

Auditoria - demandas e possibilidades

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt

1. EM BUSCA DO SENTIDO DA AUDITORIA

Por minha parte, sem qualquer pretensão de originalidade conceptual ou formal, defendi a idéia de que a intuição não é mais do que uma ferramenta não consciente da razão, e que as contradições e oposições entre a razão e a intuição, sempre beligerantemente proclamadas, não passam de uma falácia. Pensando agora melhor, não tenho a certeza de ter razão, provavelmente é só intuição.¹

A palavra *auditoria* nos dias de hoje tem inúmeros sentidos, praticamente um para cada pessoa e para cada contexto em que é utilizada.

No cotidiano social, *auditoria* pode ser freqüentemente associada a *fiscalização*, a descoberta de irregularidades e ilícitos. Pede-se uma *auditoria* em resposta a qualquer denúncia ou suspeita (geralmente em matéria econômica ou financeira), qualquer que seja o grau de precisão dessas suspeitas. Em meios empresariais ou técnicos, *auditoria* é entendida mais precisamente como a atividade de verificação contábil, que ocupa a parcela mais visível e numerosa daqueles profissionais que se denominam auditores. Nesse ambiente, a tentativa de se obter precisão na definição desse termo faz com que a referência a uma demanda por fiscalização seja amiúde acompanhada de análises baseadas nas normas e padrões da auditoria estritamente contábil (ainda que não se esteja tratando de contabilidade ou demonstrativos financeiros).²

De fato, a denominação e os primeiros passos das atividades que hoje se conhecem por auditoria, no mundo ocidental, tiveram origem nas verificações de contas financeiras devidas a proprietários privados e aos tesouros reais.³ Não trataremos aqui da evolução histórica dessa atividade, que já tem bibliografia extensa e satisfatória.⁴ É suficiente lembrar que essa trajetória da auditoria levou-a, nos dias de hoje, a alcançar espaços muito mais amplos que a mera revisão de documentos contábeis. Basta então constatar agora que a visão convencional da auditoria (tanto no senso comum quanto no jargão habitual dos negócios) tornou-se incapaz de oferecer um sentido comum para usuários, profissionais e governo.

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt é servidor do Senado Federal, Economista, Especialista em Auditoria pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e em Técnicas Aduaneiras e Controle do Gasto Público pelo *Ministerio de Economía y Hacienda* da Espanha.

Não se trata apenas de *dar um nome*. A formulação adequada de conceitos a respeito de qualquer objeto de conhecimento é o primeiro passo para abordá-lo e gerar informação sobre ele, quer no sentido teórico, quer na sua aplicação prática - “Para estudar atributos, o pesquisador deve, em primeira instância, reconhecer o objeto, o ser, cujos atributos quer estudar”.⁵ Pois bem, sendo insuficiente recorrer ao registro histórico da auditoria para situá-la contemporaneamente, e sendo ainda menos útil a simples listagem das diferentes práticas atuais (mesmo supondo que essa extensa compilação fosse materialmente possível, o que parece bem pouco sensato), como se pode iniciar a abordagem desse tema?

Várias tentativas de aproximação se fizeram. Uma delas, com pretensões generalizantes, situa a auditoria no contexto geral da “teoria da agência”. De forte base microeconômica neoclássica, inicia constatando que a organização da atividade econômica em firmas somente pode ser alcançada mediante contratos entre os indivíduos que aportam algum recurso (capital, força de trabalho, capacidade gerencial, tecnologia) para o empreendimento comum. Tais contratos especificam os direitos específicos de cada parte (acionistas, credores, gerência, trabalhadores) sobre os resultados da firma. Estes contratos, porém, não serão instrumentos eficazes para administrar o conflito de interesses entre cada um dos indivíduos intervenientes, caso cada uma das partes não possa saber se eles estão sendo cumpridos pelos demais. Diversos recursos de informação devem, então, ser mobilizados para o monitoramento dos contratos.

No caso mais comum da empresa comercial, os registros contábeis têm sido um dos repositórios de informação mais importantes no monitoramento dos contratos, e freqüentemente os direitos e obrigações dos atores são estabelecidos em função dos números contábeis. No entanto, os próprios registros e demonstrativos contábeis são também suscetíveis de conflitos de interesses na sua produção, e portanto exigem um outro instrumento de verificação para que as partes que não produzem essa informação (essencialmente, para todos os demais que não fazem parte da administração direta da organização) tenham maior confiança em que os números estejam apresentados segundo critérios por eles aceitos:⁶

De fato, dado que muitas das previsões contratuais e legais dirigidas a reduzir os custos de agência referem-se a magnitudes contábeis, [...] e que, em geral, a contabilidade oferece informação indireta sobre o rendimento da gestão, os administradores devem preocupar-se em oferecer antecipadamente credibilidade aos investidores em relação à integridade da informação contábil; e para tal finalidade não lhes resta mais remédio que contratar os serviços de um auditor externo, posto que a informação interna - na medida em que é formulada por quem tem incentivos para retocá-la e inclusive falsificá-la em seu favor - não oferece confiabilidade ou credibilidade.⁷

Esse caso particular (a garantia de alguns contratantes, como credores ou acionistas, frente à confiabilidade das informações produzidas por outra parte contratante, a gerência da empresa) ilustra a formulação geral feita pela teoria da agência quanto ao papel da auditoria: sempre que há uma relação entre duas partes em que uma delas (o “agente”) deve render contas de suas ações a outra parte (o “principal”), e sempre que essa relação é tão complexa que os principais estão distantes das ações dos agentes e são incapazes de verificá-las pessoalmente e diretamente, surge a demanda pela auditoria, como forma de defesa dos “principais” contra o *moral hazard*⁸ (porque os agentes têm presumivelmente interesses distintos e contrários aos dos principais, e podem agir contra esses últimos) e contra as “assimetrias de informação” (porque os agentes encontram-se em posição de maior acesso aos fatos e dados da realidade envolvida, inclusive podendo alcançar o poder de manipular a produção da informação para fazê-la atender aos seus próprios interesses).⁹

Essa abordagem da auditoria tem seus méritos. Identifica elementos fundamentais a considerar em qualquer situação: a relação de prestação de contas entre partes; o conflito de interesse latente entre os indivíduos envolvidos; o conteúdo essencialmente informacional dessa “economia do controle” em que se vê envolvida a auditoria.¹⁰ Esses elementos estarão presentes em todos os desenvolvimentos conceituais posteriores, inclusive os que apresentaremos neste trabalho. Em particular, a noção de uma relação de prestação de contas entre partes ganhou notoriedade e peso no debate público: mais conhecida como a expressão original *accountability*, não mais se pode pretender discorrer sobre a governança pública ou empresarial sem tê-la em papel central. Mas não seguiremos por este caminho, apesar de aproveitar suas contribuições.

