

AUDITORIA DE DESEMPENHO: MUDANÇA DE PARADIGMA NA AVALIAÇÃO DA GESTÃO

Carlos Wellington Leite de Almeida^{*}

Fabrizio Santos Bordallo^{**}

Lucas Antonio Sciapina Baldisserotto^{***}

Margarete Inês Portela de Paula^{****}

Tarcisio Campanholo^{*****}

Tatiana Souto Maior de Oliveira^{*****}

Vera Lúcia de Almeida Simões^{*****}

Sérgio Cristóvão Zarpellon^{*****}

^{*} Carlos Wellington Leite de Almeida: Auditor Federal de Controle Externo no Tribunal de Contas da União (TCU), entidade de fiscalização superior do Brasil. Doutorando em Administração na Universidade da Empresa (UDE). Mestrado em Ciência Política obtido na Universidade da Brasília (UnB). Graduação em Direito obtida na Universidade Federal de Rondônia (Unir). Graduação em Ciências Navais obtida na Escola Naval. E-mail: carlosla@tcu.gov.br

^{**} Fabrizio Santos Bordallo: Advogado e professor. Doutorando em Administração na Universidade da Empresa (UDE). Mestrado em Direito Constitucional na Universidade Federal do Pará (UFPA). Graduação em Direito na Universidad de Amazonia (Unama). E-mail: fabriziobordallo@gmail.com

^{***} Lucas Antonio Sciapina Baldisserotto: Administrador. Gerente operacional do Centro de Integração Empresa Escola (CIEE-RS). Doutorando em Administração na Universidade da Empresa (UDE). Mestrado em Administração e Marketing Estratégico na Universidade de Ciencias Empresariales y Sociales de Argentina (UCES). Graduação em Administração de Empresas na Universidade de Caxias do Sul (UCS). E-mail: lbaldisserotto@gmail.com

^{****} Margarete Inês Portela de Paula: Enfermeira e professora. Diretora do Centro de Tratamento Ortopédico de Teixeira de Freitas (BA). Doutoranda em Administração na Universidade da Empresa (UDE). Mestrado em Economia de Empresas (FEAD-MG). Graduação na Faculdade de Enfermagem N.Sa. Medianeira (Facem-RS). E-mail: margaretepaula@uol.com.br

^{*****} Tarcisio Campanholo: Professor. Universidade Presidente Antonio Carlos (UNIPAC). Doutorando em Administração na Universidade da Empresa (UDE). Mestrado em Biotecnologia e Gestão Industrial na Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Graduação em Ciências Contábeis na Faculdade de Itapiranga (FAI). E-mail: tarcisio_campa@hotmail.com

^{*****} Tatiana Souto Maior de Oliveira: Professora. Faculdade Santa Cruz, Curitiba, PR. Doutoranda em Administração na Universidade da Empresa (UDE). Mestrado em Gestão Urbana na Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR). Graduação em Comunicação Social e Relações Públicas na Universidade Estadual Júlio de Mesquita Filho (Unesp). E-mail: tatianasoutomaior@gmail.com

^{*****} Vera Lúcia de Almeida Simões: Turismóloga e professora. Instituto Superior de Educação de Paraíba (IESP). Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas (Facisa). Doutoranda em Administração na Universidade da Empresa (UDE). Mestrado em Administração na UDE. Graduação em Turismo no IESP. E-mail: vera_simoes_4@hotmail.com

^{*****} Sérgio Cristóvão Zarpellon: Administrador e professor. Faculdade Guarapuava (PR). Doutorando em Administração na Universidade da Empresa (UDE). Mestrado em Administração na UDE. Graduação em Administração na Universidade do Centro-Oeste do Paraná (Unicentro). E-mail: sczarpellon@bol.com.br

RESUMO

A evolução da sociedade contemporânea impôs mudanças importantes no papel e nos procedimentos de auditoria. Demandas sempre crescentes a serem supridas com recursos cada vez mais escassos transformaram o desempenho organizacional em elemento chave para a avaliação. Oferecer aos gestores informações capazes de produzir melhoras nos resultados perseguidos pelas organizações emergiu como um imperativo para os sistemas de controle e as auditorias que conduzem. No presente artigo se procura delinear o quadro no qual se desenvolve o conceito da auditoria de desempenho e as razões que levam a uma crescente relevância em seu uso como ferramenta de gestão.

Palabras-chave: auditoria, desempenho, gestão

ABSTRACT

Contemporary society evolution has imposed important changes on auditing role and procedures. Increasingly huge demands to be supplied with even more scarce resources made organizational performance a key element to be evaluated. Providing managers with information able to improve organizational results became a major concern to control systems and its audit works. This article has a point to present a general view of the situation in which the concept of performance audit has evolved. At the same time it presents reasons by which performance audit has become increasingly more important as a management tool.

Key words: audit, performance, management

1. INTRODUÇÃO

Nas duas últimas décadas, a atividade de auditoria mudou decisivamente sua maneira de atuar, enfatizando o tema do desempenho e não somente o tradicional cumprimento de leis e regulamentos. Paralela e reflexamente à mudança verificada na ação organizacional, em que o desempenho passou a ocupar o centro das atenções, nas auditorias se produziu uma nova perspectiva, necessária para acompanhar essa essencial mudança de rumo. A mudança tem sido tão intensa que se pode falar em uma quebra de paradigma.

No presente artigo trataremos de explorar as características e os limites dessa valorização do desempenho das organizações como fator essencial de seu funcionamento. Consideraremos tanto as organizações privadas quanto as públicas e verificaremos que, na verdade, há muito de similar entre os dois casos. Tanto a gestão privada quanto a pública são hoje estimuladas a buscar melhores resultados a menores custos e a auditoria de desempenho constitui elemento-chave dessa tomada de posição gerencial.

Inicialmente, apresentaremos as razões que conduziram ao fim da simples conformidade como objeto das auditorias. Enfatizaremos o tema das

atuais demandas sociais, sempre crescentes e exigentes de resultados mais visíveis, e trataremos de mostrar como a própria concepção de legitimidade organizacional, desde há duas décadas, vem passando pela noção do desempenho. Vincularemos referidas demandas e concepções novas ao fato de que as auditorias, desde o início das mudanças, têm buscado avaliar os resultados efetivamente obtidos pelas organizações, ainda que não se haja descartado a conformidade.

Os desafios que vêm se impondo às organizações são, também, objeto de análise, sobretudo a gestão do conhecimento, elemento-chave para garantir melhores resultados e para criar um ambiente propício à inovação, conceito percebido como essencial ao máximo aproveitamento do conhecimento organizacional. O desempenho é apresentado como o paradigma que se afirmou para as auditorias e o controle da gestão.

