

Definições e estruturas

Hilkka Summa

2.1 Finalidade deste capítulo

Os Entes Supremos de Fiscalização, embora sejam orgulhosos de sua posição independente e autônoma nas estruturas do governo, são, sem embargo, parte do desenvolvimento geral nos setores públicos, em seus respectivos países. Uma onda de reformas, que pode ser caracterizada como estando orientada à melhoria do desempenho público, assolou um sem-número de países europeus, fazendo com que, ao mesmo tempo, a auditoria operacional se tornasse um objeto de atenção, em diversos ESFs europeus. Alguns deles estabeleceram funções distintas de auditoria operacional, outros orientaram alguns de seus trabalhos regulares de auditoria a adotar o [método] operacional. Dentro da comunidade de auditoria profissional, esforços foram feitos para desenvolver metodologias e definir a função e finalidade adequada para o trabalho de auditoria orientado à [verificação] do desempenho. Em alguns países, a auditoria operacional foi, apenas recentemente, incluída nas atribuições dos ESFs e é considerada como uma ampliação das tradicionais atribuições da instituição; em outros, ela foi aceita como parte do repertório dos ESFs, por algumas décadas. Contudo, a auditoria operacional é comumente considerada como uma forma mais ‘moderna’ de auditoria se for comparada com as mais ‘tradicionais’ auditorias financeiras e que visam atestar o cumprimento da lei.

A questão ‘o que é auditoria operacional?’ pode ser respondida de muitas formas. Primeiramente, alguém pode comparar as diferentes definições sugeridas à auditoria operacional, e tentar sintetizá-las em uma descrição coerente e completa. Também é possível responder a questão esclarecendo a distinção entre auditoria operacional e outras atividades relacionadas, como a auditoria financeira e que visa atestar o cumprimento da lei, a inspeção ou a avaliação de programas. Estas considerações conceituais serão o foco da próxima seção deste capítulo.

Além das especificações definicionais e conceituais, a auditoria operacional pode também ser descrita por meio das atribuições e estruturas organizacionais que definem o trabalho de auditoria operacional realizado em diferentes ESFs. Na seção 2.3, nós verificaremos quando e como a auditoria operacional foi incluída nas atribuições de cada um dos cinco ESFs, como a auditoria operacional é organizada nestas e que parte ela representa em suas agendas gerais.

Uma terceira forma, diferente, de se responder à questão 'o que é auditoria operacional?' é simplesmente a de observar o que os diversos ESFs fazem quando eles dizem estar conduzindo auditorias operacionais. Outra, ainda, é a de observar os propósitos e as motivações que ensejam a realização das auditorias operacionais. Pode-se esperar, em seu turno, que estes sejam refletidos nos métodos e critérios que são utilizados nas auditorias. Estas questões empíricas serão estudadas nos últimos capítulos deste livro.

2.2 O que é auditoria operacional? Distinções quanto aos conceitos próximos

Definições

Em vez de tentar uma elaboração conceitual do sentido 'correto' de auditoria operacional, a idéia aqui é discutir algumas definições bem conhecidas e mapear as fronteiras com alguns conceitos próximos. Em termos gerais, parece haver um consenso profissional relativamente claro quanto ao significado lato da auditoria operacional: ela é compreendida como sendo uma forma de auditoria focada na eficiência e na efetividade ou no custo-benefício das atividades públicas. Ainda assim, em outro giro, há uma pletora de discussões e, mesmo, controvérsias acerca de qual deveria ser o papel da auditoria operacional nas mudanças da estrutura governamental e nos sistemas de contabilidade, qual o papel que ela deveria ter nos esforços de se melhorar o desempenho no setor público, e como ela se relaciona com as outras atividades de revisão e de retorno [feedback] no setor público. Distinções são necessárias, de um lado na relação com a avaliação de programas e políticas, e de outro na relação com formas mais tradicionais de auditoria. Alguns têm rejeitado que a auditoria operacional seja uma forma de auditoria (Barzelay, 1996; veja abaixo). Ainda, mesmo que haja uma certa controvérsia acerca do papel e finalidade adequadas da auditoria operacional no campo da auditoria

estatal, grande parte dos ESFs europeus reconhecem, sim, o conceito e não tem problema em classificar uma parte de seu trabalho como tal.

As definições mais aceitas correlacionam auditoria operacional com a revisão dos 'três Es' — economicidade, eficiência e efetividade dos entes públicos ou programas. A Organização Internacional dos Entes Supremos de Fiscalização (INTOSAI) afirma que a auditoria operacional abarca:

- auditar a economicidade de atividades administrativas de acordo com princípios e práticas administrativas sólidas, e de políticas administrativas;
- auditar a eficiência da utilização de recursos humanos, financeiros e demais, incluindo o exame dos sistemas de informação, medidas de desempenho e arranjos de monitoramento, bem como os procedimentos seguidos pelas entidades auditadas para remediar as deficiências identificadas; e
- auditar a efetividade do desempenho em relação ao cumprimento dos objetivos da entidade auditada, e auditar os impactos efetivos destas atividades, comparados com os impactos que se pretendiam causar (INTOSAI, 1992, p. 19).

Bastante semelhante, os parâmetros de auditoria do governo norte-americano (GAO, 1994) definem a auditoria operacional como uma preocupação com os 'três Es' das organizações, programas e atividades governamentais: a definição do Departamento Geral de Auditoria (GAO) estabelece que as auditorias operacionais incluem auditorias de economicidade, eficiência e de programa. 'Auditorias de programa', nesta definição, são posteriormente descritas como uma preocupação com a efetividade, com a obtenção dos resultados desejados e com o respeito aos regulamentos e leis aplicáveis. A concepção do Departamento Nacional de Auditoria (NAO) do Reino Unido acerca da auditoria operacional se assemelha às duas definições acima mencionadas, mesmo que o termo utilizado pelo NAO seja 'auditoria de custo-benefício'. Um folheto do NAO declara que 'nossas investigações visando atestar o custo-benefício avaliam a economicidade, eficiência e efetividade alcançadas nos principais campos de receita e gastos e na administração de recursos' (NAO c. 1987, p. 9).

Deveria ser dito que a definição da INTOSAI (e muitas outras), de fato, se refere a algo *além* dos 'três Es': também menciona 'princípios administrativos

sólidos', 'boa administração' e 'remediar deficiências'. Estas outras questões são, conforme veremos adiante, um elemento importante para os critérios e bases de julgamento dos ESFs, e, ainda que seu conteúdo possa ser finalmente especificado, são uma parte central do trabalho dos ESFs.

A semelhança destas definições 'oficiais' acerca da auditoria operacional reflete, obviamente, uma cooperação internacional profissional razoavelmente intensa entre os ESFs e uma vontade de se alcançar padrões comuns de auditoria, incluindo o novo campo da auditoria operacional. Ainda assim, apesar deste consenso profissional aparente acerca dos elementos e orientação gerais da auditoria operacional, há uma discussão ocorrendo acerca do que, de fato, é a auditoria operacional e qual deveria ser seu papel adequado no controle e na fiscalização do governo moderno. Em 1995, o Comitê de Administração Pública da OECD organizou uma conferência entre os representantes dos Entes Supremos de Fiscalização e especialistas envolvidos na reforma da administração pública, para se discutir a possível contribuição da auditoria operacional na modernização e melhoria de desempenho no governo. Estas discussões demonstraram que mesmo que auditoria operacional seja considerada como um importante aspecto de fiscalização e uma contribuição em potencial à melhoria do desempenho, não há uma uniformidade de tratamento a este tipo de trabalho por parte dos ESFs dos Estados-membros (OECD, 1996). Deve-se acrescentar que há, também, diferenças consideráveis na prática de auditoria financeira nos diferentes países europeus (veja NAO, 1996a).

A questão 'o que é auditoria operacional?' se apresenta diversas vezes nos artigos do relatório de 1996 referente à conferência da OECD. Uma das respostas dadas (Barzelay, 1996, p. 19) é perturbadora: que a auditoria operacional é uma designação incorreta porque não é, nem mesmo, um tipo de auditoria e que não compartilha dos elementos essenciais da auditoria 'tradicional'. De acordo com este ponto de vista, a auditoria operacional é uma atividade de avaliação de uma determinada natureza, cujo nome, por acaso, finda por incluir a palavra 'auditoria' — uma palavra que está alocada equivocadamente porque os objetivos e os modos de trabalho na auditoria 'típica' diferem dos da auditoria operacional em aspectos cruciais. O trabalho que é efetivamente realizado na auditoria operacional é a inspeção e a avaliação de aspectos dos programas ou das organizações, enquanto a atividade base da auditoria tradicional é a de verificar informações. A conclusão de

Barzelay é a de que uma diferença essencial entre a auditoria operacional e a auditoria tradicional está no papel destes dois tipos de auditoria: a tarefa de um auditor operacional é a de *exercer julgamento*, enquanto a essência do trabalho do auditor tradicional é a de *verificar* — uma atividade que não é, de forma alguma, de avaliação [n.t.: o autor usa avaliação em um sentido em que a tarefa do auditor não é mecânica, havendo espaço para discricionariedade, juízo de valor].

Em um artigo posterior, Barzelay leva adiante a sua linha de argumentação. Ele parece abandonar a sua idéia de que a auditoria operacional pode ser pensada como 'inspeções' e insiste, em vez, que: 'auditorias operacionais não são um tipo de auditoria: são avaliações' (Barzelay 1997, p. 237). Novamente, esta afirmação está pautada no argumento de que a 'verdadeira' auditoria implica a verificação e que a auditoria operacional, ao contrário, 'implica fazer ou rever julgamentos instrumentais' [n.t.: julgamento técnico, sem valoração política ou moral] (Barzelay, 1997, p. 241). Ao se chegar a estas definições (o artigo também propõe que uma maioria de avaliadores podem não estar fazendo 'verdadeiras' avaliações), Barzelay afirma que ele está identificando os 'diversos modelos cognitivos idealizados que, em conjunto, caracterizam o conceito' (p. 237).

É difícil ver como a comunidade profissional de auditores poderia concordar com este raciocínio, e há também bases acadêmicas para fazer com que este seja tratado cautelosamente. Primeiro, o núcleo tradicional do trabalho de auditoria pode ser, também, visto como uma atividade de julgamento: dar uma 'declaração verdadeira e justa' obviamente requer o exercício de julgamento, assim como o exige uma declaração de que um grupo de prestações de contas está 'de acordo' com as exigências. Em segundo, conforme veremos adiante, noções de adequação à lei — ou, ao menos, de conformidade aos padrões de boa prática — são parte importante de muitas auditorias operacionais. Terceiro, não está inteiramente claro se *há* um único grupo de 'modelos cognitivos idealizados' sublinhando o uso do termo 'auditoria operacional'. Ao contrário, conforme o próprio Barzelay observa, 'um processo de demarcação de um novo domínio da atividade burocrática está a caminho' (1997, p. 235). Isto é, o vocabulário e as práticas da auditoria operacional estão evoluindo e parece ser prematuro fixar uma única e determinante definição, ainda que seja sutil. Por fim, pode ser dito que há apenas uma brisa de orgulho acadêmico quanto à análise que insiste

que muitos auditores não estão auditando, apesar daquilo que eles dizem sobre suas atividades, mas avaliando, enquanto muitos avaliadores não estão fazendo avaliação, mas auditando!

Sem embargo, é verdade que, para se especificar o papel e o sentido da auditoria operacional, algumas distinções foram feitas entre esta e os outros conceitos e atividades relacionados. Não apenas há uma linha a ser traçada entre a auditoria operacional e a 'tradicional' (ainda que se possa questionar que tipo de auditoria é mais 'tradicional'), há também uma distinção a ser feita entre auditoria operacional e outros tipos de atividades de avaliação e de revisão, como o monitoramento do desempenho e a avaliação (de programa). Outro ponto merecedor de destaque na tentativa de se delimitar o 'nicho' adequado para a auditoria operacional é que a discussão acerca da auditoria operacional é quase que inteiramente limitada ao contexto da *auditoria pública*, não sendo quase nunca mencionada no contexto da auditoria no setor privado. Então, as diferenças entre auditoria pública e privada são, também, relevantes para a definição do significado de auditoria operacional.

Auditoria financeira e auditoria operacional

Os parâmetros de auditoria da INTOSAI estabelecem que 'o âmbito completo da auditoria governamental inclui *regularidade* e a *auditoria operacional*' (INTOSAI 1992, p. 18-19). A auditoria financeira não é mencionada no parâmetro como uma categoria de auditoria. De acordo com este parâmetro, a auditoria regulatória abarca:

- (a) atestação da responsabilidade financeira de entidades responsabilizáveis, a qual envolve o exame de registros financeiros e o posicionamento dos auditores acerca destes.
- (b) atestação da responsabilidade financeira do governo como um todo;
- (c) auditoria dos sistemas e transações financeiras, incluindo a avaliação de cumprimento da lei e de regulamentos;
- (d) auditoria do controle interno e das funções da auditoria interna;
- (e) auditoria da probidade e adequação das decisões administrativas tomadas dentro da entidade auditada;
- (f) reportar qualquer outra questão decorrente da ou relacionada à auditoria, que os ESFs considerem que deva se tornar pública (INTOSAI 1992, p. 18-19).

Esta descrição enfatiza a *atestação* como uma atividade principal na auditoria regulatória, o que é uma diferença clara em relação à definição de auditoria operacional. Mesmo que seja difícil encontrar uma única definição semelhante, amplamente aceita, de auditoria financeira, nos parece que este termo pode ser usado como um equivalente bruto da definição da INTOSAI acerca da auditoria regulatória.

Embora as definições de auditoria operacional e auditoria financeira ou regulatória difiram, a linha [divisória] entre estes dois tipos de auditoria não é sempre clara, particularmente se você olhar as práticas de auditoria nos diversos ESFs. Diferentes tipos de atividade de auditoria podem ser distinguidos também dentro da categoria de auditoria financeira, alguns dos quais estão próximos da auditoria operacional, enquanto outros não. Por exemplo, a tarefa judicial de liberar um contador [de sua tarefa], com base em uma auditoria do [resultado] de sua avaliação (uma tarefa central para a Cour des Comptes) não tem nada a ver com a verificação de desempenho, enquanto a auditoria financeira dos sistemas de administração (que, no geral, é parte da auditoria financeira tradicional) é, em certo sentido, próxima da verificação do desempenho da administração.

Exemplos provenientes de nossa amostra de ESFs demonstram que é difícil estabelecer uma linha [divisória] entre auditoria operacional e auditoria financeira que seja consistente em todos os ESFs, com suas diferentes tradições e práticas. Por exemplo, a Cour, em geral, inclui ambos os aspectos de auditoria em suas inquirições (veja adiante). No Riksrevisionsverket (RRV), na Suécia, a auditoria das informações quanto ao desempenho [de dado ente] é conduzida por auditores operacionais e auditores financeiros, conjuntamente; enquanto no Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV), na Finlândia, a mesma tarefa é reputada como território da auditoria financeira. Da mesma forma, alguns relatórios de custo-benefício do NAO se focam em questões específicas, como regularidade e propriedade.

Em muitos ESFs, a auditoria operacional e a auditoria financeira ou regulatória se diferenciam na maneira em que são geridas: o modelo tradicional de auditoria financeira consiste em ciclos anuais repetidos de 'checagem dos livros', enquanto a auditoria operacional usualmente é levada a cabo como um projeto casuístico. Por exemplo, a auditoria financeira do VTV é compreendida como uma 'auditoria anual de contas', cujo resultado é uma declaração formal e reduzida do auditor acerca da correção das

contas, incluindo um comentário sobre a adequação ou não das informações de desempenho que foram apresentadas no relatório anual. As auditorias financeiras são conduzidas de maneira padronizada para todo o corpo governamental, todos os anos; a auditoria operacional, por sua vez, varia em seu escopo, tamanho e foco.

Outro elemento que distingue a auditoria operacional do modelo tradicional de auditoria financeira é obviamente seu baixo nível de padronização, tanto em relação aos métodos quanto ao conteúdo. Há uma tradição guiando as auditorias financeiras, com padrões de procedimento bem estabelecidos, sendo que grande parte dos ESFs tem manuais de conduta. A auditoria operacional é muito mais difícil de padronizar, à medida que cada auditoria operacional tende a ser um projeto específico, e que há de ser elaborado casuisticamente. Sem embargo, alguns ESFs produziram manuais de auditoria operacional para auxiliar este processo (e.g. Algemene Rekenkamer, 1998; NAO, 1997a, c).

Auditoria operacional e avaliação

No desenvolvimento metodológico da auditoria operacional, um sem-número de ESFs procurou especialistas de outras áreas, incluindo na de avaliação de programas e de políticas, para ver se as práticas e metodologias utilizadas nestas poderiam ser transferidas ao campo da auditoria. Alguns viram a auditoria operacional como uma prática próxima da avaliação — ambas sendo vistas com formas externas de análise e fiscalização (Leeuw, 1996) — enquanto outros duvidaram que a avaliação e a auditoria pudessem mesmo se aproximar no contexto de um ESF (Pollitt e Summa, 1997a, c, 1998).

Com o surgimento da 'auditoria operacional' nos últimos quinze a vinte anos, uma interpretação seria a de que a balança geral do trabalho dos Entes Supremos de Fiscalização pendeu para um viés mais avaliativo. De fato, se partirmos das medições secas dos indicadores dos números de trabalhos analíticos produzidos por ano, alguns ESFs podem ser reputados como as instituições mais avaliativas em seus Estados. Certos auditores, em alguns países (em especial a Holanda, a Suécia, o Reino Unido e os Estados Unidos), estão demonstrando um interesse explícito na avaliação, e, por exemplo, exerceram um papel importante na criação da nova Sociedade Européia de Avaliação. Igualmente, a organização internacional dos ESFs (INTOSAI) colocou em discussão este tópico, em sua agenda, hospedando, desde 1992, um grupo

de trabalho sobre avaliação que, no momento que se escreve esta obra, é capitaneado pelo *premier président* da Cour des Comptes. Alguns estudiosos vão além e vislumbram uma 'interdisciplina' do século XXI, combinando os melhores elementos da auditoria e da avaliação (Leew, 1996, p. 59).

Contudo, poderíamos sugerir uma interpretação mais cautelosa acerca da relação em desenvolvimento entre os ESFs e a avaliação. Conforme alguns de nós afirmamos em outro lugar (Pollitt e Summa, 1997b, 1998), há inibições institucionais, culturais e políticas à transformação dos ESFs em instituições de avaliação. Destas, as diferenças institucionais básicas entre ESFs e institutos de pesquisa especializados em avaliação são, provavelmente, as mais importantes. Mesmo que a auditoria operacional possa pegar emprestado alguns instrumentos metodológicos da avaliação (ou da ciência social, em geral), e possa se beneficiar deste tipo de empréstimo, o papel do auditor operacional é crucialmente diferente do papel do avaliador. Os auditores públicos são parte de um sistema oficial de controle do grupo de entes públicos que constituem um governo democrático, e seus trabalhos estão pautados em poderes estatutários/legais e em atribuições específicas, as quais definem, mais ou menos, os limites de suas competências. Por contraste, os avaliadores, no geral, são provenientes de uma ampla gama de organizações diferentes, as quais estão livres para dirigir os seus trabalhos e escolher o foco que se dará — desde que os recursos necessários sejam providenciados. Os ESFs também possuem uma ampla liberdade para escolher seus tópicos; mas no que se refere à sua função-base, eles não estão na posição de serem 'financiados' para iniciar uma tarefa sob o comando de uma autoridade que a estivesse delegando. Por sua vez, os avaliadores recebem tarefas com propósitos bem especificados pelo ente que as delega, em geral para providenciar auxílio em uma determinada fase de um ciclo da administração do programa [público]. Mesmo que os ESFs, atualmente, também descrevam [a função de] auxiliar os entes auditados a melhorar seus desempenhos como um dos seus objetivos, eles são rigorosos em defender sua independência em definir seu portfólio de tópicos e em escolher os entes a serem auditados.

Há, então, uma diferença fundamental na perspectiva a partir da qual os auditores e avaliadores trabalham. Sempre que a auditoria operacional for levada a cabo como parte do trabalho dos ESFs, ela estará condicionada à necessidade de ser realizada a partir de uma perspectiva de controle e de guarda, com a função básica de fazer com que os entes públicos sejam responsáveis

pelo gasto de fundos públicos. Os ESFs também podem dar conselhos aos departamentos e a outros entes públicos, de forma a ajudá-los a melhorar sua administração, mas esta função secundária, importante que possa ser, nunca poderá substituir a função primária de fiscalização e controle.

Auditoria operacional e monitoramento do desempenho

De forma direta, a auditoria operacional pode ser entendida como uma *auditoria de desempenho*, de maneira que o objetivo do trabalho de auditoria seja o de alcançar um julgamento acerca do nível de desempenho de uma entidade auditada. Uma medição ou fiscalização direta do desempenho (com indicadores adequados) seria, nesse caso, uma parte essencial do processo de auditoria, e julgamentos sobre os resultados das medições se afigurariam como o ponto central daquilo que seria apresentado no relatório de auditoria. De fato, esta linha de pensamento é próxima daquilo que está subentendido nas, amplamente aceitas, definições da INTOSAI e do GAO, acima expostas.

Estas definições são razoavelmente precisas, e parecem providenciar um papel claro para a auditoria operacional, concedendo-lhe, também, uma certa legitimidade ao distingui-la claramente da auditoria tradicional e relacioná-la a um foco (informações válidas sobre o desempenho de organizações públicas) do qual nenhum legislativo poderá se afastar. Contudo, identificar a auditoria operacional ao estudo e à revisão do desempenho já existente de organizações públicas inevitavelmente levanta a questão acerca do relacionamento entre auditoria operacional externa e, ao menos, dois outros tipos de atividades.

Primeiro, há o monitoramento interno de desempenho, que é conduzido pela administração e pelos entes diretivos das próprias organizações. A distinção mais usual aqui é a de que o monitoramento de desempenho é conduzido como uma parte da rotina da própria atividade da administração. Um ponto de vista comum é o de que é dever da administração desenvolver e produzir informações adequadas de desempenho sobre as atividades e os resultados que a organização responde por; e que a tarefa do auditor é a de ver se esta informação está, de fato, disponível e qualitativamente adequada. Este é o papel que é oferecido aos auditores pelo código profissional: um dos postulados básicos no padrão da INTOSAI é o de que os ESFs devem recomendar que a entidade auditada estabeleça objetivos claros e definíveis e que metas de desempenho sejam a eles fixadas (INTOSAI, 1992, p. 15-16).

O problema com este entendimento quanto à tarefa da auditoria operacional é que este não distingue realmente a mesma da auditoria financeira ou regulatória: parece estar limitado aos mesmos tipos de atividade de controle sistêmico como qualquer outra forma tradicional de auditoria. De outro lado, se a auditoria operacional fosse exigida, exatamente, para medir e avaliar o desempenho em casos em que não há qualquer indicador ou registro de medições de desempenho, isso tornaria a auditoria em uma atividade muito ampla e semelhante à de pesquisa (a qual, por seu turno, em situações de recursos limitados, implicaria possibilidades reduzidas para a cobertura ampla do campo de auditoria).

Em segundo, há sempre outras formas de controle externo e de funções de auditoria, como as auditorias de qualidade e de conferência dos sistemas de qualidade, ou formas tradicionais de inspeção. A relação entre essas atividades e a auditoria operacional não é, de forma alguma, sempre clara (Power, 1995, 1997).

Nossos estudos acerca dos tópicos cobertos pelo trabalho de auditoria operacional, nos cinco ESFs, demonstram que uma auditoria estrita sobre o desempenho no sentido acima é raro. A maior parte do trabalho de auditoria operacional está, atualmente, mais focada nas práticas de boa-administração e nos processos-padrão dos entes auditados ou nos sistemas de monitoramento e de informação sobre o desempenho, do que no próprio desempenho substantivo. Este ponto será desenvolvido posteriormente, nos moldes de uma visão geral acerca do portfólio de tópicos e critérios exibidos pelas nossas amostras de relatórios de auditorias operacionais.

Auditoria pública e privada

A auditoria operacional parece ser um conceito e prática que é discutido quase sempre no contexto dos entes do setor público. O conceito é reconhecido por todas as instituições estatais de auditoria, e as organizações internacionais dos ESFs têm discutido e desenvolvido parâmetros para a boa prática na auditoria operacional. Power (1997, p. 52) relaciona a agenda em evolução, no Reino Unido, acerca das auditorias de custo-benefício às mudanças na administração do setor público, conhecidas como a 'Nova Administração Pública' (NPM – veja Pollitt, 1993, p. 186-187). É verdade que novas variantes relacionadas de auditoria surgiram, e que são usadas, principalmente, no setor privado, tais como as auditorias operativas, administrativas, de qualidade e

de meio-ambiente. A diferença essencial entre estas e a auditoria operacional, conforme levadas a cabo pelos ESFs, é que essas primeiras são, caracteristicamente, formas internalizadas de controle corporativo, enquanto as auditorias operacionais ou de custo-benefício são parte do sistema de controle externo operando nos entes públicos.

No Reino Unido, recentemente, houve uma discussão quanto à natureza da auditoria pública, objetivando definir um 'modelo' que a distinguisse da forma 'normal' de auditoria externa que se aplica ao setor privado (Evans e Thornton, 1997; Evans, 1998). O 'modelo de auditoria pública' foi definido pela Instituição Oficial de Finanças Públicas e Contabilidade (CIPFA) e adotado pelo Comitê Nolan (um comitê organizado para estabelecer padrões de conduta na vida pública), em 1994. Neste modelo ideal, a auditoria pública, conforme distinguida da auditoria no setor privado, é caracterizada pela(o):

1. maior independência dos auditores em relação às organizações que eles auditam;
2. papel mais amplo dos auditores e um escopo mais estendido de auditoria; e
3. reportagem abrangente aos interessados.

Neste modelo, o papel mais amplo dos auditores e o escopo mais estendido de auditoria se referem, particularmente, à [maior] responsabilidade dos auditores do setor público [em sua tarefa de] garantir os arranjos estabelecidos para assegurar a economicidade, a eficiência, a efetividade e a precisão do desempenho. Isto, em seu turno, é visto como correlacionado às exigências mais amplas de reportagem, o que implica que os relatórios de auditorias públicas não de ser mais completos que os relatórios do setor privado e que relatórios separados sejam emitidos, também pelo auditor externo, acerca do custo-benefício [do uso do dinheiro público].

Uma controvérsia surgiu em relação ao que implicaria a efetiva aplicação deste modelo ideal de auditoria pública, na prática. Alguns o interpretaram como uma tentativa de se ampliar as atribuições dos entes de auditoria pública, de forma que estes cobrissem todas as entidades que usassem recursos públicos, incluindo todos os entes privados que recebessem fundos públicos (Evans, 1998; Lovell, 1998). Independentemente do ponto de vista que se tenha em relação às implicações ou à desejabilidade da ampliação

da aplicação atual do modelo de auditoria pública, disto é possível extrair a relação essencial entre a auditoria operacional e as preocupações que são típicas do setor público. A auditoria operacional, conforme praticada pelos ESFs, é intimamente relacionada a um conceito de responsividade pública. Mesmo que práticas de controle 'tecnicamente' semelhantes sejam, de certa forma, realizadas em companhias privadas, elas são realizadas com base no interesse dos donos ou no da administração da empresa.

As diferenças nas estruturas financeiras e institucionais em que as organizações públicas e privadas operam sugerem algumas razões para explicar o porquê de a auditoria operacional ser menos relevante no setor privado do que no público. Conforme indicado acima, a auditoria externa, no sentido que é concebida no setor privado, é uma função que é conduzida, primeiramente, de acordo com os interesses dos donos da empresa auditada. A segurança e a lucratividade de um investimento poderão ser julgadas com base nas informações contábeis da empresa, em suas declarações de lucro e em seus balanços —considerando que sejam fidedignos. A *raison d'être* de uma auditoria independente, para uma determinada empresa, é a de providenciar, aos seus donos, com segurança, que a informação financeira acerca de seus investimentos é merecedora de confiança. Semelhantemente, autoridades fiscais têm interesse na credibilidade das informações financeiras de uma dada empresa. Tanto do seu ponto de vista como dos donos da empresa, a correção dos 'números presentes nos livros' é uma fonte adequada de controle sobre o desempenho desta empresa.

Ademais, o desempenho de uma organização, que é financeiramente independente e que aufera seus recursos, na forma de proventos decorrentes do mercado, é mais bem refletido, presume-se, nas suas informações financeiras do que no caso de um ente público, que recebe seus recursos do orçamento público. Em teoria, um mercado competitivo providencia uma motivação natural ao bom desempenho e ao uso eficiente de recursos, o que faz com que o controle externo institucionalizado com o objetivo específico de analisar o desempenho seja menos necessário no caso das organizações do setor privado. Isto, obviamente, somente será verdade à medida que considerarmos o 'desempenho' em termos estritamente econômicos; incluir, por se dizer, questões de segurança ambiental e consumerista no conceito de desempenho de uma empresa fará com que a mesma se aproxime da esfera de controle público — e isto é exatamente a base para o surgimento

de práticas relacionadas à auditoria, como a avaliação, prevista no estatuto, de impactos ambientais.

Mesmo em termos econômicos estreitos, ter conhecimento do desempenho e assegurar que as informações providenciadas quanto ao grau de desempenho estão corretas é mais complexo no caso dos entes públicos, cuja 'produção' (ou output) é mais difícil de quantificar ou de se medir em termos monetários. São necessárias formas mais substanciais de investigação para se medir ou controlar o desempenho dos entes públicos, nos quais as noções de lucro e de retorno de investimento não se aplicam. O desenvolvimento da auditoria operacional é uma tentativa de assegurar o controle e a responsividade, de acordo com as condições peculiares dos entes públicos.

