

# A conquista do tempo presente: auditoria operacional e legitimidade das instituições de controle<sup>1</sup>

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt

## 1. INTRODUÇÃO

Quanto mais minha observação vai além de uma mera descrição ou opinião sobre o objeto e chego a um estágio em que começo a conhecer a razão de ser que explica o objeto, tanto mais eu sou rigoroso. (Paulo Freire)<sup>2</sup>

A auditoria operacional tem-se tornado uma tendência crescente, senão a tendência central, das atividades de controle governamental a nível internacional.<sup>3</sup> Esta é uma constatação relativamente corrente no meio profissional das instituições de controle público.

A mera constatação desse fato, porém, é insuficiente para orientar o posicionamento estratégico dessas organizações. Não é suficiente assistir à emergência de novas frentes de trabalho, ou acompanhá-las inercialmente. Para uma organização de auditores, deve estar sempre presente a advertência clássica de Mautz & Sharaf de que:

a função que o auditor atribui a si próprio pode ser aceita ou rejeitada pela sociedade, assim, ou o grupo encontra um papel aceite pela sociedade ou desaparece. A sociedade, em constante mudança, pode não aceitar papéis formalmente aceitáveis, pelo que os grupos profissionais devem estar em constante alerta e receptivos à modificação e à revisão de seu papel.<sup>4</sup>

Desta forma, devem as instituições de controle examinar essa tendência sob todos os pontos de vista. Não apenas de uma perspectiva estritamente jurídico-formal (que não obstante é sempre necessária quando se trata da atividade governamental), mas também – e principalmente – observando as linhas de força desse movimento social, em busca daquilo que as sociedades modernas vêm esperando e demandando de suas instituições de controle. Este trabalho pretende levantar, em caráter preliminar, algumas hipóteses que auxiliem esta desafiadora tomada de consciência por parte dessas instituições.

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt é Analista do Tribunal de Contas da União.

## 2. A AUDITORIA COMO DEMANDA SOCIAL

Para tanto, devemos em primeiro lugar, e brevemente, contextualizar a demanda social pela auditoria em geral: seria possível (mediante generalizações empíricas que certamente terão caráter tentativo e provisório) descrever o que se demanda, o que se vem pedindo à auditoria? Neste sentido, a moderna sociedade ocidental tem vivido, na opinião de alguns autores,<sup>5</sup> uma “explosão da auditoria”:

No fim dos anos 80 e começos dos anos 90, a palavra 'auditoria' começou a ser usada na Inglaterra com frequência crescente numa ampla variedade de contextos. Além da regulação da contabilidade da empresa privada pela auditoria financeira, práticas de auditoria ambiental, auditoria de desempenho, auditoria de gestão, auditoria forense, auditoria de sistemas de informação, auditorias de propriedade intelectual, auditoria médica e auditoria da tecnologia emergiram e, em graus variados, adquiriram um certo patamar de aceitação e estabilidade institucional. Um número crescente de indivíduos encontrou-se sujeito a novas ou mais intensas exigências de contabilidade e auditoria. Em resumo, uma crescente população de 'auditados' começou a experimentar uma onda de verificações formalizadas e detalhadas sobre o que eles fazem.<sup>6</sup>

Esta é a acepção de auditoria que nos importa considerar aqui: a “auditoria como demanda.”<sup>7</sup> Toda prática social pode ser caracterizada por aspectos **programáticos** (normativos) e **tecnológicos** (operacionais). Os elementos programáticos são as idéias a respeito da missão ou finalidade daquela prática, idéias que têm o (crítico) papel de vincular essa prática aos objetivos sociais mais amplos que circulam na esfera política. Nessa visão “programática” da auditoria, são formuladas demandas amplas aos auditores em geral, e de alguma maneira presume-se que a prática deles é capaz de atender a tais demandas. Já a “tecnologia” da auditoria compõe-se das tarefas e rotinas mais ou menos concretas que são levadas a cabo pelos praticantes – amostragens, *checklists*, revisões analíticas, etc.<sup>8</sup>

E como “demanda” a auditoria é, supostamente, toda forma de abertura das organizações a um escrutínio externo independente, que se destina a fornecer uma base de recursos de informação para o controle efetivo dessas organizações<sup>9</sup> por todos aqueles que tenham direito a exercê-lo.<sup>10</sup>

Assim, a cada percepção de fraude ou problemas em algum ramo de atividade, surge o clamor por “mais auditoria”, reforçando as expectativas sociais em torno de algum agente verificador que, por procedimentos mais ou menos claros, possa “regularizar” ou “moralizar” esse setor. Curiosamente, a constatação de fracassos das auditorias em atender a estas intenções em casos individuais não dá margem a uma quebra na confiança “programática” na auditoria como meio de prevenção de fraudes ou irregularidades, mas tão somente abre espaços para demandas por mudanças ou reformas visando a uma auditoria “melhor” (“Auditores são censurados, conferências são organizadas, artigos são publicados e, com muita frequência, novas orientações de auditoria são editadas. As coisas então 'acomodam-se' até a próxima ocorrência.”<sup>11</sup>).

Essa prevalência de expectativas recorrentes quanto a soluções que venham, genericamente, da “auditoria”, pode ser ilustrada exatamente pelo mais estrondoso fracasso de qualquer intenção de controle e prevenção de fraudes no mundo corporativo da época recente: os escândalos contábeis ocorridos no mercado de capitais mundial (especialmente no norte-americano) a partir de 1999. Diante da constatação de um elenco enciclopédico de fraudes de toda natureza,<sup>12</sup> a reação coletiva (tanto dos governos quanto dos mecanismos de auto-regulação dos mercados financeiros e capitais, assim como da imprensa e opinião pública em geral) vem no sentido de estabelecer mais e mais rigorosas normas e novos critérios para as práticas de auditoria. A materialização quase simbólica da reação da economia mundial aos episódios de fraude e manipulação corporativa é a lei federal norte-americana *Sarbanes-Oxley*, logo reproduzida em legislações ao redor do mundo.<sup>13</sup> E *Sarbanes-Oxley* nada mais é que a criação de novas regras e estruturas para a prática da auditoria contábil e da produção da informação contábil que é publicada e auditada.<sup>14</sup>



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

### 3. A AUDITORIA OPERACIONAL

Diante desse peso crescente da auditoria na agenda pública, em todas as suas modalidades, qual a medida da especificidade da auditoria operacional? Mais precisamente, qual a lógica do crescimento dessa modalidade específica de auditoria?

