
CARACTERÍSTICAS DA LITERATURA INTERNACIONAL SOBRE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Marcelo da Silva Mafra¹, Ricardo Suave², Jerónimo Taundi Guilherme³, Luiz Alberton⁴

¹ *Universidade Federal de Santa Catarina* - marcelolusiada@hotmail.com

² *Universidade Federal de Santa Catarina* - ricardosuave@outlook.com

³ *Universidade Federal de Santa Catarina* - jetaquilherme@yahoo.com.br

⁴ *Universidade Federal de Santa Catarina* - luiz.aberton@ufsc.br

RESUMO

Tem-se como objetivo neste trabalho a construção nos pesquisadores, segundo seu entendimento, do conhecimento de quais são os artigos, autores, periódicos e palavras-chave que mais se destacam no tema de Auditoria Governamental na literatura internacional. Para a consecução da pesquisa, utilizou-se o ProKnow-C, de maneira adaptada, como instrumento de intervenção. Os resultados apontam que os periódicos mais relevantes para a pesquisa são o *Critical Perspectives on Accounting* e o *Accounting, Organizations and Society*. O periódico *Journal of Political Economy* possui maior fator de impacto. A palavra-chave mais encontrada é 'auditing'. Os trabalhos com maior reconhecimento no portfólio e dentre as referências são Olken (2005) e Radcliffe (2008), os quais, respectivamente, estudaram que a realização de auditorias diminui a corrupção, e que os auditores públicos evitam abordar certos assuntos para se adequarem ao discurso dominante. Os autores de destaque entre o portfólio e referências são Radcliffe, Santiso e Schelker.

PALAVRAS-CHAVE

Auditoria Pública. Auditoria Governamental. Proknow-C..

FEATURES OF INTERNATIONAL LITERATURE ON GOVERNMENT AUDITING

ABSTRACT

It is aimed in this work to build the researchers, according to his understanding, the knowledge of who are the articles, authors, journals and keywords that stand out in the theme of Government Auditing. To achieve the research, we used the ProKnow-C, adapted, as a tool for intervention. The results indicate that the journals most relevant to the search are the *Critical Perspectives on Accounting* and *Accounting, Organizations and Society*. The *Journal of Political Economy* has the highest impact factor. The keyword more is found 'auditing'. Works with greater recognition in the portfolio and its references are the Olken (2005) and Radcliffe (2008), which, respectively, studied that the audits reduces corruption, and public auditors avoid addressing certain issues to suit the dominant discourse. The authors highlight between the portfolio and references are Radcliffe, Santiso and Schelker.

KEYWORDS

Public Audit. Government Auditing. Proknow-C.

INTRODUÇÃO

Considera-se na teoria da agência que nas relações existam problemas de agência entre o principal e o agente (JENSEN; MECKLING, 2008). No âmbito público, assumindo-se como principal a sociedade e a administração pública como agente, surge à auditoria governamental, também denominada de auditoria pública, para tentar garantir que os interesses da sociedade sejam priorizados pela administração pública. Esta situação também ocorre em auditorias independentes (HALLAK; SILVA, 2012).

Em um mundo globalizado, muito em razão da velocidade da comunicação atual, administrações públicas de diferentes países realizam atividades similares e são fiscalizadas por meio de auditorias governamentais que buscam, primordialmente, verificar o cumprimento de regras e/ou alcance de determinado padrão de desempenho.

Se de um lado a finalidade das auditorias é verificar se o agente está trabalhando em prol do cidadão, paradoxalmente, a grande dificuldade destas auditorias seria a falta de independência do auditor frente aos agentes. Isso se dá pelo fato de estes serem os detentores do poder na própria instituição de auditoria (nomeação de políticos como juízes, ministros, conselheiros), ou detentores do poder em outras esferas (executivo, legislativo, judiciário) que possuam poder de influência.

Pesquisas científicas podem ser vistas como grande fonte de informações e, inclusive, como tentativas anteriores de resoluções de problemas nesse tema. Dessa forma, um estudo bibliométrico tende a contribuir positivamente com a identificação de bibliografia importante para a elaboração de pesquisas futuras em auditoria governamental, bem como em suas principais características e fontes relevantes.

Hoje em dia os pesquisadores encontram ricas fontes de informações para o auxílio em suas pesquisas, seja em bases de dados, periódicos ou outras fontes (TASCA et al., 2010). Contudo, apesar de esta grande disseminação literária proporcionar benefícios pela infinidade de informações disponíveis, surge a dificuldade em se saber como e onde buscar tais informações, bem como justificar a sua utilização como relevante na construção de conhecimento crítico ao pesquisador e seus leitores (BORTOLUZZI et al., 2011).

A partir do exposto, apresenta-se como questão de pesquisa o seguinte: Como construir nos pesquisadores, o conhecimento necessário sobre quais são os artigos, autores, periódicos e palavras-chave mais relevantes para o tema de Auditoria Governamental?

Dessa forma, tem-se como objetivo a construção nos pesquisadores, segundo seu entendimento, do conhecimento de quais são os artigos, autores, periódicos e palavras-chave que mais se destacam no tema de Auditoria Governamental na literatura internacional.

A presente pesquisa pode ser justificada pela relevância da auditoria governamental na sociedade, a partir da verificação de literatura pertinente e que possa contribuir para o conhecimento. Além disso, esse estudo possui relevância ao apresentar um processo estruturado de busca de referencial teórico de impacto, podendo ser utilizado em qualquer tema.

Por estrutura, além da presente introdução, o trabalho segue na próxima seção com a revisão de literatura no tema de auditoria governamental. Na terceira seção é apresentada a metodologia para seleção do portfólio e análise

bibliográfica, seguido pela demonstração dos resultados. Por fim, a última seção trás a conclusão e sugestões para futuras pesquisas.

REVISÃO DE LITERATURA

Conforme a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, sigla em inglês), o âmbito geral da fiscalização pública abrange as auditorias de regularidade e de otimização de recursos. Destaca-se que a auditoria de otimização de recursos (também conhecida por auditoria de desempenho, operacional, valor para o dinheiro, entre outros), preocupa-se com a economia, eficiência e eficácia.

Para Santiso (2006), existem 3 modelos de instituições superiores de fiscalização: (i) modelo de tribunais de contas com poderes quase judiciais em questões administrativas; (ii) modelo de um órgão de deliberação colegiada mas sem autoridade jurisdicional; e (iii) modelo de agência de auditoria dirigida por um único auditor-geral. Santiso (2008), enfatiza ainda que o modelo de tribunais de contas privilegia a conformidade e os outros modelos privilegiam o desempenho nas suas auditorias.

Neste estudo se encontram artigos que relatam pesquisas realizadas em vários países, como Argentina (SANTISO, 2008), Brunei (ATHMAY, 2008), Canadá (ROBINSON, 2003; GENDRON; COOPER; TOWNLEY, 2007), China (LIU; LIN, 2012; YANG; XIAO; PENDLEBURY, 2008; FAN, 2012), Etiópia (MIHRET; YISMAW, 2007), EUA (JOHNSON; FREEMAN; DAVIES, 2003; RADCLIFFE, 2008; SCHELKER, 2012), França (MORIN, 2011), Holanda (TILLEMA; BOGT, 2010), Indonésia (OLKEN, 2005), Romênia (FLOSTOIU; RUS; RADU, 2012), Suécia (GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011) e Suíça (SCHELKER; EICHENBERGER, 2010). Tal situação demonstra a

relevância direcionada a auditoria governamental em várias partes do mundo.

Destaca-se que apenas na China, potência emergente economicamente e em que pese seu sistema político de partido único, foram encontrados 5 artigos acerca do desenvolvimento da auditoria governamental (DI; BIAN, 2011; FAN, 2012; LIU; LIN, 2012; YANG; XIAO; PENDLEBURY, 2008; YARONG; XIN, 2011).

Observa-se na pesquisa por artigos internacionais que versem sobre auditoria governamental, partindo de 2003 até a atualidade, que o tipo de auditoria mais debatido é a auditoria de desempenho (GENDRON; COOPER; TOWNLEY, 2007; ATHMAY, 2008; GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011). Nas publicações nacionais, também se destaca este tipo de auditoria (HEDLER; TORRES, 2009; GRACILIANO; et al., 2010; RIBEIRO FILHO; et al., 2010; KERBER; SIQUEIRA, 2012). Nos vários artigos internacionais que tratam deste tipo de auditoria, um aspecto a ser destacado em alguns deles é que a falta de indicadores de desempenho é um fator que dificulta a realização destas auditorias (ATHMAY, 2008; BARRET, 2011).

