

Auditoria Independente Novas Regulações em um Cenário de Incertezas

Autoria: Roberta Gordilho Souza Rosa

Resumo

Este trabalho constitui-se em resultados de pesquisa de mestrado em desenvolvimento pelo autor. Ele foi elaborado com a intenção de trazer ao debate uma das questões mais atuais que envolvem o cenário de incertezas quanto à credibilidade das demonstrações financeiras corporativas divulgadas, o que afeta diretamente a atividade de auditoria independente. No conjunto de fatores que contribuem para esse quadro, destaca-se aqui a intensificação das ações dos órgãos reguladores da referida atividade, através de novas regras que passam a vigorar no final da década de 1990, com ênfase na realidade brasileira. 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 que atuam no Brasil. Demonstra-se que os principais aspectos em discussão fundamentam-se na independência profissional e no controle de qualidade das auditorias.

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

Introdução

As mudanças tecnológicas, políticas e econômicas bem como as incertezas que permeiam o processo de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras corporativas são de extrema relevância no cenário atual. Um número crescente de republicação de balanços financeiros e alegação de fraude, geralmente acompanhadas de falência de grandes corporações, vêm contribuindo para desconfiar quanto à transparência e credibilidade do processo.

Em memória recente, o Brasil viveu episódios de inconsistências no processo de divulgação de demonstrações financeiras, envolvendo os grupos empresariais Banco Nacional e Banco Econômico, bem como seus auditores independentes. No cenário internacional, grande atenção foi voltada aos casos de falência dos grupos Enron e WorldCom, ocorridos nos anos 2001 e 2002 nos Estados Unidos, principalmente por envolverem empresas de grande porte, com sólida reputação no mercado, representarem perdas financeiras significativas e serem auditadas por firmas de auditoria independente de renome internacional.

Em publicação sobre os impactos da economia corrente e o ambiente de negócios no processo de divulgação de relatórios financeiros, o *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA (2001b) declara que 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 e a efetividade do processo de auditoria independente.

Embora muitos dos escândalos corporativos tenham como principal foco a fraude nas demonstrações financeiras, muitas outras questões podem ser destacadas, tais como: conflito de interesses, caracterizado principalmente pela prestação simultânea de serviços de auditoria e consultoria, revisão de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores, relacionamento

de longo prazo entre cliente e auditor independente e interpretação de normas e pronunciamentos contábeis.

Neste 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. Cardozo (2002) nos alerta que em meio a esse cenário turvo, a reputação da classe ficou comprometida e a profissão foi alvejada naquilo que preserva como mais importante em seu patrimônio: a credibilidade. Volcker (2002) também afirma que a profissão está em um ponto crucial da sua história, todos engajados em contabilidade, todos dependentes de relatórios financeiros - bem como todos preocupados com o comportamento do mercado - têm estado em um ano turbulento e perturbado, onde o assunto em questão é a credibilidade de uma profissão que, de fato, fundamenta-se nesta credibilidade.

Assim, um grande esforço em conjunto vem sendo notado sentido de restaurar a confiança do público em geral e permitir maior transparência e segurança no processo de divulgação de informações financeiras. Berardino et al. (2001) afirma que as questões são amplas e complexas e quando os negócios fracassam e a confiança pública declina, todos envolvidos nos mercados de capitais tem a responsabilidade de compreender profundamente os problemas e buscar soluções significativas.

Muitas das soluções que vem sendo discutidas estão fundamentadas em uma grande reforma na legislação, o que pode ser facilmente notado através das recentes regras instituídas pelos órgãos reguladores da atividade, não só no Brasil mas em todo o mundo, destacando-se os aspectos da independência profissional e controle de qualidade das auditorias, que mesmo com suas particularidades, se complementam na prática e são determinantes no momento atual em que se vive.

Portanto, este trabalho pretende apresentar as principais mudanças percebidas na auditoria das demonstrações financeiras corporativas a partir do final da década de 1990, tendo em vista as recentes propostas de regulação, acerca da independência e controle de qualidade da atividade, com ênfase na realidade brasileira.