É preciso explicar porquê. Power¹¹ lembra que esta abordagem abstrai completamente o contexto institucional em que estão inseridos os “agentes” e “principais”: diferentes comunidades instituirão diferentes formas de *accountability* nas quais as próprias categorias de “agente” e “principal” terão atores diferentes (quem serão, por exemplo, os “principais” relevantes numa relação de prestação de contas de uma empresa pública: os acionistas? os contribuintes? os residentes em sua área de atuação? todos os eleitores?).

Indo além, deixamos essa trilha essencialmente porque, à semelhança da economia neoclássica, limita-se a umas quantas hipóteses abstratas que são desdobradas em conclusões dedutivas que estão contidas nas premissas de partida. Ainda que epistemologicamente inatacável, essa visão não leva a lugar algum: “Como no caso de toda teoria dedutiva, não se pode ir mais longe do que indagar se ela tem algum valor explicativo”.¹² Na insubstituível descrição de Celso Furtado: “Em outras palavras, ignoremos o mundo real e observemos uma caixa vazia. E começava a descrever essa caixa [...]”.¹³ Além do questionável ponto de partida, esta abordagem leva a deduções curiosas como a que o *mercado* poderia antecipar qualquer risco de manipulação contábil por parte da gerência de uma empresa e descontá-lo no custo do capital fornecido, razão pela qual quem mais precisaria da auditoria independente seria a própria gerência (e não os investidores e credores).¹⁴ Por mais estarrecedor que seja, esse resultado é decorrência inexorável das hipóteses utilizadas.¹⁵ Dedução perfeita, mas de escassa utilidade fora da caixa vazia da teoria.

Mais importante ainda, discutir a auditoria nos termos em que colocamos o problema exige, sobretudo, observar a sua finalidade real, os seus efeitos. Exige fazer a ponte entre teoria e prática, abstraindo da realidade concreta algum quadro teórico de referência para a análise, montar os conceitos dedutivos para com eles acolher a investigação empírica, e jamais esquecer as implicações para a ação. No campo da ação pública, esta não é uma situação inusitada: a evolução da análise de políticas públicas (que tem grandes áreas de interseção com nosso tema principal, como adiante se verá) experimentou contínuas redefinições entre *teoria e prática, ciência e consultoria, inputs e outputs*, que em muito se assemelham às tentativas de entender *a idéia de auditoria*.¹⁶ A auditoria, em particular, reconhecidamente “tem sido concebida como uma disciplina em que se prestou uma especial atenção a suas aplicações práticas e ocorreu uma importante exclusão de suas considerações teóricas”.¹⁷

“... , discutir a auditoria nos termos em que colocamos o problema exige, sobretudo, observar a sua finalidade real...”

2. A AUDITORIA COMO DEMANDA (PROGRAMMATIC DEMAND OF AUDIT)

Para tanto, podemos tentar em primeiro lugar e brevemente, contextualizar a *demand social* pela auditoria: seria possível (mediante generalizações empíricas que certamente terão caráter tentativo e provisório) descrever o que se demanda, o que se vem pedindo à auditoria? Em seguida, o que se poderia generalizar das práticas daqueles que se têm como auditores em geral, e que assim são considerados?

No primeiro ponto, a moderna sociedade ocidental tem vivido, na opinião de alguns autores,¹⁸ uma *explosão da auditoria*:

No fim dos anos 80 e começos dos anos 90, a palavra 'auditoria' começou a ser usada na Inglaterra com frequência crescente numa ampla variedade de contextos. Além da regulação da contabilidade da empresa privada pela auditoria financeira, práticas de auditoria ambiental, auditoria de desempenho, auditoria de gestão, auditoria forense, auditoria de sistemas de informação, auditorias de propriedade intelectual, auditoria médica, e auditoria da tecnologia emergiram e, em graus variados, adquiriram um certo patamar de aceitação e estabilidade institucional. Um número crescente de indivíduos encontrou-se sujeito a novas ou mais intensas exigências de contabilidade e auditoria. Em resumo, uma crescente população de 'auditados' começou a experimentar uma onda de verificações formalizadas e detalhadas sobre o que eles fazem.¹⁹

Essa é a primeira acepção de auditoria que nos importa considerar: a *auditoria como demanda*.²⁰ Toda prática social pode ser caracterizada por aspectos *programáticos* (normativos) e *tecnológicos* (operacionais). Os elementos programáticos são as idéias a respeito da missão ou finalidade daquela prática, idéias que têm o (crítico) papel de vincular essa prática aos objetivos sociais mais amplos que circulam na esfera política. Nessa visão *programática* da auditoria, são formuladas demandas amplas aos auditores em geral, e, de alguma maneira, presume-se que a prática deles é capaz de atender a tais demandas. Já a *tecnologia* da auditoria compõe-se das tarefas e rotinas mais ou menos concretas que são levadas a cabo pelos praticantes – amostragens, *checklists*, revisões analíticas, etc.²¹

E como *demand* a auditoria é, supostamente, toda forma de abertura das organizações a um escrutínio externo independente, que se destina a fornecer uma base de recursos de informação para o controle efetivo dessas organizações²² por todos aqueles que tenham direito a exercê-lo.²³

Assim, a cada percepção de fraude ou problemas em algum ramo de atividade, surge o clamor por *mais auditoria*, reforçando as expectativas sociais em torno de algum agente verificador que, por procedimentos mais ou menos claros, possa *regularizar* ou *moralizar* esse setor. Curiosamente, a constatação de fracassos das "auditorias em atender a essas intenções, em casos individuais, não dá margem a uma quebra na confiança programática" na auditoria como meio de prevenção de fraudes ou irregularidades, mas tão somente abre espaços para demandas por mudanças ou reformas visando a uma auditoria *melhor* ("Auditores são censurados, conferências são organizadas, artigos são publicados e, com muita frequência, novas orientações de auditoria são editadas. As coisas então 'acomodam-se' até a próxima ocorrência").²⁴

Essa prevalência de expectativas recorrentes quanto a soluções que venham, genericamente, da *auditoria*, pode ser ilustrada exatamente pelo mais estrondoso fracasso de qualquer intenção de controle e prevenção de fraudes no mundo corporativo da época recente: os escândalos contábeis ocorridos no mercado de capitais mundial (especialmente no norte-americano) a partir de 1999. Diante da constatação de um elenco enciclopédico de fraudes de toda natureza,²⁵ a reação coletiva (tanto dos governos quanto dos mecanismos de auto-regulação dos mercados financeiros e capitais, assim como da imprensa e opinião pública em geral) vem no sentido de estabelecer mais e mais rigorosas normas e novos critérios para as práticas de auditoria. A materialização quase simbólica da reação da economia mundial aos episódios de fraude e manipulação corporativa é a lei federal norte-americana *Sarbanes-Oxley*, logo reproduzida em legislações ao redor do mundo.²⁶ E *Sarbanes-Oxley* nada mais é que a criação de novas regras e estruturas para a prática da auditoria contábil e da produção da informação contábil que é publicada e auditada.²⁷

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

Enfim, nosso objeto de estudo não é uma mera especulação teórica: sob essa denominação, existem poderosos interesses e atores sociais. É necessário, portanto, seguir na busca de seus fundamentos.

