

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
CENTRO DE FORMAÇÃO ACADÊMICA E PESQUISA
CURSO DE MESTRADO EXECUTIVO**

**AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES
FINANCEIRAS: IMPACTOS DE NOVAS
REGULAÇÕES E TENDÊNCIAS DA
ATIVIDADE**

DISSERTAÇÃO APRESENTADA À ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA E DE EMPRESAS PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE

ROBERTA GORDILHO SOUZA ROSA
Rio de Janeiro 2003

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
CENTRO DE FORMAÇÃO ACADÊMICA E PESQUISA
CURSO DE MESTRADO EXECUTIVO**

TÍTULO

**AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS: IMPACTOS DE NOVAS
REGULAÇÕES E TENDÊNCIAS DA ATIVIDADE**

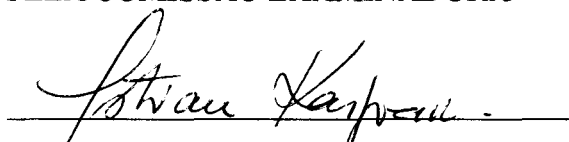
DISSERTAÇÃO DE MESTRADO APRESENTADA POR:

ROBERTA GORDILHO SOUZA ROSA

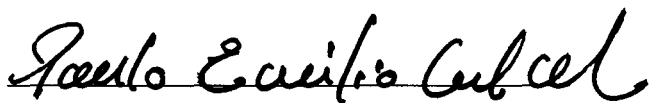
E

APROVADO EM 01/09/2003

PELA COMISSÃO EXAMINADORA



ISTVAN KAROLY KASZNAR
PhD em Business Administration



PAULO EMILIO MATOS MARTINS
Doutor em Administração



ANTONIO CARLOS FIGUEIREDO PINTO
Doutor em Economia

AGRADECIMENTOS

À Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas – EBAPE/FGV, pelo crescimento pessoal e profissional.

Aos profissionais entrevistados, cuja experiência e postura enriqueceram a pesquisa.

Ao meu orientador, Prof. Istvan Karoly Kasznar, e aos membros da banca, Prof. Paulo Emílio Martins e Prof. Antônio Carlos Figueiredo pelas participações e contribuições.

As minhas queridas famílias “Gordilho Souza” e “Accioly Rosa”, pelo apoio neste projeto, aos meus pais, José Luiz e Angela, pelo incentivo e suporte, e em especial a minha mãe, pelos ensinamentos e troca de experiências profissionais. Por fim ao meu esposo, Arthur, pelo carinho e compreensão. Sem vocês esse sonho não seria atingido de uma maneira tão gratificante. Para sempre, obrigada!

RESUMO

Esta pesquisa foi elaborada com a intenção de discutir uma das questões mais atuais que envolve o cenário de incertezas quanto à credibilidade das demonstrações financeiras, o que afeta diretamente a atividade de auditoria independente. No conjunto dos fatores que contribuem para esse quadro, destaca-se, com ênfase na realidade brasileira, a intensificação das ações dos órgãos reguladores da referida atividade, através de novas regras que passam a vigorar no final da década de 1990. Salienta-se que, diante da escassa bibliografia sobre o assunto, este trabalho também toma como referência entrevistas realizadas com profissionais de empresas de auditoria e representantes de órgãos reguladores da atividade no Brasil. Demonstra-se que os principais aspectos em discussão fundamentam-se na independência profissional e no controle de qualidade das auditorias, destacando-se: o rodízio das empresas de auditoria; a prestação de serviços de consultoria; a revisão de qualidade pelos pares; e controle de qualidade interno. Na conclusão, apontam-se os impactos positivos e negativos decorrentes das novas regras de regulação e tendências da atividade. Por fim, considera-se a ética profissional como fator imprescindível na credibilidade do processo de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras.

Palavras-chave: auditoria das demonstrações financeiras; regulação de auditoria; independência profissional dos auditores; controle de qualidade da auditoria.

ABSTRACT

This master's research has been carried on the discussion of one of the most recent matters involving the uncertain scenario about the reporting process credibility, which directly affects the independent auditing. Among other aspects, with emphasis in the Brazilian reality, it is noticed regulatory actions to the referred activity, through new rules introductions by the end of the 1990's decade. Due to the scatter bibliography available, this work also uses as references, interviews with auditing companies' executives and with regulatory agencies professionals in Brazil. The main aspects related to the present discussion are deeply related to the professional independence and to the auditing quality control, highlighting: auditing companies' rotation, consulting services segregation, auditing peer review and internal quality control. The conclusion presents the positive and negative impacts for the new regulation and the activity tendency. Also, the professional ethics is considered as an important factor to the financial statements reporting process credibility.

Key words: financial statements auditing; auditing regulation; auditor professional independence, audit quality control.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
1.1	APRESENTAÇÃO	1
1.2	FORMULAÇÃO DO PROBLEMA E HIPÓTESE	7
1.3	OBJETIVO E DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	7
1.4	JUSTIFICATIVA	8
1.5	DEFINIÇÃO DOS TERMOS E CONCEITOS	9
1.6	ESTRUTURA DA PESQUISA	10
2	METODOLOGIA	12
2.1	TIPO DE PESQUISA	12
2.2	DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS E DELINEAMENTO DA PESQUISA	13
2.3	UNIVERSO E AMOSTRA	13
2.4	COLETA DE DADOS	14
2.5	TRATAMENTO DOS DADOS	14
2.6	LIMITAÇÕES DO MÉTODO	15
3	AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E AS NOVAS REGULAÇÕES SOBRE INDEPENDÊNCIA PROFISSIONAL E CONTROLE DE QUALIDADE DA ATIVIDADE	16
3.1	AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS: BREVE HISTÓRICO E FUNCIONAMENTO DA ATIVIDADE	16
3.1.1	ÓRGÃOS REGULADORES DA ATIVIDADE	21
3.1.2	PROCESSOS DE TRABALHO NA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS: MUDANÇA DE ENFOQUE	26
3.1.2.1	ABORDAGEM TRADICIONAL	26
3.1.2.2	ABORDAGEM SISTÊMICA	28
3.1.2.2.1	AVALIAÇÃO DE RISCOS, DETECÇÃO DE FRAUDE E CONTROLES INTERNOS.....	36
3.1.2.2.2	PRÁTICAS EMPRESARIAIS DAS <i>BIG FOUR</i>	42
3.2	INDEPENDÊNCIA DOS AUDITORES DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.....	44
3.2.1	CONFLITOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E DE CONSULTORIA	50
3.3	CONTROLE DE QUALIDADE DA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	54
3.4	NOVAS REGRAS DE REGULAÇÃO SOBRE INDEPENDÊNCIA E CONTROLE DE QUALIDADE DA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FNANCEIRAS	62

3.4.1	DESTAQUES NO BRASIL	63
3.4.1.1	INSTRUÇÃO CVM nº 308	66
3.4.1.2	RESOLUÇÃO CFC nº 910 E nº 923	70
3.4.1.3	RESOLUÇÃO CFC nº 914	73
3.4.1.4	RESOLUÇÃO CFC nº 915	74
3.4.1.5	RESOLUÇÃO CFC nº 945	75
3.4.1.6	INSTRUÇÃO CVM nº 381	77
3.4.2	DESTAQUES NO CONTEXTO INTERNACIONAL	78
3.4.2.1	LEI <i>SARBANES OXLEY</i>	79
4	MUDANÇAS NA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS A PARTIR DO FINAL DA DÉCADA DE 1990: IMPACTOS E TENDÊNCIAS	85
4.1	PESQUISA DE CAMPO	85
4.1.1	ENTREVISTAS COM PROFISSIONAIS DE EMPRESAS DE AUDITORIA E DE ÓRGÃOS REGULADORES NO BRASIL	86
4.1.2	ANÁLISE DAS PERSPECTIVAS SOBRE AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	108
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	128
6	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	135

LISTA DE SIGLAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CFO	<i>Chief Financial Officer</i>
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FAS	<i>Financial Accounting Standards</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IPO	<i>Initial Public Offer</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IOSCO	<i>International Organization of Securities Commission</i>
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
SEC	<i>Securities Exchange Commission</i>
SESCON	Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis de São Paulo
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

RESUMO DE TABELAS

Tabela 1: Evolução da receita global das maiores empresas de auditoria <i>big six</i> (em US\$ milhões).....	18
Tabela 2: Evolução de litígios nos Estados Unidos por classe	37
Tabela 3: Evolução de litígios nos Estados Unidos por indústria	38
Tabela 4: Evolução da receita dos serviços de consultoria das grandes empresas multinacionais (em US\$ milhões).....	51
Tabela 5: Faturamento das grandes empresas de auditoria por linha de negócio	52

RESUMO DE FIGURAS

Figura 1: Evolução da receita global das maiores empresas de auditoria <i>big six</i> (em US\$ milhões).....	19
Figura 2: Mercado de auditoria no Brasil – Março de 2002	20
Figura 3: Evolução de litígios nos Estados Unidos	38
Figura 4: Razões para aumento de atos fraudulentos (%)	40
Figura 5: Planos para diminuição da possibilidade de fraude (%)	40
Figura 6: Principais afetados com a lei <i>Sarbanes-Oxley</i>	80

RESUMO DE QUADROS

Quadro 1: Mudança de metodologia tradicional para a sistêmica	30
Quadro 2: Mudança de metodologia tradicional para a envolvente	31
Quadro 3: Comparação entre a metodologia de auditoria nova e tradicional – um estudo de campo	32
Quadro 4: Compreensivo modelo de divulgação de performance	33
Quadro 5: Elementos de controle de qualidade das normas do AICPA	60
Quadro 6: Novas regulações brasileiras sobre independência e controle de qualidade dos auditores	65

“(...) afinal, a responsabilidade do auditor de relatórios financeiros não é limitada ao cliente contratante do serviço, ela se estende aos investidores, aos mercados financeiros e ao público em geral” (VOLKER, 2002: 2 – tradução livre).

1 INTRODUÇÃO

1.1 APRESENTAÇÃO

As mudanças tecnológicas, políticas e econômicas sempre influenciaram o mundo dos negócios e das corporações. Na globalização atual, o avanço da tecnologia da informação, através do comércio eletrônico e sistemas integrados, aliado às novas estruturas organizacionais, à competição acirrada, à intangibilidade de ativos e à intensificação do fluxo financeiro nos mercados de capitais são eventos que trazem impactos diretos nas demonstrações financeiras das empresas.

As incertezas que permeiam o processo de elaboração e divulgação das referidas demonstrações também são de extrema relevância no cenário em questão. Republicação de balanços financeiros em número crescente e alegação de fraude, geralmente acompanhadas de falência de grandes corporações, vêm contribuindo para desconfiar quanto à transparência e credibilidade do processo.

Nesse contexto, a auditoria independente, atividade imprescindível para a confiança do mercado corporativo, na medida que sua função é zelar pela fidedignidade das demonstrações financeiras elaboradas e divulgadas, vem sendo duramente questionada e reavaliada em diversos aspectos.

Conforme amplamente noticiado, em 1995 o Brasil viveu episódios de inconsistências no processo de divulgação de demonstrações financeiras que envolviam os grupos empresariais Banco Nacional e Banco Econômico, bem como seus auditores externos. No cenário

internacional, grande atenção foi voltada para os casos de falência dos grupos empresariais americanos Enron e WorldCom, ocorridos nos anos 2001 e 2002, respectivamente, principalmente por envolverem empresas de grande porte, com sólida reputação no mercado, além de representarem perdas financeiras significativas e de serem auditadas por firmas de auditoria independente de renome internacional.

Em publicação sobre os impactos da economia corrente e ambiente de negócios no processo de divulgação de relatórios financeiros, o *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA declara:

A tendência de queda na economia, os eventos sem precedentes de 11 de setembro e os recentes fracassos de negócios combinaram-se para criar um ambiente de relatórios financeiros jamais visto em memória recente. A confiança do investidor, já afetada pela volatilidade dos mercados de capitais, tem sido influenciada pelas republicações de demonstrações financeiras amplamente divulgadas, o que tem gerado questionamentos sobre a qualidade dos relatórios financeiros, a efetividade do processo de auditoria independente e a eficácia da governança corporativa (AICPA, 2001b: 1- tradução livre).

Em linha com o posicionamento do AICPA, Michael Sutton, consultor independente, tendo assumido cargo de chefia na *Security Exchange Commission* - SEC entre os anos de 1995 e 1998, reforça:

Hoje, as instituições responsáveis pelos relatórios financeiros nos mercados de capitais estão surpreendidas com escândalos de proporção colossal. O colapso da Enron, a falência da WorldCom, e uma lista crescente de falhas e “quase” falhas têm evidenciado manipulações de relatórios financeiros pela gerência, fracassos inexplicáveis no processo de auditoria independente, estonteantes revelações de discrepâncias nos padrões e práticas de relatórios financeiros, e surpreendentes lapsos de governança corporativa. Neste ambiente, investidores e o público em geral vêm se tornando cada vez mais céticos sobre o sistema que parece estar fora de controle (SUTTON, 2002: 1- tradução livre).

Para se ter uma melhor noção sobre os montantes envolvidos no caso WorldCom, apresenta-se, a seguir, trechos da entrevista sobre um dos executivos do grupo, Cynthia Cooper, publicada na revista *Time* em dezembro de 2002: “A companhia disse ao mundo que tinha

inflado seus lucros em US\$3.8 bilhões – a maior fraude contábil da história. Desde então o número cresceu para US\$9 bilhões e continua aumentando (...) acionistas perderam algo em torno de US\$3 bilhões desde que as notícias estouraram (RIPLEY, 2002: 25 – tradução livre). Os números do grupo Enron também foram significativos: (...) falência de US\$ 50 bilhões, perda de US\$ 32 bilhões em valor de mercado, saques das contas de aposentadoria dos funcionários em torno de US\$ 1 bilhão” (BYRNES et al., 2002: 44 – tradução livre).

Os eventos mencionados desencadearam um efeito cascata, sendo registradas muitas outras ocorrências que envolviam problemas e falhas na elaboração e divulgação de informações financeiras de grupos empresariais internacionais no ano 2002, de menor exposição na mídia, mas não por isso menos relevantes. Alguns desses casos são o do grupo Xerox, que anunciou o registro irregular de US\$6,4 bilhões nos seus balanços, o dos grupos CMS Energy, Dynegy, Reliant Energy e Global Crossing, que foram questionados quanto ao aumento artificial de seus faturamentos, o do Vivendi, segundo maior grupo de telecomunicações do mundo, acusado de forjar balanços, e, por fim, o do gigante farmacêutico Merck, acusado de incluir US\$ 14 bilhões no faturamento de sua subsidiária Medco.

Embora muitos desses escândalos corporativos tenham como principal foco a fraude, muitas outras questões podem ser destacadas, tais como: pressão de mercado competitivo, interpretação indevida de normas e pronunciamentos contábeis, comprometimento da independência dos auditores externos, caracterizado principalmente pela prestação simultânea de serviços de consultoria, qualidade e transparência das demonstrações financeiras elaboradas e divulgadas e relacionamento de longo prazo entre cliente e auditor independente.

Nesse novo contexto empresarial, a auditoria independente, responsável pela certificação dos relatórios financeiros divulgados, ganha destaque, passando a ser exposta freqüentemente na mídia e discutida exaustivamente pelos grupos de interesse. “*Em meio a esse cenário turvo, a*

reputação da classe ficou comprometida, a profissão foi alvejada naquilo que ha de mais importante em seu patrimônio: a credibilidade” (CARDOZO, 2002: 2).

Julio Sergio Cardozo, presidente de auditoria de uma grande empresa multinacional, afirma:

Tenho o dever de tentar evitar que se coloque em xeque a atuação dos auditores, hoje em dia crucificados e posicionados na linha de fogo das críticas. Vou ainda mais fundo: as auditorias independentes são a garantia límpida e democrática de que casos como este não aconteçam freqüentemente (CARDOZO, 2002: 2).

O economista Paul Volcker, ex-presidente da Junta do “Federal Reserve” dos Estados Unidos, também afirma que, nessa realidade turbulenta, as atenções foram voltadas diretamente para a profissão do auditor independente, pois, afinal, sua responsabilidade não é limitada ao cliente contratante do serviço: ela se estende aos investidores, aos mercados financeiros e ao público em geral (VOLCKER, 2002).

Embora em recente evidência, a figura do auditor independente sempre foi um elemento imprescindível para o funcionamento saudável do mercado. A necessidade da atividade pode ser atribuída às seguintes condições:

Conflito de interesse. *Muitos usuários de demonstrações contábeis preocupam-se com conflitos de interesse, reais ou potenciais, entre si próprios e a administração da entidade (...) Assim, usuários buscam segurança de que as informações tanto sejam (1) livres de vieses favoráveis à administração como; (2) neutras em relação aos vários grupos de usuários (isto é, que as informações não sejam apresentadas de forma tal, que favoreçam um grupo, em detrimento de outro).*

Conseqüência. *Demonstrações contábeis publicadas representam importante - em alguns casos, a única - fonte de informações para a tomada de decisões importantes de investimento, concessão de empréstimo e outras. Assim, usuários desejam que as demonstrações contêmam tantos dados relevantes quanto possível. (...) Dadas as significativas conseqüências econômicas, sociais e de outras naturezas que suas decisões trazem, usuários de demonstrações recorrem ao auditor independente para obter segurança de que as demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas foram preparadas de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.*

Complexidade. *Tanto a contabilidade como o processo de preparação de demonstrações contábeis têm se tornado cada vez mais complexos (...) À medida que a complexidade aumenta, aumenta o risco de que as demonstrações contêmam distorções e erros não intencionais. Considerando difícil, ou mesmo impossível, avaliar a qualidade das demonstrações contábeis, os usuários das*

demonstrações recorrem ao auditor independente, para que ele faça a avaliação em questão.

Distância. *Distância, tempo e custo tornaram impraticável, mesmo para os usuários mais esclarecidos, o acesso direto aos registros contábeis em que as demonstrações se baseiam, para verificação das afirmações nelas contidas. Em vez de aceitar de boa-fé a qualidade dos dados financeiros, uma vez mais os usuários recorrem ao relatório do auditor independente (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002: 68-69).*

A auditoria das demonstrações financeiras vem sendo praticada desde a antiguidade, com características de verificações independentes, inspeções em contas contábeis e revisões de relatórios. Entretanto, na década de 1990 é que a atividade cresceu significativamente em nível mundial. Vale ressaltar que a expansão foi concentrada em seis grandes empresas multinacionais, conhecidas por *big six*¹, e as fontes de receita não foram decorrentes apenas da auditoria, mas também de serviços de contabilidade, impostos, consultoria, implementação de sistemas, entre outros.

Com o crescimento da atividade, maior exposição no mercado corporativo e envolvimento nos escândalos financeiros ocorridos em memória recente, os auditores independentes vivem um momento de grandes mudanças, voltadas principalmente para a restauração da credibilidade do mercado, no que se refere ao processo de elaboração e divulgação de relatórios financeiros.

Ainda para o autor Paul Volcker, ex-presidente da Junta do “Federal Reserve” dos Estados Unidos, a profissão está num ponto crucial da sua história, pois todos os profissionais engajados em contabilidade, o público em geral, bem como todos aqueles preocupados com o comportamento do mercado, têm estado num ano turbulento e perturbado, em que o assunto em questão é a credibilidade de uma profissão que, de fato, fundamenta-se nessa credibilidade. A necessidade de reforma deve ser plena, para que todos vejam que os relatórios financeiros

¹ As empresas Arthur Andersen, Pricewaterhouse, Ernst Young, Coopers Lybrand, Deloitte Touche Tohmatsu e KPMG formavam as *big six*. Devido a reestruturações internas, essas empresas passam a ser, em um dado momento, *big five* e, atualmente, conhecidas amplamente por *big four*.

são essenciais para o efetivo funcionamento dos mercados de capitais e para a alocação produtiva de recursos econômicos (VOLCKER, 2002).

Por parte dos auditores independentes, podem ser notados esforços no sentido de defender a profissão, restaurar a confiança do público em geral e permitir maior transparência e segurança no processo de elaboração e divulgação de informações financeiras. Isso pode ser percebido no discurso em conjunto dos principais executivos das empresas multinacionais de auditoria, no final do ano 2001:

As questões são amplas e complexas. Quando os negócios fracassam e a confiança pública declina, todos envolvidos nos mercados de capitais têm a responsabilidade de compreender profundamente os problemas e buscar soluções significativas (BERARDINO et al., 2001: 1 – tradução livre).

Por outro lado, muitas das soluções que vêm sendo discutidas estão fundamentadas numa grande reforma na legislação sobre o processo de elaboração e divulgação dos relatórios financeiros, com ênfase na auditoria independente, o que pode ser facilmente notado através das novas regras instituídas pelos órgãos reguladores da atividade. No caso do Brasil, destaca-se a Instrução nº 308, publicada pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM em 1999, complementada por diversas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, em conjunto com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, e, no contexto internacional, a lei *Sarbanes-Oxley*, elaborada com a participação da *Security Exchange Commission* – SEC e publicada em 2002.

Diante da abrangência das referidas regras de regulação, esta pesquisa privilegia os aspectos relacionados à independência dos auditores e ao controle de qualidade das auditorias, os quais, mesmo com suas particularidades, se complementam na prática e são determinantes no momento atual, tornando-se relevante pesquisar seus conseqüentes impactos e tendências.

Evidencia-se, dessa forma, o atual ambiente corporativo, caracterizado por incertezas que envolvem a elaboração e divulgação das informações financeiras e pela falta de credibilidade de uma maneira geral, o que vem resultando em mudanças significativas na atividade de auditoria independente.

1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA E HIPÓTESE

Esta pesquisa tem como objeto a identificação e a análise das principais mudanças, e seus conseqüentes impactos, na auditoria das demonstrações financeiras, tendo em vista as novas regras de regulação acerca da independência profissional e o controle de qualidade da atividade, com ênfase na realidade brasileira, no mundo atual. Adicionalmente, procura delinear tendências e possibilidades futuras da atividade.

Por se tratar de uma pesquisa qualitativa, não foram estabelecidas todas as categorias de análise *a priori*; entretanto, trabalha-se com a hipótese principal de que as novas regras instituídas pelos órgãos reguladores da auditoria independente podem resultar em impactos positivos na atividade, permitindo a restauração da credibilidade do mercado corporativo no que se refere à elaboração e divulgação das demonstrações financeiras.

1.3 OBJETIVO E DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O objetivo principal desta pesquisa é elucidar as principais mudanças, os impactos conseqüentes e as tendências da auditoria das demonstrações financeiras, atrelados ao desempenho dos órgãos reguladores competentes, no que tange à independência profissional e ao controle de qualidade da atividade, bem como contribuir para reflexões sobre esse tema.

Visto que a literatura sobre o assunto começou a ser publicada na década de 1990, o estudo concentrou-se nos últimos dez anos. Assim, foram analisadas, de forma detalhada, as

principais mudanças ocorridas nesse período, sob a ótica das empresas de auditoria independente e dos órgãos reguladores.

No que diz respeito à delimitação da pesquisa, considera-se auditoria independente o exame completo das demonstrações financeiras de determinada organização, referente a um dado período ou ano, com emissão de parecer. Os demais serviços de certificação prestados por auditores independentes, tais como revisão limitada, análises contábeis especiais, procedimentos para fins de fusão, aquisição, incorporação e cisão, auditoria operacional, entre outros exames específicos prestados por auditores independentes, não foram abordados nesta pesquisa, por representarem atividades distintas e com características específicas.

1.4 JUSTIFICATIVA

A relevância da pesquisa se configura na importância do tema abordado, uma questão recente, relacionada à credibilidade das informações corporativas elaboradas e divulgadas. Adicionalmente, se justifica na oportunidade de aprimorar e aprofundar o conhecimento sobre as variáveis envolvidas na pesquisa, a auditoria das demonstrações financeiras, a independência profissional e o controle de qualidade da auditoria, principalmente do ponto de vista do autora da pesquisa, profissional atuante na referida atividade há sete anos, tendo experiência em empresas nacionais e internacionais.

No que se refere à aplicação prática, esta pesquisa poderá contribuir para um melhor entendimento sobre assunto por parte dos usuários das informações financeiras, tais como auditores independentes, acionistas, diretores, gerentes, investidores, governo, órgãos reguladores, instituições financeiras, estudantes e pesquisadores, além de oferecer subsídios ao processo de tomada de decisão nas organizações.

1.5 DEFINIÇÃO DOS TERMOS E CONCEITOS

Auditor independente; auditor das demonstrações financeiras; auditor externo; auditor das demonstrações contábeis. Profissional com formação em contabilidade, que executa serviços de auditoria independente como pessoa física ou jurídica (empresas de auditoria).

Auditoria independente; auditoria das demonstrações financeiras; auditoria externa; auditoria das demonstrações contábeis. Exame completo das demonstrações financeiras, realizado por profissional independente (cujo vínculo com a empresa auditada é um contrato de prestação de serviço), que tem por finalidade emitir parecer sobre a adequação dessas demonstrações. Para suportar sua opinião, o auditor independente deve coletar evidências suficientes e apropriadas de auditoria, através de um conjunto de procedimentos técnicos.

Auditoria sistêmica; abordagem sistêmica. Auditoria das demonstrações financeiras voltada para exames preventivos, baseada também em riscos de negócio e controles internos que possam trazer impactos às demonstrações financeiras.

Auditoria tradicional; abordagem tradicional. Auditoria das demonstrações financeiras voltada para exames corretivos, baseada em transações isoladas, com foco exclusivo nas referidas demonstrações.

Controle de qualidade. Revisão do trabalho realizado pelos auditores independentes, no sentido de buscar maior eficiência no processo e, conseqüentemente, nos resultados dos trabalhos.

Demonstrações financeiras; demonstrações contábeis. Inclui o balanço patrimonial, a demonstração de resultado, as mutações do patrimônio líquido, as demonstrações da origem e aplicação de recursos e as notas explicativas de determinada empresa, referentes a um exercício social.

Independência. Imparcialidade na interpretação das informações apresentadas. Constitui orientação necessária ao trabalho do auditor, que deve ser factual em suas afirmações, para buscar a verdade, evitar interesses, conflitos e vantagens.

Órgãos reguladores. Órgãos que regulam, de forma direta e indireta, a atividade da auditoria independente, através de leis, pronunciamentos, instruções e resoluções, podendo ser instituições estatais ou associações de classe.

Parecer de auditoria. Relatório final emitido pelo auditor independente, que contém informações sobre a adequação das demonstrações financeiras, responsabilidades da administração das empresas e dos auditores, extensão dos trabalhos executados e a opinião das referidas demonstrações financeiras. O parecer acompanha as demonstrações financeiras auditadas.

1.6 ESTRUTURA DA PESQUISA

Este trabalho foi estruturado de forma a avaliar as principais mudanças, seus conseqüentes impactos e tendências, observados na auditoria das demonstrações financeiras corporativas, tendo em vista as novas regras de regulação estabelecidas pelos órgãos reguladores competentes acerca da independência profissional e do controle de qualidade da atividade, com ênfase na realidade brasileira, no mundo atual.

Dessa forma, neste **Capítulo 1**, são apresentados a contextualização do tema pesquisado, a formulação do problema e da hipótese, o objetivo e a delimitação da pesquisa, a justificativa e a definição dos principais termos e conceitos.

A metodologia de pesquisa é apresentada no **Capítulo 2**, onde se definem o tipo de pesquisa, caracterizada como qualitativa, as variáveis envolvidas, o delineamento, a coleta e tratamento dos dados, bem como as limitações do método.

No **Capítulo 3**, recuperam-se as principais referências bibliográficas sobre a auditoria das demonstrações financeiras, a independência profissional e controle de qualidade da atividade, enfocando-se, em particular, as novas regras de regulação instituídas pelos órgãos reguladores competentes, tanto os estatais quanto as associações de classe. Esses aspectos são analisados no atual contexto de mudanças e incertezas que permeia o processo de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras corporativas.

No **Capítulo 4**, diante das principais mudanças observadas, principalmente no que se refere às novas regulações, são apontados os conseqüentes impactos e as tendências verificadas na auditoria independente, validados por uma pesquisa de campo realizada junto a profissionais de empresas de auditoria e profissionais de órgãos reguladores no Brasil.

Nas **Considerações finais**, são retomadas as principais questões produzidas em cada capítulo, procurando-se interpretá-las em seu conjunto, frente aos impactos e às tendências observadas na auditoria das demonstrações financeiras, em linha com as mudanças de regulação percebidas. Adicionalmente, são formuladas questões para novas investigações futuras, o que pode permitir a seqüência desta pesquisa a ou exploração de temas correlatos.

2 METODOLOGIA

2.1 TIPO DE PESQUISA

Este trabalho se caracteriza pelo desenvolvimento de uma pesquisa qualitativa, descritiva e explicativa, uma vez que foram observadas as principais mudanças ocorridas na atividade de auditoria independente e identificados seus impactos esperados, tendo em vista a instituição de novas regras de regulação relacionadas à independência profissional e ao controle de qualidade dos serviços prestados. Adicionalmente, são traçadas tendências da atividade.

A abordagem qualitativa de um problema justifica-se por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno (RICHARDSON, 1999). Os métodos qualitativos são definidos como aqueles que enfatizam as particularidades de um fenômeno em termos de seu significado para o grupo pesquisado (GOLDENBERG, 2001).

A autora Sylvia Vergara indica que uma pesquisa descritiva expõe características de um determinado fenômeno e estabelece correlações entre variáveis, definindo sua natureza; já uma pesquisa explicativa justifica os motivos de algo intangível, ou seja, esclarece os fatores que contribuem para a ocorrência de determinado fenômeno (VERGARA, 2000).

No que se refere aos meios utilizados, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, complementada por pesquisa documental, uma vez que se pretende verificar a literatura existente sobre o assunto, com ênfase na realidade brasileira, ainda que tomando o contexto mundial. Num segundo momento, é utilizada uma pesquisa de campo, através da realização de entrevistas semi-estruturadas com auditores independentes e órgãos reguladores, neste caso exclusivamente no Brasil.

2.2 DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS E DELINEAMENTO DA PESQUISA

As variáveis envolvidas na pesquisa são auditoria independente e regras de regulação, tendo em vista os aspectos da independência profissional e do controle de qualidade da auditoria.

O delineamento definido para a investigação compreende uma análise de multi-casos, que têm como referência a visão de agentes isolados que atuam em empresas de auditoria e órgãos reguladores. O tipo de corte é seccional, com perspectiva longitudinal, uma vez que se resgatam determinados eventos ao longo de um determinado período.

2.3 UNIVERSO E AMOSTRA

Considerando um universo de pesquisa que engloba todas as empresas nacionais e multinacionais de auditoria registradas na CVM e tendo em vista a concentração de mercado, a amostra selecionada contemplou seis empresas de auditoria nacionais e multinacionais que, juntas, detêm uma parcela significativa do mercado nacional. Adicionalmente, foram selecionados dois dos principais órgãos reguladores da atividade de auditoria independente no Brasil. Ao todo, foram entrevistados oito profissionais, ocupantes de cargos de alta gerência ou diretoria das empresas de auditoria e órgãos reguladores selecionados.

A realização da pesquisa junto a essa amostra foi suficiente para a conclusão do trabalho, não apenas por cobrir de forma abrangente o mercado nacional, como também pela profundidade das entrevistas realizadas e pela tipicidade das empresas e órgãos reguladores selecionados, que adotam metodologias de trabalho similares e estão sujeitos às mesmas regulações. Adicionalmente, registre-se que os sujeitos de pesquisa selecionados apresentaram um conhecimento profundo sobre o tema e revelaram atualização quanto às regras de regulação instituídas.

2.4 COLETA DE DADOS

Os dados de pesquisa foram coletados por pesquisa bibliográfica através de livros de autores nacionais e estrangeiros, dicionários, dissertações correlatas, artigos técnicos, revistas especializadas e normas de regulação. Observa-se que, por ser o objeto em foco uma questão recente, a pesquisa na internet foi fundamental para a obtenção de referências.

Numa segunda etapa, foi utilizada a pesquisa de campo, através da realização de entrevistas semi-estruturadas com os profissionais que atuam nas empresas de auditoria e profissionais representantes de órgãos reguladores.

Na entrevista semi-estruturada, o pesquisador organiza um conjunto de questões sobre o tema que está sendo estudado, mas permite, e às vezes até incentiva, que o entrevistado fale livremente sobre assuntos que vão surgindo como desdobramentos do tema principal (PÁDUA, 2000). Esse instrumento mostra-se de grande relevância para a sinalização de pontos que não estavam previamente estabelecidos.

2.5 TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados obtidos na pesquisa foram compilados e analisados em conjunto, de forma qualitativa. Assim, foram estabelecidas as relações existentes entre as informações, considerando-se os pontos de divergência, os pontos de convergência, as regularidades, irregularidades e as tendências em relação à realidade estudada, em busca da comprovação da hipótese que orientou a pesquisa (PÁDUA, 2000). Vale salientar que a pesquisa de campo foi centrada na opinião de agentes isolados, que atuam na atividade de auditoria independente, seja como auditores ou como membros de órgão regulador.

2.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Esta pesquisa apresenta algumas limitações quanto à coleta de dados:

- Observou-se não ser possível o levantamento de todas as referências sobre a matéria, ainda que sua quantidade fosse reduzida, por se tratar de um tema amplo e com muitas referências internacionais.
- Ainda que suficiente para a conclusão desta pesquisa, a amostra selecionada representa opiniões pessoais e isoladas de determinados agentes, não sendo possível generalização.
- As conclusões da pesquisa podem ser consideradas subjetivas em alguns aspectos e podem não retratar todas as mudanças da atividade, bem como todos os impactos e tendências esperados, decorrentes da instituição de novas regras de regulação sobre independência profissional e controle de qualidade das auditorias.

É importante salientar que as limitações apontadas não invalidam a pesquisa efetuada. Apenas evidenciam que se trata de um recorte dentro de um tema amplo, com diversas possibilidades de ramificações.

3 AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E AS NOVAS REGULATÓRIAS SOBRE INDEPENDÊNCIA PROFISSIONAL E CONTROLE DE QUALIDADE DA ATIVIDADE

3.1 AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS: BREVE HISTÓRICO E FUNCIONAMENTO DA ATIVIDADE

As demonstrações financeiras das organizações são de fundamental importância, uma vez que representam o meio pelo qual as informações acumuladas e processadas pela contabilidade são comunicadas a seus usuários, além de constituírem uma prestação de contas da administração aos acionistas e ao público em geral. Nesse contexto, a figura do auditor independente é imprescindível para a credibilidade do processo, uma vez que procura zelar pela fidedignidade e transparência das referidas demonstrações.