Contudo, certas tendências recentes apontam a necessidade de as auditorias de informações realizadas nos setores privado e público se assemelharem. É exatamente a condição acima descrita, de controles insatisfatórios e vagos acerca do desempenho, que fez com que os governos tentassem remediá-la por meio das reformas discutidas no capítulo prévio. Por meio da introdução destas medidas, condições de mercado são 'simuladas' dentro da esfera pública, de forma que o desempenho possa, em teoria, ser mais bem atestado por meio das informações usuais, financeiramente baseadas. Nesta situação, a correção das informações prestadas torna-se de importância crucial; isto enfatiza a necessidade de uma auditoria financeira eficiente, mas torna o 'valor agregado' da auditoria menos claro. Ao mesmo tempo, a corporativização e privatização difundida de antigos entes governamentais, em diversos países, ampliou o 'território' sobre o qual a contabilidade comercial normal também pode ser aplicada (Pollitt e Summa, 1997d), estendendo-se, desta feita, também, a área para a qual a auditoria financeira tem a mesma importância que nas organizações privadas. Por diversas razões, então, a auditoria financeira se tornou, recentemente, uma área rica para desenvolvimento dentro do setor público dos diversos países europeus.

2.3 Os limites do território: atribuições e estruturas organizacionais da auditoria operacional

Para todos os cinco ESFs que estamos estudando, a auditoria operacional está incluída em suas atribuições e cobre uma parcela considerável de suas agendas, mesmo que os conceitos utilizados para esta atividade, e a forma com que o trabalho é organizado, difiram. Em alguns deles, mudanças

consideráveis foram introduzidas nos objetivos e nos modos de se operar as auditorias operacionais, enquanto em outros, ela se afigurou como uma parcela mais ou menos permanente do trabalho da instituição. Nesta seção, as atribuições dos cinco ESFs incluídos em nossa amostra serão rapidamente descritas, com o objetivo de se demonstrar a estrutura em que a auditoria operacional se dá (para outras informações acerca destes ESFs, vide o Apêndice 2). Igualmente, os recursos usados para a auditoria operacional e as suas principais linhas em relação à maneira como foi organizada, em cada um dos ESFs, serão descritas.

As atribuições da auditoria operacional

Os Entes Supremos de Fiscalização são, caracteristicamente, organizações com uma base legal, clara e explicitamente, definida quanto aos propósitos e escopo de suas atividades. De um lado, a estrutura estatutária por meio da qual são estabelecidas finda, em geral, por assegurar autonomia em seu trabalho, bem como o acesso às informações que necessitem; de outro lado, essa limita suas atribuições a certos tipos de inquirição e de organização. Nossos cinco ESFs diferem, por exemplo, quanto ao escopo de suas atribuições, à forma como a atribuição foi estabelecida e em relação à inclusão da auditoria operacional e ao momento em que esta se deu. A Tabela 2.1 resume algumas das diferenças.

O status legal usualmente sólido dos ESFs se faz refletir no fato de que três deles (o Algemene Rekenkamer, a Cour e o VTV) são estabelecidos por uma norma constitucional, com uma regulação infraconstitucional especificando a competência da auditoria. O Reino Unido, com sua tradição de *common law*, estabeleceu a atribuição do Controlador e Auditor-Geral por meio de uma Lei do Parlamento. A Suécia é uma exceção — não apenas entre os cinco ESFs, mas na Europa, em geral (veja NAO, 1996a) —, à medida que o Riksrevisionsverket é estabelecido apenas por um decreto governamental.

Há também diferenças quanto à maneira e com que fundamento a auditoria operacional é incluída nas competências dos ESFs. No Algemene Rekenkamer e no NAO, a auditoria operacional, enquanto forma distinta de auditoria, foi estabelecida por meio de uma ampliação de suas atribuições, embora, em ambos, práticas de auditoria semelhantes à operacional já fossem realizadas. Para os outros três ESFs, a atribuição de auditoria operacional decorre mais de uma interpretação da sua competência original de auditoria do que, propriamente, de uma ampliação [expressa] desta.

TABELA 2.1
Auditoria operacional nas atribuições dos ESFs

(continua)

ESFs	Atribuição prevista na	Escopo da atribuição	Previsão da auditoria operacional como atribuição
Algemene Rekenkamer	Constituição; especificada pela Lei de Responsabilidade do Governo	Ministérios; outros entes governamentais; em 1989, estendeu-se aos benefícios sociais; entes privados financiados pelo Estado e corporações com 5% ou mais do capital de propriedade do Estado	Incluída em 1976, por emenda à Lei de Contas do Governo; a ampliação de 1989 cobriu também aspectos de desempenho
Cour des Comptes	Constituição; competências especificadas no Código de Jurisdição Financeira (<i>Code des juridictions financières</i>)	Entes governamentais (artigo L 111-3); empresas públicas (artigo L 111-4); instituições de seguridade social (artigo L 111-5); entes recebendo fundos públicos ou auxílio do Estado, de qualquer outro ente submetido ao controle da Corte, ou da UE (artigo L 111-7); uso de fundos levantados por meio de campanhas nacionais de caridade (L 111-8); julgamentos de contas públicas (L 131-1)	Subentendida pelo Código de Jurisdição Financeira ('auditoria do uso adequado de dinheiro público e ... de administração de empresas públicas')
NAO	Lei de Auditoria Nacional, 1983	Departamentos e autarquias; outros entes públicos especificados por estatuto ou por acordo; entes recebendo fundos públicos para prestar serviços públicos	Auditorias de custo-benefício autorizadas pela Lei de Auditoria Nacional, de 1983.

TABELA 2.1
Auditoria operacional nas atribuições dos ESFs

(conclusão)

ESFs	Atribuição prevista na	Escopo da atribuição	Previsão da auditoria operacional como atribuição
Riksrevisionsverket	Decreto governamental	Entes da administração direta (excluído os ministérios); empresas públicas; algumas sociedades de economia mista e fundações; sistemas de subsídio estatal; transferências de recursos	Desde o seu estabelecimento, em 1961; especificada em uma diretriz governamental que estipula a organização e as tarefas do RRV.
Valtionalouden tarkastusvirasto	Constituição; lei de auditoria estatal	Ministérios; entes da administração direta; beneficiários de subsídios estatais; companhias com mais de 50% do capital votante controlado pelo Estado.	Subentendida pela regulação básica ('auditoria acerca da apropriabilidade da administração financeira'); especificada por um decreto governamental.

O RRV sueco é o que, por mais tempo, vem conduzindo auditorias operacionais como uma categoria distinta de prática de auditoria. Auditorias orientadas ao desempenho têm sido uma parte central de sua tarefa, desde o estabelecimento da instituição, em 1961, pela fusão do Centro de Contabilidade Estatal e uma instituição de auditoria previamente autônoma. No período de 1967-1987, a auditoria operacional foi a principal tarefa do RRV, à medida que, durante este espaço-tempo, a auditoria financeira foi delegada a agências e o RRV passou a deter apenas um papel de supervisão nesta área. Em 1987, a auditoria financeira foi 'recentralizada' no RRV, mas, ainda assim, a auditoria operacional continuou como item de seu ampliado portfólio de tarefas. O conteúdo do trabalho de auditoria orientada ao desempenho, sem embargo, mudou com o tempo, e isto é refletido na terminologia utilizada pelo RRV: o que o Decreto de 1961 se refere, em tradução direta ao inglês,

seria 'auditoria de administração' (*forvaltningsrevision*); posteriormente, o termo foi substituído pelo conceito de 'auditoria de efetividade'.

Quanto à Cour des Comptes ou ao Valtiontaloudenvirasto, nenhuma data específica pode ser determinada para o surgimento da auditoria operacional, em suas competências de auditoria, à medida que, em ambos os casos, o desenvolvimento de práticas voltadas à auditoria operacional decorreu de uma escolha de estratégia, fundamentada em uma interpretação [específica] da lei básica referente à instituição ([método] distinto da ampliação [formal] das atribuições [de ambos os ESFs]). A lei francesa (*Codes des juridictions financières*) estipula que a Cour deve 'apurar o bom uso do dinheiro público' (artigo L 111-3), e que ela deverá 'verificar as contas e a administração' de empresas públicas (artigo L 111-4). A auditoria acerca do 'bom uso' e da 'administração' deve ter providenciado uma base [hermenêutica] para uma orientação dirigida aos aspectos de custo-benefício e de regularidade. Para o VTV, a atribuição concedida pela lei de auditoria estatal, de 1947, abarca a auditoria quanto à legalidade e a adequação da administração financeira governamental e a sua conformidade com o orçamento nacional. O direito estatutário (ou obrigação) de auditar 'a adequação da administração financeira' providenciou um espaço para o desenvolvimento de um tipo de auditoria que, na terminologia inglesa, seria alcunhado como auditoria operacional (uma tradução literal do finlandês redundaria em 'auditoria de atividades').

No Algemene Rekenkamer, a base estatutária para a tarefa de auditoria operacional foi estabelecida em 1976, e desde então o Rekenkamer se tornou capaz de examinar a eficiência e efetividade dos programas governamentais. A emenda de 1992 à Lei de Orçamentos e Contabilidade explicou o escopo destes poderes em maiores detalhes. Em 1983, a Lei de Auditoria Nacional concedeu uma base estatutária/legal às auditorias de custo-benefício ao novo Departamento Nacional de Auditoria [NAO]. Contudo, este tipo de trabalho já havia sido levado a cabo sem que houvesse qualquer previsão estatutária específica, mas com o apoio e encorajamento do Comitê de Contas Públicas da House of Commons [n.t.: ente semelhante à Câmara dos Deputados, na estrutura política brasileira].

O escopo do campo de auditoria

Nossos cinco ESFs também diferem entre si, no que se refere ao tipo de organização que as suas competências de auditoria abarcam. O escopo dos

seus respectivos campos de auditoria foi resumido na Tabela 2.1. Em nossa amostra de países, parece haver uma tendência à ampliação dos entes sujeitos às atribuições dos ESFs. De outro lado, mudanças na estrutura do governo, tais como privatizações, também podem limitar o escopo do campo de auditoria dos ESFs. Estas mudanças são, obviamente, relacionadas ao tema principal de nosso estudo: a relação entre auditoria e reformas no setor público.

Por exemplo, a atribuição do AR foi ampliada em 1989, com o propósito de incluir a fiscalização de benefícios sociais e de entes privados financiados pelo Estado, tendo em vista a preocupação considerável por parte do Parlamento quanto ao amplo volume de fundos públicos que estavam sendo destinados a entes paraestatais, os quais apresentavam baixa responsividade perante o Legislativo. A atribuição da Cour des Comptes também foi ampliada, mesmo que sem um debate público proeminente. A Cour tem auditado as contas e a administração de empresas públicas nacionais desde 1976. Em 1991, uma decisão do Conselho de Ministros atribuiu à Cour a tarefa de conduzir e publicar estudos especiais. Desde então, relatórios têm sido publicados em relação, por exemplo, às dívidas das coletividades locais [n.t.: Espécie de unidade territorial do Estado francês – Estado Unitário Descentralizado, que é detentor de certa autonomia e gerido por uma Assembléia eleita. Esta denominação foi eliminada por uma reforma constitucional ocorrida em 2003], à administração do sistema de rotas nacionais, ao financiamento de [programas] públicos de moradias, às políticas contra as drogas e às ações sociais [promovidas] pelas coletividades locais. Desde 1991, a Cour também passou a auditar o uso de fundos que foram obtidos por meio de campanhas nacionais de caridade. Comparadas com as atividades anteriores da Cour, estas podem ser vistas como uma extensão tanto do seu campo quanto do seu modo de atuação. Em 1994, uma nova lei (n. 94-637) exigiu que a Cour relatasse, anualmente, ao Parlamento as contas de todas as organizações de seguridade social. Em 1996, um novo artigo foi introduzido na Constituição (artigo 47-1), concedendo uma base [constitucional] para o relatório anual da Cour [exigido] pela lei acerca das finanças anuais da seguridade social.

A atribuição de auditoria do RRV abarca entes da administração direta, empresas públicas, algumas sociedades de economia mista e fundações, bem como alguns sistemas de subsídio estatal e de transferência de recurso. Uma diferença quanto aos demais ESFs é a de que o RRV não audita Ministérios, os quais são auditados por um ente de auditoria separado e menor

do Parlamento. Durante os períodos que estudamos, a atribuição do RRV era, contudo, excepcionalmente ampla em outro sentido: ao contrário de qualquer outro ESF europeu, o RRV sueco tinha, até 1998, um departamento especializado em desenvolver sistemas de administração financeira e em dar conselhos a entes da administração em questões administrativas. O RRV também exercia tarefas para o governo, e, nesse sentido, e, desta feita, teve um papel excepcionalmente direto nas reformas da administração pública ocorridas na Suécia. Contudo, no momento em que se escreve este trabalho, mudanças nestas atribuições estavam sendo levadas a cabo. Depois de uma revisão institucional ocorrida em 1996-7, uma decisão foi tomada para dividir o 'velho' RRV em um ente 'puro' de auditoria (ainda conhecido como RRV e igualmente responsável pela auditoria operacional) e em uma nova agência governamental de conselho, a qual incorporou o antigo departamento de administração financeira do RRV.

O VTV finlandês está, formalmente, em uma posição similar ao RRV (parte do executivo), mas não está envolvido em consultas diretas aos entes da administração direta e tampouco exerce serviços para o governo. Sua competência de auditoria abarca ministérios governamentais e entes da administração direta, fundos não-orçamentários, sistemas de subsídio estatal e de transferência de recursos, empresas públicas e sociedades de economia mista. Isto significa que a privatização, por meio da venda de participações, de empresas públicas ou de sociedades de economia mista poderá excluir algumas destas do campo de auditoria do VTV. Uma ampliação recente do campo de auditoria do VTV decorreu da atribuição, em 1995, da tarefa de se auditar as transferências de fundos entre a Finlândia e a União Européia.

Outro aspecto quanto às atribuições de auditoria, nos diferentes ESFs, se refere à possibilidade e profundidade das investigações acerca do mérito das *políticas públicas*, ou à expectativa de que estas se restrinjam ou não aos limites da eficiência e efetividade na implementação e administração [das políticas]. Isto é particularmente interessante do ponto de vista da auditoria operacional, porque é neste tipo de tarefa de auditoria que, em geral, se encontra a fronteira entre questionar ou não questionar os objetivos de determinada política. Para alguns ESFs, particularmente o NAO, questionar políticas é definitivamente um tabu; para outros, a fronteira não é tão clara (Barzelay, 1997).

Na legislação do Reino Unido, isto é tratado de maneira explícita. O Controlador e Auditor-Geral tem plena discricção sobre a natureza das auditorias de custo-benefício conduzidas pelo seu ente. Ele decide se, quando e como qualquer exame de custo-benefício deverá ser levado a cabo; e ele decide se, quando e em quais termos os resultados de um exame serão relatados à House of Commons. Contudo, ele não poderá questionar os méritos dos objetivos de determinada política. A lei de 1983 explicitamente restringiu seus poderes ao exame focado nos meios que os departamentos empregaram para alcançar os objetivos de certa política determinada pelo governo e aprovada pelo Parlamento.

Igualmente ao NAO, ao AR não é permitido questionar os méritos dos objetivos de determinada política. Sem embargo, sua competência para questionar políticas é mais ampla, uma vez que há a possibilidade de este investigar a efetividade mesmo no estágio de formulação de um dado programa, momento este em que o programa ainda não foi além do estágio de decisão inicial ao comitê de finanças (NAO, 1996a, p. 148-50).

No caso do RRV e do VTV, o divisor de águas entre os objetivos de uma política (enquanto um tabu) e a implementação ou uso de recursos não é tão importante como no NAO. Contudo, o RRV noticia em seu material institucional que a auditoria operacional não pretende questionar políticas, embora ele possa analisar os efeitos destas políticas, quando estas são implantadas (Riksrevisionsverket, 1993, p. 5). Na Finlândia, igualmente, a linha entre política/administração não se afigurou como uma questão central, merecedora de debate, quando da definição do escopo das auditorias operacionais. As leis do VTV não concedem qualquer definição oficial e restrita acerca dos objetivos da auditoria operacional, e, na prática, seu foco mudou com o passar dos anos (isto também se aplica ao RRV). Seus objetivos, em geral, são descritos como o de assegurar que os entes públicos e as atividades públicas sejam eficazes e adequadas; na prática, isto conduziu a auditorias (por exemplo, no campo de subsídios estatais) que podem ser interpretadas como questionadoras dos méritos de uma dada política.

Em teoria, a linha divisória entre questionar os objetivos de uma certa política e apenas realizar perguntas referentes aos 'três Es' quando da implementação de políticas pode parecer uma forma clara e não-ambígua de se definir as atribuições que estabelecem a auditoria operacional. Na prática, contudo, se um projeto de auditoria operacional se estende a questões

analíticas quanto ao porquê de a efetividade observada em um programa público auditado ser insatisfatória, pode não ser fácil manter-se apartado de explicações que suscitem questionamentos acerca da relevância ou do realismo na especificação dos objetivos. A interpretação do NAO referente a esta linha precária introduz, indiretamente, um elemento adicional importante na atribuição de auditoria: mesmo que os objetivos de uma política não devam ser questionados, a precisão e completude das informações sobre as quais as decisões políticas são tomadas é um assunto legítimo da auditoria de custo-benefício — em acréscimo aos meios pelos quais os objetivos são perseguidos e pelos quais os resultados são obtidos (NAO *c.* 1987, p. 4).

Recursos da auditoria operacional

Uma vez estabelecido que a auditoria operacional se apresenta como competência de quatro dos nossos cinco ESFs, faz sentido, agora, estudar os recursos que esta atividade consome. Apenas o RRV e o VTV organizaram a auditoria operacional em departamentos separados ou em departamentos (dois, no caso do VTV) dentro da própria instituição. No RRV, este foi o caso desde a criação da instituição; no VTV, a separação da auditoria financeira da operacional foi o resultado de uma recente reorganização (em 1991), cujo propósito foi o de abrir espaço para o desenvolvimento de novas práticas e metodologias em ambas as espécies de auditoria. Em outros três dos ESFs, o princípio organizacional central é o de dividir o trabalho dentre os setores administrativos específicos. No NAO e no Rekenkamer, os auditores costumam se especializar na auditoria operacional ou na financeira, para os seus setores administrativos respectivos, enquanto na Cour ambos os aspectos tendem a estar presentes em cada um dos projetos de auditoria, o que faz com que a especialização dos auditores em auditoria operacional ou financeira seja muito menos proeminente.

Identificar a proporção de recursos que cada um dos ESFs utiliza para a auditoria operacional não é uma tarefa fácil, particularmente naqueles ESFs que não separam a auditoria operacional da financeira, em termos organizacionais. É particularmente difícil apresentar números exatos acerca do desenvolvimento da parcela [no orçamento dos ESFs] da auditoria operacional, no período de 1980 a 1990, por conta das mudanças nos sistemas internos de fiscalização dos ESFs. Por exemplo, no caso do VTV, anteriormente à separação organizacional da auditoria operacional e financeira, não

havia o acompanhamento da divisão de recursos entre estas atividades. Como consequência, não somos capazes de apresentar números plenamente comparáveis quanto à parcela do trabalho de auditoria operacional em cada um dos ESFs, e tampouco podemos demonstrar exatamente como esta parcela mudou durante o último período que o nosso estudo se refere. Contudo, o cenário geral acerca da participação da auditoria operacional nas atividades dos ESFs na década de noventa é razoavelmente claro.

Um crescimento evidente de recursos destinados à auditoria operacional se fez visível no Rekenkamer. Praticamente todo o aumento da capacidade desta instituição (cerca de 40 pessoas-anos [n.t.: trata-se de uma unidade de medida, baseada em uma quantidade ideal de trabalho realizada por uma pessoa, em um ano] durante 1985-1995) foi alocado na auditoria operacional. Números exatos (que estão disponíveis apenas para os anos 90) demonstram que a parcela de auditorias que visam atestar a legalidade declinou acentuadamente, enquanto a parcela de auditoria operacional aumentou, sendo que esta representava mais de 2/3 de toda a capacidade de auditoria, em 1994 (veja a Tabela 2.2). A confiança do Rekenkamer no trabalho dos departamentos ministeriais de auditoria com o propósito de certificar suas contas faz com que este tipo de trabalho represente apenas 1/3 de suas atividades. Os outros 2/3 consistem de 'auditorias para verificar a eficiência organizacional e política, a qualidade das decisões, a efetividade da política e o monitoramento da implementação desta' (Witteveen, 1996, p. 27 — mas atente que os Capítulos 5 e 6 fornecerão uma análise mais crítica acerca da natureza exata desta atividade).

A parcela de recursos do NAO destinados à auditoria operacional parece haver declinado nos últimos anos, tendo representado 40% dos custos em 1991/2 e apenas 34% em 1995/6. Contudo, interpretar este fato como uma indicação de um interesse reduzido em tarefas que visam determinar o custo-benefício (CB) pode ser bem simplista, à medida que outras coisas podem ter acontecido durante este período. O número de relatórios sobre custo-benefício aumentou durante os anos 90, o que significa que um número maior e menos custoso de relatórios estão sendo produzidos do que há cinco anos atrás. Esforço e tempo consideráveis foram investidos no desenvolvimento de atividades [que visam atestar o] custo-benefício. Também, mudanças na auditoria financeira influenciaram a parcela de recursos destinados a cada tipo de auditoria: o desenvolvimento de agências e de outros tipos de

instituições públicas independentes aumentou o número de contas financeiras a serem auditadas, e houve uma intensificação do foco em trabalhos que visam atestar a regularidade, a adequação e as áreas de risco, que são abarcadas pelo gênero ‘auditoria financeira’. Decisões centrais do governo em adotar fiscalizações conjuntas (fiscalização de recursos e de orçamento) também aumentaram a quantidade de trabalho do NAO, no que se refere à auditoria financeira (NAO, 1997b, p. 20-1).

O RRV difere consideravelmente dos outros quatro ESFs no conjunto de atividades que desenvolve. A parcela de auditoria operacional, em suas operações, é consideravelmente menor do que a das outras duas principais atividades por ele desenvolvidas. A chamada ‘terceira perna’ do RRV (o departamento voltado ao desenvolvimento e à consultoria de administração financeira) consumiu, nos anos 90, quase que metade dos recursos da instituição, enquanto a parcela da auditoria operacional e financeira representou apenas 10% a 20%, respectivamente, do custo total da instituição (veja apêndices 2 e 3).

TABELA 2.2
Uma parcela indicativa de recursos usados na auditoria operacional e financeira em quatro ESFs, em 1994^a

Instituição	Auditoria operacional	Auditoria financeira	Outras atividades
Rekenkamer ^b	69	31	
NAO	38	43	19
RRV	9	21	70 ^c
VTV	48	35	17

^a As porcentagens na tabela são apenas indicativas porque os números não são plenamente comparáveis. Para o Rekenkamer, a divisão do tempo total de trabalho em auditoria financeira e operacional é apresentada. Os números para o NAO representam a divisão de porcentagens quanto ao custo de pessoal dentre as diferentes atividades [desenvolvidas pelo ente em questão]. Para o VTV, as porcentagens são calculadas com base no número total de pessoas-anos, e no RRV com base no custo total da instituição. No que se refere ao período de observação, no NAO e no RRB, o período em questão é o do ano orçamentário de 1994/5, e não o de 1994, como ocorre para o VTV e para o Rekenkamer.

^b As porcentagens dizem respeito apenas à parcela de recursos de auditoria referente aos dois tipos de auditoria, não incluindo outras atividades, tais como a de administração interna.

^c Em 1994/5, 46% dos custos totais do RRV eram custos referentes a atividades na consultoria e desenvolvimento da administração financeira, em entes da administração pública. Não existe uma atividade correspondente nos outros ESFs. O percentual de custos para a administração interna era de 24%.

Esta divisão obviamente se provará diferente após a metade de 1998, momento em que o departamento de administração financeira foi retirado do núcleo do RRV e estabelecido como um ente separado. O RRV, também, difere dos demais ESFs, uma vez que é, em grande medida, auto-sustentável. Em 1994/5, 84% de todos os custos do departamento de administração e economia foi coberto pelos recursos auferidos em comissões. Nos departamentos de auditoria financeira e operacional, a proporção de comissões pagas foi consideravelmente menor, mas, nestas, também existe.

Na Cour des Comptes, a estimativa da parcela de recursos [consumida pela] auditoria operacional é mais difícil porque uma única investigação pela Cour frequentemente combina uma preocupação conjunta com o uso legal de fundos públicos e com o bom desempenho deste (*la bonne gestion des fonds*). A organização interna da Cour acompanha a divisão específica de setores. A diferenciação entre os dois tipos de auditoria é, desta feita, menos clara do que em outros ESFs, e o uso de recursos não é medido com base neste parâmetro. Fontes oficiais na Cour estimam, contudo, que grande parte dos esforços da instituição (cerca de 2/3, na metade da década de 90) agora se destina a análises orientadas à verificação do desempenho (NAO, 1996a, p. 65). O aumento estimado nas auditorias orientadas ao desempenho pode ser atribuído, em particular, à ampliação das atribuições da Cour, abarcando as novas áreas de organização da seguridade social, bem como [a demanda] por estudos específicos.

Assim como ocorre com o Rekenkamer, o VTV é um dos ESFs em que a parcela de recursos alocados na auditoria operacional é considerável, e que cresceu consideravelmente nos anos 90. Cerca de metade do número de pessoas-anos utilizadas pela instituição, em 1994, estava voltada às auditorias operacionais. A parcela de auditoria operacional, medida tanto pelo custo total como pelo número de pessoas trabalhando nela (veja apêndices 2 e 3), cresceu desde a reorganização.

Embora estes números sejam apenas indicativos, eles externam o papel e o desenvolvimento da auditoria operacional nas tarefas desenvolvidas pelos ESFs. A auditoria operacional se apresenta firme na agenda dos ESFs que estamos estudando, e parece ter havido um maior destino de recursos a esta área de atividade, do que a aquelas formas mais tradicionais de auditoria. O crescimento da importância da auditoria operacional, contudo, não se apresenta de maneira uniforme nos diversos ESFs. No NAO, a auditoria

operacional já alcançou o seu ápice no crescimento ocorrido no início dos anos 90; enquanto, particularmente, o Rekenkamer e o VTV ainda estão aumentado, intensamente, os recursos destinados a este tipo de atividade. No geral, se compararmos os anos 80 e 90, houve uma realocação de recursos dos ESFs na auditoria operacional, mas o exemplo do NAO sugere que isto não seja um padrão que irá se perpetuar. Como conclusão preliminar, nós podemos sugerir que o aumento da parcela [de recursos consumidos] que a auditoria operacional representa dentre as atividades totais dos cinco ESFs alcançou o seu máximo, e, mesmo que a auditoria operacional ainda esteja na agenda de todos os ESFs que temos estudado, tal não mais se afigura como a principal área de crescimento dentre as tarefas desenvolvidas pelos ESFs.

O contexto cambiante

Christopher Pollitt

3.1 Propósito

O objetivo deste capítulo é o de resumir e comparar as trajetórias das reformas da administração pública nos cinco países estudados. Isto providenciará a estrutura com a qual poderemos, em capítulos subsequentes, discutir as principais tendências no desenvolvimento da auditoria operacional. Não é, é certo, possível, em um único capítulo, traçar mesmo que seja uma história geral de todas as mudanças que ocorreram na Finlândia, na França, na Holanda, na Suécia e no Reino Unido. Contudo, este não é o nosso propósito. Nosso estudo é mais específico e seletivo, se concentrando nas ‘grandes questões’ que, *prima facie*, espera-se, podem afetar e/ou chamar a atenção dos ESFs referidos.

Nós trataremos do assunto em três estágios. Primeiro, precisamos levar em conta os ‘pontos iniciais’ da reforma da administração, que são os diferentes tipos de regime político-administrativos que existiram em cada um dos cinco países, no começo da década de 80. Os pontos iniciais foram diversos, em países diferentes. O regime de um dado país estabeleceu as fundações históricas, políticas e culturais que pautaram a sua reforma. Por exemplo, a descentralização foi uma parte importante da retórica da reforma em muitos países, mas na França este tema bateu de frente com um histórico de aparato estatal centralizado, enquanto na Suécia o mesmo tema foi aplicado a um contexto que já era bem descentralizado para os padrões da Europa ocidental. Os regimes político-administrativos em vigor constituem os contextos a partir dos quais os nossos cinco ESFs conduzem os seus trabalhos. No geral, estes contextos mudam, apenas, vagarosamente — são questões de Constituição e de cultura, e não podem ser alterados de um dia para o outro.

Segundo, estabelecemos uma classificação ampla dos principais tipos de reforma da administração que ocorreram durante as décadas de 80 e 90.

Os objetos de estudo

Hilkka Summa

5.1 Desenvolvendo uma tipologia

Descrever as práticas dos ESFs é uma forma de responder a questão, o que é a auditoria operacional? O principal objetivo deste capítulo é o de dar uma visão geral sobre aquilo que, de fato, está sendo feito por diferentes ESFs naquela parcela de suas atividades que eles próprios classificam como auditoria operacional (ou, mais precisamente, na parte que é traduzida para o inglês como 'auditoria operacional'). A visão geral será construída por meio da comparação de tipos de objetos escolhidos para os projetos de auditoria operacional, nos cinco ESFs. Por exemplo, seria [o objeto] primariamente uma organização, como uma agência, um departamento, ou um ente privado com a presença de dinheiro público, ou seria um programa público de implementação, o qual pode envolver diversos entes, ou, ainda, seria possivelmente uma função (tal como o sistema telefônico ou de aquisição) que esteja presente em grande parte ou em todos os entes públicos? Os objetos também podem variar nas características dos fenômenos estudados: seriam os objetos, usualmente, atividades permanentes e contínuas dos entes investigados, ou seriam operações ou mudanças mais temporárias, excepcionais, tais como o processo de privatização ou os projetos de investimento? Os portfólios de tópicos de auditoria também serão comparados entre os dois períodos de estudos que escolhemos nos anos 80 e 90, de forma a obter uma visão das tendências e mudanças no foco da auditoria operacional, nos ESFs.