Porém, antes de passar à segunda vertente (a auditoria como *tecnologia*), é legítimo a qualquer observador questionar a plausibilidade de toda esta expectativa social que envolve a auditoria como demanda. Aquilo que a auditoria pode oferecer à sociedade corresponde ao que dela se espera?

As respostas disponíveis, a partir da generalização empírica, não são otimistas. Power²⁸ estende o conceito relativamente conhecido do *excesso de expectativas* sobre o parecer do auditor independente das demonstrações contábeis²⁹ para um *gap* mais amplo entre a auditoria como demanda e as reais capacidades operacionais de sua prática:

[...] este nível de atração programática pela idéia de auditoria e o nível da tecnologia de auditoria estão vinculados de uma forma apenas precária. O campo da auditoria é caracterizado por uma defasagem entre a explosão de demandas e expectativas programáticas quanto à auditoria e as estórias mais ‘paroquiais’ que nos são contadas sobre sua capacidade operacional subjacente.³⁰

Então, se não há segurança em afirmar que a demanda formulada à atividade de auditoria em geral é satisfeita, qual o sentido de estudar ou escrever sobre ela? Para quê continuar?

O estudo da auditoria como prática, *contra viento y marea*, surge como necessário *exatamente* porque existem intensas demandas sociais por verificação e garantia de *accountability* (melhor dizendo, redução dos riscos inerentes à *accountability*), e essas demandas não têm ainda uma correspondência na oferta dos auditores em geral. Sendo assim, qualquer análise que busque compreender o que se produz no trabalho auditorial (ou como o produz), por mais tentativa que seja, tem o potencial de contribuir à aproximação das posições divergentes do usuário da auditoria e do seu produtor – tanto de forma *educativa* (elevar a compreensão do usuário sobre “o modo pelo qual os auditores desenvolveram seu trabalho e a forma pela qual os resultados do mesmo devem ser interpretados”) quanto na vertente de *conteúdo*, buscando “soluções construtivas que tratem de satisfazer às expectativas de seus usuários, sempre que sejam razoáveis”:³¹

[...] Existe uma ampla literatura sobre a prática que estamos seguros que contribuiu para melhorar a qualidade dos trabalhos que efetuam os auditores. Nosso interesse centra-se em definir os aspectos teóricos que sejam capazes de explicar o processo de auditoria.³²

Mas como falar de auditoria como conjunto de práticas, se já descartamos uma abordagem puramente dedutiva como a da teoria de agência (dela aproveitando apenas as noções teóricas mais gerais)? De onde partir para poder contemplar a realidade da prática e os seus múltiplos contextos institucionais?

3. ESBOÇO DE UM MARCO CONCEITUAL PROVISÓRIO

[...] analisar com as pinças de um senso suficientemente comum para ficar ao alcance de toda a gente, a questão da natureza do poder e do seu exercício, identificar quem efectivamente o detém, averiguar como foi que a ele chegou, verificar o uso que dele faz, os meios de que se serve e os fins a que aponta.³³

Tendo presente o objetivo já enunciado de contribuir para uma conexão entre teoria e prática no campo da auditoria, a solução dos problemas práticos não prescinde do desenvolvimento e utilização dos componentes teóricos da respectiva área de conhecimento.³⁴ Isso se pode obter mediante um marco conceitual próprio que permita, dentro das limitações da teoria:

- a. descrever a prática existente;
- b. prescrever a prática futura;
- c. definir os termos-chave e os conceitos fundamentais.³⁵

O instrumento provisório que proporemos parte de uma conceituação de auditoria que é fruto de um longo processo de discussão e consolidação das entidades internacionais que congregam os auditores financeiros e contábeis. Frente à constatação de que os clientes demandam a esse segmento, cada vez mais serviços distintos da tradicional verificação das contas anuais, estas organizações tiveram que elaborar um conceito que fosse ao mesmo tempo genérico (para abarcar toda a variedade de demandas advindas da *explosão da auditoria*) e realista (de modo a ser útil para aplicação e orientação dos auditores em campo). Este duplo objetivo foi alcançado mediante a observação do processo de trabalho das auditorias em suas inúmeras variações, e a identificação dos seus traços ou elementos comuns.³⁶

Esses conceitos foram gerados e sistematizados por várias entidades de auditores: a *International Federation of Accountants* - IFAC (IFAC, 2000) e o *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA (Silva, 2000), ambos sob a denominação de *Assurance Services*, bem como a *American Accounting Association* (Pérez, 1996), essa já denominando precisamente *auditoria*. Uma versão com um grau maior de generalidade, utilizando-se da teoria geral de sistemas, também é apresentada em obras técnicas doutrinárias (Newton, 2001). Utilizaremos, por seu maior poder descritivo, a definição do IFAC, adaptando sua redação para os objetivos deste trabalho:³⁷

- Um serviço ou encargo de auditoria³⁸ é a avaliação, por um auditor profissional, de um assunto determinado que é responsabilidade de outra pessoa, mediante a utilização de critérios adequados e identificáveis, com o fim de expressar uma conclusão que transmita, a um destinatário predeterminado, um certo nível de confiabilidade ou segurança acerca do assunto em questão.
- Um serviço ou encargo de auditoria realizado por auditores profissionais pretende, portanto, aumentar a credibilidade da informação acerca de um assunto determinado, mediante a avaliação sobre se esse assunto guarda conformidade, em todos os seus aspectos mais significativos, com critérios adequados, melhorando assim a probabilidade de que a informação venha a atender às necessidades de seu usuário ou destinatário.
- São elementos imprescindíveis de um serviço ou encargo de auditoria, portanto:
 - a. uma relação tripartite que envolva:
 - I. um auditor profissional;
 - II. uma parte responsável pelo assunto determinado ou pela informação prestada;
 - III. um destinatário predeterminado da informação;

OBS.: Esta é exatamente a relação de *accountability* que a teoria de agência destaca.
 - b. um assunto determinado que será objeto da auditoria;

OBS.: Será sobre esse assunto que o auditor emitirá conclusões; pode revestir-se das mais variadas formas: dados financeiros ou não financeiros (ex: demonstrativos contábeis, indicadores de gestão, relatórios estatísticos), sistemas e processos (ex: mecanismos de controle interno ou governança corporativa), ou condutas (ex: cumprimento de leis e regulamentos).
 - c. critérios adequados (normas ou referências usadas como base de medição ou avaliação do objeto de auditoria);
 - d. um processo de encargo *ou* contratação;

OBS.: Esse processo, que dará forma à missão do auditor, pode ser de iniciativa da parte responsável, do destinatário da informação ou de terceiros (a exemplo dos mandatos legais para auditoria de contas governamentais).
 - e. uma conclusão obtida pelo auditor e transmitida às pessoas definidas nos termos de sua contratação ou encargo.