Um dilema falso ou verdadeiro, mas que é debatido é a primazia da auditoria de regularidade ou da auditoria de desempenho no âmbito da auditoria governamental (GRACE, 2005; MORIN, 2011), embora haja quem argumente que elas acabam se mesclando em certas situações (GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011). Esse momento da auditoria governamental, no qual se dá destaque ao desempenho, é questionado, principalmente em entidades que tem origem no modelo francês de Tribunais de Contas. Nessa perspectiva, Morin (2011) indaga se esse movimento em direção da auditoria de desempenho é realmente uma função do Tribunal ou é uma mudança no

próprio modelo, em sua pesquisa no tribunal da França.

Apesar da corrupção ser um tema mundial, ensejando uma Convenção das Nações Unidas, encontraram-se apenas 3 artigos tratando diretamente tal tema (OLKEN, 2005; SANTISO, 2006; LIU; LIN, 2012), embora deva-se registrar que o artigo mais citado é um deles.

Uma questão primordial, tratando-se de auditoria, é a independência (FUNNELL, 2011). No caso da auditoria governamental, está diretamente ligada com o aspecto político (YANG; XIAO; PENDLEBURY, 2008; SANTISO, 2008). Tal fato pode causar limitações, como, por exemplo, na forma de composição das entidades de auditoria (ANTONINO; et al., 2013).

Embora a independência seja fundamental, é necessário que as auditorias governamentais a equilibrem com as sensibilidades das partes interessadas em suas verificações (TILLEMA; BOGT, 2010). As entidades de fiscalização pública e seus auditores viveriam numa corda bamba tentando se equilibrar entre várias forças (BOWERMAN; HUMPHREY; OWEN, 2003) e, segundo Radcliffe (2008 e 2011), fazendo uma seleção do que seria possível reportar em seus relatórios, dentro de um discurso dominante, e ignorando outros temas que não seriam bem aceitos. Contudo, Funnell (2011), contesta a ideia de que os auditores ignorariam temas propositadamente, eles na verdade se restringiriam aos temas que estão abrangidos por seus mandatos de auditoria.

Conforme Schelker (2012), o prazo do mandato do auditor geral influi no desempenho do governo. Em seu estudo em Estados americanos, ele encontrou forte correlação entre o tempo de mandato do auditor geral e a avaliação de crédito dos Estados. Nas unidades da federação que limitavam o mandato do auditor geral em 8

anos no máximo ocorria, significativamente, uma classificação de crédito mais alta.

Um fato mencionado em alguns dos estudos localizados é a ideia de que a auditoria acaba sendo uma ferramenta que inibe inovações por parte da administração (BOWERMAN; HUMPHREY; OWEN, 2003; GRACE, 2005; KELLS, 2011).

É explorada a ideia de que o tamanho do relatório de auditoria deve ser objeto de controle pelas entidades fiscalizadoras, pois relatórios extensos acabariam sendo negligenciados pelos seus leitores, já que os mesmos não fariam a leitura completa deles devido ao seu tamanho (BARRET, 2011).

Um aspecto da natureza humana abordado foi a questão do viés encontrado nos relatórios de auditoria decorrente de preconceito que afeta a imparcialidade e a objetividade, e a forma como algumas agências tentam neutralizar tal situação, sem muito sucesso (PALMER, 2008).

Não basta a auditoria detectar situações indevidas e recomendar melhorias em seus relatórios, é necessário um acompanhamento da implementação destas recomendações para que estas realmente aconteçam e, assim, melhorem a gestão e a consequente prestação de contas dos governantes (BARRET, 2011; AIKINS, 2012).

Uma mudança observada em parte do Reino Unido é a contratação de auditorias privadas para verificarem a situação de administrações públicas locais (ELLWOOD; GARCIA-LACALLE, 2012).

Novas formas de auditoria, deixando de lado estruturas públicas de auditoria, são a chamada auditoria de poltrona, onde o cidadão acessando informações disponíveis em meio eletrônico fiscalizaria o governo, e a fiscalização da execução de contratos públicos por empresas

interessadas neste segmento de mercado, que denunciariam (em benefício próprio) qualquer irregularidade destes contratos (ECKERSLEY; FERRY; ZAKARIA, 2013).

Outros trabalhos em âmbito nacional tiveram como objetivo analisar a produção científica em auditoria. O trabalho de Oliveira e Carvalho (2008) teve como objetivo analisar a produção científica em teses, dissertações e artigos dos Programas de Pós-graduação em contabilidade, referente à auditoria. Foram verificados os principais autores e periódicos, quantidades publicadas no total e por programa, além de temas. Para o tema de auditoria governamental, dentre 92 trabalhos, 8 artigos abordam a temática.

Já o trabalho de Cunha, Correa e Beuren (2010), foi focado a um comparativo entre trabalhos sobre auditoria publicados em periódicos nacionais e internacionais de contabilidade, listados no Qualis da Capes. Foram analisados 16 trabalhos nacionais e 48 internacionais, sendo que a Auditoria Governamental não aparece como um dos temas mais pesquisados. Concluindo que os assuntos publicados sobre auditoria no Brasil são diferentes em relação aos trabalhos internacionais pesquisados.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Apresentam-se nessa seção o enquadramento metodológico da pesquisa, bem como os procedimentos utilizados no desenvolvimento e análise dos resultados.

ENQUADRAMENTO DA PESQUISA

Quanto à natureza dos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva (GIL, 1999). Classifica-se a pesquisa como exploratória devido ao fato de os pesquisadores buscarem, a

partir de um processo estruturado de construção de referencial teórico, a construção de conhecimento do tema de auditoria governamental a partir de suas delimitações. E como pesquisa descritiva por apontar as principais características dessa literatura encontrada.

Os dados da pesquisa são classificados como primários e secundários (RICHARDSON, 1999). São classificados como primários por serem definidos a partir de percepções dos pesquisadores quanto ao tema pesquisado, e secundário pela fonte do material, que nesse caso são os artigos a serem analisados.

A abordagem da pesquisa é caracterizada como qualitativa e quantitativa (BORTOLUZZI et al., 2011). Pelo fato de envolver a percepção dos autores quanto ao tema pesquisado, e assim influenciar de forma direta na escolha do portfólio bibliográfico, classifica-se como qualitativa, e, é quantitativa por apresentar uma bibliometria a partir dos artigos encontrados.

No que tange aos resultados a pesquisa pode ser classificada como aplicada (LAKATUS; MARKONI, 2006), pois visa construir conhecimento quanto ao tema de auditoria governamental, a partir de suas delimitações. Tal conhecimento é importante para a realização de pesquisas subsequentes, pois proporciona dados como autores mais prolíficos, referências mais importantes, além de periódicos e palavras-chave mais alinhadas com o tema.

Por fim, em relação aos procedimentos, inicialmente a pesquisa é classificada como bibliográfica, tendo em vista a seleção de um portfólio de artigos, e também como pesquisa-ação (GIL, 1999). O fato de ser uma pesquisa-ação pode ser justificado no processo interativo de geração de conhecimento nos pesquisadores, exemplo disso é a possível percepção da

necessidade de inserção ou troca de palavras-chave utilizadas no processo.

ANÁLISE DOS DADOS

Para o desenvolvimento da pesquisa, utilizou-se do Knowledge Development Process – Construtivist (ProKnow-C), de maneira adaptada, como instrumento de intervenção. Tal instrumento foi desenvolvido no Laboratório Multicritério de Apoio à Decisão (LabMCDA) por pesquisadores do departamento de Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina (AFONSO et al., 2012; AZEVEDO et al., 2011; BORTOLUZZI et al., 2011; LACERDA; ENSSLIN; ENSSLIN, 2011; LACERDA; ENSSLIN; ENSSLIN, 2012; ROSA; ENSSLIN; ENSSLIN, 2009; TASCA et al., 2010).

A utilização de um processo formal para a seleção de bibliografia pode ser justificada pela grande quantidade de trabalhos disponíveis na atualidade, auxiliando os pesquisadores ao encontro de diferentes fontes e pesquisas relevantes. O Proknow-C é dividido em quatro etapas, a primeira e a segunda consistem na seleção análise bibliométrica, e a terceira e quarta na análise sistêmica do portfólio e definição da pergunta e objetivo da pesquisa (Ver Figura 1). Ressalta-se que o presente trabalho aborda as duas primeiras etapas.