O tipo de objeto é mais relevante na auditoria operacional do que na auditoria financeira. O objeto natural da auditoria financeira é a finança anual ou grupo de finanças anuais que se afiguram como atribuições do auditor. Espera-se do auditor financeiro que este entregue regularmente (usualmente uma vez por ano) uma garantia acerca da correção das contas produzidas por um grupo de entidades responsáveis. Por esta razão, a auditoria financeira

tem uma característica cíclica, enquanto as auditorias operacionais são individualmente planejadas, sendo que o portfólio de tópicos cobertos em uma auditoria operacional é o resultado de uma (mais ou menos consciente e explícita) estratégia que cada ESF adotou. As estratégias para organizar e esquematizar os projetos de auditoria operacional são muito mais complexas do que as adotadas nas auditorias financeiras. As dimensões sobre as quais um ESF pode fazer suas escolhas, quando está delineando suas auditorias operacionais, são diversas, e, também, dentro de cada projeto de auditoria operacional, o âmbito de escolhas a ser feito, quanto aos métodos de trabalho, critérios e resultados, é mais amplo do que o dos projetos de auditoria financeira.

A política escolhida por um ESF no que se refere aos objetos escolhidos será refletida nos tipos de *critério* que serão característicos de suas auditorias operacionais: objetos amplos, relacionados a políticas, suscitam maior interesse por diferentes tipos de questões e critérios do que estudos mais focados (Keen, 1998). Por exemplo, medições quantitativas específicas de um ou mais componentes dos 'três Es' são mais prováveis de ocorrer em um projeto de auditoria focando os serviços ou atividades desenvolvidas por uma única organização do que em um projeto cujo foco de estudo seja um programa público complexo, que envolva diversos níveis da administração. O tipo de objeto escolhido também produzirá conseqüências para a duração característica dos projetos e, desta feita, na quantidade e tipos de *resultados* que ele produzirá. O tipo de *impacto* que uma auditoria operacional é capaz de gerar também depende, em parte, dos tipos de objetos sendo estudados. As questões acerca dos critérios, resultados e impactos serão estudados posteriormente, nos capítulos seguintes; aqui, o propósito é o de esclarecer as escolhas básicas que os ESFs fizeram quanto aos objetos de estudo na auditoria operacional.

Em adição ao tipo de objeto escolhido para a auditoria operacional, cada ESF precisará fazer escolhas quanto aos setores administrativos, níveis e tipos de entes que serão abarcados por seus programas de auditoria. Ao contrário da auditoria financeira, na auditoria operacional os ESFs não têm uma obrigação legal de auditar todas as organização de uma certa categoria, por um certo período de tempo: o que é abarcado pela auditoria operacional será definido pelo ESF em seu programa de trabalho, dentro dos limites de sua competência. Contudo, os portfólios dos projetos de auditoria operacional de nossos cinco ESFs revelaram que todos eles parecem findar com uma cobertura razoavelmente equilibrada de todos os setores administrativos e dos diferentes níveis do

governo que estão inclusos em suas competências — se isso não ocorre todos os anos, ao menos, então, ocorre por um período limitado planejado. Isto não é surpreendente, considerando que todos os cinco ESFs têm considerável experiência em escolher esses tópicos; até certo ponto, eles são capazes de se situar fora das correntes efêmeras de interesses e/ou de negligência política nesta ou naquela questão ou setor. Ademais, todos possuem estruturas organizacionais internas que, em ao menos algum grau, dividem o trabalho conforme os setores administrativos. O processo resultante e o critério de seleção são descritos com maiores detalhes no Capítulo 7, seção 7.4. Os elementos-chave em um tópico que tende a atrair a atenção dos auditores operacionais são:

- O volume de recursos públicos usados em uma atividade (grandes volumes atraem a atenção);
- Os riscos prováveis aos fundos públicos;
- O desejo dos ESFs em alcançar coberturas sistemáticas razoáveis de seus campos de auditoria;
- Evidências das auditorias prévias que sugiram que uma atualização seja necessária;
- Importância política atual.

Estes tipos de critérios foram influentes em todos os cinco ESFs; em outras palavras, eles se apresentaram como um elemento comum. Desta feita, a distribuição de projetos entre os setores ou níveis administrativos não pareceu ser uma variável que se distinguiu fortemente dentre os diferentes ESFs. Contudo, o *tipo* de objeto escolhido apresentou, sim, algumas variações bem claras. Comparando-se os projetos de portfólios dos nossos cinco ESFs, durante os dois períodos estudados, no que se refere ao tipo de objetos escolhidos, revelaram-se diferenças tanto entre os ESFs como entre, em cada ESF, os dois períodos estudados. Estas variações podem constituir uma evidência de pontos de vista quicá divergentes, dentre os ESFs, acerca do 'que realmente é a auditoria operacional'. As diferenças observadas podem ser resumidas dentre três dimensões:

1. Estaria o projeto de auditoria operacional focado em uma única organização, ou seria o objeto de estudo um programa, uma função, ou um grupo de atividades que é exercido por ou está presente em mais de uma organização (auditoria única v. de múltiplas organizações)?

2. Seria o foco do estudo, propriamente, o desempenho ou as atividades centrais do ente auditado, ou o estudo se concentra nos sistemas para controle e direcionamento destas atividades (auditorias de conteúdo v. de sistemas)?
3. A auditoria se concentraria em atividades permanentes e contínuas dos entes auditados, ou seria o objeto de seu estudo um projeto, uma mudança ou alguma atividade temporária e excepcional (auditorias de projetos contínuos v. de projetos ocasionais)?

Na primeira parte da investigação empírica de nossos cinco ESFs, os seus relatórios sobre a auditoria operacional, nos dois períodos, foram classificados dentre estas três dimensões com o propósito de se obter uma visão geral quanto ao conteúdo de seus portfólios de tópicos (veja o Apêndice 1 para maiores detalhes). Nós assumimos que a distribuição de projetos de auditoria, de acordo com o tipo de objeto escolhido, poderia ser interpretado de forma a refletir como os ESFs vislumbram a natureza e o propósito da auditoria operacional.

Em primeiro lugar, poderá haver diferentes posicionamentos acerca da natureza da auditoria operacional: diria esta respeito, primariamente, à manutenção dos entes executivos e públicos responsabilizáveis, ou seria esta compreendida como um [processo de] investigação e de produção de informação quanto à efetividade de programas públicos. Se o objetivo final da auditoria operacional for a responsividade dos entes administrativos, as auditorias se direcionarão, preferencialmente, mais no sentido das organizações individuais do que no de grupos de atividades ou programas, nos quais é mais difícil determinar quais são os indivíduos ou autoridades responsabilizáveis.

No que se refere à segunda dimensão — auditoria de sistemas ou o real conteúdo da atividade do ente auditado — alguém poderá afirmar que quanto maior for a identidade da auditoria operacional com a financeira, maior será a sua tendência em desenvolver projetos de auditoria que se foquem mais nos sistemas de controle e direcionamento do que no próprio desempenho. Os projetos de auditoria orientados aos sistemas de direcionamento e de controle podem ser mais facilmente padronizáveis e elaborados de acordo com os contornos da auditoria financeira, enquanto investigações sobre o desempenho efetivo provavelmente se desenvolverão em projetos complexos, semelhantes a pesquisas, os quais estão longe do trabalho padrão de auditoria.

Uma auditoria voltada aos sistemas é, também, mais provável de produzir uma declaração conclusiva acerca do cumprimento ou não do ente auditado de algum padrão ou expectativa pré-definida do que uma auditoria que objetive, por exemplo, investigar a efetividade de um programa público.

Pode-se esperar que a terceira dimensão — objetos focando em atividades contínuas, 'normais' ou em mudanças e projetos ocasionais — esteja relacionada ao papel que as reformas na Administração Pública possam ter na agenda de auditoria dos ESFs. Se um ESF assume um papel ativo quanto aos tópicos de auditoria que surjam das reformas da administração, provavelmente ele será capaz de direcionar os seus projetos de auditoria em direção a projetos ocasionais. As auditorias dos processos de privatização ou da implementação ou das consequências das reformas [na Administração Pública] se encaixam nesta categoria. Tópicos voltados a projetos ocasionais podem, obviamente, surgir de outros interesses, tais como das auditorias de projetos de investimentos.

5.2 Auditorias de entes específicos ou de programas?

A Tabela 5.1 indica que os ESFs estudados, de fato, fazem escolhas diferentes quanto à definição do objetivo dos projetos de auditorias: se tendem a analisar, principalmente, organizações públicas individuais ou se, ao contrário, se focam em funções ou atividades abarcadas por diversos entes. Esta tabela também demonstra a forma com que esta distribuição mudou, entre o primeiro período e o segundo período, em cada uma das instituições.

Analisando o último período, os anos 90, há uma clara diferença entre o NAO e os outros três ESFs. O programa de auditoria operacional do NAO se foca principalmente nas organizações individuais, enquanto mais de um terço de projetos de auditoria dos outros ESFs se focam em tópicos cobrindo diversas organizações. No primeiro período, o padrão é diferente, à medida que o Rekenkamer e o VTV quase não realizaram auditorias multi-organizacionais, enquanto o NAO e o RRV dividiram a sua capacidade de maneira mais igualitária entre os dois tipos. Por esta razão, a direção da mudança dos anos 80 para os anos 90 difere entre os ESFs. No NAO e no RRV, a proporção de auditorias de organizações individuais aumentou consideravelmente no período 2, em relação ao período 1; enquanto no Rekenkamer e no VTV houve um aumento na parcela de auditorias multi-organizacionais.

TABELA 5.1
Os percentuais de projetos de auditoria operacional direcionadas a organizações individuais e em tópicos cobrindo diversas organizações nos diferentes ESFs, nos anos 80 e 90^a

ESF	Período 1 (1980)			Período 2 (1993-5)		
	Múltiplas organizações	Organização individual	(n. de relatórios)	Múltiplas organizações	Organização individual	(n. de relatórios)
NAO	31	69	(86)	21	79	(137)
Rekenkamer	6	94	(49)	40	60	(58)
RRV	44	56	(50)	35	65	(57)
VTV	10	90	(125)	35	65	(49)

^a Não há números sobre a Cour, mas os nossos dados pesquisados e a análise dos *rapports particuliers* nos possibilitam oferecer comentários qualitativos: veja o texto.

Quanto à Cour, é claro que ela pode e de fato realiza auditorias multi-organizacionais. Sem embargo, a sua função básica é a de verificar as contas e a administração de organizações específicas, individuais. Tendo dito isto, duas tendências recentes surgiram. Primeiro, desde 1990, algumas análises transversais particulares foram realizadas (e.g. de museus nacionais, subsídios estatais para empresas, políticas sociais para adultos deficientes). Em segundo, em uma série de casos, um único método foi empregado para analisar um *grupo* de serviços específicos ou de entes. Por exemplo, tal método foi aplicado ao estudo de custos e de administração de embaixadas francesas específicas ou de grupos de embaixadas, e uma série de relatórios foi produzida. Relatórios específicos foram produzidos sobre as embaixadas no Senegal, na Holanda e na Espanha (todos em 1995), a organização das embaixadas para o Reino Unido e para a Alemanha (em 1995) e para o Gabão e Camarões (em 1997), sobre questões fiscais (1995), de recursos humanos (1995) e sobre a remuneração dos embaixadores (1997).

As diferenças observadas entre os ESFs podem ser interpretadas parcialmente à luz das mudanças nos campos de auditoria dos ESFs, e, em alguma medida, refletir a estruturação operacional a partir da qual operam. Por exemplo, no caso do NAO, o aumento do número das recém estabelecidas agências executivas e de outros entes públicos na Inglaterra mudou consideravelmente o campo de auditoria: o número de organizações individuais

que são alvos em potencial da auditoria operacional aumentou, e, ao mesmo tempo, a elaboração de sistemas de medição de desempenho e de exigências para as agências tornou-as mais auditáveis, no sentido de disponibilidade de informações, o que facilitava a auditoria operacional destes entes.

Até certa medida, a distribuição também reflete escolhas políticas deliberadas por parte dos ESFs. No que se refere ao NAO, ele expressou a sua preferência em se focar na auditorias de organizações individuais, por conta da facilidade de administração, principalmente na fase de comunicação com o auditado [n.t. fase de apresentação do relatório ao auditado, com vistas a obter a concordância deste em relação ao conteúdo daquele]. Igualmente, o processo de gestão de cada relatório de auditoria operacional no Comitê de Contas Públicas favorece aqueles projetos em que as descobertas podem ser atribuídas a um agente público sênior — o agente responsável pela contabilidade. As auditorias cobrindo diversas organizações são mais complicadas quanto à fase de entrega [do relatório]. Além da redução em números, houve também no NAO uma mudança no conteúdo das auditorias multi-organizacionais. No período inicial, era relativamente comum que os projetos de auditoria operacional tratassem de certos temas ou funções, por meio da realização de comparações entre os departamentos (e.g. *Department of the Enviroment, Scottish Oficce and Welsh Office: Enterprise Zones*, NAO, 1986) Nos anos 90, as poucas auditorias multi-organizacionais, usualmente, lidaram com um grupo de organizações operando em um mesmo campo (por exemplo, certos tipos de escolas, museus, universidades etc.), e o objetivo da auditoria era o de verificar os seus desempenhos, por meio de comparação. Claramente, a estratégia escolhida pelo NAO foi a de se concentrar em projetos de auditorias operacionais focados em entes públicos individuais.

No Rekenkamer, uma estratégia oposta foi escolhida. Nos anos 90, como parte de uma reorganização ampla de suas atividades, o Rekenkamer adotou um novo conceito de auditoria operacional chamado de auditorias ‘orientadas aos sistemas’. Enquanto auditorias operacionais que se focam em organizações individuais eram o tipo dominante nos anos 80 (cerca de 90% de todos os projetos), 40% dos projetos atualmente descrevem seu objeto de estudo como o de abarcar diversas organizações públicas. Um conceito especial de ‘auditorias amplas de governo’ foi desenvolvido, no Rekenkamer, no meio dos anos 80, e continuado nos anos 90. De acordo com Leeuw,

Uma auditoria ampla de governo consiste de análises de gastos, atividades e instrumentos de políticas comuns a grande parte ou a todos os ministérios e, também, inclui co-operação. Ela quase sempre se foca nos aspectos de custo-benefício das políticas ou de instrumentos de política. Por vezes, as auditorias amplas de governo são alcunhadas como horizontais, isto porque outras auditorias operacionais usualmente se preocupam com ministérios específicos, e, desta feita, são chamadas de verticais. (Leew, 1991, p. 25)

Um desenvolvimento relacionado é o fato de os projetos de auditoria operacional individuais terem, também, se tornado mais amplos, no que se refere à quantidade de tempo de trabalho alocado nestes. Não é incomum que os projetos de auditoria operacional individuais, na categoria de 'auditorias amplas de governo' durem mais do que dois anos e levem mais de 500 dias úteis.

No RRV, as auditorias de uma única organização são o tipo dominante (65% de todos os projetos no segundo período), e, ao contrário do Rekenkamer e do VTV, nenhuma mudança dramática ocorreu na distribuição entre estudos multi-organizacionais e individuais, entre os anos 80 e os anos 90. A proporção de projetos focados em organizações únicas aumentou nos dois períodos. O conceito de auditorias 'orientadas aos sistemas' foi usado no RRV, nos anos 80, e o conteúdo que foi dado a esta técnica foi claramente dirigido aos estudos amplos, multi-organizacionais. De acordo com a visão desenvolvida no RRV, nos anos 80, as auditorias operacionais deveriam pretender estudar mais as atividades públicas dentro de seus contextos sistêmicos, o que cobria todo o processo — desde a elaboração da política e da legislação referente até a prestação efetiva do serviço público —, do que se restringir a investigações restritas e focadas na eficiência de organizações individuais. Contudo, ao julgar pelo conteúdo do portfólio de projetos de auditoria operacional do RRV, esta estratégia nunca se transformou na única técnica existente: mais da metade de seus projetos, em ambos os períodos, estava focado em organizações individuais. Os tópicos característicos nos anos 90 foram as auditorias de sistemas de informação ou de sistemas de administração financeira, em organizações públicas individuais, ou o funcionamento de sistemas de direcionamento em áreas descentralizadas de atividade.

Seguindo o exemplo do RRV, o VTV adotou, no curso desta década, como resultado de um amplo projeto de desenvolvimento metodológico (Toiminnantarkastuksen kehittämishanke) lançado em 1992, uma técnica de auditoria que é chamada de auditoria dos 'sistemas de atividades'. Esta

técnica implicou uma orientação aos projetos de auditoria operacional multi-organizacionais, que deveriam abarcar toda a cadeia de atividades políticas e administrativas que produziam certos resultados, em vez de investigar o desempenho de organizações públicas isoladas. Esta técnica foi vista como uma forma 'desenvolvida' da auditoria operacional, em contraste com formas anteriores 'menos desenvolvidas', que se focavam restritamente na probidade e eficiência das organizações individuais. Uma das idéias centrais foi a de que as auditorias operacionais deveriam ser conduzidas como projetos de pesquisa, se focando em tópicos amplos, inter-setoriais, e produzindo conhecimento profundo acerca dos mecanismos operando em determinados sistemas de atividades públicas. A nova técnica foi escolhida como uma política [padrão] no começo dos anos 90, ao mesmo tempo em que se tomou a decisão de desenvolver a auditoria operacional como um 'produto' distinto.

Igualmente ao RRV, o VTV não colocou, plenamente, em prática, sua 'declaração' metodológica. Do período 1 ao período 2, houve uma clara mudança em direção a uma maior proporção de estudos multi-organizacionais, mas dois terços de todos os projetos de auditoria operacional do VTV continuaram a ter as organizações individuais como foco de seus estudos.

5.3 Auditoria de conteúdo ou de sistemas?

A Tabela 5.2 mostra como o estudo dos objetos dos projetos de auditoria operacional pode variar na dimensão das auditorias 'sistêmicas' v. de 'conteúdo'. A *auditoria sistêmica*, como uma característica acerca da maneira como o objeto do projeto da auditoria foi definido, dá um sentido diferente ao conceito de 'sistema' das técnicas metodológicas 'orientadas aos sistemas' estabelecidas pelo Rekenkamer, pelo RRV e pelo VTV, e que foram discutidas na sessão anterior. O 'sistema' como um tópico da auditoria, enquanto oposto ao 'conteúdo' da atividade auditada, se refere ao auditar dos sistemas de controle ou de direcionamento, por meio dos quais a atividade auditada, e seu nível de desempenho, é operada, em vez de se investigar, diretamente, a própria atividade. A distinção poderia, por exemplo, se referir à escolha entre auditar a efetiva qualidade dos serviços, conforme experimentado pelos usuários, ou a investigação dos procedimentos que a organização [que presta o serviço] estabeleceu para acompanhar, controlar e melhorar a qualidade de seus serviços. Esta linha [divisória], contudo, não é sempre clara e ambos os aspectos podem estar presentes em um único projeto de auditoria.

TABELA 5.2

Auditorias orientadas ao sistema e de conteúdo: projetos de auditoria operacional que se focam no controle de sistemas e no desempenho, nos diferentes ESFs, 1980-1990 (%)

ESF	Período 1 (1980)			Período 2 (1993-5)		
	Conteúdo	Sistema	(n. de relatórios)	Conteúdo	Sistema	(n. de relatórios)
NAO	16	84	(86)	72	28	(137)
Rekenkamer	57	43	(49)	28	72	(58)
RRV	42	58	(50)	46	54	(57)
VTV	78	22	(125)	49	51	(49)

Nesta dimensão de comparação, o NAO se moveu claramente na direção oposta ao Rekenkamer e aos dois ESFs nórdicos. Entre os períodos 1 e 2, ele praticamente reverteu a sua estratégia quanto à escolha entre auditorias operacionais sistêmicas ou de conteúdo. Nos anos 80, mais de 80% de seu trabalho de custo-benefício estava focado em auditorias de sistemas, abrangendo tópicos como a auditoria interna ou a gestão de sistemas; nos anos 90, estes tópicos raramente estão presentes nos programas de auditoria do NAO, ou, quando estão, tais são abarcados apenas como fatores de fundo que influenciam o desempenho das principais atividades dos entes auditados. Essa mudança pode ser vista como um reflexo de uma crença segundo a qual a tentativa de verificar o desempenho substantivo das organizações, ao contrário do exame restrito de seus sistemas, é mais capaz de produzir uma base para melhorias e acarretar em impactos benéficos.

O Rekenkamer e o VTV escolheram estratégias opostas. Entre os dois períodos sob estudo, ambos aumentaram consideravelmente a parcela de auditorias cujo objeto de estudo era o sistema de controle ou de gestão, em vez de a própria atividade. Para ambos os entes, isto é uma política claramente anunciada, a qual acompanha o princípio de favorecer estudos amplos sobre multi-organizações, em vez de auditorias sobre entes individuais. Para o Rekenkamer, os objetos característicos da técnica adotada nos anos 90 foram os sistemas de informação e de aquisições [n.t.: compras por entes públicos], enquanto nos anos 80, os tópicos correspondentes, objetos de verificação,

seriam, em vez, digamos, os processos específicos de aquisições ou o funcionamento de um sistema específico de informação.

Aproximadamente, o mesmo pode ser dito do VTV, no qual os projetos de auditoria operacional, dos anos 1993-5, tinham como objetos característicos os sistemas de subsídios estatais (para as municipalidades, para hospitais etc.), a administração financeira, informações e o controle interno. Isto não é surpreendente, à medida que o VTV declarou em seus planos de atividade, no começo dos anos 90 (Perkinen, 1997), que os sistemas de direcionamento seriam um dos seus principais objetivos. Ainda que seja retoricamente próximo, o conteúdo desta ênfase [nos sistemas de direcionamento] é diferente da técnica metodológica escolhida como resultado do programa de desenvolvimento [adotado] no transcorrer da década: não se esperava que as auditorias de 'sistemas de direcionamento' produzissem resultados referentes ao cumprimento das necessidades da sociedade, tampouco se esperava que abarcassem 'amplos sistemas de atividades'. O interesse em estudar os sistemas de direcionamento está bem relacionado às reformas da administração pública, conduzidas durante e antes do período [em questão]; o conteúdo central destas reformas era alterar os procedimentos de administração de pessoal e financeira para um modelo mais descentralizado e de gestão [n.t.: em que a Administração Pública fica responsável, quase que exclusivamente, pelo estabelecimento de diretrizes e metas] (inclusive, na Holanda, um dos modelos acadêmicos mais influentes desta mudança é alcunhado como o 'Novo Modelo de Direcionamento'). As auditorias operacionais do VTV eram amplamente dirigidas à investigação acerca da maneira de funcionamento destes sistemas reformados.

TABELA 5.3

Mudanças nas proporções de diferentes tipos de relatório, pela Cour des Comptes, acerca das empresas públicas (%)

	1980-1983	1993-1996
<i>Compétence obligatoire</i>	50	34
Relatórios sobre aspectos específicos da administração	10	18
<i>Compétence facultative</i> (subsidiárias)	40	48

Fonte: Relatório de M. A. Delion, Conseiller Maître, outubro de 1997.

No RRV, não houve qualquer mudança mais marcante na porcentagem de auditorias sistêmicas e de conteúdo entre os dois períodos. Nosso material de pesquisa indica, contudo, que houve uma mudança *antes* do primeiro período que foi escolhido para ser objeto de nossa investigação mais aprofundada. As auditorias de organizações individuais, almejando fiscalizar a principal função dos entes auditados, afiguraram-se como a principal técnica, nos anos 70, enquanto as auditorias focando os sistemas de direcionamento e de controle aumentaram nos anos 80. Nos anos 90, novamente, houve um aumento no interesse pela investigação da efetividade e do cumprimento de objetivos. Contudo, a distinção entre os objetos de estudo, sistêmico ou de conteúdo, é menos clara nos relatórios do RRV, à medida que os projetos de auditoria costumam investigar ambos os aspectos.

Na Cour, não há uma separação estrita entre relatórios sistêmicos e de conteúdo: cada relatório trata de ambas as dimensões. No caso das empresas públicas, por exemplo, o objetivo é definir as principais áreas de risco para a administração e para as autoridades públicas. Contudo, uma distinção pode ser feita entre relatórios que analisam as empresas como um todo (em que o escrutínio da Cour pode ser obrigatório — *compétence obligatoire* — ou um objeto de estudo escolhido) e aqueles que se focam em alguns aspectos específicos (e.g. esquemas de treinamento), em que a Cour não está legalmente obrigada a relatar, mas opta por fazê-lo (*compétence facultative*). Esta segunda categoria parece ter obtido maior importância a partir do começo dos anos 80 (veja a Tabela 5.3). Desta tabela, torna-se aparente que houve um aumento significativo na proporção de relatórios que são escolhidos pela Cour, em relação àqueles que são obrigatórios, e na proporção daqueles relatórios que se concentram em um elemento específico das organizações a serem analisadas.

5.4 Atividades contínuas ou tópicos temporários?

A Tabela 5.4 apresenta a distribuição dos objetos de relatórios de auditoria operacional entre aqueles que se focam nas atividades ‘normais’ e contínuas dos entes auditados e aqueles que investigam fenômenos temporários ou excepcionais. Em todos os ESFs, a maioria dos relatórios seria classificada na primeira categoria, em ambos os períodos estudados. Para a Cour, as pesquisas confirmaram que, ali também, os objetos dos projetos de auditoria seriam, mais usualmente, as atividades principais dos auditados do que, propriamente, projetos ocasionais.

TABELA 5.4
Distribuição de auditorias operacionais que se focam em um projeto [ocasional] (mudança, reforma ou qualquer outra atividade temporária) e aquelas que se focam nas atividades contínuas dos entes auditados (%)

ESF	Período 1 (1980)			Período 2 (1993-5)		
	Atividade contínua	Projeto [ocasional]	(n. de relatórios)	Atividade contínua	Projeto [ocasional]	(n. de relatórios)
NAO	83	17	(86)	74	26	(135)
Rekenkamer	82	17	(49)	90	10	(58)
RRV	84	16	(50)	79	21	(57)
VTV	80	20	(125)	67	33	(49)

Olhando as mudanças entre o período 1 e o período 2, contudo, podemos concluir que todos os ESFs, exceto o Rekenkamer, aumentaram a proporção de projetos de auditoria focados em projetos [ocasionais] e reformas ou outras atividades temporárias. Mesmo que a tendência não seja muito forte, parece que as auditorias que se focam nas atividades contínuas dos entes auditados estão em declínio. Isto pode estar relacionado com o fato de os ESFs estarem ficando mais interessados em auditar os efeitos das mudanças relacionadas às reformas da Administração Pública — o que, por definição, seria temporário. Ainda assim, outras motivações podem direcionar a atenção dos auditores operacionais para além dos processos permanentes nas organizações que compõem o seu campo de auditoria, tais como um interesse em investimentos ou nas alienações de propriedades do Estado.

No NAO, cerca de 25% dos relatórios sobre custo-benefício lidam com projetos ocasionais. As alienações de propriedades estatais, operações específicas do Ministério da Defesa (tais como a transferência de pessoa e de material do e para o Golfo), e a mudança no Escritório de Patentes, são exemplos característicos de tópicos; as auditorias nos processos de privatização também foram outra categoria importante. No RRV, 20% dos tópicos de auditoria tendem a ser um tipo diferente do que os tópicos do NAO. Exemplos de tópicos de auditoria do RRV, nos anos 90, são as investigações sobre os projetos de desenvolvimento para os sistemas de informação e a implementação de reformas nos sistemas de direcionamento. O VTV é o ESF em que o aumento de projetos ocasionais como objeto de suas auditorias

foi mais intenso, com cerca de um terço de seus relatórios, durante os anos 90, tratando de questões desta natureza. Uma explicação para isso é que o VTV, no último período, escolheu certos aspectos da política de reforma do setor público finlandês como sua área prioritária. Desta feita, muitos de seus projetos de auditoria operacional serão considerados como investigações dos efeitos das, ou da implementação de mudanças nas, estruturas organizacionais e nos sistemas de direcionamento induzidos pelos princípios governamentais de reforma.

O Rekenkamer é o único ESF em que a porcentagem de projetos ocasionais como objeto de auditoria há declinado. Isto é uma outra consequência do conceito de auditoria adotado por este ente, nos anos 90. As auditorias amplas de governo caracterizariam seus objetos não como mudanças temporárias ou projetos detalhadamente definidos, mas, em vez, como investigações de certas funções difundidas nas organizações governamentais. Nos anos 80, o Rekenkamer desempenhou auditorias objetivando projetos temporários, tais como os projetos de investimentos ou de privatização; enquanto, de acordo com o conceito dos anos 90, os tópicos correspondentes foram, em vez, as *práticas de investimento* ou as *políticas de privatização*.

Quanto ao portfólio de tópicos da Cour, é possível obter um cenário limitado, com base em seus relatórios públicos. Por exemplo, a lista de relatórios públicos, em 1995, contém um grupo variado de objetos, como as auditorias operacionais de organizações ou funções públicas individuais (o Centro Nacional para a Administração Pública Regional; o transporte público na Ile de France), de sistemas de subsídio para a criação de empregos e para as empresas, de projetos específicos (projeto de telefonia celular da França Telecom), e de entidades públicas regionais e locais. De acordo com as nossas entrevistas, as atividades principais das organizações individuais é que são o objeto característico nos projetos de auditorias não publicados; outros tipos de tópicos não são tão freqüentes. Um método de auditoria, que começou durante os anos 80, implica uma coordenação temática dos tópicos de auditoria da Cour e daqueles dos *chambres régionales des comptes*, de forma que certos temas estejam abarcados em diferentes níveis do governo. Em alguns casos, os alvos destas auditorias serão organizações individuais, mas, em outros, tópicos mais transversais serão escolhidos (e.g. um relatório público sobre a política de uso de drogas).

5.5 'Identities' alternativas para a auditoria operacional?