#### 3.1 ORIGENS HISTÓRICAS

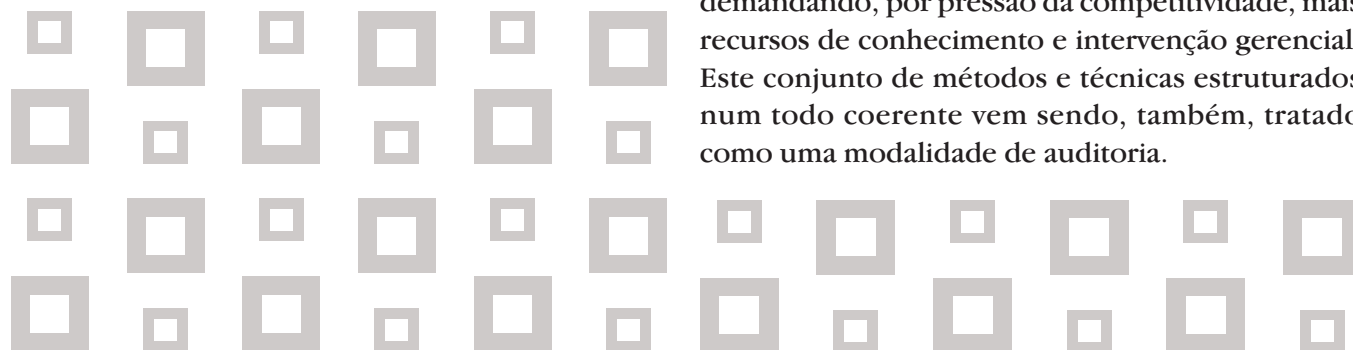
As duas últimas décadas do século XX testemunharam o aparecimento, no mundo ocidental, de novos “estilos” ou demandas programáticas em relação à gestão pública: abrigadas sob um rótulo generalizante de “*New Public Management*” (NPM) estão uma larga coleção de iniciativas e direcionamentos que alcançaram em maior ou menor medida quase todos os governos (dos quais os países anglo-saxões são exemplo paradigmático, a começar pelo Reino Unido – que teve a precedência histórica com as iniciativas dos governos Thatcher na década de 1980 – e pela Nova Zelândia – que levou esse paradigma de gestão aos seus limites extremos). Ainda mais amplamente que na prática governamental, esse movimento implantou-se nas teorias, nos discursos, nas doutrinas e nas técnicas de administração pública contemporâneas, mesmo naqueles países que permaneceram mais próximos a uma administração clássica burocrático-weberiana, resistindo à implementação do compromisso programático do (NPM) em suas legislações.

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

[...] controle de custos, transparência financeira, autonomização de sub-unidades organizacionais, descentralização da autoridade gerencial, criação de mecanismos de mercado e quase-mercado separando as funções de aquisição e produção [de bens e serviços públicos, FMRB] e a sua vinculação através de contratos, e o reforço da responsabilidade (*accountability*) perante os clientes pela qualidade do serviço através da criação de indicadores de desempenho.<sup>15</sup>

Cada um desses elementos traz consigo um aumento na intensidade e volume dos fluxos de informação financeira e não-financeira, bem como na formação de arranjos contratuais. Este é, como vimos, o fator essencial na demanda por serviços de auditoria em geral. E não mais de uma natureza apenas monetária, pois o que se tem que verificar não são apenas os números contábeis mas os processos e produtos que um governo cada vez mais reduzido (na realidade ou no objetivo) “encomenda” ou “contrata” com terceiros (empresas privadas, autoridades locais, agências independentes ou semi-independentes, organizações não-governamentais). Na busca de preencher essa necessidade, as instituições de auditoria pública dos países centrais foram desenvolvendo (e disseminando tanto aos seus níveis locais de governo quanto aos demais países) uma nova prática de auditoria que avança sobre os aspectos finalísticos da gestão pública.<sup>16</sup>

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



Desta maneira, dirigentes e consultores necessitam de métodos que possibilitem melhor conhecimento da organização e de seu entorno, que permitam identificar os pontos fortes e fracos de sua configuração atual, que ajudem a encontrar novos objetivos e desenhos mais eficazes e eficientes e, por último, demandam técnicas que consigam implementar estes desejos de mudança.<sup>17</sup>

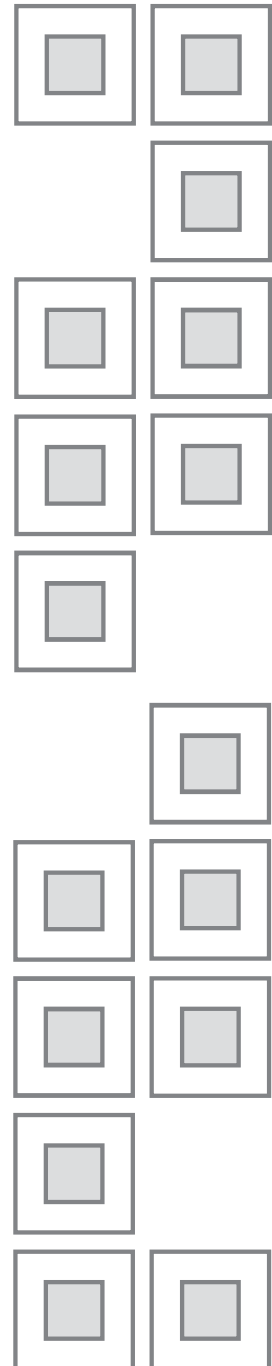
Esta demanda pela extensão do conhecimento e da prática auditorial para áreas vinculadas à gestão das organizações em sentido *lato*, mas incomparavelmente mais amplas que a simples gestão financeira ou legalidade, é tão intensa que reflete-se na grande quantidade de denominações que assume (várias delas com sentidos diferentes para os mesmos termos). Nos estudos voltados ao setor privado, pode-se encontrar referências a auditoria operacional, auditoria operativa, auditoria gerencial, auditoria administrativa, auditoria de operações, auditoria organizativa<sup>18</sup>. Já naquelas obras enfocando o setor público, a variedade não é menor: auditoria de desempenho ou de performance, com suas subdivisões de auditoria de economia e eficiência e auditoria de programas; auditoria de natureza operacional, divididas em auditoria de desempenho operacional e avaliação de programas; controle financeiro de programas; *value-for-money audit*.<sup>19</sup>

### 3.2 DEFINIÇÃO CONCEITUAL

Portanto, para tentar uma aproximação rigorosa desse fenômeno de proliferação de nomes e metodologias, é conveniente precisar qual ou quais implementações práticas desse conceito genérico se vai utilizar. Isto não só para fins de clareza, mas principalmente porque o próprio conteúdo dessas práticas é que determina o seu papel na inserção social das instituições de controle.