Na etapa da análise dos trabalhos do portfólio também é identificado o fator de impacto dos periódicos na qual os artigos foram publicados. A busca do fator JCR foi empreendida na base de dados ISI Web of Science (<http://admin-apps.webofknowledge.com/JCR/JCR?SID>), e o fator SRJ na base de dados Scopus (<http://www.scimagojr.com/journalsearch.php>) Essa busca pode ser realizada individualmente pelo nome do periódico.

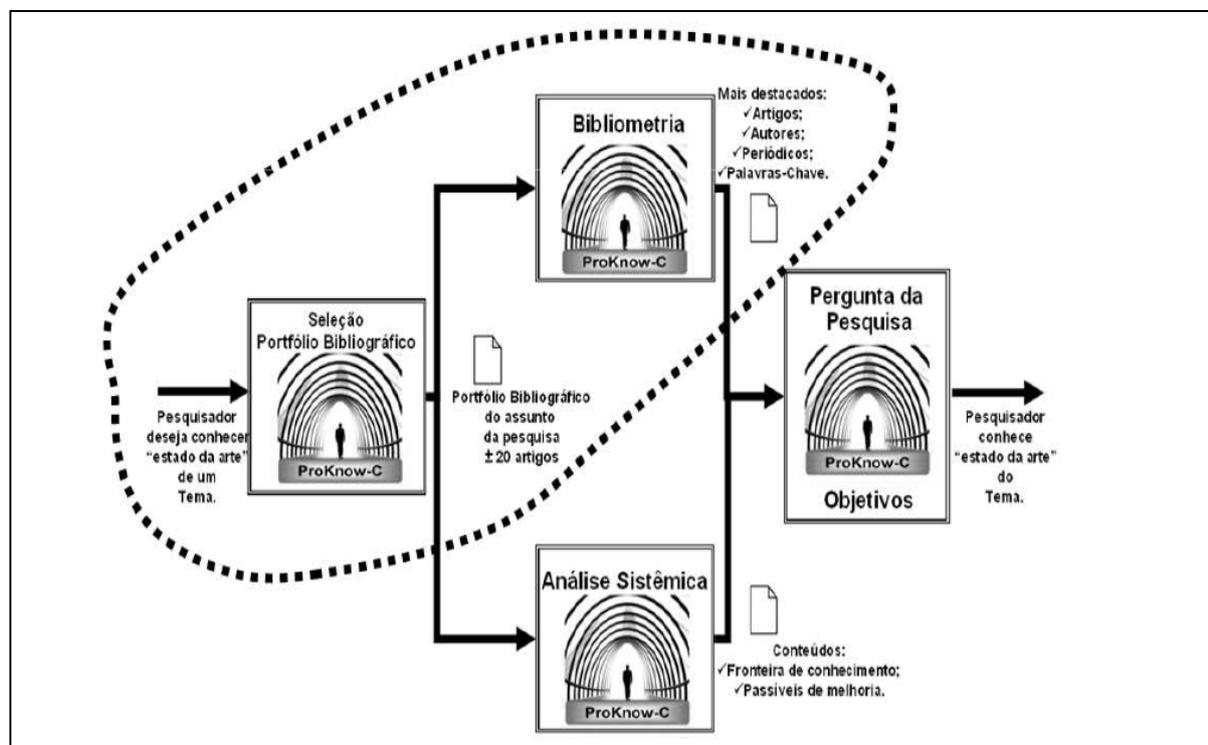
ETAPA DE BUSCA E FILTRAGEM DO PORTFÓLIO

BIBLIOGRÁFICO

A primeira etapa a ser realizada para a seleção do portfólio bibliográfico se trata da escolha das palavras-chave para o tema. Foram utilizadas as palavras Auditoria Governamental e Auditoria Pública, e por se tratar de literatura internacional, da seguinte forma: “Governmental Audit*” e “Public Audit*”. Utilizou-se de aspas para a melhor delimitação e de asteriscos para abranger diferentes terminologias possíveis. A expressão booleana utilizada foi OR, para que qualquer uma pudesse estar no título, resumo ou palavras-chave.

Com as palavras-chave definidas, procedeu-se a consulta no Portal de Periódicos Capes para a definição das bases de dados a serem pesquisadas. Para critério inicial de seleção, além de as bases estarem presentes no portal da Capes, era necessário pertencer à área de Ciências Sociais Aplicadas. Com maior quantidade de resultados, as bases escolhidas foram Scopus (scopus.com), ISI Web of Knowledge (webofknowledge.com), Science Direct (sciencedirect.com) e Emerald (emeraldinsight.com). Além das bases mais apontadas pelo Portal de Periódicos, pesquisou-se também na base Scielo (www.scielo.org).

Figura 1 - Etapas ProKnow-C



Fonte: Azevedo et al, 2011.

Sendo a pesquisa realizada em bases que permitiam a consulta pela verificação em campos de título, resumo e palavras-chave. Após a definição de bases de dados e palavras-chave, delimitou-se em 11 anos o período de publicação das pesquisas, de 2003 a 2013. Como resultado dessa busca inicial, foram encontrados 258 artigos.

O ProKnow-C permite ainda que o pesquisador interaja no processo, fazendo a verificação da necessidade de inclusão novas palavras-chave na pesquisa, onde foi constatado pela verificação em artigos que não era necessário. Após isso, os 258 artigos foram submetidos a um software bibliográfico, Endnote, para que inicialmente fossem excluídos trabalhos reincidentes.

Após a exclusão de trabalhos reincidentes, restaram no portfólio 191 artigos. O processo do ProKnow-C indica que após a seleção dos artigos

nesta etapa, deve-se proceder a leitura dos títulos, e destes com os títulos alinhados, verificar o reconhecimento científico no Google Acadêmico, e então à leitura dos resumos. Como nesta etapa do presente trabalho foram encontrados apenas 191 artigos, optou-se em proceder diretamente à leitura simultânea dos títulos e resumos e também não delimitar pelo reconhecimento científico.

A partir da etapa de leitura dos títulos e resumos, foram selecionados 46 trabalhos para efetuar a leitura completa e verificar seu alinhamento ao tema, segundo delimitações dos pesquisadores. Dos 46 trabalhos, pela disponibilidade, conseguiu-se 39 artigos. Após a leitura completa dos trabalhos, verificou-se que 27 dos trabalhos estavam alinhados com o tema.

Como etapa final da seleção do portfólio pelo ProKnow-C, dentre os 27 trabalhos selecionados

é efetuada a leitura de suas referências, para garantir que trabalhos alinhados e não captados não fiquem de fora. Nesse processo foram lidos artigos compreendidos no prazo de 11 anos que foi delimitado, como resultado, foram selecionados 4 trabalhos. Dessa forma, o Portfólio Bibliográfico final ficou em 31 trabalhos.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta etapa do trabalho são apresentados os resultados da pesquisa quanto às características identificadas nos 31 trabalhos selecionados, bem como em suas referências. As características analisadas concernem aos autores, palavras-chave e reconhecimento dos trabalhos e periódicos.

CARACTERÍSTICAS DOS 31 TRABALHOS SOBRE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A primeira análise efetuada nesta etapa é em relação aos periódicos que mais concentraram as publicações dos trabalhos selecionados. O periódico *Critical Perspectives on Accounting*, com 8 trabalhos, foi o que mais apresentou trabalhos selecionados para o Portfólio Bibliográfico. Os periódicos *Australian Accounting Review* e *International Journal of Public Sector Management* possuem 2 trabalhos cada. Os 19 periódicos restantes possuem um trabalho cada um para o portfólio.

No âmbito nacional, o trabalho de Oliveira e Carvalho (2008) identificou que os principais periódicos a publicarem temas de auditoria foram a *Revista de Contabilidade & Finanças* e a *UNB Contábil*, atual *Contabilidade, Gestão e Governança*. Ressalta-se que este trabalho analisou artigos de auditoria não apenas governamental (8 trabalhos dentre 92), mas sim auditoria de um modo geral. Cunha, Correa e Beuren (2010), dentre 64 trabalhos, também

encontraram poucas publicações sobre auditoria governamental, apenas 1 trabalho em nível nacional e também 1 em nível internacional. Além disso, também foram identificados os fatores de impacto dos periódicos junto às bases de dados Web of Science (fator JCR, ver Figura 2) e Scopus (fator SRJ, ver Figura 3).