Cada vez mais, os investidores passam a exigir que as demonstrações financeiras das empresas sejam examinadas por profissionais independentes e com reconhecida capacitação técnica, a fim de evitar a possibilidade de manipulação das informações. Esse profissional, que examina as demonstrações financeiras e emite uma opinião independente, é o auditor externo (ALMEIDA, 1996).

“O objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada” (ATTIE, 1998: 35).

O CFC, através da resolução nº 820, que aprova a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis no Brasil, define:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica (...) (BRASIL – CFC, 1997a: 1).

Voltando um pouco na história, a origem da palavra auditor vem do latim *auditore*, que, segundo o dicionário da língua portuguesa Buarque de Holanda, significa aquele que ouve, ouvidor (HOLANDA, 1986).

Desde o Egito antigo, autoridades solicitavam verificações independentes nos registros de arrecadação de impostos. Na Grécia, eram realizadas inspeções nas contas de funcionários públicos. Os romanos comparavam gastos com autorizações de pagamento. E os nobres medievais, indicavam auditores para revisão de relatórios preparados pelos criados, segundo nos informa o livro *Auditoria* (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Os autores ainda afirmam que, com a evolução da legislação britânica, promulgada na revolução industrial no século XIX, a auditoria de empresas começa a ser realizada em decorrência principalmente dos avanços da indústria e da economia de escala. A influência britânica migrou para os Estados Unidos no final do século XIX, que – com a evolução na negociação de títulos públicos, o *crash* do mercado acionário em 1929 e a criação dos primeiros órgãos reguladores da atividade, tanto os de controle estatal quanto as associações de classe – consolidou de vez o papel da auditoria independente no contexto internacional.

No Brasil, o desenvolvimento da auditoria independente sofreu a influência de filiais e subsidiárias estrangeiras, do financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais e da evolução do mercado de capitais, principalmente com a criação da CVM e da lei das sociedades anônimas em 1976 (ATTIE, 1998).

Nas palavras de um historiador da contabilidade:

Auditoria começa em época tão remota quanto a contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último tornou-se clara (MAUTZ & SHARAF apud BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002: 34).

Assim surge a auditoria independente, como parte da evolução do sistema capitalista e de regulação, visando entre outros aspectos, à maior segurança e à transparência das informações financeiras das organizações.

Na década de 1990, a atividade de auditoria das demonstrações financeiras cresceu significativamente em nível mundial, porém concentrada em seis grandes empresas multinacionais, conhecidas por *big six*, a saber: Arthur Andersen, Pricewaterhouse, Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu, e KPMG Peat Marwick e Coopers and Lybrand.

A evolução da receita das referidas empresas, ao longo desse período, pode ser observada a seguir, na Tabela 1, elaborada com base em pesquisa realizada em diversas edições do *Internacional Accounting Bulletin*:

Tabela 1: Evolução da receita global das maiores empresas de auditoria *big six* (em US\$ milhões)

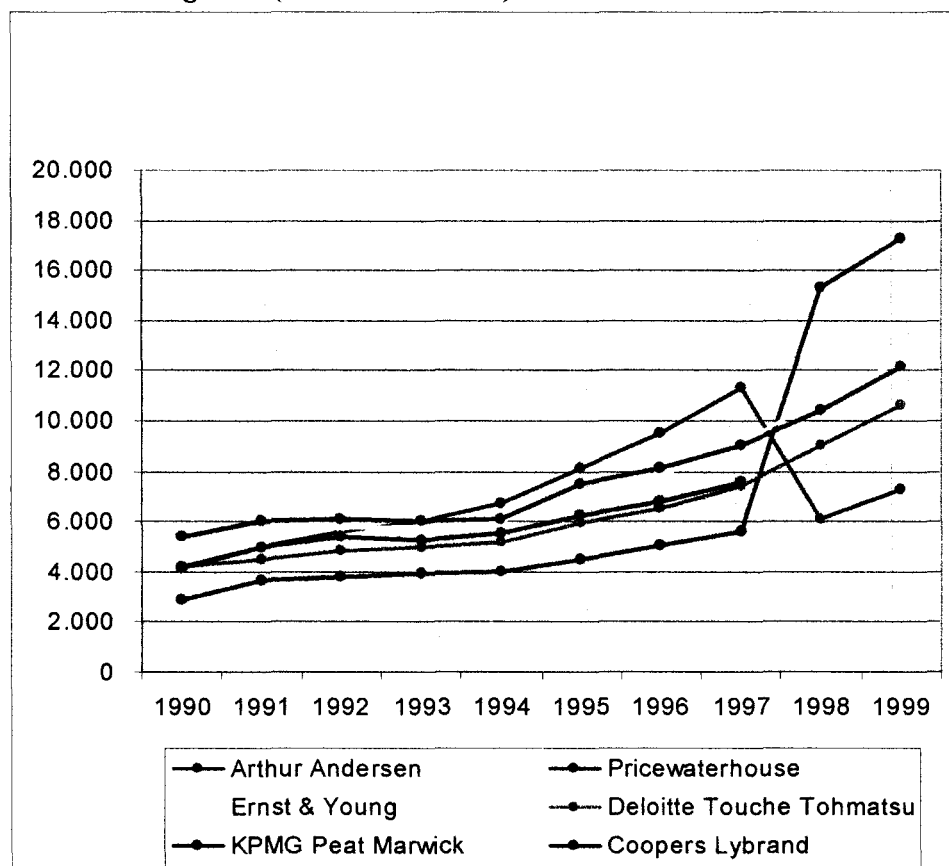
Empresa/Receita Anual	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Arthur Andersen	4.200	4.948	5.577	6.017	6.738	8.134	9.500	11.300	6.100 ⁽¹⁾	7.300
Pricewaterhouse	2.881	3.603	3.761	3.887	3.975	4.460	5.020	5.620	15.300 ⁽²⁾	17.300
Ernst & Young	5.006	5.406	5.701	5.839	6.015	6.900	7.800	9.100	10.900	12.400
Deloitte Touche Tohmatsu	4.200	4.500	4.800	5.000	5.200	5.950	6.500	7.400	9.000	10.600
KPMG Peat Marwick	5.400	6.011	6.100	6.000	6.100	7.500	8.100	9.000	10.400	12.200
Coopers Lybrand	4.100	5.000	5.350	5.220	5.500	6.200	6.810	7.541	- ⁽²⁾	-
Total (em valores históricos)	25.787	29.468	31.289	31.963	33.528	39.144	43.730	49.961	51.700	59.800

(1) A empresa Arthur Andersen se desfez da linha de negócio de consultoria, sendo fundada neste momento uma nova empresa independente para prestação de serviços desta natureza, a Andersen Consulting (2) A Pricewaterhouse incorpora a Coopers Lybrand em nível mundial, salvo algumas exceções, entre elas o Brasil, em que a Coopers Lybrand foi incorporada pela Arthur Andersen.

Fonte: *Internacional Accounting Bulletin*: diversas edições.

A tendência de crescimento indicada pelos dados anteriores pode ser observada de forma mais ilustrativa na Figura 1, apresentada a seguir:

Figura 1: Evolução da receita global das maiores empresas de auditoria *big six* (em US\$ milhões)



Fonte: *International Accounting Bulletin*: diversas edições.
Montagem: Autor desta pesquisa.

Evidenciam-se, dessa forma, sinais de mudanças abruptas no final da década de 1990, nas receitas das empresas Arthur Andersen, Pricewaterhouse e Coopers & Lybrand, decorrentes, principalmente, de reestruturações societárias detalhadas no parágrafo seguinte.

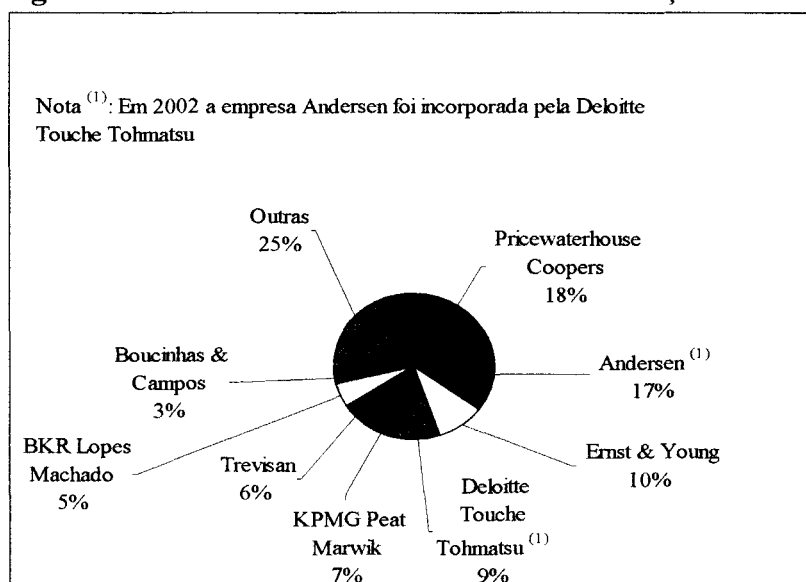
Em 1997, a empresa Arthur Andersen definitivamente se desfez da linha de negócio de consultoria, sendo fundada, nesse momento, uma nova empresa independente para prestação de serviços desta natureza, a Andersen Consulting. Vale ressaltar que, mesmo com a separação, a Arthur Andersen deu continuidade à prestação de serviços especiais e de consultoria. Em 1998, a empresa Coopers & Lybrand foi incorporada pela Pricewaterhouse em nível mundial, salvo algumas exceções, entre elas o Brasil, em que a Coopers & Lybrand foi incorporada pela Arthur Andersen. Dando seqüência a esses eventos, a Arthur Andersen,

em 2002, foi repartida e incorporada pelas quatro demais, no caso específico do Brasil pela Deloitte Touche Tohmatsu. Assim, a composição originária das grandes empresas multinacionais de auditoria, denominada *big six*, passa a ser, em um dado momento, *big five*, e atualmente amplamente conhecidas por *big four*.

É importante salientar que o incremento da receita global das grandes empresas multinacionais de auditoria foi decorrente da prestação de serviços de auditoria, contabilidade, impostos, consultoria, implementação de sistemas, entre outros. Entretanto, destaca-se o crescimento dos serviços de consultoria, ocorrido de forma mais intensa e rápida nos últimos anos, questão que será discutida de forma mais detalhada posteriormente.

A realidade brasileira não é muito diferente da do mercado global. As grandes empresas multinacionais de auditoria com operações no Brasil são líderes em receita e concentram grande parte dos clientes do mercado, enquanto muitas pequenas só se tornam significativas quando analisadas como um grupo. A CVM registrava, em março de 2002, a composição de prestação de serviços de auditoria apresentada na Figura 2, que atendia aproximadamente a setecentas empresas de capital aberto no Brasil.

Figura 2: Mercado de auditoria no Brasil – Março/ 2002



Fonte: Arnt. Revista Exame. Ed. 763, n.7, p. 15, 03 abr. 2002.

Em contraponto ao crescimento da atividade, alguns consideram a auditoria independente um *commodity*, principalmente por apresentar um custo padronizado entre os grandes concorrentes do mercado e a sua contratação ser, muitas das vezes, fundamentada no cumprimento de requisitos legais e não por espontânea vontade das empresas. Essa é uma realidade não só no Brasil, mas em grande parte dos países, principalmente quando se trata do ambiente de companhias de capital aberto.

3.1.1 ÓRGÃOS REGULADORES DA ATIVIDADE

Como toda profissão, a auditoria apresenta grande preocupação com os serviços prestados, por se tratar de um diferencial junto aos clientes, público em geral e órgãos reguladores. Nesse sentido, a profissão vem desenvolvendo, ao longo do tempo, um arcabouço regulatório que se manifesta em diferentes níveis, com o intuito de assegurar um padrão de qualidade adequado na prestação de serviços de auditoria.

Os autores Boynton, Johnson e Kell apresentam os quatro componentes básicos do arcabouço regulatório norte americano:

Estabelecimento de normas. O setor privado estabelece normas contábeis, de realização de serviços profissionais, de ética e de controle de qualidade, as quais governam a conduta de CPAs² e firmas de CPAs.

Regulação pela empresa. Cada firma de CPAs adota políticas e procedimentos para assegurar que seus profissionais obedeçam às normas da profissão.

Auto-regulação ou regulação por pares. AICPA implantou um programa abrangente de auto-regulação, do qual constam educação profissional continuada obrigatória, revisão por pares, investigação de falhas de auditoria e monitoração pública.

Regulação pública. Somente profissionais qualificados recebem licença para exercer a profissão; a conduta de auditores é monitorada e regulada por conselhos estaduais de contabilidade, pela SEC e por tribunais (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002: 51).

² CPA – *Certified Public Accountants*. Para se tornar um CPA, um profissional deve se submeter a exames de suficiência elaborados pelo AICPA, o que o torna apto a realizar auditorias e prestar serviços relacionados nos Estados Unidos da América.

Percebe-se, portanto, que o arcabouço regulatório da auditoria independente envolve tanto as empresas de auditoria quanto os órgãos externos de regulação, órgãos esses apresentados de forma mais detalhada nos parágrafos seguintes.

No Brasil, destacam-se o CFC, IBRACON e CVM, cada qual com responsabilidades distintas, que procuram disciplinar a atividade da auditoria das demonstrações financeiras com base em normas, resoluções e instruções, entre outros instrumentos legislativos, seja de forma direta ou indireta. É importante salientar que, enquanto o CFC e o IBRACON são associações de classes de contadores e auditores, a CVM, é uma autarquia federal, com jurisdição mais ampla.

A seguir, apresenta-se um breve comentário sobre o papel de cada um desses órgãos reguladores, conforme pesquisa realizada nos respectivos *sites* de Internet:

a) Conselho Federal de Contabilidade - CFC

O CFC é uma associação de classe de contadores, com atuação de regulação direta nas atividades contábeis, entre elas a auditoria independente, tendo uma série de responsabilidades perante o público, conforme se verifica a seguir:

O Conselho Federal de Contabilidade, criado pelo Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, constitui-se pessoa jurídica de direito privado que, por delegação, presta serviço público.

Sua estrutura, organização e funcionamento são estabelecidos no Estatuto dos Conselhos de Contabilidade, regulamentado pela Resolução CFC nº 825, de 30 de junho de 1998, tendo sede e foro na cidade de Brasília-DF.

O CFC, integrado, no mínimo, por um representante de cada Unidade da Federação e respectivo suplente, tem por finalidade, nos termos da legislação em vigor:

- 1. Orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal;*

2. *Representando os CRCs, e sob a forma de Conselho Especial de Tomada de Contas, examinar e julgar as contas do CFC, organizadas e prestadas por seu Presidente (CFC, 2003a: 1).*

b) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON

O IBRACON também pode ser considerado como uma associação de classe, nesse caso mais especificamente dos auditores independentes, com atuação de regulação menos direta que o CFC, uma vez que seus objetivos são fundamentados nas questões técnicas, e seu corpo é formado por profissionais que atuam em empresas de auditoria.

O IBRACON, fundado em 13 de dezembro de 1971, sob a denominação de Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - LAIB, através da fusão de dois Institutos então existentes: o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil - ICPB, fundado em 26 de março de 1957; e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes - IBAI, fundado em 2 de janeiro de 1968.

Em 1 de Julho de 1982, assumiu a denominação de Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, após alteração estatutária, que permitiu maior abrangência de atuação e de interesses.

A partir de 8 de junho de 2001, o IBRACON passou a denominar-se "IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil", aprovado pela Assembléia Geral Extraordinária daquela data.

O IBRACON congrega profissionais de diferentes atividades, com interesse no estudo técnico da contabilidade, na edição de normas técnicas de contabilidade e auditoria e no aprimoramento da profissão no Brasil.

O IBRACON é uma entidade eminentemente técnica, cujos objetivos são:

- *Ênfase na definição dos procedimentos e padrões de auditoria que permitam a sociedade brasileira, num sentido amplo, o melhor dos serviços e conhecimento sobre as atividades de auditoria.*
- *A permanente divulgação da importância da auditoria independente para a sociedade.*
- *A condição de referenciamento, como um selo de qualidade das empresas de auditoria.*
- *O estabelecimento de políticas de interpretação e manifestação sobre princípios e normas de contabilidade oriundas das entidades normativas, fazendo estabelecer, inclusive as diferenças em relação aos mesmos processos em outros países ou fixados por entidades internacionais.*

- *Propor às mesmas entidades reguladoras, áreas adicionais de atuação, fixação de padrões técnicos nas atividades contábeis e de comprometimento de outras áreas de gestão das organizações.*
- *Contribuir com as entidades de ensino para a melhoria da formação profissional no campo da auditoria independente.*
- *Contribuir para a capacitação dos profissionais integrantes do seu quadro associativo.*
- *Divulgar, nas escolas de ensino do segundo grau, os campos de atuação dos profissionais contadores na área de auditoria independente.*
- *Adotar as normas emitidas pelas entidades reguladoras, no campo de atuação profissional, permitindo tecer opiniões eventualmente divergentes sempre que o consenso intelectual dos órgãos de representação da entidade assim entenderem (IBRACON, 2003: 1).*

c) Comissão de Valores Mobiliários - CVM

Embora a CVM, autarquia federal com poderes estatais, não seja especificamente um órgão regulador da auditoria independente, desempenha um papel preponderante na atividade, uma vez que engloba todas as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários, e, portanto, todos os envolvidos na elaboração e divulgação das demonstrações financeiras corporativas.

A Lei que criou a CVM (6385/76) e a Lei das Sociedades por Ações (6404/76) disciplinaram o funcionamento do mercado de valores mobiliários e a atuação de seus protagonistas, assim classificados, as companhias abertas, os intermediários financeiros e os investidores, além de outros cuja atividade gira em torno desse universo principal.

A CVM tem poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado. Seu poder normatizador abrange todas as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários. Cabe à CVM, entre outras, disciplinar as seguintes matérias:

- *registro de companhias abertas;*
- *registro de distribuições de valores mobiliários;*
- *credenciamento de auditores independentes e administradores de carteiras de valores mobiliários;*
- *organização, funcionamento e operações das bolsas de valores;*
- *negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;*
- *administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários;*
- *suspensão ou cancelamento de registros, credenciamentos ou autorizações;*

- *suspensão de emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliário ou decretar recesso de bolsa de valores* (CVM, 2003: 1).

Outros órgãos reguladores relacionados indiretamente com a atividade de auditoria independente no Brasil podem ser citados, a exemplo do Banco Central do Brasil - BACEN e da Superintendência de Seguros Privados – SUSEP. Entretanto esses atuam num mercado muito específico, o das instituições financeiras e seguradoras. Uma vez que seus efeitos são mais restritos, não serão analisados nesta pesquisa.

No contexto internacional, dá-se destaque aos órgãos reguladores *International Federation of Accountants* – IFAC, *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA e *Securities Exchange Commission* – SEC, extremamente relevantes na atividade de auditoria independente mundial, seja pela dimensão dos mercados de capitais em que atuam, seja pelo corpo de associados, pelo dinamismo, tradição e profundidade dos trabalhos que vêm desenvolvendo. O IFAC é, de fato, um órgão internacional, uma vez que não apresenta vínculo mais forte com determinado país. Já o AICPA e a SEC são entidades norte-americanas, entretanto de grande influência global.

O IFAC pode ser considerado como uma associação de classe, através da representação de profissionais de diversos países, que tem como objetivo desenvolver a profissão contábil e harmonizar os padrões internacionais, permitindo, assim, serviços de alta qualidade. O AICPA tem como missão representar seus membros e fornecer o suporte necessário aos profissionais da área contábil, inclusive os auditores, através do estabelecimento das normas que orientam a realização dos serviços nos Estados Unidos da América, atuando também como uma associação independente. A SEC é uma agência americana federal que regula a distribuição e negociação, em bolsas e no mercado de balcão, de títulos e valores mobiliários, ou seja, está voltada principalmente para as empresas de capital aberto.

È importante mencionar também o *Financial Accounting Standards Board* – FASB e o *International Accounting Standards Board* – IASB, instituições independentes e responsáveis por estabelecer e aperfeiçoar os pronunciamentos e práticas contábeis, o primeiro atuante no mercado norte-americano, através do *Financial Accounting Standards* – FAS, e o segundo principalmente no mercado europeu, através do *International Accounting Standards* - IAS e agora também do *International Financial Reporting Standards* - IFRS.

Com base nessas informações, observa-se que tanto os órgãos reguladores brasileiros quanto os internacionais, seja de forma direta ou indireta, dispõem de um grande conjunto de orientações formais dirigidas à atividade de auditoria das demonstrações financeiras, principalmente no que tange aos procedimentos de auditoria adotados a fim de se obterem provas ou evidências suficientes e adequadas para emissão do parecer independente.

Dessa forma, a atividade de auditoria independente está sujeita a uma série de regulações e legislações, com jurisdições específicas, cenário que, na atualidade, vem apresentado mudanças significativas, através da intensificação das ações dos órgãos reguladores e da instituição de novas regras.

3.1.2 PROCESSOS DE TRABALHO NA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS: MUDANÇA DE ENFOQUE

Em consonância com arcabouço regulatório em que estão inseridos e com as expectativas do mercado, os auditores independentes desenvolvem a sua metodologia de trabalho e técnicas profissionais, sujeitas a aperfeiçoamentos e revisões constantes.

3.1.2.1 ABORDAGEM TRADICIONAL

Tradicionalmente, os auditores independentes baseiam seus exames em procedimentos corretivos, que validem as demonstrações financeiras através de testes específicos. Segundo

Resolução CFC nº 820, que aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis no Brasil,

Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos

Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em: a) testes de transações e saldos; e b) procedimentos de revisão analítica (BRASIL – CFC, 1997a: 1).

Enquanto os testes substantivos são objetivos e, de certa forma, padronizados, os testes de observância podem apresentar uma grande subjetividade. São nos testes de observância que o auditor avalia controles internos, utilizando como parâmetro, muitas das vezes, sua experiência e bom senso, uma vez que as normas não são tão específicas e dão margem a diferentes interpretações.

Nesse contexto, não há espaço para análises mais profundas sobre os riscos e controles internos que envolvem as empresas auditadas, e a interação entre diferentes linhas de negócio das empresas de auditoria, utilizadas como suporte para o referido serviço, tais como impostos, consultoria de sistemas e consultoria de negócios, é quase inexistente.

Em sua dissertação de mestrado, Edson Ishikura afirma que as informações apresentadas nas demonstrações contábeis auditadas de forma tradicional deixaram de ser relevantes para os tomadores de decisão, pelos seguintes fatores:

- 1. Focam um conjunto limitado de riscos – aqueles que afetam distorções relevantes nas demonstrações contábeis;*
- 2. Focam um conjunto limitado de mensuração de desempenho – princípios fundamentais de contabilidade;*

3. *Focam um conjunto limitado de sistemas de informação – sistemas baseados em transações financeiras históricas e internas;*
4. *Focam um conjunto limitado de stakeholders – diretores, investidores e credores (ISHIKURA, 2000: 156).*

Dessa forma, nota-se que a abordagem tradicional, praticada até meados de 1990 – caracterizada pela aplicação de técnicas eminentemente quantitativas, baseadas em resultados e em riscos de transações específicas e voltadas exclusivamente para a emissão do parecer das demonstrações financeiras –, apresenta algumas limitações, razão pela qual vem assumindo características de uma abordagem cada vez mais sistêmica.

É importante salientar que as referidas limitações não interferem no resultado final da auditoria de forma direta. A abordagem tradicional pode ser extremamente eficiente, se aplicada da maneira adequada, porém não traz tanto valor agregado aos serviços prestados.

Portanto, uma nova metodologia vem sendo gradativamente adotada, em complemento às técnicas usuais de auditoria. A abordagem sistêmica baseia-se principalmente na avaliação de riscos de negócio, controles internos e detecção de fraude nas demonstrações contábeis, o que permite evidências mais claras, precisas e suficientes como suporte para a opinião do auditor independente.

3.1.2.2 ABORDAGEM SISTÊMICA

A complexidade e as mudanças constantes no mundo dos negócios, as pressões do mercado competitivo, a tecnologia da informação, o preço da atividade de auditoria como *commodity*, bem como expectativas dos clientes influenciaram no aperfeiçoamento da metodologia de trabalho das empresas de auditoria, no intuito de agregar mais valor na tomada de decisões dos usuários das demonstrações financeiras.

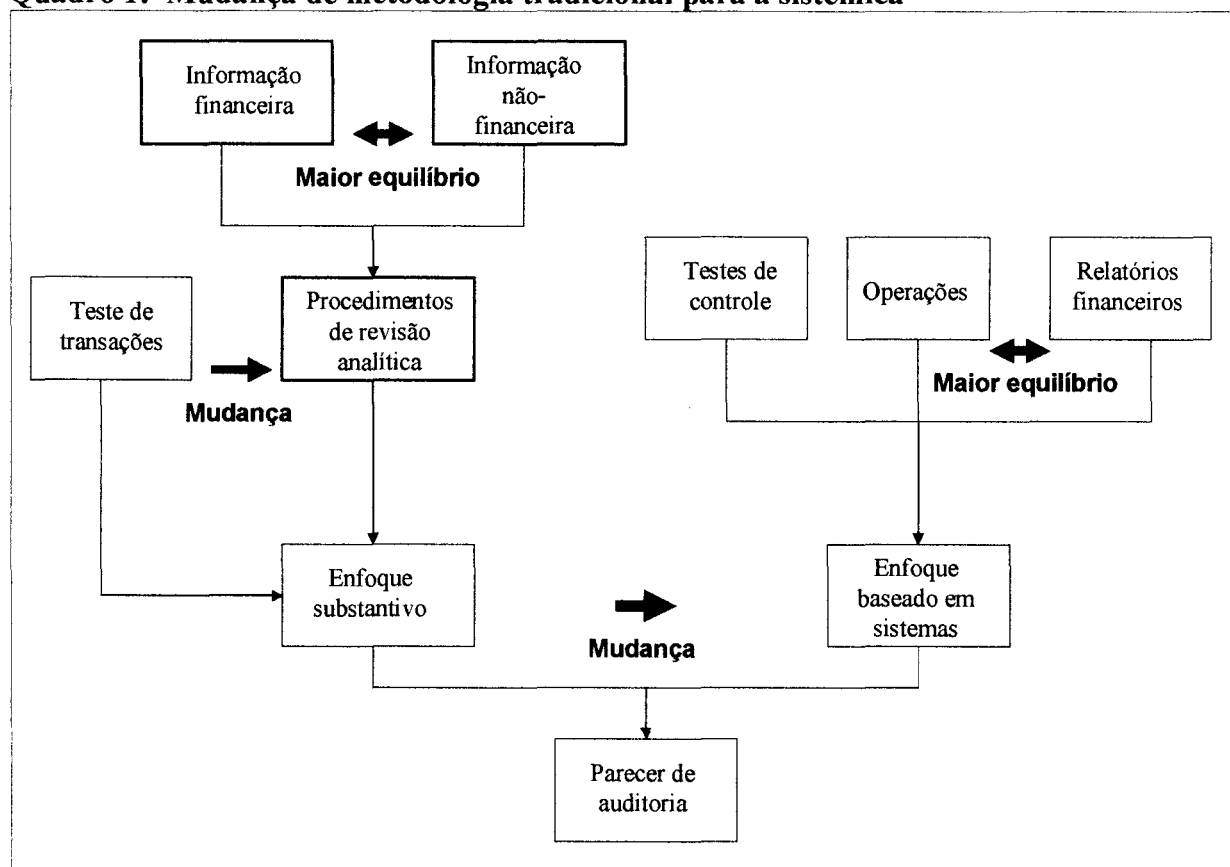
Nesse sentido, a auditoria independente vem se adaptando a uma nova metodologia, conforme estudo realizado pela empresa multinacional KPMG Peat Marwick:

Alguns auditores agora acreditam que a metodologia de auditoria que era apropriada à era industrial pode não ser ampla o suficiente para a era da informação, quando os ativos são intangíveis, o comércio é eletrônico, os mercados são globais e as mudanças são constantes. Atentos ao fato de que esses fatores representam novos riscos às organizações, e têm potencial de afetar significativamente as demonstrações financeiras, alguns auditores estão expandindo o seu enfoque de auditoria das demonstrações financeiras. Tradicionalmente focados nos riscos inerentes a transações específicas, alguns auditores ampliaram o seu foco de risco, acarretando em uma metodologia de auditoria das demonstrações financeiras voltada para o entendimento de riscos de negócio novos ou em desenvolvimento (KPMG, 1999: 3 – tradução livre).

Sobre a questão, Frank O. Marrs, sócio de uma das grandes empresas internacionais de auditoria, complementa:

Os clientes colocaram novas demandas sobre nosso trabalho “feijão-com-arroz” – auditoria financeira tradicional. Durante os primeiros 100 anos de sua existência, a metodologia por trás da emissão do parecer de auditoria pouco mudou. Agora os clientes querem saber como eles podem se comparar com as melhores práticas de seu segmento, e eles esperam que nós lhes disponibilizemos esta visão. Eles querem ver a passagem dos números para o valor econômico de seus processos (MARRS apud SENGER, 1998: 21).

É importante mencionar que o principal resultado de uma auditoria independente continua sendo o parecer das demonstrações financeiras, em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, as principais mudanças ocorridas não foram no produto final do auditor, mas sim na metodologia para se atingir esse resultado. Isso pode ser facilmente visualizado no Quadro 1, apresentado por Senger em sua dissertação de mestrado:

Quadro 1: Mudança de metodologia tradicional para a sistêmica

Fonte: Senger (1998: 34).

Pode-se observar que Senger, em seu trabalho, aponta como principais mudanças a execução dos exames e a ampliação do enfoque de auditoria, cada vez mais sistêmico, tendo em vista um maior equilíbrio das informações financeiras e não-financeiras, bem como um maior equilíbrio entre as operações e os relatórios financeiros.

A publicação da empresa multinacional de auditoria KPMG, ilustrada a seguir, também apresenta, de forma bastante didática, as principais mudanças da metodologia de auditoria das demonstrações financeiras, do enfoque tradicional para o sistêmico, conforme Quadro 2:

Quadro 2: Mudança de metodologia tradicional para a envolvente

TRADICIONAL		ENVOLVENTE
Demonstrações financeiras	Foco	Negócio como um todo e atividades econômicas, que impactam ou são expressas nas demonstrações financeiras
Conformidade	Orientação	Conhecimento para agregar valor
Baseada em transações	Abordagem	Baseada em riscos e processos
Experiência e visão estritamente contábil	Equipe	Multidisciplinar
Parecer de auditoria	Produto	Parecer de auditoria, perfil de modelo de negócio e comunicação de riscos observados e oportunidades para melhoria.

Fonte: KPMG (1999:9).

Destaca-se, aqui, que o produto final da auditoria ainda é o parecer, sendo que, na metodologia envolvente, este vem acompanhado de perfil de modelo de negócio e de comunicação formal de riscos observados, assim como oportunidades para melhoria.

Na edição da revista *Accounting Horizons*, de setembro de 2001, foi publicado um estudo de campo realizado pelos autores Eilifsen, Knechel e Wallage, em que foram analisadas as principais diferenças entre a metodologia de auditoria tradicional e a metodologia nova, ambas aplicadas em um cliente da área bancária, no exercício financeiro de 1997. O Quadro 3, a seguir, apresenta algumas conclusões dos autores, dando-se destaque à avaliação de risco, à evidência de auditoria, à administração dos trabalhos, à estrutura do time ou equipe, ao valor agregado dos serviços e às oportunidades percebidas.

Quadro 3: Comparação entre a metodologia de auditoria nova e a tradicional – um estudo de campo

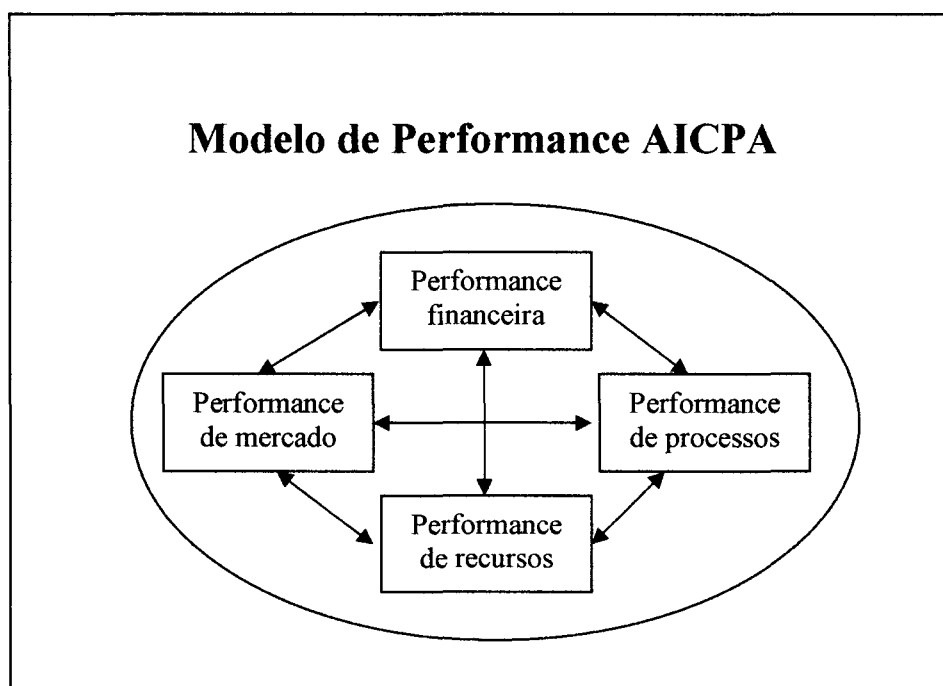
<u>Atributo</u>	<u>Metodologia Tradicional de Auditoria</u>	<u>Nova Metodologia de Auditoria</u>
Avaliação de risco	Avaliação de risco focada nos objetivos de auditoria, associados à avaliação de ativos (ex. empréstimos, investimentos). Outros riscos significativos foram avaliados quanto à adequação às normas de regulamentação (ex. adequação do capital).	<p><u>Riscos estratégicos</u></p> <p>A avaliação de risco considerou riscos específicos da organização, que foram relacionados diretamente aos riscos de processo. Neste estudo, riscos políticos foram os mais importantes, seguidos pelos riscos econômicos.</p> <p><u>Riscos de processo</u></p> <p>Grande atenção foi voltada para riscos associados ao Desenvolvimento de Novos Produtos e Gerência de Recursos Humanos. O foco em Crédito e Gerência de Investimento foi reduzido.</p>
Evidência de auditoria	Auditorias anteriores foram pautadas primeiramente em recursos tradicionais de evidências substantivas, incluindo testes de transações e detalhamento de contas.	<p><u>Mudanças</u></p> <p>Muito mais tempo e esforço foram devotados a entrevistas de pessoas envolvidas em atividades de processos-chave. Muito menos tempo foi devotado a testes substantivos de contas que não representavam risco.</p> <p><u>Mudanças específicas à auditoria de empréstimos</u></p> <p>Revisão dos registros de empréstimos foi focada em recebimentos. Confirmações externas foram significativamente reduzidas.</p>
Administração da auditoria	O time de auditoria encontrava-se com pouca frequência, e a maior parte do trabalho era realizada após o término do exercício financeiro.	Foco no entendimento das estratégias do cliente e as consequências para as demonstrações financeiras. Aumento de trabalhos intermediários. Os riscos de auditoria de nível baixo foram deletados. Aumento de comunicação entre o time de auditoria (reuniões quinzenais) e com o cliente.
Estrutura do time de auditoria	Trabalhos de auditoria dominados pelo staff. O uso de especialistas era raro e apenas utilizado para questões identificadas pelo time de auditoria.	Maior participação do gerente e do sócio. Especialistas utilizados com maior frequência, e os próprios identificavam as questões de risco. Especial atenção a questões de desenvolvimento de software e tributárias.
Valor agregado de serviços	Cartas de recomendação à gerência bastante simplificadas.	Relatórios de análise de riscos e modelo de negócios. Cartas de recomendação à gerência de conteúdo mais extenso. Feedback dos processos não avaliados com frequência pelos auditores.
Oportunidades	Serviços de certificação ou consultoria raramente solicitados pelo cliente.	Solicitação de participação dos auditores em dois grandes projetos de planejamento. Envolvimento dos auditores no processo de privatização do cliente.