Inicialmente, a taxonomia desenvolvida do GAO norte-americano<sup>20</sup> é a matriz da maioria das definições atualmente em uso, que em geral para ela convergem atualmente. Segundo o *Yellow Book*, trata-se da auditoria de desempenho, que compreende dois subtipos distintos:

- a) a auditoria de economia e eficiência, destinada a verificar se a entidade auditada adquire, protege e usa seus recursos de forma econômica e eficiente, as causas de eventuais práticas antieconômicas ou ineficientes e o cumprimento das normas legais e regulamentares referentes a economia e eficiência;<sup>21</sup> e
- b) a auditoria de programas, voltada para determinar a extensão do atingimento dos objetivos fixados para a ação pública em cada programa ou atividade auditada, por parte da autoridade política ou legislativa, a efetividade das atividades auditadas e o cumprimento das normas legais e regulamentares aplicáveis ao programa ou atividade.<sup>22</sup>



Não obstante a obrigatória referência à nomenclatura do GAO como ponto de partida, devemos partir para uma especificação um pouco diferente das diferentes atividades de auditoria operacional com as quais trabalharemos. Esta definição inclui na auditoria de desempenho operacional (e não na auditoria de programas) a análise da eficácia (atingimento de objetivos), e exclui também da auditoria de programas a apreciação do cumprimento de normas legais a ele pertinentes. Esta divisão parece-nos mais razoável em função das especificidades da avaliação de programas e de efetividade, que adiante veremos. Esta definição de auditoria operacional, ainda, superpõe-se com mais precisão ao conceito usual deste tipo de auditoria na empresa privada<sup>23</sup>. Por fim, ao corresponder à nomenclatura do Tribunal de Contas da União, insere-se com mais facilidade no amplo movimento de disseminação desse tipo de trabalho que o referido Tribunal vem promovendo no setor público brasileiro.

Assim, adotamos para os fins propostos uma definição em tudo similar à que expõe o Tribunal de Contas da União em documento de trabalho. Nele, a Auditoria de Natureza Operacional (ANOp) é a avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas de uma organização, decompondo-se em:<sup>24</sup>

- I) Auditoria de Desempenho Operacional, que é a modalidade de auditoria voltada para o exame da ação da entidade ou atividade auditada quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia, examinando para tanto:
  - a) como a entidade adquire, protege e utiliza seus recursos;
  - b) as causas de práticas antieconômicas e ineficientes;
  - c) o cumprimento das metas previstas; e
  - d) a obediência aos dispositivos legais aplicáveis aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da gestão.
  
- II) Avaliação de programas, que tem por objetivo examinar a efetividade dos programas e projetos, isto é, em que medida as ações implementadas lograram produzir os efeitos pretendidos pelos seus empreendedores.

Essas duas definições têm o efeito de cobrir em seu escopo as demandas programáticas feitas à auditoria como ferramenta de conexão entre a formulação e a implementação descentralizada da política pública, que é a exigência principal feita aos auditores pela disseminação da ideologia do *New Public Management*.

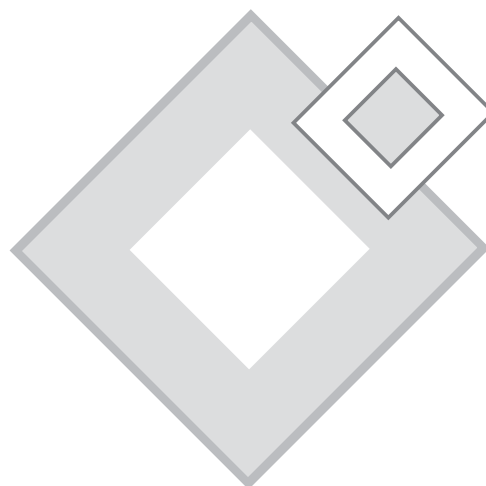
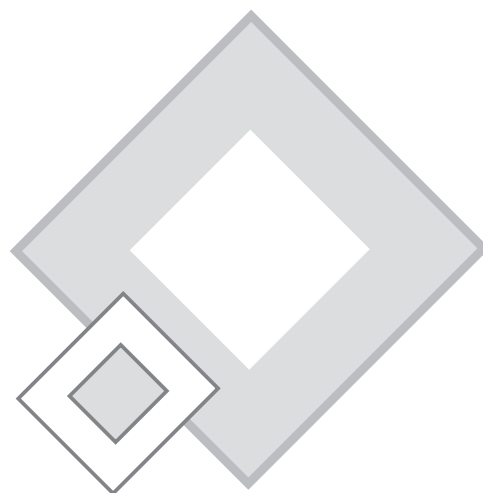
De fato, a variedade de possibilidades que um esforço neste sentido abre é muito rica. Uma Auditoria de Desempenho Operacional pode, por exemplo, verificar se uma entidade:<sup>25</sup>

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

Já uma Avaliação de Programas pode, por exemplo, analisar:<sup>26</sup>

- se os objetivos de um programa proposto, recém-iniciado ou em andamento são adequados ou relevantes;
- a extensão em que um programa atinge os resultados desejados, referidos em termos dos benefícios sociais decorrentes dos produtos ou serviços por ele ofertados;

- a efetividade de um programa ou de seus componentes individuais;
- se os gestores desenvolveram e consideraram alternativas para a oferta do programa que poderiam gerar os resultados desejados com mais efetividade ou a um custo menor;
- se um programa complementa, duplica, superpõe-se ou entra em conflito com outros programas relacionados;
- as maneiras de um determinado programa obter melhores resultados;
- se os sistemas de medição e prestação de contas, no que se refere a efetividade, são adequados.



## 3.3 AS DIMENSÕES DO DESEMPENHO

Naturalmente, em sendo as definições tão dependentes da conceituação das dimensões do desempenho, é necessário expor com clareza, também, o significado dos conceitos de economicidade, eficiência e eficácia. Se apresentamos acima a noção de critérios de auditoria, padrões aplicáveis a cada caso que se examina,<sup>27</sup> podemos tratar as dimensões do desempenho como categorias que organizam os critérios individuais, ou mais ousadamente como “meta-critérios” que categorizam o foco ou a perspectiva que cada critério procura alcançar.

A especificação dos conceitos vem também da mesma fonte:

Economicidade – minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade:<sup>28</sup>

Eficiência – relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados, em um determinado período de tempo;<sup>29</sup>

Eficácia – grau de alcance das metas programadas, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados.<sup>30</sup>

Efetividade – relação entre os resultados alcançados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados) que motivaram a atuação institucional<sup>31</sup>.

Nesta última dimensão, estão incorporadas, possivelmente, as maiores dificuldades em todo o universo da ANOp, uma vez que não se lida apenas com variáveis internas ou instrumentais (recursos aplicados, produção mensurada), mas com os efeitos que a ação da entidade auditada causa no seu ambiente externo. Em primeiro lugar, pelo que se refere aos efeitos em si.<sup>32</sup> Identificar com precisão e quantificar os efeitos (não a produção planejada e medida) de qualquer ação não é nunca uma tarefa simples, inclusive porque os efeitos desejados são, amiúde, enunciados de maneira qualitativa e normativa, em termos gerais e abstratos, tais como “a segurança em uma coletividade.”<sup>33</sup> Além disso, podem existir externalidades positivas ou negativas geradas pela ação auditada em outras áreas da vida social, que provavelmente deixarão de ser examinadas na sua auditoria, mas representam um componente da efetividade do programa. Por outro lado, e principalmente, há o problema da causalidade: os efeitos observados na variável-objeto do programa analisado podem ter vindo de outras políticas públicas ou de fatores exógenos da vida social que não têm correlação com o próprio programa.<sup>34</sup>