2. CREPÚSCULO DA SIMPLES CONFORMIDADE

As demandas sociais que sucederam à década de 1980 e a necessidade de atender a demandas crescentes com recursos cada vez mais escassos conduziram ao crepúsculo da simples conformidade. A aderência das práticas de gestão ao definido em leis e regulamentos ainda continua relevante, contudo, não mais é suficiente para garantir a boa imagem de uma organização. O desempenho, a capacidade de fazer mais com menos, ingressou definitivamente nos aspectos mais relevantes da avaliação da gestão. Na América Latina, a exemplo do que já ocorria em outros países, como os Estados Unidos e a Inglaterra, esse aspecto tornou-se crítico para os administradores, privados ou públicos.

A percepção de que as organizações públicas e privadas têm muito mais em comum em seus aspectos corporativos e organizacionais (Fontes Filho, 2003: 28) fez com que surgissem estímulos bilaterais entre governo e empresários por resultados mais efetivos, em um nítido processo de mimetização (Galaskiewick e Wasserman, 1989: 463). Empresas privadas e órgãos públicos concentraram sua atenção na obtenção de melhores resultados quando seus recursos não cresceram ou, ainda pior, quando foram reduzidos. A ideia de obter e entregar melhores resultados passou a ser um conceito central de gestão (Welch, J. e Welch, S., 2008: 121) e não mais se passou a conceber a sobrevivência de uma organização que desperdiça recursos ou que mostra resultados inferiores aos que poderia apresentar.

As escolas do pensamento administrativo começaram, então, a desenvolver conceitos coerentes com a nova realidade, associando-se à ideia de uma melhor compreensão do ambiente externo e seus fatores de influência (Martins Filho, 1991: 178; Mintzberg, Ahlstrand e Lampel, 2007: 21-29). As novas estratégias de gestão passaram a ser desenhadas com o enfoque que então se afirmava. Os modelos foram marcados pela busca de uma fórmula geral de conduta competitiva com claras definições de metas e políticas requeridas para alcançá-las (Porter, 2002: 111) e por uma aceitação maior dos riscos envolvidos e, até mesmo, de eventuais fracassos, tudo com o propósito de obter padrões de desempenho superiores (Peters, 1993: 501). Mesmo o institucionalismo, escola marcada por sua atenção aos limites impostos às

decisões e às ações da gestão incorporou a seus conceitos as noções de preferências e comportamentos individuais em busca de melhores resultados (Rutherford, 2003: 33-34).

O controle da gestão e a auditoria precisaram adequar-se às exigências então surgidas. A análise de conformidade passou a não ser suficiente para garantir uma boa avaliação e a análise de desempenho ganhou forças na doutrina e nas práticas de auditoria, com isso promovendo uma importante mudança de foco no trabalho de controle (Borinelli e Rocha, 2007: 3-4). A relação custo-benefício, a medição de resultados efetivos, a utilização plena dos recursos destinados a um programa de ação e os riscos envolvidos nas práticas de gestão e controle passaram a constituir conceitos centrais neste novo mundo da auditoria (De Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidt, 2007: 49).

A mudança de foco não foi tarefa fácil. A muitos administradores não agradou ler em um relatório de auditoria que seu desempenho não havia sido o melhor possível. Os relatórios que lhes informam do descumprimento de leis e regulamentos sempre os incomodaram, mas, quase sempre, os gestores puderam sustentar que deixaram de seguir regras formais com o propósito de maximizar os lucros e os resultados, em geral. Com as auditorias de desempenho, essa desculpa deixou de ser aceitável, pois passaram a avaliar os resultados obtidos.

Barreiras de relacionamento foram gradualmente derrubadas e os administradores começaram a perceber nas auditorias não mais um elemento de agressão às suas condutas, mas uma importante ferramenta para seu aperfeiçoamento. Tudo dependeu do processo de comunicação do desempenho estabelecido entre os *stakeholders*, isto é, das informações disponíveis, da forma de apresentação e dos prazos definidos para correção de falhas e erros aos terceiros interessados (Melo, Andrade, Pereira, Shiawaku e Urbanavicius Junior, 2009: 18).

Auditorias internas e externas se dedicaram dedicado a desenvolver métodos, técnicas e indicadores capazes de sinalizar claramente os resultados do desempenho dos gestores, mudando velhos paradigmas que as prendiam, quase que exclusivamente, às questões de conformidade. Inicialmente, às auditorias internas foi destinado um papel mais preventivo e voltado à adesão dos atos de gestão aos planos e objetivos estabelecidos. Já às auditorias externas se destinou, em princípio, um papel mais julgador de resultados e avaliador de possíveis mudanças nos planos e nos objetivos. Contudo, percebe-se que houve um processo de mimetização, no qual práticas e conceitos originários das auditorias internas e externas terminaram por mesclar-se: as auditorias internas começaram a fazer parte do julgamento da gestão e as externas assumiram uma conduta mais preventiva.

As auditorias internas, em especial, passaram a ser percebidas de maneira muito diferente pelos gestores. Seus relatórios deixaram de ser vistos como interferências indevidas de outro setor organizacional para serem identificados como ferramentas de grande importância para o desenvolvimento da gestão. Reduzir desperdícios, simplificar tarefas, apoiar a gestão e prestar informações sobre resultados aos tomadores de decisão passaram a ser vantagens verificadas com a chegada do tema do desempenho às auditorias internas (Santos, 2007: 9). Em 1985, nos Estados Unidos, foram criadas a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, para avaliar as causas das fraudes em relatórios financeiros e contábeis, e o COSO (*Committee of*

Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), logo seguido pelo COSO II, que enfatizou a gestão de riscos para as empresas, com a metodologia do ERM (*Enterprise Risk Management*). O COSO, uma entidade sem fins lucrativos, começou a dedicar-se ao aperfeiçoamento da atividade empresarial por meio da ética, dos controles internos e da gestão corporativa (Melo, Andrade, Pereira, Shiawaku e Urbanavicius Junior, 2009: 25). O resultado de tudo foi que a forma de conduzir auditorias, seja nas empresas, seja no serviço público, mudou substancialmente.

3. NOVAS DEMANDAS SOCIAIS

A realidade social do mundo começou a mudar ainda mais rapidamente a partir dos anos 1980. Os avanços verificados na tecnologia de comunicações e a crescente inclusão digital mudaram o mundo, tornando-o mais integrado e mais consciente dos problemas sociais. Além disso, o rápido desenvolvimento de alguns países foi associado à perda de riquezas em outros, muitas vezes aprofundando a situação de pobreza de milhões de pessoas. As demandas relativas a “fazer mais com menos”, a obter o máximo de resultados em qualquer tipo de investimento e a entregar à sociedade o máximo de bens públicos, como saúde, educação e segurança não tardariam a chegar ao tema da gestão.

