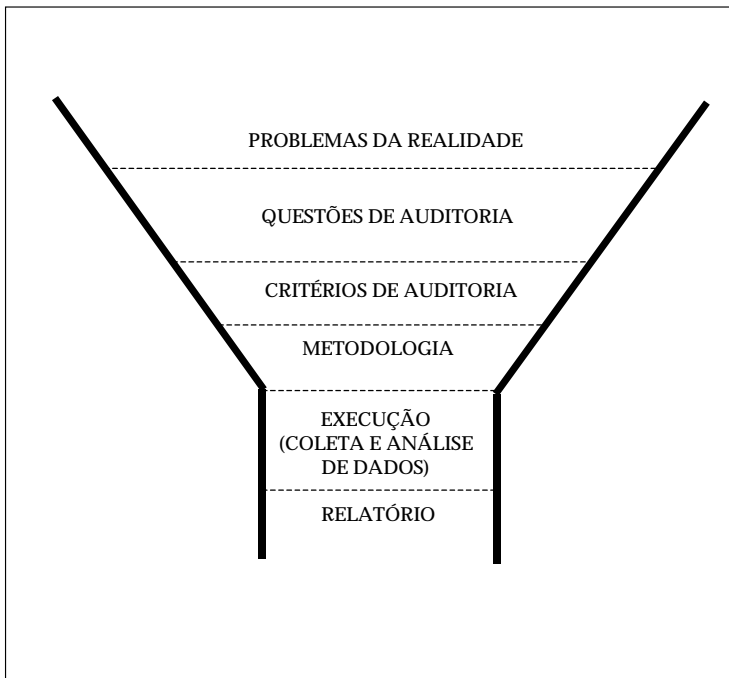
¹⁷⁷ Concordamos com Power (1999): “*the selling of audit has not taken place so modestly*”.

- ¹⁷⁸ Saramago, 1997, p. 210.
- ¹⁷⁹ Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 247.
- ¹⁸⁰ Valderrama, 1997, p. 257; Jund, 2002, p. 243.
- ¹⁸¹ Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 247.
- ¹⁸² Pérez, 1996, p. 111.
- ¹⁸³ Jund, 2002, p. 243, Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 251 (com a normatização da utilização de papéis de trabalho de auditorias interna e independente por parte do órgão estatal de controle e fiscalização na Espanha).
- ¹⁸⁴ Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 251; Ferreira, 2004, p. 53; Valderrama, 1997, p. 258.
- ¹⁸⁵ Ferreira, 2004, p. 53; Valderrama, 1997, p. 257-258.
- ¹⁸⁶ Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 251.
- ¹⁸⁷ Resolução CFC 828/98, apud Ferreira, 2004, p. 53; Jund, 2002, p. 347. Convém lembrar que esse prazo pode ser bastante mais elástico, como no que se refere à documentação trabalhista e previdenciária, que praticamente não tem prazo para descarte.
- ¹⁸⁸ Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 251; Jund, 2002, p. 346.
- ¹⁸⁹ Intervención General de la Administración del Estado, 2001, p. 248; Ferreira, 2004, p. 52; Jund, 2002, p. 344.
- ¹⁹⁰ Jund, 2002, p. 348-351; Valderrama, 1997, p. 259-265, 271-284; ademais, praticamente todo livro de auditoria contábil traz seus próprios modelos de papéis de trabalho, descendo a detalhes tais como os sistemas de referência cruzada entre papéis, o significado das marcas ou 'tics' empregados no preenchimento, etc.
- ¹⁹¹ Araújo, 2001, p. 98-105.
- ¹⁹² Mariás, 1991, p. 129.
- ¹⁹³ Furtado, 1986, p. 67.
- _____. Contratação de fundações com dispensa de licitação na área federal. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 37, n. 147, jul./set. 2000.
- BRASIL. Exposição de motivos do projeto de lei do executivo convertido na lei 8958/94. *Diário do Congresso Nacional*, Brasília, 6 abr. 1994a. Seção 1, p. 4803.
- _____. Lei 8958/94. *Diário do Congresso Nacional*, Brasília, 6 abr. 1994b. Seção 1, p. 4802.
- BURKI, Shahid Javed; PERRY, Guillermo E. *Beyond the Washington consensus: institutions matter*. Washington: The World Bank, 1998.
- CHRISPINIANO, José. Faepa controla HC de Ribeirão Preto e verbas do SUS. *Revista ADUSP*, São Paulo, v. 24, dez. 2001.
- CITADINI, Antônio Roque. *Comentários e jurisprudência sobre a lei de licitações públicas*. São Paulo: M. Limonad, 1999.
- CONCEIÇÃO, Octavio Augusto Camargo. O conceito de instituição nas modernas abordagens institucionalistas. *Revista de Economia Contemporânea*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, jul./dez. 2002.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2003.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. São Paulo: Saraiva, 1977.
- DE CAPITANI, Alberto; NORTH, Douglass C. *Institutional development in third world countries: the role of the World Bank*. Washington: The World Bank, 1994.
- DI PIETRO, Maria Silvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2003.
- DINIZ, Gustavo Saad. Regras de direito fundacional do código civil de 2002. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 42, n. 165, jan./mar. 2005.
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Contratação direta sem licitação*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.
- FURTADO, Celso. *A fantasia organizada*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1985.
- HODGSON, Geoffrey M. The hidden persuaders: institutions and individuals in economic theory. *Cambridge Journal of Economics*, Oxford, v. 27, n. 2, p. 159-175, mar. 2003.
- HUNTINGTON, Samuel. *Political order in changing societies*. London: Yale university Press, 1968 .
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. Rio de Janeiro: Aide, 1995.