Fonte: EILIFSEN; KNECHEL; WALLAGE, Accounting Horizons (2001, v.15, n.3, p. 205-206).

O posicionamento do AICPA sobre essa mudança de metodologia aplicada na auditoria das demonstrações financeiras está fundamentado em mudança de paradigma. Conforme estudo sobre o futuro da auditoria das demonstrações financeiras realizado, o principal paradigma refere-se ao envolvimento dos auditores com as informações. Enquanto o paradigma da auditoria antiga prevê um conjunto de demonstrações financeiras anuais, acompanhadas de um parecer anual, o paradigma da nova auditoria propõe um conjunto de informações financeiras e não financeiras em tempo real, acompanhadas de certificações constantes (AICPA, 2001a).

Um grande problema da auditoria tradicional é que ela omite a performance de informações vitais, além da financeira; estas são a performance de mercado (saídas), performance de recursos (entradas) e performance de processos (processos internos), fundamentais no ambiente organizacional da atualidade, conforme se verifica no Quadro 4 a seguir:

Quadro 4: Compreensivo modelo de divulgação de performance



Fonte: AICPA (2001a:3).

Não se pode deixar de enfatizar a importância da tecnologia no processo de mudança de metodologia de auditoria independente nas empresas. Através do seu avanço, foram desenvolvidas ferramentas eficientes e seguras que permitiram a aplicação prática das novas propostas de auditoria das demonstrações financeiras.

Percebe-se, portanto, que a abordagem sistêmica da auditoria auxilia na compreensão e reconhecimento de como os negócios dos clientes operam, e, assim, são identificados muitos dos riscos potenciais que, se não administrados eficientemente, podem se traduzir em riscos de demonstrações financeiras. Adicionalmente, são concentrados esforços nas áreas críticas das organizações auditadas, o que proporciona aos usuários das informações divulgadas (internos e externos) uma tranquilidade adicional, sabendo que a auditoria está claramente enfocada nos assuntos de negócios-chave e principais processos, riscos e controles internos.

Assim, uma auditoria sistêmica, executada de forma eficiente e com qualidade, é fundamental para a exatidão e a clareza das demonstrações financeiras, inclusive a divulgação em notas explicativas de informações adicionais, indispensáveis à visualização da situação patrimonial e financeira corporativa. *“A maioria dos usuários presume que um parecer de auditoria independente é uma aprovação não somente das demonstrações financeiras apresentadas, mas também dos processos implícitos a essa opinião”* (LANDSITTEL, 2000: 60 – tradução livre).

É importante salientar que, além da mudança de enfoque na metodologia da auditoria aplicada, as empresas especializadas intensificaram a prestação de outros serviços nos últimos anos, tais como impostos, serviços de tecnologia e consultoria gerencial e planejamento financeiro. Essa intensificação ocorreu tanto por uma necessidade de suporte aos trabalhos de auditoria quanto pela venda de projetos específicos aos clientes, tornando-se extremamente rentáveis nos resultados das empresas de auditoria.

Sobre o assunto, comenta um dos sócios-diretores da Ernst & Young internacional, Philip Laskawy:

A auditoria clássica transformou-se. Passou a ser mais aconselhamento. Os clientes têm cada vez mais necessidades em áreas críticas, como a gestão do risco, as auditorias internas, a gestão de fiscalização à escala global, o impacto da Nova Economia nos impostos, etc. São segmentos em que o crescimento do nosso negócio é já muito significativo (LASKAWY, 2002: 1 – tradução livre).

Nesse contexto, surgem os serviços de *assurance*, que transcendem a auditoria das demonstrações financeiras e permitem a exploração de um novo mercado para as empresas de auditoria, voltado para a produção de informações necessárias aos tomadores de decisão, tais como serviços de avaliação de risco e serviços de mensuração de desempenho. Os autores do livro Auditoria, Boynton, Johnson e Kell assim os definem:

Serviços de assurance diferem de serviços de auditoria em um aspecto importante: enquanto auditorias focalizam principalmente informações que constam de demonstrações contábeis, serviços de assurance lidam com uma faixa ampla de informações utilizadas por decisores, não apenas informações que constam de demonstrações contábeis (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002: 68-69).

Na sua dissertação de mestrado, Edson Ishikura complementa que “(...) tais serviços visam melhorar a qualidade das informações a serem utilizadas no processo decisório. Melhores informações, melhores decisões” (ISHIKURA, 2000: 156).

Portanto, em consonância com a evolução do mercado e a maior complexidade das operações financeiras e contábeis das organizações, a abordagem sistêmica da auditoria independente traz novos procedimentos aos testes tradicionais, dando grande ênfase aos riscos de negócios, fraudes e controles internos, que, se não avaliados eficazmente, podem trazer impactos diretos às demonstrações financeiras dos clientes. O item seguinte apresenta, com mais detalhes, os principais fatores de uma abordagem sistêmica da auditoria independente.

3.1.2.2.1 AVALIAÇÃO DE RISCOS, DETECÇÃO DE FRAUDE E CONTROLES INTERNOS

Observa-se ser consenso entre os autores que existem três fatores importantes na abordagem atual de auditoria das demonstrações contábeis: a avaliação de riscos, a detecção de fraude e os controles internos.

a) Avaliação de riscos

Sobre a avaliação de riscos, como procedimento de uma auditoria sistêmica, o auditor deve focalizar primeiramente os riscos de negócio, relacionando-os, em seguida, com os riscos de auditoria, e não adotar um modelo generalizado para todas as organizações (KPMG, 1999).

O risco de negócio, definido como todas as forças externas e internas que determinam o sucesso da organização, pode trazer impacto direto sobre as demonstrações financeiras. O mercado competitivo, os clientes, os fornecedores, as alianças e parcerias, as estratégias de processos, entre outros, são elementos-chave que devem ser permanentemente avaliados durante uma auditoria independente. Assim, o entendimento do negócio do cliente passa a ser vital no processo de auditoria das demonstrações financeiras.

O risco de auditoria, por sua vez, compreende os aspectos internos das organizações e pode ser explicado da seguinte forma:

Risco de auditoria (RA) é um produto de três fatores $RA = RI \times RC \times RD$, sendo:

Risco Inerente (RI) – risco de a opinião do auditor ser susceptível a um erro material, assumindo que não há políticas e procedimentos de controle interno relacionados.

Risco de Controle (RC) – risco de que um erro material, que poderia ocorrer em uma certificação, não seja prevenido ou detectado em tempo adequado pelos controles internos da sociedade.

Risco de Detecção (RD) – risco de que o auditor não venha a detectar um erro material que exista em uma opinião (HITZIG, 2001: 1 - tradução livre).

É importante salientar que o risco de auditoria sempre vai existir, mesmo que seus efeitos sejam minimizados na condução dos trabalhos. Na prática, os auditores planejam seus trabalhos tendo como parâmetro o risco de auditoria limitado a um nível suficientemente baixo para a emissão de uma opinião confiável (RICCHIUTE, 1995).

Portanto, na auditoria sistêmica, os riscos de negócio são avaliados constantemente e de forma interativa com os riscos de auditoria existentes, o que permite uma análise mais profunda do cliente em questão e maior segurança no processo.

Outros riscos relacionados ao profissional de auditoria podem ser citados, a exemplo do risco de aceitação do cliente, do risco de imagem e do risco de falha na prestação de serviços de qualidade. No que tange ao risco de falhas na prestação de serviços de qualidade, ele pode ser percebido através dos litígios e processos judiciais registrados por parte de clientes contra empresas de auditoria. Nos Estados Unidos especificamente, a quantidade de litígios e processos judiciais vêm aumentando, conforme pode ser observado em estudo realizado pela PricewaterhouseCoopers, referente ao ano base de 2001, apresentado na Tabela 2 a seguir:

Tabela 2: Evolução de litígios nos Estados Unidos por classe

Ano	Casos Federais	IPO³	Casos Estaduais	Total
1996	122	-	25	147
1997	167	-	11	178
1998	245	-	13	258
1999	207	-	-	207
2000	201	-	-	201
2001	175	308	-	483

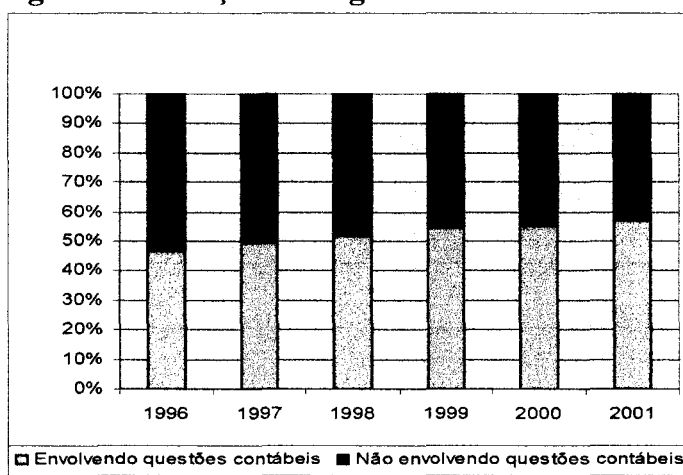
Fonte: PRICE WATERHOUSECOOPERS, Estudos de Litígios (2001:1).

Nota-se um incremento significativo entre os anos 2000 e 2001, decorrente, principalmente, da existência de casos de *Initial Public Offer* - IPO. O estudo também mostra que, do

³ IPO - *Initial Public Offer*. Fase inicial em que as empresas ofertam as suas ações na bolsa de valores, e suas demonstrações financeiras são analisadas pelos analistas e órgãos reguladores.

crescimento total de litígios registrados, grande parte envolveu questões contábeis. Entende-se que isso é um reflexo direto das falhas no processo de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras que vêm ocorrendo no mercado norte americano. A seguir, apresenta-se a Figura 3, que contém essas informações. Vale ressaltar que a quantidade de IPO não está contemplada na análise seguinte.

Figura 3: Evolução de litígios nos Estados Unidos



Fonte: PRICE WATERHOUSECOOPERS, Estudos de Litígios (2001: 3).

É importante salientar que o crescimento de litígios, nos Estados Unidos, do ano 2000 para o ano 2001, foi concentrado principalmente na indústria de alta tecnologia, envolvendo empresas de telecomunicações e eletrônica, conforme Tabela 3 abaixo:

Tabela 3: Evolução de litígios nos Estados Unidos por indústria

Indústria	Percentual do total dos casos de 2000	Percentual do total dos casos de 2001
Bancos	5%	2%
Serviços de negócios	3%	6%
Serviços de computação	32%	25%
Eletrônica	5%	8%
Serviços de saúde	7%	5%
Farmacêutica	5%	5%
Distribuição	4%	3%
Telecomunicações	11%	23%
Outros	28%	23%

Fonte: PRICE WATERHOUSECOOPERS, Estudos de Litígios (2001: 5).

b) Detecção de fraude

A nova abordagem de auditoria também procura enfatizar a fraude, principalmente a fraude de balanço, que se refere à falsificação ou inexatidão na apresentação dos dados das demonstrações financeiras, feita propositadamente. Um balanço que contenha vícios de fraude pode modificar completamente a interpretação dos valores, especialmente se o analista adotar a análise exterior ou superficial.

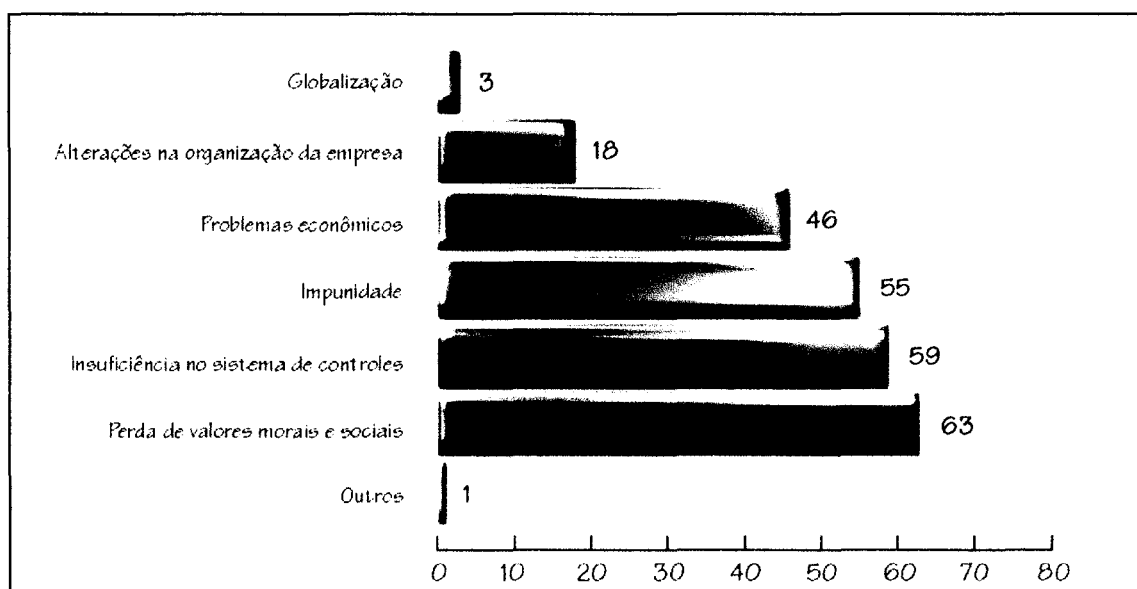
Nesse contexto, é importante mencionar que, como apontado pelos textos consultados, muitas das vezes a fraude de balanço ocorre no nível dos executivos de alto escalão, o que torna mais difícil a sua identificação. Funcionários de escalões mais baixos podem ser monitorados através de controles, com custos relativamente baixos. Talvez não seja viável, nem mesmo possível, elaborar sistemas efetivos de controle para a direção. Assim, a detecção de fraudes por parte do alto escalão é deixada principalmente ao comitê de auditoria, aos conselhos e ao auditor independente.

O artigo sobre procedimentos de detecção de fraude, escrito pelo sócio internacional da empresa multinacional Ernst Young, Daniel Montgomery, em conjunto com outros autores, especialistas e professores de auditoria, evidencia que a maioria dos auditores avalia a honestidade e a integridade dos seus clientes através de procedimentos rigorosos de aceitação e retenção, o que pode levá-los a assumir que o cliente não pratica qualquer tipo de fraude. Porém a referida avaliação não deve ocorrer apenas na fase inicial dos trabalhos, mas permanentemente, levando-se em conta as três principais condições para ocorrência da fraude: iniciativa ou pressão, oportunidade e atitude (MONTGOMERY et al., 2002).

Sobre o conceito mais amplo de fraude nas empresas, em 2002 foi realizada uma pesquisa no Brasil pela empresa KPMG Forensic, através do envio de questionários para executivos de mais de mil das grandes empresas nacionais, envolvendo diversos setores. O resultado da

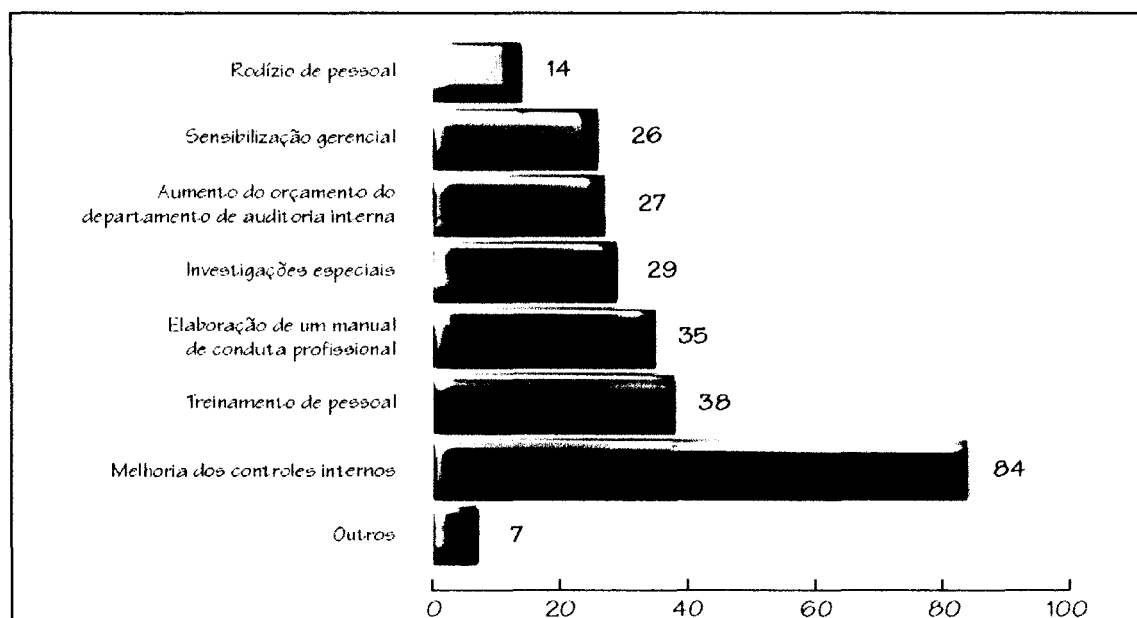
pesquisa aponta a intensa ocorrência de fraude nas empresas, sendo apresentadas como principais razões dos atos fraudulentos a perda de valores morais e sociais e a insuficiência no sistema de controles, e como melhor forma de detecção e prevenção dessas falhas a melhoria dos controles internos empresariais. A seguir, apresentam-se alguns dos resultados da pesquisa:

Figura 4: Razões para aumento de atos fraudulentos (%)



Fonte: KPMG Forensic (2002: 9).

Figura 5: Planos para diminuição da possibilidade de fraude (%)



Fonte: KPMG Forensic (2002:15).

c) Controles internos

Uma vez avaliados os riscos relacionados à auditoria e às possibilidades de fraudes, o passo seguinte na metodologia sistêmica é verificar os controles internos e testá-los, a fim de se certificar ou não da sua eficiência. Enquanto, na auditoria tradicional, os controles internos são avaliados de forma limitada, apenas para atender às normas de regulamentação, na auditoria sistêmica, a identificação dos controles internos, bem como os testes aplicados aos mesmos são bem mais amplos.

Trata-se de um assunto bastante vasto, e esta pesquisa não pretende apresentar, de forma detalhada, as diversas teorias existentes. O que se propõe é apenas uma breve análise de controles internos, com o intuito de enfatizar a importância de controles internos na metodologia sistêmica de auditoria das demonstrações financeiras.

Os controles internos de uma entidade representam as políticas e os procedimentos que a diretoria e a gerência implementam, a fim de permitir, com razoável segurança, que os seus objetivos sejam atingidos, e deveriam ser vistos como um aspecto positivo, e não como uma obrigação onerosa, sem qualquer impacto nos negócios das empresas.

O fato é que, na prática, exista ou não imposição legal, os controles são de extrema importância para as empresas dos mais diversos segmentos do mercado, como forma de proteger o patrimônio, de aumentar a exatidão, a fidedignidade e a tempestividade das informações e dos relatórios operacionais, de auxiliar a administração na condução eficiente e ordenada dos negócios, bem como de avaliar a eficiência operacional das atividades operacionais.

O autor Ricchiute afirma que a visão da empresa sobre controles internos é muito mais vasta que a dos auditores independentes, uma vez que, para esses profissionais, são avaliados

prioritariamente os controles internos que impactam diretamente as demonstrações financeiras (RICCHIUTE, 1995).

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil preconiza que o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos coordenados, bem como as medidas adotadas dentro de uma organização para proteger o seu ativo, verificar a exatidão e fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas que são estabelecidas (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil *apud* ANTUNES, 1998).

Assim, os auditores independentes devem começar a avaliar os controles internos dos seus clientes na fase de planejamento dos trabalhos, e efetuar exames a fim de testá-los e concluir quanto à sua efetividade ou não. Para os controles fortes, são executados procedimentos de ação preventiva, baseados fortemente em sistemas operacionais e visando a uma auditoria contínua. Para os controles fracos, devem ser desenvolvidos testes de auditoria mais específicos, com características de testes substantivos.

3.1.2.2.2 PRÁTICAS EMPRESARIAIS DAS *BIG FOUR*⁴

Com o intuito de identificar as atuais práticas empresariais adotadas pelas empresas de auditoria independente, numa abordagem sistêmica, tomou-se como exemplo as atuais quatro maiores empresas multinacionais – as *big four* – com metodologia aplicada globalmente, inclusive no Brasil. A pesquisa foi realizada no *site* internacional das referidas empresas, disponível na internet. A seguir, apresentam-se os resultados da pesquisa, que demonstra a adoção de uma abordagem sistêmica:

Empresa Deloitte & Touche Tohmatsu:

⁴ Como salientado anteriormente, as *big four* são as empresas internacionais de auditoria Pricewaterhouse Coopers, Ernst Young, Deloitte Touche Tohmatsu e KPMG.

A nossa metodologia de auditoria é totalmente informatizada, através de um software denominado AS/2, desenvolvido especialmente para nossa utilização pela Microsoft (nosso cliente) e utilizado em nível mundial pela nossa Firma, que busca e verifica as informações nos bancos de dados da empresa, prepara os papéis de trabalho, revisões e demais evidências de auditoria eletronicamente, maximizando a eficiência do serviço e trazendo maiores vantagens para nossos clientes (DELOITTE & TOUCHE TOHMATSU, 2002: 1 – tradução livre).

Empresa Ernst Young:

Nós inovamos o processo de auditoria para ser mais eficientes e melhor assessorar as atividades estratégicas e gerenciais de nossos clientes. O seu auditor deve alertá-lo para os riscos do negócio que podem impactar os resultados financeiros e o seu sucesso. A Auditoria da Ernst & Young faz isto, aliando o conhecimento do negócio à utilização de avançadas metodologias (ERNST YOUNG, 2002: 1 - tradução livre).

Empresa KPMG Peat Marwick:

Nossa metodologia - BMP (Business Measurement Process) é totalmente baseada em riscos, no que se refere à auditoria das demonstrações financeiras. Nossas ferramentas e conhecimentos de aplicação trazem a força do conhecimento para sua auditoria. Nossos profissionais estão capacitados a identificar muitos dos riscos potenciais que, se não administrados eficientemente, podem se traduzir em riscos de demonstrações financeiras (...) Gerenciamento apropriado de riscos é um fator chave para o sucesso de negócios (KPMG PEAT MARWICK, 2002: 1 - tradução livre).

Empresa Pricewaterhouse Coopers:

Nossa auditoria está alinhada com os seus negócios, e não apenas com os processos financeiros. Negócios precisam de auditores que entendam suas estratégias internacionais e possam refleti-las na metodologia de auditoria (...). Nossos serviços estão baseados em oito princípios, que formam a base da nossa metodologia de auditoria(...) planejamento, efetividade, eficiência, gerenciamento de riscos, desenvolvimento de nossos profissionais, utilização eficiente de tecnologia, comunicação contínua e avaliação de performance (PRICEWATERHOUSE COOPERS, 2002: 1 - tradução livre).

3.2 INDEPENDÊNCIA DOS AUDITORES DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A atividade da auditoria das demonstrações financeiras deve ser executada de forma ética e com a maior credibilidade possível, não podendo haver qualquer questionamento sobre a honestidade e os padrões morais do auditor independente. Segundo Francisco Papellás Filho, sócio no Brasil de uma empresa multinacional de auditoria, *“independência é, para o auditor independente, uma atitude mental, um fundamento ético de sua atividade profissional, sem a qual não poderia cumprir adequadamente sua função. Em essência, é a capacidade de pensar e atuar com integridade e objetividade”* (FILHO, 2000: 2).

Para William Attie, autor do livro de conceitos e aplicações de auditoria, o auditor independente deve ser alguém com profundo equilíbrio e probidade, uma vez que sua opinião influenciará outras pessoas, principalmente em relação a interesses financeiros e comerciais (ATTIE, 1998). Esse posicionamento está diretamente ligado às responsabilidades que o profissional assume e às quais está exposto.

Assim, a independência do auditor pode ser entendida como a imparcialidade na interpretação das informações apresentadas, através da orientação profissional no sentido da verdade, evitando conflitos, vantagens e interesses. *“Para otimizar a independência na prática, um auditor deve se manter livre de qualquer obrigação ou interesse junto a um cliente, o que poderia prejudicar a independência ‘na sua aparência’* (RICCHIUTE, 1995:28).

Em uma auditoria das demonstrações financeiras, o auditor mantém relacionamento de independência com diversos grupos. Essa relação de independência traz impactos diretos na avaliação dos usuários das demonstrações financeiras, sendo fundamental no processo de atestação de qualidade das informações corporativas divulgadas. Os autores do livro Auditoria consideram como grupos de relacionamento mais importantes: a administração, o conselho de

administração e o comitê de auditoria, os auditores internos e os acionistas (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

O posicionamento do *International Organization of Securities Commissions* - IOSCO também ressalta a importância da independência da atividade para a credibilidade do mercado:

O auditor externo executa um papel crítico quando concede credibilidade independente às demonstrações financeiras divulgadas, utilizadas como base de decisão por investidores, credores e outros "stakeholders". Assim, a percepção do público sobre a credibilidade dos relatórios financeiros das entidades listadas é significativamente influenciada pela efetividade perseguida pelos auditores externos quando do exame e divulgação das demonstrações financeiras. Considerando que a efetividade da auditoria externa envolve uma variedade de questões, para a confiança pública e crença nas demonstrações financeiras é fundamental que os auditores externos operem e sejam observados operando em um ambiente que suporte a objetividade na decisão de questões importantes que impactam diretamente as demonstrações financeiras. Em outras palavras, o auditor deve ser independente tanto na prática quanto na aparência. (IOSCO, 2002: 2-3 - tradução livre).

Observa-se, portanto, que a independência profissional depende significativamente da atitude e dos princípios éticos dos auditores. Porém não se pode deixar de mencionar a importância dos códigos de ética e de conduta no processo de formalização e manutenção da independência profissional.

O conceito de ética profissional precisa ir além de princípios morais; deve incluir normas de comportamento que tenham finalidades tanto práticas quanto "idealísticas" que o profissional possa utilizar. Embora possam ser concebidos para encorajar comportamento ideal, códigos de ética profissional, devem ser simultaneamente realistas e aplicáveis (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002: 102).

Na realidade brasileira, o Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado através da Resolução CFC nº 803 em 1996, estende-se ao auditor independente, pois aborda questões como deveres e proibições de uma maneira mais ampla, valor dos serviços profissionais, deveres em relação aos colegas de classe e penalidades. Entretanto, o aspecto de independência começa a ser mais explorado na Resolução CFC nº 821 em 1997, que aprova a NBC P1 - Normas Profissionais de Auditor Independente. A referida norma trata

especificamente da independência profissional no seu item 1.2, conforme se apresenta a seguir:

1.2.1 O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência.

1.2.2 Está impedido de executar trabalho de auditoria independente o auditor que tenha tido, no período a que se refere a auditoria ou durante a execução dos serviços, em relação à entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico:

- a) vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos negócios ou sejam responsáveis por sua contabilidade;*
- b) relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;*
- c) participação direta ou indireta como acionista ou sócio;*
- d) interesse financeiro direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;*
- e) função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria independente;*
- f) fixado honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado; e*
- g) qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria independente, na forma que vier a ser definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.*

1.2.3 O auditor deve recusar o trabalho ou renunciar à função na ocorrência de qualquer das hipóteses de conflitos de interesses previstos no item 1.2.2 (BRASIL – CFC, 1997b: 1).

No contexto internacional, uma das principais referências nesse sentido é o Código de Conduta Profissional do AICPA, revisado em 1988, que define princípios e regras que orientam os profissionais de contabilidade nos Estados Unidos no desempenho de suas responsabilidades profissionais e que são fundamentais na sua conduta ética e profissional.

Quanto aos princípios do referido código, considerados pilares básicos de conduta ética, são destacados:

Responsabilidades – No desempenho de suas responsabilidades como profissionais, membros devem exercer julgamentos profissionais e morais sensíveis em todas as suas atividades.

Interesse público – Os membros devem aceitar a obrigação de agir de forma que atenda ao interesse público, honre a confiança pública e demonstre compromisso com profissionalismo.

Integridade – Para manter e ampliar a confiança do público, os membros devem realizar suas responsabilidades profissionais com o mais alto senso de integridade.

Objetividade e independência – No desempenho de suas responsabilidades profissionais, o membro deve manter objetividade e não ter conflito de interesse. Ao prestar serviços de auditoria e outros serviços de certificação, o membro deve ser independente – de fato e na aparência.

Cuidado devido – O membro deve observar as normas técnicas e de ética da profissão, esforçar-se para continuamente aumentar sua competência, melhorar a qualidade de seu serviço e desempenhar suas responsabilidades profissionais no melhor de sua capacidade.

Extensão e natureza dos serviços – Na determinação da extensão e natureza dos serviços a serem prestados, o membro deve observar os Princípios do Código de Conduta Profissional (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002: 105-107).

Sobre as Regras de Conduta do AICPA, que estabelecem normas mínimas no desempenho de serviços profissionais, são destacadas: Regra 101 – Independência; Regra 102 - Integridade e objetividade; Regra 201 – Normas gerais; Regra 202 – Obediência às normas; Regra 203 – Princípios contábeis; Regra 301 – Informação confidencial de cliente; Regra 302 – Honorários contingentes; Regra 501 – Atos desonrosos; Regra 502 – Propaganda e outras formas de solicitação; Regra 503 – Comissões e taxas de indicação; Regra 505 – Forma de organização e nome (RICCHIUTE, 1995 & BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

É importante salientar que essas regras de conduta estão sujeitas a interpretações e, no caso da Regra 101 - Independência, aspecto de destaque dentre as demais, os autores preconizam:

1. Interpretação da regra 101 – Aborda interesses financeiros e relações de negócios que prejudicam a independência.
2. Ex-praticantes e independência – Aborda questões em que ex-sócio ou acionista de empresas de auditoria podem prejudicar a independência.

3. Serviços contábeis – Delineia responsabilidades da administração do cliente para preservar a independência, quando da prestação de serviços contábeis, inclusive realização de lançamentos contábeis e preparação de demonstrações contábeis por membros.
4. Diretorias e curadorias honorárias de organizações sem finalidade de lucro – Fornece orientação para assumir tais cargos.
5. Empréstimos de instituições financeiras-clientes e terminologia relacionada – Explica algumas exceções para a regra geral, em que a independência de algum membro estaria prejudicada se ele captasse ou concedesse empréstimo a um cliente ou a executivo, diretor ou acionista principal.
6. Efeito de ação judicial sobre independência – Explica circunstâncias em que se pode considerar a independência prejudicada, por ação judicial.
7. Cancelada.
8. Efeito de interesses financeiros em não-clientes que tenham relações de investimento com um cliente de um membro – Explica várias formas através das quais um interesse financeiro em um não-cliente que tenha influência significativa sobre um cliente pode prejudicar a independência em relação ao cliente.
9. Relações de parentesco sobre independência – Explica como a independência pode ser prejudicada se houver certas relações de parentesco.
10. Efeito de relações com entidades incluídas nas demonstrações contábeis governamentais – Define exceções sobre membros que emitem relatórios sobre as

demonstrações contábeis de uma agência governamental, que, em regra, devem ser independentes destas.

11. Independência e desempenho de serviços profissionais a respeito de pronunciamentos sobre normas para contratos de certificação e sobre as normas de auditoria referentes a contratos, para aplicar procedimentos preestabelecidos a elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração contábil – Fornece orientação sobre independência em contratos de extensão mais limitada que a de uma auditoria de demonstrações contábeis.
12. Independência e arranjos de cooperação com clientes – Especifica que, durante o período de realização de um contrato profissional ou na ocasião da emissão do parecer, não são permitidos negócios em conjunto da firma de um membro com um cliente.
13. Extensão de serviços de auditoria – Define as circunstâncias em que é possível a terceirização da auditoria interna para firmas de contadores e auditores.
14. Efeito de estruturas alternativas da prática sobre a aplicabilidade de regras de independência: Fornece orientação a respeito de como várias alternativas às “estruturas tradicionais” de prática de contadores e auditores afetam a independência.

Observa-se, portanto, que as normas de conduta adotadas como parâmetro na independência do auditor, tanto no Brasil como no exterior, na década de 1990, estão voltadas principalmente para o envolvimento pessoal dos membros da equipe de trabalho com a empresa auditada. Questões mais específicas, como é o caso da prestação de serviços além da auditoria em um mesmo cliente, embora previstas nos códigos de ética e conduta, ou em normas sobre independência, são pouco aprofundadas. Adicionalmente, muitas das avaliações

dos princípios e regras sobre a independência ficam a cargo do auditor, o que pode acarretar interpretações errôneas ou distorcidas.

3.2.1 CONFLITOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E DE CONSULTORIA

A discussão mais controversa e fortemente presente no cenário atual sobre independência dos auditores centra-se na prestação de serviços simultâneos de consultoria e auditoria das demonstrações financeiras a um mesmo cliente, questão pouco explorada, até o final da década de 1990, nas normas de regulamentação, conforme comentado anteriormente.