Foram realizados novos estudos de gestão, com a intenção de oferecer respostas adequadas a essas novas demandas sociais. Questões como interferência do Estado na Economia, arrecadação de impostos e privatização de serviços públicos ocuparam o centro das discussões. Doutrinas de todos os tipos mostraram seus conceitos e conclusões. Em alguns casos, a mesma fonte doutrinária serviu para explicar tanto as falhas de mercado e justificar um grau maior de intervenção governamental, quanto as falhas das intervenções governamentais e a necessidade de maior liberdade para as iniciativas privadas (Rutherford, 2003: 34). Da mesma forma que no mundo das ideias, no das ações também as mais diferentes práticas foram tentadas, muitas aprovadas e adotadas, outras rechaçadas como inadequadas.

Contudo, algo que se afirmou entre os conceitos de gestão foi, sem dúvida, a noção do desempenho. Seja com o apoio de uma maior intervenção estatal na Economia, seja com a defesa de uma maior liberdade de ação para as empresas privadas, todos concordaram que os produtos gerados e entregues à sociedade deveriam ser obtidos ao menor custo financeiro, social e ambiental. Obter o melhor desempenho possível passou a ser visto como oportunidade social: resultando em mais impostos, gerando mais postos de trabalho para os desempregados ou fazendo dos lucros empresariais meios de retorno de bens e serviços para a sociedade (Welch, J. e Welch, S., 2008: 122). Na esfera da gestão pública, da mesma forma, gerou-se uma forte demanda pelo aperfeiçoamento da *performance* da burocracia (Farias Filho, 2004: 18), mesmo em setores nos quais não se via a aplicação dessas ideias, como a defesa nacional, a segurança pública ou a inteligência de Estado (Cepik, 2002: 210).

Administradores privados e públicos começaram a desenvolver novas formas de gerenciar seus negócios, fazendo da inovação uma ferramenta de

primeira importância na busca do êxito. A compreensão e o uso das oportunidades para produzir mudanças e conseguir inovações bem sucedidas se afirmou como característica essencial do perfil gerencial (Drucker, 1992: 34). Isso mesmo quando as inovações não resultaram em maiores lucros (Brito E., Brito, L. e Morganti, 2009: 2). Os que não se adaptaram passaram a enfrentar o constante risco de serem excluídos do mercado ou retirados de suas posições de mando na administração estatal. A sociedade, as empresas e o Estado fizeram do tema do desempenho na gestão uma questão de ordem e, hoje, é muito difícil aceitar administradores que apresentem resultados débeis em qualquer campo de ação.

Em paralelo, as auditorias se adaptaram a essa nova realidade de gestão e começaram a enfatizar o tema do desempenho. O contexto de forte concorrência entre organizações exigiu mudanças nos processos administrativos, seja nas empresas privadas, seja na gestão pública. A forma de apresentação de informações e dados públicos se converteu em uma prioridade para o Estado (Reis, 1995: 27; Repetto, 1998: 80). Elevados padrões de efetividade e eficiência passaram a ser associados à sobrevivência organizacional e as auditorias passaram a ser consideradas estratégicas para a supervisão e a avaliação das atividades empresariais (Santos, 2007: 1).

Em 2002, nos Estados Unidos, a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), que deve seu nome aos senadores Paul Sarbanes e Michael Oxley, foi publicada com o objetivo de recuperar a confiança do cidadão nos relatórios de auditoria financeira das empresas, em um período de baixa credibilidade do mercado estadunidense, como resultado de sucessivos escândalos corporativos (Melo, Andrade, Pereira, Shiawaku e Urbanavicius Junior, 2009: 24). O papel das auditorias na geração de transparência e credibilidade foi fortalecido e os impactos da SOX se fizeram sentir não só nos Estados Unidos e em suas empresas privadas, mas, também, em muitas organizações públicas e privadas em todo o mundo. Apresentar informações e dados capazes de servir de alavanca para a obtenção de maior desempenho tornou-se uma prioridade para as auditorias.

4. NOVA LEGITIMIDADE ORGANIZACIONAL

A chegada do tema do desempenho ao topo das prioridades de gestão foi suficiente para gerar expectativas até então adormecidas com relação às organizações e criar um novo conceito de legitimidade organizacional. Não se deve esquecer que instituições e organizações adquirem legitimidade somente na medida em que refletem as estruturas econômicas e sociais existentes e demonstram respeito pelo sistema, seja na esfera da gestão privada, seja na gestão pública (Suchman, 1995: 563-565; Bresser Pereira, 2005: 6). A própria noção de legitimidade organizacional se associa claramente à forma como as organizações correspondem às expectativas da sociedade em que estão inseridas (Hock, 1999: 24-27). Com o mundo cada vez mais exigente em termos dos resultados concretos, o desempenho passou a ser elemento-chave na definição de legitimidade das organizações.

O administrador deve levar em conta que as organizações com baixos padrões de desempenho serão rechaçadas pela sociedade e que, ainda que

sua sobrevivência possa ser apoiada por atalhos políticos pouco transparentes, isso não será mais que um remédio temporário. O mundo tem mudado rapidamente em busca de melhores resultados a menores custos e exigido dos gestores uma atitude inovadora e capaz de perceber que a tarefa essencial das organizações é entregar bons resultados à sociedade (Drucker, 1992: 40). A competição passou a estar no centro do êxito ou do fracasso das organizações, determinando as atividades que podem contribuir com seu desempenho, a necessidade de inovações e o estabelecimento de uma cultura coerente e sã, bem como mecanismos adequados para garantir uma boa implementação das decisões (Porter, 1996: 19).

A legitimidade das auditorias seguiu um caminho similar. Uma auditoria limitada a apontar falhas de conformidade, sem oferecer ao tomador de decisões informações e dados para aperfeiçoar o funcionamento das organizações não tem mais a necessária legitimidade: não é percebida como uma auditoria que mereça atenção. O foco das auditorias, sem descuidar da conformidade (*compliance*), mudou rapidamente rumo ao tema do desempenho (Borinelli e Rocha, 2007: 15). A atividade de auditoria se aproximou dos propósitos da gestão não só para garantir a adesão de condutas às regras existentes, mas, também, para apoiar os dirigentes no exercício da liderança nas instituições, servindo-lhes, então, ao desenvolvimento das funções de líder pessoal, monitor de resultados, gestor de anomalias e difusor das informações da organização (Mintzberg, 1983: 95-101), papéis já reconhecidos, mas que passaram a contar com uma ferramenta adicional em seu favor.