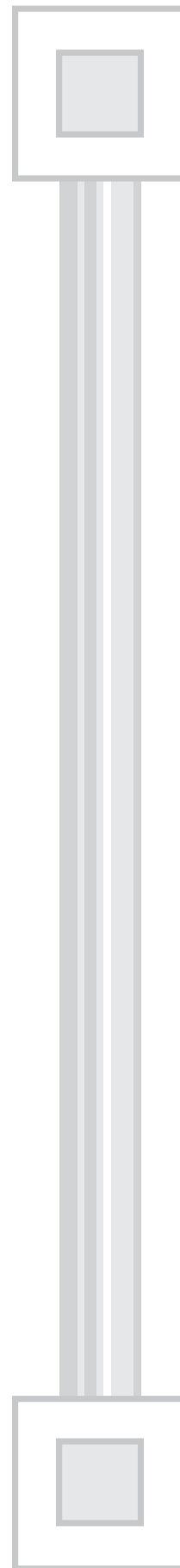
Também não se pode deixar de reconhecer a emergência de novos parâmetros de desempenho para a ação das organizações (em particular no âmbito público) que ainda não alcançaram sua posição na formalização normativa. São o reflexo concreto de novos problemas que ingressaram na agenda pública desde então, quer seja por expressarem carências objetivas da sociedade, quer por veicularem a decisão subjetiva de grupos ou parcelas que, em nome da sociedade como um todo, qualificam-nos como um problema social.<sup>35</sup> Referimo-nos a dimensões tais como:

- a equidade (de que trataremos logo adiante);
- a transparência e a responsabilização (o grau em que uma determinada ação permite a visibilidade e a prestação de contas de seus recursos e objetivos, bem como a atribuição clara de responsabilidades aos diferentes agentes nela envolvidos);

- a participação social (a abertura que uma determinada política pública contempla para que nela se veiculem as opiniões e preferências dos interessados, o que não apenas é instrumental mas tem um valor por si próprio – como mecanismo pedagógico de auto-organização popular);
- sustentabilidade (num sentido mais estrito, a compatibilidade de uma ação com a sua inserção no meio-ambiente natural que a cerca e que deve abrigá-la; num sentido lato, a capacidade dessa ação gerar por si própria os recursos – financeiros, materiais e naturais – que lhe assegurem a continuidade).

Dentre esses novos atores na arena da avaliação de programas, projetos e entidades, há um que é praticamente inescapável, e corresponde à demanda política contemporânea (especialmente no Brasil): a equidade. Com várias definições possíveis, pode-se tratá-la como a medida da possibilidade de acesso aos benefícios de uma determinada ação, por parte dos grupos sociais menos favorecidos em comparação com as mesmas possibilidades da média do país. Avaliar a equidade significa examinar se há uma distribuição igualitária dos recursos entre os que tem direito a recebê-los.<sup>36</sup> No Brasil, o princípio da equidade está contemplado em sede constitucional, quando o art. 3º inc. III da Carta Magna insere como objetivo fundamental da República “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, secundado pelo art. 170 inc. III que fixa como princípio da ordem econômica a “redução das desigualdades regionais e sociais”.

Se consolidada está em sua legitimidade, porém, muito falta ao conceito de equidade para ganhar consenso em sua operacionalização (circunstância esta, aliás, que afeta em maior ou menor grau todas as demais dimensões do desempenho). Em primeiro lugar, em um nível de grande abstração teórica, a busca da equidade é, às vezes, entendida como potencialmente contraditória com as condições de eficiência econômica, por opor-se em última instância às possibilidades de desigualdade que representariam indispensável incentivo à busca de eficiência por parte dos agentes econômicos individuais<sup>37</sup>. Ainda que esta discussão possa prosperar no nível da sociologia, ou da filosofia econômica, não deve, porém, afetar demasiadamente a ordem de preocupações da avaliação de programas; esta atividade até pode, em algum momento, discutir o mérito da fixação de tais ou quais objetivos para uma ação, mérito este que pode alcançar o suposto *trade off* equidade vs. eficiência; no entanto, raramente uma avaliação concreta alcança níveis de generalidade tão grande em que esse *trade off* seja uma preocupação potencial (a trajetória mais provável é o estudo de um programa, projeto ou entidade específico, cuja dimensão não tem o potencial de provocar isoladamente diferenças estruturais que alcancem tal generalidade).





Já a segunda discussão tem mais repercussão na prática da avaliação: trata-se de qual é o fundamento da equidade: se a igualdade de oportunidades (ou de acesso aos recursos de um dado programa) ou a igualdade de resultados (ou de recebimento dos benefícios do programa).<sup>38</sup>

A igualdade de oportunidades pretende colocar todos os indivíduos na mesma situação inicial, procurando que as recompensas sejam dadas de acordo 'com os méritos'. [...] A igualdade de resultados pretende alcançar uma distribuição final igualitária, independentemente do desempenho dos indivíduos e de sua contribuição à sociedade.<sup>39</sup>

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

A posição dominante aceita o princípio da igualdade no ponto de partida, outorgando oportunidades similares a todos, ao mesmo tempo em que pretende que a distribuição final, que será desigual, se mantenha dentro de certas margens consideradas aceitáveis em cada contexto social.<sup>40</sup>

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

**"...se a igualdade de oportunidades parece razoável para a maior parte dos fenômenos econômicos ..., não se pode conceber uma desigualdade de resultados no oferecimento de direitos sociais básicos ..., desigualdade esta que é, talvez, o mais intolerável traço do subdesenvolvimento brasileiro."**

#### 3.4 AUDITORIA OPERACIONAL VERSUS AUDITORIA DE CONFORMIDADE - UMA FALSA POLÊMICA

A verdade, permito-me eu comentar agora, só pede olhos que a vejam. O pior é quando as pessoas teimam em olhar para outro lado.<sup>41</sup>

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

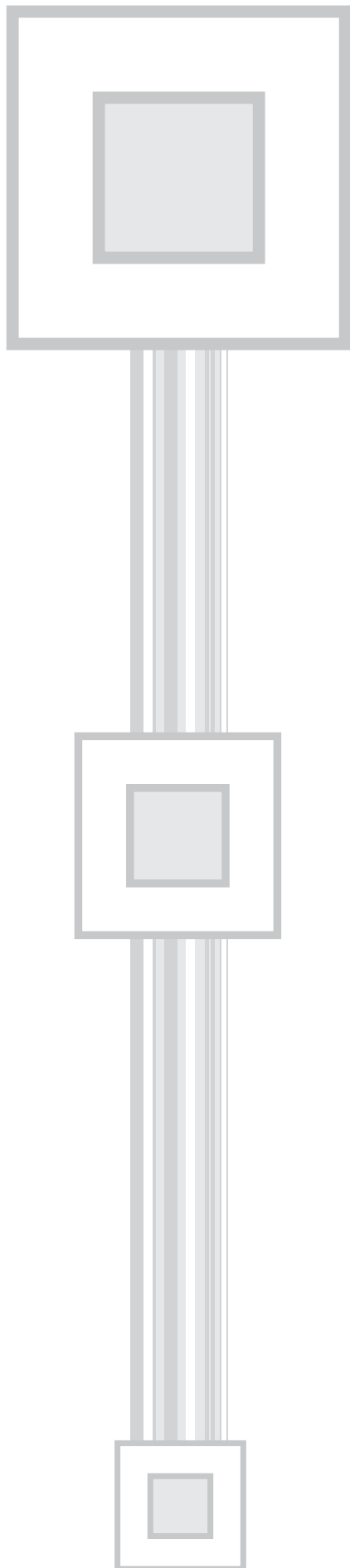
Quanto aos fundamentos legais no direito brasileiro, a atribuição de competências às instituições públicas de controle deriva da Constituição Federal e é explícita em incluir ambos os tipos de verificações. Os princípios constitucionais de administração pública incluem tanto a legalidade e moralidade quanto a eficiência (art. 37 da Constituição Federal). O mandato das instituições públicas de controle (interno ou externo) na Constituição alcança a verificação da legalidade, legitimidade e economicidade da ação pública (art. 70), podendo o sistema de controle externo auditar a ação nos âmbitos contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial e operacional (art. 71 inc. IV). Já o sistema de controle interno tem a responsabilidade explícita de avaliar o cumprimento das metas do planejamento governamental (art. 74 inc. I) e de avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão (art. 74 inc. II). Tais mandatos constitucionais são válidos tanto para o nível federal quanto nas administrações regionais (art. 75). Existe, portanto, desde a matriz de todo o ordenamento jurídico, a previsão e a demanda do trabalho auditorial sobre as dimensões do desempenho da ação pública.