- _____. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. São Paulo: Dialética, 2004.
- LIMA, Iran. Fundações de apoio a USP: pelo diálogo e pelo consenso. *Revista ADUSP*, São Paulo, v. 24, dez. 2001.
- LOBO FILHO, Roberto. Pelo controle, não pela extinção. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 22 maio 1994.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e interpretação jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Eficácia nas licitações e contratos*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- NÓBREGA, Ailton Rocha. Contratação direta com arribo no art. 24, XIII, da lei no 8.666/93: entidade incumbida de pesquisa, ensino ou desenvolvimento institucional. *Informativo de Licitações e Contratos*, São Paulo, v. 10, n. 118, dez. 2003.
- NORTH, Douglass C. Economic performance through time. *The American Economic Review*, Nashville, v. 84, n. 3, p. 359-368, jun. 1994.
- PAES, José Eduardo Souza. *Fundações, associações e entidades de interesse social*. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.
- POMAR, Pedro Estevam da Rocha. Gota d'água no oceano. *Revista ADUSP*, São Paulo, v. 24, dez. 2001.
- REVISTA ADUSP. São Paulo: Associação dos Docentes da USP, v. 23, set. 2001. Disponível em: <<http://www.adusp.org.br>>. Acesso em: [200-?].
- REVISTA ADUSP. São Paulo: Associação dos Docentes da USP, v. 24, dez. 2001. Disponível em: <<http://www.adusp.org.br>>. Acesso em: [200-?].
- REVISTA ADUSP. São Paulo: Associação dos Docentes da USP, v. 31, nov. 2003. Disponível em: <<http://www.adusp.org.br>>. Acesso em: [200-?].
- SADER, Emir. Público ou mercantil. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 22 maio 2004.
- SAMUELS, Warren J. The present state of institutional economics. *Cambridge Journal of Economics*, Cambridge, v. 19, 1995.
- SARAMAGO, José. *A caverna*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- SAVIANI, Dermeval. *Escola e democracia*. São Paulo: Cortez, 1991.
- SCHWARTZMANN, Jacques. A controvérsia sobre as fundações. *Boletim Informativo*, Belo Horizonte, a. 28, n. 1331, 13 dez. 2001. Disponível em: <<http://www.fundep.ufmg.br>>. Acesso em: 4 jan. 2002.
- SEMINÁRIO A SITUAÇÃO ATUAL DA MICRO-ECONOMIA: uma perspectiva metodológica, 2000, Curitiba. *Anais...* Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2000.
- SOUZA, José Maria. Fundações: e organizações assemelhadas. *Revista ADUSP*, São Paulo, v. 24, dez. 2001.
- SZNEWAR, Laerte; ZILBOVICIUS, Mauro. USP e fundações: há saída para o impasse?. *Revista ADUSP*, São Paulo, v. 24, dez. 2001.
- TEIXEIRA, Almir. Medicina e HC revelem-se “berçários” de fundações e centros. *Revista ADUSP*, São Paulo, v. 24, dez. 2001.
- TREIN, Raquel Maria; SAMPAIO, Ricardo Alexandre. A compreensão proposta para a expressão “desenvolvimento institucional” contida no art. 24, inc. XIII da lei no 8.666/93. *Informativo de Licitações e Contratos*, São Paulo, v. 10, n. 118, dez. 2003.