Na busca da contínua afirmação de sua legitimidade, as unidades de controle e avaliação de gestão têm desenvolvido diversas técnicas de análise e conseguido superar o simples papel de apontador de anomalias para exercer uma influência construtiva nas organizações. Metodologias de auditoria voltadas para a identificação e medição de riscos foram incorporadas ao trabalho diário das referidas unidades de controle (De Paulo, Fernandes e Rodrigues, 2007: 59). Técnicas de avaliação estratégica com foco na busca de vantagens competitivas e a cultura de monitoramento permanente de resultados por meio de indicadores especialmente concebidos ingressaram no mundo das auditorias (Greve e Salles, 2007: 67-70). Equipes de trabalho concentradas na cooperação intra-organizacional, e não na concorrência com outros setores da empresa, foram criadas e constantemente treinadas para enfrentar os novos desafios, desenvolvendo nas pessoas capacidades específicas para atender às novas exigências, assim como ocorria em outros setores estratégicos da gestão (Peters, 1993: 337; Senge, 2007: 222). A relação anterior de quase-conflito entre administradores e auditores foi substituída pelo respeito a ideias diferentes, pelo esforço de comunicação adequada do desempenho e por laços de confiança interpessoal que fizeram a diferença entre organizações que atingiram o sucesso e outras que se viram condenadas ao descrédito e ao fracasso.

Nos governos passou-se o mesmo que nas empresas privadas, ainda que com menor rapidez. As auditorias governamentais têm sido submetidas às mesmas exigências que as empresas privadas e também perceberam a necessidade de adotar condutas similares, mimetizando-se eticamente, com o propósito de atender ao tema do desempenho como fonte de legitimidade organizacional (Galaskiewick e Wasserman, 1989: 461). As normas de funcionamento das organizações públicas incorporaram critérios de qualidade

para poder analisar os resultados obtidos, verificar a qualidade da supervisão (monitoramento) e avaliar a comunicação e a distribuição dos referidos resultados (Díez e Meroño, 2007: 2). É seguro dizer que as mais importantes reformas da gestão pública ocorridas desde os anos 1980 tiveram como foco o esforço para incrementar o desempenho das organizações e que as auditorias governamentais desempenharam um papel decisivo nesse novo e desafiador contexto (Pollitt e Bouckaert, 2000: 62-66).

A administração pública abandonou antigos paradigmas de legitimação do poder unicamente em razão de sua conquista pelos meios constitucionais e legais para agregar-lhes o bom desempenho das políticas públicas como fonte de credibilidade perante o cidadão. O governo, por meio dos relatórios públicos de auditoria, passou a prestar contas de suas atividades e resultados como apoio ao desenvolvimento econômico, fazendo-se perceber como importante pilar de uma sociedade democrática e livre (Welch, J. e Welch, S., 2008: 71). As organizações de serviços públicos perceberam que as rápidas mudanças na sociedade poderiam, ao mesmo tempo, ameaçar sua constituição ou apresentar maiores oportunidades de afirmação. Compreenderam, também, a necessidade de inovar em suas unidades de auditoria, convertendo-as em geradoras de conhecimentos capazes de apoiar os administradores em seu esforço de achar o ponto no qual os atos e modificações podem conduzir a melhoras significativas e duradouras (Drucker, 1992: 34; Senge, 2007: 244).

Como resultado dessas mudanças e evoluções, a legitimidade das organizações e das suas unidades de controle e auditoria ficou, definitivamente, vinculada ao desempenho. Mesmo diante de metas aparentemente contraditórias, como a necessidade de reduzir custos e a responsabilidade social de gerar postos de trabalho. Metas contraditórias passaram a ser vistas não mais como impedimentos à gestão, mas como desafios a vencer (Senge, 2007: 223). O desenvolvimento de estratégias capazes de posicionar adequadamente as organizações em um mundo de crescente concorrência passou a ser um objetivo (Porter, 2002: 51). Administradores e auditores compreenderam a necessidade de construir uma nova legitimidade, baseada na entrega efetiva de bens e serviços à sociedade e não na simples adesão de procedimentos às regras de conduta previstas (*compliance*) (Suchman, 1995: 567-569; Hock, 1999: 42-45; Fontes Filho, 2003: 30).

5. AUDITORIA DE RESULTADOS

A auditoria de desempenho afirmou-se como auditoria de resultados. Procura demonstrar o grau efetivo de alcance dos objetivos, mais que a adesão a leis e regulamentos. A necessidade de atender a mais demandas sociais com o mínimo de recursos leva a uma completa mudança na visão do auditor: redução de custos e ações inovadoras passaram a ser temas de trabalho. Ligados ao conceito da auditoria de desempenho passaram a estar à noção de competência, desafio essencial para as organizações, e a proposta de conhecer os próprios resultados para obter uma posição vantajosa em face das organizações competidoras, de acordo com uma estratégia bastante próxima

da que sugere Michael Porter (1996: 137) ao sustentar a busca da diferenciação ou da liderança em custos.

Tratou-se de uma mudança de paradigma que afetou, igualmente, os controles externos e internos. Resultado das fortes modificações sofridas pelas empresas, a mudança de mentalidade dos auditores se impôs como medida de credibilidade e respeitabilidade para as unidades de controle. Uma auditoria que se empenhe exclusivamente em anotar os descumprimentos de leis e regulamentos, sem atenção aos resultados efetivamente apresentados ao cidadão passou a ser percebida como atrasada no tempo e não confiável (Díez e Meroño, 2007: 2; Santos, 2007: 1).

Nesse sentido, a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) representou um ponto de inflexão. Considerada a lei estadunidense mais importante do tema corporativo nos últimos anos, a SOX fez com que as práticas de boa gestão corporativa se transformassem em regra geral e enfatizou o papel fundamental dos controles internos empresariais (Melo; Andrade, Pereira; Shiawaku e Urbanavicius Junior, 2009: 24). A SOX exerceu forte influência na mudança de foco das auditorias internas das empresas para os resultados.

Os institucionalistas sustentam que a moderna lógica do rápido desenvolvimento industrial tem fortes efeitos sobre a organização social, política e econômica, bem como sobre a cultura. Esta, por sua vez, tem profundo efeito na adoção de novas tecnologias, doutrinas e procedimentos (Conceição, 2002: 616-617). O campo da auditoria tem sido fortemente influenciado pelo rápido desenvolvimento verificado nas últimas décadas. A resposta a essas intensas exigências por maior produtividade, eficácia e eficiência foi a auditoria de desempenho, na qual os resultados estão no centro das considerações.

Como as empresas, também as organizações públicas necessitam objetivos bem definidos para orientar-lhes a gestão. Sobretudo porque, com raras exceções, não contam com uma medida clara de seus resultados, em termos financeiros. Sistemas de controle externo e interno no poder público devem contar com ferramentas para orientar a ação dos gestores de acordo com o interesse dos “proprietários”, sejam estes o governo, a sociedade ou os grupos de investimento (Fontes Filho, 2003: 31).