Ao se olhar as três dimensões utilizadas para classificar os objetos dos projetos de auditoria operacional, o cenário geral que surge é um em que os ESFs podem escolher dentre duas orientações principais: auditoria operacional como escrutínio do conteúdo das atividades principais e contínuas de uma organização pública individual, ou, alternativamente, auditoria operacional como uma investigação das funções, fenômenos ou sistemas de atividades que dão uma visão mais ampla do setor público, como um todo. A primeira conduz a escolhas de tópicos de auditoria lidando com organizações individuais, e que se focam mais no conteúdo do que no sistema, mais em atividades contínuas do que em projetos [ocasionais]; o último [conduz a escolhas de tópicos de auditoria lidando] com objetos multi-organizacionais, estudados a partir de uma técnica sistemática, e que se foca, em geral, nas mudanças ou em outros tópicos excepcionais.

Nenhum dos nossos ESFs são um tipo 'puro' desta dicotomia simplificada; ainda assim, é cristalino que o portfólio de tópicos do NAO é mais próximo à 'estratégia voltada às organizações individuais', e que, particularmente, no Rekenkamer e no VTV, a identidade da auditoria operacional está mais próxima do foco nos 'sistemas de atividades'. O RRV e a Cour não podem ser tão facilmente classificados nesta tipologia, na medida em que seus portfólios parecem representar uma mistura destes dois tipos.

Alguém poderá, obviamente, querer saber quais são os fatores de fundo que poderiam explicar as escolhas que os ESFs tomam, ao orientar as suas auditorias operacionais. A orientação às auditorias de organizações individuais ou múltiplas pode ser interpretada como um reflexo do conceito dos ESFs quanto às suas funções. Se a manutenção da responsabilidade dos tomadores de decisão e dos administradores for compreendida como a principal função do ESF, uma auditoria direcionada a uma única organização será a escolha natural. Uma qualificação disto seria o caso em que um ministério fosse responsável por um grupo de organizações semelhantes, tais como embaixadas (o ministérios das relações exteriores) ou agências de seguridade social (ministério da seguridade social). A partir desta perspectiva, estudos transversais ou comparativos poderiam ser combinados com um foco na responsividade pública. Contudo, à medida que as reformas da administração ou fatores culturais e legais focarem sua atenção não nos ministérios 'distantes',

mas sim em agentes responsáveis ou administradores-chefes de organizações individuais, bastará o tipo de auditoria acima exposta [não transversal]. Em contraste, nos tipos de auditorias de 'sistemas de atividade' do VTV ou das auditorias amplas de governo do Rekenkamer, não está completamente claro quem deveria ser reputado responsável pelas falhas possivelmente apontadas pelos auditores. Para o VTV, a responsividade nunca foi um tema central em suas motivações; ele se vê, em vez, como um 'produtor de informações' neutro acerca da efetividade dos programas e políticas públicas.

Dentre outros fatores que influenciam a escolha dentre os tipos de objetos estão provavelmente as pressões que os ESFs enfrentam ao prestar contas quanto ao seu próprio desempenho. Alguém poderá assumir que, por exemplo, a prática estrita do NAO em medir seu próprio desempenho com as economias alcançadas por meio de auditorias de custo-benefício finda por acarretar na escolha de objetos nos quais haja maior probabilidade de se encontrar possibilidades quantificáveis de economias. Poderia ser argumentado que as auditorias de sistemas amplos de governo são menos capazes de resultar em achados que tenham implicações diretas quanto à economia feita, do que escrutínios de procedimentos dispendiosos em organizações específicas. As auditorias multi-organizacionais também são caras e esta orientação provavelmente resultará em uma corrente de resultados menor, por parte do ESF, do que a alternativa voltada às organizações individuais. Contra esta linha de raciocínio, contudo, há dois contrapontos. Primeiro, conforme é muito enfatizado na literatura acerca da administração de qualidade total, os verdadeiros grandes problemas (e ineficiências) estão, usualmente, nas fronteiras departamentais e institucionais, i.e. [estão presentes] no *sistema* do que dentro de organizações individuais. Segundo, comparações (incluindo o *benchmarking*) podem ser formas poderosas de expor divergências grosseiras no desempenho organizacional, e, desta feita, no custo benefício, em uma escala maior.

Este capítulo enfatizou a independência de escolha que o ESF pode exercer, e discutiu as estratégias variáveis que um ESF parece ter adotado, quando da seleção de seu portfólio de estudo de tópicos dentre o quase infinito âmbito de tópicos que estão disponíveis para serem esquadrihados. Contudo, talvez não tenha sido dada uma importância maior ao termo 'estratégia'. Tendo em vista a ausência de uma discussão maior acerca da formação de estratégia, na documentação dos ESFs, torna-se difícil precisar que o âmbito atual de

tópicos investigados seja, em qualquer caso particular, perfeito, ou mesmo que seja produto de um processo coerente e sistemático de raciocínio em face de um critério claramente formulado. O RRV publicou uma estratégia para a auditoria da seguridade social e das pensões, na qual determinadas auditorias podem ser encaixadas, e outra para cuidados médicos e de saúde. Mas isto é relativamente incomum. Em geral, parece existir, para grande parte dos ESFs, apenas uma justificação pública fraca para a alocação escolhida dos esforços em um determinado grupo de tópicos/objetos do que em outros. Por exemplo, seria um programa 'equilibrado' em todos os setores a única técnica sensível, ou haveria algo a mais a ser dito para outras estratégias muito mais seletivas? Será que alguns poucos estudos de fôlego seriam mais ou menos valorosos que um grande número de estudos menores? Quais são os méritos relativos dos tipos de estudo de conteúdo e sistêmicos, e até que ponto estes podem ser combinados? Os relatórios dos ESFs oferecem uma medida de justificação *post hoc* para os estudos que eles, de fato, escolheram, mas [oferecem] pouca discussão quanto a essas questões estratégicas mais amplas.

eterminada questão: em
so de declarações oficiais
l é o de descrever o *status*
oferecer um julgamento
érios amplamente reco-
daquele que [pretende]
e dados cientificamente
perspectiva, ressaltando a
ente, estabelecidos pelo
posição 'conservadora'.
favor de uma auditoria
ão mais técnica, a uma
mente pautadas.

O ofício do auditor

Jeremy Lonsdale, Robert Mul e Christopher Pollitt

7.1 O ofício da auditoria operacional

O que *é* um auditor operacional? O que eles *fazem*, de fato? Neste capítulo nós faremos um desvio quanto à nossa progressão de temas, a qual partia dos objetos de estudo (Capítulo 5), passando pelos critérios de auditoria (capítulo anterior), pelos métodos (próximo capítulo), produtos e, terminaria, finalmente, nos impactos. Nós realizaremos esta pausa com vistas a observar, mais detidamente, os próprios auditores, a natureza de seu trabalho diário, e como a identidade e o conteúdo de seu trabalho podem estar mudando.

“Você sabe o que é um auditor?”, era a pergunta com a qual se iniciava uma piada comum no NAO, “um auditor é um contador que, simplesmente, não suportaria qualquer excitação”. Enquanto isto pode ou não ser o início da resposta às questões referentes à identidade geral da comunidade dos auditores, tal, certamente, não se aplica ao subgrupo específico no qual estamos interessados — auditores operacionais (a bem da verdade, mesmo que seja uma piada, a mesma só faz sentido naqueles países, como o Reino Unido, em que grande parte dos auditores é composta, de fato, por contadores qualificados). Conforme já começamos a verificar, os auditores operacionais podem se comparar com momentos de grande excitação. Longe de aplicarem, meramente, um grupo não variável de regras ou padrões, os auditores operacionais estão obrigados a desenvolver cada auditoria operacional de maneira inovadora, mais como um produto único do que como uma [simples] parcela em uma linha de produção fiscalizadora. Eles devem definir os objetos de estudo, estabelecer os critérios apropriados, escolher as ferramentas adequadas à investigação, e exercer muitas outras habilidades, incluindo aquelas referentes à diplomacia e ao trabalho em grupo. Seu trabalho, usualmente, recebe grande atenção da imprensa e do Poder Público (veja o Capítulo 10).

de auditoria não é a 'palavra final' acerca de uma determinada questão: em vez, é apenas um tipo de resumo cauteloso e meticuloso de declarações oficiais relevantes e de evidências então disponíveis. Seu papel é o de descrever o *status quo* (sobre o que foi dito e o que foi realizado) e o de oferecer um julgamento quanto ao cumprimento satisfatório ou não dos critérios amplamente reconhecidos e estabelecidos. Este é um papel diferente daquele que [pretende] gerar novas evidências por meio de um amearhar de dados cientificamente elaborados e da aplicação de técnicas analíticas. Tal perspectiva, ressaltando a legalidade com os critérios gerais que foram, usualmente, estabelecidos pelo próprio governo, afigura-se, caso se queira, como uma posição 'conservadora'. Queda em contraste aos argumentos 'progressivos' em favor de uma auditoria operacional futura que poderia levar a uma sofisticação mais técnica, a uma análise mais causal e a recomendações mais empiricamente pautadas.

O ofício do auditor

Jeremy Lonsdale, Robert Mul e Christopher Pollitt

7.1 O ofício da auditoria operacional

O que é um auditor operacional? O que eles *fazem*, de fato? Neste capítulo nós faremos um desvio quanto à nossa progressão de temas, a qual partia dos objetos de estudo (Capítulo 5), passando pelos critérios de auditoria (capítulo anterior), pelos métodos (próximo capítulo), produtos e, terminaria, finalmente, nos impactos. Nós realizaremos esta pausa com vistas a observar, mais detidamente, os próprios auditores, a natureza de seu trabalho diário, e como a identidade e o conteúdo de seu trabalho podem estar mudando.

"Você sabe o que é um auditor?", era a pergunta com a qual se iniciava uma piada comum no NAO, "um auditor é um contador que, simplesmente, não suportaria qualquer excitação". Enquanto isto pode ou não ser o início da resposta às questões referentes à identidade geral da comunidade dos auditores, tal, certamente, não se aplica ao subgrupo específico no qual estamos interessados — auditores operacionais (a bem da verdade, mesmo que seja uma piada, a mesma só faz sentido naqueles países, como o Reino Unido, em que grande parte dos auditores é composta, de fato, por contadores qualificados). Conforme já começamos a verificar, os auditores operacionais podem se deparar com momentos de grande excitação. Longe de aplicarem, meramente, um grupo não variável de regras ou padrões, os auditores operacionais estão obrigados a desenvolver cada auditoria operacional de maneira inovadora, mais como um produto único do que como uma [simples] parcela em uma linha de produção fiscalizadora. Eles devem definir os objetos de estudo, estabelecer os critérios apropriados, escolher as ferramentas adequadas à investigação, e exercer muitas outras habilidades, incluindo aquelas referentes à diplomacia e ao trabalho em grupo. Seu trabalho, usualmente, recebe grande atenção da imprensa e do Poder Público (veja o Capítulo 10).

Nós analisaremos estes diferentes aspectos da função do auditor operacional abaixo, mas, para o momento, gostaríamos de propor e explorar a idéia de que a auditoria operacional é uma atividade *técnica*. É dizer, implica o uso de habilidades de especialistas para criar uma série de produtos únicos ('artesanais'), os quais são, conscientemente, produzidos para satisfazer altos padrões de exigência.

7.2 Magistrados, contadores, pesquisadores e consultores

O ofício relativamente recente da auditoria operacional não existe em um vácuo. Ele se vale de uma série de fontes profissionais e disciplinares, estabelecidas para dar suporte aos seus praticantes e às suas idéias. Estas idéias incluem importantes aspectos da auto-imagem dos auditores operacionais — o tipo de missão que eles pensam estar cumprindo. A mistura particular destas fontes e influências varia de país a país. Uma forma (mas apenas uma) de descrever estas diferentes misturas é demonstrada na Figura 7.1.

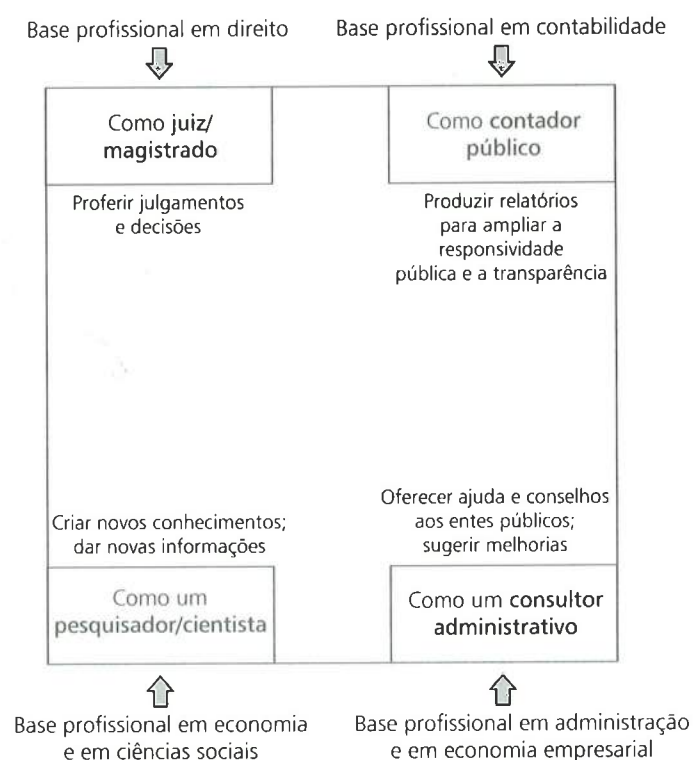


FIGURA 7.1 - Possíveis papéis para os auditores operacionais

Na literatura e retórica gerada pelos nossos cinco ESFs, ao menos quatro 'imagens' distintas podem ser detectadas. Na Figura 7.1 estas quatro imagens são vistas nos quadros, como tipos de 'campos de força'. Nenhum dos ESFs é um tipo absolutamente 'puro' — é dizer, todos existem *entre* estes quadros. Alguém poderá dizer, por exemplo, que as declarações do RRV usualmente o alocam na parte de baixo do diagrama, tendendo levemente para a direita. Isto ocorre porque o RRV concede grande destaque à função de aconselhar e auxiliar o governo (um elemento de seu trabalho que, presumivelmente, continuou a ocorrer após a divisão realizada neste ente, e que ensejou a criação do Departamento Nacional de Administração Financeira, em julho de 1998), e enfatiza, igualmente, seu papel como avaliador, fornecendo aquelas informações obtidas por meio de pesquisas que seriam relevantes à melhora da administração do setor público. Suas declarações também mencionaram seu papel como um contador público, mas este aspecto foi menos destacado do que, digamos, no NAO. O papel completo do contador público, com sua ênfase na responsabilidade e na transparência, não está facilmente disponível no RRV e no VTV da mesma maneira que está no NAO, porquanto na Finlândia e na Suécia, há órgãos parlamentares de auditoria específicos para realizar esta função.

O NAO, vinculado ao Comitê parlamentar de Contas Públicas, que se afigura como seu principal cliente, é, dentre os nossos cinco ESFs, o mais próximo ao papel de "contador público". A maioria de seus relatórios anuais e grande parte das declarações proferidas pelos seus principais representantes dá destaque, em primeiro lugar, ao seu dever de relatar ao Parlamento e ao público aquelas informações quanto ao uso racional dos fundos públicos. Ainda assim, enquanto objetivo secundário, o NAO pretende auxiliar os departamentos, as agências e demais órgãos públicos a alcançarem um melhor custo-benefício em relação aos seus gastos. Sendo assim, alguém poderá alocar o NAO à direita da figura, mas mais acima do que o RRV.

Nem o trabalho do NAO e tampouco o do RRV envolvem um papel judicante, como o de proferir julgamentos e decisões. A Cour, em contrapartida, está mais próxima da parte esquerda do que quaisquer dos outros quatro ESFs (Descheemaeker, 1992, p. 25). Contudo, não é, igualmente, um 'tipo puro'. Isto porque, com seus relatórios anuais e seu trabalho para o Parlamento, no que se refere à seguridade social, bem como em relação à série de atividades que exerce, fica claro que a Cour dos anos 90 realiza também um papel ativo

de 'contador público' e, também, ainda que em menor extensão, o papel de consultor. Desta feita, alguém poderá pensar que a Cour está alocada à esquerda do diagrama, mas mais centralizada.

O trabalho do Algemene Rekenkamer é difícil de alocar. Muitas das suas declarações mais recentes enfatizam, na prática, o papel de contador público (e.g. Witteveen, 1996). Mesmo assim, ao mesmo tempo, esta instituição tem recrutado um grande número de economistas e cientistas sociais, criando, por conseguinte, algumas aspirações internas de se tornar mais 'científica' e pesquisadora, em suas investigações (parte de baixo, ao lado esquerdo do diagrama). Talvez devêssemos alocá-lo algo que para a direita da linha diagonal que vai do 'contador público' para o 'pesquisador/cientista', mas mais próximo do 'contador público', por conta da predominância desta função.

O VTV se descreve, principalmente, como um prestador de informações (State Audit Office of Finland, 1994a, p. 6). Mas, também, costuma mencionar a legalidade [em seus relatórios] e, na prática, costuma empregar, em sua equipe, um grande número de pessoas com formação jurídica. Tal qual o RRV, não está submetido ao Parlamento, porquanto existe, no Parlamento, uma unidade distinta de auditoria. Sem embargo, o VTV se considera útil ao Parlamento, de uma forma geral. A ênfase do Parlamento na prestação de informações, combinada com a sua política adotada de investigações amplas (Capítulo 5), podem indicar a sua presença na parte inferior da Figura 7.1, mas mais à esquerda. Sem embargo, por outro lado, parece não ter havido grande interesse no desenvolvimento de instrumentos e métodos mais apropriados ao papel de pesquisador (conforme se verificará no Capítulo 8). Suas relações com os outros entes do Poder Público são, talvez, menos claras do que nos outros casos — nos termos da análise de Barzelay (Barzelay, 1996), há a ausência de um cliente poderoso para os seus produtos. Isto faz com que o VTV se afaste do papel de consultor e de contador público, distanciando-o do NAO ou do RRV.

Esta representação em diagrama tem como principal intenção funcionar como uma ferramenta heurística — isto é, encorajar a reflexão e o debate — e não deveria ser interpretada mecanicamente ou de maneira crítica. Outros papéis ou 'personagens' podem ser consideradas como candidatos; por exemplo, há alguns paralelos entre o ofício do auditor operacional e o do jornalista investigativo. Ambos entrevistam os principais personagens envolvidos em questões públicas, ambos reúnem grande quantidade de dados,

ambos têm que verificar a confiabilidade da informação que obtiveram, e ambos devem decidir como 'reduzir' uma massa de detalhes em um curto e compreensível relatório. Em outras questões, contudo, a comparação com um jornalista não é adequada. As circunstâncias do jornalista o encorajam a dramatizar o que encontrou, enquanto grande parte dos ESFs é bem cautelosa e conservadora em seus relatórios. Os jornalistas tendem a trabalhar solitariamente, enquanto os auditores, cada vez mais, trabalham em equipes (de diferentes tamanhos, de acordo com o país, conforme veremos). O auditor operacional terá um treinamento profissional amplo (advogado, contador etc.), algo que muitos jornalistas não têm. E, fundamentalmente, o auditor operacional, ainda que independente, é parte do aparato geral do Estado, enquanto o jornalista não. Os ESFs não podem se comportar como jornais e os jornais não podem se comportar como os ESFs, ao menos porquanto eles, usualmente, não têm o mesmo acesso privilegiado às informações oficiais, como os auditores o têm.

Voltando à Figura 7.1, o ponto mais significativo talvez seja o de que os auditores operacionais, em nenhum caso, adotam um 'tipo puro' de papel. Há, sempre, alguma tensão em potencial ou efetiva em seus papéis — deveriam eles intensificar os seus papéis de 'auxiliar', 'julgar' ou 'relatar'? Nosso argumento seria o de que eles não podem fazer tudo ao mesmo tempo — ou, ao menos, o de que eles não podem fazer tudo de maneira adequada. Por exemplo, alguém não pode julgar uma organização e, simultaneamente, esperar agir como *confidente* ou consultor. Ou, ainda, se o objetivo de alguém é o rigor científico e a criação de novo conhecimento (esquerda da parte inferior), torna-se improvável que esta pessoa estará em condições de oferecer sugestões práticas e úteis, continuamente, para administradores assaz ocupados, que precisam sabê-las *agora* (direita da parte inferior). Para se ter um terceiro exemplo, o destemido contador público, expondo falhas e desapontamentos em programas públicos aos parlamentares e ao mundo (direita da parte superior), certamente não será visto com entusiasmo pelos entes auditados quando estes forem buscar um consultor que os auxilie e os apóie (direita da parte inferior).

Obviamente, esta não é, em qualquer caso, uma opção livre: cada ESF está, conforme vimos nos capítulos 2 e 3, condicionada pela lei e pela história. Cada um, desta feita, se inicia em um lugar diferente. Sem embargo, alguns movimentos cautelosos — ou, talvez, alguém poderá mencionar uma mudança

de ênfase — são possíveis. Os ESFs podem escolher e criar estratégias. De fato, tais mudanças parecem ter ocorrido e estão ocorrendo, à medida que os ESFs se adaptam às novas demandas. Neste e nos próximos capítulos, tentaremos identificar algumas tendências recentes e recorrentes — mudanças sutis na característica do ofício do auditor.

7.3 Praticando o ofício: os principais passos

Diversas descrições acerca da auditoria pública conceberam a tarefa do auditor como um tipo de jornada ou exploração (Normanton, 1966; Pollitt e Summa, 1997c). Nós pegaremos esta analogia emprestada como uma forma de estruturar a nossa opinião quanto ao ofício da auditoria operacional em uma seqüência de passos-chave ou de operações. Diversos ESFs descrevem, eles mesmos, o processo de auditoria operacional de uma maneira similar a de um modelo progressista ou cíclico (Algemene Rekenkamer, 1997; NAO, 1997c; Swedish National Audit Office, 1996). Levando em consideração estes precedentes (veja, igualmente, a Figura 1.1), os passos analisados serão aqueles utilizados na produção de um relatório ou julgamento de um tópico em particular. Em termos mais amplos, ao menos, tais passos são comuns aos cinco ESFs.

1. Selecionando um tópico de estudo;
2. Planejando como o tópico será tratado;
3. Levando a efeito a própria investigação (o 'trabalho de campo', ou, simplesmente, a 'consecução da tarefa');
4. Preparando o relatório ou julgamento (rascunhando e discutindo o texto);
5. Apresentando o relatório ou julgamento ao órgão respectivo;
6. Acompanhamento após a apresentação do relatório.

As seções 7.4 a 7.9 discutem sucintamente cada um desses passos.

7.4 Selecionando o tópico

Grande parte da auditoria financeira é realizada de maneira obrigatória, em um ciclo anual. As contas dos auditados, em um campo determinado por lei, devem ser analisadas a cada ano. Nesse sentido, não há qualquer dúvida

quanto à escolha do alvo, embora haja, ainda, a necessidade de se selecionar e refinar o método mais adequado e eficiente de trabalho. Quanto à auditoria operacional, nenhum dos cinco países abarcados nesta pesquisa adota um mesmo padrão de conduta. Conforme afirmamos no Capítulo 2 e desenvolvemos no Capítulo 5, os tópicos da auditoria operacional são *escolhidos* de maneira deliberada e consciente, e todos os cinco ESFs têm uma liberdade considerável para escolhê-los, ainda que estejam, igualmente, preparados para ouvir sugestões de 'forasteiros'.

Ao optar por esta seleção de decisões, um número de fatores tende a exercer influência. A importância de cada um destes fatores pode e varia de tempo em tempo e em cada ESF, mas todos os fatores parecem estar presentes em todos os cinco países. Nós podemos identificar, ao menos, cinco destes fatores.

Em primeiro, há o *volume de dinheiro público envolvido na atividade*, ou a sua 'massa' fiscal. Embora não se espere que as auditorias operacionais reflitam exatamente o tamanho dos programas governamentais, há a sensação de que um ESF que tenha ignorado, de maneira consistente, uma ampla área de gastos sofrerá, eventualmente, pesadas críticas quanto ao resultado de suas tarefas. No VTV, por exemplo, a importância econômica é um dos quatro principais critérios que são mencionados em sua literatura interna e que foram usados como norteadores no processo de seleção dos tópicos, desde o começo dos anos 90. Já no RRV, há o exemplo do Auditor-Geral argumentando que o sistema da seguridade social deveria ser um importante objeto de auditoria operacional, porquanto 'estes benefícios compõem uma importante parte da economia' (Ahlenius e Jonsson, 1995, p. 7). A Cour também presta atenção na importância econômica, especialmente no caso das auditorias que abrangem diversos setores. Por exemplo, o programa lançado pelo *premier président* para o ano de 1998 sublinha a importância do servidor público e de seus salários, porquanto os mesmos representam um componente substancial dos gastos públicos.

Em segundo, os ESFs, em geral, levam em consideração o *risco provável aos fundos públicos* envolvidos em uma dada atividade. O programa analisado pode não envolver grande soma de dinheiro público, mas pode apresentar alguns elementos que façam por merecer uma maior atenção, por parte do ESF; por exemplo, pode ser um programa novo, ainda experimental, ou pode ser um que recaia em uma área que, sabidamente, apresenta um grande risco

de fracasso (como é a atividade de desenvolvimento de armas avançadas: veja e.g. NAO, 1995c), de erro ou fraude (como em certos tipos de pagamento de benefícios sociais, e.g. veja o relatório do RRV sobre o benefício de moradia, 1996, ou o relatório da Cour acerca da Association pour la Recherche contre le Cancer).

Em terceiro, os ESFs lutam, quase sempre, para alcançar algo que se assemelhe à *cobertura sistemática do campo a ser auditado*, por um certo período de anos. Embora a cobertura total seja uma impossibilidade (dadas as limitações de recursos que todos os ESFs enfrentam e a amplitude dos campos a serem auditados), há uma preocupação em não se deixar que grande parte da atividade pública permaneça na zona de penumbra por períodos muito longos, e um desejo, se possível, de se obter benefícios adicionais ao se permitir que conclusões parciais [between-report conclusions] sejam alcançadas. O RRV, conforme mencionado anteriormente, implementou não apenas uma, mas uma série de auditorias operacionais sobre o sistema de seguridade social (Ahlenius e Jonsson, 1995).

Em quarto, os ESFs, cada vez mais, intentam dar *continuidade aos temas ou tópicos nos quais tenham sido apontados problemas por auditorias prévias*. Eles retornam à cena de antigas glórias para verificar se os órgãos auditados reformaram suas falhas ou, colocando a questão de uma maneira menos dramática, para verificar até que ponto as recomendações foram implementadas. Tais verificações são recomendadas explicitamente no manual do NAO como uma forma de assegurar que este ente obtenha um programa balanceado de relatórios (NAO, 1997c). O relatório da Cour acerca da corporação financeira francesa em problemas, Credit Lyonnais, poderia ser visto como um exemplo desta categoria, e todos os ESFs, de tempos em tempos, voltam a checar antigos alvos para ver se os problemas identificados em um estágio inicial foram devidamente solucionados.

Finalmente, os ESFs podem decidir investigar os *tópicos que apresentam grande relevância política*, mesmo que estes não envolvam uma grande quantidade de verbas públicas ou digam respeito às principais políticas [públicas de determinado governo]. Talvez isto não ocorra com frequência, e pode ser mais característico daqueles ESFs que atuam mais próximos dos Poderes Legislativos (especialmente o NAO e o Rekenkamer), mas acontece. Embora possa haver uma certa cautela acerca da discussão em público sobre

a racionalidade das seleções, não há qualquer razão capaz de justificar o porquê de um determinado elemento do portfólio de um ESF não poder ser direcionado a tópicos que sejam de interesse dos membros do legislativo ou do governo. O Controlador e Auditor-Geral do Reino Unido consulta os membros do Parlamento que compõem o Comitê de Contas Públicas enquanto planeja os programas a serem auditados (NAO, 1997b, p. 26), e o Rekenkamer, semelhantemente, consulta os membros do Estado-Geral (Witteveen, 1996). A Cour, conforme vimos, desenvolveu relações com o Parlamento francês, especialmente no campo social. Tais discussões podem resultar em idéias para as verificações que os ESFs levarão a efeito.

Dois elementos merecem ser destacados quanto a estes cinco critérios. Primeiramente, eles não são determinantes, de forma que a aplicação de todos os cinco principais critérios deixa, ainda, espaço para o debate, dentro do próprio ESF, em relação aos tópicos que deveriam efetivamente constar do programa de auditoria. Em segundo lugar, os ESFs estão na confortável posição de poder escolher um *portifólio* e não apenas um único estudo. Desta feita, eles podem misturar diferentes tipos de estudos, escolhidos por diversas razões (por exemplo, em um dado ano, um ESF pode decidir auditar um tópico de relativa importância política, mas destinar o restante de seus recursos aos programas — ‘mais seguros’ — que envolvem grandes somas de fundos públicos, e ao acompanhamento dos impactos das recomendações previamente sugeridas).

Mesmo que os cinco critérios acima mencionados estejam dentre os principais aplicados no processo de seleção de tópicos, nós, ainda assim, teremos que perguntar: de onde, na prática, provêm as propostas concretas? Seria a formulação de um programa de auditoria operacional decorrente de um modelo de baixo-para-cima ou de um modelo de cima-para-baixo? As respostas que podem ser encontradas em nossas entrevistas são ambivalentes: em um primeiro momento, em todos os casos, muitas idéias importantes continuam a surgir, nos ESFs, dos próprios auditores operacionais; mas, em um segundo momento, em todos os casos, surgiram algumas evidências que indicavam que o ESF havia concedido maior enfoque ao fortalecimento do grau de coerência ou de um pensamento estratégico geral na escolha dos tópicos. A estas duas respostas deve-se acrescentar o fato de que as noções ‘cima-para-baixo’ e ‘baixo-para-cima’ têm diferentes significados, dependendo da estrutura interna, procedimentos e culturas de cada um dos ESFs.

