

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

Auditoria Governamental

Módulo 1: Fundamentos de Auditoria

AULA 1

INTRODUÇÃO À AUDITORIA

TÓPICO 1

ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA

Permite-se a reprodução desta publicação,
em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo,
desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

2ª Diretoria de Desenvolvimento de Competências

Serviço de Educação a Distância

SUPERVISÃO

Pedro Koshino

CONTEUDISTA

Antonio Alves de Carvalho Neto

TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Ana Carolinha Dytz Fagundes de Moraes

Salvatore Palumbo

RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

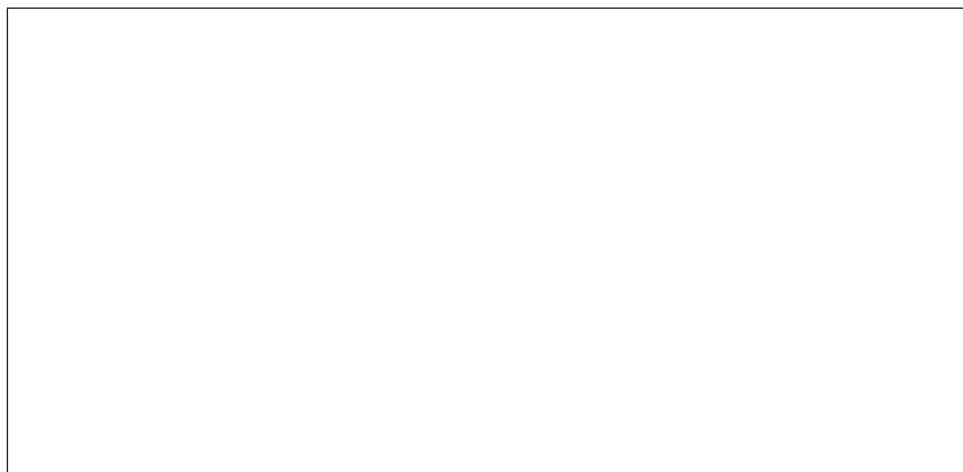
Instituto Serzedello Corrêa

Centro de Documentação

Editora do TCU

DIAGRAMAÇÃO

Herson Freitas



Introdução



A **auditoria** surgiu como consequência da necessidade de confirmação de registros contábeis, em função do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, esta baseada nos resultados apurados em balanços.

Auditoria é o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado. Esse conceito será melhor explorado em tópico posterior.

Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico e ao surgimento de grandes empresas formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis uma garantia de proteção ao seu patrimônio. Por isso é que, até os dias atuais, a auditoria contábil ainda é a vertente mais conhecida da atividade auditoria, muito embora, no setor público brasileiro, não seja esse o ramo prevalecente.

Para se conhecer a auditoria, como ela é vista atualmente, deve-se analisar o processo histórico, a origem e o motivo pelo qual ela se tornou uma atividade importante e necessária ao bom andamento dos negócios de maneira geral, tanto no setor privado como no setor público.

Para uma melhor compreensão da atividade de auditoria, esta aula está dividida em três tópicos, explorando a origem e a evolução, os conceitos, as classificações e a abordagem da auditoria numa visão de processo.

TÓPICO 1 - Origem e evolução da auditoria

Desde quando existe auditoria? Em qual contexto ela surgiu?
Qual o seu papel nos dias de hoje?
Existe diferença entre a auditoria privada e a governamental?
Qual o novo perfil do auditor?



Para responder a essas questões, vamos estudar a evolução histórica da prática da auditoria e o paradigma atual da auditoria.

A fim de facilitar o estudo, este tópico está organizado da seguinte forma:

INTRODUÇÃO	4
TÓPICO 1 - ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA.....	5
1. ANTECEDENTES: O CONTROLE DAS COISAS E A CONTABILIDADE.....	6
2. A AUDITORIA NO CONTEXTO DA TEORIA DA AGÊNCIA.....	8
3. O PARADIGMA ATUAL DA AUDITORIA E O NOVO PERFIL DO AUDITOR	12
SÍNTESE	15

Ao final dos estudos deste tópico, esperamos que você tenha condições de:

- relatar as causas do surgimento e da evolução da prática de auditoria;
- explicar a origem conceitual da atividade de auditoria com base na teoria da agência;
- reconhecer o cliente de auditoria;
- descrever o atual paradigma da auditoria e o novo perfil que ele exige do auditor.