O *National Accounting Office* (NAO), instituição de controle externo do Reino Unido, desenvolveu o conceito de *value for money audit*, em que o foco está no que se obtém concretamente com o investimento de recursos públicos e não na conformidade legal do uso desses mesmos recursos (Lonsdale, 2000: 77-79). A mudança que então se impôs fez com que outros órgãos de controle da gestão pública no mundo comesçassem a buscar formas de medir o desempenho de suas organizações públicas, com isso avaliando a entrega efetiva de bens e serviços públicos à sociedade. Ganhou força a noção de que não só as estratégias necessitam ser muito bem formuladas, mas, também, que os controles de resultados, capazes de orientar a tomada de decisões, devem ser parte das preocupações dos administradores (Greve e Salles, 2007: 70).

Um dos instrumentos que representou muito dessa quebra de paradigma no mundo da auditoria do setor público foi o contrato de gestão. O contrato de gestão tem representado, desde sua origem, uma mudança radical na maneira de gerenciar os serviços públicos. As organizações públicas firmam um compromisso de obtenção de resultados concretos e, em troca, têm garantida

maior flexibilidade com respeito às regras do serviço público, normalmente mais rígidas que na instância privada (Ramos, 1997: 87-90). Com o contrato de gestão, os resultados concretos passaram a ser a verdadeira medida de desempenho das organizações que o adotaram. As mudanças que se seguiram nas normas, nos procedimentos e na doutrina da auditoria foram igualmente impactantes.

Conduzir auditoria de desempenho é, portanto, tratar de avaliar os resultados efetivamente obtidos pelas organizações. A contribuição esperada pelas organizações, públicas ou privadas, é a identificação de oportunidades de aperfeiçoamento, para que se possam conseguir mais resultados com menos recursos, com isso confirmando a centralidade dos temas de eficácia, eficiência e efetividade. Os controles externos e internos das empresas e dos órgãos públicos devem se ocupar da avaliação dos resultados obtidos ou estarão distanciados de toda a moderna perspectiva marcada pelas exigências sociais e corporativas.

6. DESEMPENHO E CONFORMIDADE

Apesar de toda a mudança de foco operada pelo tema da auditoria de desempenho, o tema da conformidade (*compliance*) não reduziu sua relevância original. Ao contrário do que se poderia pensar, a auditoria de hoje não está se afastando do tema da conformidade, nem pode fazê-lo, pois, também, é parte de seu trabalho garantir que os resultados obtidos sejam conformes as leis e os regulamentos existentes. Não é estranho que um ou outro administrador compreenda que possa obter resultados sem preocupar-se com a aderência às regras e, mais ainda, compreenda que eventuais bons resultados justificam desvios na conduta legal. A ênfase recente dos controles externos e internos nos resultados não chega a respaldar a noção de que os fins sempre justificam os meios.

O que a auditoria de desempenho nos trouxe não foi a diminuição da importância da conformidade, mas o resgate do valor dos resultados. É importante compreender que não se trata de um *trade-off* em que a maior relevância de um significa a desvalorização do outro. O desempenho não estava sendo adequadamente considerado antes que fosse exigido como fator essencial de gestão. Passou a ser parte fundamental do processo de avaliação da gestão organizacional, mas isso não significou perda de importância da conformidade.

No que se refere às organizações públicas, o *General Accountability Office* (GAO), entidade de fiscalização superior dos Estados Unidos deixa claro que a busca de maior desempenho não pode significar o esquecimento da adesão de condutas administrativas às leis e aos regulamentos. O *Yellow Book*, como é conhecido o *U.S. Government Auditing Standards* afirma que a avaliação de conformidade da gestão continua sendo um ponto central de interesse do controle (GAO, 2007: 12). Não se sustenta, portanto, a ideia de que a necessidade de obter resultados autoriza os gestores a agir em desacordo com as regras existentes. Na verdade, seria bastante estranho para as organizações públicas se assim fosse, pois a elas compete, justamente, garantir o cumprimento das leis.

O tema não é diferente nas empresas privadas. Ainda que movidas pelo lucro e outros incentivos não vinculados ao rigor procedimental típico das organizações públicas, as empresas devem cumprir com as leis e os regulamentos. O descumprimento de regras essenciais pode significar prejuízos financeiros resultantes de multas e outras sanções do poder público ou, ainda pior, a perda de credibilidade perante os investidores, a sociedade e os próprios colaboradores.

Mesmo no contexto contemporâneo das chamadas organizações caórdicas, onde a noção do controle é sensivelmente diminuída em nome de uma maior chance para a criatividade, o descumprimento de leis e regulamentos não chega a justificar-se. A ideia do caórdico traz, ao lado da liberdade criativa, um rigoroso conjunto de objetivos e princípios que servirão como guia para a execução das atividades da organização, estas, sim, regidas pela maior liberdade criativa (Spare, 2001: 17-21). , Ainda, os controles externos e internos manterão sua função essencial de identificar riscos para a organização, monitorar seus resultados e buscar oportunidades de aperfeiçoamento (De Paulo, Fernandes e Rodrigues, 2007: 49).

Portanto, a ênfase no desempenho, característica da moderna organização, não representa a perda de importância da conformidade (*compliance*). O que deve ser buscado é um equilíbrio entre os objetivos de controle, para que as auditorias de desempenho e as auditorias de conformidade se complementem e contribuam para com o aperfeiçoamento das organizações. Os controles devem ser implementados pela alta administração e atingir todos os níveis organizacionais, além de contar com adequada tecnologia de informação e pessoal adequadamente qualificado (Melo, Andrade, Pereira, Shiawaku e Urbanavicius Junior, 2009: 26), capaz de compreender a importância do equilíbrio entre desempenho e conformidade.

7. DESAFIOS PARA AS ORGANIZAÇÕES

A mudança de paradigma promovida pela ênfase no desempenho das organizações trouxe novos desafios. São desafios relacionados com medidas necessárias ao incremento de resultados, à ética que deve subjacer a esses mesmos resultados, às crescentes demandas sociais e ao equilíbrio que se deve manter entre desempenho e conformidade. O enfrentamento desses desafios tem exigido dos gestores uma clara percepção das mudanças, originalidade, superação de preconceitos e bom manejo de diferentes talentos e visões nas organizações.

Um dos temas que emergiram desse âmbito foi o dos modelos mentais: as visões paradigmáticas que temos do mundo. São imagens internas a nós mesmos acerca do funcionamento do mundo, que nos limitam a modos familiares de pensar e atuar (Senge, 2007: 223). A construção das chamadas organizações inteligentes, que serão capazes de superar desafios e crescer em um mundo que muda permanentemente, passa pela superação de referidos modelos (Senge, 2007: 246). A gestão do conhecimento, conceito que vem tocando as organizações desde o princípio dos anos 1990, se tornou essencial (Peters, 1993: 501). A obtenção do máximo proveito de referidos

conhecimentos está na base das respostas que produzirão as organizações bem sucedidas hoje e no futuro.