Em todos os cinco ESFs, a equipe de auditoria tem a prerrogativa de gerar propostas para novas auditorias operacionais; de fato, eles têm a obrigação de tentar fazer sugestões, sem as quais correr-se-ia o risco de o trabalho contínuo de auditoria vir a cessar (Banefelt, 1992). Tal tarefa é reputada como um exercício anual e as seleções [das sugestões] são, eventualmente, decididas pelo 'alto escalão'. Em uma monocrática e hierárquica organização como o NAO, a seleção final é feita pelo próprio Controlador e Auditor-Geral com o auxílio dos funcionários mais graduados. Em uma organização colegiada, como a Cour, o *premier président* e os *présidents de chambre* exercerão uma influência considerável, mas o processo geral de discussão talvez seja mais coletivo, ao menos em seu espírito. Nada obstante, em ambos os casos, grande parte dos funcionários do alto escalão dos ESFs, por força das circunstâncias, dependerão das idéias provenientes do baixo escalão; e, por outro lado, os auditores operacionais, aqueles que realizam a tarefa, saberão que suas próprias reputações dependerão das suas habilidades de revisar os seus campos particulares de interesse, com vistas a apresentar propostas factíveis e atraentes de auditoria. Este elemento relativamente 'democrático' do processo interno dos ESFs parece ser antigo (Normanton, 1966, p. 165).

Há sinais, contudo, que demonstram que estas sugestões de 'baixo-para-cima' estão sendo, cada vez mais, guiadas e norteadas, de forma a conduzir a escolhas mais apropriadas e eficientes. No RRV, no VTV e no NAO, a equipe monitora áreas específicas (por exemplo, ao ler publicações oficiais e a cobertura da imprensa, mantendo-se em contato com agentes públicos e consultando especialistas de fora [do ESF]), na tentativa de selecionar idéias que possam se adequar às áreas de interesse indicadas pelos funcionários do alto escalão. No Rekenkamer, o Conselho estabelece prioridades amplas — a UE e o meio-ambiente foram dois exemplos recentes — mas, sem embargo, concedem aos auditores ampla margem decisória para que possam apresentar tópicos que venham a ser de interesse; enquanto o NAO apresenta o seu manual de planejamento estratégico à sua equipe, manual este que reflete os interesses dos altos funcionários. Na Cour, viu-se, em 1997, a introdução de um grupo mais explícito de 'orientações estratégicas' pelo *premier président*, o qual havia trabalhado em conjunto com os presidentes das câmaras setoriais. Isto teve como propósito aumentar a consistência do programa geral de trabalho, e refletir o crescente interesse em temas 'horizontais', intersetoriais. O VTV introduziu um novo sistema de planejamento, no começo dos anos 90,

o qual, embora preserve a possibilidade dos auditores individuais apresentarem tópicos interessantes, finda por estabelecer alguns critérios amplos de seleção dentre os tópicos sugeridos, incluindo a provável 'utilidade prática' da auditoria e os riscos à economicidade, eficiência e efetividade. O Auditor-Geral e os conselheiros de auditoria (três administradores de auditoria de segundo grau) também fizeram as suas sugestões, e outras idéias foram, por vezes, sugeridas pelos ministérios.

7.5 Planejando o caminho

Uma vez que o tópico tenha encontrado o seu lugar dentro de um plano estratégico — e, desta feita, se torne parte de um programa de trabalhos a serem realizados —, um planejamento mais detalhado há que ser levado a cabo. Em primeiro lugar, os auditores devem desenvolver uma formulação muito mais precisa do tópico escolhido, de forma a transformá-lo em uma questão de auditoria passível de implementação. Eles devem, igualmente, estabelecer os critérios que usarão quando da realização de seus julgamentos. Em segundo lugar, os auditores têm que se assegurar de que o tópico, não importa o quão interessante possa parecer, seja 'realizável' dentro de um dado limite de tempo e de acordo com as limitações de recursos. Todos os cinco ESFs cumpriram esta exigência ao apresentarem um tipo de estudo preliminar, o qual pretende estabelecer quais descobertas relevantes provavelmente surgirão, e verificar se haverá evidências suficientes disponíveis, para fazer com que o [futuro] comprometimento de recursos valha a pena (e que o custo de obtenção destas evidências não ultrapasse a capacidade do ESF). Deve-se esperar que os auditores também possam prever, com certa confiança, o que eles esperam relatar. Apenas quando este estudo preliminar estiver completo de maneira satisfatória é que o alto escalão do ESF dará a sua aprovação final para que a investigação se inicie. Alguns estudos prospectivos falham, neste aspecto — por exemplo, em 1993, o VTV abandonou cerca de 16% dos tópicos propostos, com base nestes estudos prévios. No NAO, um pequeno número de projetos pode ser convertido, neste estágio, em relatórios à diretoria, talvez naquelas situações em que o relatório não consiga provar que merece a atenção do Parlamento.

A seleção e a experimentação das ferramentas e técnicas apropriadas para a investigação também são realizadas nesta fase. As tendências na

utilização das ferramentas serão descritas, em maiores detalhes, no capítulo seguinte.

O NAO e o RRV começaram a fazer um uso cada vez maior de especialistas para auxiliarem os auditores nas técnicas envolvidas na elaboração dos estudos, e para comentarem o foco e o conteúdo das investigações propostas. A Cour estabeleceu uma ‘linha direta’ interna de expertise, com vistas a verificar com outros magistrados se estes teriam experiência em um determinado tópico e se poderiam dar algum conselho. Isto é, na verdade, uma sistematização de um processo informal e colegiado de repartição de expertise, o qual já se iniciou e que parece se afigurar como um elemento essencial do desenvolvimento do ofício do auditor operacional.

Um aspecto bem fundamental da preparação é a reunião dos conhecimentos relevantes para o caso (Pollitt e Summa, 1997c, p. 92-93). Há alguma variação entre os cinco ESFs, acerca da amplitude do uso, nesta parte do processo, de especialistas provenientes de outro lugar que não do próprio grupo de auditores operacionais. Enquanto cada um dos cinco ESFs fez uso de “estrangeiros” em certas ocasiões, a frequência desta prática foi muito maior no RRV e no NAO do que nos demais. No VTV nos disseram que “não demos a devida atenção à questão, conforme deveríamos”, e que os recursos destinados a este tipo de contratação não foram inteiramente gastos. Também se argumentou que, para o VTV, a inclusão de “estrangeiros” talvez possa obscurecer a responsabilidade pelas recomendações finais — embora isto não tenha sido considerado um problema, por exemplo, no NAO, em que os consultores que são contratados, o são, de maneira bem clara, para trabalhar para o Controlador e Auditor-Geral. Na Cour, explicou-se que alguns poucos especialistas externos foram contratados nos últimos anos, mas que está prática não é frequente e que os recursos para tanto são modestos. O Rekenkamer utiliza grupos de consultores, os quais são compostos por pessoas de fora, mas raramente utiliza estes externos como membros operacionais das equipes de auditorias.

Em contraste, o RRV fez uso constante e crescente de especialistas externos, por vezes para testar as suas conclusões, mas também para envolvê-los na tarefa de elaboração de relatórios. No NAO, igualmente, a utilização de ‘estrangeiros’ de todos os tipos, incluindo acadêmicos, consultores de administração e especialistas, cresceu significativamente desde o final dos

anos 80, de forma que é raro encontrar uma equipe de estudo que não faça uso destas “habilidades externas”, e a contratação de consultorias [externas] perfaz quase 10% de todo o custo operacional. Nossos entrevistados no NAO reputaram este auxílio como positivo em seus efeitos no trabalho de auditoria operacional. Dando um passo além, o NAO testou uma auditoria operacional realizada inteiramente por ‘estrangeiros’ (uma companhia de contabilidade e consultoria), mas, até o presente momento, esta não é uma prática regular.

Seria incorreto, porém, supor que a fase de planejamento é um negócio puramente técnico de verificação das fontes de dados, de definição das técnicas apropriadas [para a investigação] e de reunião de uma equipe com as habilidades adequadas ao caso. Ao contrário, discussões significativas — negociações mesmo — com os órgãos auditados podem ocorrer nesta fase. Nenhum dos cinco ESF inicia as auditorias operacionais sem levar a questão ao auditado. No Rekenkamer,

o primeiro passo é o de manter conversas iniciais com o departamento que será investigado, com vistas a determinar o escopo da auditoria, a sua técnica e a equipe que estará envolvida. Acordos sobre a forma de trabalho são realizados e questões como a acomodação temporária e as instalações de logística são equacionadas. (Algemene Rekenkamer, 1989, p. 32)

Em pesquisas anteriores, os funcionários do VTV, similarmente, enfatizaram a importância da criação de um bom diálogo com o órgão auditado logo no começo (Pollitt e Summa, 1997c, p. 94). Isto também é ressaltado no manual do NAO (e.g. NAO, 1997c) e na sugestão aos *rapporteurs* no *manuel de vérification* da Cour. Em resumo, o ofício da auditoria operacional demanda não apenas o domínio de questões técnicas, mas também, desde o início do projeto, a habilidade de discutir e negociar com os órgãos auditados, os quais não estarão, necessariamente, satisfeitos com o fato de terem sido escolhidos como um objeto de investigação.

7.6 Realizando a auditoria

Sob este item, analisaremos a fase referente ao ‘campo de trabalho’ de uma auditoria, na qual os auditores reúnem, testam e analisam suas evidências, fazem visitas ao órgão auditado (e, por vezes, a outros ‘interessados’ em determinada política ou programa), e, geralmente, se esforçam para cumprir os objetivos originais que redundaram na escolha do tópico.

Durante o trabalho de campo, os auditores operacionais serão chamados para realizar suas habilidades forenses, analíticas e diplomáticas. Eles devem buscar as evidências das quais precisam e evitar que tenham a sua atenção desviada por elementos irrelevantes. Eles devem diferenciar, constantemente, o útil do inútil — é muito comum a rápida reunião de amplas quantidades de evidência documental e de entrevistas, pelos auditores operacionais. Eles devem manter a relação com os auditados a mais cordial possível, uma vez que um órgão auditado rancoroso e sem vontade de cooperar tem a capacidade de desacelerar, consideravelmente, uma investigação, prejudicando, desta feita, a previsão temporal para a realização da auditoria e, provavelmente, aumentando os custos desta. Ainda assim, eles devem manter a autoconfiança para continuarem a fazer perguntas analíticas e diretas, sem que sejam intimidados pelos poderosos funcionários do alto-escalão, com os quais terão que lidar dentro do órgão auditado. E, em todos os momentos, eles devem administrar as suas próprias equipes, lidando com uma ampla gama de circunstâncias, incluindo a redistribuição de membros de sua equipe em outros projetos, doenças, limitações de habilidade e todos os outros problemas 'normais' envolvidos na administração de pessoal.

Embora seja difícil generalizar, é talvez razoável caracterizar a fase do trabalho de campo como a fase em que os próprios auditores tentam assegurar que estão na posição de cumprir todas as promessas que fizeram aos seus superiores quando os convenceram de que o assunto ora investigado era merecedor de estudo. É o momento em que eles buscam informações que justificarão as suas afirmações, quase sempre críticas, e que permitirão a elaboração de suas recomendações. Após todo o tempo investido no planejamento, os auditores experimentam o momento da verdade, por exemplo, nas entrevistas, durante a análise dos livros, e, conforme as respostas aos questionários chegam, na busca do material que necessitam. Cada vez mais, este tipo de trabalho não é relegado ao acaso. Antes que iniciem o trabalho, os auditores operacionais terão planejado como a informação será reunida, e onde e de que maneira ela poderá ser encontrada. As questões terão sido preparadas previamente, uma lista de tarefas terá sido elaborada, e, em muitos casos, conclusões provisórias serão formuladas de maneira experimental, de forma a serem testadas uma vez mais, à medida que as evidências forem reunidas.

No geral, as auditorias operacionais em todos os nossos ESFs parecem ser implementadas como uma atividade de pequenas equipes, de forma que,

uma vez que esta é a regra, a administração de equipes se torne um outro aspecto do ofício do auditor. Alguns dos ESFs, contudo, ainda realizam auditorias operacionais com base no envio de um único indivíduo para realizar toda a tarefa; este modelo 'solo' de auditoria operacional figurou mais prevalente na Cour e no VTV, mas mesmo nestes dois estabelecimentos, o trabalho em equipe tem se tornado cada vez mais comum (e.g. Lamarque, 1997; Valtiontalouden tarkastusvirasto, 1994). Obviamente que estas tendências estão relacionadas à escolha dos objetos (Capítulo 5). À medida que tópicos mais abrangentes, multi-organizacionais ou 'horizontais', são escolhidos, torna-se menos provável que auditores individuais realizem todo o trabalho. Há, também, a questão da mistura e combinação de habilidades e experiências (o aprendiz aprendendo junto do 'especialista'), talvez unindo as habilidades administrativas e de planejamento de uma pessoa com as habilidades investigativas de outra.

Outra razão para se pretender uma investigação em equipe reside no simples fato de duas ou três pessoas serem mais aptas a levar a cabo o trabalho de campo de maneira mais rápida do que apenas uma. O itinerário dos relatórios se transformou em um dos principais aspectos dos nossos ESFs, e os projetos de auditoria são atividades intensas, tanto em termos temporais como de trabalho. No RRV, uma auditoria operacional leva, usualmente, de 12 a 24 meses, sendo, geralmente, realizada por equipes relativamente grandes, de duas a cinco pessoas. No NAO, equipes de três pessoas (incluindo um diretor, que talvez seja responsável por quatro ou cinco projetos ao mesmo tempo) são normais, e a duração usual da auditoria operacional é de 12 a 18 meses, desde a definição à publicação, dos quais 6 a 9 meses são destinados ao trabalho de campo. No VTV, a auditoria operacional regular, em 1993, levava 193 dias úteis (State Audit Office of Finland, 1994a, p. 17). Contudo, em todos os cinco ESFs, estudos peculiares podem divergir amplamente destas médias, tanto no que se refere ao tamanho da equipe como na duração do estudo.

O trabalho de campo gera uma quantidade enorme de informações, as quais deverão ser separadas e analisadas pelos auditores operacionais. Eles deverão determinar qual evidência é relevante e qual não é, e decidir quais conclusões se manterão em face de um escrutínio rigoroso. Como eles farão isto variar; a, provavelmente, de acordo com cada indivíduo e, de acordo com os diferentes requisitos de autorização [para acesso a informações e

documentos oficiais] em cada país, entre cada ESF. Tendo analisado a maneira como os auditores do NAO realizam o seu trabalho de campo e análises, um estudioso concluiu que a 'análise de custo-benefício é predominantemente uma atividade quasi-racional, a qual congrega julgamentos baseados na reunião de grande número de indicadores — documentos, entrevistas, dados de gastos etc. — acerca dos eventos, e nos quais a relevância e a precisão dos indicadores foram discutidos e aceitos pelo órgão auditado' (Keen, 1999). Outro enfoque o vê como um processo interativo, em que os 'estudos preliminares são reescritos e expandidos como uma sinopse do relatório final, o qual gradualmente ganha corpo... O processo analítico usualmente ocorre durante a auditoria. Algumas hipóteses são confirmadas, enquanto outras devem ser modificadas, revistas ou rejeitadas' (Swedish National Audit Office, 1995a, p. 12-13). Durante o trabalho de campo, os auditores têm (literalmente) que enfrentar os funcionários do órgão auditados — em geral do alto escalão. Em uma série de países, é comum para os auditores ter que trabalhar em salas situadas no próprio prédio do órgão auditado. Tudo isso requer uma grande medida de autoconfiança e de autoconhecimento, de forma a manter a relação com o órgão auditado a mais suave e linear possível, enquanto, ao mesmo tempo, não permita que as investigações referentes à auditoria percam o seu momento ou sejam desviadas.

Finalmente, deve ser mencionado que os auditores operacionais nos cinco ESFs raramente gozarão do luxo de poderem se concentrar em um único estudo por vez. Conforme falamos anteriormente, os ESFs sofrem as mesmas limitações de recursos que os outros órgãos do setor público. Sua produtividade, no geral, há aumentado. Como resultado, nos diversos ESFs, o número de dias gastos em qualquer projeto tendeu a cair (no RRV, por exemplo, o número médio de dias para um estudo de grande importância caiu de 299, em 1993-1994, para 193, em 1995-1996), e os funcionários estão, usualmente, envolvidos em diversos estudos simultâneos, possivelmente (quicá idealmente) em diversos estágios de preparação. Na Cour e no NAO, particularmente, nos disseram que o stress crescente sob o qual a auditoria operacional operava, impunha a necessidade de se produzir mais, de acordo com padrões mais precisos, em um menor espaço de tempo e com gastos menores de recursos. Assim como ocorre com outros servidores públicos, os auditores operacionais estão experimentando um aumento da *intensidade* de seus trabalhos, o que os está encorajando a identificar formas mais eficientes

de reunir evidências e de aumentar a velocidade de outros elementos do seu ofício, tal como as discussões com os órgãos auditados quanto ao relatório preliminar.

7.7 Esboçando, discutindo, re-esboçando

A produção de um relatório preliminar, conforme muitos auditores operacionais irão se lembrar com certa apreensão, pode estar a um longo caminho do final do trabalho sobre um estudo em particular. Mesmo quando toda a evidência foi reunida e devidamente relatada, haverá, ainda, importantes aspectos do ofício do auditor a serem exercidos. Os processos e discussões pelas quais é finalizado o relatório preliminar servem a diversas funções. Uma é a de simplesmente possibilitar a produção de um documento *preciso*, livre de erros factuais. Outra é a de produzir um documento *defensável*, o qual o ESF possa sustentar tanto no debate privado com o órgão auditado como, em muitos casos (exceto para a Cour), igualmente, na arena pública. A possibilidade de defesa inclui, mas pode ir além, a simples precisão factual, abrangendo, por exemplo, a razoabilidade das recomendações. Uma terceira função é a de tornar o texto *acessível*, é dizer, a de remover tecnicidades desnecessárias, esclarecer conceitos e polir aspectos referentes à sua apresentação. Poder-se-á imaginar estas três funções como partes de um controle de qualidade da auditoria operacional.

Com vistas a obter qualidade nestes três aspectos, os auditores de todos os ESFs se valem de duas fontes de conselho, e muitos utilizam uma terceira. A primeira fonte de conselho e de melhoria, da qual se valem os auditores antes mesmo de o relatório preliminar ser apresentado ao órgão auditado, é o próprio ESF. Todos possuem procedimentos internos por meio dos quais os relatórios preliminares são considerados pelas outras partes da estrutura. Na Cour, há um processo rigoroso de consideração coletiva, em cada câmara setorial. No NAO, os relatórios preliminares recebem um escrutínio crítico detalhado, não apenas dos relevantes auditores-gerais assistentes (o terceiro escalão do topo do NAO), mas também dos colegas dentro do próprio ente. No VTV, os conselheiros (segundo escalão) analisam os relatórios na fase preliminar. Estes procedimentos são muito importantes não apenas para o destino do relatório em questão, mas também porque representam ocasiões em que o trabalho de um determinado auditor (ou equipe de auditores) é

exposto à visão crítica de seus pares e superiores. Reputações podem, desta feita, ser construídas ou destruídas. Representa também a oportunidade em que o auditor operacional, talvez imerso, por mais de doze meses, em um único projeto, ‘respirando-o, se alimentando e bebendo dele’, pode buscar o auxílio de uma leitura nova, menos viciada.

A segunda fonte é o órgão auditado. Todos os cinco ESFs apresentam o relatório preliminar ao auditado, com o qual discutirão. Neste momento, poderá haver a apresentação preliminar de algumas advertências ou de importantes descobertas. Há, ainda, neste momento, uma tentativa de se alcançar um acordo acerca dos elementos factuais, mas, também, em relação a questões de ênfase e de interpretação. No caso do NAO, estabeleceu-se uma convenção, com o apoio do Comitê de Contas Públicas, de que os textos finais dos relatórios do NAO, a serem apresentados ao Parlamento, já terão sido acordados com o órgão auditado. O propósito é o de evitar discussão durante as audiências no Comitê em relação aos fatos presentes nos relatórios e, por conseguinte, permitir que a atenção seja focada nas conclusões e nas recomendações. Por vezes, esta necessidade poderá implicar discussões prolongadas sobre os relatórios preliminares (Roberts e Pollitt, 1994, p. 534).

Em outros países, o requisito da consulta adota uma forma diferente. Por exemplo, na França, os órgãos auditados podem anexar seus comentários como anexos aos relatórios públicos da Cour; no caso do *rapport particulier* sobre museus e coleções de arte, os comentários tinham quase que metade do tamanho do texto produzido pela própria Cour (Cour des Comptes, 1997a, p. 161-234). Mas tanto na Cour, como no Rekenkamer e no RRV, a obtenção da maior concordância possível por parte do órgão auditado, antes da finalização do relatório, é vista como uma boa prática (Algemene Rekenkamer, 1989, e entrevistas). O VTV descreve o processo de liberação do relatório preliminar com o órgão auditado como um processo de tese-antítese-síntese. Os auditores finlandeses também consideram importante este processo de dar aos auditados uma oportunidade clara de corrigir qualquer erro factual que possa ter existido.

Ambas as formas de conselho são comuns em todos os nossos ESFs. Uma fonte adicional de ajuda é a opinião externa. Conforme apontamos anteriormente, o expertise de fora é relativamente bem utilizado pelo NAO (‘painéis de referência’), pelo RRV e pelo Rekenkamer (grupos de conselho), mas não é usual para o VTV e para a Cour. Naquelas situações em que os

ESFs têm que reportar aos Paramentos, talvez poderá haver um processo de oferta, aos membros deste, de uma análise preliminar do que estará presente no relatório, e uma oportunidade para estes comentá-la. Recentemente, o Rekenkamer vem discutindo as ‘principais mensagens’ de seus estudos com os membros do Estado-Geral, antes de elaborarem o relatório final (Witteveen, 1996, p. 28).

7.8 Apresentando e publicizando

Mesmo que o relatório esteja finalizado, ainda haverá bastante trabalho para assegurar que o produto final seja preparado e apresentado profissionalmente, e que este alcance a devida audiência, no momento adequado. Muitos dos detalhes desta fase serão discutidos no Capítulo 9 (‘produtos’), mas é suficiente dizer aqui que há evidências consideráveis que bem demonstram que todos os ESFs passaram a dar maior atenção aos aspectos referentes à apresentação do relatório na última década (utilizando-se de lições aplicadas a profissões tais como relações públicas), e que os próprios auditores operacionais estiveram envolvidos nestes desenvolvimentos. Os ESFs parecem divergir quanto ao momento em que os auditores operacionais deixam de acompanhar os seus produtos. Enquanto as equipes de auditoria do NAO, por exemplo, permanecem responsáveis apenas pelos aspectos da edição e da revisão do relatório, antes de o mesmo ser impresso (recentemente, os auditores participam inclusive da seleção da fotografia que fará parte da capa frontal do relatório, com vistas a assegurar que o ente auditado quede satisfeito com a mesma); no Rekekamer, os auditores operacionais passam os seus relatórios para uma seção editorial separada, na qual haverá o refinamento e a releitura do relatório, com vistas à sua publicação.

Mesmo que não sejam os próprios auditores os responsáveis por apresentar as suas descobertas, eles terão que trabalhar conjuntamente com a, cada vez mais profissional, seção de imprensa e mídia do ESF, de forma a assegurar que os principais pontos estejam presentes no material apresentado à imprensa e que os jornalistas não tenham dúvidas quanto às conclusões alcançadas pelos ESFs. Cada vez mais, contudo, os auditores — e nem sempre os mais antigos — se encontram na linha de frente. Os mais experientes membros das equipes de auditoria do NAO têm, agora, recebido treinamento em habilidades em comunicação, para que se preparem para as entrevistas

em rádio e em televisão. Um grande número de magistrados da Cour está se encontrando, regularmente, com os comitês parlamentares preocupados com a área da seguridade social. Os contatos entre o Rekenkamer e o Estado-Geral se multiplicaram (Witteveen, 1996), e o RRV expandiu suas apresentação aos comitês parlamentares. O VTV talvez seja, dentre os cinco ESFs, o que menos está envolvido com este tipo de interface pública e política.

Os procedimentos específicos adotados no Reino Unido, onde os relatórios de auditoria operacional são, rotineiramente, examinados por um comitê de membros do Parlamento, fazem com que, mesmo após a publicação, as equipes de auditoria que sejam responsáveis por determinado relatório providenciem resumos — escritos e, por ocasiões, orais — ao Comitê de Contas Públicas (NAO, 1997c, p. 50). Grande parte, talvez todos os membros, da equipe estará presente na audiência promovida pelo Comitê, e irá, nesta oportunidade, auxiliar o relator deste a esboçar o seu próprio relatório, no qual haverá as suas recomendações, que serão, posteriormente, acordadas pelos demais membros do Comitê e, por fim, publicadas. Para aqueles que não escaparam das novidades, dentro e fora do NAO, referentes à fase posterior à finalização do relatório, poderá parecer que o relatório nunca encontrará o seu fim.

7.9 Acompanhamento após a publicação

À medida que cada auditoria operacional é uma investigação única, haverá sempre algo que os participantes poderão aprender da experiência. Como resultado, um sem-número de ESFs desenvolveu sistemas de *acompanhamento* — no sentido de procedimentos internos que verificam a qualidade de seu trabalho mesmo após o evento. Em um nível inicial, busca-se simplesmente verificar se os estudos foram completados dentro do prazo e da previsão orçamentária inicial. Caso não tenham sido, inicia-se uma investigação para determinar o que causou o desvio ao programa inicial. Além desta tarefa, alguns ESFs, contudo, introduziram formas mais densas de ‘controle de qualidade’ *post hoc*, com vistas a examinar o que deu certo e o que não deu, bem como determinar o que poderá servir como lição para o futuro. No Rekenkamer, as avaliações pós-auditoria são conduzidas por equipes dentro do prazo de três meses após a publicação do relatório. Já no NAO, tais investigações fazem parte de um processo mais amplo de verificação de qualidade, o qual

também envolve o conhecimento do ponto de vista do órgão auditado (veja o Capítulo 10), processo em que se pretende conhecer a sua opinião acerca dos ganhos que o órgão teve com a avaliação e acerca da maneira com a qual a auditoria foi conduzida. No momento em que se escrevia esta obra, o VTV estava apenas iniciando um processo de revisão de seus relatórios, realizado por um especialista externo, o qual utiliza um esquema pré-definido de verificação (Valtiontalouden tarkastusvirasto, 1998).

Todo ESF também *retorna* ao órgão auditado após certo período de tempo, com o fito de verificar até que ponto as recomendações foram implementadas. Alguns ESFs esperam que seus funcionários intentem mesurar a proporção de recomendações que foram cumpridas ou, até mesmo, o quanto que se conseguiu economizar. Talvez mais importante seja a *expectativa* de que os auditores conseguirão monitorar um progresso dentro dos órgãos auditados nos anos seguintes [à auditoria]. No Rekenkamer, esta auditoria de acompanhamento ocorre dois ou três anos após a auditoria original. A possibilidade de o auditor retornar foi estabelecida, obviamente, como uma maneira de encorajar os órgãos auditados a implementar as recomendações, mas, conforme vimos anteriormente neste capítulo, haverá sempre a possibilidade de que um novo exame surja deste acompanhamento. O processo de auditoria terá completado o seu ciclo pleno.

7.10 Quem são eles? A “guilda” dos auditores operacionais

Os auditores não tendem a ter uma imagem pública muito atraente. ‘Homens em ternos cinzas’ é, provavelmente, a visão popular mais compartilhada. No passado, isto era provável e tolerantemente verdadeiro (veja Normanton, 1966, para uma discussão acerca do histórico dos ‘auditores nacionais’ em diversos países, no período pós Segunda Guerra), mas há evidências que sinalizam uma mudança — e não apenas por conta das fotos cuidadosamente selecionadas de mulheres e de homens com suas mangas arregaçadas, que constam do relatório anual do NAO (1997c)! Há, talvez, diversos aspectos relevantes nas tendências recentes dos membros da ‘guilda’ dos auditores operacionais:

1. o desenvolvimento de um subgrupo distinto e proeminente de auditores operacionais dentro de quatro dos cinco ESFs (a Cour des Comptes é a exceção);

2. o aumento do nível educacional dos recrutas;
3. o desenvolvimento de treinamentos internos mais sofisticados e o fornecimento de um manual de atuação;
4. ampliação da base de habilidades, mas dentro de estruturas que variam em cada ESF (i.e., as bases disciplinares e profissionais de um ESF podem não ser as mesmas em outros); e
5. demandas crescentes sobre os auditores operacionais quanto aos seus desempenhos e desenvolvimentos.

Apontamos, anteriormente, que em todos os ESFs, menos na Cour des Comptes, a auditoria operacional era conduzida por uma equipe separada de funcionários, o que concedia à auditoria operacional uma presença distinta dentro dos ESFs. No RRV, a existência de uma Divisão de Auditoria Operacional separada, por alguns anos, denotou que os auditores operacionais são um grupo identificável. No passado, os auditores do NAO levavam a cabo tanto auditorias financeiras como trabalhos verificando o custo-benefício, mas, desde 1991, funcionários qualificados têm optado por se especializar em uma ou outra disciplina, sob a crença de que ambas as tarefas estavam se tornando cada vez mais complexas para uma avaliação genérica. Uma divisão similar, talvez menos clara, ocorreu no Rekenkamer, em que houve a continuidade de uma superposição, na qual os especialistas da auditoria financeira e operacional se juntaram no trabalho de administração financeira. Em todos estes casos, os auditores operacionais perfazem uma proporção definível do número de funcionários dentro dos cinco ESFs — algo que 50% no VTV; 20% no RRV (em 1996, esta proporção é maior), e próximo de 30% no NAO. Uma proporção significativa possui muitos anos de experiência de trabalho, o que proporciona uma continuidade nas técnicas adotadas e uma compreensão das relações com o governo e com o Parlamento, algo que muitos vêem como essencial para a autoridade do ESF.