1. Antecedentes: o controle das coisas e a contabilidade

A origem da auditoria tem sido muito discutida pelos especialistas, não havendo consenso sobre a questão. Veja a seguir alguns dos marcos geralmente citados.

Inglaterra, fiscalização das receitas públicas e do tesouro (conferência de valores monetários arrecadados e verificação da capacidade financeira dos cidadãos em função do elevado apetite do trono pelos gastos na corte) (CRUZ, 1997).

Os primeiros órgãos de controle governamental surgiram na França, em 1318, e Inglaterra, em 1314- embriões da *Cour dès Comtes* e do *National Audit Office* (FREITAS, 2001 apud POLLIT, 1999).

Na Inglaterra, por ato do Parlamento, o rei Eduardo outorgava direito aos barões para nomear seus representantes oficiais. A aprovação destes auditores era atestada em documentos que constituíram os primeiros relatórios de Auditoria, denominados, “*Probatur sobre as Contas*”. Documentos atestam, ainda, que o termo auditor originou-se no final do século XIII, na Inglaterra, sob o poder deste rei que mencionava o termo auditor sempre que se referia ao exame das contas, alegando que se essas não estivessem corretas, iria punir os responsáveis. (CREPALDI, loc. cit.).

Imperadores romanos nomeavam altos funcionários que eram incumbidos de supervisionar todas as operações financeiras dos administradores provinciais e lhes prestar contas verbalmente. Talvez daí tenha surgido a palavra auditoria, que tem origem no latim, *audire*, e significa ouvir. (CREPALDI, 2006).

Na França, os barões realizavam a leitura pública das contas de seus domínios, na presença de funcionários designados pela Coroa. (CREPALDI, loc. cit.).

Séc. XVI e VI a.C.: na Índia, o Código de Manu faz referências à ordem administrativa, principalmente às finanças públicas, nas quais se vislumbra nitidamente a presença de funções de auditoria pública. (D’Áuria, 1949 apud SLOMSKI, 2007).

Na Suméria, proprietários mandavam conferir o rendimento de seus bens confiados a terceiros (MOTTA, 1992 apud FREITAS, 2001); (SÁ, 1994 apud CRUZ, 1997).



Boynton et al. (apud PACHECO et al., 2007) considera importante relacionar o surgimento da auditoria com o início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem.

Muito embora a origem da auditoria seja imprecisa, o impulso mais significativo para o seu desenvolvimento pode ser atribuído à Inglaterra, dada a potência econômica desse país desde a época das colonizações, e que se tornaria, séculos depois, o berço do capitalismo com a Revolução Industrial.

Foi a grandeza econômica e comercial da Inglaterra, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e também a primeira a instituir a taxaço do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas, que fez a auditoria surgir como prática sistematizada, consolidando-se como hoje a conhecemos, em fins do século XIX, com a Revolução Industrial. (FRANCO, 1992).

No início do século passado, o crescimento da economia dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da atividade de auditoria, como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos (FRANCO, 1992).

Nota-se que em todos os países do mundo o desenvolvimento da profissão de contador público (designação dada aos auditores nesses países) foi uma consequência do desenvolvimento econômico, do crescimento e aumento da complexidade das organizações.

A exportação de capitais, por parte das nações economicamente mais evoluídas, foi responsável pelo gigantismo atingido pela profissão nos países de origem e pela sua disseminação no resto do mundo. De fato, ao criarem subsidiárias no exterior, as grandes empresas mandavam também seus auditores para que esses fiscalizassem a correta aplicação dos recursos, a apuração dos lucros e o retorno dos capitais investidos. Essa situação propiciou a abertura de filiais de firmas de auditoria nos países importadores de capital. Tais auditores, por sua vez, utilizando os elementos locais, concorreram decisivamente para a criação e o desenvolvimento da profissão, com as características do chamado contador público nos países onde se estabeleceram (FRANCO, 1992).

Como pudemos observar, a auditoria e a sua evolução estão indissociavelmente ligadas ao controle das riquezas, à expansão dos mercados, ao acúmulo de capitais e ao desenvolvimento econômico dos países. O crescimento econômico e do capital, o aumento da complexidade dos negócios e o distanciamento entre o proprietário e o gestor do patrimônio influenciaram decisivamente o surgimento da função de auditoria e o seu desenvolvimento.



As mesmas causas que deram origem à auditoria são hoje determinantes de sua extraordinária evolução.