Em busca de novas oportunidades de negócios, as empresas de auditoria, principalmente as grandes empresas internacionais, expandiram os seus serviços, passando a prestar, além da auditoria das demonstrações financeiras, serviços de consultoria, contabilidade, impostos, implantação de sistemas, entre outros.

O setor de serviços dos profissionais de contabilidade nos Estados Unidos, nas últimas décadas, ocupa um espaço significativo na economia. Esse setor é comandado pelas firmas denominadas de “big five”, antes “big six”, que prestam serviços de auditoria e de consultoria (tributárias, gerenciais, riscos gerenciais, tecnológicas e vários outros serviços), além de venderem outros serviços, cujo faturamento não é nada desprezível. (NEPOMUCENO, 2002: 8)

Em termos de receita, os serviços adicionais, principalmente de consultoria, são altamente lucrativos e contribuem, de forma significativa, nos resultados das empresas, o que influenciou no seu crescimento acelerado nos últimos anos. Segundo o testemunho do sócio-diretor internacional da Ernst & Young, Philip Laskawy,

Olhando o processo do ponto de vista histórico, a consultoria foi um segmento pequeno do negócio até final dos anos 80. (...) com o crescimento das necessidades dos clientes em tecnologias de informação e depois com a emergência da Economia Digital, as multinacionais da auditoria aproveitaram a oportunidade e posicionaram-se no terreno. O sucesso do segmento chegou a deter uma fatia de 25 a 30% do faturamento anual, por exemplo, no caso da Ernst & Young (LASKAWY, 2002: 1 – tradução livre).

A Tabela 4, a seguir, apresenta a evolução dos serviços de consultoria do ano de 1997 para o ano de 1998:

Tabela 4: Evolução da receita dos serviços de consultoria das grandes empresas multinacionais (em US\$ milhões)

Empresa/Receita Anual	1998	1997	% Crescimento
Arthur Andersen	1.367,6 ⁽¹⁾	952,9 ⁽¹⁾	43,5
Pricewaterhouse Coopers	6.000,0	4.286,0	40,0
Ernst Young Internacional	3.970,0	2.950,0	34,6
Deloitte Consulting/DTT	3.240,0	2.310,0	40,3
KPMG	3.000,0	2.300,0	30,4
Andersen Consulting	8.307,0	6.647,0	24,9

⁽¹⁾ Representa serviços de consultoria de negócios e financeira prestados pela empresa Arthur Andersen após separação da Andersen Consulting

Fonte: *International Accounting Bulletin*: Edição de 30 de junho de 1999, nº 251.

Segundo a repórter Nanette Byrnes et al., em matéria publicada na *Business Week* em 2002, é crescente a dependência das empresas de auditoria das demonstrações financeiras em relação aos serviços de consultoria, em termos de representatividade na receita de serviços.

Com base em informações do International Accounting Bulletin, em 1993, 31% da remuneração das empresas do setor originavam-se de serviços de consultoria. Em 1999, o percentual havia saltado para 51%. Em 2001, por exemplo, apenas 40% da remuneração mundial da PricewaterhouseCoopers foram gerados por serviços de auditoria. A consultoria de gestão proporcionou outros 29%, e a maior parte do resto foi obtida com a prestação de serviços relacionados a questões tributárias e finanças corporativas (BYRNES et al., 2002: 43 - tradução livre)

A autora ainda menciona um estudo realizado pela Universidade de Illinois, que contempla as primeiras 563 empresas a apresentar demonstrações financeiras após 5 de fevereiro de 2001, apontando que, em média, para cada dólar pago pela realização de auditorias, as empresas pagaram outros US\$2,69 por serviços de consultoria prestados pelas mesmas firmas de auditoria.

A Tabela 5, a seguir, referente às operações das empresas de auditoria nos Estados Unidos em 31 de dezembro de 1999, confirma a representatividade dos serviços de consultoria, entre

outros, nas suas fontes de receita. Não só são apresentados dados das maiores empresas, nesse período denominadas *big five*, bem como de outras pertencentes ao grupo das 100 grandes empresas de auditoria nos Estados Unidos:

Tabela 5: Faturamento das grandes empresas de auditoria por linha de negócio

Classificação por Receita	Empresa	Quantidade de				Fontes de Receita (%)		
		Receita nos Estados Unidos (\$milhões)	Escritórios nos Estados Unidos	Sócios	Profissionais	Contabilidade / Auditoria	Impostos	Outros
Big Five								
1	Andersen World Wide	7.824,0	92	2.117	43.434	17%	11%	72%
2	PricewaterhouseCoopers	6.750,0	189	2.938	34.067	35%	20%	45%
3	Ernst & Young	6.375,0	87	2.546	21.880	35%	21%	44%
4	Deloitte & Touche	5.330,0	101	1.913	21.710	30%	18%	52%
5	KPMG	4.656,0	136	1.800	16.000	35%	22%	43%
Segundo Nível								
6	H&R Block	1.266,8	8.923	3.361	n.d.	0%	100%	0%
7	Century Business Services	460,0	798	n.d.	5.174	35%	17%	48%
8	RSM McGladrey	381,2	65	369	2.217	36%	31%	32%
9	Grand Thornton	375,0	48	274	2.351	41%	27%	32%
10	BDO Seidman	298,0	42	335	1.438	47%	28%	25%
11	American Express	280,0	63	298	2.414	40%	27%	33%
Regionais								
12	Crowe, Chizek, and Co.	144,0	12	111	1.025	28%	15%	57%
14	Plante & Moran	117,4	17	142	780	52%	26%	22%
Locais								
19	Eisner	72,0	3	67	301	38%	20%	42%
32	Anchin, Block & Anchin	32,1	1	34	130	65%	25%	10%

Fonte: BOYNTON; JOHNSON; KELL (2002: 49).⁵

As estatísticas apresentadas anteriormente demonstram nitidamente uma desconcentração do foco principal das empresas internacionais de contabilidade: a auditoria das demonstrações financeiras e uma tendência à conglomeração de negócio.

Segundo afirma Luiz Antônio Perdigão, no seu estudo sobre o desempenho de conglomerados financeiros no Brasil entre os anos 1978-1981, a conglomeração significa o crescimento horizontal dos grupos empresariais, devido às aquisições, fusões e expansões com outros setores, com a conseqüente diversificação da atividade. Ainda conforme o autor, dentre as causas da conglomeração, para os dez maiores conglomerados financeiros, as que apresentam

⁵ Dados obtidos pelos autores no *Accounting Today Special Report: Top 100 Firms Study*, realizado no ano 2000.

melhores evidências empíricas são: maiores lucros e possibilidade de realizar economias de escala, através da diversificação (PERDIGÃO, 1983).

Embora extremamente promissora no ambiente corporativo, a tendência de conglomeração, na atividade de auditoria independente, levantou uma série de discussões sobre conflito de interesses e independência profissional. Sobre o assunto, Antônio Roque Citadini, conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, argumenta:

Enquanto o trabalho da auditoria é fiscalizar, tendo sua atuação voltada para a análise dos atos de gestão praticados, o trabalho da consultoria é apontar caminhos para a ação do gestor na busca de melhores resultados. (...) Assim, é incompatível fiscalizar – que é o trabalho da auditoria – e ao mesmo tempo oferecer conselhos alternativos para tomadas de decisões, tarefa da consultoria. (CITADINI, 2002:3)

Enquanto a consultoria deve indicar alternativas para a obtenção de maior lucro e melhores alternativas de estratégia empresarial, a auditoria, ao contrário, examina o *modus operandi* e presta informações à alta direção da empresa, aos seus acionistas, à sociedade interessada e até às autoridades sobre a adequação das demonstrações financeiras registradas.

No relatório final do Painel sobre Eficiência da Auditoria, divulgado em 31 de agosto de 2000 pelo AICPA, a questão de conflito de interesses entre os serviços prestados pelos auditores já havia sido levantada. *“Os membros do painel concordam que a grande ênfase das empresas de auditoria em serviços de consultoria tem colocado em risco a reputação do auditor independente, que é essencial para a confiança pública no processo de auditoria”* (CARPENTER, 2001: 19 – tradução livre).

Embora, nos últimos anos, as empresas de auditoria internacional, após intensa pressão, tenham constituído firmas juridicamente independentes para o exercício das duas funções, e aleguem não utilizar os mesmos profissionais nos dois momentos, os questionamentos dos

órgãos reguladores, entre outros envolvidos no processo, são muitos. Assim, por maior que seja o controle interno na segregação dos serviços, pode ser observado conflito de interesses.

A problemática pode ser facilmente visualizada no escândalo contábil que envolveu o grupo empresarial Enron, o qual, comprometido com diversos serviços que envolviam os seus auditores externos, deixou de atentar para aspectos relacionados à independência. Com base nas informações disponíveis em artigo da Business Week, Byrnes ressalta que:

A Andersen presta serviços externos de auditoria à Enron desde a década de 80. Em meados dos anos 90, a empresa recebeu a tarefa de conduzir , também, os processos de auditoria interna. Na prática, os auditores supervisionavam os sistemas e controles contábeis com uma das mãos e, com a outra, atestavam a validade dos números que eles mesmos produziam. (...) Pela dupla jornada, a Andersen era regamente recompensada. Em 2000, a companhia recebeu da Enron US\$ 25 milhões em honorários por auditoria, além de US\$ 27 milhões por consultoria e outros serviços (BYRNES et al., 2002: 44 – tradução livre).

Nesse ambiente, faz-se necessário um posicionamento diferente das empresas de auditoria, no que se refere à prestação simultânea de serviços de auditoria e consultoria a um mesmo cliente. *“Mudanças fundamentais na forma como a auditoria e os serviços de consultoria relacionados são vendidos, mantidos, gerenciados e executados, são necessárias, no sentido de melhorar a qualidade das demonstrações financeiras auditadas” (RASMUSSEN & LEAUANAE, 2002: 10 – tradução livre).*

3.3 CONTROLE DE QUALIDADE DA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

De forma complementar ao aspecto da independência profissional, o controle de qualidade das auditorias também é de extrema importância no contexto turbulento e de mudanças em que a atividade se encontra, principalmente pelo fato de ambos os aspectos serem, além de complementares, interdependentes.

Em linhas gerais o controle de qualidade pode ser entendido como a adequação de um produto ou serviço às necessidades de uso e à satisfação das expectativas e exigências do usuário-cliente. Assim, a fim de obter lucro e garantir sua continuidade, as organizações necessitam de uma estruturação ágil e consistente, para enfrentar os desafios de mercado e as estratégias da concorrência. Para isso, são necessárias ações práticas em planejamento, liderança, gestão de processos e pessoas, implantação de sistemas e adoção de práticas de melhoria contínua.

Alguns aspectos relacionados ao controle de qualidade são:

- Excelência - significa o melhor que se pode fazer, o padrão mais elevado de desempenho.
- Valor – significa ter mais atributos, usar materiais ou serviços raros, que custam mais caro.
- Especificações – planejamento, definição de como o produto ou serviço deve ser.
- Conformidade – significa verificar se o produto ou serviço está de acordo com as especificações do projeto.
- Regularidade – significa uniformidade; os produtos ou serviços devem ser idênticos.
- Adequação ao uso – significa qualidade do projeto e ausência de deficiência.

Atualmente, as principais metodologias que influenciam o controle de qualidade nas organizações são a *Internacional Organization for Standardization* – ISO, o *Just in Time* – JIT⁶ e os 5'S⁷. Para esta pesquisa, adota-se a série ISO, mais especificamente a série ISO 10000, relacionada a programas de qualidade de auditorias.

⁶ Refere-se à eliminação de desperdícios e à aquisição ou produção de produtos em quantidade considerada ideal, não havendo, portanto, o acúmulo de estoques na estrutura organizacional.

A ISO é uma organização internacional, não governamental, que elabora normas internacionais que podem servir como base ou como alavanca para a prática permanente da filosofia de qualidade das organizações.

O Brasil participa da ISO através da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas, que é uma sociedade privada, sem fins lucrativos, que tem pessoas físicas e jurídicas como associadas. Ela é principalmente representada pela série ISO 9000, formada por um conjunto de cinco normas relacionadas com a gestão e a garantia da qualidade, diretrizes de seleção e uso, a série ISO 10000, de grande interesse para auditores e gerentes de qualidade, uma vez que seus sistemas próprios são capazes de contribuir na determinação do nível e na natureza da auditoria, e, por fim, a série ISO 14.000, voltada para o meio ambiente.

A série ISO 10000 está dividida em três principais normas, conforme se apresenta a seguir:

- ISO 10011-1 – refere-se a objetivos, organização, auditoria e acompanhamento. Estabelece a conformidade e a não conformidade de produtos e serviços ou processos, o grau de sucesso ou fracasso do sistema.
- ISO 10011-2 – atribui critérios de qualificação dos auditores dos sistemas da qualidade. Na avaliação dos candidatos a auditor, a norma define a necessária existência de conhecimento e habilidade apropriados para o trabalho a ser desenvolvido.
- ISO 10011-3 – fornece recomendações para a contratação de auditores e auditores-chefe, bem como para a monitoração e a manutenção do desempenho da auditoria.

⁷ Os 5's são de origem japonesa e significam *Seiri, Seiton, Seiso, Seiketsu e Shitsuke*, que podem ser traduzidos como organização, ordenação, limpeza, padronização e auto disciplina organizacional.

Portanto, as normas ISO 10000 estão voltadas para o controle de qualidade da atividade de auditoria de uma maneira geral, envolvendo os trabalhos operacionais e industriais, não havendo uma especificação para a auditoria das demonstrações financeiras.

O controle propriamente dito de qualidade da auditoria das demonstrações financeiras consiste na avaliação de procedimentos adotados, com o objetivo de assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores independentes, avaliada pelo atendimento das normas técnicas e profissionais. O controle de qualidade da auditoria independente se dá através do monitoramento da atividade (RICCHIUTE, 1995).

O controle de qualidade dos auditores começou a ser amplamente discutido no Brasil em 1997, através da Resolução CFC nº 820, que aprovou a NBCT 11, sobre Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. No seu item 11.2.4, a norma define:

11.2.4.1 Na supervisão dos trabalhos da equipe técnica durante a execução da auditoria, o auditor deve:

- a) avaliar o cumprimento do planejamento e do programa de trabalho;*
- b) avaliar se as tarefas distribuídas à equipe técnica estão sendo cumpridas no grau de competência exigido;*
- c) resolver questões significativas quanto à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;*
- d) avaliar se os trabalhos foram adequadamente documentados e os objetivos dos procedimentos técnicos alcançados; e*
- e) avaliar se as conclusões obtidas são resultantes dos trabalhos executados e permitem ao auditor fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.*

11.2.4.2 O auditor deve instituir um programa de controle de qualidade visando avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas.

11.2.4.3 O programa de controle de qualidade deve ser estabelecido de acordo com a estrutura da equipe técnica do auditor e a complexidade dos serviços que realizar. No caso do auditor atuar sem a colaboração de assistentes, o controle da qualidade é inerente à qualificação profissional do auditor.

11.2.4.4 Os requisitos que o auditor deve adotar para o controle da qualidade dos seus serviços são os que seguem:

- a) o pessoal designado deve ter a competência e habilidades profissionais compatíveis com o requerido no trabalho realizado;*

b) o pessoal designado deve ter o nível de independência e demais atributos definidos nas Normas Profissionais de Auditor Independente para ter uma conduta profissional inquestionável;

c) o trabalho de auditoria deverá ser realizado por pessoal que tenha um nível de treinamento e de experiência profissional compatível com o grau de complexidade das atividades da entidade auditada; e

d) o auditor deverá planejar, supervisionar e revisar o trabalho em todas as suas etapas, de modo a garantir aos usuários de seus serviços a certeza razoável de que o trabalho foi realizado de acordo com as normas de controle de qualidade requeridas nas circunstâncias.

11.2.4.5 O controle de qualidade do auditor inclui a avaliação permanente da carteira dos clientes, quanto aos seguintes aspectos:

a) capacidade de atendimento ao cliente, em face da estrutura existente;

b) grau de independência existente; e

c) integridade dos administradores do cliente.

11.2.4.6 A avaliação permanente da carteira de clientes deverá ser feita por escrito considerando os seguintes pressupostos:

a) a capacidade de atendimento será determinada pela soma das horas disponíveis, segundo horário contratado com a equipe técnica, em relação às horas contratadas com os clientes;

b) a independência em relação aos clientes deve abranger toda a equipe técnica que trabalhar para o cliente;

c) que não há evidências de que a administração do cliente adotou medidas administrativas que possam comprometer o trabalho do auditor; e

d) o auditor independente deverá avaliar a necessidade de rodízio de auditores responsáveis pela realização dos serviços, de modo a resguardar a independência do auditor responsável pela execução dos serviços. (BRASIL – CFC, 1997a: 1-5).

Observa-se que essa norma explora questões voltadas para o controle de qualidade interno da auditoria, contemplando a supervisão dos trabalhos da equipe técnica durante a execução dos trabalhos, a instituição de um programa de controle de qualidade dos serviços executados, a avaliação da estrutura da equipe técnica do auditor, a complexidade dos serviços a serem prestados e a revisão permanente da carteira dos clientes, ou seja, um compromisso exclusivamente da empresa de auditoria com a qualidade dos trabalhos. Destaca-se também a orientação ou recomendação sobre a necessidade de rodízio de auditores, pois a decisão de se proceder ou não ao ato fica a cargo dos profissionais envolvidos, não havendo, portanto, nenhum tipo de obrigatoriedade por parte de terceiros.

É importante salientar que muitas das empresas de auditoria brasileiras, principalmente as grandes multinacionais, têm uma estrutura interna propícia para o aperfeiçoamento da qualidade interna, principalmente no que se refere a treinamento do seu pessoal, padronização de conceitos e formas de trabalho e desenvolvimento de habilidades. Isso é facilitado, de certa forma, pela filosofia de contratação dos auditores, que normalmente ingressam nas empresas recém-formados, sem vícios profissionais e com muita vontade e disposição para aprender. Adicionalmente, as grandes multinacionais de auditoria têm uma pirâmide hierárquica muito bem definida, que fornece oportunidades a todos que desejem crescer e almejem atingir o ápice do desempenho profissional.

Alguns dos principais elementos do controle de qualidade de uma auditoria das demonstrações financeiras são: processo de aceitação e retenção de clientes, aplicação de metodologia de trabalho adequada para as diversas naturezas de trabalhos a serem prestados, alocação de profissionais com qualificações técnicas e habilidades compatíveis com a complexidade dos trabalhos, envolvimento permanente dos sócios no controle de qualidade dos projetos e participação de sócios de prática na solução de questões mais complexas ou controversas.

No contexto internacional, destacam-se as Normas de Controle de Qualidade, estabelecidas pelo AICPA em 1979, que, entre diversos aspectos, identificam os cinco principais elementos de controle de qualidade das auditorias: independência, integridade e objetividade; administração de pessoal; aceitação e continuação de clientes e trabalho; desempenho em trabalhos; e monitoração. A esse respeito, observe-se o Quadro 5, a seguir:

Quadro 5: Elementos de controle de qualidade das normas do AICPA

<u>Elemento</u>	<u>Objetivo</u>
Independência, integridade e objetividade	<p>A empresa deve estabelecer políticas e procedimentos que assegurem que seu pessoal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Seja independente de clientes, ao realizar serviços de certificação. • Desincumba-se de suas responsabilidades profissionais com integridade e objetividade.
Administração de pessoal	<p>As políticas e os procedimentos relacionados com administração de pessoal devem proporcionar segurança razoável de que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pessoal contratado tenha características necessárias a realizar suas tarefas com competência. • Tarefas sejam atribuídas a pessoas que tenham os necessários treinamento técnico e capacitação. • Pessoas escolhidas para promoção tenham as qualificações necessárias ao cumprimento das responsabilidades que terão que assumir. • Pessoal participe de programas de educação continuada e outras atividades de desenvolvimento profissional, de caráter geral ou específicos da indústria, que o capacitem a realizar as responsabilidades que lhe forem atribuídas e que atendam às exigências do AICPA e de agências reguladoras.
Aceitação e continuação de clientes e trabalhos	<p>Como regra geral, a empresa deve estabelecer políticas e procedimentos que minimizem a possibilidade de associação com um cliente cuja administração não seja íntegra. Além disso, as políticas e procedimentos devem proporcionar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Segurança razoável de que a empresa somente aceitará trabalhos que possa realizar com a devida competência profissional. • Obtenção de entendimento com o cliente a respeito da natureza, extensão e limitações dos serviços a serem realizados.
Desempenho em trabalhos	<p>A empresa deve estabelecer políticas e procedimentos para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Planejar, realizar, supervisionar, rever, documentar e comunicar os resultados de cada trabalho. • Assegurar que, quando apropriado, seu pessoal consulte outros profissionais e busque ajuda de pessoas que tenham a competência, julgamento e autoridade adequados, tempestivamente.
Monitoração	<p>Monitoração é um processo contínuo de avaliação do sistema de controle de qualidade da empresa. Inspeção é uma medida do sistema de controle de qualidade em determinado instante. A empresa precisa estabelecer políticas e procedimentos que propiciem consideração e avaliação contínuas da:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Relevância e adequação de suas políticas e procedimentos. • Adequação de seus materiais de orientação e de prática. • Eficácia das atividades de desenvolvimento profissional. • Obediência a políticas e procedimentos.

Fonte: BOYNTON; RAYMOND; KELL, 2002, p. 53.

Uma outra forma de controle de qualidade identificada na atividade de auditoria independente internacional é a auto-regulação, ou revisão pelos pares – *peer review*. No Brasil, essa questão só foi formalizada recentemente. Entretanto, nos Estados Unidos, referência muitas vezes para os países menos desenvolvidos, essa prática já é voluntária desde 1988, mesmo para as empresas não registradas na SEC, conforme instruções do AICPA.

As empresas que realizam a revisão pelos pares, nos Estados Unidos, estão sujeitas ao cumprimento das normas de qualidade estabelecidas pelo AICPA, devem efetuar a revisão a cada três anos, ou com a frequência que o comitê executivo estabelecer, e devem investir em educação continuada dos seus profissionais. A revisão pode ser feita por outra empresa de auditoria ou profissional independente (BOYNTON; RAYMOND; KELL, 2002).

A equipe que realiza a revisão tem como principais responsabilidades: estudar e avaliar o sistema de qualidade interno da empresa, examinar os procedimentos internos adotados, as metodologias aplicadas e a documentação dos trabalhos de auditoria (RICCHIUTE, 1995). Com isso, o AICPA atinge os seus principais objetivos de melhorar a qualidade dos serviços prestados pelos auditores e estabelecer e manter um sistema eficaz de auto-regulação dos membros.

Portanto, até o final da década de 1990, tanto no Brasil quanto internacionalmente, no caso específico nos Estados Unidos, já se discutia o controle de qualidade da auditoria das demonstrações financeiras. Porém, com os recentes colapsos financeiros que envolveram grandes grupos empresariais e auditores independentes, esse aspecto se tornou mais evidente, sendo percebidas mudanças e novas regras de regulação, no sentido de prover mais eficiência e segurança ao processo.

3.4 NOVAS REGRAS DE REGULAÇÃO SOBRE INDEPENDÊNCIA E CONTROLE DE QUALIDADE DA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Conforme já mencionado anteriormente, o cenário corporativo atual vêm sendo caracterizado por incertezas e desconfianças no que se refere ao processo de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras, em que são crescentes os questionamentos quanto à transparência e credibilidade das referidas demonstrações.

Nesse ambiente, os órgãos reguladores procuram defender a importância de um sistema de auditoria independente e a figura do auditor como elemento imprescindível para a credibilidade do mercado e a proteção dos investidores. Adicionalmente, buscam a exatidão e a clareza das demonstrações financeiras divulgadas, incluindo informações complementares indispensáveis à visualização da situação patrimonial e financeira e dos resultados de uma empresa auditada.

Na realidade brasileira, embora se tenha vivido casos específicos de inconsistências na elaboração e publicação de demonstrações financeiras auditadas, a exemplo dos casos do Banco Nacional e do Banco Econômico, ambos ocorridos por volta de 1995 (ANTUNES, 1998), somente no final da década de 1990 é que pôde ser percebida uma intensificação das ações dos órgãos reguladores no sentido de promover maior fidedignidade e transparência no processo de relatórios financeiros e da auditoria independente.

Entre os anos 2001 e 2002, conforme já mencionado, os escândalos contábeis que envolveram grandes grupos empresariais americanos e seus auditores independentes, a exemplo da Enron e WorldCom, ganharam projeção internacional e influenciaram todo o mundo, não só pela ampla atuação dessas empresas, mas também como forma de sinalização de uma real necessidade de mudança no processo de relatórios financeiros e na auditoria independente.

Portanto, os órgãos reguladores brasileiros, assim como os internacionais, já envolvidos em um processo de revisão das normas vigentes de auditoria independente, intensificaram ainda mais as suas ações, enfatizando os aspectos relacionados à independência dos auditores e ao controle de qualidade da atividade.

3.4.1 DESTAQUES NO BRASIL

A fim de se identificarem as principais mudanças na auditoria independente, no que tange à independência e ao controle de qualidade, é importante a apresentação de um breve histórico da regulação da atividade no Brasil.

A CVM foi pioneira em regular a atividade, através da Instrução nº 004 de 24 de outubro de 1978, dispondo sobre as normas relativas ao registro de auditores independentes. Essa instrução foi utilizada como referência por muito tempo, juntamente com as instruções nº 038 de 13 de setembro de 1984, referente ao exercício da atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários (companhias abertas, grupos de sociedades que incluíam companhia aberta, instituições, sociedades ou empresas que integravam o sistema de distribuição e intermediário de valores mobiliários) e nº 145 de 10 de maio 1991, referente às normas técnicas de auditoria independente a serem observadas pelos auditores independentes registrados na CVM.

Em 07 de dezembro de 1993, a CVM publicou a Instrução nº 204, dispondo sobre o registro e exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários e definindo os deveres e responsabilidades dos auditores independentes, bem como os casos em que o registro pode ser recusado, suspenso ou cancelado.

A referida instrução revogou as anteriores e posteriormente foi revogada pela Instrução nº 216, que finalmente consolidou as atividades de auditoria independente no Brasil em 29 de junho de 1994.

Paralelo ao trabalho da CVM, o CFC publica, em 1991, as Resoluções nº 700 e nº 701, que apresentam as normas da auditoria independente. Entretanto, só em 1997 é que o órgão se pronuncia de forma mais enfática, através Resoluções nº 820 e nº 821, ambas publicadas em 17 de dezembro, aprovando as NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, respectivamente, responsáveis pela revogação das anteriores.

Vale ressaltar que, embora o CFC seja o órgão de principais atribuições no que se refere a auditoria das demonstrações financeiras, ele atua em regime de franca, real e aberta cooperação com o IBRACON, BACEN, SUSEP e, principalmente, com CVM, pioneira em algumas determinações pela própria exposição a que está sujeita no mercado de valores mobiliários.

Assim, até 1997, podem ser observadas diversas ações por parte dos órgãos reguladores brasileiros, no sentido de formalizar a atividade de auditoria independente em âmbito geral. Entretanto, somente no final da década de 1990 é que os esses órgãos intensificam suas atividades, através da publicação de novas regras, pautadas principalmente na independência profissional e no controle de qualidade da auditoria independente, recorte privilegiado desta pesquisa.

O Quadro 6, a seguir, apresenta, de forma sucinta, as novas regulações sobre a auditoria independente no Brasil relacionadas à independência profissional e ao controle de qualidade dos auditores.

Quadro 6: Novas regulações brasileiras sobre independência e controle de qualidade dos auditores

<i>Instrumento regulador</i>	<i>Data de publicação</i>	<i>Órgão regulador</i>	<i>Assuntos tratados</i>
Instrução nº 308	14 de maio de 1999	CVM	Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. (Revoga a Instrução nº 216).
Resolução nº 910	12 de setembro de 2001	CFC	Aprova a NBC T 14, que dispõe sobre normas sobre a revisão externa de qualidade pelos pares.
Resolução nº 914	25 de outubro de 2001	CFC	Aprova a NBC T 11 – IT – 06, que dispõe sobre supervisão e controle de qualidade.
Resolução nº 915	25 de outubro de 2001	CFC	Aprova a NBC P 1 – IT – 02, que dispõe sobre independência (item 1.2) e sigilo (item 1.6) da NBC P 1 - Normas Profissionais do Auditor Independente.
Resolução nº 923	13 de dezembro de 2001	CFC	Aprova a alteração da NBC T 14 - Normas sobre revisão externa de qualidade pelos pares.
Resolução nº 945	27 de setembro de 2002	CFC	Aprova a NBC P – 4 - Normas para educação profissional continuada.
Instrução nº 381	14 de janeiro de 2003	CVM	Dispõe sobre a divulgação, pelas entidades auditadas de informações sobre a prestação, pelo auditor independente, de outros serviços que não sejam de auditoria externa.

Fonte: Diversas Instruções e Resoluções.

Montagem: Autora desta pesquisa.

Como forma de conhecer detalhadamente os aspectos referentes à independência do auditor e ao controle de qualidade da auditoria de cada uma das normas, discutem-se, a seguir, pontos de principal destaque.

3.4.1.1 INSTRUÇÃO CVM nº 308

Considerada como um marco na mudança da regulação da auditoria independente no Brasil, a Instrução CVM nº 308, publicada em 14 de maio de 1999, como todas as demais normas do órgão, é voltada para empresas de auditoria independente ou auditores independentes registrados, que examinam as demonstrações financeiras de companhias abertas e de instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários, porém, exerce grande influência em todo o mercado corporativo, incluindo empresas e auditores não registrados.

A referida instrução dispõe sobre o registro dos auditores, comprovação da atividade de auditoria, deveres e responsabilidades dos auditores, penalidades, normas relativas ao exercício da atividade e, principalmente, aspectos relacionados à independência e ao controle de qualidade das auditorias, que serão enfatizados nesta pesquisa.

Não há dúvidas que a regulação pretendida pela Comissão de Valores Mobiliários (Instrução CVM 308/99), para lidar com questões de independência, inclui aspectos bastante positivos para o fortalecimento da atividade de auditoria independente (FILHO, 2000:3).

No que se refere à independência e ao conflito de interesses dos auditores, nos seus artigos 22 e 23, a instrução explora as principais hipóteses de impedimento e de incompatibilidade, trazendo para discussão uma questão controversa, que tem sido explorada e discutida intensamente no momento atual: a prestação de serviços de consultoria por empresas de auditoria a um mesmo cliente.

Art. 22. Não poderão realizar auditoria independente o Auditor Independente – Pessoa Física, os sócios e os demais integrantes do quadro técnico de Auditor Independente – Pessoa Jurídica quando ficar configurada, em sua atuação na entidade auditada, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico, a infringência às normas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC relativas à independência.

Art. 23. É vedado ao Auditor Independente e às pessoas físicas e jurídicas a ele ligadas, conforme definido nas normas de independência do CFC, em relação às entidades cujo serviço de auditoria contábil esteja a seu cargo:

I – adquirir ou manter títulos ou valores mobiliários de emissão da entidade, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico; ou

II - prestar serviços de consultoria que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência.

Parágrafo único. São exemplos de serviços de consultoria previstos no caput deste artigo:

I - assessoria à reestruturação organizacional;

II - avaliação de empresas;

III - reavaliação de ativos;

IV - determinação de valores para efeito de constituição de provisões ou reservas técnicas e de provisões para contingências;

V - planejamento tributário;

VI - remodelamento dos sistemas contábil, de informações e de controle interno; ou

VII - qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da instituição auditada.

Art. 24. O auditor independente deverá renunciar à função na ocorrência das situações previstas no art. 22.

Parágrafo único. Constatada a não observância do disposto neste artigo, a Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar a substituição do auditor independente (BRASIL – CVM, 1999: 6).

O maior destaque do texto é dado à exemplificação dos serviços de consultoria que implicam perda de independência quando da prestação pela mesma empresa de serviços de auditoria, principalmente por ser uma questão inédita e pouco discutida até então. Os demais artigos apresentados apenas reforçam questões já conhecidas e praticadas pelos auditores independentes.

Para o professor titular de contabilidade e diretor da Universidade de São Paulo – USP, Eliseu Martins, “*Quanto à independência da auditoria independente, parece que fica cada vez mais*

visível quão correta está a CVM ao exigir que de forma alguma o auditor possa prestar serviço de consultoria nos sistemas e nos dados passíveis de verificação e exame por parte desse mesmo auditor” (MARTINS, 2002: 1).

Mesmo com a vigência dessa instrução, alguns auditores independentes obtiveram liminares para prestação dos serviços de consultoria no Brasil, e continuaram prestando ambos os serviços, conforme nos informa a repórter Eloy, em entrevista realizada com a diretora da CVM, Norma Parente, no jornal o Globo: *“Em 1999 a CVM havia publicado uma instrução impedindo que auditorias e consultorias prestassem serviços ao mesmo cliente. As auditorias ligadas ao Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis de São Paulo - SESCON entraram com uma ação e pedido de liminar no mesmo ano e conseguiram anular os efeitos da instrução” ELOY (2002:33).*

Todas as liminares concedidas foram derrubadas até o final de 2002. Porém o SESCON, cuja liminar foi cassada por último, decidiu impetrar embargo de declaração em relação à cassação da liminar, o que impede que o artigo 23 da instrução possa valer enquanto não houver manifestação final ao embargo impetrado (CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, 2002).

Outra questão abordada pela Instrução nº 308 é o rodízio dos auditores independentes. Embora já previsto na Resolução CFC nº 820-NBC T 11 sobre as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, que especifica que o auditor independente deverá avaliar a necessidade de rodízio de auditores responsáveis pela realização dos serviços, de modo a resguardar a sua independência, foi através desta instrução que o rodízio se tornou obrigatório para empresas sujeitas às regras da CVM.

A seguir, apresenta-se a exigência do órgão quanto ao rodízio dos auditores, conforme artigo 31 da instrução:

Art. 31. O Auditor Independente - Pessoa Física e o Auditor Independente - Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, contados a partir da data desta Instrução, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para a sua recontração. (BRASIL – CVM, 1999: 8)

No que se refere ao controle de qualidade especificamente, a Instrução CVM nº 308 abrange dois focos principais, o controle de qualidade interno, exercido pelos próprios auditores, e controle de qualidade externo, exercido por profissionais independentes, conforme apresentado a seguir nos seus artigos 32 e 33, respectivamente:

Art. 32. O auditor independente deverá implementar um programa interno de controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, que vise a garantir o pleno atendimento das normas que regem a atividade de auditoria de demonstrações contábeis e das normas emanadas desta Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º O programa interno de controle de qualidade será estabelecido de acordo com a estrutura de sua equipe técnica e a complexidade dos serviços a seu cargo, no caso de Auditor Independente - Pessoa Jurídica e quanto à competência técnico-profissional, no caso de Auditor Independente - Pessoa Física.