Os critérios sobre os quais efetuar a ação de controle representam a primeira diferença significativa: no trabalho de legalidade, são explícitos na lei e regulamentos, não cabendo outros.<sup>42</sup> Já os critérios para a auditoria de natureza operacional têm de ser construídos *ad hoc* praticamente em cada auditoria, com origem nas mais diversas fontes (na própria legislação, quando existente, nos padrões técnicos da área profissional auditada; no desempenho histórico do ente auditado; no desempenho de entidades semelhantes, em práticas gerenciais ou operacionais aceitas pelo auditado como aplicáveis; nos objetivos fixados ao ente auditado por ele próprio ou pelo poder público correspondente, ou nos termos de contratos que vinculem o auditado).

No que se refere às conseqüências da ação de controle, também há diferenças destacadas: o mandato legal para a auditoria de legalidade e financeira fala em julgar e responsabilizar, permitindo exigir responsabilidades pecuniárias e impor sanções; para os aspectos operacionais, fala em avaliar, emitir pronunciamentos de natureza opinativa. Assim, uma auditoria de legalidade poderá conter determinações de cumprimento coercitivo pelo auditado,

fundamentada na obrigatoriedade da legislação em que se fundamenta. Já uma auditoria de natureza operacional terá critérios muito menos imperativos sobre os quais consolidar-se. Ainda que o mandato legal permita a avaliação nessas dimensões, conceitos como eficiência, eficácia, efetividade ou equidade não são normas específicas e inequívocas que prescrevem comportamentos predeterminados. No sentido jurídico, são normas programáticas, de aplicação diferida e não imediata, a serem materializadas pela atividade do legislador (elaborando normas e regulamentos) e do administrador (através dos atos de gestão). Emitem “preceitos a serem cumpridos pelo Poder Público, como ‘programas das respectivas atividades, pretendendo unicamente a consecução dos fins sociais pelo Estado’.”<sup>43</sup> Desta forma, o ente controlador está funcionando como um interlocutor mais nessa materialização da intenção constitucionalmente consagrada, situando-se numa posição de co-participação nessa produção dos objetivos sociais pela Administração. Desta forma, não existe o fundamento legal que permite a atuação coercitiva do ente controlador, que tem de recorrer à capacidade de persuasão de seus argumentos técnicos objetivamente lançados em seus relatórios. Assim, os produtos essenciais da auditoria operacional são a opinião do auditor acerca do desempenho na atividade examinada e as eventuais recomendações fundamentadas que sua análise permita formular. Algumas propostas metodológicas chegam a incluir como etapa da auditoria operacional, após a emissão de propostas ou recomendações, uma verdadeira negociação entre os auditores e os responsáveis pela entidade ou programa examinados, de forma a atingir os resultados preconizados pelas recomendações.<sup>44</sup>

Alguns poderão ver nisto uma “diminuição” dos poderes ou do papel dos órgãos de controle. Entendemos que não procede esse temor. Em primeiro lugar, porque a dimensão operacional foi acrescentada pela Constituição de 1988 às missões do controle, sem que as demais atribuições de legalidade fossem excluídas de sua competência. Em segundo lugar, porque não se deve, de modo algum, subestimar o efeito que a simples disseminação da informação objetiva sobre a gestão pública tem no sistema sócio-político, sendo capaz de influenciar vigorosamente a própria condução das ações em questão (a demanda por informação e análise chega a preceder e pautar as iniciativas das instituições de controle, como vimos



no início da seção 4.6.1). Num contexto institucional democrático, a discussão técnica fundamentada dos assuntos públicos é por si própria uma fonte considerável de poder; uma organização de controle capaz de abordar com segurança os problemas de sua clientela do ponto de vista técnico-gerencial, oferecendo análises objetivas, corretas, bem apresentadas – e portanto persuasivas – conquista um espaço de intervenção adicional em relação às suas competências de fiscalização estritamente jurídico-formais.

Em função dessas mesmas características, a auditoria operacional pressupõe a existência de algumas características na atividade sob exame e na relação entre o auditor e os gestores sob auditoria. Os mecanismos de gestão (especialmente orçamentários, estatísticos e contábeis) devem ter consistência e abrangência tais que permitam, ao menos em um nível mínimo, a análise da realidade relativa àquele programa ou instituição. Caso não possuam potencialidade suficiente para isto, esta constatação será possivelmente a conclusão mais importante da auditoria, que poderá então indicar a necessidade e as condições de criação de mecanismos hábeis à gestão da atividade auditada<sup>45</sup>. Existem mesmo metodologias de auditoria operacional que incluem, como parte essencial de sua intervenção, uma negociação prévia com a entidade objeto da auditoria para definir, em conjunto, um sistema previamente concertado de planejamento, estabelecimento de objetivos e produção de indicadores.<sup>46</sup>

Outro imperativo para o sucesso de uma auditoria operacional é o relacionamento cooperativo que se espera seja estabelecido entre o auditor e o seu cliente.<sup>47</sup> Não se está tratando de simples constatação de não-conformidades frente a um padrão objetivo predefinido e obrigatório, como a auditoria de legalidade, que pode ser feita (e muitas vezes tem exatamente de ser feita) num contexto de maior distanciamento e mesmo conflito de interesses. A natureza dos dados a serem captados, a construção dos critérios, a comparação entre uns e outros, são freqüentemente sujeitos a lacunas e ambigüidades que dificilmente são superáveis sem uma postura cooperativa de ambas as partes. Isto requer uma postura institucional e pessoal dos responsáveis pela auditoria que, longe de representar uma diminuição de sua condição de trabalho, evidencia (e exige) um grau maior de profissionalismo e garante, quando atingido, um respeito ainda maior à instituição de controle. Lembra oportunamente Speck que “os processos de avaliação de políticas públicas não ganham legitimidade por meio de regras de processualidade, como no caso de julgamentos, mas sim através da competência e da operacionalidade dos resultados do controle.”<sup>48</sup>