É possível destacar que o periódico *Critical Perspectives on Accounting*, com maior número de trabalhos no portfólio, não possui o JCR. Dentre os periódicos presentes na Figura 2, nota-se que entre os Grupos 1 e 2 não há muita dispersão, oscilando entre 0,655 e 0,878. De maneira diferente, o Grupo 3 apresenta os periódicos *Accounting, Organizations and Society* e *Jornal of Political Economy*, com os maiores fatores de impacto, sendo eles 1,867 e 3,483. Aspectos como temas publicados, escopo dos periódicos e quantidade de publicações pode acabar influenciando na obtenção e qualidade do fator de impacto do periódico.

Destaca-se que os periódicos demonstrados na Figura 3 não representam a totalidade dos periódicos do Portfólio Bibliográfico com fator de impacto SRJ. Para demonstrar neste gráfico, foram excluídos os 9 periódicos com fator abaixo de 0,50, inclusive, um deles com fator 0,0. Apenas 5 dos periódicos não possuem fator SRJ.

Tabela 1- Relação dos 31 trabalhos

Autoria	Títulos	Ano
Bowerman, Humphrey e Owen	Struggling for supremacy: the case of UK public audit institutions	2003
Broadbent e Laughlin	Control and legitimation in government accountability processes: the private finance initiative in the UK	2003
Johnson, Freeman e Davies	Local government audit procurement requirements, audit effort, and audit fees.	2003
Robinson	Government accountability and performance measurement	2003
Grace	Change and improvement in audit and inspection: A strategic approach for the twenty-first century	2005
Olken	Monitoring corruption: Evidence from a field experiment in Indonesia	2005
Santiso	Improving fiscal governance and curbing corruption: how relevant are autonomous audit agencies?	2006
Gendron, Cooper e Townley	The construction of auditing expertise in measuring government performance	2007
Mihret e Yismaw	Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study	2007
Athmay	Performance auditing and public sector management in Brunei Darussalam.	2008
Palmer	Considering bias in government audit reports: Factors that influence the judgments of internal government auditors.	2008
Radcliffe	Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know	2008
Santiso	Eyes wide shut Reforming and defusing checks and balances in Argentina	2008
Yang, Xiao e Pendlebury	Government auditing in China: Problems and reform.	2008
Schelker e Eichenberger	Auditors and fiscal policy: Empirical evidence on a little big institution.	2010
Tillema e Bogt	Performance auditing: Improving the quality of political and democratic processes?	2010
Barret	Commentary: Where you sit is what you see: The seven deadly sins of performance auditing. Implications for monitoring public audit institutions.	2011
Di e Bian	Basic problems of the government performance audit.	2011
Funnell	Keeping secrets? Or what government performance auditors might not need to know.	2011
Grönlund, Svärdesten e Öhman	Value for Money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden.	2011
Kells	The seven deadly sins of performance auditing: Implications for monitoring public audit institutions.	2011
Morin	Serving as magistrate at the French <i>Cour des comptes</i> .	2011
Radcliffe	Public secrecy in government auditing revisited.	2011
Yarong e Xin	Research on the sustainable development and the objective of Chinese government performance audit.	2011
Aikins	Determinants of auditee adoption of audit recommendations: Local government auditors' perspectives.	2012
Ellwood e Lacalle	New development: Local public audit-the changing landscape.	2012
Fan	Government performance auditing demand research based on the neo-institutional economics.	2012
Flostoiu, Rus e Radu	Monitoring the performance of transport maintenance service through the 3Es internal public auditing method.	2012
Liu e Lin	Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data.	2012
Schelker	The influence of auditor term length and term limits on US state general obligation bond ratings.	2012
Eckersley, Ferry e Zakaria	A 'panoptical' or 'synoptical' approach to monitoring performance? Local public services in England and the widening accountability gap.	2013

Figura 2 – Relevância do Assunto para o Portfólio Bibliográfico (JCR)

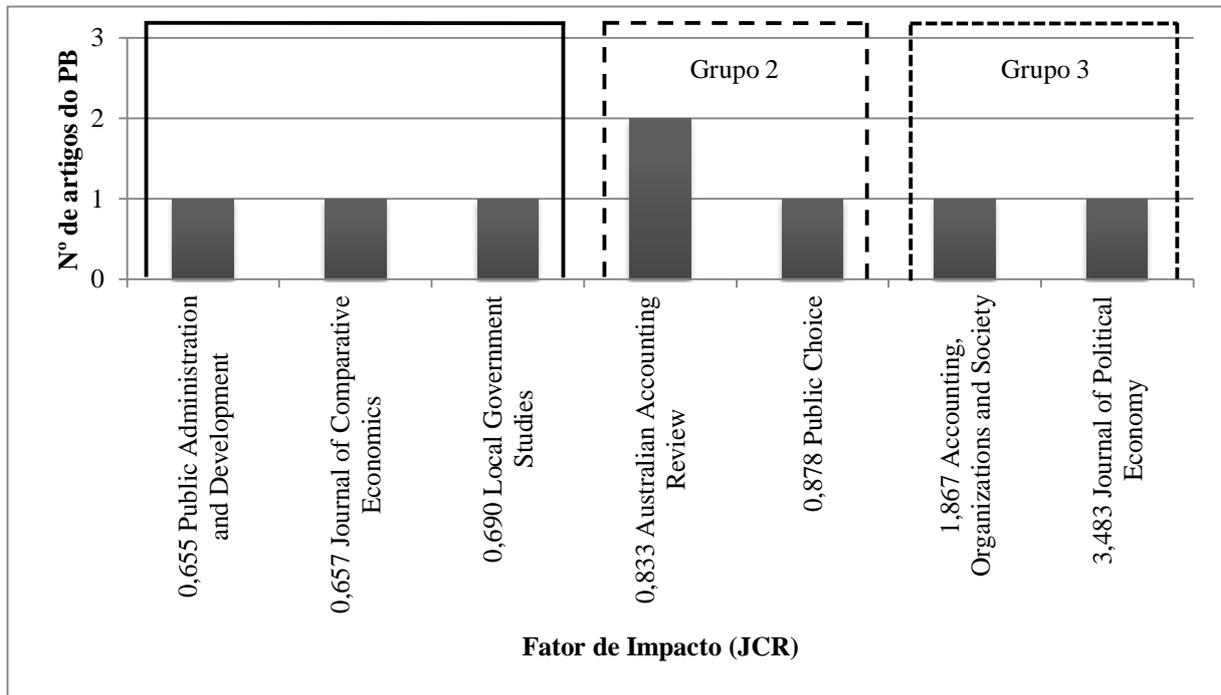
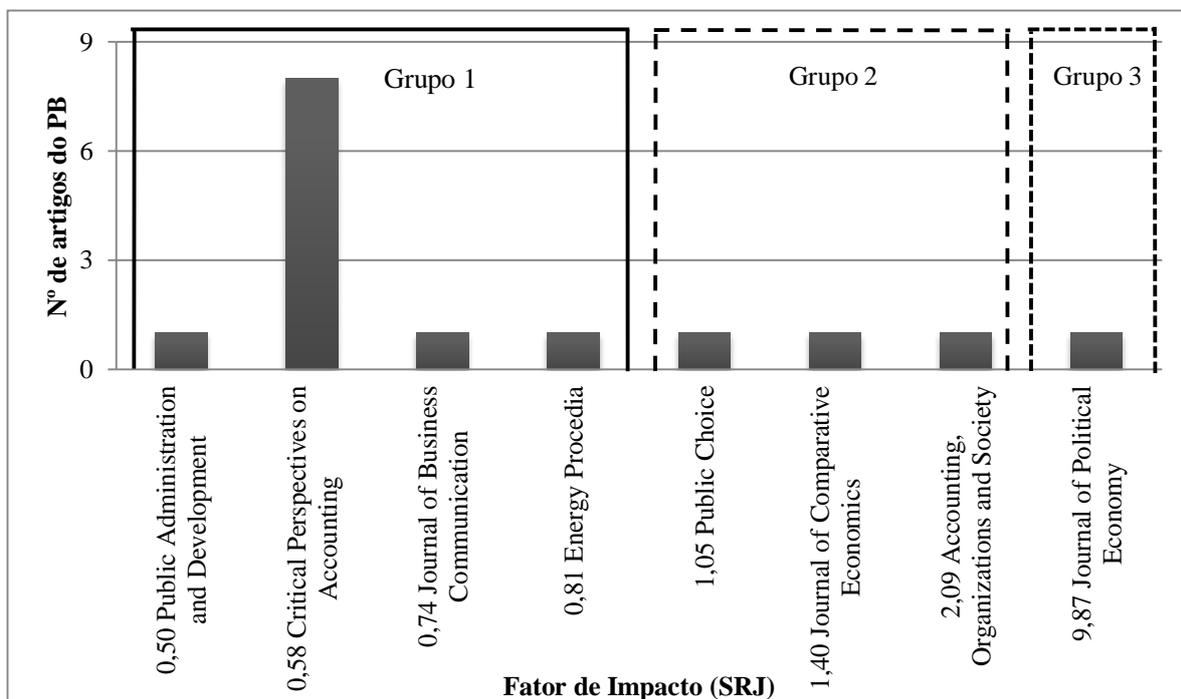


Figura 3 - Relevância do Assunto para o Portfólio Bibliográfico (SRJ)



Diferentemente do JCR, o fator de impacto SRJ é oriundo da base de dados Scopus, e como esta base possui mais periódicos catalogados, mais artigos do portfólio possuem o fator SRJ. Para este fator, observa-se maior dispersão no número dos fatores entre os grupos. Os dois periódicos de maior impacto para o JCR estão de igual forma com maior impacto no SRJ, sendo que nesse fator o periódico *Journal of Political Economy* apresenta maior superioridade em relação aos demais.