§ 2º O programa interno de controle de qualidade poderá ser desenvolvido em conjunto com outros auditores independentes ou em convênio com instituição especializada, devendo o Auditor Independente - Pessoa Jurídica indicar sócio responsável pela implementação e condução desse programa.

§ 3º O programa interno de controle de qualidade será exigido após doze meses da publicação das normas e diretrizes aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC que regulamentem essa matéria.

Art. 33. Os auditores independentes deverão, a cada quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, que será realizada por outro auditor independente, também registrado na Comissão de Valores Mobiliários, cuja escolha deverá ser comunicada previamente a esta Autarquia.

§ 1º No caso de Auditor Independente - Pessoa Jurídica, a revisão do controle de qualidade será efetuada por sociedade de auditores que possua estrutura compatível com o trabalho a ser desenvolvido.

§ 2º O auditor revisor deverá emitir relatório de revisão do controle de qualidade a ser encaminhado ao auditor independente e à CVM até 31 de outubro do ano em que se realizar a revisão.

§ 3º A primeira revisão de controle de qualidade deverá ser efetuada, no máximo, até dois anos contados a partir da publicação desta Instrução.

§ 4º O auditor independente responsável pela revisão do controle de qualidade também deverá observar, em relação ao auditor revisado, as normas de independência aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

§ 5º A Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar a substituição do auditor independente escolhido para a realização do controle de qualidade quando, a seu critério, não atenderem às condições para a realização da revisão ou por inobservância do disposto nos §§ 1º e 4º. (BRASIL – CVM, 1999: 7)

Embora a CVM tenha definido, em linhas gerais, como se deve proceder ao controle de qualidade interno e externo das empresas de capital aberto registradas, ambos estão sujeitos a diretrizes emanadas do CFC e IBRACON, diretrizes essas contempladas em resoluções apresentadas posteriormente.

É importante mencionar que o controle de qualidade interno, de certa forma, já vinha sendo discutido no Brasil, tendo como base o tópico sobre Supervisão e Controle de Qualidade da NBC T 11, sobre Normas da Auditoria Independente. O controle externo, por sua vez, retrata um aspecto inovador, referente à revisão do controle de qualidade interno por auditores de outras empresas, prática amplamente conhecida como *peer review*, ou revisão pelos pares.

3.4.1.2 RESOLUÇÃO CFC nº 910 e nº 923

Conforme já mencionado anteriormente, em complemento ao trabalho realizado pela CVM e a fim de se detalhar as diretrizes de controle de qualidade externo, em 12 de setembro de 2001, o CFC publicou a Resolução nº 910, que aprova as Normas sobre a Revisão Externa de Qualidade pelos Pares - NBC T 14, seguida, no mesmo ano, de alterações registradas na Resolução nº 923.

A norma define a conceituação e os objetivos da revisão externa pelos pares, a administração do programa de revisão, os relatórios de revisão, as características do programa (confidencialidade, independência, conflitos de interesses, competência, organização dos trabalhos de revisão), a realização da revisão, incluindo os seus objetivos e procedimentos, e, por fim, orienta na elaboração dos relatórios, indicando conteúdo, prazo e tipos de relatórios.

Alguns dos principais aspectos estão apresentados a seguir, conforme passagens da Resolução CFC nº 910 - NBC T 14, sobre a conceituação e objetivos da revisão externa de qualidade, já contemplando as posteriores alterações até a presente data:

14.1.1.1 – A revisão externa de qualidade pelos pares, adiante denominada de “Revisão pelos pares”, constitui-se em processo educacional, de acompanhamento e de fiscalização, que visa alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade.

14.1.1.2 – O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelos Contadores e Firmas de Auditoria, de aqui em diante denominados “Auditores”, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do Instituto de Auditores Independentes do Brasil – IBRACON e, eventualmente, das normas emitidas por órgãos reguladores.

14.1.1.3 Esta Norma aplica-se, exclusivamente, aos “Auditores” que exercem a atividade de Auditoria Independente com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários-CVM. (BRASIL – CFC, 2001: 2)

A resolução prevê a administração do programa de revisão, definindo como partes envolvidas o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade – CRE, a firma ou auditor responsável pela realização das revisões individuais, denominada auditor-revisor e a firma ou auditor objeto da revisão, denominada auditor-revisado. Adicionalmente, informa que a revisão externa de qualidade deve ocorrer, como intervalo mínimo, a cada quatro anos.

Indica também que, terminada cada revisão, os auditores-revisores deverão emitir relatório com suas conclusões a ser encaminhado ao CRE, que poderá requerer os esclarecimentos considerados necessários para um correto entendimento e uma tomada de decisões quanto aos resultados reportados. A cópia do relatório dos auditores-revisores será encaminhada pelo CRE aos auditores revisados que, à sua vez, encaminharão, posteriormente, plano de ação que responda aos aspectos identificados no relatório.

As principais características do programa de revisão de qualidade são confidencialidade, independência, minimização de conflitos de interesses, competência e organização dos trabalhos de revisão, esse último indicando que a seleção dos auditores-revisores cabe aos auditores a serem revisados, tanto no caso de auditores pessoas físicas quanto de firmas de auditoria.

Sobre a realização da revisão pelos pares, a Resolução CFC nº 910 informa:

14.3.1.1 – A revisão deverá ser organizada para permitir que os auditores-revisores emitam opinião sobre se, durante o período coberto pela revisão:

- a) o sistema de controle de qualidade estabelecido pelos auditores revisados para os trabalhos de auditoria atende às normas profissionais estabelecidas; e*
- b) se os procedimentos de controle de qualidade definidos foram efetivamente adotados.(...)*

14.3.2.1 – A revisão deve abranger, exclusivamente, aspectos de atendimento às normas profissionais, sem a inclusão de quaisquer questões relativas a negócios.

14.3.2.2 – O processo da revisão externa de qualidade será desenvolvido conforme procedimentos a serem detalhados pelo CRE, que considerarão o seguinte:

- a) obtenção, análise e avaliação das políticas e procedimentos de controle de qualidade estabelecidas pelos auditores revisados;*
 - b) análise da adequação da informação recebida nas entrevistas com pessoas dos auditores revisados, em diferentes níveis de experiência;*
 - c) confirmação da estrutura de controle interno mediante confronto com os papéis de trabalho, de uma amostra limitada de trabalhos;*
 - d) discussão com os auditores revisados sobre os aspectos identificados, apresentação das eventuais falhas e respectivas recomendações;*
 - e) elaboração do relatório de revisões de qualidade; e*
 - f) preparação da documentação de discussões com os revisados.(...)*
- (BRASIL – CFC, 2001a: 3)

Ainda são comentados os aspectos sobre a elaboração dos relatórios da revisão pelos pares, em que são determinados o conteúdo e o prazo dos relatórios, bem como os possíveis tipos: sem ressalvas, com ressalvas, com conclusão adversa ou com abstenção de conclusão.

Percebe-se, portanto, que essa resolução trouxe grandes detalhes sobre controle de qualidade externo da auditoria independente, possibilitando o início do processo. Os pontos de maior

destaque referem-se à opção ou escolha do revisor por parte do auditor revisado, à proibição de revisão recíproca e à padronização dos aspectos a serem revisados.

Adicionalmente a instrução apresenta, no seu cronograma, a primeira revisão externa de qualidade, com término previsto para o final de 2002. Os resultados da referida revisão são apresentados no Capítulo 4, em complemento às entrevistas realizadas junto aos auditores e representantes de órgãos reguladores.

3.4.1.3 RESOLUÇÃO CFC nº 914

Dando seqüência ao processo, em 2001 o CFC publicou a interpretação técnica NBC T 11 - IT -06 sobre Supervisão e Controle de Qualidade, aprovada através da Resolução CFC nº 914 em 2001, em complemento a Resolução nº 820, cuja conceituação e considerações gerais são apresentadas a seguir:

Os auditores independentes – empresas ou profissionais autônomos – devem implantar e manter regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade, que garantam a qualidade dos serviços executados.

As regras e procedimentos relacionados ao controle de qualidade interno devem ser formalmente documentados, e ser do conhecimento de todas as pessoas ligadas aos auditores independentes.

As regras e procedimentos devem ser colocados à disposição do Conselho Federal de Contabilidade para fins de acompanhamento e fiscalização, bem como dos organismos reguladores de atividades do mercado, com vistas ao seu conhecimento e acompanhamento, e dos próprios clientes, como afirmação de transparência.

Vários fatores devem ser levados em consideração na definição das regras e procedimentos de controle interno de qualidade, principalmente aqueles relacionados à estrutura da equipe técnica do auditor, ao porte, à cultura, organização e à complexidade dos serviços a realizar.

O controle interno de qualidade é relevante na garantia de qualidade dos serviços prestados e deve abranger a totalidade das atividades dos auditores, notadamente, diante da repercussão que os relatórios de auditoria têm, interna e externamente, afetando a entidade auditada.

As equipes de auditoria são responsáveis, observados os limites das atribuições individuais, pelo atendimento das normas da profissão contábil e pelas regras e procedimentos destinados a promover a qualidade dos trabalhos de auditoria (BRASIL – CFC, 2001b: 1).

Também são enfatizadas questões sobre as habilidades e competências dos auditores, a execução, em si, dos trabalhos de auditoria independente, a avaliação permanente da carteira de clientes e a verificação periódica do sistema de qualidade interno dos trabalhos. De certa forma, todos os pontos abordados por essa interpretação técnica já haviam sido explorados em normas anteriores, porém com menor grau de detalhes.

3.4.1.4 RESOLUÇÃO CFC nº 915

Também no ano 2001, o CFC publica a Resolução CFC nº 915, que aprova a interpretação técnica NBC P1 – IT - 02, sobre Independência e Sigilo, em complemento à Resolução CFC nº 821. As principais questões, no que se refere à independência, são apresentadas a seguir:

- *Os auditores devem adotar mecanismos para que todo o seu pessoal se comprometa a manter independência, integridade, objetividade, confidencialidade e comportamento ético e profissional no relacionamento com clientes, organismos e entidades, e com os demais profissionais e auxiliares.*
- *Os auditores devem manter um grupo de trabalho ou um responsável com o objetivo específico de orientar, estabelecer normas e prestar assistência para a solução de questões relacionadas à independência, à integridade, à confidencialidade e ao comportamento ético e profissional.*
- *Devem ser especialmente considerados os impedimentos à execução dos trabalhos de auditoria independente decorrentes de outros serviços profissionais prestados, que possam caracterizar a perda efetiva ou aparente da sua objetividade e independência.*
- *A avaliação do grau de independência existente em relação aos clientes deve ser permanente e sempre de forma evidenciada, devendo abranger toda a equipe técnica de auditores. Para tanto, todo profissional do quadro técnico deverá emitir, anualmente, uma declaração afirmando não haver, por parte dele, qualquer impedimento legal e ético em relação aos clientes que possa comprometer a sua independência e, se houver, reportá-los para a sua avaliação e devidas providências.*
- *Os auditores devem instituir meio de divulgação interna e formal das contratações de novos clientes, ao mesmo tempo em que cada profissional a ser envolvido no trabalho se obriga a informar sobre eventual risco de perda da independência em virtude dessas contratações.*
- *O responsável técnico deve avaliar os procedimentos necessários para a salvaguarda da independência e da objetividade dos auditores e da equipe de auditoria, em relação aos clientes sob sua responsabilidade.(...) (BRASIL – CFC, 2001c: 1-3).*

3.4.1.5 RESOLUÇÃO CFC nº 945

Um outro aspecto relacionado ao controle de qualidade dos serviços de auditoria, porém não selecionado como aspecto de aprofundamento nesta pesquisa, refere-se à qualificação técnica e ao programa de educação continuada dos auditores independentes. Entretanto, são destacados alguns pontos, a título de curiosidade.

Em 1999, a CVM passou a exigir o exame de qualificação técnica dos auditores independentes, com vistas à habilitação do profissional para o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis para todas as entidades integrantes do mercado de valores mobiliários. Adicionalmente, propôs a manutenção de uma política de educação continuada, segundo as diretrizes aprovadas pelo CFC e pelo IBRACON, no intuito de garantir a qualidade e o pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade.

Nesse sentido, o CFC aprovou a NBC P 4 em 2002, através da Resolução nº 945, com o objetivo de definir as normas para Educação Profissional Continuada, que consiste na atividade educativa programada, formal e reconhecida, que o contador, na função de Auditor Independente, com registro em CRC e com cadastro na CVM, deverá cumprir com o objetivo de manter, atualizar e expandir seus conhecimentos para o exercício profissional.

A seguir são destacados alguns tópicos da referida norma (BRASIL – CFC, 2002):

- O auditor independente e os demais contadores que compõem o quadro funcional técnico deverão cumprir os seguintes mínimos de horas de Educação Profissional Continuada por ano/calendário: a) em 2003, 12 horas; b) em 2004, 24 horas; e c) a partir de 2005, 32 horas.
- A capacitadora é uma entidade que exerce atividades de educação continuada. Classificam-se em: Instituições de ensino superior, instituições de especialização ou

desenvolvimento profissional que ofereçam cursos ao público em geral e empresas de auditoria independente que propiciem capacitação profissional.

- Eventos que integram o programa de educação profissional continuada:
 - Cursos certificados, seminários, conferências, painéis, simpósios, palestras, congressos, convenções e outros eventos de mesma natureza;
 - Cursos de pós-graduação: 1) *stricto sensu*; 2) *lato sensu*;
 - Programas de extensão;
 - Docência em: a) cursos certificados; b) seminários, conferências, painéis, simpósios, palestras, congressos, convenções e outros eventos da mesma natureza; c) cursos de pós-graduação: 1) *stricto sensu*; 2) *lato sensu*; d) bacharelado em Ciências Contábeis; e) programas de extensão;
 - Atuação como: participante em comissões técnicas e profissionais no Conselho Federal de Contabilidade, IBRACON e outros organismos da profissão contábil no Brasil ou exterior;
 - Orientador ou membro de comissão de defesa de dissertação ou tese;
 - Produção intelectual por meio de: publicação de artigos em revistas nacionais e internacionais; produção de estudos ou trabalhos de pesquisa apresentados em congressos nacionais ou internacionais; autoria e co-autoria de livros relacionados com a Contabilidade e a Profissão Contábil, publicados por editora; tradução de livros relacionados com a Contabilidade e a Profissão Contábil e publicados por editora.

3.4.1.6 INSTRUÇÃO CVM nº 381

No sentido de enfatizar ainda mais o seu posicionamento no que tange à prestação, pelo auditor independente, de outros serviços que não sejam de auditoria externa, mais uma vez a CVM saiu na frente e, em 14 de janeiro de 2003, pronunciou-se através da Instrução nº 381:

Art. 1º Para os efeitos desta Instrução, são consideradas as seguintes definições:

I - Entidades Auditadas: as companhias abertas e demais emissores de valores mobiliários sujeitos à regulação da CVM; e

II - Partes Relacionadas com o Auditor Independente: as pessoas físicas e jurídicas ligadas ao auditor independente segundo as normas de independência do Conselho Federal de Contabilidade.

Art. 2º As Entidades Auditadas deverão divulgar as seguintes informações relacionadas à prestação, pelo Auditor Independente ou por Partes Relacionadas com o Auditor Independente, de qualquer serviço que não seja de auditoria externa:

I – a data da contratação, o prazo de duração, se superior a um ano, e a indicação da natureza de cada serviço prestado;

II – o valor total dos honorários contratados e o seu percentual em relação aos honorários relativos aos de serviços de auditoria externa;

III – a política ou procedimentos adotados pela companhia para evitar a existência de conflito de interesse, perda de independência ou objetividade de seus auditores independentes; e

IV – um resumo da exposição justificativa a que se refere o art. 3º;

§ 1º As informações referidas neste artigo deverão ser:

I - divulgadas no Relatório dos Administradores; e

II - atualizadas nas Informações Trimestrais quando houver alteração em decorrência de celebração, cancelamento ou modificação de contrato de prestação de serviços que não sejam de auditoria.

§ 2º As Entidades Auditadas poderão deixar de divulgar a informação requerida no inciso II quando a remuneração global ali referida representar menos de 5% (cinco por cento) da remuneração pelos serviços de auditoria externa.

Art. 3º O auditor deverá declarar à administração das Entidades Auditadas as razões de que, em seu entendimento, a prestação de outros serviços (art. 2º) não afeta a independência e a objetividade necessárias ao desempenho dos serviços de auditoria externa.

Art. 4º O disposto nos arts. 2º e 3º desta Instrução aplica-se também aos casos de prestação de serviços, inclusive de auditoria externa, para as sociedades controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo das Entidades Auditadas.

Art. 5º O descumprimento do disposto nesta Instrução configura infração de natureza grave.

Art. 6º Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se aos exercícios sociais encerrados a partir de 1º de dezembro de 2002. (BRASIL – CVM, 2003: 1-3)

Esse posicionamento, por parte da CVM, obriga de vez algum tipo de divulgação dos serviços de consultoria prestados por auditores independentes, mesmo aqueles que realizam o serviço para um mesmo cliente, mediante liminar judicial.

3.4.2 DESTAQUES NO CONTEXTO INTERNACIONAL

Conforme já mencionado anteriormente, no contexto internacional, dá-se destaque aos órgãos reguladores IFAC, AICPA, SEC, IASB e FASB, extremamente relevantes na atividade de auditoria independente mundial, seja pela dimensão dos mercados de capitais em que atuam, pelo corpo de associados, pelo dinamismo, tradição e profundidade dos trabalhos que vêm desenvolvendo. Ao longo dos anos, esses órgãos vêm desempenhando diversas atividades no sentido de desenvolver e dar suporte à profissão contábil e harmonizar os padrões internacionais, permitindo, assim, serviços de alta qualidade.

Entretanto, o que pode ser considerado um marco no processo de regulação internacional é a lei *Sarbanes-Oxley*, assinada pelo presidente George Bush em 30 de julho de 2002, nos Estados Unidos, por intermédio da SEC, como grande reforma na legislação que regula o mercado financeiro norte americano e tem como um dos principais objetivos prezar pela independência e qualidade da auditoria das demonstrações financeiras corporativas.

A lei *Sarbanes-Oxley Act* pode ser considerada a maior mudança legislativa sobre operações financeiras nos Estados Unidos desde os anos de 1930 e afeta as empresas nacionais bem

como as empresas estrangeiras que têm operações com o mercado norte americano e estão sujeitas às normas da SEC.

Sobre o assunto, os autores Tillman & Fares, estudiosos de contabilidade, comentam:

Sarbanes-Oxley é uma reforma forte, que visa à proteção dos investidores através da melhoria na precisão e confiança do processo de divulgação financeira. A legislação foi, em grande parte, uma resposta aos questionamentos contábeis levantados nas investigações da Enron e Arthur Andersen e impacta diretamente a indústria contábil, empresas de capital aberto e firmas de investimento (TILLMAN & FARES, 2002: 1 – tradução livre).

E ainda segundo artigo de Susan Ivancevich, professora de contabilidade da Universidade da Carolina do Norte, em conjunto com Lucian Jones e Thomas Reaveney, executivos e estudantes da referida universidade:

As recentes divulgações sobre falhas na prática empresarial da Enron e WorldCom colocaram a conduta dos auditores nas lentes de um microscópio. Adicionalmente, elas influenciaram a publicação da lei Sarbanes-Oxley, que prevê mudanças significativas no sistema americano de relatórios financeiros e restrições a serviços que podem vir a ser prestados pelo auditor a um cliente de auditoria. (IVANCEVICH; JONES; REAVENEY, 2002: 3 - tradução livre)

3.4.2.1 LEI SARBANES-OXLEY

A reforma tem como principais objetivos o incremento da qualidade da informação aos acionistas, o aumento da transparência das demonstrações financeiras divulgadas, a reforma de eventuais equívocos da contabilidade corporativa e, principalmente, a restauração da confiança dos investidores, o que envolve as empresas registradas na SEC. Adicionalmente, a nova lei fornece clareza e certeza, ao estabelecer um comitê de supervisão independente e comprometido, em tempo integral, definir responsabilidades dos comitês de auditoria e executivos das empresas, exigir divulgação de informações adicionais, reforçar punições em caso de fraudes corporativas, exigir regras para abordar conflitos de interesses e, principalmente, fortalecer o papel da SEC como órgão regulador.

Entretanto, a lei enfatiza a independência dos auditores, relacionada principalmente à prestação de outros serviços além da auditoria independente a um mesmo cliente, rodízio de sócios responsáveis pela auditoria e aumento nas divulgações não-financeiras dos relatórios de auditoria.

A lei Sarbanes-Oxley impôs requerimentos legais na independência dos auditores (...) Novos procedimentos terão de ser adotados, e novas divulgações terão de ser feitas. Dos comitês de auditoria é legalmente requerida a aprovação prévia de todos os serviços prestados pelos auditores da companhia; passam a existir procedimentos aceitáveis para serviços além da auditoria pré-aprovados; os procedimentos adotados devem ser divulgados detalhadamente no seu valor e conteúdo; os sócios das firmas de auditoria terão de ser mudados com mais frequência; a contratação de profissionais de auditoria por outras empresas está sujeita a restrições. (KPMG, 2003: 1 - tradução livre)

Em apresentação realizada sobre a referida lei, Roberto Carneiro, sócio da empresa de auditoria Deloitte Touche Thomatsu no Brasil, apresenta os diversos setores afetados, conforme Figura 6:

Figura 6: Principais afetados com a lei *Sarbanes-Oxley*



Fonte: CARNEIRO (2002: 5).

Embora esta pesquisa esteja voltada principalmente para os impactos da nova regulação nas empresas de auditoria independente e nos seus profissionais, cabe aqui um breve comentário sobre os administradores e o comitê de auditoria relacionados diretamente com a atividade.

No que se refere aos administradores, a partir desta lei, os relatórios financeiros anuais divulgados deverão incluir declarações por escrito do *Chief Executive Officer* - CEO e do *Chief Financial Officer* -CFO afirmando, entre outros aspectos, que revisaram os relatórios, que não há declarações falsas de fatos relevantes ou omissões, que divulgaram aos auditores e ao comitê de auditoria todas as deficiências significativas nos controles internos, bem como quaisquer fraudes e que divulgaram em seu relatório a ocorrência de quaisquer mudanças significativas nos controles internos ocorridas após sua avaliação. *“Muita da publicidade que rodeia a nova lei está centrada na exigência de que o CEO e o CFO pessoalmente certifiquem a honestidade dos relatórios anuais e trimestrais arquivados”* (WALSH, 2002: 34 – tradução livre).

A governança corporativa, por sua vez, indiretamente influenciada pelas mudanças na Administração, está também sujeita a novas regras (CARNEIRO, 2002):

- As empresas devem adotar um código de ética para altos executivos financeiros.
- A assinatura do CEO nas declarações de impostos da empresa é recomendada.
- Geralmente, não são permitidos novos empréstimos pessoais aos executivos.
- Devolução de certos bônus e lucros no caso de a empresa retificar demonstrações financeiras, em decorrência de descumprimento relevante das normas estabelecidas pela SEC.

- Restrições sobre negociação durante períodos de troca de administradores dos fundos de pensão.

Sobre as mudanças que impactam os comitês de auditoria, Charles Landes, auditor e diretor do AICPA, comenta:

A atitude de alguns comitês de auditoria deverá ser mudada para assegurar a adequação corporativa, tendo em vista as mudanças da lei Sarbanes-Oxley de 2002. Embora a comunicação entre a firma de auditoria de uma empresa de capital aberto, seu comitê de auditoria e sua Administração sempre tenha existido, a nova lei Sarbanes-Oxley pressiona os CPAs⁸ no intuito de assegurar que o Comitê de Auditoria seja mais que um mecanismo de endosso para a interpretação de questões contábeis pela Administração. (LANDES, 2002: 28 - tradução livre).

Assim, os comitês de auditoria passam a ter responsabilidade pela indicação, aprovação prévia, remuneração e supervisão dos auditores independentes contratados. Quanto aos membros do comitê, esses devem ser independentes, pelo menos um deles deve ser um especialista financeiro, não podem receber quaisquer valores a título de pagamento por serviços de consultoria ou aconselhamento ou de remuneração, à exceção daqueles recebidos pelo exercício dos cargos de membro do conselho administrador.

Em complemento, o comitê de auditoria deverá estabelecer procedimentos relativos a reclamações acerca de assuntos contábeis, de auditoria ou de controles internos, bem como estabelecer procedimentos acerca de informações anônimas apresentadas por funcionários. Por fim, deverá conceder aprovação prévia de serviços de auditoria e outros serviços não relacionados à auditoria.

A SEC propôs novos padrões para as empresas de capital aberto, que obrigam seu comitê de auditoria a mudar a aparência, expandir seu relacionamento com os auditores independentes e assumir grande responsabilidade nas suas obrigações fiduciárias. O comitê de auditoria terá autoridade de reter e dispensar os auditores

⁸ CPA - *Certified Public Accountants*. Para se tornar um CPA, um profissional deve se submeter a exames de suficiência elaborados pelo AICPA, o que o torna apto a realizar auditorias e prestar serviços relacionados nos Estados Unidos da América.

independentes e de aprovar os honorários e termos da prestação de serviço dos auditores. (SWEENEY & VALLARUIO, 2002: 51 - tradução livre)

No que se refere às empresas de auditoria, foco principal desta pesquisa, algumas das mudanças propostas pela lei *Sarbanes-Oxley* são apresentadas a seguir:

Serviços proibidos não relacionados à auditoria

A empresa de auditoria não poderá prestar diversos tipos de serviços concomitantemente com a prestação de serviços de auditoria independente a um mesmo cliente, tais como: escrituração contábil; planejamento e implementação de sistemas de informações financeiras; serviços de avaliação e valorização; serviços atuariais; serviços terceirizados de auditoria interna; funções administrativas ou de recursos humanos; serviços de corretagem, consultoria de investimento ou serviços bancários de investimento; serviços jurídicos; serviços especializados não relacionados à auditoria.

Com base na interpretação da nova lei, a KPMG, no seu alerta de 2003, estabelece que a SEC definiu esses serviços proibidos na seguinte base: *“Os serviços proibidos foram selecionados com base em três princípios: que o auditor não pode auditar o seu próprio trabalho, não pode exercer funções da Administração ou advogar para os seus clientes.”* (KPMG, 2003: 2 - tradução livre).

Rotatividade de sócios

O sócio “coordenador”, ou responsável pela auditoria, e o segundo sócio não podem servir a um mesmo cliente por mais de cinco anos.

Aqui é discutida a rotatividade de sócios, e não de empresas, como vem sendo proposto no Brasil. A rotatividade de sócios pode ser considerada uma proposta muito saudável dentro da realidade da auditoria, uma vez que permite o acúmulo de conhecimento de diversos sócios de

uma determinada empresa. Já sobre o rodízio de empresas, trata-se de um posicionamento inédito por parte da CVM, com pouca prática no mundo.

Apresentação ao comitê de auditoria

As empresas de auditoria terão de apresentar ao comitê de auditoria todas as políticas e práticas contábeis, todos os tratamentos de informações financeiras que tenham sido discutidos com a Administração, ramificações do uso de divulgações e tratamentos alternativos e o tratamento preferido, bem como qualquer outra comunicação relevante, incluindo a carta à gerência e os ajustes aprovados.

Período de *cooling-off*

Pelo período de um ano, uma firma de auditoria pública está proibida de prestar serviços de auditoria a uma empresa, caso alguns executivos tenham sido contratados pela firma de auditoria pública e participado da auditoria da empresa durante o período de um ano que antecede a auditoria.

Destruição de documentos

A destruição de papéis de trabalho de auditoria pode resultar em multas, prisão de até dez anos, ou ambas.

4 MUDANÇAS NA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS A PARTIR DO FINAL DA DÉCADA DE 1990: IMPACTOS E TENDÊNCIAS

4.1 PESQUISA DE CAMPO

A pesquisa de campo foi realizada na primeira quinzena de abril de 2003, através de entrevistas semi-estruturadas com oito profissionais que atuam em empresas de auditoria e representantes de órgãos reguladores, todos ocupantes de cargo de alta gerencia ou diretoria.

Conforme já foi explicitado no Capítulo 2, a amostra selecionada contemplou empresas de auditoria nacionais e multinacionais com grande representatividade no mercado nacional. Adicionalmente, foram selecionados dois dos principais órgãos reguladores da atividade de auditoria independente no Brasil.

É importante salientar que a escolha foi fundamentada na experiência prática e na ampla vivência desses profissionais de auditoria e, sobretudo, por estarem posicionados na ponta do sistema como tomadores de decisões. Adicionalmente, caracterizam-se pela agilidade no acesso a informações, principalmente sobre o que está latente mas não suficientemente claro no exercício profissional, podendo ser considerados verdadeiros “termômetros” dos novos fenômenos da atividade.

A seguir apresentam-se trechos das entrevistas realizadas a partir das perguntas elaboradas pelo pesquisador, que tinham como principal objetivo identificar o cenário da atividade de auditoria independente, os principais problemas ou falhas percebidos, as mudanças observadas, os conseqüentes impactos dessas mudanças e as tendências da atividade, com ênfase na realidade brasileira.

Observa-se ainda que as primeiras quatro perguntas visam a introduzir o contexto da problemática deste trabalho, com a intenção de confirmar ou não as argumentações

previamente levantadas no referencial bibliográfico pesquisado. Outrossim, havia a expectativa de colher novas contribuições que pudessem reforçar a configuração do cenário.

Em relação às quatro últimas perguntas, o propósito é, sobretudo, identificar os conseqüentes impactos das mudanças apontadas na auditoria das demonstrações financeiras, bem como as tendências da atividade, recorte privilegiado desta pesquisa. As informações obtidas a partir das respostas a essas últimas perguntas foram complementadas e confrontadas com dados atualizados de artigos, jornais e textos de profissionais da área veiculados na Internet.

Vale ressaltar que, por motivo de não autorização da divulgação dos nomes das empresas, bem como dos órgãos reguladores, os profissionais auditores estão identificados por empresa A, B, C, D, E e F, e os representantes dos órgãos reguladores por órgão regulador 1 e 2, o que totaliza, portanto oito entrevistados.

4.1.1 ENTREVISTAS COM PROFISSIONAIS DE EMPRESAS DE AUDITORIA E DE ÓRGÃOS REGULADORES NO BRASIL

As entrevistas estão aqui apresentadas através da transcrição direta da fala, a fim de evitar distorção dos resultados obtidos. Adicionalmente, esse procedimento traz mais autenticidade à pesquisa e possibilita um registro histórico de dados que pode vir a ser interpretado em um outro horizonte, ou ainda servir de base para novas conclusões.

Vale ressaltar que por se tratar de uma entrevista semi-estruturada, os entrevistados falaram livremente sobre assuntos que foram surgindo como desdobramentos do tema principal, alguns deles não diretamente relacionados ou irrelevantes para a pesquisa aqui proposta. Portanto, optou-se por eliminar alguns trechos das entrevistas, tomando-se total cuidado em não distorcer o conteúdo original.

Pergunta 1: Como o Sr. (Sra.) avalia o atual cenário da auditoria das demonstrações financeiras, com ênfase na realidade brasileira?

Profissional da empresa A:

Ao longo do tempo, os auditores vêm tentando conhecer mais de perto o negócio do cliente, para trazer mais qualidade no trabalho de auditoria e uma nova visão de serviços agregados.

Nos anos 80, o auditor se deparou com uma grande dificuldade, um crescimento grande dos trabalhos, porém, com taxa média de honorários reduzida, o que os fez questionar: o que é que eu posso oferecer a mais, para tornar o meu negócio mais viável?

Aí surgiram as novas metodologias de auditoria, impulsionadas também pela crescente informatização das empresas, que aliavam questões relacionadas à administração dos negócios e utilização de profissionais especializados em auditoria de sistemas.

Portanto, surge esse novo mundo: o auditor tendo que estar mais perto da pessoa que toma a decisão, utilizando esse canal para vislumbrar vendas de serviços e criando um mecanismo de ter mais segurança na tecnologia da informação.

Com isso, começaram a surgir serviços de consultoria vinculados às empresas de auditoria, porque o auditor já conhece tanto o negócio, o processo e o cliente, que ele consegue dar a melhor solução e ser mais competitivo.

Neste contexto, o cliente deixou de ser tratado como cliente de auditoria e passou a ser cliente da firma, o que trouxe grandes discussões sobre conflito de interesses.

Adicionalmente, com o tempo, mudou a forma de medir o desempenho das empresas. Começa a existir a remuneração de administradores, através de crescimento do valor da ação com itens que são subjetivos, ou seja, o quanto a empresa vai trazer de retorno no futuro. Adicionalmente, começaram a surgir formas de administração em contraponto com as melhores práticas contábeis. E ainda houve um relaxamento nos Estados Unidos em aceitar essas novas formas, o que abalou a confiança entre os administradores e auditores.

Então começaram a acontecer os escândalos, a vir as novas regulações.

No Brasil, isso se reflete em um momento que a auditoria não é uma atividade comum, muitas das empresas aqui são informais, o mercado de capitais aqui não é tão evoluído, as obrigatoriedades em termos de empresas que devem ser auditadas e como a sociedade enxerga isso não têm o mesmo amadurecimento que nos Estados Unidos e Europa. Em compensação, o problema se refletiu da mesma forma.

Profissional da empresa B:

O cenário da auditoria será cada vez mais regulado, tanto internacionalmente quanto nacionalmente. Internacionalmente, tem-se conhecimento da Sarbanes-Oxley, que é uma lei que definitivamente está sendo colocada no mercado externo, em virtude de um processo que ocorreu após ter sido identificada uma falha nos

próprios sistemas regulatórios de contabilidade norte-americanos. No Brasil, nota-se que, cada vez mais, nós temos que mandar informações para a Comissão de Valores Mobiliários, para o Banco Central. Então eu acho, pensando no futuro, que cada vez mais o mercado de auditoria como um todo vai trabalhar fazendo coisas que são inerentes à nossa profissão, mas temos que fazê-las de acordo com o ambiente regulatório.