Por fim, existem algumas outras distinções entre ambas as modalidades que merecem a reflexão:<sup>49</sup>

- as auditorias de regularidade podem abranger uma grande entidade e utilizar mais intensamente os mecanismos de amostragem; as auditorias operacionais têm de limitar-se a um alcance mais limitado (uma sub-unidade da organização, um determinado processo gerencial, um programa de governo, etc.);
- as auditorias de regularidade podem, em alguns casos, referir-se de maneira global a uma entidade ou programa (ex: detectada uma diferença materialmente relevante nos balanços de uma sub-unidade, todo o balanço de uma organização pode ser classificado de incorreto ou inadequado); as auditorias operacionais exigem, em geral, a identificação mais precisa possível dos elementos (programas, funções, sub-unidades) que geraram uma opinião adversa sobre o desempenho;
- as auditorias de regularidade podem referir-se a um horizonte temporal delimitado e esgotar-se na opinião sobre ele (p. ex., as contas ou a gestão de um determinado exercício); esta limitação faz pouco sentido na auditoria operacional, uma vez que o seu objetivo é exatamente encontrar os meios de melhorar o desempenho; em geral, as auditorias operacionais requerem sucessivas verificações para acompanhar o grau de implementação das recomendações realizadas e o efeito que tiveram;
- as auditorias de regularidade usam basicamente evidências documentais (quando muito, acrescidas de levantamentos físicos como contagens de caixa, inventários de estoque, etc.), que têm características mais diretas e conclusivas; o universo de evidências necessário à análise da auditoria operacional é no mais das vezes muito mais amplo, incluindo fortemente componentes analíticos e narrativos (entrevistas, observações diretas), que podem ter natureza mais circunstancial e controversa.



#### 4. A INSERÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL NA FUNÇÃO SOCIAL DAS INSTITUIÇÕES DE CONTROLE

La demanda por un sector público eficiente, que responda a las políticas públicas acordadas en el plano político, es cada vez mayor. También resulta evidente el afán por consolidar la estabilidad que la mayoría de los países han logrado o van logrando. A esto, se agrega una creciente preocupación por dar al manejo de la cosa pública una adecuada transparencia. Bajo esa óptica cobra relevancia la forma en que se asignan los recursos en el sector público y cómo se controla su uso.<sup>50</sup>

A evolução dos sistemas políticos democráticos levou a relação de *accountability* (a obrigação de prestar contas à cidadania dos recursos e das atividades públicas) à posição de valor central nos mecanismos da democracia,<sup>51</sup> e sua importância já se cristalizou na consciência das sociedades modernas.<sup>52</sup> Como vimos acima, este movimento geral refletiu-se diretamente sob a forma de uma maior demanda por serviços de auditoria em toda a sua variedade, e em particular na demanda por auditoria nos fluxos de informação envolvidos na formulação e execução de políticas públicas e da atividade governamental em geral.

É para isto que os distintos ordenamentos jurídicos nacionais conferem às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) o mandato institucional de garantir o cumprimento pelo Estado dessa obrigação de *accountability*. De fato, ao longo de toda a imensa variedade de formas institucionais por elas ostentada, a função essencial de todas essas Entidades é manter e fomentar a obrigação de prestar contas (o que inclui também promover boas práticas de gestão econômico-financiera).<sup>53</sup> Já expusemos detalhadamente que as funções jurisdicionais de algumas Entidades têm também o objetivo de que a EFS garanta, por essa via, que qualquer um que conduza operações com bens e valores públicos preste contas das mesmas e esteja,

neste sentido, sujeito a sua jurisdição. Por isto mesmo, esta autoridade jurisdicional representa, nas realidades nacionais em que ocorre, missão de indissolúvel complementariedade em relação à missão de auditoria, sendo considerada pelo próprio coletivo dessas instituições como “parte da lógica dos objetivos gerais que persegue a auditoria externa.”<sup>54</sup>

Ora, é neste sentido que, com a ampliação dos critérios pelos quais se exige resultados da ação governamental, estendendo-se a dimensões tão amplas como as que viemos de mencionar, expande-se em velocidade análoga o universo de questões sobre as quais as instituições de controle têm de debruçar-se para elevar o valor da informação oferecida à sociedade pelo Estado. É este o espaço que tem a preencher a auditoria operacional.

Esta inserção de garante da *accountability* num universo muito mais amplo de temas é potencializada pela vinculação particular que alimentam as Entidades Fiscalizadoras Superiores com os Parlamentos

Nacionais: a demanda dos representantes do eleitorado também transcende o aspecto meramente contábil para abranger uma pauta muito mais ampla de questões como insumo aos processos legislativo e de controle inerentes à missão parlamentar.<sup>55</sup>

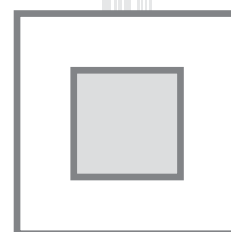
No entanto, o núcleo central dessa tendência excede a simples relação inter-institucional frente a Parlamentos ou Executivos. A exigência de que as instituições de controle governamental ampliem o horizonte de sua análise para todas estas dimensões vem sobretudo de uma demanda do conjunto da sociedade pela abertura das organizações públicas e privadas à transparência e à difusão da informação. Identificar esta demanda (que ainda hoje é formulada com bastante imprecisão) e atendê-la (inclusive antecipando-se e oferecendo meios e estruturas concretas para veiculação dessa informação imprecisamente desejada), é a perspectiva de legitimidade e sobrevivência com que se defrontam as organizações de controle governamental neste início de milênio.



## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Bruno José Machado. Análise comparativa das filosofias de auditoria. *Revista de Contabilidade e Finanças*, São Paulo, 37, jan./mar. 2005.
- ANGLÈS, Ferran Termes i. *L'auditoria de performance*. Barcelona: Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1999.
- BERGAMINI JR., Sebastião. A crise de credibilidade corporativa. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, 9, 18, dez. 2002.
- BITTENCOURT, Fernando. Os critérios de auditoria e a auditoria operacional. *Revista do TCU*, Brasília, 31, 83, jan./mar. 2000.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria de natureza operacional*. Brasília: TCU, 2000.
- COHEN, Ernesto; FRANCO, Rolando. *Avaliação de projetos sociais*. Petrópolis: Vozes, 1993.
- ESPAÑA. Intervención General de la Administración del Estado. *Normativa sobre control interno: disposiciones e informes complementarios*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 2001.
- ESTADOS UNIDOS. General Accounting Office. *Government Auditing Standards = Normes d'Auditoria del Sector Públic*. Barcelona: Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1992.
- FERNANDEZ-MOLINA, Jesús del Barco. El control de eficacia: significado y contenido del control financiero de programas. *Presupuesto y gasto público*, Madrid, n. 18 (El control de la actividad económico-financiera), pp. 173-188, 1996.