Outra tendência tem sido o aumento geral do nível educacional dos funcionários. Nos anos 60, Normanton notou, com certa preocupação, que os auditores no Reino Unido, nos anos 20, estavam na situação anômala e, por vezes, desconfortável de ocuparem níveis inferiores do que a classe diretiva situada nos departamentos cujas atividades financeiras eles deveriam examinar e criticar — situação oposta à da França (Normanton, 1966, p. 272-273). A tendência mais recente, com quase todos os funcionários do NAO sendo

graduados, seria de seu agrado. No RRV, 73% de todos os funcionários possuem educação universitária ou nível semelhante de educação, e, no Rekenkamer, no qual a porcentagem era de 78%, os entrevistados enfatizaram que este crescimento refletiu as crescentes demandas no ente e a crescente complexidade do trabalho. No VTV, todos os funcionários possuem diploma universitário, em especial em contabilidade e em administração (NAO, 1996a, p. 44), enquanto grande parte dos magistrados da Cour são pós-graduados pela prestigiada Ecole Nationale d'Administration, em Direito Público, Economia ou Finanças.

A alta qualificação educacional dos auditores foi melhorada por meio do desenvolvimento de um treinamento interno cada vez mais sofisticado. No NAO, o treinamento mudou e melhorou nos últimos anos. Previamente pautado em um núcleo de cursos obrigatórios, os funcionários estão sendo incentivados a desenvolver seus próprios programas, de forma que estes se ajustem às necessidades identificadas com o seu superior e outros. Desta feita, o treinamento envolverá cursos internos, mas será complementado por, por exemplo, cursos externos, experiências de trabalho, trabalhos em parcerias com alguém mais experiente [work shadowing], transferências e aulas particulares. Na Cour, há, agora, Comitês de Magistrados dedicados à melhoria das habilidades profissionais, e estes têm estabelecido um programa de treinamento, no qual o magistrado pode escolher o que ele irá aprender. Similarmente, embora uma ampla gama de cursos internos disponíveis no RRV ensine habilidades básicas, tais como o processo de auditoria, métodos estatísticos e a estrutura organizacional da União Européia, os funcionários são encorajados a se desenvolverem. Com efeito, eles participam de palestras e seminários com especialistas. No VTV, em 1994, o treinamento para os auditores operacionais levou em média 11 dias por auditor, por ano (16 em 1993) (State Audit Office of Finland, 1994a, p. 12).

Outro elemento tem sido a ampliação da base de habilidades dentro da guilda dos auditores operacionais, mas dentro de estruturas bem diferentes, que variam em cada ESF. No NAO, por exemplo, a tradição tem sido a de treinar os funcionários, usualmente recém-ingressados da universidade e com uma ampla variedade de conhecimentos acadêmicos não relacionados à tarefa, como contadores financeiros, possibilitando que aqueles que optem por fazê-lo possam realizar o trabalho de verificação de custo-benefício após a qualificação. No Rekenkamer, as ciências sociais e a administração pública

têm, tradicionalmente, predominado na auditoria operacional, sendo que contadores conduzem o trabalho de auditoria financeira. Mais recentemente, contudo, diversos de nossos ESFs — em particular o RRV, o NAO e o Rekenkamer — começaram a questionar se a balança de habilidades que possuem é a mais adequada para realizar estudos mais difíceis ou inovadores, e, em particular, para conduzir os ardilosos estudos de efetividade (Capítulo 6). Com este fito, por exemplo, o NAO aumentou o número de funcionários com conhecimentos em pesquisas operacionais, estatísticas, economia ou com conhecimentos específicos em questões de defesa, saúde ou de privatização. Nos últimos anos, o RRV, igualmente, seguiu a política deliberada de recrutar funcionários com experiência profissional prévia para substituir aqueles membros que estão saindo. Nossas entrevistas no Rekenkamer também indicaram um desejo por maior ênfase em técnicas econométricas, métodos de alocação de custos, e análises de efetividade de custos, entre os auditores; enquanto no RRV, sentiu-se a necessidade de uma equipe com maiores conhecimentos em economia (embora, preferencialmente, com conhecimentos mais genéricos).

Um tema comum em nossas entrevistas era o de que os ESFs esperam muito de seus auditores operacionais e que as demandas estavam crescendo cada vez mais (embora isto também se aplicasse aos auditores financeiros). No RRV, um entrevistado sugeriu que os funcionários deveriam ser mais intelectualizados, com capacidade analítica e coragem, enquanto outro disse que ele buscava ‘especialistas em generalidade’, os quais seriam capazes de satisfazer as demandas cambiantes de seu trabalho. No VTV, exigia-se de seus funcionários a capacidade de elaborar questões penetrantes, de classificar as coisas e de manter a concentração em um único objeto por meses a fio. Eles deveriam saber o ‘que é certo e o que é errado’. Na Cour, conforme vimos no Capítulo 4, o *premier président* expressou, em 1995, que havia uma exigência específica por recrutas com experiência no campo social e por engenheiros. Tocados pelas complexidades crescentes de seus ambientes, todos os nossos ESFs têm exigido cada vez mais de seus funcionários.

Ao se analisar estas tendências conjuntamente, começa-se a fazer sentido falar-se em um processo de aumento da profissionalização na auditoria operacional, o qual seria caracterizado pela maior competência técnica dentro de um grupo de pessoas, as quais seriam, agora, melhores qualificadas do que aquelas que lhe antecederam, e pela obtenção contínua de uma melhor

educação profissional. Tendo dito isto, importante destacar o risco que há para os auditores operacionais, a saber, o de serem especialistas em tudo sem conhecerem, profundamente, uma única matéria. Caso se espere que os auditores operacionais sejam adequadamente treinados em contabilidade e em administração financeira, seria natural exigir destes um conhecimento proficiente em análise econômica e na utilização de técnicas típicas das ciências sociais, incluindo métodos quantitativos, tal como a análise de regressão múltipla e pesquisas? E se é necessário que os auditores desenvolvam suas habilidades, com vistas a possibilitar que seus respectivos ESFs tenham acesso a novos meios, até que ponto o ofício do auditor operacional poderá ser ampliado de forma a abranger a relação com a mídia, a elaboração de relatórios e o acompanhamento dos impactos dos seus estudos? Por outro lado, poderia ser argumentado que o que é exigido, de fato, não é, necessariamente, o conhecimento prático que possibilitaria aos *próprios* auditores a utilização de técnicas sofisticadas de contabilidade, economia, estatísticas e de ciências sociais, mas sim a inserção de um nível de compreensão que os permita selecionar as especialidades apropriadas e verificar, de maneira inteligente, as suas contribuições, integrando-as ao desempenho geral do projeto de auditoria em questão. De qualquer maneira, todos os ESFs, em graus variados, reconheceram que a auditoria operacional requer uma gama crescente de habilidades, e, desta feita, tomaram a iniciativa de obter funcionários com conhecimentos variados, de se valer do auxílio de consultorias externas e de promover treinamentos. Será interessante verificar se esta mistura rica, embora formulada de acordo com cada caso, cumpre com as expectativas.

7.11 A identidade do auditor operacional: seguro ou inseguro?

Nós obtivemos um certo progresso na tentativa de responder às questões: ‘o que os auditores operacionais fazem?’ e ‘quem são eles?’. A imagem que se pode construir contém elementos contrastantes. Uma forma de representar estes contrastes pode estar na perquirição acerca da ‘identidade’ dos auditores operacionais no final dos anos 90. Teriam eles segurança no exercício de seu ofício, obtendo uma visão clara e bem estabelecida deles próprios? Com base na evidência que analisamos, a resposta a estas questões parece ser ‘sim e não’. Sim, eles têm segurança, à medida que são, agora, membros estabelecidos de carreira, bem respeitados e, por vezes, importantes agentes da governança democrática, os quais têm a competência de atrair a atenção parlamentar e/ou

governamental. Eles também se transformaram em uma subespécie distinta dentro de quatro dos nossos ESFs. Ademais, suas habilidades são sustentadas e desenvolvidas por meio de diversos treinamentos, sendo as suas reflexões influenciadas por disciplinas provenientes e consideradas relevantes pelos seus colegas da auditoria financeira. Eles, igualmente, estão desenvolvendo uma literatura técnica cada vez mais sofisticada, realizando conexões com outros tipos de pesquisadores, bem como contatos internacionais que estão auxiliando na disseminação de boas práticas e idéias.

A identidade do auditor operacional é, também, razoavelmente clara em sentidos mais práticos e específicos. A realização destas auditorias implica o cumprimento de um processo de atos que é semelhante em cada país (Seção 7.3); o trabalho geralmente exige atributos similares. Em cada país, os auditores operacionais precisam ser autoconfiantes o suficiente para lidar com funcionários gabaritados dentro dos órgãos auditados; eles precisam ser proficientes na elaboração de relatórios, na boa administração de seu tempo (especialmente quando estão envolvidos em diversos projetos). Ao cabo, eles precisam estar plenamente conscientes da reputação de independência de seus respectivos ESFs, embora tenham que, igualmente, estar atentos às preocupações legítimas dos órgãos auditados.

Sem embargo, em outros aspectos, a identidade específica da auditoria operacional em cada ESF é menos certa. Os limites entre a auditoria operacional e outras atividades não são sempre claras, conforme foi demonstrado no Capítulo 2. Os rótulos que estão afixados na auditoria operacional são diversos ('Custo-benefício' no Reino Unido, uma variedade de definições no RRV, uma lista ainda maior de denominações no Algemene Rekenkamer, e nenhuma definição específica na Cour). Mais importante talvez tenha sido a variação ampla no escopo da auditoria operacional — desde a ampla análise de sistemas até investigações mais aprofundadas de contratos específicos; desde um foco em uma única função dentro de uma única organização até o tratamento temático, compreendendo diversas organizações (ZBO's [entes privados que recebem fundos públicos] na Holanda, reguladores de serviços públicos no Reino Unido e os museus na França — veja os capítulos 5 e 6).

Ademais, por detrás destes diferentes tipos de estudos residem diferenças relativamente profundas nas bases disciplinares e nos treinamentos profissionais. O auditor operacional britânico provavelmente será (atualmente) treinado em contabilidade e terá formação universitária de pouca relevância

para a função de auditoria; o auditor francês será graduado pelo ENA; o auditor sueco será um contador/economista ou, ainda, um cientista social, e assim por diante. Eles podem trabalhar individualmente (VTV) ou, mais comumente, em equipes (NAO). Eles podem fazer uso extensivo de conselhos de especialistas externos (NAO) ou, até mesmo, quase nenhum (Cour e VTV). Interessantemente, até onde o nosso interesse específico acerca da relação entre a auditoria operacional e a reforma na administração pública está relacionado, parece que poucos auditores operacionais possuem experiência ou treinamento em administração pública *per se*. Esta constatação tem que ser vista com maior cautela na Cour, uma vez que os magistrados passam parte de suas carreiras fora da Cour e, com isso, podem retornar a esta trazendo maior experiência sobre Administração Pública, em razão de terem integrado uma empresa pública ou mesmo uma corporação do setor privado. Em outros ESFs, os recém-ingressados podem, ocasionalmente, provir de situações em que tiveram contato com experiências administrativas. No geral, contudo, os auditores operacionais, embora *comentem* freqüentemente quanto à qualidade da administração (Capítulo 6), tendem a não possuir muita experiência administrativa, além da administração de suas próprias equipes de auditoria.

Em resumo, alguém poderá dizer que o ofício do auditor apresenta os mesmos procedimentos amplos [de auditoria] entre os cinco países estudados nesta obra, mas que o escopo do trabalho e os requerimentos padrões para o exercício da função de auditor variam consideravelmente. Saber se isto representa um salutar dinamismo e uma inevitável diversidade, ou, por contrário, uma incerteza acerca da natureza das tarefas que compõem o núcleo da auditoria operacional e sobre as melhores maneiras de realizá-la, é uma questão que haverá de ser deixada para um debate futuro. Há, sem embargo, algumas evidências — que não serão supervalorizadas — que sinalizam para uma convergência crescente, tal como o maior escrutínio dos requisitos de treinamento em todos os cinco ESFs, bem como a maior troca de pessoal e idéias entre os ESFs europeus. Nada obstante este fato, há, ainda, diversos indícios de uma forte diversidade quanto às tradições nacionais e atitudes, e nós vemos poucos indícios que sinalizem, em um futuro próximo, em direção a uma uniformidade no exercício do ofício da auditoria operacional.

Métodos

Jeremy Lonsdale

8.1 Conhecendo os métodos de auditoria operacional

O Capítulo 7 examinou o 'ofício' da auditoria operacional, sublinhando aquilo que descrevemos como uma crescente competência técnica do trabalho de auditoria operacional em cada um dos países examinados. Também se chamou a atenção para as novas exigências sobre os auditores, cujo trabalho, em muitos casos, foi além da simples realização da auditoria, passando a, agora, exigir, que os seus realizadores detenham habilidades de negociação, tenham familiaridade com diversos softwares de computador e, ocasionalmente, saibam lidar com a mídia e com consultores externos.

Apesar desta expansão de seus papéis, os auditores operacionais são empregados, primariamente, para planejar e conduzir auditorias, e, com vistas a cumprir esta obrigação, eles utilizam uma ampla gama de métodos com o propósito de coletar e analisar informações. Este capítulo se foca nos métodos que os auditores usam, os quais têm grande participação no sucesso de seus trabalhos. Em particular, o capítulo:

1. considera o que os ESFs dizem a respeito dos métodos que seus funcionários utilizam;
2. resume o que foi encontrado em nossa pesquisa quanto aos relatórios dos ESFs, almejando identificar os métodos que tenham sido, efetivamente, empregados;
3. busca os fatores que podem ter determinado a escolha dos métodos feita pelos ESFs;
4. examina até que ponto os ESFs explicam as suas metodologias, em seus relatórios;
5. conclui demonstrando o que os resultados da nossa investigação sugerem quanto à natureza da auditoria operacional.

Os métodos empregados pelos auditores operacionais — definidos aqui como ferramentas ou instrumentos empregados para reunir e analisar evidências empíricas — não podem ser considerados isoladamente. Por exemplo, um tipo de questão apresentada pelos auditores influenciará na escolha dos métodos. Conforme notamos no Capítulo 6, verificações de efetividade usualmente requerem técnicas diferentes de estudos, a saber, estudos de natureza mais descritiva. Os métodos empregados serão, igualmente, influenciados pela natureza e a extensão dos impactos do trabalho. Por exemplo, naquelas situações em que os métodos geram dados originais e proporcionam novas compreensões/pontos de vista, haverá uma maior probabilidade de estes serem mais penetrantes do que aqueles que se pautam principalmente na análise de materiais já publicados. Ademais, os auditores operacionais não conduzem os seus trabalhos no vácuo. Suas experiências e históricos provavelmente influenciarão suas escolhas dos meios de lidar com um determinado problema. Individualmente ou em grupos, eles poderão ter desenvolvido suas próprias ‘bagagens’ — meios já estabelecidos de lidar com problemas —, as quais poderão se afigurar como de difícil rejeição, por parte dos auditores, ainda que estas bagagens não sejam as mais razoáveis. Os auditores poderão, ademais, sofrer influências externas. Em adição, haverá outros agentes, incluindo consultores ou acadêmicos, examinando as atividades dos órgãos públicos, sob diferentes perspectivas. As técnicas destes poderão atrair a atenção dos auditores operacionais.

A auditoria operacional possui certo embasamento legal em cada um dos países que estudamos. Contudo — e talvez isto não seja surpreendente —, esta previsão não consegue fornecer uma diretriz adequada acerca da maneira como os ESFs deverão realizar os seus trabalhos. A Lei de Auditoria Nacional do Reino Unido, de 1983, por exemplo, providencia o acesso a documentos e a pessoas que detenham esses documentos, assim como o faz o Decreto contendo as diretrizes ao RRV, na Suécia. Sem embargo, nenhum destes prevê qualquer técnica específica, uma vez que o ESF tenha exercido os seus direitos. Na Holanda, a previsão da auditoria de efetividade na Lei de Orçamento e Contabilidade (artigo 57) foi descrita como um ‘artigo experimental’ (Leew e Engwirda, 1993/4, p. 18), concedendo ao Rekenkamer espaço para desenvolver a técnica de auditoria que este considerar mais desejável e, presumivelmente, os métodos considerados mais apropriados. Ademais, embora os representantes dos ESFs tenham dado a devida atenção aos padrões internacionais de auditoria operacional (veja Contact Committee, 1998),

e tenha havido o desenvolvimento de um manual de conduta que inclua referências aos métodos usualmente empregados, não há qualquer previsão detalhada acerca de como a auditoria operacional deverá ser realizada. Desta feita, quando o RRV afirma (Swedish National Audit Office, sem data) que realiza as suas auditorias operacionais de acordo com os ‘padrões usualmente aceitos de auditoria operacional’, pode-se concluir que estes padrões não são obrigatórios e tampouco técnicos.

A ausência de direção externa não é surpreendente. Embora os ESFs possam levar os órgãos auditados em consideração, quando estiverem decidindo sobre como conduzir uma auditoria, a discricionariedade na maneira como seu trabalho será conduzido é considerada por todos os ESFs como um aspecto fundamental de suas independências. O Rekenkamer, por exemplo, se considera ‘livre para decidir sobre as formas com que ele conduzirá uma auditoria e sobre o que será publicado’, a ponto de esta liberdade ser incluída nas ‘fundações’ da ‘auditoria otimizada, a qual é, ao mesmo tempo, objetiva e independente’ (Algemene Rekenkamer, 1991, p. 5). Semelhantemente, o RRV afirmou claramente que ‘Ninguém de fora do Departamento tem o direito de ditar a forma como a auditoria será conduzida’ (Segergren, 1992, p. 35). Em vez disso, as decisões quanto à maneira como seus estudos são realizados, juntamente com os métodos que emprega, são de competência das equipes dos ESFs, maneiras e métodos que serão aprovados pela administração destes ESFs. Desta feita, na Cour des Comptes, um magistrado realizando um determinada auditoria (o *rapporteur*) terá liberdade para escolher os métodos mais apropriados dentre aqueles descritos no *manuel de vérification*. Se necessário, ele poderá buscar o conselho dos membros mais experientes da Cour (o *contre-rapporteur*). No VTV, o chefe da unidade decide sobre o escopo do estudo. No NAO, as ferramentas empregadas são definidas em detalhe, de acordo com a estrutura geral do projeto e da execução de cada estudo, e vêm como parte de um pacote apresentado ao Controlador e Auditor-Geral, o qual também determinará os recursos que serão usados, os riscos que fazem o estudo merecedor de atenção, e o nível antecipado de interesse no projeto.

8.2 O que os ESFs dizem sobre os métodos que eles usam na auditoria operacional

O material publicado produzido pelos ESFs proporciona uma compreensão sobre a visão que estes entes têm quanto ao uso que fazem dos

métodos de coleta e de análise das informações, na auditoria operacional. Da leitura destes documentos, um sem-número de características parecem ser enfatizados pelas instituições. Em particular, que:

1. o âmbito dos métodos que eles usam na auditoria operacional está constantemente evoluindo;
2. os ESFs estão se tornando cada vez mais sofisticados na escolha dos métodos;
3. os ESFs são razoavelmente flexíveis e ecléticos quanto à escolha dos métodos; e
4. os ESFs adotam uma visão pragmática e prática quando da aplicação de determinados métodos.

Diversos ESFs afirmaram que sua visão dos métodos está constantemente evoluindo. O RRV comentou que as técnicas aplicadas na auditoria operacional estão sempre mudando (Swedish National Audit Office, 1996, p. 19). Já a conferência de 1997, do NAO, para os auditores operacionais, foi intitulada, significativamente, como 'Inovações no Custo-Benefício', com o propósito de chamar a atenção para os métodos desenvolvidos recentemente por certas equipes de auditoria dentro do ente em questão. Mudanças também surgiram rapidamente no âmbito do VTV, em que os funcionários mencionaram o anacronismo de seus 'kits usuais de ferramenta' e a necessidade de substituí-los por novas formas de trabalho, acompanhando-se um período de rápida mudança administrativa em 1990. Tais desenvolvimentos foram uma constante no período que conduzimos este estudo, e um auditor sênior considerou que era bem provável que o VTV adotasse, em um futuro próximo, métodos utilizados pela pesquisa de avaliação [n.t. método de pesquisa que pretende realizar um juízo de valor em relação ao mérito de determinado objeto] (entrevistas, 1996 e 1997).

Tal evolução é vista pelos ESFs como resultado de uma crescente sofisticação nas suas técnicas de seleção e utilização dos métodos. Nossas discussões com diversos auditores seniores, em diferentes ESFs, sustentaram a opinião, expressa em documentos publicados, de que, comparativamente aos 10 anos anteriores, havia uma maior reflexão quanto ao processo de elaboração dos estudos e da escolha das formas apropriadas de obtenção de informações. No Rekenkamer, os funcionários nos disseram que a preocupação com os métodos e as metodologias se tornou mais sistemática; enquanto os auditores do NAO compararam a forma mais detalhada com a qual elaboram, agora,

os seus estudos em relação às maneiras mais desorganizadas adotadas nos anos 80. Na Cour e no VTV, igualmente, os comitês internos de cursos de treinamento ou os manuais de conduta apresentaram questões metodológicas. Um sem-número de entrevistas mencionou a prática de antecipação de problemas na coleta de evidências e na análise destas, e no hábito de se pensar em como reduzir ou erradicá-los o quanto antes.

Os mesmos ESFs consideraram que suas técnicas de auditoria operacional se tornaram mais flexíveis e ecléticas, sendo que seus funcionários estão mais tendenciosos a ir além dos métodos mais tradicionais de auditoria, os quais envolvem a análise do material documental e a realização de entrevistas. Uma avaliação do trabalho do VTV, realizada entre 1989 e 1992, concluiu que a auditoria operacional na Finlândia deveria adotar uma 'técnica mais ampla de pesquisa'. Uma análise do RRV sobre os seus métodos (Swedish National Audit Bureau, 1992a, p. 44) reconheceu que 'a auditoria operacional combina, por tradição, diferentes métodos e fontes em seu trabalho', e, em outro momento, o RRV fez um paralelo entre os métodos empregados em seu trabalho e: aqueles utilizados nas avaliações [n.t.: verificações que envolvem juízos de valor]; aqueles empregados nas investigações levadas a efeito por pesquisadores ou comissões governamentais; os estudos de racionalização e de reestruturação do governo do governo, conduzidos por órgãos governamentais específicos e; as tarefas realizadas, para os órgãos públicos, por consultores [privados].

Semelhantemente, o NAO referiu-se ao seu trabalho de análise de custo-benefício como um que utiliza métodos que 'possuem as suas próprias origens em diversas disciplinas — auditoria, ciências sociais, administração, por exemplo' (NAO, 1995d, p. 10). Ademais, nos últimos anos, o NAO tem demonstrado interesse pelo trabalho realizado por diferentes tipos de avaliação. Alguns dos manuais internos de custo-benefício, publicados no começo dos anos 90, chamavam a atenção para o trabalho de avaliação do GAO nos Estados Unidos (embora isto não tenha acarretado, no NAO, em avaliações ao estilo do GAO). Mais recentemente, por sua vez, o NAO empregou um pesquisador com experiência em avaliação, com a finalidade de identificar métodos de avaliação que possam ser utilizados mais amplamente nos trabalhos de auditoria.

Apesar disso, os ESFs estabeleceram distinções claras entre a maneira com que eles realizam o seu trabalho, examinando as atividades do setor público, e a maneira com que os demais o fazem, enfatizando, em especial, o que eles consideram ser próprio de seu papel. Em discussões, os auditores

de diversos ESFs deixaram bem claro que eles não são institutos de pesquisa, mas sim que estavam mais preocupados, principalmente, com a produção de informações que fossem 'úteis' para as suas audiências do que com a disponibilização de compreensões definitivas sobre os problemas. Ao enfatizar este ponto, os funcionários mais graduados do RRV sugeriram que os auditores deveriam utilizar métodos profissionais, adequados e eficientes, para obter resultados válidos e confiáveis, sem que isso implicasse a necessidade de se buscar inovações nos termos metodológicos ou de fazer uso daquilo que eles descreveram como 'metodologias muito elaboradas'.

8.3 Métodos usados na auditoria operacional

Com base no que foi dito, analisamos agora os métodos que os ESFs efetivamente utilizaram, intentado, nesta tarefa, determinar se houve alguma mudança com o passar do tempo. Não conhecemos qualquer análise sistemática dos métodos utilizados pelos ESFs. Por conta disto, estudamos os relatórios de auditoria operacional publicados em um período de seis anos — um período apropriado de três anos escolhido na década de 1980 comparado com o período entre 1993-1995. A Tabela 8.1 resume o que encontramos.

Há uma série de advertências quanto aos dados:

1. Nós pudemos computar apenas aqueles métodos que efetivamente foram mencionados nos relatórios. Contudo, conforme discutimos anteriormente, é certo que os ESFs nem sempre incluem tais detalhes em suas publicações. Desta feita, podem existir relatórios que não mencionam os métodos que foram efetivamente utilizados.
2. Nós assumimos que os auditores tenham relatado, adequadamente, os métodos utilizados.
3. Mesmo onde os métodos tenham sido relatados, algumas descrições eram assaz vagas, tornando incerta algumas classificações.
4. A Cour teve que ser tratada de maneira diferente, à medida que não descreve os seus métodos em seus relatórios: em vez disso, apenas um arquivo contendo os métodos utilizados — o *dossier liasses rapport* — é mantido com as evidências documentais por detrás de cada relatório, tornando a informação inacessível. Como resultado, a discussão dos métodos utilizados pela Cour, neste capítulo, se pauta, exclusivamente, em evidências obtidas por meio de entrevistas.

TABELA 8.1
Métodos usados pelos ESFs durante os anos 80 e 90

Método	VTV ^a		AR		RRV		NAO	
	1980	1990	1980	1990	1980	1990	1980	1990
Exame documental	42	49	27	48	47	52	86	137
Entrevistas	23	41	27	46	39	50	86	137
Análise de dados secundários	11 + 7 ^b	14 + 22	21	40	31	27	25	19
Questionários/pesquisas	4	16	1	14	15	15	6	44
Observação de atividades (visitas ao local)	24	-	2	5	10	12	27	47
Contatos com o órgão auditado	-	-	8	1	-	-	-	-
Benchmarking/comparações internas	12	18	-	-	1	4	-	5
Comparações internacionais	-	7	-	-	1	4	7	14
Exemplos de casos	-	2	-	5	5	6	13	34
Técnicas estatísticas	-	-	-	-	3	3	1	14
Consultas com terceiros/grupos de especialistas	-	-	1	5	9	16	15	78
Construção de um modelo do processo de funcionamento do órgão auditado [modelling]	-	-	-	-	-	2	-	2
Entrevistas de profundidade [entrevistas que permitem que o entrevistado disserte sobre o assunto, praticamente realizando uma discussão/debate com o seu entrevistador]	-	-	-	1	-	-	-	6
Exame de amostras	-	-	9	14	-	-	20	27
Entrevistas de especialistas	-	-	-	4	-	-	-	-
Grupos de foco	-	-	-	-	-	-	-	4
Número de relatórios examinados	42	49	60 ^c	60	65	79	86	137

^a No que se refere aos anos 80, o período mais adequado para cada ESF foi utilizado como base para o estudo. Para o VTV, este período foi o de 1985-7; para o Rekenkamer, 1983-1985; para o RRV, 1983-5 e para o NAO, 1986-8.

^b O primeiro número indica o número de casos em que os resultados das primeiras auditorias foram utilizadas como uma fonte de informação; enquanto o segundo indica o número de relatórios que se referem a estudos carreados por instituições de pesquisa ou a estudos científicos como fontes de informação.

^c Uma amostra de 60 relatórios para cada período foi escolhida para ser examinada. Para o primeiro período, isto representava 1/3 de todas as auditorias operacionais; para o segundo, quase que metade.

Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV)

Nossa análise dos métodos usados pelo VTV foi limitada pelo fato de este ente não ter o costume de explicar, em seus relatórios, os métodos empregados na coleta de dados ou na análise destes. Isto era uma verdade, por exemplo, na década de 80. Já em períodos mais recentes, houve um

número maior de informações disponíveis, de acordo com algumas tentativas de verificar a validade dos resultados obtidos. Apesar disto, parece claro que, no primeiro período, os auditores operacionais empregavam, principalmente, aquilo que podemos chamar de métodos 'tradicionais' de auditoria, tais como o exame de documentações e a realização de entrevistas. Métodos semelhantes também predominaram no período entre 1993-1995, quando grande parte dos relatórios declarou que a auditoria implicava a tarefa 'de conhecer os documentos relevantes' e 'de realizar discussões' com as pessoas envolvidas.

Ademais, os dados sugerem uma mudança sutil, na década de 90, em direção à utilização de métodos não-tradicionais, embora isto não deva ser superestimado. Neste período, parece ter havido uma maior utilização de questionários, embora tenhamos incluído todas as referências a envios de questionários como um meio de coleta de dados, mesmo naquelas situações em que o que foi feito pudesse ser melhor classificado como [meramente] uma forma de comunicação com os representantes do órgão auditado do que como a realização de uma pesquisa sistemática.

Parece que há uma tendência na utilização de comparações com outros órgãos, embora, em muitos relatórios, estas conclusões sejam apresentadas de uma maneira mais ilustrativa ou sem a devida verificação, do que como base para conclusões e julgamentos do relatório.

Finalmente, alguns comentários devem ser feitos acerca do término das visitas aos locais. Este parece não ter sido o caso; em vez disso, parece provável que os auditores do VTV tenham deixado de considerar esta tarefa como uma técnica especial, merecedora de menção em seus relatórios, em especial após a Lei de 1947 declarar, especificamente, que as auditorias deveriam ocorrer, dentro do possível, no espaço do órgão auditado.

Cour des Comptes

Nossas discussões com os funcionários da Cour des Comptes também indicaram uma ampliação sutil do âmbito de métodos utilizados pelos auditores. Contudo, o exame das evidências documentais parece ser, aqui também, o principal método de trabalho de auditoria, sendo que os documentos mais comumente analisados são os relatórios internos e os manuais de instrução, bem como os relatórios de outros auditores externos. As entrevistas e os questionários também predominaram em ambos os períodos, de acordo com a análise das informações estatísticas e de contabilidade existentes.