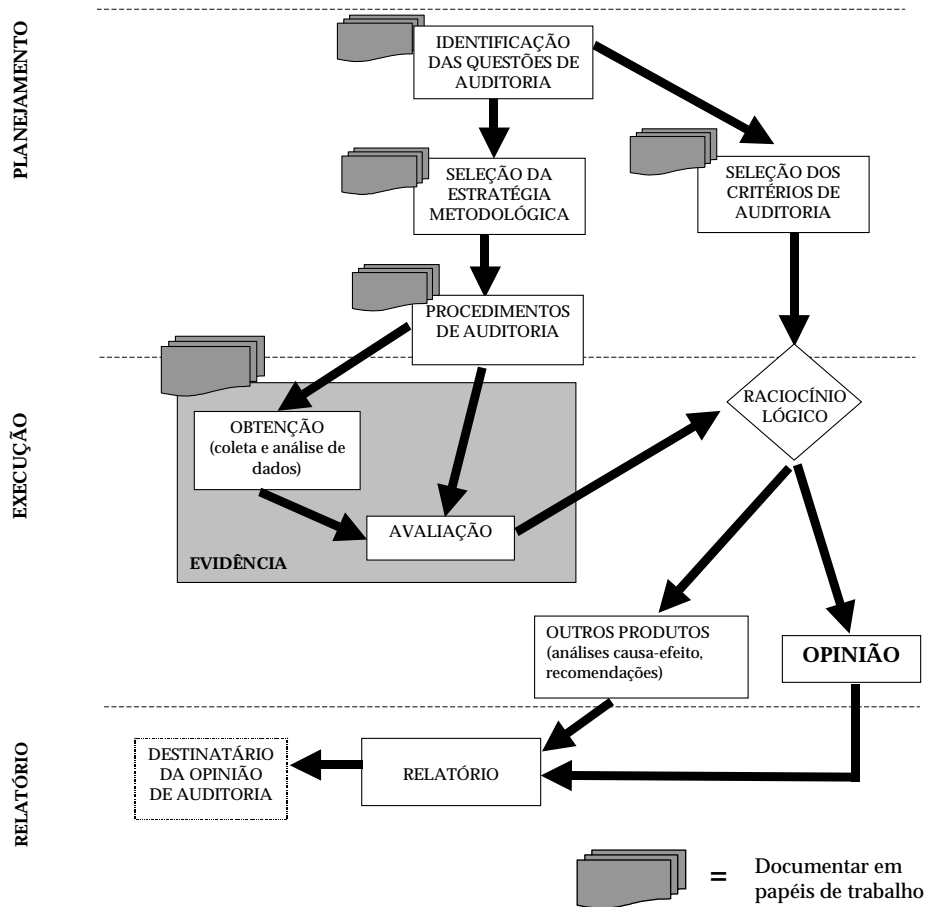
ANEXO–DIAGRAMA E FIGURAS

FIGURA 1
O “FUNIL DE AUDITORIA”



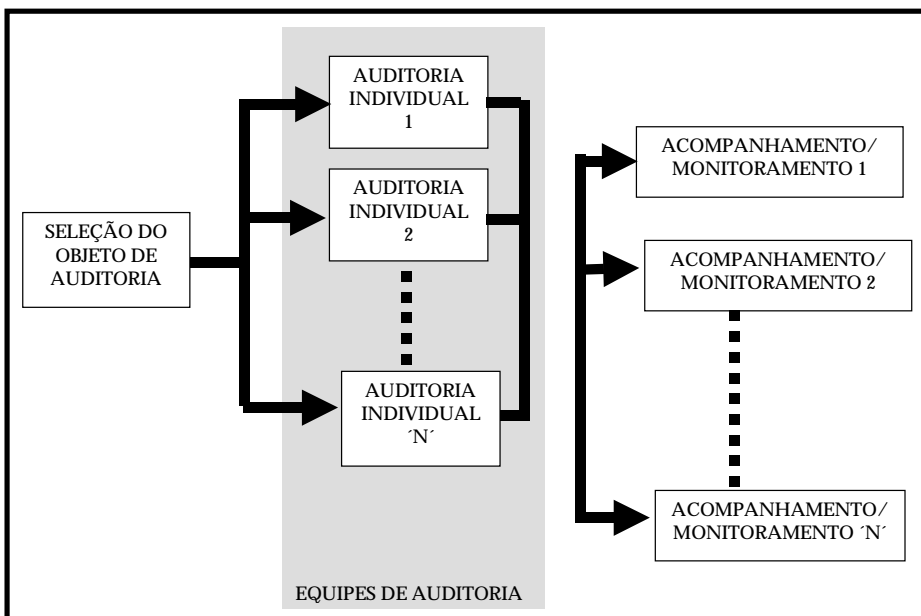
Fonte: Elaboração própria, baseado em RVV, p. 66.

FIGURA 2
O PROCESSO DA AUDITORIA INDIVIDUAL



Fonte: elaboração própria, a partir de Pérez, 1996, p. 87 e 148-149.

FIGURA 3
O “PROCESSO ORGANIZACIONAL DA AUDITORIA”



ORGANIZAÇÃO DE AUDITORIA