OBS.: A conclusão pode referir-se ao assunto objeto da auditoria em geral (ex: uma opinião sobre a prática de gestão em uma empresa), o que configuraria um “encargo de informação direta” ou a afirmações feitas pela parte responsável acerca do assunto (ex: uma opinião sobre o relatório de gestão apresentado pelos administradores de uma empresa), o que configuraria um “encargo de autenticação” (IFAC, 2000, pp. 120-121).

Para que a avaliação do auditor tenha efeitos significativos na credibilidade da informação que examina, é necessário, ainda, que o auditor seja *independente* da parte responsável pelo assunto determinado, no sentido de que não tenha interesses pessoais (não seja parte interessada) no resultado das verificações, o que lhe permitirá emitir sua opinião de forma inteiramente imparcial.³⁹ Essa independência significa a inexistência de quaisquer impedimentos pessoais, externos ou organizacionais para opinar imparcialmente em relação à matéria objeto da auditoria e em relação à parte responsável por ela. Pelas mesmas razões, a independência aqui estabelecida é de caráter objetivo, o que implica em que também seja considerado um impedimento qualquer fato ou condição que possa levar, razoavelmente, um terceiro interessado a questionar a sua independência (atitude e aparência independentes).⁴⁰

É necessário atentar, porém, que *a independência não é obrigatória perante o destinatário da opinião do auditor*: como é este destinatário que demanda a verificação da informação, poderá achar conveniente realizar os exames diretamente por seus empregados ou contratados. Neste caso, o valor da credibilidade da informação ficará restrito a este *stakeholder* que providenciou a execução do encargo de auditoria, não tendo o mesmo valor frente a terceiros não envolvidos (ex: uma empresa com uma participação acionária significativa em outra que envie seus próprios funcionários para uma revisão de contas da participada).

Por fim, cabe aqui esclarecer uma dúvida que pode afetar os praticantes da auditoria que estejam acompanhando este esforço de sistematização: fala-se de *examinar, comparar e informar*. Nada se diz, no caso, sobre *recomendar* ou *corrigir*. Dificilmente um auditor experiente deixará de incluir em suas responsabilidades o trabalho de recomendar as soluções que se lhe apresentem para os problemas identificados no ente auditado. Dificilmente deixará de considerar que seu trabalho não agregará valor se não se aventurar pelo caminho da proposta de aperfeiçoamento (trilha muito mais arriscada que a simples constatação da coincidência ou não com os critérios).

Não ignoramos essa posição, e, de fato, compartilhamos dela. Mas lembramos que o esforço que se faz aqui é no sentido estritamente analítico, de identificar traços comuns das diferentes atividades de auditoria. Pretendemos, inicialmente, entender a auditoria como forma de produção e organização do conhecimento sobre a realidade. O uso posterior desse conhecimento, que pode ocorrer sob diversas formas (simples divulgação pública; recomendações; negociações com o ente auditado; fixação de sanções), está de momento fora do nosso campo de visão.

Isto põe em evidência, então, que a *lente* analítica está focalizada sobre a função de auditoria, não sobre o profissional. É evidente que aquele auditor que levanta as informações, que estabelece e confirma critérios, pode e deve reivindicar um papel relevante na aplicação do conhecimento por ele gerado. A limitação de objeto que aqui estabelecemos não pretende sustentar qualquer restrição do campo de atuação do profissional auditor, mas decorre simplesmente da limitação das possibilidades deste estudo. Reconhecemos que o auditor tem várias missões relevantes, mas, neste momento, tentamos contribuir com ele em uma delas, a de produzir conhecimento.

4. TODOS OS NOMES (O MODELO E AS PRÁTICAS)

[...] a palavra, a palavra, e todas as coisas deste mundo, as nomeadas e as não nomeadas, as conhecidas e as secretas, as visíveis e as invisíveis, como um bando de aves que se cansasse de voar e descesse das nuvens, foram pousando pouco a pouco nos seus lugares, preenchendo as ausências e reordenando os sentidos.⁴¹

O marco conceitual aqui delineado, com todas as suas limitações, permite iniciar com razoável segurança o tratamento de uma parte considerável das modalidades e tipologias de auditoria com que nos defrontamos no cotidiano da prática social. Todas, esperamos mostrar, são verificações, por terceiros independentes, de assuntos de responsabilidade de outros, segundo critérios preestabelecidos e de conhecimento de todas as partes envolvidas, verificações estas informadas aos diferentes *stakeholders*.

De um brevíssimo levantamento nessas modalidades de auditoria que ocupam o universo dessa *explosão da auditoria*, poderemos sugerir idéias preliminares sobre a robustez do marco conceitual proposto e repassar as diferentes formas de verificação que, sob o nome de auditoria, vêm sendo cristalizadas na prática e nos regulamentos de um sem-número de organizações.