Objetivos e relevância do estudo

Esse estudo procura elucidar, bem como contribuir para reflexões, sobre as recentes mudanças ocorridas na atividade de auditoria das demonstrações financeiras corporativas, atreladas a novas regras de regulação no que tange a independência e controle de qualidade da atividade. Pode ser considerado de grande relevância, por se tratar de uma questão recente, relacionada a credibilidade das informações corporativas divulgadas e por permitir o aprimoramento do conhecimento sobre as variáveis envolvidas na pesquisa, a auditoria das demonstrações financeiras, a independência profissional e o controle de qualidade da auditoria. Adicionalmente, o tema em questão apresenta bibliografia escassa, principalmente no Brasil. No que se refere a aplicação prática, esta pesquisa contribui para um melhor entendimento sobre assunto pelos usuários das informações financeiras: auditores independentes, acionistas, diretores, gerentes, investidores, governo, órgãos reguladores, instituições financeiras, pesquisadores, estudantes e oferece subsídios no processo de tomada de decisão nas organizações.

Metodologia

Trata-se de um estudo qualitativo, uma vez que foram observadas as mudanças ocorridas na atividade de auditoria independente tendo em vista novas regras instituídas por órgãos reguladores. Para Richardson (1999) a abordagem qualitativa de um problema justifica-se por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno. Goldenberg (2001) define métodos qualitativos como aqueles que enfatizam as

particularidades de um fenômeno em termos de seu significado para o grupo pesquisado. O delineamento da pesquisa é do tipo de corte seccional com perspectiva longitudinal, uma vez que resgata determinados eventos ao longo de um período.

Os dados de pesquisa foram coletados primeiramente por pesquisa documental com base em artigos técnicos, Internet, revistas especializadas e normas de regulação, complementada por pesquisa bibliográfica em livros de autores nacionais e estrangeiros, dicionários, artigos e dissertações correlatas. Em uma segunda etapa, foi realizada 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, concentradas na primeira quinzena de abril de 2003. Pádua (2000) nos ensina que em uma 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.

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 profissionais de empresas de auditoria nacionais e multinacionais que juntas detêm mais que 60% do mercado nacional, com base nos registros da CVM em março de 2002. Adicionalmente, foram selecionados dois dos principais órgãos reguladores da atividade de auditoria independente no Brasil. Ao todo foram entrevistados oito profissionais, sendo seis do sexo masculino e dois do sexo feminino, todos ocupantes de cargo de alta gerência ou diretoria. A realização da pesquisa junto a amostra selecionada foi suficiente para a conclusão do trabalho, tendo em vista a abrangência das entrevistas realizadas e a tipicidade das empresas e órgãos reguladores selecionados, que adotam metodologias de trabalho similares e estão sujeitos as mesmas regulações.

Na fase do tratamento, os dados obtidos foram compilados e analisados em conjunto de forma qualitativa, buscando-se divergências, convergências, tendências e regularidades, sempre em linha com a teoria proposta.

Por fim são destacadas algumas limitações do método: quanto às pesquisas documental e bibliográfica, por não ser possível o levantamento de todas as referências sobre a matéria e devido à escassez destas e quanto aos atores entrevistados, por representarem uma opinião pessoal quanto ao tema, que não necessariamente é a opinião de todos os profissionais de auditoria independente de uma forma generalizada. Adicionalmente, devido à abrangência do tema de pesquisa, as conclusões podem ser subjetivas e não retratarem todas as mudanças da atividade decorrentes de novas regras de regulação.

Auditoria das demonstrações financeiras

Auditoria das demonstrações financeiras ou auditoria independente pode ser definida como 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 (1997a).

Voltando um pouco na história, a origem da palavra auditor vem do latim *auditor*, que segundo o dicionário da língua portuguesa Holanda (1986) significa aquele que ouve, ouvidor. Boynton; Johnson; Kell (2002) nos ensinam com a evolução da legislação britânica, promulgada na revolução industrial no século XIX, a auditoria de empresas começa a ser realizada, decorrente principalmente dos avanços da indústria e economia de escala. Os autores ainda afirmam que a influência britânica migrou para os Estados Unidos no final do século XIX, e a sua evolução na negociação de títulos públicos, *crash* do mercado acionário em 1929 e criação dos primeiros órgãos reguladores da atividade, consolidou de vez o papel da auditoria independente no contexto internacional. Segundo Attie (1998), no Brasil, o desenvolvimento da auditoria independente teve influencia de filiais e subsidiárias

estrangeiras, financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais e evolução do mercado de capitais, principalmente com a criação da Comissão de Valores Mobiliários e Lei das Sociedades Anônimas em 1976. Para Almeida (1996), com a evolução do sistema capitalista, 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.

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 deste período pode ser observada a seguir na Tabela 1, com base em pesquisa realizada em diversas edições do *Internacional Accounting Bulletin*:

Tabela 1: Evolução da receita global das maiores empresas de auditoria (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 desfêz 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: International Accounting Bulletin: diversas edições.