É impossível que alguém possa contar com toda a informação necessária acerca do funcionamento organizacional. A liderança nas distintas organizações, públicas ou privadas, se tornou cada vez mais vinculada à capacidade de lidar com talentos das diferentes pessoas que da “grande visão” do chefe. Ocorre que as organizações cresceram em tamanho e em responsabilidade, mas muitos dos conceitos administrativos e das estruturas não mudaram (Hock, 1999: 57-59). É necessário fazer com que as organizações adentrem esse novo mundo, no qual o desempenho está na essência da sua atuação e da sua sobrevivência.

Os mesmos desafios afetaram o tema do controle nas referidas organizações contemporâneas: este passou a ter que contribuir para o alcance dos objetivos organizacionais. Os auditores passaram a desenvolver métodos e técnicas capazes de monitorar e identificar oportunidades de aperfeiçoamento, supervisionar dispositivos contratuais e encontrar as alternativas ótimas de ação: aquelas que induzam maiores níveis de desempenho (Fadul, 1997: 69) e, ao mesmo tempo, garantam o cumprimento de leis e regulamentos.

Para isso, as unidades de controle e auditoria passaram a ter que enfocar seus novos deveres e realizar seu trabalho com absoluta independência profissional (Santos, 2007: 3). As organizações e seus dirigentes passaram a se ocupar com a criação um ambiente próprio à recepção de críticas e *feedbacks* negativos, sem que isso fosse considerado um ataque à organização ou aos seus membros. A maturidade organizacional em muito passou a ser avaliada pela capacidade de receber críticas das auditorias e percebê-las como ferramentas de gestão. A própria Lei Sarbanes-Oxley se delinea na existência de uma eficaz estrutura de controles, os quais são elementos-chaves de prestação de contas à sociedade (Melo, Andrade, Pereira, Shiawaku e Urbanavicius Junior, 2009: 25).

8. A INFORMÁTICA A (TI), O PROCESAMENTO ELECTRÔNICO DE DADOS (PED) E OS CONTROLES

Outro desafio que se passou a se apresentar para as auditorias foi o da intensificação do uso das ferramentas da tecnologia da informação. Os sistemas contábeis organizacionais as têm aplicado intensamente e seu uso tem feito com que as auditorias obtenham sucessivos êxitos nos exames e na avaliação de eficácia e eficiência (Santos, 2007: 2). Não se deve esquecer que a ênfase tecnológica já se afirma como um dos principais caminhos para tornar competitivas as organizações e que o desenvolvimento tecnológico se apresenta como um dos fatos mais importantes no tocante à mudança das regras de competição (Porter, 1996: 181).

O grande desafio organizacional, em essência, é desenvolver um ambiente no qual seja possível a convivência, sem preconceitos, de diferentes ideias, pontos de vista e práticas, e, ao mesmo tempo, o aproveitamento de cada contribuição individual para aperfeiçoar o funcionamento da organização. É necessário derrubar a “monocultura institucional” que privilegia o olhar “de cima para baixo” e criar condições para que se reproduzam no seio das organizações os benefícios que possam ser obtidos a partir das diferenças

(Evans, 2003: 20). Isso não quer dizer que as organizações serão menos exigentes com seus membros: muito ao contrário, a quebra de paradigma representada pela ênfase no desempenho exigirá muito mais esforço das equipes em todos os níveis organizacionais.

As organizações devem conduzir suas atividades com foco nos resultados, porém, sem quebrar a aderência às leis e aos regulamentos. Na organização do futuro, que já se desenha no presente, o comportamento organizacional será induzido pelos líderes e não forçado por eles (Spare, 2001: 27-29). As grandes organizações do futuro tendem a funcionar como “holdings invertidas”, pois não serão responsáveis por manter unidas suas partes constituintes, mas, inversamente, deverão ser por elas mantidas (Hock, 2005: 70-78).

Como desde há três décadas, pelo menos, aos líderes das organizações se reserva o papel primordial de promover a integração entre as necessidades das pessoas e as da organização (Mintzberg, 1983: 95). Porém, e isso é fundamental, a noção de que o ideal desenvolvido isoladamente pelo líder seja suficiente não mais tem lugar. Substitui essa noção a de que as organizações serão melhores quanto mais sejam capazes de recolher as boas ideias e práticas de todos os seus membros, independente de seu grau hierárquico ou da natureza de seu trabalho. Isto é, o líder passou a ser, sobretudo, um gestor de talentos e capacidades de seus colaboradores e as organizações tenderão a ser, cada vez mais, comunidades com propósitos e valores firmemente estabelecidos, mas onde as pessoas de qualquer hierarquia terão a oportunidade de se autogerir em busca de melhores resultados (Spare, 2001: 43-44).

Conclusões

As exigências dos últimos anos, marcadas por demandas sociais crescentes e pela necessidade de atendê-las com recursos cada vez mais escassos, fizeram com que o tema do desempenho chegasse ao centro das preocupações organizacionais. As organizações compreenderam que a adesão de práticas de gestão ao definido em leis e regulamentos de diferentes tipos não seria suficiente para legitimá-las ante a sociedade e, ao mesmo tempo, garantir sua sobrevivência. A capacidade de fazer mais com menos ingressou, definitivamente, na agenda de gestão, e, na América Latina, onde os anos 1980 foram especialmente duros para as economias nacionais. Esse aspecto se converteu em tema de primeira importância.

Parte permanente da gestão, o controle e a auditoria não podem se distanciar das mudanças, devendo se adequar às novas exigências. À simples análise de conformidade se agrega uma crescente responsabilidade por avaliar o desempenho das organizações, identificar oportunidades de aperfeiçoamento e promover ajustes voltados para a maior eficiência no uso de recursos escassos. Às auditorias se atribuiu o papel de garantir a boa gestão corporativa e contribuir para que as organizações nas quais atuem obtenham maiores ganhos a menores custos e, em especial, que possam compartilhar com a sociedade seus bons resultados.

Auditorias, externas e internas, passaram a se dedicar ao desenvolvimento de novas técnicas capazes de avaliar consistentemente o desempenho de administradores, privados ou públicos. Trataram de mudar velhos paradigmas e de escapar à rotina, hoje anacrônica, de tratar exclusivamente das questões de conformidade. Assumiram uma conduta mais preventiva que repressiva e buscaram fazer da transparência uma ferramenta de primeira linha para sustentar a credibilidade das organizações às quais se vinculam. Novas regras, como a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), promulgada nos Estados Unidos em 2002, impuseram às auditorias o desafio de recuperar a confiança cidadã nos relatórios periodicamente produzidos. Nesse sentido, o novo papel das auditorias, servir como alavanca para obtenção de maior desempenho, ficou definitivamente confirmado no mundo da gestão.