A *auditoria independente das demonstrações financeiras*, modalidade historicamente pioneira,⁴² é realizada quando o auditor contábil externo (um terceiro, independente da empresa ou entidade que audita) compara as contas escrituradas pela empresa (uma afirmação feita sobre o patrimônio da entidade e suas variações) à realidade factual, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e com a legislação (critério predeterminado por lei e pelas normas técnicas da atividade, e expressamente mencionado nos próprios pareceres). Seus pareceres são então publicados em conjunto com as demonstrações auditadas – quando tal obrigação constar em lei ou regulamento – ou entregues à parte interessada em sua contratação (concretizando assim a comunicação da conclusão a respeito da confiabilidade atribuída pelo auditor aos demonstrativos contábeis, que foram o assunto submetido ao seu exame).⁴³ Destaque especial merece, aqui, a identificação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos como critérios, em função dos quais o auditor constrói sua opinião (geralmente tratada como óbvia, essa vinculação poucas vezes é explicitada).⁴⁴

Já as exigências de *accountability* no setor público têm imposto às entidades governamentais encarregadas do controle a obrigação de examinar as finanças públicas sob um sem número de perspectivas, não apenas limitadas à confiabilidade dos demonstrativos contábeis padronizados, mas estendendo-se a todos os aspectos de gestão financeira.⁴⁵ Estamos diante da *auditoria financeira*, onde novamente, o marco conceitual aplica-se: o auditor avalia as questões financeiras (seja a gestão em si, sejam as informações que o gestor presta sobre elas) à luz de critérios fixados externamente (os princípios de contabilidade geralmente aceitos, no caso das demonstrações contábeis ou financeiras, e as leis e regulamentos financeiros, em caráter geral) ou desenvolvidos e explicitados na própria auditoria.

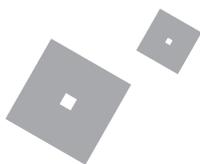
Por outro lado, a natureza regulada e formal da administração pública inevitavelmente tem reflexos também nas verificações e controles, que têm, freqüentemente, a responsabilidade de abordar não apenas o cumprimento de princípios de boa gestão financeira, mas também a observância de uma extensa coleção de normas e procedimentos detalhados em relação a todos os aspectos da atividade administrativa.⁴⁶ Assim, temas tão diversos como o ritual procedimental das licitações, a observância dos princípios legais na gestão de pessoal, os requisitos para disposição do patrimônio, ficam incluídos no escopo de trabalhos de auditoria, sob a modalidade de *auditoria de conformidade*. A denominação específica pode variar,⁴⁷ mas o conteúdo essencial é o mesmo: verificar que os atos, operações e procedimentos de gestão foram desenvolvidos em conformidade com as normas, disposições e diretrizes que sejam aplicáveis.⁴⁸ Aqui também o marco conceitual aplica-se: a verificação independente pode exercer-se sobre qualquer aspecto da gestão pública (ou mesmo na gestão privada, quando a questão do cumprimento de normas internas ou externas assumir relevância para a organização interessada), que passa a representar o *assunto* sobre o qual a opinião será emitida. Os *critérios* não poderiam ser mais explícitos: as leis e regulamentos que se apliquem aos assuntos examinados.

De profundo impacto na sociedade atual é a *auditoria tributária ou de impostos*. Trata-se da verificação realizada pelos agentes fiscais junto aos contribuintes quanto a fatos econômicos, financeiros ou contábeis com relevância tributária.⁴⁹ Nesse terreno, a atuação do Fisco tem três etapas: uma de coleta e organização de informação (movimento financeiro e econômico do contribuinte; lançamentos tributários por ele realizados, etc.); a segunda de avaliação dessa informação segundo o ponto de vista da legislação tributária; a terceira, finalmente, de imposição de gravames tributários sobre o contribuinte. As duas primeiras em conjunto, portanto, formam uma atividade rigorosamente de auditoria, nos termos que aqui se expõem. Nelas é emitida uma opinião por parte de um agente independente da parte responsável (que no caso é o contribuinte), acerca de assuntos de natureza financeira (movimento dos negócios do contribuinte e seus fluxos tributários), com base em critérios predefinidos (a legislação tributária), comunicada a um terceiro alheio à parte responsável (o destinatário da opinião, nesse caso, é o próprio Fisco).⁵⁰ Já a terceira etapa (lavratura de autos, imposição de multas, etc.) ainda que possa ser feita pelo mesmo agente fiscal e no mesmo momento, não integra o seu papel de auditor (dentro do conceito teórico que aqui abordamos).⁵¹

A *auditoria de natureza operacional*, surgida da busca de preencher a demanda social por controles de custos, transparência financeira, descentralização administrativa, criação de mecanismos contratuais de mercado ou quase-mercado para provisão de serviços públicos e a ampliação da *accountability* perante o usuário-cidadão⁵² tem inúmeras tentativas de definição.⁵³ Simplificadamente, definimo-la como uma avaliação sistemática e estruturada dos programas, projetos, atividades e sistemas de uma organização ou do setor público como um todo, com a finalidade de emitir uma opinião quanto aos aspectos de eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e equidade.⁵⁴

Também aqui, as definições apresentadas (que refletem de forma sintética as práticas realizadas) encaixam-se perfeitamente no marco conceitual de auditoria. Os assuntos sobre os quais opinam os auditores têm fronteiras mais amplas. Os critérios⁵⁵ são praticamente construídos *ad hoc* em cada novo trabalho. A natureza da opinião torna-se menos impositiva e mais persuasiva, exigindo maior sutileza, profissionalismo e esforço de demonstração. Os destinatários da opinião de auditoria têm um círculo de interesse mais difuso, atraindo coletividades distintas daqueles grupos interessados no controle jurídico-formal de contas públicas. Mas a estrutura conceitual persiste captando o essencial da cena (na realidade, sem algum tipo de modelo conceitual, dificilmente essa modalidade de auditoria seria praticável ou mesmo reconhecível).

A aplicação do modelo conceitual acima exposto permite, ainda, tentar alcançar muitas outras modalidades de verificação, o que excede às possibilidades deste estudo. Fica apenas lançada a hipótese de que são instâncias de um mesmo tipo de atividade de auditoria, entre elas variando apenas o assunto sobre o que se vai opinar, os critérios utilizados e os destinatários da informação. Referimo-nos, por exemplo, à auditoria interna das organizações,⁵⁶ às auditorias ambientais,⁵⁷ às auditorias de controle de qualidade,⁵⁸ às auditorias médicas⁵⁹ e às auditorias de sistemas informatizados.⁶⁰ Acreditamos que essa enorme variedade de modalidades possíveis corrobora as hipóteses já apresentadas de uma *explosão* da demanda programática por auditoria em vários campos da vida social e da possibilidade de estabelecer, por abstração, alguns traços comuns nesta proliferação de *auditorias*.