2. A auditoria no contexto da teoria da agência

A análise do processo histórico, da origem e do motivo pelo qual a auditoria se tornou uma importante e necessária atividade ao proprietário que delega um patrimônio à gestão de um terceiro, conforme vimos no tópico anterior, permite-nos obter uma melhor compreensão sobre o conceito e o papel da auditoria a partir da teoria da agência.

Segundo essa teoria, os conflitos de agência aparecem quando o bem-estar de uma parte – o proprietário – denominada principal, depende das decisões tomadas por outra, responsável pela gestão do patrimônio do principal, denominada agente.



Para saber mais...

Em muitas situações a auditoria atua para reduzir conflitos entre agentes, e não entre estes e o principal. Este, por exemplo, é caso das auditorias internas de empresas privadas e entidades públicas, órgãos de controle interno de Poder e de órgãos públicos.

A auditoria, nestes casos, é um instrumento útil para que o gestor verifique se seus subordinados estão cumprindo as determinações da alta administração, que são executadas para alcançar os objetivos estabelecidos pelo principal

Atenção!

É nesse contexto que se encontra a origem conceitual da auditoria, e também da moderna governança, como um **mecanismo de monitoramento para redução dos conflitos de agência**.

Segundo Peters (2007, p.27), o conflito de agência

existe desde que as empresas passaram a ser administradas por agentes distintos dos proprietários [...] há cerca de 100 anos. Por essa época, começou a ser delineado o conflito de agência, em que o agente recebe uma delegação de recursos [...] e tem, por dever dessa delegação, que gerenciar estes recursos mediante estratégias e ações para atingir objetivos [...], tudo isto mediante uma **obrigação constante de prestação de contas**. (grifo nosso).

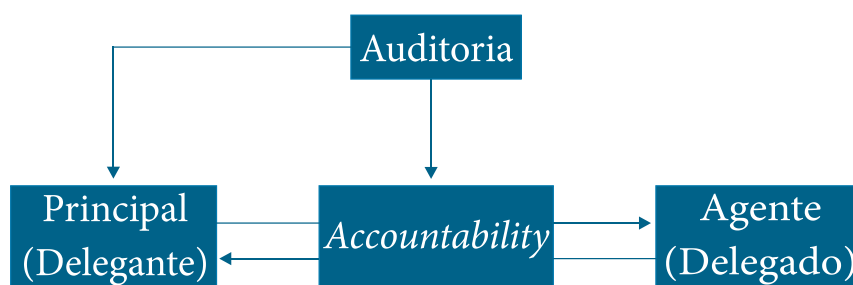
A “obrigação constante de prestação de contas” a que se refere Peters, denomina-se relação de **accountability** e representa o processo de contínua demonstração, por parte do agente, de que sua gestão está alinhada às diretrizes previamente fixadas pelo principal. Ou seja, o agente deve prestar contas de sua atuação a quem o fez a delegação e responde integralmente por todos os atos que praticar no exercício desse mandato.

Atenção!

O termo *accountability* representa mais do que o dever de prestar contas. Não é só a “obrigação de informar”, o agente deve cultivar o “desejo de informar”.

É com base na teoria da agência que o escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG) conceitua auditoria no modo *lato sensu* como “a ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability*, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo obedecida”.

Veja esse conceito esquematizado na ilustração a seguir.



Ao enxergarmos a auditoria como um instrumento de governança para reduzir o conflito de agência, entendemos que ela é um mecanismo do principal e não do agente.

O **principal**, ao fazer uma delegação de recursos, busca na confirmação de um terceiro, independente, uma asseguuração de que tais recursos estão sendo geridos mediante estratégias e ações adequadas para atingir os objetivos por ele estabelecidos.



O principal, portanto, é o cliente da auditoria.

Na **Constituição Federal** do nosso país esta relação de *accountability* está positivada no art. 70 e seu parágrafo único. É neste último dispositivo que encontramos a essência do *accountability*, denominado entre nós de princípio da prestação de contas:

Art. 70. A **fiscalização** contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União [...] **será exercida pelo Congresso Nacional**, mediante controle externo, e **pelo sistema de controle interno** de cada Poder.