Profissional da empresa C:

Eu acho que todas as mudanças que vêm ocorrendo vêm tentando melhorar ainda mais a imagem da profissão, que pode ser considerada uma profissão muito híbrida, principalmente no Brasil. Aqui, muitas pessoas, até pouco tempo atrás, ligavam auditoria exclusivamente aos processos de fiscalização; não era uma profissão muito divulgada. Com a globalização, as privatizações e os investimentos, as responsabilidades dos auditores vêm aumentando, e, conseqüentemente, obrigando a uma melhor divulgação e uma melhor definição de funções que não eram muito claras. Os escândalos de fraudes contábeis aceleraram o processo de aperfeiçoamento da atividade de auditoria, devido a tanta preocupação em se criar novas regras e punições.

Profissional da empresa D:

Hoje em dia, qualquer tipo de prestação de serviços exige uma série de concentração de oligopólios, formados para dar ordem ao segmento. Assim é a auditoria independente, é uma reação em cadeia, em que, no cenário atual, existem quatro grandes empresas, associações internacionais; em um segundo escalão, há algumas empresas de menor porte; e, do terceiro escalão para baixo, são pequenas empresas. Tanto no Brasil como no exterior, as situações muito parecidas, mesmo porque o que acontece basicamente nos Estados Unidos, principalmente no segmento de economia e serviços, acontece também por efeito aqui no Brasil. Então, o cenário é o de pequenos grupos concentrando o poder de fogo na prestação de serviços de auditoria.

Sobre os escândalos corporativos internacionais, uma vez acontecidos nos Estados Unidos, que é considerado um centro de excelência, de correção, de qualidade e integridade de informações, isso repercutiu muito mal e ainda trouxe uma regulação mais rígida. O grande trabalho tanto dos executivos americanos quanto dos executivos brasileiros é fazer com que os seus diretores financeiros, os seus gestores financeiros, tenham sempre uma observação muito forte sobre o que é que está acontecendo dentro da sua empresa.

Destaco, neste momento, a prática da governança corporativa, que tem tudo para mudar ou passar para um outro patamar toda essa parte de autenticidade e legitimidade das informações, porque a governança corporativa passa pelos seus acionistas, por seus proprietários, quer dizer, as pessoas que evidentemente se preocupam muito em não perder dinheiro e que não têm nenhum impacto financeiro, tributário ou patrimonial nas suas empresas.

Profissional da empresa E:

Dentro do contexto de auditoria, voltando um pouco no tempo, muito se falou sobre o 11 de setembro. Mas o pior 11 de setembro foi efetivamente a quebra da empresa Enron, o que ocasionou perdas significativas de poupanças de aposentados. Esse efetivamente foi o fato marcante. O 11 de setembro abalou muito a auto-estima, com mortes, a simbologia do país; a Enron não, ela abalou o mercado mundial e culminou com a extinção de uma das grandes empresas de auditoria. Então, isso fez com que a profissão ficasse sobre o foco. No Brasil, a profissão ficou na moda: ela não tinha essa exposição e de repente passou a ser capa de jornal diariamente.

Neste momento, surge a lei Sarbanes-Oxley, que se reporta ao mercado norte-americano, norteador do comportamento mundial e da economia como um todo, abordando diversos pontos, tendo como um dos principais as limitações que estão sendo impostas aos trabalhos dos auditores e aos conflitos de interesses.

No Brasil, tem-se a instrução 308 da CVM, que é até um pouco mais rígida do que nos Estados Unidos, com respeito ao rodízio dos auditores, em contraponto ao rodízio dos sócios.

Portanto, o cenário atual apresenta as empresas "final four", que estão se dissociando das suas áreas de consultoria para prestação de serviços específicos, uma regulação mais intensa e, ainda, a profissão do auditor com uma maior visibilidade, o que requer cuidados.

Profissional da empresa F:

Eu vejo como um cenário de mudanças, tanto lá fora quanto no Brasil. Lá fora, principalmente com a publicação da Sarbanes-Oxley e todos os escândalos que ocorreram no anos 2001 e 2002. E as expectativas futuras são diversas: alguns dizem que a auditoria tende a ser vista cada vez mais como uma commodity, e outros dizem que, principalmente em virtude das novas regulações, será dada mais importância à atividade. Na minha opinião, será dada maior importância à auditoria, já que, com as novas regulações e exigências para que possa ser dada uma opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor terá de ser muito mais cuidadoso, e, com isso, vai ser possível uma melhor diferenciação entre as empresas.

Profissional do órgão regulador 1:

O caso que aconteceu nos Estados Unidos com a Enron e outras empresas, e também no Brasil podem ser citados alguns, tem minado a atividade de auditoria. O que está se buscando, e aí entra um grande esforço da CVM, através da Instrução 308, é dar um rumo à credibilidade e ao trabalho dos auditores. No Brasil, eu acho que a auditoria ainda é uma questão desconhecida, isso não só auditoria independente, mas auditoria de uma forma geral. Talvez os órgãos de regulação e as empresas de auditoria daqui não saibam levar ao público em geral a importância da atividade. Os clientes, na maioria das vezes, tratam a auditoria como uma coisa obrigatória, devido às exigências legais, o que traz um aumento nos seus custos. Isso é o que eu vejo.

Profissional do órgão regulador 2:

O que aconteceu nos Estados Unidos em 2001, o caso Enron e outros, realmente afetaram a credibilidade dos auditores. A profissão contábil, nos Estados Unidos, é uma das classes mais acreditadas, e isso sem dúvida afetou a mesma.

Aqui no Brasil, nos tivemos problemas similares em menor proporção, que foram os casos do Nacional e do Econômico, e esses casos geraram um movimento do mercado, uma cobrança, uma atuação mais firme dos órgãos reguladores, levaram a CVM a reformular a norma que trata da atividade de auditoria independente no mercado de valores imobiliários, e assim foi instituída a instrução CVM 308. Na instrução 308, foram discutidos vários mecanismos, entre eles, o exame de qualificação técnica dos auditores, o programa de educação continuada, o “peer review” e o rodízio de auditores.

Pergunta 2: Na opinião do Sr. (Sra.), podem ser observados problemas ou falhas no processo de auditoria independente, dando-se ênfase à realidade brasileira?

- **Caso positivo - Quais são esses problemas ou falhas e como se visa a combatê-los?**
- **Caso negativo - O Sr. (Sra.) acredita que a atividade não enfrenta nenhum tipo de questionamento? Que aspectos positivos podem ser destacados?**

Profissional da empresa A:

Reforçando o que foi dito anteriormente, a profissão passa por um momento de mudanças, em que são muitos os questionamentos, principalmente no que se refere à independência dos serviços de auditoria e consultoria. Tanto as empresas de auditoria quanto os órgãos de regulação vêm tentando minimizar esse problema.

O que deveria ser feito, pelos órgãos reguladores, seria verificar se os procedimentos requeridos de auditoria estão sendo aplicados. Isso aumentaria a média da qualidade dos serviços prestados pelas auditorias e enquadraria as firmas maiores em termos de quantificação de horas para prestação de serviços.

Profissional da empresa B:

Muitos dos problemas existentes estão relacionados à independência dos auditores, e a regulação sobre essa questão está sendo muito forte pelos órgãos competentes.

Na minha opinião sobre a independência, podem existir muitos problemas. Por exemplo, você não pode estar auditando uma empresa em que você investe, você não pode estar auditando uma empresa com a qual você tem uma afinidade grande, ou relacionamento afetivo, parentesco com alguém que é líder nesta, você não pode estar auditando uma empresa em que o maior ativo da sua empresa de auditoria são ações daquela empresa, pois você teria informação privilegiada, você poderia estar influenciando direta ou indiretamente no preço daquela empresa, no caso das companhias abertas.

Todos os órgãos reguladores têm como propósito básico garantir a qualidade das informações. No caso da Comissão de Valores Mobiliários, garantir as informações das companhias abertas. Então, como é que ela vai garantir? Exigindo mais do auditor, exigindo mais das instituições financeiras, entre outros, para dar um melhor “disclosure” ao acionista.

Profissional da empresa C:

Acho que atualmente existem alguns problemas relacionados à qualidade das auditorias, principalmente no que se refere à falta de fiscalização sobre isso. Talvez com as novas regras de regulação essa situação possa melhorar.

Profissional da empresa D:

Eu coloco nessa questão o profissional brasileiro de auditoria e não a profissão de auditoria independente. Eu acho que a profissão tem de passar por uma revalidação em uma série de aspectos, desde o item de comprometimento junto ao cliente, junto à sociedade, como também, com a formação clara e transparente junto à sociedade também. Mas eu coloco o profissional de auditoria no Brasil como uma pessoa extremamente bem intencionada, querendo realmente mostrar um serviço de qualidade, mas que eventualmente pode ser empurrado através de comprometimentos comerciais.

Profissional da empresa E:

Nenhum sistema, nenhuma metodologia é hermética, à prova de falhas. Por exemplo, centenas ou milhões de aviões decolam por dia, mas algum vai cair; não sei quantos carros são fabricados por dia, e sempre algum está sujeito a um “recall”, sempre um carro apresenta defeito. Então, quando as auditorias são feitas, é da natureza humana, é inerente de qualquer atividade que falhas existam.

Assim também é a auditoria. E, nesse sentido, as empresas vêm buscando cada vez mais um aperfeiçoamento dos seus trabalhos.

Profissional da empresa F:

Destaco como um dos principais aspectos a preocupação com o aprimoramento constante da qualidade das auditorias, embora não seja uma questão tão recente;

as grandes empresas já tem uma estrutura montada para a realização deste. Porém, hoje, um dos assuntos mais importantes é a independência profissional, por se tratar de uma questão muito subjetiva, que tem apresentado muitos problemas, principalmente no que se refere ao conflito de interesses. Na minha opinião, cabe a cada empresa encontrar o seu ponto de equilíbrio dos serviços prestados.

Profissional do órgão regulador 1:

Acho que a independência profissional pode ser considerada um problema, principalmente no que se refere à prestação de serviços de auditoria e consultoria. Eu acho que o difícil é descobrir onde começa um e acaba o outro. É muito difícil, e cada um pensa de uma forma; essa é uma questão de foro íntimo. É uma questão que deve ser definida pelas partes envolvidas no processo, levando-se em consideração que cada caso é um caso.

Profissional do órgão regulador 2:

Atualmente, os principais problemas relacionados à auditoria estão relacionados à prestação de determinados serviços de consultoria e a qualidade dos serviços. Com disse anteriormente, isso gerou um movimento de cobrança, uma atuação mais firme dos órgãos reguladores, através de novas regulações.

Pergunta 3: Na opinião do Sr. (Sra.), qual o papel dos órgãos reguladores da atividade de auditoria das demonstrações financeiras, dando-se ênfase à realidade brasileira?

Profissional da empresa A:

A importância dos órgãos reguladores é fundamental, porque, primeiramente, não há como se fazer um trabalho igual ao de outra empresa, ou seja, cada uma tem um forma diferente de fazer o mesmo trabalho. Mas o conforto que você tem de ter em um determinado nível tem de ser quase igual; a diferença em assumir mais risco, menos risco, não pode estar tão longe de uma firma para outra.

Profissional da empresa B:

Eu acho que os órgãos reguladores são extremamente importantes, porque, se você não tem uma atividade regulada, principalmente em um país como o Brasil, onde a impunidade é alta, você não consegue levar nada a diante.

Profissional da empresa C:

Os órgãos reguladores, na minha opinião, são bons, importantes, necessários, porque se não tiver alguém para regular ninguém obedece.

Profissional da empresa D:

Quando se fala que eles não devem interferir, de forma direta, no dia a dia das operações empresariais, acho de suma importância que o órgão regulador tenha realmente uma atribuição de fiscalização, de punição, e que ele possa estar presente nos momentos necessários. Eu acho que têm uma função importante dentro da sociedade, têm de existir, principalmente no Brasil, onde, apesar de as coisas não acontecerem exatamente do jeito que a sociedade gostaria, imagine se não houvesse órgãos reguladores.

Profissional da empresa E:

Sobre os órgãos reguladores, eu vejo como importantes. É uma profissão que, como qualquer, outra merece ter suas regulações; porém, eu vejo ainda com muita fraqueza a atividade destes no Brasil, principalmente no que se refere à suavidade das penalidades aplicadas aos problemas identificados.

Profissional da empresa F:

Acho que a importância é grande, tanto na fiscalização quanto na sugestão de melhoria das empresas. E, na minha opinião, os órgãos reguladores brasileiros poderiam ser mais atuantes.

Profissional do órgão regulador 1:

Acho que a importância dos órgãos reguladores é total, pois se você não tem a regulação vira uma bagunça, e cada um faz o que tem em mente.

Profissional do órgão regulador 2:

Muito importante.

Pergunta 4: Que órgãos e quais as novas regras de regulação o Sr.(Sra.) destacaria no ambiente corporativo atual, dando-se ênfase à realidade brasileira?

Profissional da empresa A:

No Brasil eu acho que a 308 da CVM foi determinante, principalmente no que se refere ao rodízio dos auditores. A SUSEP e o BACEN também vêm atuando sobre rodízio. Há também várias exigências de qualidade, e todas essas questões sobre atualização profissional divulgadas pelo CFC. Internacionalmente, há a Sarbanes-Oxley, que é mais leve que a CVM 308, porém dá mais responsabilidades aos administradores, indicando, por exemplo, que toda fraude tem de ser de conhecimento do CEO e CFO e que existem (ou não) controles internos adequados na empresa.

Profissional da empresa B:

No Brasil, o Banco Central, para a regulação do mercado financeiro, a CVM, para as companhias de capital aberto, e o próprio IBRACON, em relação às normas contábeis. Uma norma especificamente que eu acho importante foi a 308 da CVM. No exterior, a Sarbanes-Oxley e o próprio IASB, que é o órgão máximo que trata das normas internacionais de contabilidade.

Profissional da empresa C:

A CVM, o IBRACON e as agências reguladoras, a exemplo da ANEEL, ANATEL. As agências reguladoras dispõem de manuais contábeis extremamente completos. Na CVM, eu destaco a 308 e a 381, que falam entre outras coisas, do conflito entre serviços de auditoria e consultoria. Há também o CFC, que tem uma série de pronunciamentos relacionados à qualidade dos trabalhos. No mundo, eu acho que a recente lei Sarbanes-Oxley é extremamente relevante e vai mudar conceitos, principalmente nas empresas brasileiras referidas lá fora, submetidas à SEC.

Profissional da empresa D:

Existem órgãos extremamente preocupados com o dia a dia da auditoria, que são o IBRACON, o Conselho Federal de Contabilidade, a Comissão de Valores Mobiliários. Na minha opinião, as principais regras em discussão são o rodízio dos auditores, a proibição de determinados serviços de consultoria, o aprimoramento de qualidade dos trabalhos e a governança corporativa. De certa forma, todos esses aspectos foram solidificados com a lei Sarbanes-Oxley dos Estados Unidos, com reflexos diretos em todo o mundo, inclusive no Brasil.

Profissional da empresa E:

No Brasil, o que causou o maior impacto foi um órgão que não regula a profissão diretamente, mas regulou os serviços prestados pelos auditores, que foi a CVM, através da instrução 308; essa realmente foi uma mudança grande. E a Sarbanes-

Oxley, na qual, além dos aspectos já mencionados, eu destaco a questão da governança corporativa e dos comitês de auditoria.

Profissional da empresa F:

Destaco o IBRACON e a CVM como as mais atuantes, principalmente pelas novas regras referentes a treinamento, qualidade e independência dos auditores. A SEC, nos Estados Unidos, através da Sarbanes-Oxley, que, na minha opinião, foi muito importante, por dar mais responsabilidades ao CEO e ao CFO e tornar o processo mais claro para os acionistas.

Profissional do órgão regulador 1:

Eu acho que a questão do controle de qualidade, a questão do conflito de interesse que ainda não está muito clara e vem sendo discutida fortemente no IBRACON, junto a CVM e CFC, são os pontos principais no momento atual em que se vive.

Profissional do órgão regulador 2:

A CVM, no seu poder de normatizar sobre a matéria, introduziu os mecanismos de controle de qualidade, a exemplo do "peer review", de educação continuada, de qualificação técnica e de independência profissional. Nesse processo, é fundamental o desempenho do CFC e também do IBRACON. No contexto internacional, destaco a Sarbanes Oxley-Act.

Pergunta 5: Sobre as referidas regras, quais os conseqüentes impactos observados pelo Sr. (Sra.) na atividade de auditoria independente, dando-se ênfase à realidade brasileira?

Profissional da empresa A:

O rodízio é pior, na minha opinião, porque o nível de entendimento do negócio da empresa é fundamental para você fazer o seu trabalho. Nos primeiros anos de auditoria em uma empresa, investe-se muito para conhecer como ela funciona. No quarto ano, é que a empresa de auditoria tem um nível de maturidade maior para fazer um trabalho com tranqüilidade, e ela vai rodar no quinto ano; então, ela tira proveito em termos econômicos e de segurança somente a partir de um determinado momento.

Ainda sobre o rodízio, a grande dificuldade que eu vejo é que muitas empresas de auditoria vão perder grandes clientes. E o que é que se faz com os profissionais que trabalham nelas há tantos anos? Manda-os embora? Investe-se em novos

profissionais? Isso pode criar um problema no mercado de trabalho muito grande. Uma coisa que também pode acontecer é que os profissionais que se qualificaram em determinadas empresas de auditoria vão para aquela em que o cliente estiver; assim, não vai haver troca de auditor de fato, mas sim troca de empresa.

O que a CVM não fez e deveria ter feito são trabalhos de “quality assurance”, nas empresas de auditoria. Isso seria muito melhor e comprovaria que os procedimentos mínimos necessários dos trabalhos de auditoria estão sendo feitos. Funcionar como uma agência reguladora, sabendo que o pessoal da empresa de auditoria está sendo treinado, que os profissionais são qualificados para prestar o serviço, que os procedimentos mínimos de auditoria estão sendo executados, isso é o que a CVM deveria fazer, e não dizer que daqui a cinco anos outra empresa vai auditar o cliente.

A 308 também indica conflitos de independência, que vêm sendo minimizados através da venda da maior parte do braço de consultoria que está na empresa de auditoria. Porém, isso também poderia ser resolvido com a prestação desses serviços limitados a um percentual dos honorários da auditoria.

Sobre a qualidade dos serviços, as firmas de auditoria têm um processo contínuo de controle de qualidade, principalmente as multinacionais, e isso representa um custo. O CFC requereu uma série de procedimentos mínimos de qualidade, mas ele não sabe se isso está sendo cumprido, nem a CVM. Por isso, eu enfatizo que a CVM deveria criar um corpo de profissionais para revisar os papéis de trabalho da empresa de auditoria e verificar se os procedimentos foram seguidos. E isso certamente iria trazer benefícios para o mercado.

Como já disse, internacionalmente a Sarbanes-Oxley foi ótima para o auditor, pois dividiu a responsabilidade com os administradores, CFO's e CEO's, que têm de cuidar de controles internos das empresas.

Profissional da empresa B:

A 308 enfatiza a independência profissional do auditor. São várias as questões envolvendo independência, e eu acho que o que é necessário é colocar regras e, dentro dessas regras, não se permitir que sejam feitas determinadas coisas. Agora essas regras têm de ser bem abrangentes.

Eu acho extremamente necessária a proibição de alguns serviços de consultoria, porque, imagine: você presta um serviço de consultoria para desenvolver um sistema contábil, depois você audita esse sistema e levanta recomendações sobre esse sistema. Na minha opinião, a melhor forma de separação dos serviços é através da venda da unidade de consultoria, pois se você trabalha dentro de um mesmo “guarda-chuva”, você vai acabar prestando algum serviço ou indicar algum cliente para prestação de serviço de consultoria. O que estava havendo era uma mudança de foco. Você tinha uma consultoria e auditoria, agora você é apenas auditor e, como auditor, você pode ser um “advisor” para o seu cliente, você não precisa desenvolver sistemas para o seu cliente, mas pode prestar serviços de auxílio e suporte nesse processo.

Há também o rodízio dos auditores, que eu acho que apresenta prós e contras. O lado positivo é que, depois de muito tempo no cliente, você pode perder a independência que tem; entretanto, dependendo do grupo e quando você está há pouco tempo no cliente, a própria qualidade do trabalho de auditoria pode cair e os honorários certamente reduzem – passa a ser meio que um leilão. É isso que pode acontecer, de tantos e tantos anos, vai acontecer um leilão para ver quem é

que vai pegar aquela conta. Aí o cliente pode usar isso para jogar os honorários lá em baixo.

A CVM também fala muito sobre controle de qualidade interno das empresas de auditoria e controle pelos pares. Eu não vejo a revisão dos pares como uma revisão eficiente. Eu acho que cada uma das empresas já tem a sua revisão interna de qualidade. Além disso, eu acho que poderia ser criado algum órgão, alguma autarquia específica para esse tipo de revisão de qualidade, e essa autarquia deveria ser criada com pessoas capazes e qualificadas.

Uma questão que a Sarbanes-Oxley tem diferente do Brasil é o rodízio dos sócios. Talvez isso traga os mesmos benefícios que o rodízio das empresas e não traga tantos impactos negativos.

Profissional da empresa C:

As novas regras virão para melhorar a atividade e para fazer uma seleção de quem é realmente capacitado a exercer as funções de auditoria, e é lógico que isso ocorre em um mercado fechado, porque só as grandes empresas vão ser capazes de atender às exigências que os órgãos reguladores estão pedido.

Como já disse, a CVM publicou a 308 e agora a 381, exigindo determinadas posturas dos auditores independentes sobre os serviços de consultoria prestados. Eu acho que a segregação de serviços de consultoria é válida para algumas situações. Concordo quando a consultoria está fazendo a contabilidade de um cliente que é auditado pela mesma; há um conflito de interesses aí. Agora existem serviços de consultoria que fazem parte do escopo de serviço de auditoria, como é o caso da consultoria tributária.

Na 308 há também a exigência do rodízio de auditores, que começa no ano que vem. Eu não tenho uma visão positiva nem negativa sobre o rodízio; o que eu acho é que as empresas de auditoria vão dar uma sacudida, elas vão buscar uma adaptação à nova realidade, e isso vai mudar um pouco os conceitos em si, honorários, a busca pela excelência, etc. Na minha opinião os principais impactos serão sentidos pelas empresas de grande porte, que estão muito mais acostumadas a serem procuradas pelos clientes, e, com o rodízio, a situação pode se inverter. Um aspecto que eu destaco como positivo é que, às vezes, a empresa e o auditor precisam ver outras coisas, quebrar alguns paradigmas, conhecer coisas novas e ter uma visão diferente daquilo que vinha sendo feito, uma troca de experiências entre as firmas de auditoria. E o aspecto negativo é que não pode ser imposta a quebra de um relacionamento que se tem com um cliente por muitos anos.

Sobre as novas regras de qualidade do CFC, foi estipulado, por exemplo, o “peer review” externo. Eu acho que ele é bom e tende a melhorar o processo. Porém, na minha opinião, a fiscalização seria mais efetiva se, por exemplo, a CVM criasse um órgão específico independente para fazer a fiscalização sobre as auditorias, em que eles escolheriam alguns clientes aleatórios, avaliariam a metodologia e documentação do trabalho. Entretanto, tem de se ter cuidado com a qualificação das pessoas que atuariam nesse órgão da CVM.

A Sarbanes-Oxley vai colocar mais responsabilidades para os administradores e vai trazer grandes trabalhos para as empresas brasileiras referidas lá fora, pois elas não estão preparadas, nem sistematicamente, nem administrativamente, e a cultura de trabalho nossa é diferente da do americano, que tem procedimentos mais formais e padronizados.

Profissional da empresa D:

O rodízio deveria ser por opção do empresário. Se existe uma relação de confiabilidade e integridade junto ao auditor, eu acho que o rodízio não deveria ser uma situação indispensável. Eu tenho meus balanços auditados por auditores, que deram até então o retorno desejado, eles demonstram, de forma muito clara, atualização e um perfil muito correto com relação à profissão e que as contas da minha empresa estão devidamente validadas por pessoas qualificadas. Então não precisa mudar. O que precisa mudar são os maus profissionais, assim como os maus gestores financeiros, que dão abertura para esses auditores. O principal impacto positivo é que as empresas de auditoria do segundo escalão terão maior penetração no mercado; o negativo é que alguns rodízios vão ser trocados da empresa de auditoria da figura A para a figura B e da figura B para a figura A.

Sobre a segregação de serviços de auditoria e consultoria, eu vejo isso como uma coisa complicada, porque determinados sócios, determinadas empresas, fazem questão de um pacote integrado, ou seja, determinados trabalhos e serviços especiais são indispensáveis para validar o balanço. Isso pode ser uma coisa arrumada como pode ser realmente uma coisa realmente necessária; o quanto arrumada ou necessária, só um executivo do cliente de alta experiência e competência técnica para tal vai saber se aquilo realmente é necessário. Portanto, eu acho que isso não é decisão isolada: é preciso envolver o auditor, o acionista, a sociedade em relação às pessoas que fazem parte da sua legitimidade.

Quanto ao “peer-review” externo, se for feito por profissionais sérios, competentes, éticos e técnicos, essa revisão é extremamente necessária e vai dar uma demonstração de legitimidade da profissão do auditor. Se for feito dentro de uma panelinha, eu acho que não vai ter resolução nenhuma. É importante salientar que já são realizadas essas revisões no ambiente interno das empresas de auditoria.

O aspecto que destaco na Sarbanes-Oxley é a importância que vem sendo dada à governança corporativa. No Brasil, eu acho que só vai haver uma cultura proativa com relação a isso quando os acionistas e seus principais controladores começarem a perder dinheiro, ou seja, quando eles perceberem que existem sistemáticas que possam levá-los a prejuízos potenciais na organização. Lá fora, pretende-se ter uma transparência muito grande junto ao investidor. Então, as empresas já têm uma cultura voltada ao controle interno empresarial, mesmo que se tenha ruído de quebra de confiança de determinadas empresas. No todo, de uma forma geral, elas procuram se portar de uma forma transparente perante a sociedade.

Profissional da empresa E:

Sobre as novas regras da CVM, especificamente o rodízio dos auditores, a proibição de serviços de consultoria e o “peer-review” são os que trazem maiores impactos sobre a auditoria independente no Brasil.

Eu sou contra o rodízio dos auditores. Isso não é uma prática mundial, existe apenas na Itália e algum outro país. Eu já escutei de um executivo que ele teria receio de expor o seu interior, as suas estratégias para vários auditores, pois essa é uma relação de confidencialidade, de confiança muito grande. Na minha opinião, esse é um aspecto negativo, e entendo que, pela própria guerra de preços que pode haver, o rodízio também poderia acarretar uma avaliação muito rígida,

muito agressiva em termos de quantidade de horas dos trabalhos de auditoria, e isso eu vejo como um risco de comprometimento.

Sobre os serviços de consultoria, eu concordo que as empresas de consultoria sejam dissociadas, principalmente as consultorias muito voltadas a implementação de sistemas. Por exemplo: o sistema que está sendo implementado por uma empresa de consultoria, obviamente ele vai processar diversas transações que desembocam na contabilidade, e o auditor vai dar opinião; então, realmente, eu acho que aí fere a independência. O que eu não sou favorável, e acho que não fere a independência, e até são serviços complementares, é a prestação de consultoria tributária pelos auditores.

O “peer review” não é uma novidade do Brasil; nos Estados Unidos é uma coisa que já existia. Porém, eu acredito que é positivo e que vai melhorar a qualidade das auditorias e, acima de tudo, fornecer mais credibilidade ao mercado.

Os principais impactos da Sarbanes-Oxley sobre a governança corporativa e os comitês de auditoria são muito positivos, pois eu entendo que algumas cabeças sempre vão pensar melhor que uma.

Profissional da empresa F:

Os principais reflexos que vejo são decorrentes da CVM 308. Houve a separação dos serviços de consultoria, seja dentro da própria empresa ou através de venda do segmento, e eu sou a favor disso.

Há o rodízio da empresa, que, na minha opinião, não agrega tanto e traz mais problemas. Cada vez que você troca de auditor, isso tem um custo interno de treinamento, e os riscos aumentam, principalmente nos primeiros anos, por não se conhecer a empresa auditada. Já o rodízio dos sócios, como é exigido na Sarbanes-Oxley, eu acho que é necessário e positivo. Uma das coisas com que se tem de ter cuidado com o rodízio é a possível guerra de preços que pode ser criada entre as empresas de auditoria.

Uma outra exigência nova é a revisão de qualidade externa, que, embora vise à melhoria e à segurança das auditorias, eu acho que o escopo dela é muito restrito. Já o controle de qualidade interno é mais abrangente e, por isso, mais eficiente.

Profissional do órgão regulador 1:

A questão do controle de qualidade dos trabalhos, exigida pelo “peer-review” foi uma excelente decisão a ser tomada, porém, acho que deveria também ocorrer a limitação de tempo em que uma empresa estaria revisando a outra, e isso ainda não está estipulado. Um aspecto que pode trazer problemas nesse processo de revisão refere-se à confiança e ao crédito dada aos auditores revisores; não se pode estar aventando qualquer suposição de que os relatórios não sejam sérios; eles tem que ser acreditados.

A fim de minimizar o conflito de interesses e resolver a questão da independência, ocorreu a venda de serviços de consultoria por parte das empresas, e eu achei excelente, comparando-se com as empresas comerciais e industriais, que, em um momento de expansão de negócios, cresceram de uma forma tal e passaram a vender tudo e focar novamente no serviço principal delas. É importante mencionar que, mesmo com a venda, existe uma tendência de certos serviços de consultoria a

serem prestados até como suporte de auditoria. O fato de se ter separado teve um aspecto positivo de restaurar a credibilidade; por outro lado, aquelas que ainda não fizeram, tem de ter uma percepção muito boa sobre o limiar da independência.

Uma coisa que me vem à mente hoje é saber o que a empresa pensa da auditoria, quem são seus auditores e a quanto tempo eles estão lá. Eu não concordo, de forma alguma; acho que não é saudável para a empresa, tirando aí qualquer relação comercial, que uma empresa tenha o mesmo auditor por muitos anos; acho que isso seria uma relação promiscua, pois nessa relação o auditor passa a ser o cliente.

Profissional do órgão regulador 2:

O “peer review” é um trabalho conduzido basicamente no Conselho Federal de Contabilidade, onde foram criadas resoluções. Para isso, foi constituído um comitê administrador desse programa, e recentemente foi feito um trabalho altamente qualificado e extremamente técnico, com muita seriedade, e estou vendo com bons olhos o resultado desse trabalho. É importante mencionar que o programa de “peer review” já era praticado nos Estados Unidos. Só que, a meu ver, no Brasil, tem-se uma peculiaridade que está proporcionando um trabalho mais sério, que é ter por trás desse programa um comitê que vai examinar esse trabalho, que vai julgar a qualidade do trabalho que foi apresentado, e lá não tem isso. Nos Estados Unidos, é feita a revisão, é apresentado o relatório ao revisado, discute-se e fica por isso mesmo. No Brasil, o resultado do trabalho está direcionando à próxima etapa, por exemplo, após os primeiros trabalhos realizados, há uma turma de auditores que está sendo revisada novamente, em função do resultado que não foi satisfatório. Porém, ainda não está se pensando em punição, por se tratar de um trabalho educativo.

De certa forma, isso é complementado pela exigência de rodízio dos auditores. O rodízio possibilitará uma visão se efetivamente o “peer review” está sendo feito com responsabilidade, porque se imagina que o auditor faz um “peer review” no congêneres dele, e daí, em um futuro próximo, é substituído aquele auditor, e o novo auditor pode detectar eventuais problemas de independência que possam ter acontecido. Vem sendo discutido que as empresas de auditoria investem bastante para treinar o pessoal e tal, mas entendo que esse treinamento não vai ser perdido, porque à medida que o profissional absorve um treinamento, ele não desaprende só porque deixou de fazer um determinado trabalho. E um outro aspecto que tem de ser levado em consideração é que o auditor, na hora em que ele deixa um cliente, ou melhor, na hora que ele assume um cliente, ele tem de estar consciente que ele tem condições de assumir aquele trabalho e, ao mesmo tempo, ele tem de procurar se inteirar com o auditor que o precedeu sobre eventuais problemas que existam em relação ao cliente. Isso faz parte da técnica profissional. Então eu vejo isso como um caminho em que você quebra a argumentação de que o rodízio quebra a qualidade do trabalho.

As exigências de educação continuada e qualificação técnica, sem dúvida, melhorarão o nível dos profissionais que atuam na atividade. Espera-se uma compreensão e iniciativa por parte desses.

A CVM se preocupa muito com o aspecto da independência. Tanto é assim que foi baixada a instrução 381, que exige a divulgação dos honorários recebidos por serviços além da auditoria. O objetivo não é verificar se está havendo quebra de independência, mas é para mostrar para o mercado que a CVM está preocupada com isso e para o mercado ter consciência, visualizar e julgar aquele trabalho, até

porque o acionista, por exemplo, quando participa de assembleias, tem condições de avaliar se o trabalho que o auditor prestou além da auditoria poderia estar ou não comprometendo a independência dele e a objetividade do trabalho. A 308 trouxe a vedação de serviços além da auditoria. Na verdade, isso já existia, só que era uma forma genérica. Na 308, a CVM foi mais explícita: além de dizer que é vedado ao auditor prestar o serviço, caso ele preste algum trabalho que venha a comprometer a sua independência, ele deve renunciar ao trabalho: ou um ou outro.

A Sarbanes-Oxley vislumbra uma guinada muito grande no mercado norte-americano, que é sair da auto-regulação para a regulação. No Brasil, tem-se essa visão da regulação externa muito forte, o que não acontecia nos Estados Unidos, pois lá os órgãos de classe é que se auto-regulavam. A maioria dos aspectos levantados na Sarbanes-Oxley já existia na auto regulação há muito tempo. Só que, por uma jogada de governo, isso foi colocado em forma de lei, para dar uma resposta à sociedade sobre os problemas que ocorreram.

Pergunta 6: Na opinião do Sr.(Sra.), como as empresas de auditoria ou auditores independentes vêm se adaptando ao atual ambiente regulatório, dando-se ênfase à realidade brasileira?

Profissional da empresa A:

Em termos de estrutura, pode haver uma redução de empregabilidade e de contratações, principalmente, decorrente do rodízio de cinco anos. Já sobre a metodologia de trabalho, cada vez mais vejo o investimento em novas tecnologias e integração com os negócios dos clientes.

Profissional da empresa B:

Eu acho que as novas regras de regulação vieram para corroborar aquilo que já estava acontecendo no mercado como um todo. Então, é simplesmente formalizar aquela lei, para que não se venha a ter interpretações ambíguas daqui para frente.