5. BIBLIOGRAFIA

- BERGAMINI JÚNIOR, Sebastião. A crise de credibilidade corporativa. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 18, p.33-84, dez. 2002.
- BITTENCOURT, Fernando M. R. Os critérios de auditoria e a auditoria operacional. *Revista do TCU*, Brasília, v. 31, n. 83, p. 13-18, jan./mar. 2000.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria de natureza operacional*. Brasília, 2000.
- _____. _____. *Roteiro de auditoria de conformidade*. Brasília, 2003.
- CABAL GARCÍA, Elena. Realidad y expectativas en torno al informe de auditoría de cuentas anuales: aspectos normativos, problemas y posibles soluciones. *Revista Técnica*, Madrid, v. 33, n. 17, p. 13-37, 2000. ISSN 0538-0634.
- CABEZA DEL SALVADOR, Ignacio. El papel de la auditoría pública en la lucha contra la corrupción. *Revista Técnica*, Madrid, v. 33, n. 17, p. 38-51, 2000.
- CASAL BRAVO, Manuel M. (Comp.). *Leyes generales del derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas, 1998.
- DIAMOND, Jack. The role of internal audit in government financial management: an international perspective. *IMF Working Paper*, Washington, n. 02/94, May, 2002. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>>. Acesso em: 13 fev. 2006.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés. ¿Puede hablarse de una economía de control? *Revista Española de Control Externo*, Madrid, v. 1, n. 1, p. 35-58, enero 1999.
- FERNANDEZ-MOLINA, Jesús del Barco. El control de eficacia: significado y contenido del control financiero de programas. *Presupuesto y gasto público*, Madrid, n. 18, p. 173-188, 1996.
- FERREIRA, Ricardo J. *Auditoria*. 3.ed. São Paulo: Ferreira, 2004. 484 p.
- FOWLER NEWTON, Enrique. *Cuestiones fundamentales de auditoría*. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 2001.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992. 504 p.
- FUENTES VEGA, Santiago (Coord.). *El gasto público: ejecución y control*. Madrid, Ministerio de Hacienda, 1999.
- FURTADO, Celso. *A fantasia organizada*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1985.
- GENERAL ACCOUNTING OFFICE (Estados Unidos). *Government Auditing Standards = Normes d'Auditoria del Sector Públic*. Barcelona: Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1992. Edição bilíngüe.
- GERARDO PIATTINI, Mario; DEL PESO, Emilio. *Auditoría informática: un enfoque práctico*. Madrid: RA-Ma Editorial, 1998.
- HERNÁNDEZ OLMO, María del Sol. ¿Devolverá Sarbanes-Oxley la confianza en los inversores? *Cuenta con IGAE*, Madrid, n. 5, p. 20-30, oct. 2001.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Procedimentos de auditoria informática*. São Paulo: Audibra, [19--].
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Encargos de confiabilidad – Norma Internacional de Auditoría – NIA n. 100, de junio de 2000, emitida por la Comisión de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC) de la IFAC (Federación Internacional de Contadores. traducción Vicente Bastante Jiménez. *Revista Técnica*, Madrid, v. 33, n. 17, 2000.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (Espanha). *El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público: guía, fundamentos técnicos y aplicación Cprox*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, IGAE, 1997. 237 p.
- _____. *Normativa sobre control interno: disposiciones e informes complementarios*. Madrid: Ministerio de Hacienda, IGAE, 2001. 454 p.
- IZIQUÉ, Cláudia. Rapinagem municipal. *Razão Contábil*, São Paulo, v. 1, n. 2, jun. 2004.
- JUND, Sergio. *Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos*. São Paulo: Impetus, 2002.
- LANGÉ, Oskar R. *Moderna economia política: problemas gerais*. São Paulo: Vértice, 1986. v. 1.
- LIMA, Luiz Henrique Moraes. O TCU e as auditorias ambientais. *Revista do TCU*. Brasília, v. 31, n. 83, p. 22-28. jan./mar. 2000.
- LORINC, John. After Enron. *CA Magazine*. Dec. 2002. Disponível em: <http://www.camagazine.com/index.cfm/ci_id/10954/la_id/1>. Acesso em: 24 abr. 2006.
- MÁS, Jordi; RAMIÓ, Carles. *La auditoría operativa en la práctica: técnicas de mejora organizativa*. Barcelona: Boixareu Editores, 1997.

- MCCONNELL JR., Donald; BANKS, George. How Sarbanes-Oxley will change the audit process. *Journal of Accounting*, Sept. 2003. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/pubs/jofa/sep2003/mconn.htm>>. Acesso em: 24 maio 2004.
- MENY, Yves; THOENING, Jean Claude. *Las políticas públicas*. Barcelona: Ariel, 1992.
- MIAJA FOL, Miguel. *Actividad financiera y presupuesto de gastos*. Vega, 1999.
- MOTTA, João Maurício. *Auditoria: princípios e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1992.
- NAVARRO GARCÍA, Luis. El Real Tribunal de Cuentas de México a principios del siglo XVIII. *Revista Española de Control Externo*, Madrid, v. 1, n.1, p. 165-182, enero 1999.
- ORTA PÉREZ, Manuel. *Una propuesta de marco conceptual para la auditoría de cuentas anuales*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1996.
- PAZ-ARES, Cándido. *La ley, el mercado y la independencia del auditor*. Madrid: Civitas, 1996.
- PENTLAND, Brian T. Will auditors take over the world?: program, technique and the verification of everything. *Accounting, Organizations and Society*, London, v. 25, n. 3, p. 307-312, Apr. 2000.
- PEREIRA, Júlio Cesar. *Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para ciências da saúde, humanas e sociais*. São Paulo: Edusp, 2001. 156 p.
- POLLIT, Christopher. *Performance or compliance?: performance audit and public management in five countries*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- POWER, Michael. *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- RABELO, Flávio; SILVEIRA, José Maria. Estruturas de governança e governança corporativa: avançando na integração entre as dimensões competitivas e financeiras. *Texto para discussão IE/UNICAMP*, Campinas, n. 77, jul. 1999.
- REIS, Fábio Wanderley. *Mercado e utopia: teoria política e sociedade brasileira*. São Paulo: Edusp, 2000. 416 p.
- ROSE, N.; MILLER, P. Political power beyond the state: problematics of government. *British Journal of Sociology*, London, v. 43, n. 2, p. 173-205, 1992.
- SARAMAGO, José. *Cadernos de Lanzarote*. São Paulo: Companhia das Letras, 1997. 664 p.
- _____. *Cadernos de Lanzarote II*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999. 664 p.
- _____. *A caverna*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000. 350 p.
- SILVA, Paulo Roberto. Assurance services: principais conceitos. *Caderno de Estudos*, São Paulo, v. 12, n. 23, p. 39-49, jan./jun. 2000.
- SWEDISH NATIONAL AUDIT OFFICE. *Handbook in performance auditing: theory and practice*. Estocolmo: RRV, 1999.
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luiz. *Teoría y práctica de la auditoría I: concepto y metodología*. Madrid: Ediciones Pirámide, 1997.
- TABOADA, Laura Edith. O parecer de auditoria: o que podemos esperar dele? *Revista de Economia da UMA: REUNA*, Belo Horizonte, v. 5, n. 3, dez./2000.
- TERMES I ANGLÈS, Ferran. *L'auditoria de performance*. Barcelona: Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1999.
- WATTS, Ross; ZIMMERMANN, Jerold. *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1986.
- WERKEMA, Maria Cristina Catarino. *As ferramentas da qualidade no gerenciamento de processos*. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 1995. 106 p.