Durante a década de 90, outros métodos foram utilizados em algumas ocasiões. A meta-avaliação, pautada por trabalhos realizados pelos ministérios, foi utilizada. Já o estudo de casos passou a ser empregado, com maior frequência, nos últimos anos. Nos anos 90, técnicas de avaliação de programas foram desenvolvidas como formas de analisar os plenos efeitos, tanto diretos como indiretos, dos programas governamentais (NAO, 1996a, p. 66). A Cour está desenvolvendo sua metodologia de avaliação e incluiu alguns parágrafos sobre avaliação em seu *manuel de vérification*, o guia de auditoria dos magistrados. Embora não haja o uso difundido de técnicas de construção de modelos quanto ao processo de funcionamento do órgão auditado, bem como de estatísticas, alguns magistrados as utilizam e, inclusive, alguns cursos de treinamento as têm como objeto. Benchmarking e outros meios de comparação também foram empregados em diversas ocasiões.

Algemene Rekenkamer

O âmbito dos principais métodos utilizados pelo Rekenkamer parece ter sido razoavelmente estável nos dois períodos, sendo que o cenário obtido pela análise dos relatórios obteve confirmação nas entrevistas com os funcionários. Os principais métodos empregados pelos auditores operacionais nos sessenta relatórios examinados no primeiro período (1983-1985) foram a análise de documentos e as entrevistas. A análise dos dados existentes também foi uma atividade comum, e uma série de relatórios continha informações decorrentes de contatos com o órgão auditado. Questionários e a observação direta dos processos administrativos, por sua vez, foram raramente utilizados. No segundo período (1993-1995), a utilização de entrevistas e de análise de documentos prevaleceu uma vez mais, de acordo com o estudo dos dados disponíveis. A evolução mais significativa se deu na utilização de questionários, enquanto um sem-número de outros métodos foram utilizados pela primeira vez, no segundo período. Estes incluíam estudos de casos, entrevistas de profundidade e de especialistas.

Riksrevisionsverket (RRV)

A maioria das auditorias operacionais do RRV, em ambos os períodos, parece fazer uso da análise de documentos e entrevistas, e muitas envolviam o exame ou a análise de dados existentes. A Tabela 8.1 indicou a utilização de um pequeno número de outros métodos. Em ambos os períodos, um número idêntico de relatórios fez uso dos questionários, embora este método tenha

representado uma proporção decrescente. O segundo período apresentou um crescimento da quantidade de relatórios empregando a consulta explícita a terceiros, tais como seminários ou consultas a grupos de especialistas, como uma forma de se amealhar informações. Houve, também, um pequeno aumento na ocorrência de *benchmarking* ou de comparações internacionais.

Em contraste, houve um uso limitado de técnicas de estatísticas e de construção de modelos acerca do processo de funcionamento do órgão auditado. Os estudos de casos foram utilizados ocasionalmente, em especial nas ocasiões em que os auditores visitaram o órgão auditado para obter novas informações. Em geral, parece haver uma ampliação do âmbito dos métodos empregados entre os dois períodos, embora a tendência não tenha sido particularmente forte, à medida que, mesmo no período de 80, alguns estudos empregaram métodos de pesquisa não-tradicionais.

Departamento Nacional de Auditoria (NAO)

Talvez a mudança mais perceptível possa ser vista no NAO. Aqui, uma vez mais, foi possível notar a importância da análise documental e das entrevistas. De fato, no período entre 1986-1988, estas se afiguraram como o principal método utilizado, senão o único nos estudos que foram analisados. Ademais, os outros principais meios de o NAO obter informação foram a visita aos locais e o exame e a análise dos dados já existentes, fornecidos talvez pelos departamentos ou órgãos envolvidos. Os questionários e as comparações internacionais foram raramente utilizados.

O segundo período apresentou uma continuação do uso de entrevistas e da análise documental em todos os estudos, bem como das visitas aos locais, em uma grande parcela dos casos. Sem embargo, um grande número de inovações parece ter sido implementado. Os dados sugerem um crescimento perceptível na utilização de questionários e pesquisas, os quais se tornaram um elemento importante do trabalho do NAO, nos anos 90. Em 1994, por exemplo, vinte estudos publicados neste ano fizeram uso deste método. Outro elemento que cresceu foi a consulta a terceiros, sendo que mais da metade dos relatórios analisados neste último período faziam uso extensivo da consulta às partes interessadas.

Finalmente, um elemento do segundo período que parece ser o que podemos chamar como de pequena escala, mas, ainda assim, perceptível, é o aumento da experimentação e, desta feita, do emprego, em uma ou outra

ocasião, de novos métodos, tais como o foco em grupos, a análise de decisões, e a construção de modelos referentes ao processo de funcionamento do órgão auditado, o que não havia sido visto anteriormente. Discussões com os funcionários do NAO revelaram que, desde que nosso estudo foi realizado, houve um aumento na quantidade de experimentações.

Estas conclusões estão de acordo com outra pesquisa, a qual sugeriu que os relatórios do NAO da primeira metade dos anos 90 pareciam 'consideravelmente mais aventureiros que os constantes do primeiro período' (Pollitt e Summa, 1996, p. 40-41).

8.4 Implicações dos dados

As descobertas provenientes da nossa análise dos relatórios dos ESFs não estão em desacordo com as listas de métodos comumente empregadas pelos auditores operacionais. O RRV identificou aquilo que ele descreveu como as 'técnicas mais comuns' (Swedish National Audit Bureau, 1993, p. 87-94). Tais seriam: entrevistas, seminários e 'audiências', especialistas e grupos de referência, observações diretas, estudos de documentação, estudos de casos, questionários, estatísticas de processamento, e a realização de estatísticas. Um grupo de trabalho recente da INTOSAI, que reconheceu que 'as auditorias operacionais podem se pautar em uma variedade de métodos e técnicas' (Contact Committee 1998, p. 164), acrescentou: amostras de auditoria, foco em grupos, *benchmarking*, estudos comparativos entre a situação inicial e a posterior, métodos quasi-experimentais, meta-avaliação, análise de custo-benefício e de efetividade dos custos.

Com base nisto, acreditamos que a Tabela 8.1 propicia diversas conclusões quanto aos métodos utilizados pelos nossos ESFs nas últimas duas décadas (considerada em maiores detalhes, abaixo):

1. Há uma tendência de cada ESF em empregar uma leve variedade de métodos no período mais recente, em comparação com a década 80, embora isso seja mais verdadeiro para o NAO do que, por exemplo, para o VTV.
2. Apesar destes desenvolvimentos, os ESFs continuam a se pautar, em grande parte, na análise de documentos e em evidências obtidas em entrevistas, bem como na utilização difundida de materiais secundários já existentes.

3. Há sinais de consultas, cada vez mais freqüentes, a usuários e prestadores de serviços públicos, o que queda evidenciado pelo crescimento no uso de questionários, bem como nas consultas, realizadas de diversas maneiras, a outras partes interessadas.
4. No geral, onde ocorreu um maior uso de métodos menos tradicionais, os ESFs parecem ter sido influenciados, principalmente, mais pelas ciências sociais do que por campos como o da estatística.
5. Embora haja um interesse crescente nas formas de *benchmarking*, houve apenas um uso limitado de comparações internacionais.

8.5 Uma ampliação do âmbito dos métodos utilizados

Os dados resumidos na Tabela 8.1 não sugerem que uma revolução tenha ocorrido entre os dois períodos examinados, no que se refere aos métodos empregados no trabalho de auditoria operacional. Caso sugiram algo, a sugestão será a de que a retórica do ESF quanto a este aspecto do seu trabalho, examinado anteriormente neste capítulo, está avançando paulatinamente, na prática. É dizer, o grau de aplicação dos métodos ainda não reflete plenamente o grau de interesse apresentado na busca por novas formas de conduzir o trabalho de auditoria operacional. Contudo, em nosso ponto de vista, há evidências que sinalizam para uma sutil ampliação do âmbito de métodos utilizados, e sinais ainda mais fortes de um crescente interesse por novas formas de conduzir as verificações. Desta feita, é possível perceber o aparecimento, por exemplo, do [método de] foco em grupos (NAO), o uso mais rotineiro de questionários (diversos ESFs), a maior utilização de comparações internacionais (VTV), e algumas tentativas iniciais de construção de modelos quanto ao processo de funcionamento do órgão auditado (RRV e NAO) e de aplicação da meta-avaliação (Rekenkamer e Cour des Comptes).

8.6 A contínua confiança nas evidências documentais e em entrevistas

Mais significativo, a Tabela 8.1 sugere, indubitavelmente, que as evidências documentais e as entrevistas são os dois métodos mais importantes empregados na auditoria operacional, uma descoberta que está de acordo com as nossas expectativas, com as declarações feitas pelos ESFs e com os

trabalhos de outros pesquisadores. O RRV descreveu o estudo de documentos oficiais e não-oficiais como de 'central importância' para a auditoria (Swedish National Audit Office, 1996, p. 85); enquanto o *manual de vérification* utilizado pela Cour des Comptes sublinha a importância de os magistrados iniciarem os seus trabalhos com a verificação de que possuem os documentos apropriados acerca do ambiente legal em que se encontra a organização que está sendo auditada, bem como em relação à atividade por ela desenvolvida.

As razões por detrás desta importância central dos documentos não parecem ser de difícil identificação. Ademais, parecem estar bem relacionadas com o papel peculiar dos ESFs. A força de seus direitos de acessar documentos — um elemento de seu trabalho que o diferencia dos outros tipos de pesquisadores — é crucial. O Algemene Rekenkamer, por exemplo, declarou que 'Embora (seus poderes de acesso aos documentos e agentes públicos) tenha sido debatido no Parlamento durante os períodos pós-guerra, raramente houve problemas na prática' (Algemene Rekenkamer, 1989, p. 31), e isso também é verdade para o caso do NAO.

Em circunstâncias extremas, alguns ESFs podem exigir o cumprimento deste direito de acesso. Na França, aqueles que intentarem impedir a Cour de realizar a sua função podem sofrer uma multa de 100.000 francos (Artigo 140-1 do *Code des juridictions financières*). Semelhantemente, na Finlândia os poderes do VTV sob a Lei de Auditoria Pública de 1947 permitem a aplicação de multas a qualquer pessoa que falhe em providenciar os documentos solicitados dentro de um espaço de tempo definido, uma previsão que ainda não foi utilizada (NAO, 1996a, p. 45). Há também uma previsão na legislação que permite que o VTV solicite a preparação de documentos explanatórios, pelo órgão auditado, com vistas a auxiliá-lo em sua tarefa de auditoria.

Os ESFs vêem outras vantagens no exame documental. Na Cour des Comptes se concede grande ênfase à possibilidade de produção de evidências rigorosas, capazes de justificar suas recomendações. E os documentos providenciam estas evidências. O NAO o reputa como uma forma 'bastante eficiente de coletar evidências'; enquanto o RRV enfatizou a 'riqueza' das documentações escritas disponíveis em muitos dos casos como resultado das atividades das agências governamentais (Swedish National Audit Bureau, 1992a, p. 44). Os documentos também auxiliam naquelas situações de confronto que o trabalho de auditoria pode propiciar. Onde há a necessidade de se convencer os órgãos auditados em relação às descobertas feitas na auditoria

(e, no caso do NAO, para se alcançar um acordo sobre o texto do relatório preliminar), os documentos, particularmente aqueles provenientes do órgão auditado, são geralmente considerados por todos como evidências oficiais; ademais, eles dão uma visão contemporânea dos eventos, ao contrário das racionalizações que podem surgir a partir de entrevistas conduzidas meses ou anos depois da ocorrência dos eventos investigados.

O segundo meio mais comum utilizado pelos ESFs para apanhar evidências é a entrevista. Assim como ocorre com o acesso aos documentos, os ESFs têm a habilidade de exigir que os agentes respondam as suas perguntas. Em alguns países (e.g. França), o risco de serem multados, caso se neguem a respondê-las, é uma arma poderosa. Do ponto de vista de um auditor, as entrevistas ajudam a tornar uma visão geral mais imparcial ou a tornar mais cristalina algumas áreas de incerteza, bem como fornecem a oportunidade de se buscar um rápido acesso aos principais documentos e a outros materiais importantes. Ademais, em outros casos, os auditados esperam que haja esta discussão, de forma que possam explicar os seus trabalhos. Na França, por exemplo, as entrevistas começam, usualmente, com o responsável pela organização a ser avaliada e, posteriormente, envolve aqueles que se encontram em um nível mais técnico e que detêm conhecimentos mais detalhados. As entrevistas não são realizadas apenas com os funcionários do órgão auditado, mas também com aqueles que trabalham fora da organização, que têm contato com esta. Desta feita, servidores públicos responsáveis pelo campo em que a organização atua, auditores externos ou outros interessados poderão ser entrevistados, com vistas a fornecerem um cenário mais compreensivo.

Nossa discussão com os funcionários dos ESFs sugeriu que uma grande atenção tem sido dada às técnicas de entrevistas, nos últimos anos. E que todos os entes, agora, fornecem algum treinamento quanto à maneira de conduzir entrevistas e minimizar obstáculos ao sucesso destas. Há, também, indicações de que os próprios auditores têm refletido sobre a condução das entrevistas. Uma maior variedade de técnicas de entrevistas pode ser vista sendo implementada no trabalho de alguns ESFs. Embora muitos ainda se utilizem do tipo 'informal de conversação', elaborada com o intuito de esclarecer alguns fatos básicos, outros fazem uso de guias de entrevistas, os quais contêm uma lista de tópicos a serem explorados, de uma maneira estruturada, ou são baseadas em questionários escritos enviados aos entrevistados, com antecedência. Houve um desenvolvimento de pequena monta, no segundo período do NAO e do

Rekenkamer, na utilização de entrevistas de profundidade, buscando dados qualitativos que possam aumentar o material quantitativo. Apesar disso, alguns (veja e.g. Pollitt e Summa, 1996, p. 41) têm sugerido que a transparência na técnica utilizada pelos ESFs tende a ser menos eficiente do que as técnicas adotadas pelos avaliadores acadêmicos, nas quais o esquema de entrevista são raramente incluídos nos relatórios publicados e o número e tipos de entrevistas, bem como as condições, tampouco são disponibilizados.

8.7 A utilização de material secundário

Outro meio comum de se obter evidências para a auditoria reside na verificação e análise de materiais secundários. No geral, os ESFs usam o trabalho de outros — talvez relatórios de auditores internos do órgão auditado ou de consultores externos empregados por estes — como parte das evidências reunidas para posterior estudo. Eles podem se pautar em dados disponíveis no próprio órgão auditado ou em outros lugares (veja Goldsworthy, 1996, para um exemplo do NAO), examinando-os talvez a partir de novas perspectivas ou usando softwares para providenciar um maior número de dados, em relação aos que estavam disponíveis no órgão auditado.

O desenvolvimento do interesse em meta-avaliação, pelo Algemeente Rekenkamer e pela Cour está associado à utilização do material secundário. O Rekenkamer examinou o grande número de avaliações conduzidas por ministérios governamentais e pelas agências, na Holanda (Kraan e Rozendal, 1997). A meta-avaliação também tem sido usada ocasionalmente pela Cour, nos anos 90; por exemplo, um estudo sobre a política de rodovias, em 1992, verificou duas avaliações realizadas pelos ministérios governamentais e analisou a qualidade deste trabalho, comparando os seus métodos e buscando explicar as diferenças que se perceberam em seus resultados.

Ademais, o aparecimento de bibliografias em alguns relatórios de auditoria (por exemplo, aqueles do NAO) sugere que alguns auditores estão começando a realizar pesquisas mais sistemáticas na literatura, buscando materiais relevantes que tenham sido publicados. No geral, e em contraste com o trabalho de outros pesquisadores, os relatórios de auditoria tenderam a não sublinhar este aspecto de seus trabalhos por meio da inclusão de notas de rodapé e de bibliografias. Conforme se percebeu em outro lugar, 'uma avaliação acadêmica típica estará decorado com referências a outros

estudos e poderá muito bem incluir algum tipo de crítica formal à literatura empregada. Tais trabalhos denotam uma sensação de que os avaliadores estão acrescentando algo ao corpo coletivo e cumulativo de conhecimento e compreensão. Os relatórios dos ESFs [sem embargo], se afiguram mais como produtos individuais/isolados' (Pollitt e Summa, 1996, p. 41).

8.8 O desenvolvimento da consulta a usuários e prestadores de serviços públicos

Um tema discutido em outro lugar deste livro (particularmente nos Capítulos 7 e 9) foi a forma pela qual os ESFs passaram a se relacionar mais intensamente com as outras partes, nos últimos anos, sejam estas os órgãos auditados, os destinatários dos serviços sob exame, as audiências para os seus trabalhos, tal como as parlamentares, ou a mídia. De certa forma, isto também está refletido em alguns dos desenvolvimentos identificados em nosso exame dos métodos e no aumento das consultas a partes interessadas de todos os tipos, durante a auditoria.

O método mais popular que visa obter as opiniões de terceiros é o questionário ou a pesquisa. Todos os ESFs deste estudo os utilizaram, embora este método apareça em diversos formatos e estilos, variando, igualmente, quanto aos seus destinatários. No NAO, os questionários, organizados internamente ou feitos para o NAO por empresas externas de pesquisa de mercado, e conduzidos face-a-face, via telefone, via correio, procuraram obter os pontos de vista dos usuários acerca de museus, galerias e de embaixadas no estrangeiro, ou de companhias prestando ou exercendo serviços governamentais específicos. O RRV também usou questionários em muitas ocasiões, considerando-os como uma valorosa maneira de se obter informações de uma 'população ampla e usualmente difundida geograficamente', e de estabelecer 'fatos que de outra maneira não seriam obtidos' (Swedish National Audit Bureau, 1993, p. 92).

Um desenvolvimento que parece ter ocorrido apenas no NAO, no meio dos anos 90, se referiu à utilização do foco em grupos. Um exemplo efetivo pode ser visto em um estudo referente à maneira como a polícia de Londres lidava com as ligações realizadas por cidadãos (NAO, 1994b), no qual o foco nos grupos explorava as formas com que os policiais lidavam com as chamadas. Um resultado disto foi uma lista de 12 regras básicas quanto à maneira de tratar os cidadãos que ligavam, a qual foi incluída ao relatório, na forma de

recomendações do estudo. Já as discussões também ajudaram a identificar problemas no funcionamento do setor de comunicações, e providenciou citações ilustrando os pontos de vista dos funcionários. Uma indicação da crença que o NAO tem nesse método está na produção, por parte deste ente, de um manual específico sobre este assunto (NAO, 1997e).

Outro desenvolvimento, talvez mais intenso no RRV e no NAO, se refere ao crescimento da quantidade de consultas a terceiros, quando do processo de elaboração e de execução da auditoria. Isto parece refletir, em parte, um desejo de assegurar, por meio da abertura, às partes interessadas, da possibilidade de oferecerem as suas próprias evidências, que os relatórios são confiáveis e precisos. Também há o aumento da probabilidade de eventuais equívocos serem identificados antes da publicação. A consulta pode adotar diversas formas, desde uma simples entrevista a terceiros até, talvez, o envolvimento destes na identificação de futuros projetos de auditoria. O RRV obtém opiniões externas (Swedish National Audit Office, 1993, p. 88-89), por meio de seminários, nos quais especialistas, pesquisadores e representantes do governo são convidados para identificar novas idéias ou, durante um estudo, para discutir e testar as observações e conclusões alcançadas pelas equipes de auditoria. Audiências, semelhantemente aos seminários, também são utilizadas no início da auditoria. Estas têm o propósito de disponibilizar rapidamente às equipes informações sobre o campo a ser estudado.

8.9 A predominância da ciência social sobre outros métodos

O aparecimento de questionários e de focos em grupos como métodos empregados bem indica que, naquela situação em que os ESFs foram além dos métodos tradicionais de auditoria, estes entes se valeram das ciências sociais como fonte inspiradora. Outro exemplo desta tendência reside na utilização esporádica dos duradouros estudos de casos ou, mais usualmente, dos sucintos exemplos de casos, os quais tem como objetivo esclarecer pontos específicos ou explorar determinados tópicos. Os exemplos de casos foram utilizados com o intuito de dar mais vida aos relatórios, uma questão que os funcionários do Rekenkamer e do NAO consideravam como de suma importância para auxiliar os leigos, em especial os parlamentares, na compreensão dos seus relatórios. Alguns relatórios do NAO utilizaram um pequeno número de estudo de casos para formar a base de todo um relatório (tal como fora

feito no estudo da administração do programa de auxílio além-mar — NAO, 1994c —, o qual verificou o auxílio concedido a quatro países). Mais usualmente, um grande número de pequenos exemplos de casos foi utilizado em diversos relatórios, com o intuito de ilustrar determinados pontos, fornecer informações suplementares ou melhorar a compreensão destes relatórios. O RRV também se apresentou como um defensor deste método, reconhecendo seu valor em providenciar uma maior profundidade nas análises de causa e efeito. Neste ente, o método em questão é, usualmente, combinado com outros métodos (Swedish National Audit Bureau, 1993, p. 91).

Muitas das fiscalizações realizadas pelos ESFs envolvem a tarefa de reunião de evidências por meio da observação, embora, no geral, esta esteja aquém daquilo que os pesquisadores possam considerar como método etnográfico. O que se faz, usualmente, é uma observação relativamente passiva, com o objetivo de buscar uma maior familiarização. A busca mais ativa de evidências, por sua vez, é atividade mais rara, sendo talvez um exemplo de experiência aventureira, por parte do não, nesse sentido aquela realizada por um auditor que visitou uma estação de pesquisa na Antártica para saber, em primeira-mão, como era a experiência do trabalho ali realizado. No geral, os ESFs parecem ser cautelosos quanto à utilização deste tipo de técnica de coleta de evidências primárias, uma vez que, tendo em vista a falta de arquivos fotográficos, poderá ser difícil comprovar eventuais descobertas obtidas desta maneira, se elas forem controversas. A aversão que a auditoria tem em relação a este método também pode ser um fator; o exemplo do NAO, de 1993, em que seus auditores visitaram, de maneira anônima, diversos sítios que continham patrimônios culturais e/ou naturais, com o intuito de verificar a qualidade do serviço prestado, parece não ter sido repetido, muito embora o órgão auditado tenha concordado com esta metodologia.

Em contraste ao uso de instrumentos de pesquisa qualitativa, afeitos à ciência social, os ESFs têm demonstrado uma menor predisposição à utilização de conceitos e modelos econômicos. No VTV, os funcionários nos alertaram que as técnicas econômicas estavam, atualmente, sendo menos utilizadas que no passado; já o Rekenkamer observou que havia uma falta crescente de economistas, neste ente. Alguns relatórios do NAO, por sua vez, embora tenham indicado um conhecimento de conceitos tais como peso-morto e o efeito-deslocamento, fazendo, inclusive, menção ao uso ou não destes métodos pelos órgãos auditados, raramente os apresentavam como métodos

empregados pelos próprios auditores (veja Roberts e Pollitt, 1994). Na Cour, os funcionários relataram que houve interesse por análises de custo-benefício, como, por exemplo, no caso da recente avaliação do auxílio-família [n.t.: programa social que destina verba a famílias de baixa-renda e com filhos menores de idade]. No NAO, houve algum uso do método de construção de modelos, em particular no relatório sobre a defesa (NAO, 1993f), no qual, com o intuito de se analisar o impacto financeiro do desrespeito às diretrizes departamentais, o NAO construiu um modelo de contrato 'regular' de alto valor e preço fixo e estimou uma escala de pagamentos de bônus, de acordo com o programa do Ministério.

Os ESFs, igualmente, parecem se utilizar pouco da análise estatística. A análise de séries-temporais, de fato, está presente, mas análises de regressão múltipla e de correlação raramente são empregadas. A presença ou a ausência de análise de sensibilidade, nas revisões departamentais, foram regularmente referidas nos relatórios do NAO, mas a técnica em si foi usada de maneira menos usual.

8.10 Estabelecendo comparações

Para muitos pesquisadores, estabelecer comparações entre as organizações é uma maneira óbvia de formar uma opinião acerca do desempenho destas, mas nossa análise sugere que este método tem sido pouco utilizado nas auditorias operacionais realizadas pelos ESFs. A Tabela 8.1 demonstra que comparações de alto-nível entre os órgãos auditados e terceiros foram realizadas pelo VTV, no período entre 1993-1995. Um sem-número de relatórios do NAO também fez uso de diferentes tipos de *benchmarking* e de comparações, nos últimos anos (NAO, 1997b). Novamente, contudo, tais tenderam a ser comparações de 'alto-nível' entre os órgãos, embora cursos sobre comparação de desempenho e de processo tenham sido ministrados, recentemente, no NAO, havendo, inclusive, alguns exemplos deste tipo de trabalho em relatórios produzidos desde a metade da década de 90.

Apesar disso, há evidências que sustentam o ponto de vista de que 'os ESFs parecem estar um pouco mais cautelosos do que os avaliadores quanto ao uso da análise comparativa que vá além das organizações que estão sendo diretamente investigadas' (Pollitt e Summa, 1996, p. 41). Conforme o artigo [citado] sugere, isto pode muito bem refletir as dificuldades que surgem em

relação à aceitação [por parte dos órgãos auditados] das conclusões obtidas por meio deste método, o que é, na verdade, um reflexo dos problemas que aparecem na definição de comparações adequadas. Estes problemas se acentuam quando comparações internacionais são sugeridas. Embora este trabalho tenha sido conduzido — por exemplo, relatórios do RRV compararam o desempenho do Riksgaldskontoret (a Agência de Débito Nacional [uma agência independente do Ministério das Finanças sueco]) e as autoridades descentralizadas de ferrovias com entes estrangeiros respectivos (Swedish National Audit Office, 1995a, p. 15) —, não se puderam realizar comparações exatas, em ambos os casos. Com isto, o propósito desta comparação findou por ser apenas o de ampliar as perspectivas da discussão. Trabalho semelhante foi realizado pelo NAO — cujos estudos realizados nos anos 90 se mostraram mais densos em termos de análise e pesquisa do que aqueles conduzidos nos anos 80 —, embora alguns dos auditores envolvidos tenham reconhecido os limites temporais e de recursos atuantes neste tipo de trabalho, bem como a necessidade de que este se inicie antes do trabalho de campo, de forma que possa concluir a sua tarefa a tempo (Goldsworthy, 1996, p. 9).

8.11 Fatores influenciando os métodos utilizados pelos ESFs

Nós agora nos ateremos, em maiores detalhes, aos fatores — tanto internos como externos — que parecem ter influenciado as escolhas realizadas pelos ESFs, bem como aqueles que podem ter limitado a utilização de uma maior gama de métodos por estes. Em seu repertório de métodos, as mudanças parecem ter sido mais incrementais do que revolucionárias.

Fatores encorajando um interesse em uma maior gama de métodos

O ambiente constantemente em mudança e cada vez mais complexo talvez tenha sido o principal responsável pela atenção crescente no desenvolvimento de metodologias mais precisas de estudo e, neste âmbito, pela reflexão acerca dos métodos empregados. Diversos ESFs estabeleceram uma relação precisa entre a complexidade crescente na Administração Pública de seus países e a necessidade de técnicas mais claras e instrumentos mais adequados para a verificação do desempenho dos órgãos auditados. O NAO afirmou que 'Estamos continuamente buscando implementar a qualidade dos nossos relatórios e responder às demandas do ambiente em que operamos'

(NAO, 1995a, p. 16). Um aspecto disto reside na aplicação de 'metodologias rigorosas que produzam descobertas e conclusões robustas e defensáveis'. Semelhantemente, o RRV declarou que, à medida que 'novas demandas substituem as antigas, e as condições se alteram constantemente, os auditores operacionais terão que estar preparados para acompanhar estes desenvolvimentos, para rever as suas prioridades e para usar novas técnicas e métodos em seus trabalhos' (Swedish National Audit Office, 1995a). Na Finlândia, também, a reforma da administração estatal no início dos anos 90 levou o VTV a pensar em novas formas de implementar o seu trabalho. Já na França, exigências por uma maior transparência na Administração Pública levaram a Cour a adaptar, de diversas maneiras, os seus procedimentos.

Conforme discutimos no Capítulo 4, estas reformas da Administração Pública parecem ter causado diversos impactos na escolha dos métodos pelos ESF. Em primeiro lugar, melhorias na qualidade e na quantidade das características das informações de desempenho, característica das reformas da administração pública, abriram novas possibilidades para a utilização de certos métodos outrora não considerados factíveis. Foi possível perceber, anteriormente, que o NAO começou a flertar com o *benchmarking*, havendo, ademais, um interesse crescente na avaliação de medições de desempenho. Ambas as iniciativas se tornaram mais factíveis, à medida que houve um acréscimo na disponibilidade de informações de melhor qualidade. Na Holanda, a expansão da avaliação de programas dentro dos ministérios e das agências encorajou o Rekenkamer a desenvolver o uso das meta-avaliações.

As mudanças ocorridas na maneira como a prestação do serviço público é vislumbrada acarretaram em um maior interesse por diferentes métodos de avaliação desta prestação. No Reino Unido, a importância dada, por diversos governos, à qualidade do serviço público — notadamente representada na 'Carta do Cidadão' e também em outras iniciativas —, parece ter levado a um maior esforço, por parte do NAO, em medir a satisfação pública ou em conhecer a opinião pública, em especial por meio do uso de questionários, os quais haviam sido pouco utilizados nos relatórios do Controlador e Auditor-Geral do final da década de 80, e também por meio do método de foco em grupos. Semelhantemente, a fragmentação do governo [descentralização], no Reino Unido, abriu a possibilidade, ainda não explorada em todo o seu potencial, de uma variedade de estudos de *benchmarking*, estabelecendo comparações entre estes órgãos.

O profissionalismo crescente e a maior flexibilidade do setor público, nos últimos anos — refletido, por exemplo, no recrutamento mais intenso de especialistas, na exposição mais ampla dos órgãos públicos à influência externa e no aumento de funcionários de alto escalão provenientes do setor privado —, também redundaram em uma atitude diferente, por parte destes órgãos, em relação às críticas tradicionalmente associadas à auditoria. Como não estão acostumados à crítica pública, os órgãos auditados passaram a questionar as bases das avaliações, o que fez com que os ESFs passassem a se preocupar mais com as suas metodologias, de forma que estas fossem imunes a falhas.