Eu acho que todos os profissionais vêm, ao máximo, tendo cursos e seminários internos e externos, para estar cumprindo as exigências, porque é aquela velha história: o IBRACON falou, você tem de seguir.

A metodologia de trabalho segue as normas internacionais de contabilidade. Eu acho que isso não vai mudar muita coisa, mas, é lógico, vai estar sempre focado a adaptar-se a cada mercado específico, para auditoria de instituições financeiras, seguradoras e companhias abertas.

Eu acho que o mais importante, quando se está fazendo uma auditoria, é você entender o que o cliente faz, para que você saiba, dentro desse negócio do cliente, qual o impacto relevante na demonstração financeira que você tem. Aí, partindo do negócio, da visão estratégica do cliente e da análise dos processos mais relevantes que o cliente tem, você vai chegar no risco que há na sua demonstração financeira.

O grande impacto que pode acontecer com as empresas de auditoria é que algumas empresas podem ou perder receita ou simplesmente deixar de entrar em alguns serviços, se o cliente estipular um honorário que não vale a pena.

Profissional da empresa C:

As empresas de auditoria já começaram a se reestruturar. Segregaram serviços de consultoria e auditoria, investem em imagem, redefinem seu foco e reavaliam seus honorários. Não vejo grandes mudanças na metodologia de trabalho adotada, que já avalia de forma mais profunda o negócio do cliente.

Profissional da empresa D:

Eu verifico que os auditores independentes estão vendo mais processos do que contas e sub-contas, o que é um forte indicativo de que o auditor está vendo seu cliente de uma forma mais estruturada do que estaque. Então eu acho que isso consegue permitir uma visibilidade maior das operações, das ações que estão sendo tomadas dentro do ambiente de negócio.

As empresas vêm tentando se ajustar, principalmente por existirem pontos de vista diferenciados sobre os diversos aspectos. Acho que o bolo será mais bem repartido, e essas mudanças, sem dúvida, podem gerar demissões e novas estruturas organizacionais.

Profissional da empresa E:

A reflexão que eu faço é que a Sarbanes-Oxley está exigindo diversas representações com relação à confiança e aos controles internos dos executivos. Então, o executivo, hoje, vai ter de assinar o relatório, e, por isso, terá de ter uma confiança nos controles e nas pessoas que o cercam. Isso também se reflete aqui no Brasil. Eu vejo que a competência técnica e profissional do auditor vai ser mais exigida pelas empresas clientes – quem efetivamente pode prestar o melhor serviço e dar um maior conforto. E aí é um desafio para as empresas de auditoria, a especialização nas indústrias, as atualizações técnicas e o próprio fortalecimento da sua metodologia de trabalho.

Profissional da empresa F:

Eu acho que as empresas vão sentir mais diretamente os impactos daqui a um ano ou dois, mas certamente vão aumentar os custos, pela parte de educação e treinamento do seu pessoal e pelo desenvolvimento de mais controles internos. Também as responsabilidades dos sócios tendem a aumentar. Sobre a metodologia de trabalho, as grandes empresas já estão voltadas para o risco, e não acho que tenham de ser feitas grandes adaptações; talvez as pequenas tenham de se esforçar mais nesse sentido.

Profissional do órgão regulador 1:

Sobre a necessidade de adaptação e mudança das empresas de auditoria, as grandes já tinham uma metodologia firmada, que atendia a toda a questão e não precisaram mudar muito. As pequenas possivelmente terão de passar por uma modificação. Uma questão importante sobre as empresas pequenas refere-se ao que a CVM e o CFC vão fazer com relação ao “peer-review”, porque, na hora que começar a auditar as pequenas, o que pode ser descoberto ali, em termos de qualidade? Como é que se pode determinar que a empresa tem um programa de educação continuada? É difícil se fazer isso; as pequenas não podem ser comparadas às grandes, principalmente as multinacionais, que têm uma estrutura montada, voltada para treinamento e qualificação interna.

Profissional do órgão regulador 2:

Eu não acho que as empresas vão ter de passar por muitas adaptações em termos de metodologia de trabalho, pois a técnica de auditoria não muda; o que muda são as ferramentas de trabalho. Sobre os programas de qualidade, na realidade das pequenas empresas de auditoria, entra a participação fundamental do Conselho Federal de Contabilidade, que é um órgão que está empenhado na cruzada da CVM de dotar o mercado com profissionais de alta qualidade e do IBRACON também.

Pergunta 7: É possível auditar as empresas brasileiras com acurácia, dados os atuais pronunciamentos contábeis existentes no país? A contabilidade brasileira espelha realmente com acuidade o que se passa nos movimentos contábeis e financeiros organizacionais? E no resto do mundo, como isso ocorre?

Profissional da empresa A:

É possível, porque as normas contábeis, aqui no Brasil, elas estão engessadas há muito tempo. Acredito até que precisem de algumas revisões, mas tendo bastante critério.

Nos Estados Unidos, foi permitido que determinados ganhos que ainda não estavam materializados ou não eram facilmente estimados fossem incorporados ao patrimônio. Em compensação, determinadas obrigações que poderiam acontecer não foram incorporadas. Dessa forma, você acaba distorcendo os resultados. Foi o caso da Enron.

Profissional da empresa B:

Acho que, se as normas e práticas brasileiras convergirem com as internacionais, elas serão muito mais completas e de fácil interpretação, pois uma complementa a outra.

Profissional da empresa C:

Sim, não vejo grandes problemas. Eu acho que as empresas estão tentando melhorar e vêm utilizando as práticas contábeis existentes de uma forma mais sofisticada. Não acho que algumas empresas do Brasil estejam muito atrás de grupos internacionais.

Profissional da empresa D:

Sobre as normas contábeis vigentes, eu acho que a contabilidade tem de ser cada vez mais ajustada e alterada em determinadas situações, para refletir a realidade organizacional.

Profissional da empresa E:

Sobre as práticas contábeis brasileiras, eu acho que elas apresentam deficiências e, infelizmente, existem interferências políticas na profissão, no estabelecimento dessas práticas contábeis.

Profissional da empresa F:

Acho que as práticas contábeis são muito voltadas para a forma e não para a essência, e existem muitos assuntos que ainda não foram totalmente regulados e discutidos, principalmente no Brasil.

Profissional do órgão regulador 1:

As práticas contábeis precisam melhorar, principalmente para evitar a elisão fiscal.

Profissional do órgão regulador 2:

No Brasil, o que eu percebo é uma convergência em termos de regulação. Por exemplo o Banco Central vem buscando harmonizar as suas normas referentes à auditoria independente com a CVM; eles vêm tentando mudar o rodízio de quatro

anos para cinco anos. No contexto internacional, a CVM é subscritora do programa de harmonização de técnicas contábeis da IOSCO; então ela está comprometida que a harmonização de uma forma global.

Pergunta 8: Quais são as medidas proativas no sentido de aprimoramento da atividade de auditoria das demonstrações financeiras e quais são as tendências para o futuro da atividade, dando-se ênfase à realidade brasileira?

Profissional da empresa A:

Eu não se sei seria uma tendência, mas na minha opinião seria muito positiva a criação de um órgão fiscalizador das auditorias ligado, de alguma forma, à CVM. Com isso, a CVM iria dividir a responsabilidade de mercado, seria dada uma maior confiança aos investidores, iria haver mais segurança com relação aos trabalhos que as empresas de auditoria, principalmente as menores, estão fazendo e isso ainda iria equalizar, em termos de qualidade, para os clientes, as empresas de auditoria. Todos iriam sair ganhando, sem contar que não se correria o risco de contratar um serviço pensando no acionista, que deixaria de ver alguma coisa, pois o auditor saberia que ia ser fiscalizado.

Diante dos aspectos discutidos, principalmente rodízio dos auditores, eu acho que pode haver uma nacionalização maior das empresas de auditoria, e as empresas internacionais ou vão mudar de foco, deixando de ser empresas de auditoria no Brasil, ou vão sair do Brasil, pois fica difícil fazer um planejamento em longo prazo, e o longo prazo passou a ser cinco anos. Como já mencionei anteriormente, isso pode trazer uma redução em termos de empregabilidade, estrutura, as contratações tendem a cair, e as empresas internacionais de auditoria vão se enxugar de tal forma somente para atender as empresas clientes referidas lá fora.

Profissional da empresa B:

Cada vez mais a profissão como, um todo, vai ser regulada. A auditoria serve para você dar uma opinião sobre a demonstração financeira, ou seja, os saldos contábeis daquele cliente, e não serve para você buscar fraude. Esse aí é um trabalho que quem faz são as empresas específicas de fraude. Só que os governantes do nosso país acham que a auditoria serve para buscar fraude, então, cada vez eles vão criar mais normas, porque, se acontece uma fraude, a co-responsável é a empresa de auditoria. Se a alta administração quiser fraudar, ela vai fraudar, e não vai ser empresa de auditoria, não vai ser o Banco Central, não vai ser nenhum órgão mundial que vai conseguir pegar.

As empresas, principalmente as “big-four”, seguem normas, existem revisões internacionais, existem revisões regionais e existe até revisão dos pares. E, no futuro, eu não tenho dúvida que vai haver revisão por parte dos órgãos reguladores. Todas as empresas seguem padrões de qualidade, padrões exigidos no Brasil pelo IBRACON e internacionalmente pelo “International Federation of Accountants” – IFAC.

Antigamente, você não imaginava que o mundo seria globalizado da forma que está. Um exemplo desse mercado globalizado é que sempre houve práticas contábeis brasileiras, práticas contábeis americanas, japonesas, etc. Eu acho que, em um curto espaço de tempo, nós vamos ter normas internacionais de contabilidade. O “International Financial Reporting Standards – IFRS” tende a convergir com o USGAAP, que, com certeza, tende a convergir com as demais práticas contábeis. Eu não vejo muita saída; num curto espaço de tempo, vai existir uma norma contábil para o mundo todo.

Profissional da empresa C:

Para a auditoria, eu vejo os próximos anos de grandes mudanças, mudanças positivas, em que as empresas tendem a se aperfeiçoar, a carreira do auditor está cada vez mais em exposição e tende a ser valorizada. Porém, há um lado negativo, que é o da “prostituição” das empresas em querer ganhar determinado cliente a qualquer preço, o que pode tornar o trabalho mais desvalorizado.

Nesse ambiente, eu reforço a necessidade de se criar um órgão específico independente, vinculado à CVM, para fazer a fiscalização sobre as auditorias.

Uma tendência internacional é que não somente as empresas de capital aberto sejam obrigatoriamente auditadas. Eu acho que a CVM tende a exigir algumas coisas das companhias de capital fechado, porque, para sair dos olhos da CVM e da regulação, algumas empresas fecham capital, e ficam escondidas, com pouca evidência.

Um aspecto que destaco é a unificação dos procedimentos contábeis. No nível do Brasil, tem-se o Brazilian GAAP, a referência do US GAAP e o IAS. Com o tempo, começou-se a criticar os três conceitos e tentar aprimorar todos eles. O que eu posso dizer hoje é que o Brazilian GAAP não está muito longe das “best practices”. A minha expectativa é que todos os procedimentos mundiais sejam unificados em um só.

Profissional da empresa D:

Eu acho que vai fortalecer o bom profissional e a empresa de auditoria séria. Também existe uma forte tendência em favorecer as empresas que estão no cenário econômico, com investidores preocupados com controles internos, integridade e visibilidade das informações e, acima de tudo, vai colocar, de forma bastante transparente, os gestores financeiros.

Eu acho que existem duas situações importantes para o futuro. A primeira é uma aproximação maior do auditor junto ao acionista e junto aos investidores, sem ter, nesse caminho, algumas camadas atrapalhando a independência do auditor, tipo o presidente da companhia, o diretor financeiro, “controller”. Isso está em linha com os comitês de auditoria, que são um mecanismo extremamente importante, salutar para todos, que gera um comprometimento grande, em que varias pessoas tomam a decisão em conjunto. No Brasil, o próprio conselho de administração das empresas já é um indicativo de que as empresas estão preocupadas com a qualidade. Em segundo lugar, é cada vez mais estimular e evidenciar ética na profissão. A ética é uma coisa que norteia, de forma decisiva, o sucesso da função, da profissão do auditor e também da credibilidade das informações auditadas.

Profissional da empresa E:

De uma maneira geral, a função do auditor passou por um reposicionamento, mas essencialmente o auditor tem a mesma função que ele sempre teve, que é oferecer uma confirmação independente do que está sendo avaliado. Eu vejo a função da auditoria de uma forma perene; não vejo como haver extinção, ela está aí da mesma forma como foi concebida.

No Brasil, existe a realidade das grandes empresas auditoras, mas você tem centenas de empresas registradas na CVM, você tem milhares de profissionais independentes que executam auditoria, e são inúmeras as ocorrências que denigrem a profissão de contador, que já é desvalorizada. E a suavidade das penalidades por parte dos órgãos reguladores é notável: advertência, censura, multas, são coisas muito suaves. Além disso, no Brasil, existe o problema da impunidade, que é muito sério. Acredito que toda essa situação tende a ser revista, o que sem dúvida será muito positivo para a atividade.

Profissional da empresa F:

A auditoria estará cada vez mais voltada para controles internos, e a atuação dos órgãos reguladores tende a crescer.

Um aspecto que as empresas vêm tentando realizar é um treinamento mais qualitativo e menos quantitativo.

Profissional do órgão regulador 1:

De uma forma geral, eu acho que a qualidade das auditorias vai muito da empresa contratante do que da empresa auditora. É muito difícil se fiscalizar a qualidade dos serviços prestados, porque hoje você tem tanto auditores pessoa física quanto pessoa jurídica, sendo que a pessoa jurídica pode ter 2 pessoas ou 150 pessoas. Então eu acho que a tendência é que a qualidade do serviço esteja muito relacionada com o contratante em exigir que esteja sendo contratado um bom trabalho.

Aqui no Brasil, vem se tentando que as empresas de capital aberto bem como aquelas de grande porte sejam auditadas e tenham seus balanços publicados. Não existem regulações fortes para as empresas pequenas, que são muitas e jogadas para escanteio, exceto as de bolsa.

Adicionalmente, existe um grande esforço no sentido de treinar o profissional, os cursos que são oferecidos, as universidades brasileiras que formam o contador precisam melhorar.

Profissional do órgão regulador 2:

Existe uma tendência de se aprofundar o processo de controle de qualidade das auditorias, até partindo já para um caráter punitivo. Aquele auditor que não se enquadrar e não apresentar trabalhos de qualidade tende a ser alijado do mercado.

Uma outra tendência é que as agências reguladoras, como ANS, ANTEL, etc., quando o seu regulado está sujeito a auditoria, exijam que esse auditor seja registrado na CVM, o que nos leva a crer que o registro de auditor independente na CVM confere uma certa credibilidade aos profissionais. As entidades filantrópicas, que se enquadram em um determinado patamar, também devem ser auditadas por profissionais registrados na CVM.

Como já disse anteriormente, eu vejo uma tendência de uma adoção de princípios contábeis harmônicos em todo o mundo, principalmente pelo fato de o mercado ser global e tudo ter de acompanhar isso aí, é não pelo fato de as técnicas vigentes serem ruins. A Europa já tem uma regulação que diz que até 2005 deverá haver a harmonização das técnicas contábeis, e o americano valoriza o USGAAP, mas existe uma série de problemas nele. Não dá para falar que um é melhor que o outro.

É importante mencionar também a questão ética, que não envolve só os profissionais de contabilidade; envolve também os administradores das empresas.

4.1.2 ANÁLISE DAS PERSPECTIVAS SOBRE AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Pode-se considerar que os entrevistados seguiram uma linha de raciocínio consistente, o que permitiu a compilação e a análise em conjunto dos dados, através do estabelecimento de relações existentes entre os mesmos, da consideração dos pontos de divergência, dos pontos de convergência, das regularidades e irregularidades em relação à realidade estudada e a hipótese que orientou a pesquisa, sendo essa parcialmente comprovada.

Ao começar pela **Pergunta 1**, verifica-se que as respostas dos entrevistados revelam, por unanimidade, que o atual cenário da auditoria das demonstrações financeiras reflete um momento de mudanças na atividade, principalmente decorrente dos recentes escândalos financeiros que envolvem grandes grupos empresariais, seja no Brasil ou no exterior.

Todos os profissionais destacam a intensificação da regulação por parte dos órgãos competentes como uma das principais mudanças, sendo enfatizadas por alguns deles a Instrução nº 308, publicada pela CVM em 1999, e a lei *Sarbanes-Oxley*, oficializada nos Estados Unidos em 2002.

Uma outra questão levantada pela metade dos entrevistados diz respeito à recente exposição da profissão de auditoria independente, principalmente no Brasil, que, por muito tempo, foi considerada desconhecida e híbrida, o que confirma o momento de mudanças em que a atividade se encontra.

Outras questões envolvidas no atual cenário da auditoria independente foram destacadas pelos entrevistados, entretanto de forma mais isolada, como, por exemplo, o crescimento dos serviços de consultoria como fator de comprometimento da independência profissional, ou ainda a concentração de mercado em grandes empresas multinacionais, o que caracteriza o oligopólio, e, por fim, a necessidade de prática da governança corporativa, como instrumento de legitimação e controle das demonstrações financeiras corporativas.

O posicionamento dos entrevistados está alinhado com a argumentação desta pesquisa, que aponta os escândalos financeiros de grandes corporações nacionais, a exemplo dos Grupos Nacional e Econômico, e internacionais, a exemplo dos Grupos Enron, WorldCom, Xerox, Global Crossing, Merck, entre outros, ocorridos nos últimos anos, como principais responsáveis pela intensificação de ações por parte dos órgãos reguladores da atividade de auditoria independente.

Sobre a exposição da profissão, recupera-se a afirmação de Volker, citada na Introdução desta pesquisa, segundo a qual, na fase turbulenta, as atenções foram voltadas diretamente para os auditores independentes, cuja responsabilidade não é limitada ao cliente, estendendo-se aos investidores, aos mercados financeiros e ao público em geral.

No que se refere o crescimento dos serviços de consultoria e a concentração de oligopólios, o referencial teórico desta pesquisa, apresentado no Capítulo 3, retrata a situação através da apresentação de dados quantitativos sobre a receita e participação de mercado das grandes empresas de auditoria, tanto no Brasil quanto no exterior.

Quanto à **Pergunta 2**, em que é questionada a existência de problemas ou falhas no processo de auditoria independente, todos os profissionais responderam-na positivamente e assumem que esses podem ser facilmente identificados, destacando-se, aqui, a resposta do profissional da empresa E, que afirma que nenhum sistema ou nenhuma metodologia é hermética, à prova de falhas. Entretanto, as opiniões se dividem sobre quais os principais problemas percebidos, sendo a independência profissional considerada por cinco dos entrevistados e a qualidade dos trabalhos por três desses. Um dos entrevistados acrescenta a postura do profissional de auditoria, que muitas vezes pode ser comprometida por acordos comerciais.

Embora não tenha havido um pleno consenso por parte dos entrevistados sobre os problemas ou falhas no processo de auditoria independente, os principais deles estão referenciados nesta pesquisa como aspectos fundamentais no contexto atual da atividade: a independência profissional e o controle de qualidade dos trabalhos. Isso, de certa forma, demonstra que os destaques são dados de acordo com a exposição dos problemas, neste caso relacionados diretamente com os escândalos corporativos ocorridos nos últimos anos.

A independência profissional do auditor, especificamente, já foi apresentada, no Capítulo 3, como fundamental no processo de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras, por se tratar da imparcialidade na interpretação de informações, no sentido de busca da verdade, evitando-se conflitos, vantagens e interesses. Aprofundando um pouco mais a questão, esta pesquisa levantou como principal questionamento sobre a independência a prestação de serviços de consultoria pelos auditores independentes de um determinado cliente, o que envolve honorários relevantes, novas oportunidades de negócios para empresas tradicionalmente de auditoria, bem como a tendência de conglomeração do mercado.

Já no que diz respeito ao controle de qualidade das auditorias, cujos principais conteúdos foram abordados também no referencial teórico desta pesquisa, os principais questionamentos

foram quanto ao aperfeiçoamento da qualidade interna das empresas de auditoria, através do treinamento, especialização e qualificação profissional, e a instituição da qualidade externa, através da revisão dos trabalhos de auditoria por terceiros, esse último inédito no Brasil.

Sobre o papel dos órgãos reguladores da auditoria das demonstrações financeiras corporativas, abordado nesta pesquisa na **Pergunta 3**, todos os entrevistados destacaram a sua importância:

Profissional da empresa A	=>	Importância fundamental
Profissional da empresa B	=>	Extremamente importante
Profissional da empresa C	=>	Bons, importantes e necessários
Profissional da empresa D	=>	Importante
Profissional da empresa E	=>	Importante
Profissional da empresa F	=>	Importância grande
Profissional do órgão regulador A	=>	Importância total
Profissional do órgão regulador B	=>	Muito importante

A diferenciação do grau de importância atribuído não altera a percepção da principal função dos órgãos reguladores, que, na opinião da maioria dos entrevistados, refere-se ao controle, à fiscalização e à punição. No caso do Brasil, especificamente, dois dos entrevistados destacam a necessidade de uma atuação mais forte por parte dos órgãos reguladores, devido à impunidade e suavidade das penas aplicadas.

Nas respostas à **Pergunta 4**, o órgão regulador de maior destaque no Brasil foi a CVM, seguido do IBRACON e do CFC. O BACEN e as agências reguladoras de atividades específicas, como ANEEL e ANATEL, também foram mencionados. Alguns dos entrevistados também trouxeram à tona órgãos de regulação internacional, como é o caso da SEC, IASB e AICPA.

Tomando-se como base o referencial desta pesquisa, os entrevistados apontaram, de fato, os mesmos destaques em relação aos órgãos reguladores da auditoria independente, ressaltando que a CVM e a SEC são oficialmente reguladoras das empresas de capital aberto que atuam no mercado e indiretamente dos seus auditores independentes.

Ainda nas respostas à Pergunta 4, sobre as recentes regras de regulação publicadas por esses órgãos, alguns dos entrevistados identificaram as legislações específicas, como foi o caso da Instrução CVM nº 308 e a Instrução CVM nº 381, no Brasil, e a lei *Sarbanes-Oxley* no cenário internacional. Outros entrevistados apontaram o conteúdo das referidas regras, dando destaque ao rodízio dos auditores, à revisão de qualidade das auditorias, à divulgação de honorários, ao treinamento, à educação continuada, à qualificação técnica, à independência profissional e à governança corporativa.

O posicionamento dos entrevistados encontra respaldo no Capítulo 3 desta pesquisa, no item sobre novas regras de regulação brasileira, na Tabela 6, apresentada aqui de forma resumida:

<i>Instrumento Regulador</i>	<i>Data de Publicação</i>	<i>Órgão regulador</i>	<i>Assunto</i>
Instrução nº 308	14 de maio de 1999	CVM	Atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários.
Resolução nº 910	12 de setembro de 2001	CFC	Normas sobre a revisão externa de qualidade.
Resolução nº 914	25 de outubro de 2001	CFC	Supervisão e controle de qualidade.
Resolução nº 915	25 de outubro de 2001	CFC	Independência profissional.
Resolução nº 923	13 de dezembro de 2001	CFC	Alteração de normas sobre a revisão externa de qualidade.
Resolução nº 945	27 de setembro de 2002	CFC	Normas para educação profissional continuada.
Instrução nº 381	14 de janeiro de 2003	CVM	Informações sobre a prestação de serviços de consultoria por auditores independentes.

Dentre as regras apresentadas, a Instrução nº 308 da CVM pode ser considerada a mais significativa, por ser pioneira, abranger grandes empresas de capital aberto e exercer forte influência em todo o mercado corporativo nacional.

Sobre a realidade internacional, o mesmo destaque foi dado tanto pelos entrevistados quanto por esta pesquisa, indicando como um marco na regulação norte-americana, com reflexos em todo o mercado internacional, a lei *Sarbanes-Oxley*, assinada pelo presidente George Bush em 30 de julho de 2002, por intermédio da SEC.

As respostas à **Pergunta 5**, sobre os conseqüentes impactos percebidos na auditoria independente, tendo em vista as novas regras de regulação, foram bastante variadas e trazem

opiniões diferenciadas, o que sinaliza o atual ambiente de incertezas. Os comentários seguintes retratam as respostas de forma conjunta, concentrando-se nas questões de maior destaque.

Todos os entrevistados abordam o rodízio das empresas de auditoria, que, como consta no referencial teórico desta pesquisa, exige que as empresas registradas na CVM troquem de auditores de cinco em cinco anos, processo a ser iniciado em 2004.

→ *Comentários específicos sobre o rodízio das empresas:*

Três dos entrevistados, profissionais de empresas de auditoria, são contra o rodízio, enfatizando a exposição das estratégias do cliente a diferentes auditores, o prejuízo no entendimento do negócio do cliente, o aumento de custos para as empresas de auditoria, as demissões de auditores em virtude da perda de clientes significativos, a guerra de preços por parte das empresas de auditoria e, por fim, o disfarce do rodízio, causado pela possibilidade de troca permanente de emprego pelos auditores em busca dos clientes que atendem e conhecem como especialistas.

Em posicionamento extremo, encontram-se os dois representantes dos órgãos reguladores, que se colocam a favor do rodízio dos auditores, destacando a minimização da promiscuidade da relação de longo prazo, em que o auditor passa a ser o cliente, e a possibilidade de maior controle das auditorias, já que uma empresa sempre estará revisando os papéis de trabalho da outra, para que se possa dar início aos trabalhos de auditoria em um determinado cliente.

Os três entrevistados restantes, todos profissionais de empresas de auditoria, posicionam-se de forma intermediária, levantando aspectos positivos e negativos sobre o rodízio de auditores. Os aspectos negativos mais apontados são a imposição da quebra de um relacionamento de confiança construído e a guerra de honorários que pode vir a existir. Já os aspectos positivos são a visão dos clientes com novos olhos, a quebra de paradigmas existentes e a entrada de

empresas de médio porte no mercado, que hoje está concentrado nas grandes empresas multinacionais.

O posicionamento dos entrevistados contra o rodízio das empresas de auditoria é reforçado pelo presidente do IBRACON, Guy Andrade, em depoimento concedido, em 08 de abril de 2003, ao jornal Valor. Ele declara que os auditores entendem que um conjunto de medidas era necessário para dar mais segurança e transparência ao processo, porém algumas das medidas decorrem de viés de observação e não contam com fundamentos comprovados de que a existência de contrato de longo prazo entre auditor e cliente possa comprometer a independência profissional. Para ele, nem mesmo os escândalos das fraudes corporativas, representadas pelos casos Enron e WorldCom, possuem evidências de que a falha da auditoria decorreu da falta de rodízio.

Ainda segundo o presidente do IBRACON, já está comprovado que, quanto mais o auditor conhece o ambiente que está auditando, maiores as chances de eliminação dos riscos de auditoria e de concentração dos procedimentos nas áreas de maiores riscos, e que o período de troca de auditor aumenta o risco de falhas no processo, principalmente pelo fato de o novo auditor estar em fase inicial de envolvimento e conhecimento (ANDRADE, 2003).

O autor Graham Gilmour, profissional da empresa PriceWaterhouseCoopers Internacional, alerta que apenas um país da Europa utilizou o sistema de rodízio das empresas de auditoria até então, e que a experiência de dez anos desse rodízio não apontou um impacto positivo na qualidade da auditoria ou nos relatórios financeiros; pelo contrário, trouxe problemas na prática da governança corporativa e estimulou competição de preço entre as empresas de auditoria (GILMOUR, 2002).

Percebe-se que o rodízio dos auditores é uma questão conflitante, sobre a qual são apontados tanto impactos positivos quanto negativos, e essa situação pode ser corroborada pela

entrevista concedida pelo presidente da CVM, Luiz Leonardo Cantidiano, que indica que a autarquia estuda a possibilidade de reavaliar a Instrução nº 308 no que diz respeito ao rodízio dos auditores. Espelhando-se numa novidade da SEC, o presidente da CVM poderá sugerir que, a cada cinco anos, troque-se de sócio coordenador da equipe, em vez de todos os profissionais envolvidos na auditoria. Porém, isso está em análise e não significa um compromisso em mudar a referida instrução (LORENZI, 2003).

Outra questão abordada por unanimidade diz respeito à proibição de determinados serviços de consultoria pelos auditores nos seus clientes de auditoria, conforme apresentado nesta pesquisa no Capítulo 3, através da Instrução CVM nº 308, seguida da lei *Sarbanes-Oxley*.

→ *Comentários específicos sobre a proibição de determinados serviços de consultoria pelos auditores nos seus clientes de auditoria:*

Resgatando-se as respectivas citações, verifica-se que a CVM proíbe que os auditores independentes prestem a um mesmo cliente serviços de adquirir ou manter títulos/valores mobiliários de emissão da entidade, ou prestem serviços de consultoria que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência, sendo os principais exemplos desse segundo caso: assessoria à reestruturação organizacional, avaliação de empresas, reavaliação de ativos, determinação de valores para efeito de constituição de provisões ou reservas técnicas e de provisões para contingências, planejamento tributário, remodelamento dos sistemas contábil, de informações e de controle interno, ou qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da instituição auditada.

Já a lei *Sarbanes-Oxley*, indica como serviços conflitantes a escrituração contábil, o planejamento e implementação de sistemas de informações financeiras, os serviços de avaliação e valorização, os serviços atuariais, os serviços terceirizados de auditoria interna, as

funções administrativas ou de recursos humanos, os serviços de corretagem, consultoria de investimento ou serviços bancários de investimento e os serviços jurídicos.

No cenário de grandes escândalos financeiros corporativos, e aliadas às novas regras de regulação sobre a independência profissional, as próprias empresas de auditoria passaram a reestruturar seus negócios, principalmente no que se refere aos serviços de consultoria. Segundo presidente da Ernst & Young Internacional, a palavra de ordem, nas grandes multinacionais da auditoria, será o regresso às origens, o reposicionamento estratégico no seu negócio histórico (LASKAWY, 2002).

A Ernst & Young, pioneira nesse reposicionamento, vendeu, em maio de 2000, a sua área de consultoria à Cap Gemini e se refocalizou na linha de negócio de auditoria. Ainda conforme declaração de Philip Laskawy, o posicionamento anterior já não faz mais sentido; é indispensável operar a uma transição. Em 2002, a IBM e a PricewaterhouseCoopers anunciaram a concretização da aquisição, por parte da IBM, da PwC Consulting, a área global de serviços de consultoria de gestão e tecnologias de informação da PricewaterhouseCoopers.

O acordo foi totalmente aprovado pelos sócios da PricewaterhouseCoopers, em nível global, e recebeu as autorizações das agências reguladoras, tanto nos Estados Unidos quanto na União Européia. Sob os termos da transação, a IBM pagou à PricewaterhouseCoopers um valor aproximado de \$3,5 bilhões de dólares, em espécie e em ações (IBM, 2002).

Para a maioria dos entrevistados nesta pesquisa, a segregação de serviços de consultoria e auditoria, através da venda de uma das linhas de negócio, é positiva. Porém três deles destacam a necessidade de continuidade de alguns serviços de suporte da auditoria independente, tais como a consultoria tributária, que atualmente é vedada pela CVM, mas liberada pela SEC. Um dos profissionais entrevistados enfatiza que a proibição dos serviços por parte dos órgãos reguladores de forma imposta é negativa, pois, na sua opinião, deve ser

dada mais autonomia ao empresariado, e essa deve ser uma decisão tomada em conjunto pelos auditores e seus clientes.

A possibilidade de prestação de serviços de suporte à auditoria é realmente uma questão em discussão, conforme se pode verificar em entrevista concedida pelo presidente da CVM, Luiz Leonardo Cantidiano, que informa estar sendo reanalisada a lista que configura conflito de interesses entre auditoria e consultoria, a fim de se identificar se a lista está atualizada ou desatualizada. Para o presidente da autarquia, o mundo de hoje não é o de 1999 (quando da publicação da Instrução nº 308), e uma das principais questões criticadas pelo mercado diz respeito às restrições no campo do planejamento fiscal (LORENZI, 2003).

Embora não abordadas por nenhum dos entrevistados, existem discussões sobre a desvantagem de uma firma exclusivamente de auditoria, no que se refere à sua integração com o mercado dinâmico e globalizado. Segundo Barry Melancon, presidente e CEO do AICPA, a criação de empresas exclusivamente de auditoria vai prejudicar o acompanhamento de mudanças de negócios, a dinâmica empresarial e a economia de uma maneira geral, por parte dos auditores independentes, que correrão o risco de ter suas especialidades e habilidades rapidamente ultrapassadas (MELANCON, 2002).

Todos os entrevistados também comentaram os impactos das novas regras de controle de qualidade das auditorias. A principal delas é a revisão pelos pares ou *peer-review*, pois, conforme explicitado no desenvolvimento desta pesquisa, o Brasil exige que as empresas de auditoria ou auditores registrados na CVM sejam revisados por uma parte independente quanto aos seus procedimentos e à qualidade dos trabalhos realizados nos clientes a partir do ano 2002, conforme formalização da CVM, através da Instrução nº 308, em conjunto com o CFC, através da Resolução nº 914 e 923.

→ Comentários específicos sobre controle de qualidade das auditorias:

Dos sete entrevistados que abordaram esse assunto, cinco acreditam que a revisão externa é eficiente e tende a melhorar o processo de auditoria. Individualmente, foi comentado que a sua eficiência está diretamente relacionada ao envolvimento de profissionais sérios, que deve ser dada credibilidade à empresa que efetua a revisão e deve ser observado o tempo de envolvimento entre as empresas revisadas e revisoras.

Os outros dois profissionais não acreditam na revisão pelos pares, pois entendem que as empresas de auditoria já têm controles internos de qualidade suficientemente fortes, e um deles ainda afirma que o escopo da revisão dos pares é muito restrito e, por isso, perde um pouco do seu efeito.

Nas entrevistas, foi levantada uma proposta inusitada por três dos entrevistados: a criação de um órgão regulador independente, vinculado à CVM, com o poder de fiscalizar e revisar a qualidade das empresas de auditoria. Para eles, esse seria um mecanismo de controle mais eficiente que a revisão pelos pares ou rodízio dos auditores e daria mais credibilidade ao mercado corporativo brasileiro.