A análise seguinte teve como objetivo verificar o reconhecimento científico dos trabalhos selecionados, para tal, procedeu-se à pesquisa no Google Acadêmico para identificar a quantidade de citações que cada trabalho possui. Apresentam-se na Tabela 2 os resultados dessa análise.

Os artigos apresentados na Tabela 2 possuem mais de 10 citações. Os 22 trabalhos não apresentados possuem 9 citações ou menos, sendo que 5 trabalhos foram citados apenas 1 vez e 7 não foram citados.

Dentre os autores das publicações, verificou-se que Vaughan S. Radcliffe, Carlos Santiso e Mark Schelker são os autores mais prolíficos no Portfólio Bibliográfico, cada um deles possui autoria em dois trabalhos. Os demais 47 autores estão presentes em um único trabalho.

Oliveira e Carvalho (2008), novamente ressaltando que se trata de um trabalho sobre publicações de auditoria de modo geral, encontraram como autores de maior destaque, A. C. Pereira e P. R. Cunha. Conforme Figura 4, também foram analisadas as palavras-chave mais utilizadas nos trabalhos.

A partir da análise da Figura 4, pode-se notar que a palavra-chave mais encontrada é 'auditing' seguida de 'performance auditing', além disso, dentre as menos citadas da figura, aparecem

outras palavras relacionadas ao tema como 'government auditing' e 'public auditor'. Além dessas palavras, outras semelhantes, relacionadas ao tema, também apareceram. Por não estarem repetidas de igual forma não foram colocadas no gráfico. Os trabalhos apresentaram um total de 79 palavras-chave diferentes.

CARACTERÍSTICAS DAS REFERÊNCIAS DOS 31 TRABALHOS SOBRE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Inicialmente, também nesta etapa foram analisados os periódicos presentes nas referências dos trabalhos do portfólio. No periódico *Accounting, Organizations and Society*, tradicionalmente conhecido em pesquisas de contabilidade, encontrou-se 56 referências, sendo o que contribui com maior número de referências. Com 33 trabalhos, o periódico com maior número de trabalhos no portfólio e segundo em referências é o *Critical Perspectives on Accounting*. Destacam-se ainda os periódicos *Financial Accountability & Management* e *Auditing Research*, com 28 e 22 trabalhos. Além destes, há outros sete com mais de 10 referências. No total, 187 periódicos diferentes publicaram os artigos constantes nas referências.

Outro aspecto analisado foi a presença dos artigos do Portfólio Bibliográfico em suas referências. Os trabalhos citados estão apresentados na Figura 5.

Ao comparar a Figura 5 com os trabalhos com maior reconhecimento apresentados na Tabela 2, observa-se que exceto os trabalhos de Athmay (2008), Schelker e Eichenberger (2010) e Funnel (2011), os demais encontram-se entre os trabalhos com maior número de citações no Google Acadêmico.

Tabela 2 - Reconhecimento dos Artigos no Google Acadêmico.

Autoria	Títulos	Ano	Citações
Olken	Monitoring corruption: Evidence from a field experiment in Indonesia	2005	581
Broadbent e Laughlin	Control and legitimation in government accountability processes: the private finance initiative in the UK	2003	123
Gendron, Cooper e Townley	The construction of auditing expertise in measuring government performance	2007	102
Robinson	Government accountability and performance measurement	2003	45
Mihret e Yismaw	Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study	2007	44
Bowerman, Humphrey e Owen	Struggling for supremacy: the case of UK public audit institutions	2003	30
Radcliffe	Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know	2008	28
Santiso	Improving fiscal governance and curbing corruption: how relevant are autonomous audit agencies?	2006	23
Grace	Change and improvement in audit and inspection: A strategic approach for the twenty-first century	2005	12