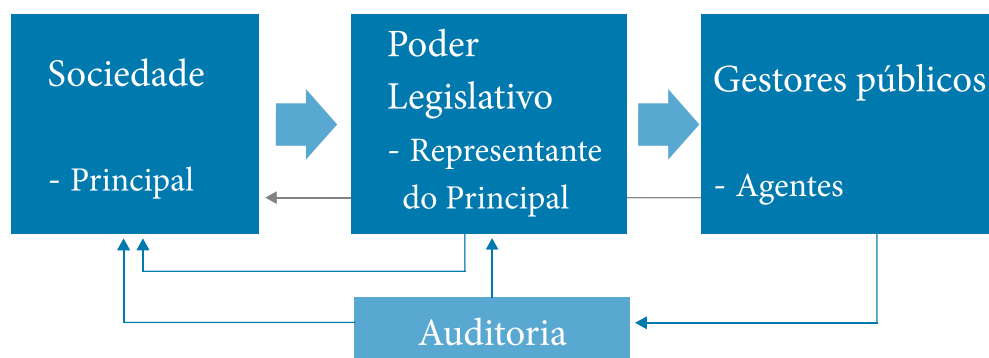
Parágrafo único. **Prestará contas** qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie, ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.



Com base nesta abordagem é possível identificar com mais precisão quem são os atores desta relação de *accountability* tanto no setor público como no privado e quais são os seus papéis?

Relação de *Accountability* Setor Público

- ➡ Delegação de recursos
- Prestação de contas
- Monitoramento da relação de *Accountability*

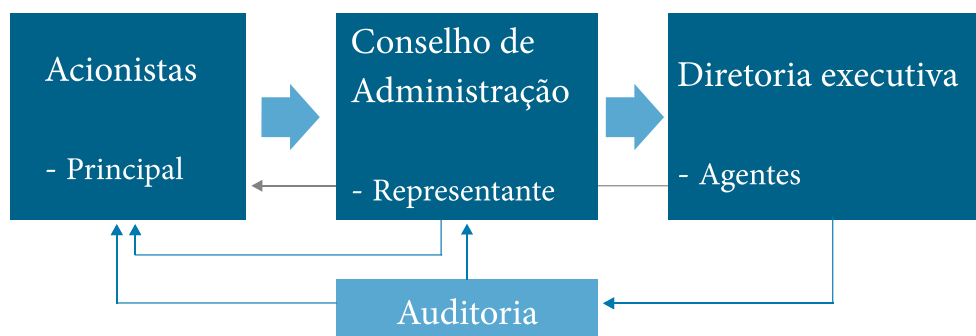


Leitura complementar:
Para uma melhor compreensão da *accountability* pública no Brasil e o papel do TCU nesse contexto, leia o PREFÁCIO e o tópico *ACCOUNTABILITY*, do título BASES CONCEITUAIS das Normas de Auditoria do TCU (BTCU Especial 29/2010, p. 3 e 11).

No setor público, o poder legislativo é quem representa os interesses do cidadão. Assim, é este poder que assume o papel de principal na relação de *accountability* que se estabelece entre o Estado e os gestores públicos de um modo geral. No entanto, a exemplo do que ocorre no setor privado, a auditoria deve trabalhar numa perspectiva de que o seu cliente final são os cidadãos, verdadeiros proprietários dos recursos transferidos ao Estado para realização do bem comum.

Relação de *Accountability* no Setor Privado

- ➡ Delegação de recursos
- Prestação de contas
- Monitoramento da relação de *Accountability*



Numa empresa privada, os recursos são aportados pelos acionistas, proprietários, que elegem um conselho de administração para representar seus interesses.

O conselho de administração assume, assim, o papel de principal na relação de *accountability* que se estabelece com a direção da entidade (presidente e diretores, estes os agentes).

Apesar de se reportar ao conselho de administração, na condição de representante dos acionistas, a auditoria deve trabalhar numa perspectiva de que seu cliente final são os próprios acionistas, verdadeiros proprietários dos recursos delegados, pois, em última instância, são deles os interesses que estão sendo verificados.

Sem prejuízo dessas perspectivas, a auditoria interna de empresas privadas, de órgãos públicos ou de poder público pode ser vista como instrumento útil para que o administrador verifique se seus subordinados estão cumprindo as determinações da alta administração (o presidente, nas empresas privadas; o prefeito, o governador e o Presidente da República, ou ainda, os dirigentes máximos de órgãos e entidades do setor público). É a situação em que a auditoria trabalha para reduzir conflitos, mas entre agentes e não entre o principal e o agente.