Nesse sentido, enquanto se concluía esta pesquisa, foram verificados os resultados obtidos nas revisões de qualidade pelos pares referentes ao exercício de 2002 no Brasil. Apresenta-se o recente relatório emitido em 15 de abril de 2003 pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CFC, 2003b:2):

▪ <i>Audidores Independentes com cadastro na CVM que deveriam obrigatoriamente se submeter a revisão:</i>	
○ <i>Empresas de auditoria</i>	296
○ <i>Pessoas físicas</i>	134
○ <i>Totalizando</i>	430
▪ <i>Baixas no cadastro da CVM no período</i>	
○ <i>Empresas de auditoria</i>	26
○ <i>Pessoas físicas</i>	32
○ <i>Totalizando</i>	58
▪ <i>Relatórios analisados e aprovados pelo Comitê até 15 de abril de 2003:</i>	
○ <i>Empresas de auditoria</i>	218
➤ <i>Sem ressalva e sem recomendações</i>	14
➤ <i>Sem ressalva com recomendações</i>	160
➤ <i>Com ressalva</i>	42
➤ <i>Com negativa de opinião</i>	2
○ <i>Pessoas físicas</i>	63
➤ <i>Sem ressalva e sem recomendações</i>	9
➤ <i>Sem ressalva com recomendações</i>	29
➤ <i>Com ressalva</i>	21
➤ <i>Com negativa de opinião</i>	4
▪ <i>Relatório com solicitação de esclarecimento, ainda não atendida:</i>	48
▪ <i>Deixaram de se submeter a revisão:</i>	28
▪ <i>Relatórios recebidos e não analisados até 15 de abril de 2003</i>	15

Diante das informações apresentadas, percebe-se que a maior concentração das empresas de auditoria e pessoas físicas foi em relatórios sem ressalva, porém, com recomendações. Entende-se, portanto, que os procedimentos de trabalho adotados pelo auditores independentes têm de melhorar, visando a um resultado sem ressalvas e sem recomendações. Essa questão está diretamente ligada ao controle de qualidade interno das empresas de auditoria, também abordado por alguns dos entrevistados.

As informações apresentadas nos referidos relatórios serão fundamentais para um monitoramento da atividade no Brasil e para o estímulo às empresas de auditoria, no sentido de aprimorarem suas técnicas de trabalho.

Adicionalmente, em 16 de maio de 2003, o CFC aprovou a Resolução nº 964, que aprova a NBC T-14, sobre Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, com entrada em vigor prevista

para 1º de janeiro de 2004, sendo encorajada sua aplicação antecipada, revogando-se as disposições em contrário, em especial da Resolução CFC nº 910/01 e da Resolução CFC nº 923/01.

A qualidade interna das empresas de auditoria, não é uma questão nova, porém vem sendo reavaliada permanentemente. Destaca-se, aqui, um impacto levantado por um dos profissionais entrevistados, que afirma que apenas as grandes empresas de auditoria terão estrutura para atender a todas as exigências dos órgãos reguladores da atividade, pois as empresas menores terão mais dificuldade. Isso pode ser uma situação difícil para as pequenas empresas, que, muitas vezes, acostumadas a trabalhar no improvisado, terão de padronizar os seus procedimentos e modo de trabalho.

Apenas um dos profissionais destaca as regras referentes à educação continuada e qualificação técnica dos auditores, e afirma que essas trarão melhorias ao processo. Pode-se perceber que elas não são tão conflitantes e fazem parte do aperfeiçoamento constante do profissional de auditoria, razão pela qual provavelmente não foram destacadas pelos demais entrevistados. Entretanto, o referencial teórico desta pesquisa aborda esses assuntos pela indicação da Instrução CFC nº 945, que apresenta os critérios de profissionalização dos auditores.

→ Comentários específicos sobre o contexto internacional:

Por fim, sete dos entrevistados abordam o contexto internacional, enfatizando a lei *Sarbanes-Oxley* e seus impactos na atividade de auditoria independente, de forma individualizada.

Para um deles, a nova lei possibilita a divisão de responsabilidades entre auditores e administradores, CEO's e CFO's, verdadeiros responsáveis pelos controles internos e fraudes nas empresas.

Outros dois destacam o rodízio de sócios proposto pela lei, diferente do rodízio de empresas, obrigatório no Brasil, como forma mais eficiente de se controlar a qualidade dos trabalhos.

Outro profissional aponta que a nova lei vai demandar grandes trabalhos das empresas brasileiras referidas no exterior, mais especificamente na SEC, por não estarem preparadas, nem sistematicamente, nem administrativamente, e por terem uma cultura de trabalho diferente da do povo americano, que tem procedimentos mais formais e padronizados.

Um destaque dado por um dos entrevistados refere-se à governança corporativa, que tem um papel de extrema importância no ambiente corporativo atual, principalmente com a publicação da nova lei.

Os demais entrevistados acreditam que o comitê de auditoria é peça fundamental da lei *Sarbanes-Oxley*, pois muitas cabeças pensam melhor que uma na tomada de decisões estratégicas.

Por fim, um dos entrevistados levanta a melhoria de imagem e a credibilidade da auditoria como principal impacto da nova lei, até porque as questões nela abordadas já eram discutidas há muito tempo, porém numa esfera de auto-regulação apenas.

Sobre a **Pergunta 6**, referente à adaptação das empresas de auditoria ao atual ambiente corporativo, a maioria dos entrevistados entende que não serão necessárias grandes mudanças na metodologia de trabalho dos auditores, que cada vez mais está focada nos riscos e no entendimento dos negócios dos clientes. O que tende a ocorrer é o investimento constante em novas tecnologias e a crescente especialização em determinadas indústrias. Salienta-se, aqui, mais uma vez, a dificuldade de as pequenas e médias empresas de auditoria se adaptarem a essa nova realidade, diferentemente das grandes multinacionais, que já têm uma estrutura de trabalho montada, conforme opinião de três dos entrevistados. Sobre os impactos financeiros,

quatro dos entrevistados levantam pontos positivos e negativos, dependendo do ponto de vista, principalmente em virtude do rodízio das empresas de auditoria: redução de empregabilidade, demissões, perda de clientes e, conseqüentemente, de receitas, aumento de custos internos e melhor repartição do mercado concentrado, o que resultará em incremento no faturamento das empresas de auditoria do segundo escalão. Por fim, um dos entrevistados levanta o aspecto de maior responsabilidade por parte do auditor, do qual será cada vez mais exigido prestar o melhor serviço e dar o maior conforto para a empresa auditada.

Quanto à adequação da legislação contábil vigente, questionada na **Pergunta 7**, a maioria dos entrevistados aponta a necessidade de melhoria das normas e práticas contábeis vigentes, destacando-se duas opiniões isoladas, sobre a necessidade de melhoria a fim de se evitar a elisão fiscal e as interferências políticas no estabelecimento das referidas práticas. Entretanto, o aspecto de maior destaque refere-se à necessidade de convergência e harmonização das práticas contábeis brasileiras com as internacionais, apontada por três dos oito entrevistados como uma necessidade global.

Esse aspecto pode ser corroborado pelo posicionamento do FASB, que, juntamente com o IASB, emitiu um memorando de entendimento em 2002, no sentido de formalizar o compromisso de convergência dos padrões contábeis norte-americanos e internacionais. O projeto de convergência requer que ambos os órgãos proponham mudanças nos padrões contábeis norte-americanos e internacionais e busquem soluções comuns para as eventuais diferenças (FASB, 2002).

A **última pergunta**, que aborda as medidas proativas e tendências da atividade, é extremamente ampla e traz como resultado uma diversidade de respostas, analisadas em conjunto nos comentários seguintes.

Metade dos entrevistados aponta uma intensificação ainda maior da regulação da atividade, através de novas regras, exigências e principalmente da possibilidade de criação de um órgão independente, vinculado à CVM, que atue como fiscalizador das empresas de auditoria, conforme exemplificado por dois desses profissionais. Ainda nessa linha, um dos entrevistados enfatiza a necessidade de revisão das penas aplicadas pelos órgãos reguladores no Brasil, que atualmente podem ser consideradas muito suaves. Aqui cabe também a ênfase na impunidade e na postura ética, trazida por três dos entrevistados como fatores não controláveis, que envolvem não só os auditores independentes, mas também os administradores de empresas.

Uma outra questão destacada por dois dos entrevistados é o aperfeiçoamento da carreira do auditor e o fortalecimento do bom profissional. Adicionalmente, eles apontam que a metodologia de auditoria será cada vez mais focada em controles internos e entendimento de negócios dos clientes.

Sobre as normas e práticas contábeis especificamente, três dos oito entrevistados comentam a forte tendência de harmonia com os princípios internacionais, havendo a possibilidade de uma prática comum a todos os países que operam no mercado corporativo global.

Dois dos entrevistados apontam a necessidade e possibilidade de se tornar obrigatória a auditoria de empresas de capital fechado que tenham representatividade no mercado, e um terceiro profissional aponta a inscrição junto à CVM de empresas de uma maneira geral e de auditores independentes, como um forte indicio de credibilidade e respeito por parte dos usuários das informações financeiras.

Mais uma vez, dois dos profissionais entrevistados trouxeram à tona uma possível crise nas empresas de auditoria com o rodízio dos auditores, o que interfere na empregabilidade dessas empresas e estimula a guerra de preços entre os concorrentes. Um desses entrevistados ainda

ênfatiza a possibilidade de saída de empresas multinacionais de auditoria do Brasil, devido à impossibilidade de planejamento a longo prazo, ficando essas enxutas de tal forma a atender somente os clientes referidos no exterior.

Por fim, destaca-se o comentário de um dos entrevistados sobre a importância do auditor independente em uma sociedade, e a existência da profissão de uma forma perene, sem possibilidades de extinção, independentemente do reposicionamento por que vem passando.

Uma vez que a contribuição fornecida pelos entrevistados, no sentido de se identificarem as medidas proativas e tendências da atividade de auditoria independente, foi focada principalmente na realidade brasileira, foram buscadas, para esta pesquisa, opiniões complementares de profissionais que atuam no mercado internacional.

Em artigo divulgado no *Journal of Accountancy*, James Castellano, diretor do AICPA, acredita que muitas reformas ainda são necessárias para se deterem os abusos contábeis e auxiliar os investidores na tomada de decisão, a exemplo da modernização do modelo atual de divulgação das demonstrações financeiras, da revisão de determinadas práticas contábeis que dão margem a diferentes interpretações, da exigência de relatórios sobre controles internos das corporações disponibilizados aos investidores, da exigência de procedimentos adicionais sobre fraude por parte dos auditores independentes, da divulgação de informações não financeiras e do aumento da frequência de divulgação dos relatórios financeiros corporativos (CASTELLANO, 2002).

Essa opinião pode ser, de certa forma, corroborada com o depoimento do presidente do AICPA, que aponta medidas proativas do órgão para o aprimoramento da atividade de auditoria independente e fornecimento de mais segurança e transparência ao processo de elaboração e divulgação dos relatórios financeiros, destacadas a seguir (MELANCON, 2002):

- Definir e revisar padrões – O AICPA priorizará o envolvimento com os usuários das informações financeiras, a fim de se definirem e revisarem os padrões de auditoria, e analisará formas de se minimizar a potencial dependência dos auditores independentes nos honorários de clientes de grande porte.
- Facilitar – O AICPA tem a intenção de desenvolver critérios de antifraude e controles para as corporações e patrocinará conferências que envolvam executivos financeiros, diretores corporativos, comitês de auditoria, analistas e órgãos de regulação, a fim de se identificarem as melhores iniciativas e viabilizar sua prática.
- Pesquisar – O AICPA pretende buscar novos aspectos para prevenção de fraudes através de pesquisas. A primeira iniciativa foi uma parceria do AICPA com a Universidade do Texas e a Associação de Investigadores de Fraude, no sentido de se estabelecer um instituto de estudos de fraude, que tem como primeiro projeto a investigação de como os investidores podem se proteger da fraude corporativa.
- Educar – O AICPA vem desenvolvendo programas de treinamento, inclusive nas universidades que formam os profissionais da área financeira, tendo como um dos seus principais focos a minimização da fraude corporativa.
- Elevar o nível no processo de relatórios financeiros – Esse é um dos principais compromissos do AICPA, que visa à restauração da credibilidade e da imagem do profissional envolvido com contabilidade, especificamente com auditoria independente. O primeiro passo é iniciar um debate com a comunidade financeira visando a um modelo mais aprimorado de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras.

- Promover fortes sistemas de governança corporativa e controles internos – Em parceria com outros órgãos de interesse de auditoria, o AICPA estará revisando os padrões de controles internos adotados e avaliará como esses são comunicados aos investidores.

Para um dos membros representantes do IFAC, associação internacional dos contadores e auditores, a grande tendência da atividade de auditoria independente é a restauração da credibilidade do mercado, o que requer a integridade dos negócios, dos administradores, dos auditores independentes e dos órgãos reguladores (WARD, 2001).

Apresentada a interpretação das entrevistas realizadas, cabe aqui evidenciar que, em termos globais, não foram notadas discordâncias relevantes entre os entrevistados, exceto aquelas já mencionadas em tópicos específicos. Adicionalmente, tomando-se como base o referencial teórico desta pesquisa, não foram percebidas omissões significativas que poderiam alterar os resultados finais. Por fim, não foi percebido desconforto de qualquer natureza por parte dos entrevistados em discutir o tema em questão; apenas solicitaram a não divulgação dos seus nomes e empresas, com o intuito de preservar a individualidade.

O que fica muito claro é que, para os entrevistados, no cenário de mudanças em que a auditoria independente se encontra, é de extrema importância: a elaboração de relatórios financeiros transparentes, fundamentados nas práticas contábeis geralmente aceitas e na ética; o estabelecimento de padrões de negócios baseados em princípios claros e reconhecidos internacionalmente; a ampliação da governança corporativa; o melhor conhecimento da fraude bem como das suas causas, a fim de evitá-la; a exigência de maior qualificação dos profissionais envolvidos no processo de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras; e, principalmente, o reforço permanente na qualidade dos processos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As repercussões dos recentes colapsos financeiros que envolveram grandes grupos empresariais, tanto no Brasil quanto no exterior, vêm sendo sentidas em diferentes níveis, principalmente pelas empresas de auditoria independente e seus profissionais. Os fatos e questões expostos neste trabalho claramente demonstram o momento de incertezas e turbulência, o que está se refletindo no processo de elaboração e divulgação de relatórios financeiros.

A partir do final da década de 1990, no sentido de prover mais credibilidade e transparência ao mercado, uma seqüência de novas regras foram instituídas pelos órgãos reguladores da auditoria independente, com destaque para a Instrução da CVM nº 308, no Brasil, e a lei *Sarbanes-Oxley*, no cenário internacional, dando-se ênfase à independência profissional e ao controle de qualidade da atividade.

Sendo esta uma pesquisa que lida com fatos novos, com definições ainda em curso, algumas das considerações finais aqui apresentadas, mais do que conclusões, representam a sinalização dos caminhos que se abrem para as novas regras no ambiente regulatório da auditoria independente.

Observa-se que a hipótese central definida para esta pesquisa, de que as novas regras instituídas pelos órgãos reguladores da auditoria independente podem resultar em impactos positivos na atividade, confirma-se apenas parcialmente, uma vez que os entrevistados apontaram também conseqüências negativas já percebidas. Como visto, alguns deles também enfatizam a necessidade de revisão de algumas novas regras de regulação já em vigor.

A seguir, retomam-se os impactos que foram destacados nas entrevistas realizadas, e de maior repercussão nas discussões e publicações recentes da área:

- Rodízio das empresas de auditoria

São notados posicionamentos contra, a favor e intermediários pelos entrevistados.

Os posicionamentos contrários apontam fatores como: a superexposição das estratégias do cliente; o prejuízo no entendimento do negócio do cliente; o aumento de custos para as empresas de auditoria; demissões de auditores em virtude da perda de clientes significativos; a guerra de preços por parte das empresas de auditoria; e, por fim, o disfarce do rodízio, causado pela possibilidade de troca permanente de emprego por parte dos auditores que são especialistas em determinados clientes.

Aqueles que são favoráveis a essa nova medida enfatizam a minimização da promiscuidade na relação de longo prazo entre auditor e cliente e a possibilidade de maior controle das auditorias, já que uma empresa sempre estará revisando os papéis de trabalho da outra.

Existem ainda os posicionamentos intermediários, que conseguem ver tanto aspectos negativos quanto positivos concomitantemente.

- Segregação dos serviços de consultoria

Aqui, nota-se uma maior uniformidade de opiniões, nas quais esse aspecto regulatório é apontado como extremamente positivo, principalmente através da venda da linha de negócio de consultoria pelas empresas originariamente prestadoras de serviço de auditoria.

Entretanto, salienta-se a necessidade de atuação simultânea dessas atividades em determinados casos, a exemplo da consultoria tributária, quando utilizada como suporte da auditoria independente. Observa-se que essa possibilidade é atualmente vedada pela CVM, mas liberada pela SEC.

Outra consideração importante na segregação dos serviços refere-se à postura impositiva dos órgãos reguladores, com interferência direta na autonomia do empresariado e na relação de confiança estabelecida entre os auditores e seus clientes.

- Controle de qualidade das auditorias

A revisão externa pelos pares, ou “peer-review”, em linhas gerais, foi apontada como uma regra positiva, que tende a melhorar o processo de auditoria. Porém sua eficiência está diretamente relacionada ao envolvimento e dedicação dos profissionais e à aplicação de um escopo de trabalho mais abrangente.

Uma questão inusitada, que foi levantada durante a pesquisa para o controle de qualidade externo, refere-se à criação de um órgão regulador independente, vinculado à CVM, com o poder de fiscalizar e revisar a qualidade das empresas de auditoria. Aponta-se que isso poderia se tornar um mecanismo de controle mais eficiente que a revisão pelos pares, ou até mesmo que o rodízio dos auditores, e ainda traria mais credibilidade ao mercado corporativo brasileiro.

Sobre a qualidade interna das empresas de auditoria, destaca-se a maior facilidade das grandes empresas em se adaptarem às novas exigências dos órgãos reguladores da atividade, principalmente pela estrutura e padrão de trabalho já estabelecidos, diferentemente das empresas menores.

- Contexto internacional

Foi apontada, como grande marco de mudanças no contexto internacional de auditoria, a aplicação da lei *Sarbanes-Oxley*, que aborda, entre outros aspectos: o conflito de interesses dos auditores; a divisão de responsabilidades entre auditores e administradores (CEO’s e CFO’s); o rodízio de sócios, diferentemente do rodízio de empresas obrigatório no Brasil; a

ampliação da governança corporativa e do comitê de auditoria, sendo essas últimas peças centrais no processo de tomada de decisões estratégicas.

Sobre as tendências e possibilidades futuras da atividade apontam-se:

- intensificação da regulação da atividade, através da divulgação permanente de novas regras e legislações a serem adotadas;
- possibilidade de criação de um órgão independente, vinculado à CVM, que atue como fiscalizador das empresas de auditoria, principalmente no que se refere à qualidade dos serviços prestados;
- revisão das penas aplicadas pelos órgãos reguladores de auditoria no Brasil, que atualmente podem ser consideradas muito suaves;
- aperfeiçoamento da carreira do auditor e fortalecimento do bom profissional, através de treinamento e reciclagem constantes;
- consolidação de uma metodologia de auditoria cada vez mais focada em controles internos e entendimento de negócios dos clientes;
- possibilidade de se tornar obrigatória a auditoria de empresas de capital fechado que tenham representatividade no mercado;
- mudanças significativas no faturamento das empresas de auditoria, bem como a instabilidade de emprego e contratação, devido, principalmente, ao estabelecimento do rodízio dos auditores;

- reestruturação e enxugamento de empresas multinacionais de auditoria do Brasil, devido à impossibilidade de planejamento a longo prazo, quando do estabelecimento do rodízio dos auditores;
- reforço da importância do auditor independente em uma sociedade, como figura imprescindível no processo de relatórios financeiros;
- harmonia dos princípios e práticas contábeis internacionais, a serem aplicados de forma globalizada;
- revisão de determinados princípios e práticas contábeis que dão margem a diferentes interpretações;
- modernização do modelo atual e aumento da frequência de divulgação das demonstrações financeiras;
- exigência de procedimentos adicionais sobre fraude no processo de elaboração e divulgação de relatórios financeiros;
- incremento de divulgação de informações operacionais e não financeiras.

* * *

Diante dos impactos e tendências apontados pelos entrevistados, é revelado um pressuposto inquestionável: o fortalecimento da credibilidade profissional, sem a qual a auditoria independente não se afirma no seu funcionamento pleno.

Na atividade prática deve-se avaliar de forma individualizada e ponderada cada cliente e cada trabalho – cada caso é um caso – em consonância com as novas regras de regulação. A depender do porte do cliente de auditoria, do ramo de atividade em que ele atua, do mercado

competitivo em que está inserido e da complexidade das suas operações, as novas regras de regulação podem trazer impactos positivos ou negativos.

Sobre o rodízio das empresas de auditoria especificamente, trata-se de uma proposta conflitante, que deve ser melhor explorada e amadurecida antes da sua aplicação efetiva. Já a segregação dos serviços de consultoria e o controle de qualidade são absorvidos mais amplamente, demonstrando sua eficiência e sua eficácia.

Enquanto algumas das tendências apontadas parecem ser concretas e realizáveis a curto e médio prazo, tais como a consolidação de uma metodologia de auditoria sistêmica e a harmonização dos princípios e práticas contábeis internacionais, outras não apresentam um substrato muito claro, a exemplo da possibilidade de criação de um órgão fiscalizador de qualidade ou ainda a auditoria obrigatória de empresas de capital fechado. Porém, nenhuma delas pode ser descartada, podendo se confirmar diante dos acontecimentos que estão por vir.

No contexto delineado também é importante salientar que as iniciativas dos órgãos reguladores vêm sendo fundamentais para enfrentar as distorções que emergem na auditoria independente, mas não são suficientes. A postura ética e o respeito à integridade da referida atividade transcendem às regulações estabelecidas, dependendo muito mais da postura pessoal e profissional de todos aqueles envolvidos no processo.

Alinhado a esse posicionamento, o presidente e CEO do AICPA, Barry C. Melancon proclama a necessidade de rejuvenescimento da cultura contábil, afirmando:

O que é necessário não são apenas as reformas de regulação, mas sim um rejuvenescimento na cultura contábil, tanto internamente no ambiente das organizações, quanto externamente, nas empresas de auditoria e auditores independentes. A cultura deve ser construída nos valores tradicionais da profissão, como o rigoroso compromisso com a integridade, a intenção de sempre se buscar o correto, o respeito às regras – não apenas nas suas formas, mas suas essências, e tolerância zero para aqueles que as quebram. (MELANCON, 2002: 3– tradução livre)

Portanto, o fortalecimento da ética na atividade de auditoria independente é imprescindível na busca pela credibilidade e transparência, no processo de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras.

Essa pesquisa revelou importantes aspectos sobre a auditoria independente e a atuação dos seus órgãos reguladores. Por outro lado, deixou de considerar questões pertinentes ao atual ambiente corporativo e ao processo de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras, o que indica espaço para futuras investigações. Algumas sugestões convergem para o aprofundamento de aspectos que trazem impactos na referida atividade, além da independência profissional do auditor e controle de qualidade das auditorias.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria – um curso moderno e completo*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS - AICPA. *Future of the Financial Statement Audit*, 2001a. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/assurance/scas/comstud/futfinst/exec.htm>>. Acesso: em 24 fev. 2003.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS - AICPA. *Impact of the current economic and business environment on financial reporting*, 2001b. Disponível em:<<http://ftp.aicpa.org/public/download/news/risk-factor.doc/>>. Acesso em: 12 ago. 2002.

ANDRADE, Guy Almeida. Rodízio de auditores: verdades e mentiras. *Valor*, São Paulo, 08 abr. 2003.

ANTUNES, Jerônimo. *Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1998.

ARNT, Ricardo. Andersen, em consultas. *Revista Exame*, São Paulo, v.763, n.7, p.15, 3 abr. 2002.

ATTIE, William. *Auditoria – conceitos e aplicações*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BERARDINO, Joseph F. et al. *Statements from big five CEOs on Enron*, 2001. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/news/2001/bigfive.htm>>. Acesso em: em 12 ago. 2002.

BOUCINHAS, José Fernando. Desafios das auditorias pós-Enron.. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, p.A-2, 18 mar. 2002.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. *Auditoria*. Tradução da 7ª ed. do original *Modern Auditing* por José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários – CVM. *Instrução nº 308, 1999*. Registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 24 fev. 2003.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários – CVM. *Instrução nº 381, 2003*. Divulgação, pelas entidades auditadas, de informações sobre a prestação, pelo auditor independente, de outros serviços que não sejam de auditoria externa. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 24 fev. 2003.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. *Resolução nº 820, 1997a*. Aprova a NBC T 11 - normas de auditoria independente das demonstrações contábeis com alterações e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 fev. 2003.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. *Resolução nº 821, 1997b*. Aprova a NBC P 1 - normas profissionais de auditor independente com alterações e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 fev. 2003.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. *Resolução nº 910, 2001a*. Aprova a NBC T 14 – normas sobre a revisão externa de qualidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 fev. 2003.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. *Resolução nº 914, 2001b*. Aprova a NBC T 11 – IT - 06 - supervisão e controle de qualidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 fev. 2003.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. *Resolução nº 915, 2001c*. Aprova a NBC P 1 – IT - 02 - regulamentação dos itens 1.2 (independência) e 1.6 (sigilo) da NBC P 1 - normas profissionais do auditor independente. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 fev. 2003.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. *Resolução nº 923, 2001d*. Aprova a alteração na NBC T 14 - normas sobre a revisão externa de qualidade pelos pares. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 fev. 2003.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. *Resolução nº 945, 2002*. Aprova a NBC P 4 - normas para educação profissional continuada. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 fev. 2003.

BYRNES, Nanette et al. Accounting in crisis: reform is urgent - here's what needs to be done. *Business Week*, New York, 28 jan. 2002. Disponível em: <http://www.businessweek.com/magazine/content/02_04/b3767712.htm>. Acesso em: 28 jan. 2002.

CARDOZO, Julio Sergio. Auditores em xeque. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, p.A-2, 25 fev. 2002.

CARNEIRO, José Roberto. *Lei Sarbanes-Oxley*, 2002. Disponível em: <http://www.ibefrio.com.br/download.php?op=viewdownload&cid=5>>. Acesso em: 2 abr. 2003.

CARPENTER, Brian W. & MAHONEY, Daniel P. Improving the audit process: the final report of the panel on audit effectiveness. *The National Public Accountant*, Washington, v.46, n.5, p.15-19, jul. 2001.

CASTELLANO, James G. Restoring Public Confidence. *Journal of Accountancy*, Abril de 2002.

CITADINI, Antonio Roque. Falta de transparência às auditorias. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, p.3, 23 jan. 2002.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIARIOS – CVM. *A CVM – Atribuições*, 2003. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. *O Conselho*, 2003a. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 12 mar. 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. *Comitê de revisão externa – relatório final*, 2003b. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/programas/cre/Relatorios/Rel-RevFinal.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2003.

CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. *Empresas de consultoria e auditoria separam as duas áreas de atuação*, Rio de Janeiro, n. 48, p. 5-7, nov./dez. 2002. Disponível em: <http://www2.rio.rj.gov.br/cgm/publicacoes/prestando_contas/48/5.asp>. Acesso em: 15 mai. 2003.

DELOITTE & TOUCHE TOHMATSU. *Assurance*, 2002. Disponível em: <<http://www.deloitte.com>>. Acesso em: 7 mai. 2002.

EILIFSEN, Aasmund; KNECHEL, W. Robert; WALLAGE, Philip. Application of the business risk audit model: a field study. *Accounting Horizons*, v. 15, n.3, p. 193-207, set. 2001.

ELOY, Patrícia. Consultoria não poderá auditar o mesmo cliente. *O Globo*, Rio de Janeiro, p.A-33, 10 out. 2002.

ERNST & YOUNG. *Assurance*, 2002. Disponível em: <<http://www.ey.com.global>>. Acesso em: 7 mai. 2002.

FILHO, Francisco Papellás. Algumas reflexões sobre independência profissional. *Boletim do Ibracon*, São Paulo, n. 263, p.2-7, abr. 2000.

GILMOUR, Graham *Audit firm rotation – why it doesn't work*, 2002. Disponível em: <http://www.pwcglobal.com/gx/eng/corprep/publ/audit_firm_rotation.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2002.

GOLDENBERG, Miriam. *A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Record, 2001.

HITZIG, Neal B. Inherent risk reconsidered. *The CPA Journal*, v.71, n. 7, p. 54-56, New York, jul. 2001.

HOLANDA, Aurélio Buarque. *Novo dicionário da língua portuguesa*. 2ª ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1986.

IBM NOTÍCIAS. *IBM e a PricewaterhouseCoopers concretizam venda da PWC Consulting*, 2002. Disponível em :<<http://www.ibm.com/news/br/2002/10/02-10-02.html>>. Acesso em 12 mai. 2003.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL - IBRACON. *Conheça o IBRACON*, 2003. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br>>. Acesso em: 12 mar. 2003.

INTERNATIONAL ACCOUNTING BULLETIN. World Survey. *International Accounting Bulletin - Lafferty*, diversas edições de dezembro.

INTERNATIONAL ACCOUNTING BULLETIN. Big Five blaze a consulting trail. *International Accounting Bulletin - Lafferty*, n. 251, p. 2, 30 jun. 1999.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SECURITIES COMMISSIONS – IOSCO. *Principles of auditor independence and the role of corporate governance in monitoring an auditor's independence*, 2002. Disponível em: <<http://www.iosco.org/iosco.html>>. Acesso em: 22 jan. 2003.

ISHIKURA, Edson Ryu. *Assurance service: Um estudo de novas oportunidades de serviços da auditoria*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000.

IVANCEVICH, Susan; JONES, Lucian C; KEAVENEY, Thomas. Don't run the risk. *Journal of Accountancy*, New York, v. 194, n.6, p. 47-51, dez. 2002.

KPMG FORENSIC. *A fraude no Brasil – relatório da pesquisa, 2002*. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/adm/images/pesq.fraudes_2002_site.pdf>. Acesso em: 6 jun. 2003.

KPMG PEAT MARWICK. *The financial statement audit – why a new age requires an evolving methodology*, 1999. Disponível em: <http://www.kpmg.com/Rut2000_prod/Documents/9/New_Age.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2003.

KPMG PEAT MARWICK. *Assurance*, 2002. Disponível em: <<http://www.kpmg.com>>. Acesso em: 7 mai. 2002.

KPMG PEAT MARWICK. *Defining issues - auditor independence proposal would affect companies*, 2003. Disponível em: <http://www.us.kpmg.com/RutUS_prod/Documents/12/JanuaryAlert03_1.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2003.

LANDES, Charles E. Guiding an audit committee in an era of changing relationships. *Catalyst*, Dublin, p.28-29, nov./dez. 2002

LANDSITTEL, David L. Some current challenges. *The CPA Journal*, New York, v.70, n. 10, p. 58-61, out. 2000.

LASKAWY, Philip. *O regresso às origens na Ernst & Young*, 2002. Disponível em: <<http://www.janelanaweb.com/index.html>>. Acesso em: 10 mar. 2003.

LORENZI, Sabrina. Consultorias ainda na mira da CVM. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 17 abr. 2003.

MARTINS, Eliseu. Sobre Enron, auditor e contabilidade. *IOB – Temática Contábil e Balanços*, n. 20, p.1-2, mai. 2002.

MELANCON, Barry C. A new accounting culture. *Journal of Accountancy*, Outubro de 2002.

MELANCON, Barry C. *AICPA chief, in house testimony, supports meaningful change to financial reporting system*, 2002 Disponível em: <<http://www.aicpa.org/news/testimony.html>>. Acesso em: 20 mai. 2003.

MONTGOMERY, Daniel D. et al. Auditor's new procedures for detecting fraud. *Journal of Accountancy*, Maio de 2002.

NEPOMUCENO, Valério. A queda da contabilidade gerencial e a ascensão da fraude contábil nos Estados Unidos. *Boletim do Ibracon*, n. 285, p.3-13, mar./abr. 2002.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini de. *Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática*. 8ª ed. São Paulo: Papirus, 2000.

PERDIGÃO, Luiz Antônio. *Conglomerados financeiros – análise de seu desempenho no Brasil*. Rio de Janeiro: IBMEC, 1983.

PINHO, Manoel Orlando de Moraes. *Dicionário de Termos de Negócios – Inglês/Português*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997

PRICEWATERHOUSE COOPERS. *Securities Litigation Study*, 2001. Disponível em: <<http://www.pwcglobal.com/extweb/pwcpublications.nsf/DocID/9F2EB3DDAA9C91C885256BDC004E77E5>>. Acesso em: 7 mai. 2002.

PRICEWATERHOUSE COOPERS. *Assurance*, 2002. Disponível em: <<http://www.pricewaterhouse.com>>. Acesso em: 7 mai. 2002.

KASZNAR, ISTVAN. *Project Finance*. Rio de Janeiro: Suma Econômica, 2002.

KASZNAR, ISTVAN. *Análise e Previsão de Falências e Concordatas*. Rio de Janeiro: SBERJ/ABER, 1987.

RASMUSSEN, Derk G & LEAUANAE, Joseph L. Enron demonstrates weaknesses in the attestation process. *The CPA Journal*, v 72, n. 9, p.10, set. 2002.

RICCHIUTE, David N. *Auditing*. 4ª ed. Cincinnati: South-Western College Publishing, 1995.

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

RIPLEY, Amanda. The night detective. *Revista TIME*, Nova York, v.160, n.27, p.25-29, 6 jan. 2002.

SENGER, Clemildo Aparecido. *A necessidade de mudar o enfoque de auditoria: um estudo sobre as "big six"*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1998.

SUTTON, Michael H. Financial reporting at a crossroads. *Accounting Horizons*, Sarasota, v.16, n.4, p.319-328, dez.2002.

SWEENEY, Paul & VALLARIO, Cynthia Waller. NYSE sets audit committees on new road. *Journal of Accountancy*, New York, v.194, n.5, p.51-59, nov. 2002.

TILLMAN, Bob & FARES, Angie. Who's afraid of Sarbanes-Oxley? *Information Management Journal*, Prairie Village, v.36, n.6, p.16-21, nov./dez. 2002

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VOLCKER, Paul A. *Accounting, accountants, and accountability in an integrated world economy*. In: THE 16TH WORLD CONGRESS OF ACCOUNTANTS, 2002, Hong Kong. Disponível em: <<http://www.hksa.org.hk/whatsnew/worldcongress.htm>>. Acesso em: 16 mar. 2003.

WALSH, Brian. The future of audit. *Accountancy Ireland*, Dublin, v.34, n.5, p.5, out. 2002.

WARD, Graham. *Boosting market confident following the fallout from Enron*, 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/Library/ArticleFiles/Boosting_Market_Confident.doc>. Acesso em: 15 mai. 2003.