Figura 4 - Palavras-Chave mais utilizadas

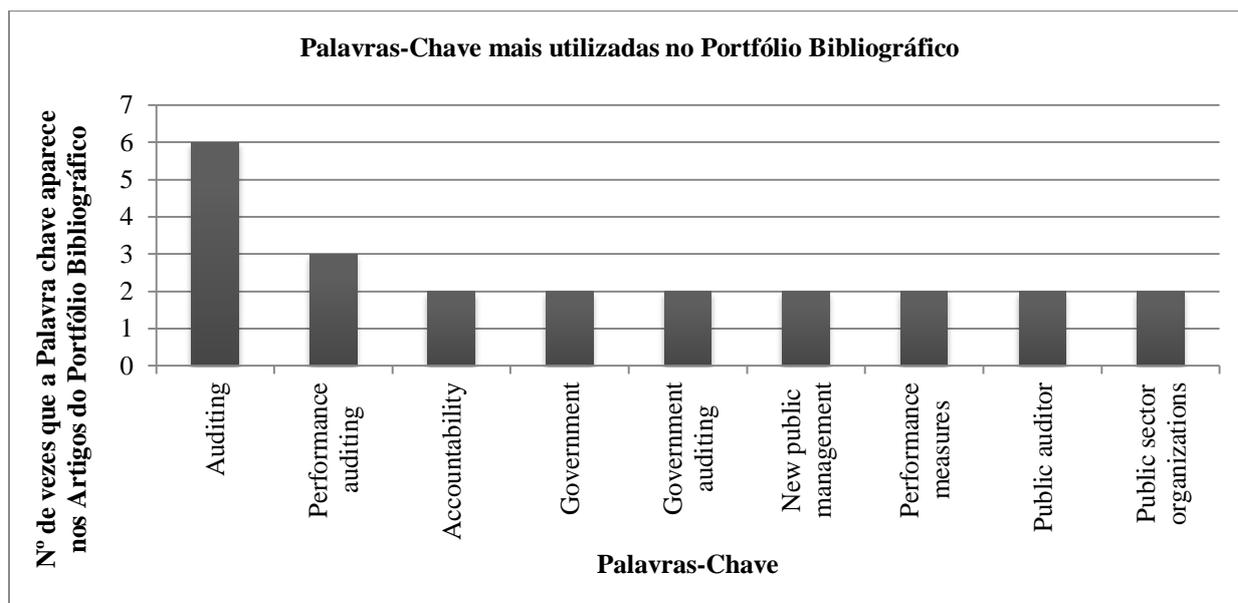


Figura 5 - Artigos do Portfólio Bibliográfico em suas Referências

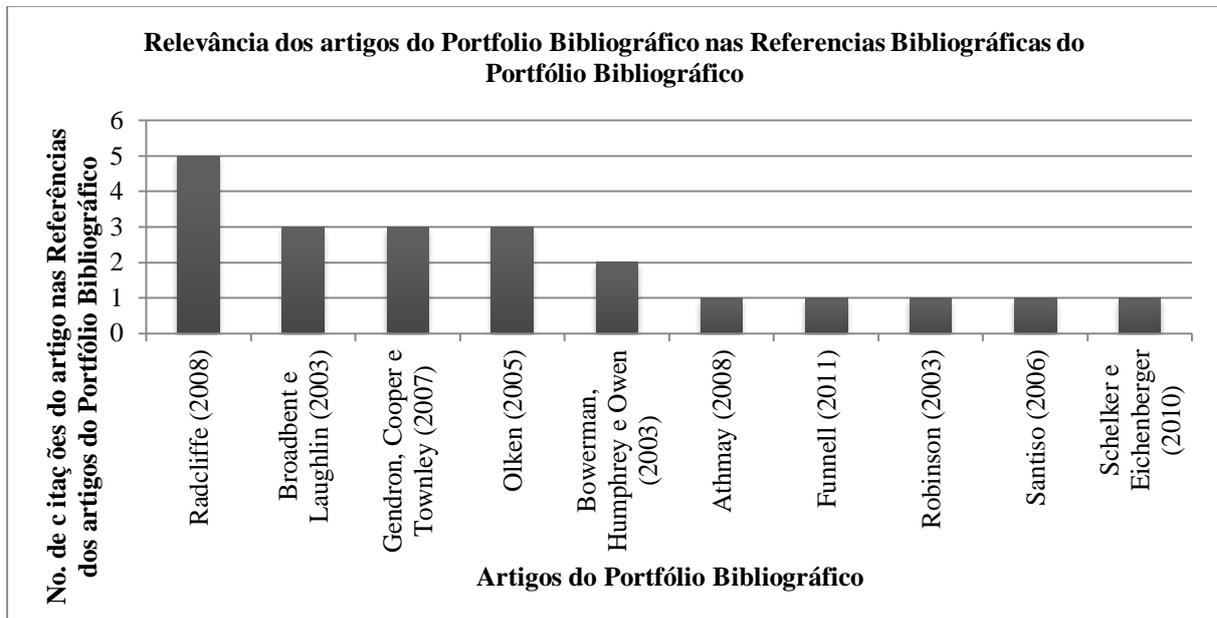
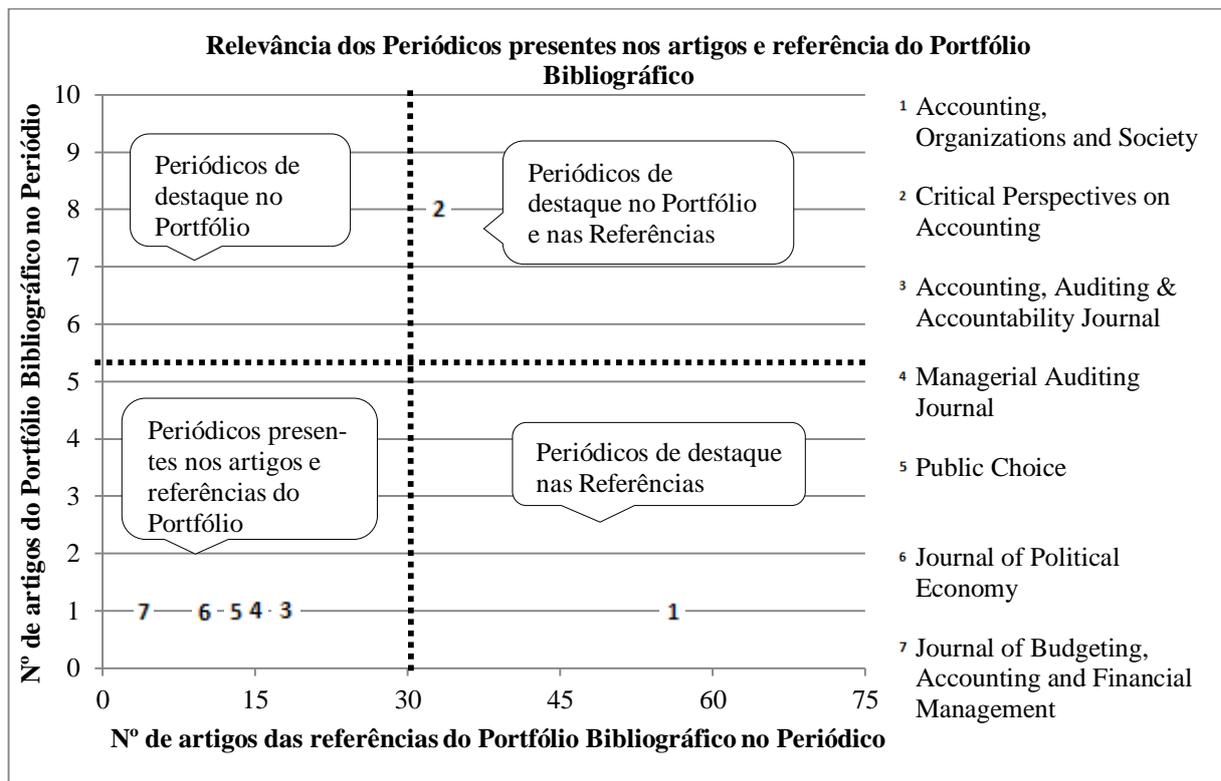


Figura 6 - Periódicos no Portfólio e em suas Referências



Os autores mais citados nas referências do portfólio são Vaughan S. Radcliffe, por 20 vezes, David J. Cooper, por 14 vezes e Richard Laughlin, também por 14 vezes. Os trabalhos mais citados de Radcliffe tratam principalmente de eficiência na auditoria governamental, Cooper sobre a transparência de auditorias governamentais e avaliação de desempenho e Laughlin principalmente sobre a contabilidade no setor público.

ANÁLISE CRUZADA DOS ARTIGOS DO PORTFÓLIO BIBLIOGRÁFICO E SUAS REFERÊNCIAS

Para esta análise, foi construído um gráfico cartesiano, onde no eixo das abscissas é apresentado o número de artigos das referências do portfólio presentes no periódico e o eixo das ordenadas apresenta o número de artigos do portfólio presentes no periódico. O gráfico está apresentado na Figura 6.

Para a construção desse gráfico, foram utilizados apenas os periódicos presentes no portfólio e nas referências simultaneamente. A partir da observação da Figura 6, pode-se notar que apesar de o periódico *Accounting, Organizations and Society* ser o mais recorrente dentre as referências, publicou apenas um dos trabalhos do portfólio. Já o periódico *Critical Perspectives on Accounting* pode ser considerado de destaque no portfólio e referências por ter publicado 8 e 33 trabalhos, respectivamente, comparativamente superior aos demais. O gráfico cartesiano da Figura 7 foi traçado para analisar autores e artigos de destaque.

Para o eixo das ordenadas do gráfico da Figura 7, utilizou-se o número de citações dos artigos no Google Acadêmico, feitos pelos autores mais citados nas referências. O eixo das abscissas é constituído pela quantidade de vezes que o autor mais citado aparece nas referências. Optou-se em deixar um intervalo no gráfico, devido ao fato de o trabalho de Olken (2005) possuir um número elevado de citações em comparação aos demais, porém, observa-se que o mesmo autor aparece apenas 4 vezes nas referências do portfólio.

Comparativamente aos demais, os trabalhos de Broadbent e Laughlin (2003) e Gendron, Cooper e Townley (2007) podem ser considerados de destaque realizados por autores de destaque. Isto pela quantidade de citações que possuem, aliado a quantidade de vezes que seus autores foram referenciados no portfólio, Laughlin por 14 vezes e também Cooper pela mesma quantidade. Destaca-se que os demais autores destes dois trabalhos são referenciados apenas por poucas vezes menos.

O gráfico da Figura 8 tem como intuito demonstrar possíveis autores de destaque para o tema de auditoria pública no portfólio e em suas referências. Esta análise possibilita o conhecimento de autores que possam ser importantes para embasar pesquisas futuras.