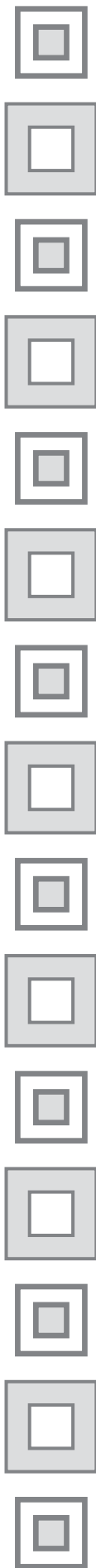
- FREIRE, Paulo; SHOR, Ira. *Medo e ousadia: o cotidiano do professor*. São Paulo: Paz e Terra, 1987.
- HERNANDEZ, Jose Carlos Alcalde; LOPEZ, Angel Jurado-Centurión. La auditoría de procedimientos en la gestión pública: bases metodológicas. *Presupuesto y gasto público*, Madrid, n. 18 (El control de la actividad económico-financiera), pp. 113-126, 1996.
- INTERNATIONAL Organization of Supreme Audit Institutions. *Auditing standards*. Cairo: INTOSAI, 1995.
- LORINC, John. After Enron. CA Magazine. Disponível em: <[http://www.camagazine.com/ondex.cfm/ci\\_id/10954/la\\_id/1/camagazine/1/print/true.htm](http://www.camagazine.com/ondex.cfm/ci_id/10954/la_id/1/camagazine/1/print/true.htm)>. Acesso em: 24/05/2004.
- MÁS, Jordi; RAMIÓ, Carles. La auditoría operativa en la práctica: técnicas de mejora organizativa. Barcelona : Boixareu, 1997.
- McCONNEL Jr., Donald; BANKS, George. How Sarbanes-Oxley will change the audit process. *Journal of Accounting*, Sept. 2003. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/pubs/jofa/sep2003/mcconn.htm>>. Acesso em: 24/05/2004.
- MENY, Yves; THOENIG, Jean Claude. Las políticas públicas. Barcelona:Ariel, 1992.
- MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2000.
- NEWTON, Enrique Fowler. Cuestiones fundamentales de auditoría. Buenos Aires : Ediciones Macchi, 2001.
- OLMO, María del Sol Hernández. ¿ Devolverá Sarbanes-Oxley la confianza en los inversores ? ESPANHA. Intervención General de la Administración del Estado. *Cuenta con IGAE 5*, Madrid, Octubre 2001.
- PENTLAND, Brian T. Will auditors take over the world ? Program, technique and the verification of everything. *Accounting, Organizations and Society*, London, 25, 2000.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez. Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos. São Paulo: Atlas, 1998.
- PETREI, Humberto. Presupuesto y control: pautas de reforma para América Latina. Washington : Banco Interamericano de Desarrollo, 1997.
- POGOSSIAN, Norair. O status jurídico da Câmara de Contas da Federação da Rússia. *Revista do TCU*, Brasília, v. 3, n. 76, pp. 61-67. abr./jun. 1998.
- POWER, Michael. *The audit society : rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press, 1999.



- SARAMAGO, José. Cadernos de Lanzarote II. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.
- SPECK, Bruno. Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.
- SUÉCIA. Swedish National Audit Office. *Handbook in performance auditing: theory and practice*. Estocolmo: RRV, 1999.
- VALDERRAMA, José Luiz Sánchez Fernández. Teoría y práctica de la auditoría I: concepto y metodología. Madrid: Ediciones Pirámide, 1997.
- ZYMLER, Benjamin. Questões de controle. Controle das finanças públicas no Brasil : visão atual e prospectiva. *Revista do TCU*, Brasília, v. 3, n. 76, pp. 15-42, abr/jun 1998.

### Notas

- <sup>1</sup> Tese Submetida ao XXIII Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil e I Congresso Internacional dos Sistemas de Controle Externo Público – Gramado - RS - Outubro 2005.
- <sup>2</sup> Freire & Shor, 1987, p. 104.
- <sup>3</sup> Dentre alguns relatos de experiências nacionais, podemos destacar a Rússia, já pós-soviética (Pogossian, 1998, p. 63), a Espanha (Hernandez & Lopez, 1996, p. 113; Fernandez-Molina, 1996, p. 174) e o Brasil (Zymler, 1998, p. 42). Para uma compilação internacional dessa tendência, veja-se Petrei, 1997 (especialmente pp. 444-446).
- <sup>4</sup> Almeida, 2005, p. 91, citando Mautz, R. & Sharaf, H. The philosophy of auditing. (American Accounting Association, 1961). p. 2 .
- <sup>5</sup> Power, 1999, pp. 3-9 (a obra de Michael Power é seminal para essa vertente do estudo da auditoria); Pentland, 2000, pp. 307-309.
- <sup>6</sup> Power, 1999, p. 3.  
 During the late 1980s and early 1990s, the word ‘audit’ began to be used in Britain with growing frequency in a wide variety of contexts. In addition to the regulation of private company accounting by financial audit, practices of environmental audit, value for money audit, management audit, forensic audit, data audit, intellectual property audit, medical audit, and technology audit emerged and, to varying degrees, acquired a degree of institutional stability and acceptance. Increasing numbers of individuals found themselves subject to new or more intensive accounting and audit requirements. In short, a growing population of ‘auditees’ began to experience a wave of formalized and detailed checking up on what they do.
- <sup>7</sup> Traduzimos por “auditoria como demanda” as expressões “audit as program” e “programmatic demand fo audit” originais de Power (1999). Uma primeira opção havia sido “auditoria como programa”, mas o uso didático de versões anteriores deste texto revelou que essa opção causa entre muitos leitores confusão entre o conceito de que se trata e a noção instrumental de “programa de auditoria”, de uso corrente na terminologia técnica de auditoria, e que denota exatamente o contrário (é um componente da “auditoria como tecnologia”).
- <sup>8</sup> Power, 1999, p. 6. Observe-se que a distinção entre “programa” e “tecnologia” foi formulada em caráter geral para qualquer prática social (Rose & Miller, 1992), e é utilizada nos mesmos termos por Pentland (2000, p. 309).
- <sup>9</sup> Note-se que por “organizações” podemos entender uma empresa comercial, uma entidade governamental, uma política pública, um conjunto de prestadores de serviço ou qualquer empreendimento conjunto entre pessoas.
- <sup>10</sup> Estas partes com interesses legítimos no empreendimento já foram contempladas no debate público (técnico e político) com a denominação *stakeholders*.