Podem ser observadas mudanças abruptas na evolução da receita das empresas Arthur Andersen, Pricewaterhouse e Coopers and Lybrand, decorrentes de reestruturações destas empresas, conforme explicitado na tabela 1. Dando seqüência aos eventos, em 2002 a Arthur Andersen foi repartida e incorporada pelas quatro demais, no caso específico do Brasil, pela Deloitte Touche Tohmatsu, sendo a composição originária das grandes empresas multinacionais de auditoria, denominadas *big six*, transformadas em um dado momento em *big five* e atualmente amplamente conhecidas por *big four*.

A realidade brasileira não é muito diferente a 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. Segundo Arnt (2002) a Comissão de Valores Mobiliários registrava em março de 2002 a seguinte composição de prestação de serviços de auditoria no Brasil, atendendo 721 empresas de capital aberto: Arthur Andersen (16,64%), PricewaterhouseCoopers (18,31%), Ernst & Young (9,71%), Deloitte Touche Tohmatsu (8,88%), KPMG Peat Marwick (6,52%), Trevisan (5,69%), BKR Lopes Machado (5,27%), Boucinhas e Campos (2,77%), Martinelli (2,64%) e Outras (23,58%).

Dentre os principais órgãos reguladores da atividade no Brasil, seja de forma direta ou indireta, destacam-se o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON e Comissão de Valores Mobiliários - CVM, cada qual com responsabilidades distintas, procuram disciplinar a atividade da auditoria das demonstrações financeiras com base em normas, resoluções, instruções, entre outros instrumentos legislativos. No contexto internacional, dá-se destaque aos organismos normatizadores *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, pelo corpo de associados, pelo dinamismo, tradição e profundidade dos trabalhos que vêm desenvolvendo.

Sobre a metodologia de trabalho adotada pelos auditores independentes, percebe-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, vem assumindo características de uma abordagem cada vez mais sistêmica. Assim, uma nova metodologia vem sendo gradativamente adotada, em complemento às técnicas usuais, a abordagem sistêmica baseia-se principalmente na avaliação de riscos de negócio e controles internos, o que permite evidências mais claras, precisas e suficientes como suporte para a opinião do auditor independente. Em publicação da KPMG (1999) verifica-se que os auditores 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.

O posicionamento do AICPA sobre esta a 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 pelo AICPA (2001a), 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.

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. Laskaw (2002) entende que a auditoria clássica transformou-se, passou a ser mais aconselhamento. Para o autor, 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. Neste 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, voltados para a produção de informações necessárias aos tomadores de decisão tais como serviços de avaliação de risco e serviços de mensuração de desempenho. Boynton; Johnson; Kell (2002) apontam que os 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. Na sua dissertação de mestrado, Ishikura (2000) complementa que tais serviços visam melhorar a qualidade das informações a serem utilizadas no processo decisório, para o autor, melhores informações, melhores decisões.

Independência dos auditores

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 aos padrões morais do auditor independente. Segundo Filho (2000) para o auditor, a independência é 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. Ricchiute (1995) nos ensina que 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. O posicionamento do *International Organization of Securities Commissions* - IOSCO (2002) indica que o auditor externo executa um papel crítico quando concede credibilidade independente às demonstrações financeiras divulgadas utilizadas com base de decisão por investidores, credores e outros *stakeholders*.

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. Na realidade brasileira, o Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado através da Resolução CFC nº 803 em 1996, se estende ao auditor independente, abordando 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, que em linhas gerais discute, entre outros aspectos, o envolvimento pessoal dos membros da equipe de trabalho com a empresa auditada, a incompatibilidade de exercício do cargo e interesses financeiros diretos ou indiretos, Brasil (1997b).

No contexto internacional, uma das principais referências neste 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 são fundamentais na conduta ética e profissional destes.

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 em um mesmo cliente, questão pouco explorada nas normas de regulação até o final da década de 1990. 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. Laskawy (2002) nos informa que 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. Byrnes et al. (2002) afirma que é crescente a dependência dos serviços de consultoria pelas empresas de auditoria das demonstrações financeiras em termos de representatividade na receita de serviços. A autora informa que 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 de uma das grandes empresas multinacionais de auditoria 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.

Nesse ambiente, o posicionamento das empresas de auditoria, no que se refere a prestação simultânea de serviços de auditoria e consultoria em um mesmo cliente, passa a ser fortemente questionado. 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. Carpenter & Mahoney (2001) nos informam que 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.