Figura 7 - Artigos e Autores de destaque no Portfólio e em suas Referências

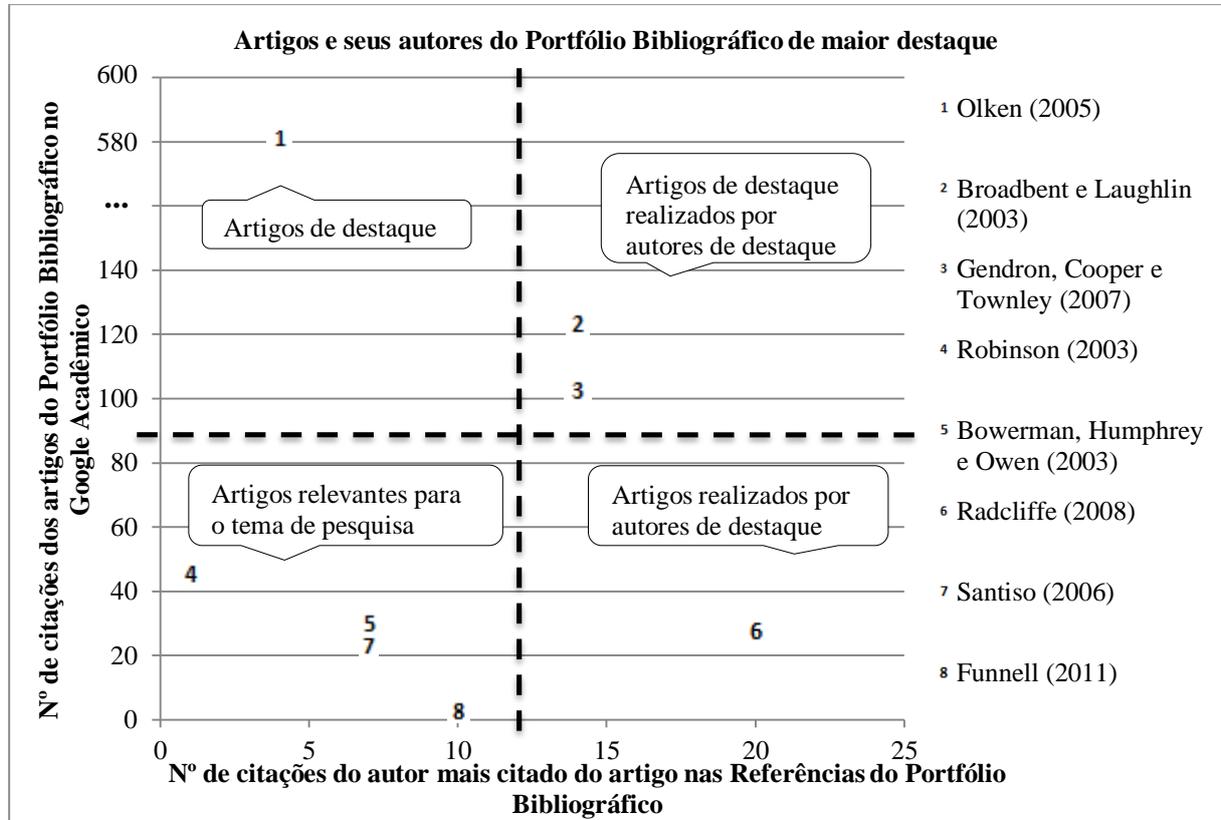
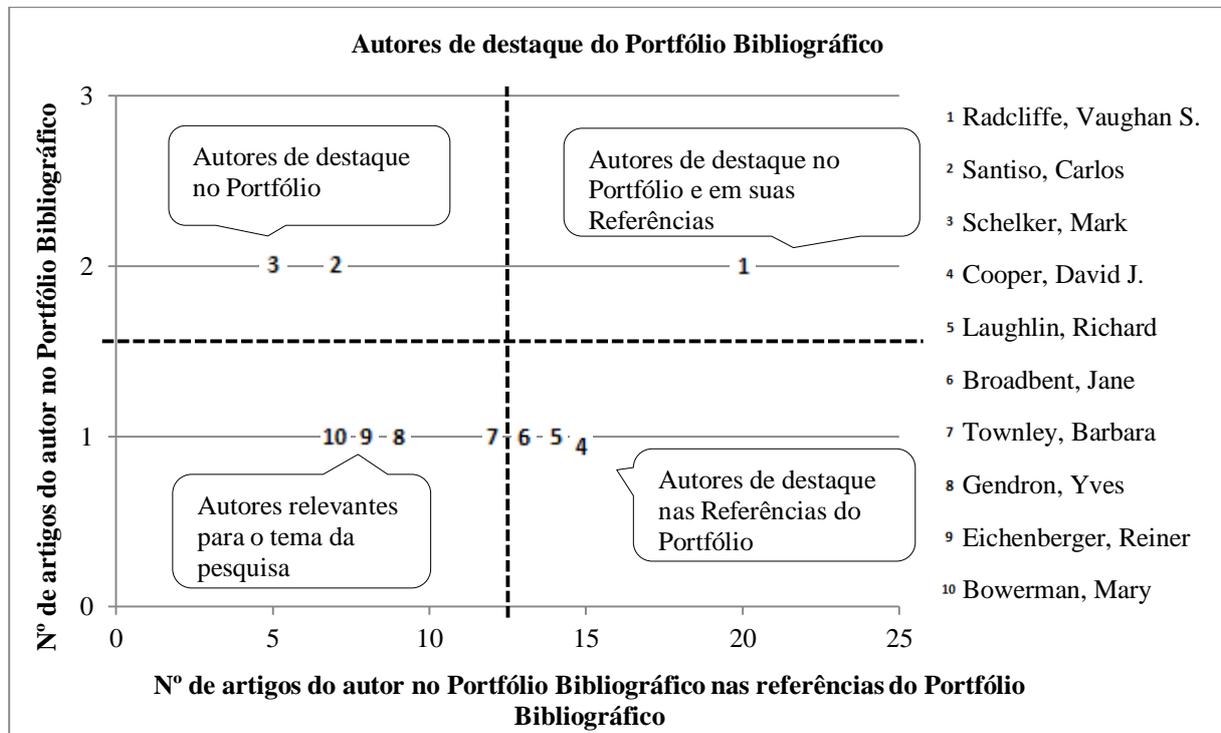


Figura 8 - Autores no Portfólio e em suas Referências



Para a construção do gráfico, foi utilizada a quantidade de vezes que os autores apareceram no portfólio bibliográfico para o eixo das ordenadas e em suas referências para o eixo das abscissas. Conforme já observado anteriormente, não há concentração de autores em autorias, apenas 3 autores possuem mais de um trabalho, sendo apenas dois.

Pode-se observar que para o portfólio, o autor Radcliffe pode ser considerado de destaque entre os autores do portfólio e das referências, com 2 e 20 trabalhos, respectivamente. Ressalta-se que os autores Cooper, Laughlin e Broadbent por serem de destaque nas referências, podem também ser importantes em pesquisas futuras.

CONCLUSÃO

Identificar a produção científica internacional sobre auditoria governamental é relevante, pois podem ser observadas suas características, como artigos mais relevantes, além de lacunas importantes a serem investigadas futuramente. Dessa forma, o trabalho teve como objetivo a construção nos pesquisadores, segundo seu entendimento, do conhecimento de quais são os artigos, autores, periódicos e palavras-chave que mais se destacam no tema de Auditoria Governamental.

Dentre os principais resultados, a principal palavra-chave do portfólio é 'auditing', além de outras relacionadas à auditoria governamental e auditoria de desempenho. Identificou-se que os principais periódicos do portfólio são o *Critical Perspectives on Accounting* e o *Accounting, Organizations and Society*, tais periódicos também são importantes nas referências. O periódico *Journal of Political Economy* figura com o maior fator de impacto, tanto em JCR como também em SRJ.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

O trabalho mais reconhecido é Olken (2005), por possuir 581 citações no Google Acadêmico. Os trabalhos de Broadbent e Laughlin (2003) e Gendron, Cooper e Townley (2007) são importantes para o Portfólio e seus autores nas referências, possuem mais de 100 citações no Google Acadêmico e seus autores mais referenciados, Cooper e Laughlin, estão presentes em 14 referências do portfólio, cada um. De modo geral, os autores mais relevantes para o portfólio e referências são Radcliffe, Santiso e Schelker.

Conclui-se que a relevância deste trabalho também se dá pela possibilidade do pesquisador ou leitor tomar conhecimento da existência, no período pesquisado, de determinados estudos acerca de temas relacionados com a auditoria governamental na literatura internacional. Isto porque, podem-se identificar tendências, dificuldades, sucessos, críticas, debates referentes ao assunto.

Sugere-se como pesquisa futura a verificação da produção científica sobre auditoria governamental em âmbito nacional, a partir de periódicos, eventos e trabalhos acadêmicos. Tal pesquisa poderia ser realizada em âmbito nacional, justamente, pela falta delas e também por contribuir em comparações. A partir disso, sugere-se pesquisar se problemas com auditorias de desempenho identificadas em pesquisas internacionais são semelhantes às nacionais.

AFONSO, M. H. F.; SOUZA, J. V.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Como construir conhecimento sobre o tema de pesquisa? Aplicação do processo Proknow-C na busca de literatura sobre avaliação do desenvolvimento sustentável. **RGSA: Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 5, pp. 47-62, 2012.

AIKINS, S. K. Determinants of auditee adoption of audit recommendations: Local government auditors' perspectives. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 24, n.2, pp. 195-220, 2012

ANTONINO, M. S. L.; ALMEIDA, K. K. N.; ECHTERNACHT, T. H. S.; FRANÇA, R. D. Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública: um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 1, pp. 179-199, 2013.