Dentro dos ESFs, uma série de fatores encorajou a reflexão sobre a ampliação da gama de métodos empregados, incluindo a atitude dos funcionários que encabeçam cada ESF, o exemplo dado por colegas que se valem de métodos inovadores e a introdução de novos funcionários, com novas habilidades e experiências. Os funcionários do NAO nos disseram que o Sir John Bourn, que capitaneia o ente desde 1998, encorajou o interesse por métodos mais inovadores, promovendo inclusive *workshops* com o intuito de difundir novos métodos que possam ser apropriados para os estudos de custo-benefício. No RRV, a motivação dada pelo atual Auditor-Geral teve o mesmo efeito na estimulação de um maior interesse pela ampliação das técnicas de auditoria operacional. Na Cour, por sua vez, o *premier président* recentemente criou um comitê, capitaneado por um antigo *président de chambre*, com o intuito de discutir novos métodos.

Algumas conversas com os auditores de diversos ESFs revelaram como é importante o exemplo que os seus pares dão na tarefa de encorajar o interesse em novos métodos, pelos auditores operacionais. Como resultado, outro fator-chave na ampliação dos métodos utilizados foi a presença de funcionários, nos ESFs, com determinadas habilidades. Os funcionários do Algemene Rekenkamer consideraram que o uso relativamente comum das técnicas de amostragem estatística, em seus trabalhos, refletia a presença de, por alguns anos, um especialista em estatísticas no ente, o qual providenciava conselhos sobre o uso deste método. De outro lado, eles relacionaram o uso limitado de técnicas quantitativas à ausência de economistas e de outros com as mesmas habilidades. Podemos notar no Capítulo 7 que a Cour começou a encorajar o recrutamento de indivíduos com habilidades disciplinares específicas, tal como engenharia. O recrutamento de funcionários com uma maior gama de disciplinas, e a utilização de consultores em grande parte dos estudos

também parece ter possibilitado ao NAO a utilização de novos métodos. Nos anos 80, os funcionários eram, em grande parte, treinados em contabilidade ou eram contadores experientes. [Posteriormente] o NAO passou a recrutar um número significativo de pessoas com conhecimento em economia, pesquisa operacional, avaliação de programas, medição de desempenho e em estatísticas para trabalhar em estudos ou para fazer parte das equipes que analisam custo-benefício.

Finalmente, há outras duas influências significativas no desenvolvimento dos métodos utilizados pelo NAO, e talvez pelos outros ESFs. Em primeiro lugar, o papel desempenhado por uma série de estudiosos da administração pública no encorajamento de um maior interesse em novas formas de condução das auditorias operacionais foi importante. Desde 1993, todos os relatórios de custo-benefício foram revisados, com base em uma série de critérios, por um grupo de acadêmicos, e os seus comentários e recomendações auxiliaram na formulação das diretrizes do NAO e na criação de um clima propício para a inovação, por parte dos auditores operacionais. As observações sobre os métodos utilizados foram amplas e os comentários alimentaram diretamente as diretrizes internas do NAO. Em segundo lugar, o desejo de identificar economias financeiras em potencial, uma medida-chave do sucesso do NAO, discutido no Capítulo 10, aumentou a atenção às maneiras com que as avaliações são conduzidas e os métodos utilizados.

Fatores prejudicando a ampliação do âmbito de métodos

Se os fatores acima tiveram alguma influência na majoração do interesse pelo uso de uma gama maior de métodos ou na sofisticação daqueles já existentes, talvez o fator mais importante funcionando na outra direção tenha sido a percepção dos ESFs da força das ferramentas já existentes, principalmente a habilidade de exigir documentos e respostas dos funcionários dos órgãos governamentais. Que os ESFs fazem um uso intenso e têm grande confiança nas evidências documentais e nas provenientes de entrevistas não é surpreendente, tendo em vista os poderes legais que lhes são concedidos. Funcionários do Rekenkamer sugeriram que o âmbito relativamente limitado dos métodos utilizados nos últimos anos reflete o fato de eles poderem obter as respostas que necessitam por meio de um pequeno grupo, já testado, de métodos. Desta feita, os extensos poderes dos ESFs talvez tenham obstruído a necessidade de se buscarem novas formas de obtenção de informações.

Em cada país, as escolhas dos métodos são norteadas também pelos padrões auto-impostos pelos ESFs (influenciados em parte por diretrizes internacionalmente aceitas), pelos seus pontos de vista acerca das implicações da auditoria operacional, e pelos julgamentos sobre o que pode ser obtido dentro do prazo e dos recursos estabelecidos para aquele estudo. A escolha do método também refletirá aquilo que os auditores e os administradores dos ESFs consideram como formas apropriadas de se coletar a quantidade e o tipo de evidências que eles reputam adequados. Com base nisto, a natureza dos ESFs e da auditoria podem ter encorajado um grau de conservadorismo quanto aos métodos apropriados, o que funcionou de maneira contrária à inovação. Tendo em vista as suas posições constitucionais, os ESFs são desejosos em manter as suas reputações como fornecedores de relatórios confiáveis, e, por isso, talvez não seja surpreendente perceber que eles não se apressaram em abraçar novas idéias, sem que houvesse, antes, evidência suficiente de que estas seriam confiáveis.

O histórico e o conhecimento dos funcionários do ESF também poderão contribuir para uma predisposição por métodos mais tradicionais de auditoria. Amplamente treinados em contabilidade, auditoria, direito, administração pública e em ciências sociais, os auditores operacionais, de maneira não surpreendente, findam por buscar nestas disciplinas as suas fontes de inspiração.

No VTV, os funcionários entrevistados sugeriram que muitos auditores não tinham um amplo conhecimento sobre os diferentes métodos que poderiam ser utilizados. Já no Rekenkamer, alguns funcionários reconheceram as dificuldades da instituição em, com o passar dos anos, recrutar economistas e banqueiros para complementar a ênfase em ciências sociais e em administração pública em suas fileiras. No passado, alguns estudiosos (veja Anand, 1998) estabeleceram uma relação entre as tentativas limitadas do NAO em realizar estudos de efetividade com o tipo de treinamento oferecido aos seus funcionários, o qual envolvia um nível mínimo de treinamento em técnicas econômicas. Funcionários no NAO indicaram que as coisas haviam mudado desde então, embora alguns ainda percebam um certo desconforto, por parte da instituição, em relação aos métodos mais inovadores, a não ser que seja comprovada a efetividade destes.

Outra restrição talvez seja a preocupação com a confiabilidade das evidências provenientes de métodos que não tenham sido testados, previamente,

pelos ESFs. As diretrizes técnicas estabelecem que 'a exigência de se obter evidências de auditoria que sejam competentes, relevantes e confiáveis' (INTOSAI Auditing Standards, parágrafo 152), normalmente influenciará as decisões tomadas pelo auditor quanto às metodologias apropriadas. Em relação às auditorias operacionais, o auditor estará preocupado com a validade e confiabilidade dos métodos utilizados para coletar e analisar os dados' (Contact Committee, 1998, p. 160). Os relatórios deverão estar fundamentados em evidências capazes de se sustentar, de se manter, quando do escrutínio na fase de revisão, nos processos de liberação com o órgão auditado e em face da opinião dos especialistas. De acordo com um antigo auditor do Rekenkamer, no geral, 'evidências empíricas provenientes de correspondências, telefones ou entrevistas diretas não se afiguram como fundamentos suficientes para o julgamento do auditor, de forma que a análise e a conclusão se pautarão, quase que exclusivamente, nas evidências documentais' (Leew, 1996, p. 52). Apesar do número de entrevistas usualmente realizadas durante o trabalho de campo, os funcionários do NAO enfatizaram que estas raramente são reputadas como suficientes para figurarem, por si só, em um relatório, a não ser que as opiniões e pontos de vista passem a ser consideradas a principal medida para se determinar algo como um sucesso ou um fracasso (veja, igualmente, Keen, 1999). Tais considerações restringem a habilidade do ESF em experimentar e são um fator encorajador do conservadorismo acima mencionado.

Tendo em vista os esforços, descritos em um outro momento, que os ESFs fazem para satisfazer suas audiências, incluindo as parlamentares e governamentais, a ausência de pressão do governo ou do Parlamento, no passado, talvez tenha agido como um obstáculo à inovação. No Reino Unido, há pouca evidência sobre o interesse do Parlamento nos métodos utilizados nos estudos; ao invés, a atenção deste se focou na mensagem principal dos relatórios, suas conclusões e recomendações. Naquelas situações em que houve a manifestação de uma preocupação com as metodologias empregadas nos estudos, por exemplo em relação ao baixo grau de respostas aos questionários do NAO, o incômodo não era tanto com as limitações metodológicas dos resultados, mas sim com o fato de o trabalho de um determinado parlamentar ter sido ignorado. O mesmo parece ser o caso para o Rekenkamer, embora a utilização do estudo de casos e de evidências mais qualitativas tenha sido vistos, por alguns do Rekenkamer, como um reflexo do maior interesse demonstrado pelos parlamentares em exemplos verdadeiros do que, em vez, em análises estatísticas detalhadas.

Em contraste, o interesse demonstrado pelos órgãos auditados pela maneira como os ESFs procuram obter e analisar as suas evidências também pode ter atuado como uma limitação, especialmente se se levar em consideração os esforços despendidos pelos ESFs para tirar a atenção dos órgãos auditados dos métodos a serem utilizados. Uma recente diretriz do NAO enfatiza a necessidade de se 'testar métodos inovadores ou determinadas metodologias que estão sendo aplicadas em outras áreas, e de se buscar a aprovação do órgão auditado em relação ao emprego destas metodologias, especialmente as estratégias de amostragem e de pesquisas, com vistas a evitar desentendimentos, em um estágio futuro, quanto à aceitabilidade das descobertas' (NAO, 1997c). É impossível dizer até que medida a opinião do órgão auditado resulta na não utilização, por parte do ESF, de determinado método, embora o baixo número relativo de comparações entre órgãos, nos relatórios do NAO (Pollitt e Summa, 1996, p. 43), talvez seja exatamente fruto disto, uma vez que, em geral, os órgãos consideram seus trabalhos como únicos, sendo impossíveis de serem comparados, mesmo com órgãos que atuem na mesma área, por conta de circunstâncias e ambientes diferentes.

Os prazos inevitavelmente têm impacto no âmbito de métodos que poderão ser utilizados dentro da fase de estudo de campo, a qual poderá durar dentre três a seis meses. O fato de, nos anos 80, ser raro uma auditoria durar mais de 50 dias-úteis, inevitavelmente restringia a realização de métodos que consumissem mais tempo. Mais recentemente, porém, o prazo para os estudos aumentou significativamente, de forma que, em 1995, a média era de 223 dias para a realização das tarefas que acarretassem na elaboração do relatório final (NAO, 1996a, p. 49), o que tornou mais factível a experimentação de técnicas mais inovadoras. As limitações de tempo também estão a denotar que os ESFs tendem, por exemplo, a não conduzir avaliações que acompanham o progresso de certos grupos de indivíduos, no tempo. Estes estudos seriam possíveis, mas não se ajustam, atualmente, às maneiras com que os ESFs tendem a planejar os seus trabalhos. Em parte, isto reflete a necessidade de se adequar a um processo político mais amplo, em que há uma expectativa por parte dos receptores dos relatórios dos ESFs de que tais serão entregues constante e regularmente. No Reino Unido, isto levou alguns a sugerirem que a relação entre o NAO e o Parlamento limita o uso de métodos, 'porque a necessidade de satisfazer as escalas políticas de tempo pode excluir a possibilidade de realização de estudos mais ambiciosos, elaborados e longos' (Roberts e Pollitt, 1994, p. 547).

Inevitavelmente, a consideração dos custos também é importante e alguns funcionários dos ESFs comentaram que havia um conflito claro na tentativa de se introduzir métodos mais sofisticados no período em que os recursos eram controlados de maneira mais rigorosa. Funcionários de diversos ESFs, ademais, comentaram a necessidade de assegurar que os métodos apresentem bom custo-benefício, tendo em vista a exigência, assim como ocorre com qualquer órgão público, de se manter os custos baixos e aumentar a eficiência. O NAO afirmou, em diversas ocasiões, que havia buscado reduzir o custo de seus estudos (NAO, 1996c), e, segundo funcionários, isto causou impacto na prerrogativa de os auditores utilizarem métodos mais custosos, ou na habilidade destes em confirmar as descobertas, a partir de diversas fontes. Isto talvez tenha encorajado os ESFs a optarem por métodos de auditoria mais 'tradicionais', considerados por alguns como mais baratos (Anand, 1988).

8.12 Cobertura das metodologias nos relatórios dos ESFs

Tendo em vista o seu papel de assegurar a responsividade de terceiros, no que se refere ao seu desempenho, pode-se esperar que os ESFs expliquem os métodos empregados em seu próprio trabalho, o que se afiguraria como um dos aspectos principais de sua própria responsividade. Ademais, tendo em vista os aspectos políticos envolvidos em muitos dos objetos examinados pelos ESFs, seria natural que os órgãos auditados e os alvos dos relatórios esperassem que os métodos fossem plenamente explicados, de forma a conceder credibilidade às descobertas que podem usualmente ter impactos significativos nas políticas governamentais e em reputações pessoais e que, em geral, atraem grande atenção da mídia. Finalmente poderia se presumir que, dadas as similaridades entre a auditoria operacional e as pesquisas de natureza mais acadêmica, os relatórios dos ESFs seriam semelhantes aos relatórios de pesquisa, os quais apresentam, de maneira detalhada, as metodologias e fontes utilizadas.

Em geral, esta presunção afigura-se apenas parcialmente verdadeira, variando de país a país. A quantidade de informações disponibilizada pelos ESFs acerca de suas atividades já foi tratada em um outro momento (Pollitt e Summa, 1997b). Nesta análise, descobriu-se uma ampla variedade de técnicas. Na pesquisa agora realizada, um cenário igualmente variado foi apresentado quanto à quantidade de informações referentes aos métodos presentes nos relatórios dos ESFs, sendo que aqueles que mais continham informações sobre

si mesmos (NAO e RRV) eram os que, também, melhor dispunham sobre os métodos empregados.

Os relatórios do RRV variam consideravelmente quanto à profundidade da descrição dos métodos utilizados. Alguns, em ambos os períodos, os mencionaram apenas de relance, enquanto outros contiveram uma discussão metodológica mais explícita. Alguns, inclusive, incluíam apêndices demonstrando os métodos utilizados e, em certas ocasiões, a cobertura das metodologias foi ainda mais ampla e detalhada. Um relatório acerca da administração de recursos humanos (Swedish National Audit Bureau, 1992a), por exemplo, incluía um apêndice quanto à experiência obtida pelos métodos que foram empregados naquele projeto, e no qual se discutia uma série de questões, inclusive 'entrevistas de profundidade e softwares como métodos e fontes'. Contudo, parece não haver qualquer relação entre a natureza do projeto de auditoria, sua complexidade metodológica e a presença de uma discussão metodológica no relatório. Em vez disso, a explicação para esta presença é a de que sempre que um método novo e inovador for empregado, este haverá de ser explicado, em detalhes, no relatório publicado. De qualquer maneira, mais recentemente, os métodos passaram a ser descritos de maneira mais regular e padronizada, nos relatórios do RRV.

Já uma mudança parece ter ocorrido nos relatórios do NAO. Nos anos 80, poucos relatórios davam mais do que um punhado de informações sobre os métodos empregados. E, quando havia esta menção — por exemplo, aos questionários —, poucos detalhes eram dados quanto ao tamanho das amostras, às perguntas realizadas etc. Em contraste, uma característica dos relatórios do NAO, na metade da década de 90, foi o aumento da atenção dada à metodologia utilizada. Agora, muitos relatórios apresentam um breve resumo das técnicas e ferramentas empregadas, em um capítulo introdutório, havendo, inclusive, uma tendência de se apresentar uma tabela listando, detalhadamente, as tarefas realizadas pelos auditores. Apesar disso, alguns ainda consideram estas medidas insuficientes para explicar como os auditores alcançaram suas conclusões (Keen, 1999).

As explicações sobre os métodos utilizados em estudos não parecem ser tratadas com o mesmo esmero em outros ESFs. Na Cour des Comptes, detalhes das técnicas utilizadas não são geralmente mencionados nos relatórios, e a diretoria do Algemene Rekenkamer não encoraja a inclusão de detalhes

metodológicos nos relatórios, embora haja referências sucintas ao tipo de trabalho conduzido, em certos relatórios. No VIV, a questão metodológica foi apenas mencionada em alguns poucos relatórios, embora, na década de 90, tenha havido alguma discussão sobre os métodos e fontes de dados e, em alguns casos, até sobre a validade dos resultados alcançados. Em geral, contudo, houve pouca informação sobre a estrutura e o conteúdo das entrevistas e, em apenas alguns casos, os detalhes dos questionários, quanto ao tamanho da amostragem, por exemplo, foram apresentados.

No geral, as evidências sugerem que os ESFs variam significativamente quanto à profundidade da explicação da metodologia empregada, embora a tendência, nos últimos anos, tenha sido a de uma maior disponibilidade de informações por parte de alguns ESFs. No caso do NAO, isto foi encorajado pelos acadêmicos que conduziram o processo de revisão dos relatórios, anteriormente mencionado. Ao se tentar explicar a escassez de informações, talvez devêssemos nos lembrar do papel dos relatórios e a quem eles se dirigem. No Reino Unido, por exemplo, eles se dirigem, principalmente, ao Comitê do Parlamento, cujos membros, senão todos, terão pouco conhecimento prévio acerca do objeto e pouco tempo para digerir tanto material técnico. No passado, estes membros do Parlamento demonstraram o desejo de receber o material em um formato resumido, e, como resultado, o NAO tendeu a produzir relatórios mais resumidos, mais acessíveis ao leitor que fosse leigo no assunto. Nestas circunstâncias, houve pouco espaço para que fosse incluída uma ampla discussão em relação aos métodos. Igualmente, alguns sugeriram que houve pouco incentivo para que este debate fosse acrescentado aos relatórios, argumentando que o interesse reduzido dentre os membros do Parlamento conduziu o 'NAO a extirpar o tipo de detalhe técnico ou metodológico que pudesse amainar o interesse dos leigos membros do Parlamento (embora a ausência de menção aos métodos pudesse ser evitada se o NAO publicasse mais de uma versão de seus relatórios)' (Roberts e Pollitt, 1994, p. 547).

8.13 Conclusão: o que a análise dos métodos empregados sugere acerca da natureza da auditoria operacional

Nós concluímos este capítulo fazendo três observações em relação àquilo que a nossa análise dos métodos revelou sobre a natureza da própria auditoria operacional.

1. Embora a [auditoria] que almeja verificar o desempenho tenha se transformado em uma forma de pesquisa híbrida, ela ainda mantém, em seu núcleo, um elemento tradicional de auditoria;
2. Embora os auditores operacionais tenham se sofisticado cada vez mais na realização de seus trabalhos, ainda há um debate que pretende saber se a auditoria operacional é uma disciplina científica.
3. A ampla confiança nas evidências provenientes de documentos oficiais e de entrevistas a figuras-chave sustenta o papel de perscrutar a responsabilidade [dos órgãos públicos] do trabalho da auditoria operacional.

A retórica de nossos ESFs apresenta a auditoria operacional como uma forma bastante híbrida de investigação, a qual se aprofunda, com gosto, em outras disciplinas na busca dos métodos necessários. Não há, conforme vimos, qualquer lista prevista de métodos típicos da auditoria operacional. Pelo contrário, os auditores começaram a buscar, no horizonte, qualquer elemento que pudesse auxiliá-los a enfrentar as novas questões com as quais se deparavam. Um indício desta busca contínua por novas idéias pode ser visto, por exemplo, no interesse, no NAO, durante o ano de 1997, por palestras sobre o trabalho de profissionais em administração de risco e sobre informações assimétricas, bem como no trabalho contínuo do RRV utilizando a meta-avaliação. Esse interesse demonstra, uma vez mais, que a auditoria operacional é uma disciplina nova, que está a se fixar e que demonstra uma grande aptidão em aprender. Ainda assim, embora os ESFs demonstrem uma predisposição a experimentar [novos métodos], eles tendem a se aproximar destes com certa circunspeção e com uma arraigada crença em suas técnicas já utilizadas, o que torna difícil o descarte dos métodos antigos em prol de novos, os quais, temem eles, poderão ser menos rigorosos e de menor excelência. Como resultado, nada obstante os desenvolvimentos descritos anteriormente, a auditoria operacional ainda mantém, em seu núcleo, muito da auditoria tradicional.

Nossa segunda observação é a de que, apesar do interesse no trabalho de outros especialistas e da adaptação de certos métodos utilizados por eles, ainda há um amplo debate entre os praticantes e estudiosos da auditoria operacional acerca da configuração desta como uma disciplina científica. Diversos pontos de vista foram desenvolvidos durante a elaboração deste

estudo. Alguns destacaram a ausência, em grande parte dos relatórios, do tipo de discussão metodológica que está presente no trabalho de muitos pesquisadores acadêmicos, e notaram a pouca referência que os auditores operacionais fazem ao trabalho de terceiros, referência esta que é um dos elementos comuns do trabalho de muitos pesquisadores. Dois membros da nossa equipe sugeriram, em outra obra, que os auditores 'irão planejar suas auditorias de uma maneira razoavelmente pragmática, selecionando de uma forma mais ou menos *ad hoc* quaisquer ferramentas e métodos que pareçam ser úteis para perscrutar o programa ou instituição a ser analisada' (Pollitt e Summa, 1996, p. 42). Um ponto de vista semelhante é sustentado por Keen, quem, com base na ampla quantidade de tempo que passou trabalhando com os auditores do NAO, comentou acerca da natureza 'essencialmente ateorética' dos exames de custo-benefício, notando, ainda, que 'as diferentes descobertas não eram estruturadas de forma explicitamente teórica, e que questões quanto às causas não eram levadas em consideração' (Keen, 1999).

Falamos, ainda, com terceiros, com o intuito de verificar os seus pontos de vista. Uma série de praticantes, no NAO, argumentou que os desenvolvimentos significavam que muitos estudos recentes tinham sim uma estrutura teórica ou conceitual por detrás, ainda que tal não esteja expressa. Estudos recentes do RRV sobre questões de seguridade social foram conduzidos utilizando um modelo explícito, relacionando as intenções políticas com os resultados obtidos (Swedish National Audit Office, 1995b). Em adição, houve um crescimento do contato internacional e da troca de idéias em relação à auditoria operacional, um aumento da especialização daqueles que a realizam (de forma que muitos dos auditores operacionais não se vêem voltando ao trabalho de auditoria financeira), e o desenvolvimento de uma literatura técnica cada vez mais sofisticada. Uma elite distinta de auditores operacionais surgiu, mas o debate sobre a configuração desta matéria como uma disciplina científica permanece sem resolução.

Finalmente, a ampla confiança no exame documental, nas entrevistas e nos dados secundários, discutido acima, parece ressaltar a importância do papel de 'guardião' do trabalho do auditor operacional. Chelimsky (1985, p. 497) enfatizou o fato de os auditores estarem preocupados com a busca de documentos oficiais e com a sua verificação. Embora este comentário seja aplicado, fundamentalmente, à auditoria financeira, a ênfase na obtenção e na utilização de documentos-chave — 'as Jóias da Coroa', conforme denominou

um auditor —, claramente permanece como um dos elementos mais importantes da auditoria operacional. O ponto de vista segundo o qual o papel de verificação está fortemente presente na auditoria operacional é sustentado por Keen (1999), o qual sugere que o ‘trabalho de [análise de] custo-benefício é, desta feita, mais uma forma de auditoria... preocupada com a checagem dos processos (verificar se algo aconteceu) do que com a realização de perguntas mais amplas quanto à natureza das coisas ou ao porquê da ocorrência destas, algo que seria mais característico dos muitos tipos de avaliação e de pesquisa referente à ciência social’.

Uma vez mais é importante destacar que nem todos os entrevistados concordaram com estes pontos de vista. Alguns, no NAO, argumentaram que haviam deixado, há alguns anos, de realizar uma [tarefa de] verificação, passando a [exercer] avaliações; outros viram os diferentes relatórios de diferentes entes de fiscalização flutuando entre a verificação e a avaliação. Contudo, mesmo que aceitemos a função de avaliação, não deveremos nos surpreender caso os Entes de Fiscalização permaneçam preocupados, igualmente, com a verificação do *que* aconteceu, além do seu *porquê*. Apesar dos desenvolvimentos que ocorreram e que foram descritos acima, nada em suas legislações, ou nas expectativas daqueles para os quais os ESFs trabalham, mudou, de forma a permitir aos auditores operacionais que abandonem seu importante papel de guardiões dos interesses dos contribuintes. E nenhum outro órgão foi criado para assumir a função de fiscalizar se os fundos públicos estão sendo utilizados da maneira pretendida.

Produtos

Marit Waerness

9.1 O plano deste capítulo

Este capítulo será sobre os *outputs* da auditoria operacional, os produtos que normalmente aparecem ao final das investigações de auditoria operacional (ver Figura 1.1). Os capítulos anteriores analisaram o papel e o desenvolvimento da auditoria operacional e estudaram como os auditores trabalham. Contudo, maiores considerações sobre o resultado deverão quedar separadas do [capítulo referente] ao ofício e ao método. Não se pode deduzir, sempre, do trabalho do auditor quais serão os resultados e como eles se apresentarão. Conseqüentemente, devemos, em primeiro lugar, definir, mais precisamente, o que significa o ‘output’ da auditoria operacional, bem como descrever os principais resultados dos cinco ESFs aqui estudados. Desta feita, as seguintes questões são apresentadas:

1. Que tipos de produtos de auditoria operacional foram produzidos pelos cinco ESFs, no período estudado?
2. Quais são as características destes outputs (número, tamanho, estrutura, aparência, processo de comunicação etc.)?
3. Houve alguma mudança significativa durante o período estudado?

Este capítulo é concluído com uma discussão acerca da existência ou não de uma tendência geral referente aos produtos da auditoria operacional realizada pelos ESFs. Caso haja, pretender-se-á verificar como esta poderia ser relacionada às reformas na Administração Pública, descritas no Capítulo 3.

9.2 O que significa ‘produtos’ da auditoria operacional?

Por produtos da auditoria operacional queremos dizer *aquelas informações que são dirigidas a uma ou mais audiência e que são o resultado do trabalho da auditoria operacional dos ESFs*. Em geral, isto significa relatórios escritos

um auditor —, claramente permanece como um dos elementos mais importantes da auditoria operacional. O ponto de vista segundo o qual o papel de verificação está fortemente presente na auditoria operacional é sustentado por Keen (1999), o qual sugere que o ‘trabalho de [análise de] custo-benefício é, desta feita, mais uma forma de auditoria... preocupada com a checagem dos processos (verificar se algo aconteceu) do que com a realização de perguntas mais amplas quanto à natureza das coisas ou ao porquê da ocorrência destas, algo que seria mais característico dos muitos tipos de avaliação e de pesquisa referente à ciência social’.

Uma vez mais é importante destacar que nem todos os entrevistados concordaram com estes pontos de vista. Alguns, no NAO, argumentaram que haviam deixado, há alguns anos, de realizar uma [tarefa de] verificação, passando a [exercer] avaliações; outros viram os diferentes relatórios de diferentes entes de fiscalização flutuando entre a verificação e a avaliação. Contudo, mesmo que aceitemos a função de avaliação, não deveremos nos surpreender caso os Entes de Fiscalização permaneçam preocupados, igualmente, com a verificação do *que* aconteceu, além do seu *porquê*. Apesar dos desenvolvimentos que ocorreram e que foram descritos acima, nada em suas legislações, ou nas expectativas daqueles para os quais os ESFs trabalham, mudou, de forma a permitir aos auditores operacionais que abandonem seu importante papel de guardiões dos interesses dos contribuintes. E nenhum outro órgão foi criado para assumir a função de fiscalizar se os fundos públicos estão sendo utilizados da maneira pretendida.

Produtos

Marit Waerness

9.1 O plano deste capítulo

Este capítulo será sobre os *outputs* da auditoria operacional, os produtos que normalmente aparecem ao final das investigações de auditoria operacional (ver Figura 1.1). Os capítulos anteriores analisaram o papel e o desenvolvimento da auditoria operacional e estudaram como os auditores trabalham. Contudo, maiores considerações sobre o resultado deverão quedar separadas do [capítulo referente] ao ofício e ao método. Não se pode deduzir, sempre, do trabalho do auditor quais serão os resultados e como eles se apresentarão. Conseqüentemente, devemos, em primeiro lugar, definir, mais precisamente, o que significa o ‘output’ da auditoria operacional, bem como descrever os principais resultados dos cinco ESFs aqui estudados. Desta feita, as seguintes questões são apresentadas:

1. Que tipos de produtos de auditoria operacional foram produzidos pelos cinco ESFs, no período estudado?
2. Quais são as características destes outputs (número, tamanho, estrutura, aparência, processo de comunicação etc.)?
3. Houve alguma mudança significativa durante o período estudado?

Este capítulo é concluído com uma discussão acerca da existência ou não de uma tendência geral referente aos produtos da auditoria operacional realizada pelos ESFs. Caso haja, pretender-se-á verificar como esta poderia ser relacionada às reformas na Administração Pública, descritas no Capítulo 3.

9.2 O que significa ‘produtos’ da auditoria operacional?

Por produtos da auditoria operacional queremos dizer *aquelas informações que são dirigidas a uma ou mais audiência e que são o resultado do trabalho da auditoria operacional dos ESFs*. Em geral, isto significa relatórios escritos

Christopher Pollitt · Xavier Girre
Jeremy Lonsdale · Robert Mul
Hilkka Summa · Marit Waerness

DESEMPENHO OU LEGALIDADE?

Auditoria operacional e de
gestão pública em cinco países

 **ef** Editora Fórum