Controle de qualidade da auditoria

Em complemento ao aspecto da independência profissional, destaca-se também o controle de qualidade das auditorias no contexto turbulento e de mudanças que a atividade se encontra, principalmente pelo fato de ambos aspectos serem complementares e interdependentes. Entende-se que o controle de qualidade da auditoria das demonstrações financeiras consiste na avaliação de procedimentos adotados, com o objetivo de assegurar a qualidade os trabalhos desenvolvidos pelos auditores independentes, qualidade esta avaliada pelo atendimento das normas técnicas e profissionais. Para Ricchiute (1995) o controle de qualidade da auditoria independente se dá através do monitoramento da atividade.

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, voltadas principalmente ao 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 e a complexidade dos serviços a serem prestados e a revisão permanente da carteira dos clientes, Brasil (1997a). No contexto internacional, destacam-se as Normas de Controle de Qualidade, estabelecidas pelo AICPA em 1979, que entre diversos aspectos, identificam cinco principais elementos de controle de qualidade da auditoria: independência, integridade e objetividade; administração de pessoal; aceitação e continuação de clientes e trabalhos; desempenho em trabalhos e monitoração, nos ensinam Boynton;Raymond;Kell, (2002).

Além do controle de qualidade desenvolvido internamente pelas empresas de auditoria, há alguns anos vem sendo discutida no contexto internacional a auto-regulação ou revisão pelos pares – *peer review*, que consiste na avaliação do sistema de qualidade interno de uma empresa de auditoria por um revisor externo. No Brasil, essa questão só foi formalizada recentemente e ainda encontra-se em fase de adaptação, 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.

Portanto, até o final da década de 1990, tanto no Brasil quanto internacionalmente, no caso específico os Estados Unidos, já se discutia o controle de qualidade da auditoria independente, porém, com os recentes colapsos financeiros envolvendo 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.

Novas regras de regulação da auditoria independente

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. Neste 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 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 tenha-se vivido casos específicos de inconsistências nas demonstrações financeiras divulgadas, a exemplo do Banco Nacional e Banco

Econômico, ambos ocorridos por volta de 1995, conforme nos ensina Antunes (1998), somente no final da década de 1990, é que pode ser percebido um esforço por parte 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, os escândalos contábeis envolvendo 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 destas 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, intensificaram ainda mais as suas ações, envolvendo, entre outros aspectos a independência dos auditores e controle de qualidade da atividade.

A tabela 2 a seguir, apresenta de forma sucinta as novas regulações sobre a auditoria independente no Brasil relacionadas à independência profissional e controle de qualidade dos auditores, recorte privilegiado desta estudo:

Tabela 2: 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.
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.
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: Autor desta pesquisa.

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. Filho (2000) nos indica que 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. Brasil (1999), nos seus artigos 22 e 23, 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 em um mesmo cliente. O maior destaque do texto é dado a exemplificação dos serviços de consultoria que implicam em perda de independência quando da prestação pela mesma

empresa de serviços de auditoria, principalmente por ser uma questão inédita e pouco discutida até então. Outra questão abordada pela instrução, no seu artigo 31, é o rodízio dos auditores independentes, que prevê que o auditor independente - pessoa física ou jurídica - não pode prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, contados a partir da data da Instrução 308, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para a sua recontratação, Brasil (1999). Embora já previsto na Resolução CFC nº 821 - NBC P 1 sobre as Normas Profissionais do Auditor, Brasil (1997b), 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 da instrução 308 que o rodízio tornou obrigatório para empresas sujeitas as regras da CVM. 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, indicados nos seus 32 e 33, respectivamente, Brasil (1999).

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. Brasil (2001a) e Brasil (2001d) definem a conceituação e 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), realização da revisão, incluindo os seus objetivos e procedimentos e por fim, orienta na elaboração dos relatórios, indicando conteúdo, prazo e tipos de relatórios.

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 complemento a Resolução nº 820 e a Resolução CFC nº 915, que aprova a interpretação técnica NBC P1 – IT - 02, sobre independência e sigilo, em complemento a Resolução CFC nº 821. Ambas as instruções apenas reforçam os aspectos já levantados sobre controle de qualidade interno e independência dos auditores, Brasil (2001b) e Brasil (2001c).

Em 2003 mais uma vez a CVM enfatiza o seu posicionamento no que tange prestação, pelo auditor independente, de outros serviços que não sejam de auditoria externa, através da Instrução nº 381 que exige a divulgação de diversas informações relacionadas à prestação, pelo auditor ou por partes relacionadas com o Auditor Independente, de qualquer serviço que não seja de auditoria das demonstrações financeiras, entre elas: honorários contratados e existência de conflito de interesse, Brasil (2003).