NOTAS

- ¹ Saramago, 1999, p. 131.
- ² Salvador, 2000, p. 41; Izique, 2004, p. 22.
- ³ Power, 1999, p. 16; García, 1999, pp. 168-172.
- ⁴ Power, 1999, pp. 16-20 e 45-49; também Motta, 1992 e Pollit, 1999.
- ⁵ Pereira, 2001, p. 30.
- ⁶ Watts & Zimmermann, 1986, pp. 196-199; também Rabelo & Silveira, 1999, pp. 6-8.
- ⁷ Paz-Ares, 1996, pp. 31-32.
En efecto, dado que muchas de las previsiones contractuales y legales dirigidas a reducir los costes de agencia se refieren a magnitudes contables [...] y que, en general, la contabilidad ofrece información indirecta sobre el rendimiento de la gestión, los administradores han de preocuparse de hacer creíble de antemano a los inversores la integridad de la información contable; y a tal efecto no les queda más remedio que contratar los servicios de un auditor externo, puesto que la información interna – en la medida en que es formulada por quienes tienen incentivos para retocarla e incluso falsificarla a su favor – no ofrece fiabilidad o credibilidad.

- ⁸ A tradução literal dessa expressão seria “risco moral”. Preferimos manter aqui a expressão original para evidenciar que se trata de um construto teórico específico, que apenas tem um significado claro no contexto semântico de textos de ciência social (na vertente metodológica da *rational choice* ou *public choice*), podendo ser confundida se a utilizarmos no sentido literal fora desse contexto.
- ⁹ Power, 1999 p. 5.
- ¹⁰ Díaz, 1996, pp. 51-55.
- ¹¹ Power, 1999, p. 5.
- ¹² Furtado, 1985, p. 140.
- ¹³ Furtado, 1985, p. 139.
- ¹⁴ Paz-Ares, 1996, pp. 29-31.
- ¹⁵ Especialmente a Efficient Markets Hypothesis (EMH) – Watts & Zimmermann, 1986, pp. 17-19.
- ¹⁶ Power, 1999, p. 4; Meny & Thoenig, 1992, pp. 43-46; Reis, 2000, pp. 45-46.
- ¹⁷ “[...] ha sido concebida como una disciplina en la que se ha prestado una especial atención a sus aplicaciones prácticas y ha habido una importante exclusión de sus consideraciones teóricas” (Pérez, 1996, p. 11).
- ¹⁸ Power, 1999, pp. 3-9 (a obra de Michael Power é seminal para essa vertente do estudo da auditoria); Pentland, 2000, pp. 307-309.
- ¹⁹ Power, 1999, p. 3.
During the late 1980s and early 1990s, the word ‘audit’ began to be used in Britain with growing frequency in a wide variety of contexts. In addition to the regulation of private company accounting by financial audit, practices of environmental audit, value for money audit, management audit, forensic audit, data audit, intellectual property audit, medical audit, and technology audit emerged and, to varying degrees, acquired a degree of institutional stability and acceptance. Increasing numbers of individuals found themselves subject to new or more intensive accounting and audit requirements. In short, a growing population of ‘auditees’ began to experience a wave of formalized and detailed checking up on what they do.
- ²⁰ Traduzimos por “auditoria como demanda” as expressões “audit as program” e “programmatic demand fo audit” originais de Power (1999). Uma primeira opção havia sido “auditoria como programa, mas o uso didático de versões anteriores deste texto revelou que essa opção causa entre muitos leitores confusão entre o conceito de que se trata e a noção instrumental de “programa de auditoria”, de uso corrente na terminologia técnica de auditoria, e que denota exatamente o contrário (é um componente da “auditoria como tecnologia”).
- ²¹ Power, 1999, p. 6. Observe-se que a distinção entre “programa” e “tecnologia” foi formulada em caráter geral para qualquer prática social (Rose & Miller, 1992), e é utilizada nos mesmos termos por Pentland (2000, p. 309).
- ²² Note-se que por “organizações” podemos entender uma empresa comercial, uma entidade governamental, uma política pública, um conjunto de prestadores de serviço ou qualquer empreendimento conjunto entre pessoas.
- ²³ Estas partes com interesses legítimos no empreendimento já foram contempladas no debate público (técnico e político) com a denominação *stakeholders*.
- ²⁴ Power, 1999, p. 33. “Auditors are censured, conferences are organized, articles are published and, very often, new audit guidance is issued. Things settle down until the next time.”
- ²⁵ Listados de maneira didática em Bergamini Jr., 2002.
- ²⁶ Bergamini Jr., 2002, p. 44; Olmo, 2001, pp. 21-22; McConnel & Banks, 2003; Lorinc, 2004.
- ²⁷ De una primera lectura puede deducirse que no se trata de una Ley sistemática, al menos si nos atenemos a la gran heterogeneidad de los aspectos que aborda, relativos al mercado de valores, a la supervisión de los auditores externos, al funcionamiento de las sociedades y a las responsabilidades de sus administradores y gestores. (Olmo, 2001, p. 22).
- ²⁸ Power, 1999, p. 7.
- ²⁹ “Excesso de expectativas” ou *audit expectations gap*, fenômeno recorrente segundo o qual o público espera que “o auditor contribua a proteger os interesses dos acionistas, credores, empregados e o público em geral, dando-lhes segurança da exatidão das demonstrações contábeis, a continuidade do funcionamento da sociedade, a existência de fraudes, o cumprimento correto por parte da sociedade de suas obrigações fiscais, previdenciárias e legais e a atuação responsável da sociedade em termos meio-ambientais e sociais” (Taboada, 2000, p. 1000), esperança esta inteiramente em desacordo com a capacidade informativa dos pareceres de auditoria contábil (García, 2000, pp. 21 e 35; Taboada, 2000, pp. 100-101)
- ³⁰ Power, 1999, p. 7.
[...] this level of programmatic appeal to the idea of audit and the level of audit technology are only loosely coupled. The auditing field is characterized by a gap between the explosion of programmatic demands and expectations of auditing and the more ‘local’ stories which are told of its underlying operational capability. (No mesmo sentido, Pentland, 2000, p. 309).
- ³¹ “el modo en que los auditores han desarrollado su trabajo y la forma en que han de interpretarse los resultados del mismo”; “soluciones constructivas que traten de satisfacer las expectativas de sus usuarios, en tanto en cuanto sean razonables”; García, 2000, p. 35.
- ³² Pérez, 1996, p. 11. “[...] Existe una amplia literatura sobre la práctica que estamos seguros ha contribuido a mejorar la calidad de los trabajos que efectúan los auditores. Nuestro interés se centra en definir los aspectos teóricos que sean capaces de explicar el proceso de auditoría.”
- ³³ Saramago, 1999, p. 486.
- ³⁴ Pérez, 1996, p. 11. “El objetivo de este trabajo de investigación es proponer una conexión entre ambas, porque estamos convencidos de que la única solución segura para los problemas prácticos es a través del desarrollo y utilización de sus correspondientes componentes teóricos. Éstos deben definirse en el seno de un marco conceptual propio.”
- ³⁵ Pérez, 1996, p. 11.