O entendimento sobre para quem a auditoria monitora uma relação de *accountability* é fundamental para se entender questões como o posicionamento ou a subordinação do órgão de auditoria, a natureza de seus reportes, os princípios básicos que orientam a sua atuação, tais como a independência, a objetividade, a ética e a imparcialidade de seus julgamentos e opiniões.

Atenção!

A auditoria, um mecanismo do principal, atua como limitador das ações do agente, que por saber estar sendo monitorado, terá reduzida a sua tendência de contrariar os interesses daquele.

Por ser um instrumento essencial para o monitoramento das ações do agente pelo principal, a auditoria terá que pautar sua atuação calcando-se em princípios éticos rigorosos, mantendo sua independência e avaliando os fatos com objetividade de modo a conduzir a julgamentos imparciais e precisos. Pois, não apenas o principal, mas o público em geral e as entidades auditadas, esperam que a conduta e o enfoque da auditoria sejam irretocáveis, não suscitem suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança.

3. O paradigma atual da auditoria e o novo perfil do auditor

Antes de chegar ao estágio atual, a prática de auditoria focou-se em duas abordagens que, mesmo não tendo deixado de existir, não são mais a sua abordagem principal. No primeiro estágio, a preocupação centrava-se na conferência de informações prestadas e na confirmação da existência dos bens e valores demonstrados. No segundo, o foco passou a ser a identificação de irregularidades e fraudes.

Acontecimentos recentes no mundo corporativo provocaram um salto evolutivo na atividade de auditoria, bem como nas práticas contábeis, movimento esse ainda não totalmente consolidado, mas em fase de desenvolvimento ao redor do mundo. São marcos desse salto evolutivo:

- os Modelos COSO I e II (1992 e 2004), em reação às ocorrências de fraudes em relatórios financeiros/contábeis;
- a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX) (2002), promulgada nos Estados Unidos, em contexto de diversos escândalos corporativos, com o intuito de restabelecer a confiança da sociedade nas empresas de capital aberto. É considerada uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e divulgações;
- a mudança do conceito de auditoria interna pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA/AUDIBRA, 2004): “uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos mediante uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e **melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança corporativa.**” (grifo nosso);
- a reformulação das práticas contábeis internacionais (IASB);
- a revisão das normas de auditoria (IFAC);
- as recomendações da Intosai para adoção de padrões e estruturas de controle interno calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

Esses e outros movimentos regulatórios objetivaram atualizar e compatibilizar a atividade de auditoria às constantes mudanças do ambiente de riscos a que estão sujeitas as organizações contemporâneas.

No Brasil, neste momento, as normas contábeis e de auditoria emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade estão sendo revisadas para convergir com as normas internacionais recentemente atualizadas (IASB e IFAC).

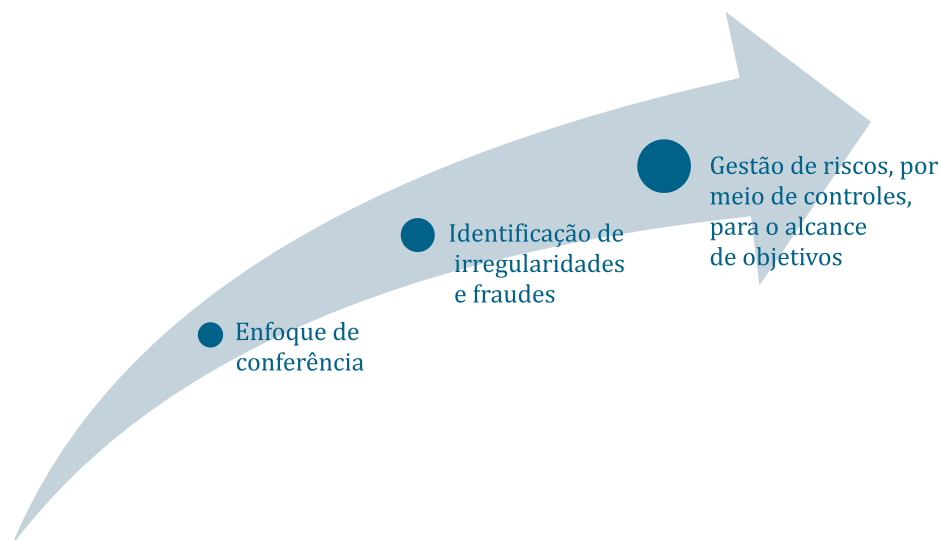
Atenção!