Como esperado, a legitimidade dos controles e auditorias seguiu um caminho paralelo ao das próprias organizações às quais servem. Hoje, é cada vez mais claro que uma auditoria limitada às questões de conformidade conta com reduzida respeitabilidade e pouca credibilidade. Os acionistas das empresas, os governos e a sociedade esperam que a atividade da auditoria se aproxime aos propósitos da gestão para apoiar seus dirigentes na busca de resultados mais eficazes e eficientes. Ainda que seja certo que a conformidade com as leis e regulamentos não foi esquecida, a quebra do paradigma que restringia o trabalho das auditorias, quase exclusivamente, à avaliação de conformidade é evidente.

Entretanto, a recente ênfase no desempenho não chegou a representar a perda de importância da conformidade. O que se deve buscar é um equilíbrio entre os dois objetivos de controle. Assim, poderão os trabalhos de auditoria contribuir para que as organizações tenham os melhores resultados, sem infringir as regras. Compreender a importância de referido equilíbrio é um dos desafios essenciais para o desenvolvimento dos controles organizacionais contemporâneos.

De fato, a mudança de paradigma promovida pela ênfase no desempenho das organizações trouxe novos desafios. São desafios relacionados com medidas necessárias ao incremento de resultados, à ética que deve acompanhar esses mesmos resultados, às crescentes demandas sociais e ao equilíbrio que se deve manter entre desempenho e conformidade. Os esquemas mentais dos membros das organizações precisaram e precisam mudar para permitir a apropriada gestão do conhecimento. A liderança organizacional passou a se concentrar cada vez mais no uso de talentos e atitudes e no bom manejo das diferenças interpessoais.

O controle nas organizações contemporâneas enfrentará desafios coerentes com a mudança geral do paradigma organizacional. As auditorias, cada vez mais, deverão contribuir para o alcance de melhores resultados ao menor custo. Conceitos como independência profissional, caráter firme, ambiente favorável à recepção de críticas e *feedbacks* negativos serão as marcas de uma maturidade organizacional a ser permanentemente buscada. A intensificação do uso das ferramentas da tecnologia da informação e o desenvolvimento de um ambiente em que seja possível a convivência de diferentes ideias, pontos de vista e práticas completam o quadro desafiador que se apresenta para as organizações e suas unidades de controle e auditoria.

O desempenho, como paradigma organizacional, provocou mudanças em todas as áreas. As organizações são melhores na medida em que são capazes de recolher as boas ideias e práticas de todos os seus integrantes, independentemente do grau hierárquico ou da natureza de seu trabalho, e fazer que tudo resulte em melhores resultados a menores custos. É o que esperam os dirigentes e funcionários comprometidos com o sucesso de suas organizações. É interesse dos governos que esses êxitos resultem em maiores arrecadações tributárias. É esperança da sociedade que as organizações, ao aumentarem seu desempenho, contribuam para o atendimento de demandas sempre crescentes.

9. LÍMITES DA ANÁLISE, CONTRIBUIÇÃO E PROPOSTAS

É proposta deste trabalho motivar futuros estudos na área da auditoria de desempenho. Demonstra o quadro geral no qual se desenvolveu o conceito de referido tipo de auditoria, bem como os motivos de sua relevância enquanto ferramenta de gestão. Obviamente, não esgota o tema, que é muito amplo. Faz-se possível realizar estudos futuros levando-se em conta revisões bibliográficas de autores específicos, como Christopher Pollitt ou Jeremy Lonsdale por exemplo. Ainda, é possível desenvolver importantes pesquisas mediante o estudo de instituições em particular. Diversas, portanto, são as oportunidades de novas contribuições, as quais se quer estimular com este trabalho.

INDICE DE FONTES

SECUNDÁRIAS

Bibliografia

BORINELLI, M. Luiz e ROCHA, W. (2007): "Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil". Em: *7º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, Anais*. São Paulo: Universidade do Estado de São Paulo (USP). Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/301.pdf>>. Acesso em 21.07.2009.

BRESSER PEREIRA, L. C. (2004): "Instituições, bom Estado, e reforma da gestão pública. In: Biblioteca Virtual TOP sobre Gestión Pública". Disponível em: <<http://200.80.149.114/ecgp/FullText/000000/BRESSER-PEREIRA,%20Luiz%20Carlos%20-%20Institui%C3%A7%C3%B5es,%20bom%20estado,%20E%20reforma%20da%20gest%C3%A3o%20publica.pdf>>. Acesso em 11.07.2009.

BRITO, E. Pereira Z., BRITO, L. A. L. e MORGANTI, F. (2009). "Inovação e o desempenho empresarial: lucro ou desenvolvimento?". Em: *RAE-eletrônica: Revista de Administração de Empresas*, São Paulo: Fundação Getúlio Vargas (FGV), v. 8, n. 1, ISSN 1676-5648, jan/jun. Disponível em: <<http://www.rae.com.br/artigos/5232.pdf>>. Acesso em 21.07.2009.