- <sup>11</sup> Power, 1999, p. 33 "Auditors are censured, conferences are organized, articles are published and, very often, new audit guidance is issued. Things settle down until the next time."
- <sup>12</sup> Listados de maneira didática em Bergamini Jr., 2002.
- <sup>13</sup> Bergamini Jr., 2002, p. 44; Olmo, 2001, pp. 21-22; McConnel & Banks, 2003; Lorinc, 2004.
- <sup>14</sup> De una primera lectura puede deducirse que no se trata de una Ley sistemática, al menos si nos atenemos a la gran heterogeneidad de los aspectos que aborda, relativos al mercado de valores, a la supervisión de los auditores externos, al funcionamiento de las sociedades y a las responsabilidades de sus administradores y gestores. (Olmo, 2001, p. 22).
- <sup>15</sup> "[...] cost control, financial transparency, the autonomization of organizational sub-units, the decentralization of management authority, the creation of market and quasi-market mechanisms separating purchasing and providing functions and their linkage via contracts, and the enhancement of accountability to customers for the quality of service via the creation of performance indicators." Power, 1999, p. 43.
- <sup>16</sup> Esta seção está amplamente baseada em Power, 1999, pp. 43-52.
- <sup>17</sup> De esta manera, directivos y consultores necesitan unos métodos que posibiliten un mejor conocimiento de la organización y de su entorno, que permitan identificar los puntos fuertes y débiles de su configuración actual, que ayuden a encontrar nuevos objetivos y diseños más eficaces y eficientes y, por último, requieren unas técnicas que consigan implementar estos anhelos de cambio. Mas & Ramió, 1997 pp. XV-XVI.
- <sup>18</sup> Mas & Ramió, 1997, pp. 29-30; Newton, 2001, p. 61, Valderrama, 1997, p. 27-27.
- <sup>19</sup> Anglès, 1999, p. 11; GAO, 1992, p. 2-3; TCU, 2000, pp. 15-20; Power, 1999, pp. 49-50; RRV, 1999, p. 17; IGAE, 2001, pp. 219-220; Fernández-Molina, 1996, pp. 173-175).
- <sup>20</sup> Contida no Yellow Book do GAO, a que já nos referimos acima (GAO, 1993).
- <sup>21</sup> GAO, 1993, pp. 2-3; esta posição (economy and efficiency audits) pretende ainda abarcar uma nomenclatura utilizada pelo NAO inglês e muito difundida, a value-for-money audit (VFM).
- <sup>22</sup> GAO, 1993, pp. 2-3; naturalmente, pode-se incluir serviços, funções ou entidades como objetos de auditoria, ao lado de programas e atividades.
- <sup>23</sup> El alcance del trabajo de auditoría administrativa consiste en el análisis de las distintas áreas de trabajo en la empresa, de las funciones que desarrollan, de las responsabilidades establecidas y de los objetivos marcados, tanto en lo referente a la evaluación de los mismos y su adecuación con los objetivos generales de la empresa, como a su cumplimiento o control operativo. (Valderrama, 1997, p. 26).
- Auditoria interna ou operacional - Ação e objetivo: Exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão; Finalidade: promover melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos. (Perez Junior, 1998, p. 15).
- <sup>24</sup> TCU, 2000, pp. 15-18; apenas retiramos aqui a referência a ações, entidades ou órgãos "públicos", "governamentais" ou "jurisdicionados", por entender que, em nível conceitual, inexistirá diferença em função da natureza pública ou privada do ente auditado.
- <sup>25</sup> Adaptação de GAO, 1993, pp. 2-3 a 2-5.
- <sup>26</sup> Adaptação de GAO, 1993, pp. 2-3 a 2-5.
- <sup>27</sup> Para uma apresentação mais extensa do tema "critérios de auditoria": Bittencourt, 2000.
- <sup>28</sup> TCU, 2000, p. 107; no mesmo sentido com ligeiras alterações de léxico, INTOSAI, 1995, p. 149 e RRV, 1999, p. 29.
- <sup>29</sup> TCU, 2000, p. 108, ficando claro que a relação entre os produtos e os custos deve ser verificada "em um determinado período de tempo", o que não consta da definição de INTOSAI, 1995, p. 150; em RRV, 1999, p. 29, existe a menção a dois tipos de eficiência utilizados na linguagem corrente (aquela relacionando custo e produto e a que limita-se a verificar a relação pessoal empregado/produto).



- <sup>30</sup> TCU, 2000, p. 108, onde fica claro que o conceito independe dos custos implicados. Em outra definição (INTOSAI, 1995, p. 149), esta dimensão está omissa. Esta independência da eficácia em relação aos custos é criticada em RRV, 1999, p. 32. No entanto, em face da existência do conceito de eficiência, entendemos adequada a utilização da definição mencionada. Claro fica, ainda, que a auditoria operacional tal como aqui definida deixa para a auditoria de programas as considerações de efetividade (a relação entre os resultados – impactos observados- e os objetivos – impactos esperados – de uma ação pública, TCU, 2000, p. 107).
- <sup>31</sup> TCU, 2000, p. 107. RRV, 1999, p. 32-33 enxerga a efetividade como os “efeitos comparados com os objetivos e relacionados aos recursos usados para atingir os objetivos”. Reconhecendo que esta definição afasta-se do modelo padrão da INTOSAI (refletido no conceito usado pelo TCU), alegando que não é suficiente para focar simultaneamente os resultados e o uso dos recursos, sendo insuficiente como medição do value for money.
- <sup>32</sup> RRV, 1999, pp. 31-35.
- <sup>33</sup> Meny & Thoenig, 1992, p. 94.
- <sup>34</sup> Meny & Thoenig, 1992, p. 95; Cano, 2002, p.p. 16-17.
- <sup>35</sup> Meny & Thoenig, 1992, p. 119.
- <sup>36</sup> Anglès, 1999, p. 19.
- <sup>37</sup> Cohen & Franco, 1993, p. 23.
- <sup>38</sup> Esta dicotomia é também tratada, por vezes, como o dilema “igualdade” versus “equidade”.
- <sup>39</sup> Cohen & Franco, 1993, p. 23.
- <sup>40</sup> Cohen & Franco, 1993, p. 25.
- <sup>41</sup> Saramago, 1999, p. 168.
- <sup>42</sup> O que não quer dizer, de maneira alguma, que a interpretação e aplicação da lei e regulamentos não seja uma tarefa muitas vezes cheia de dúvidas e ambigüidades.
- <sup>43</sup> Moraes, 2000, p. 41.
- <sup>44</sup> Mas & Ramió, 1997, pp. 42-47.
- <sup>45</sup> Anglès, 1999, pp. 25-26.
- <sup>46</sup> IGAE, 1997, pp. 14-17 e 79-92.
- <sup>47</sup> Anglès, 1999, pp. 27-28.
- <sup>48</sup> Speck, 2000, p. 210.
- <sup>49</sup> Anglès, 1999, pp. 30, realiza um inventário bastante sugestivo das diferenças entre os dois tipos de auditoria.
- <sup>50</sup> Petrei, 1997, p. xvii.
- <sup>51</sup> While not allways specified by law, this accountability concept is inherent in the governing processes of this nation. (GAO 1993, p. 1-3).
- <sup>52</sup> INTOSAI, 1995, p. 17.
- <sup>53</sup> INTOSAI, 1995, p.25.
- <sup>54</sup> INTOSAI, 1995, p.25; no mesmo sentido, para o caso brasileiro, Speck, 2000, pp. 208-209.
- <sup>55</sup> Petrei, 1997, pp. 444-445.