O enfoque da auditoria interna, a partir da revisão de sua definição, passou a incorporar a consultoria, os riscos e a governança corporativa em seu escopo.

Assim, essa função tem por objetivo adicionar valor e melhorar as operações da organização, contribuindo efetivamente para o alcance dos objetivos.

Desse modo, a auditoria interna encontra-se frente a um novo paradigma, que se baseia na visão dos processos organizacionais com enfoque nos riscos do negócio e numa orientação global, holística e sistemática, e não somente na verificação da conformidade legal e normativa de atos.

O paradigma atual da Auditoria



Em que medida o novo paradigma da auditoria impacta o perfil do auditor?



Para Castanheira (2007), a atual definição de auditoria interna alinha o trabalho da auditoria aos fatores críticos de sucesso das organizações e aos seus processos essenciais.

Segundo o mesmo autor, no atual paradigma, todo o processo de auditoria interna se baseia na gestão de riscos, o que requer uma evolução técnica dos auditores internos para alterar a orientação, os objetivos e os resultados dos trabalhos.

Essa mudança de conceito deve ser acompanhada da mudança do perfil do auditor, não só do auditor interno, mas dos auditores governamentais em geral.

Enquanto o auditor tradicional...

... tem uma missão clara, sem uma grande necessidade de visão estratégica e criatividade;

... inspeciona e revê atuações e decisões passadas.

O auditor do presente...

... deve alinhar suas atividades às expectativas de seus clientes e ao planejamento estratégico da organização;

... deve conhecer os objetivos da organização, o seu negócio, os processos implementados, bem como os riscos a que eles estão sujeitos;

... deve ter compromisso com o futuro da organização;

... deve aplicar seus conhecimentos de gestão de risco e de controle interno em qualquer área que possa impactar significativamente no sucesso da organização.

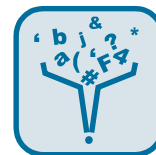
Segundo Glenn Sumners “Os auditores terão que ser melhores homens de negócio; inclusive, terão que ser, primeiro, bons homens de negócio e, em segundo lugar, bons auditores”(Cf. MACHADO, 2004 apud CASTANHEIRA, 2007).

Por tudo isso, o desenvolvimento profissional contínuo é de fundamental importância neste momento de transição do paradigma da auditoria. O leque de conhecimentos exigidos do auditor não se restringe mais à formação tradicional em contabilidade, finanças, orçamento, legislação e jurisprudência.

O auditor do presente e do futuro deve ser um indivíduo bem formado e eclético.

A auditoria é vista cada vez mais como uma opção de carreira muito interessante para uma grande variedade de profissionais e de extrema importância para o alcance dos objetivos das organizações em geral.

Síntese



Neste tópico, aprendemos que a origem da auditoria tem sido muito discutida pelos especialistas, mas não há consenso sobre onde e quando exatamente ela surgiu. A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação de registros contábeis, em função do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda baseada nos resultados apurados em balanços.

Desde que as empresas passaram a ser administradas por agentes distintos dos proprietários, em fins do século XIX, começou a ser delineado o conflito de agência, em que o agente recebe uma delegação de recursos e tem, por dever dessa delegação, que gerenciar estes recursos mediante estratégias e ações para atingir objetivos, sob uma **obrigação constante de prestação de contas, chamada relação de *accountability***.

A auditoria é vista como um instrumento de governança para reduzir o conflito de agência. As relações de *accountability* deixam claro que o cliente da auditoria é o principal – proprietário ou delegante dos recursos.

Dado o seu papel de monitorar relações de *accountability*, a auditoria deve atuar com base em princípios éticos e técnicos rigorosos, pois o principal, o público e as entidades auditadas, espera que a conduta e o enfoque da auditoria sejam irretocáveis, não suscitem suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança.

Vimos, também, que acontecimentos recentes no mundo corporativo provocaram um salto evolutivo na atividade de auditoria, passando-a de um enfoque de conferência e identificação de irregularidades e fraudes para gestão de riscos, por meio de controles, voltada para o alcance de objetivos.

A mudança de paradigma da auditoria deve ser acompanhada da mudança de perfil dos auditores, que devem deixar o enfoque de apenas inspecionar e rever atuações e decisões históricas para serem profissionais qualificados, conhecedores do negócio da organização, focados no alcance de seus objetivos.

No próximo tópico, vamos explorar o conceito de auditoria, diferenciá-la de controle e fiscalização, e classificá-la.