ATHMAY, A-A. A. R. A. A. Performance auditing and public sector management in Brunei Darussalam. **International Journal of Public Sector Management**, v. 21, n. 7, pp. 798-811, 2008.

AZEVEDO, R. C.; ENSSLIN, L.; LACERDA, R. T. O.; FRANÇA, L. A.; GONZALEZ, C. J. I.; JUNGLES, A. E.; ENSSLIN, S. R. Avaliação de desempenho do processo de orçamento: estudo de caso em uma obra de construção civil. **Ambiente Construído**, v. 11, n. 1, pp. 85-104, 2011.

BARRET, P. Commentary: Where you sit is what you see: The seven deadly sins of performance auditing. Implications for monitoring public audit institutions. **Australian Accounting Review**, v. 21, n. 4, pp. 397-405, 2011.

BORTOLUZZI, S. C.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; VALMORBIDA, S. M. I. Avaliação de desempenho em redes de pequenas e médias empresas: estado da arte para as delimitações postas pelo pesquisador. **R. Eletr. Estrat. Neg.**, v. 4, n. 2, pp. 202-222, 2011.

BOWERMAN, M.; HUMPHREY, C.; OWEN, D. Struggling for supremacy: The case of UK public Audit Institutions. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 14, pp. 1-22, 2003.

CUNHA, P. R.; CORREA, D. C.; BEUREN, I. M. Assuntos de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no Qualis Capes. **Revista de Informação Contábil**, v. 4, n. 1, pp. 57-75, 2010.

DI, M.; BIAN, X. Basic problems of the government performance audit. **M & D FORUM**, pp. 214-219, 2011.

ECKERSLEY, P.; FERRY, L.; ZAKARIA, Z. A 'panoptical' or 'synoptical' approach to monitoring performance? Local public services in England and the widening accountability gap. **Critical Perspectives on Accounting**, 2013.

ELLWOOD, S; GARCIA-LACALLE, J. New development: Local public audit-the changing landscape. **Public Money & Management**, v. 32, n. 5, pp. 389-392, 2012.

FAN, H. Government performance auditing demand research based on the neo-institutional economics. **China Finance Review International**, v. 2, n. 2, pp. 100-120, 2012.

FLOSTOIU, S.; RUS, M.I.; RADU, I. Monitoring the performance of transport maintenance service through the 3Es internal public auditing method. **Quality – Access to Success**, v.13, n.3, pp. 608-616, 2012.

FUNNELL, W. Keeping secrets? Or what government performance auditors might not need to know. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 22, pp. 714-721, 2011.

GENDRON, Y.; COOPER, D. J.; TOWNLEY, B. The construction of auditing expertise in measuring government performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, pp. 101-129, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GRACE, C. Change and improvement in audit and inspection: A strategic approach for the twenty-first century. **Local Government Studies**, v. 31, n. 5, pp. 575-596, 2005.

GRACILIANO, E. R.; MOREIRA FILHO, J. C.; NUNES, A. P.; PONTES, F. C. M.; ZAMPA, F. F. Accountability na Administração Pública Federal: Contribuição das Auditorias Operacionais do TCU. **Pensar Contábil**, v. 12, n. 47, pp. 43-51, 2010.

GRÖNLUND, A; SVÄRDSTEN, F; ÖHMAN, P. Value for Money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 2, pp. 107-121, 2011.

HALLAK, R. T. P.; SILVA, A. L. C. Determinantes das despesas com serviços de auditoria e consultoria prestados pelo auditor independente no Brasil. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 60, pp. 223-231, 2012.

HEDLER, H. C.; TORRES, C. V. Meta-avaliação de Auditorias de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 13, n. 3, art. 7, pp. 468-486, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 2, 2008.

JOHNSON, L. E.; FREEMAN, R. J.; DAVIES, S. P. Local government audit procurement requirements, audit effort, and audit fees. **Research in Accounting Regulation**, v. 16, pp. 197-207, 2003.

KELLS, S. The seven deadly sins of performance auditing: Implications for monitoring public audit institutions. **Australian Accounting Review**, v. 21. n. 4, pp. 383-396, 2011.

KERBER, C. R.; SIQUEIRA, J. R. M.. Auditoria de Avaliação da Gestão: um estudo de caso na marinha do Brasil. **Pensar Contábil**, v. 14, n. 54, pp. 27-37, 2012.

LACERDA, R. T. O.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R. Contribuições à Gestão Estratégica de Organizações quando Analisados na Visão de seu Desempenho. **GESTÃO. Org-Revista Eletrônica Gestão Organizacional**, v. 2, n. 9, 2011.

LACERDA, R. T. O.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R. Uma Análise Bibliométrica da Literatura Sobre Estratégia e Avaliação De Desempenho. **Gestão & Produção**, v. 19, n. 1, 2012.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIU, J; LIN, B. Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data. **China Journal of Accounting Research**, 5, pp. 163-186, 2012.

MIHRET, D. G.; YISMAW, A. W. Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. **Managerial Auditing Journal**, v. 22, n. 5, pp. 470-484, 2007.

MORIN, D. Serving as magistrate at the French *Cour des comptes*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 24, n. 6, pp. 718-750, 2011.

OLIVEIRA, R. R.; CARVALHO, V. S. A Produção científica sobre auditoria: um estudo bibliométrico a partir do caderno de indicadores da Capes no período de 2004 a 2006. **Pensar Contábil**, v. 10, n. 42, pp. 12-21, 2008.

OLKEN, B. A. Monitoring corruption: Evidence from a field experimente in Indonesia. **Journal of Political Economy**, v. 115, n. 2, pp. 200-249, 2007.

PALMER, L. A. Considering bias in government audit reports: Factors that influence the judgments of internal government auditors. **Journal of Business Communication**, v. 45, n. 3, pp. 265-285, 2008.

RADCLIFFE, V. S. Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 19, pp. 99-126, 2008.

RADCLIFFE, V. S. Public secrecy in government auditing revisited. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 22, pp. 722-732, 2011.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; SILVA, A. J. M.; MULATINHO, C. E. S. Recomendações em auditoria operacional: uma prospecção de fragilidades, com base na inteligência competitiva. **Rev. Adm. UFSM**, v. 3, n. 2, pp. 191- 204, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 1999.

ROBINSON, P. Government accountability and performance measurement. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 14, pp. 171-186, 2003.

ROSA, F. S.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Evidenciação Ambiental: Processo Estruturado de Revisão de Literatura sobre Avaliação de Desempenho da Evidenciação Ambiental. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 4, 2009.

SANTISO, C. Improving fiscal governance and curbing corruption: How relevant are autonomus audit agencies? **International Public Management Review**, v. 7, n. 2, pp. 97-108, 2006.

SANTISO, C. Eyes wide shut? Reforming and defusing checks and balances in Argentina. **Public Administration and Development**, 28, pp. 67-84, 2008.

SHELKER, M.; EICHENBERGER, R. Auditors and fiscal policy: Empirical evidence on a little big institution. **Journal of Comparative Economics**, v. 38, pp. 357-380, 2010.

SHELKER, M. The influence of auditor term length and term limits on US state general obligation bond ratings. **Public Choice**, v. 150, pp. 27-49, 2012.

TASCA, J. E.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; ALVES, M. B. M. An approach for selecting a theoretical framework for the evaluation of training programs. **Journal of European Industrial Training**, v. 34, N. 7, pp. 631-655, 2010.

TILLEMA, S.; BOGT, H. J. Performance auditing: Improving the quality of political and democratic processes? **Critical Perspectives on Accounting**, v. 21, pp. 754-769, 2010.

YANG, S.; XIAO, J. Z.; PENDLEBURY, M. Government auditing in China: Problems and reform. **Advances in Accounting, incorporating Advances in Internacional Accounting**, 24, pp. 119-127, 2008.

YARONG, Z.; XIN, Y. Research on the sustainable development and the objective of Chinese government performance audit. **Energy Procedia**, v. 5, pp. 1230-1236, 2011.

AUTORES

Marcelo da Silva Mafra

Filiado à Universidade Federal de Santa Catarina

Ricardo Suave

Filiado à Universidade Federal de Santa Catarina

Jerónimo Taundi Guilherme

Filiado à Universidade Federal de Santa Catarina

Luiz Alberton

Filiado à Universidade Federal de Santa Catarina