- ³⁶ As definições que passaremos a expor inserem-se numa seqüência epistemológica que busca paralelo com os métodos da Economia Política clássica. Esta ciência, segundo Oskar Lange (Lange, 1986, pp. 97-99) caracteriza-se por três comportamentos sucessivos de pesquisas: a abstração, a concretização progressiva e a verificação. O primeiro passo, que é o que nos interessa aqui, “consiste em isolar, pelo pensamento, os elementos essenciais – quer dizer, aqueles que, em condições determinadas, se repetem constantemente – do processo econômico, assim como as relações constantes que surgem entre eles”. Essa abstração busca eliminar “tudo que é secundário, fortuito, isto é, que só se produz de tempos em tempos, ‘por acaso’, e em destacar o que, em condições determinadas, se produz constantemente, se repete constantemente, isto é, o que é essencial, ou seja, necessário”. É o produto dessa abstração, no caso da auditoria, que apresentaremos aqui, avançando sumariamente em algumas aplicações de concretização progressiva, e esperando suscitar conclusões suficientemente interessantes para que sejam aperfeiçoadas e tomadas por hipóteses válidas para verificação.
- ³⁷ IFAC, 2000, pp. 116-121. Para efeitos comparativos, as outras definições são:
Auditoria: “Es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.” (Pérez, 1996, p. 21, grifos no original).
Assurance services são “os serviços profissionais independentes que aperfeiçoam a qualidade das informações e/ou seu contexto para os usuários”. (Silva, 2000, p. 40).
Auditoria “es la función independiente al sistema de comparar (o sea, el auditor sería el grupo de controle) las características o condiciones controladas, a través del uso de pautas, normas o elementos para medirlas (sensor), determinar las desviaciones e informar al organismo o sector del cual la auditoría depende (grupo activante) el que está jerárquicamente ubicado por encima del sistema auditado”. (Newton, 2001, p. 5).
- ³⁸ Assurance services, em inglês; Encargos de confiabilidad, em espanhol.
- ³⁹ Valderrama, 1997, p. 117.
- ⁴⁰ GAO, 1992, pp. 3-4 / 3-5.
- ⁴¹ Saramago, 2000 p. 127.
- ⁴² Também é conhecida por “auditoria externa” ou “contábil”, embora no Brasil seja mais preciso denominá-la segundo o termo legal dos arts. 176 e 177 da Lei 6404/76.
- ⁴³ Valderrama, 1997, pp. 21-24; NBC-T-11, apud Franco & Marra, 1995, p. 53.
- ⁴⁴ Valderrama, 1997, pp. 91.
- ⁴⁵ GAO, 1992, p. 2-2.
- ⁴⁶ Fol, 1999, p. 23.
- ⁴⁷ O nome talvez mais comum é “auditoria de conformidade” (IGAE, 2001, p. 219; TCU, 2003, p. 15); a denominação “auditoria de legalidade” é proposta por Anglès, 1999, p. 29.
- ⁴⁸ Normas de Auditoría del Sector Público, Resolución 1/1998 de la Intervención General de la Administración del Estado, item 2.1.7 (IGAE, 2001, p. 219); para o setor público brasileiro, TCU, 2003, p. 15.
- ⁴⁹ Espanha. Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, arts. 10, apartados 1 e 2, apud Bravo, 1998, pp. 423-424 Com posicionamento similar, Newton. 2001, p. 5.
- ⁵⁰ Esta situação ilustra o caso da independência do auditor aplicar-se frente à parte responsável pelo assunto ou informação (o contribuinte) mas não em relação ao destinatário da informação (o Fisco).
- ⁵¹ Poder-se-ia argumentar, com razão, que a auditoria tributária como aqui está apresentada é um dos casos de auditoria que reúne os atributos de auditoria financeira e de auditoria de legalidade (tal como expostos nos itens 4.2 e 4.3 acima). Não há dúvida sobre isso. Não obstante, preferimos situá-la num item à parte pela dimensão econômica e pelo interesse que desperta dentro do conjunto da demanda social pela auditoria, que justificam uma abordagem individualizada.
- ⁵² Power, 1999, p. 43.
- ⁵³ Auditoria operacional, auditoria operativa, auditoria gerencial, auditoria administrativa, auditoria de operações, auditoria organizativa, auditoria de desempenho ou de performance, com suas subdivisões de auditoria de economia e eficiência e auditoria de programas; auditoria de natureza operacional, divididas em auditoria de desempenho operacional e avaliação de programas; controle financeiro de programas; value-for-money audit (Mas & Ramió, 1997, pp. 29-30; Newton, 2001, p. 61, Valderrama, 1997, p. 27-27.; Anglès, 1999, p. 11; GAO, 1992, p. 2-3; TCU, 2000, pp. 15-20; Power, 1999, pp. 49-50; RRV, 1999, p. 17; IGAE, 2001, pp. 219-220; Fernández-Molina, 1996, pp. 173-175).
- ⁵⁴ TCU, 2000, pp. 15-18; Anglès, 1999, p. 11; Ferreira, 2004, p. 270).
- ⁵⁵ Para uma apresentação mais extensa do tema “critérios de auditoria”, nomeadamente em auditoria operacional: Bittencourt, 2000.
- ⁵⁶ Institute of Internal Auditors, apud Diamond, 2002, p. 6; Valderrama, 1997, pp. 26-27; Newton, 2002, p. 60; Jund, 2002, pp. 26-27.
- ⁵⁷ Lima, 2000; Power, 1999, pp. 60-66 e 85-86.
- ⁵⁸ Werkema, 1995, p. 106; Power, 1999, pp. 57-60.
- ⁵⁹ Power, 1999, pp. 104-111.
- ⁶⁰ Piattini & Del Peso, 1998, especialmente pp. 28-29; AUDIBRA, s.d.