No contexto internacional, os órgãos reguladores IFAC, AICPA e SEC vêm desempenhando ao longo dos anos diversas atividades no sentido de desenvolver e dar suporte a 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. Tillman & Fares (2002) comentam que a *Sarbanes-Oxley* é uma reforma forte que visa à proteção dos investidores através da melhoria na precisão e confiança do processo de divulgação financeira. Ainda segundo os autores, a legislação foi em grande parte uma resposta aos questionamentos contábeis levantados nas investigações da Enron e impacta diretamente a indústria contábil, empresas de capital aberto e firmas de investimento.

A reforma americana tem como principais objetivos o incremento da qualidade da informação aos acionistas, o aumento da transparência das demonstrações financeiras divulgadas, a revisão de eventuais equívocos da contabilidade corporativa e principalmente a restauração da confiança dos investidores envolvendo as empresas registradas na SEC.

Carneiro (2002) indica que os afetados pela reforma são as firmas de auditoria, a Administração da companhia, os comitês de auditoria, entre outros.

No que se refere à Administração, 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. Segundo Walsh (2002) muita da publicidade que rodeia a nova lei está centrada na exigência que o CEO e o CFO pessoalmente certifiquem a honestidade dos relatórios anuais e trimestrais arquivados. A governança corporativa por sua vez, indiretamente impactada pelas mudanças na Administração, está também sujeita a novas regras. Sobre os comitês de auditoria, Charles Landes (2002) comenta que a atitude de alguns comitês de auditoria deverá ser mudada, no intuito de assegurar que este seja mais que um mecanismo de endosso para a interpretação de questões contábeis pela Administração. As empresas de auditoria, foco principal deste estudo, também estão sujeitas a novas regras pela lei *Sarbanes Oxley* tais como: proibição da prestação de determinados serviços não relacionados a auditoria, rotatividade de sócios, apresentação ao comitê de auditoria de todas as políticas e práticas contábeis bem como tratamentos de informações financeiras e punições mais severas para destruição de documentos.

Para os entrevistados, a iniciativa por parte dos órgãos reguladores é importante e suportada por todos. Acredita-se que as novas regras contribuirão para a transparência e credibilidade do processo de divulgação das demonstrações financeiras, embora os seus impactos possam ser em algumas circunstâncias negativos, como é o caso do rodízio dos auditores, que prejudica o conhecimento mais profundo dos negócios do cliente. Entretanto, a questão levantada por todos como fundamental, diz respeito à postura ética, não só dos auditores independentes, mas de todos os envolvidos no processo, o que dificilmente pode ser regulado pelos órgãos competentes.

Considerações Finais

No cenário de incertezas que permeia o processo de divulgação das demonstrações financeiras, caracterizado principalmente por escândalos envolvendo grandes corporações, os órgãos reguladores da auditoria independente vêm intensificando suas ações, através da instituição de novas regras, fundamentadas principalmente na independência profissional e controle de qualidade da auditoria.

Este posicionamento pretende prover ainda mais transparência e confiança ao processo e reforçar a figura do auditor como elemento imprescindível para a credibilidade do mercado e proteção dos investidores, através da proibição de serviços conflitantes, da instituição do rodízio dos auditores e de sócios, do aperfeiçoamento do controle de qualidade interno da auditoria, da revisão pelos pares e da definição mais clara de responsabilidades.

Embora essas novas regras de regulação, a exemplo da Instrução CVM 308 e a lei *Sarbanes-Oxley*, instituídas a partir do final da década de 1990, visem à melhoria do processo de divulgação das demonstrações financeiras corporativas e tenham a melhor das intenções, certamente não serão suficientes para o perfeito funcionamento deste. O que está em jogo é alta complexidade do mundo das organizações, sujeito a incertezas constantes e envolvendo diversos atores e posicionamento ético, o que dificilmente será modelado pelos órgãos competentes da atividade de auditoria independente.

Por fim, os auditores são uma parte de todo o processo, as próprias corporações e seus dirigentes, os órgãos de regulação correlatos bem como os usuários das informações financeiras também são responsáveis pela manutenção de um sistema saudável e confiável.

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

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.

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

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

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

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

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.

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.

LANDES, Charles E. Guiding an audit committee in an era of changing relationships. *Catalyst*, Dublin, p.28-29, nov./dez. 2002

LASKAWY, Philip. *O regresso às origens na Ernst & Young*, 2002. Disponível em: <<http://www.janelanaweb.com/index.html>>. Acesso em: 10 mar. 2003.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini de. *Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática*. 8ª ed. São Paulo: Papirus, 2000.

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.

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

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.