- CEPIK, M. (2002): "Novo institucionalismo e agências de segurança nacional". Em: *Revista Brasileira de Ciências Sociais (RCBS)*, São Paulo, Associação Nacional de Pós-graduação em Ciências Sociais (Anpocs), v. 17, n. 48, p. 209-211, ISSN 0102-6909. Reseña de: ZEGART, Amy. (2000): *Flawed by design: the evolution of the CIA, JCS and NSC*. Stanford (CA): Stanford University Press.
- CONCEIÇÃO, O. A. C. (2002): "A relação entre processo de crescimento econômico, mudança e instituições na abordagem institucionalista". Em: *Ensaio (FEE)*, Porto Alegre: revista da Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser (FEE), v. 23, número especial, p. 603-620.
- DE PAULO, W. L., FERNANDES, F. C., RODRIGUES, L. G. B. e EIDT, J. (2007): "Riscos e controles internos: uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresariais". Em: *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo: Universidade do Estado de São Paulo (USP), n. 43, p. 49-60, ISSN 1519-7077, jan/abr.
- DÍEZ, J. A. e MEROÑO, O. (2007): "Revisión de Calidad en Auditoría Interna". Quito, Instituto de Auditores Internos de Ecuador. Disponível em: <http://www.iaiecuador.org/downloads/Evaluacion_de_calidad_de_Auditoria_Interna.pdf>. Acesso em 21.07.2009.
- DRUCKER, P. F. (1992): *La innovación y el empresario innovador: la práctica y los principios*. 3ª ed. Traduzido por Maricel Ford. ISBN: 950-07-0341-6. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.
- EVANS, P. (2003): "Além da "monocultura institucional": instituições, capacidades e o desenvolvimento deliberativo". Em: *Sociologias*, Porto Alegre: ano 5, n. 9, p. 20-63, ISSN 1517-4522, jan/jun.
- CAVALCANTI FADUL, E. M. (1997): "Redefinição de espaços e papéis na gestão de serviços públicos: fronteiras e funções da regulação social". Em: *RAC: Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba: ANPAD, v. 1, n. 1, p. 55-70, ISSN 1415-6555.
- FARIAS FILHO, M. C. (2004): "Organizações e instituições: uma abordagem exploratória a partir de experiências de mudanças no setor público". Em: *Adcontar*, Belém: Centro de Estudos Administrativos e Contábeis da Universidade da Amazônia (Unama), v. 5, n. 1, p. 15-34, ISSN 1518-7438, jun.
- FONTES FILHO, J. R. (2003): "Governança organizacional aplicada ao setor público". Em: VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la reforma del Estado y de la Administración Pública. Panamá: Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD).
- GALASKIEWICK, Joseph e WASSERMAN, Stanley. (1989): "Mimetic Processes within an Interorganizational Field: An Empirical Test". Em: *Administrative Science Quarterly*, n.34, p.454-479.
- GAO. Government Auditing Standards. (2007): GAO-07-731G. Washington, DC: United States General Accountability Office (GAO): July.
- GREVE, J. T. e SALLES, J. A. (2007): "A gestão de estratégias com o uso do balanced scorecard garante o alcance dos objetivos estratégicos?". Em: *Gestão empresarial*, Ponta Grossa: Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), v. 3, v. 2, p. 57-73, ISSN 1808-0448.
- HOCK, D. (1999): *Birth of the chaordic age*. San Francisco, CA: Berrett-Koehler Publishers, Inc.
- _____. (2005): *Organização caórdica: depoimento*. Entrevistador: Oscar Motomura. São Paulo: Amana-Key. 1 CD-ROM. Entrevista concedida en el ámbito del programa de gestión avanzada de Amana-Key (APG Middle).
- LONSDALE, J. (2000): "Developments in value-for-money audit methods: impacts and implications". London: *International Review of Administrative Sciences*, vol. 66, p.73-89.

MARTINS FILHO, E. de Oliveira. Safári de estratégia. (2000): *RAP: Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas (FGV), v. 35, n. 1, p. 177-181, ISSN 0034-7612, jan-fev 2001. Reseña de: MINTZBERG, H., AHLSTRAND, B., LAMPEL, J. Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman.

MELO, M. C. Alcântara de, ANDRADE, Cláudia Cristina, PEREIRA, F. Ribeiro; SHIAWAKU, E. e URBANAVICIUS JUNIOR, V. (2009): "A lei Sarbanes Oxley dentro do conceito de governança corporativa". Em: *V Congresso Nacional de Excelência Em gestão*, p. 12-31. Niterói. Disponível em: <http://www.vcneg.org/documentos/anais_cneg5/T8_0152_0786.pdf>. Acesso em 21.07.2009.

MINTZBERG, H. (1983): *La naturaleza del trabajo directivo*. 1ª edición en Español. Traduzido por Deborah Bonner e Javier Nieto. Barcelona: Editora Ariel.

MINTZBERG, H, AHLSTRAND, B e LAMPEL, J. (2007): *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. 7ª reimpressão. Porto Alegre: Bookman.

PETERS, T. (1993): *Liberation Management (La Gerencia Liberadora)*. Traduzido por Alejandro Tiscornia e Luis F. Coco. Buenos Aires: Editorial Atlantida.

POLLITT, C. e BOUCKAERT, G. (2000): *Public Management Reform*. Oxford: Oxford University Press.

PORTER, M. E. (1996): *Ventaja competitiva: creación y sostenimiento de un desempeño superior*. 12ª reimpressão, primera edición 1987. Traduzido por María Ascención de la Campa Pérez Sevilla. México, DF: Compañía Editorial Continental.

_____. (2002): *Estrategia competitiva: técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia*. 29ª reimpressão, edición original 1982. Traduzido por María Elena Rosa Sánchez. ISBN: 0-02-925360-8. México, DF: Compañía Editorial Continental.

RAMOS, M. de Matos. (1997) "Contratos de gestão: instrumentos de ligação entre os setores do aparelho do Estado". Em: *Revista do Serviço Público*. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), Ano 48 n. 2, p. 81-100, mai-ago.

REIS, J. (1995): "Estado, instituições e economia: a despesa pública em Portugal". Coimbra, Universidade de Coimbra, 1995. Disponível em: <<http://br.monografias.com/trabalhos908/estado-institucoes-economia/estado-institucoes-economia.pdf>>. Acesso em 14.07.2009.

REPETTO, F. (1998): "Notas para el análisis de las políticas sociales: una propuesta desde el institucionalismo". Em: *Perfiles Latinoamericanos*, México: Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, n. 12, p. 53-84, ISSN 0188-7653, jun.

RUTHERFORD, M. (2003): "La economía institucional: antes y ahora". *Análisis Económico*, México, revista de La División de Ciencias Sociales y Humanidades de la Universidad Autónoma Metropolitana (UAM), unidad Azcapotzalco, v. 18, n. 38, p. 13-99, ISSN 0185-3937, segundo cuatrimestre.

SANTOS, M. I. da Costa. (2007): "Auditoria interna como instrumento formador da eficiência e eficácia dos resultados organizacionais". Em: *II Congresso de Pesquisa e Inovação da Rede Norte Nordeste de Educação Tecnológica*. João Pessoa. Disponível em: <http://www.redenet.edu.br/publicacoes/arquivos/20080922_105130_GEST-011.pdf>. Acesso em 21.07.2009.

SENGE, P. (2007): *La quinta disciplina: el arte y la práctica de la organización abierta al aprendizaje*. 2ª ed. 6ª reimp. Traduzido por Carlos Gardini. Buenos Aires: Granica.

SPARE, N. C. (2001): "Birth of the chaordic age". Book review, The Swiss Deming Institute. Disponível em: <http://www.deming.ch/downloads/E_ChaordicAge.pdf>. Acesso em 10.10.2009. Reseña de: HOCK, Dee. (1999): *Birth of the chaordic age*. San Francisco, CA: Berrett-Koehler Publishers, Inc.

SUCHMAN, M. C. (1995): *Managing Legitimacy: strategic and institutional approaches*. Academy Management Review, v.20, n.3, 560-571, jul.

TOWERS, E. (1977): "Aspectos de la Auditoria Operacional y del Control Interno". Em: *Auditoria Operacional, administrativa, de rendimento e de efectividad*, El Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, Quito.

WELCH, J. e WELCH, S. (2008): *Ganar (Winning)*. Edición original 2005. 1ª edición en Zeta enero 2008. Traduzido por Magdalena Palmer. Impreso en Uruguay. Barcelona: Zeta.

Recibido el 29 de diciembre de 2011

Aceptado el 2 de marzo de 2012