

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

**Avaliação da eficácia dos trabalhos de Auditoria Independente no Brasil, por
profissionais de empresas de capital aberto**

EVANDRO LUÍS REZERA

São Paulo

2007

EVANDRO LUÍS REZERA

**Avaliação da eficácia dos trabalhos de Auditoria Independente no Brasil, por
profissionais de empresas de capital aberto**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE no Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras, sob a orientação da Prof. Dra. Neusa Maria Bastos F. Santos

São Paulo

2007

FOLHA DE APROVAÇÃO

Assinaturas:

RESUMO

Confiança é o principal produto que se espera do trabalho do auditor, porque confere credibilidade ao seu relatório e, conseqüentemente, às demonstrações financeiras das entidades auditadas. Além do atendimento a elevados padrões éticos e da necessária capacidade técnica inerente ao papel de revisor, o auditor independente, para gerar a confiança esperada, depende da percepção da sociedade em relação aos seus atributos éticos e técnicos.

Com o objetivo de captar a percepção dos profissionais que atuam em empresas de capital aberto e que estão diretamente envolvidos com o trabalho do auditor independente, revisou-se a bibliografia considerada relevante sobre auditoria e temas afins, tanto no Brasil quanto no exterior, especialmente ética, fraude, independência e fatores com potencial de afetar a qualidade dos trabalhos de auditoria. Participaram do estudo final 28 companhias, através das respostas de 28 executivos. A coleta de dados foi realizada com a aplicação de questionário respondido pelos participantes no período de Abril a Maio de 2007.

Os principais resultados obtidos foram a classificação do auditor independente como o menos responsável, em uma lista de cinco agentes, pela identificação de fraudes relevantes numa entidade, e sua avaliação com o conceito 4 (tanto agregando os resultados pela media aritmética, quanto pela mediana), numa escala de 1 a 5, quanto à sua eficácia em identificar fraudes e erros relevantes às demonstrações financeiras.

As principais conclusões desse trabalho foram que os clientes de auditoria não superavaliam a responsabilidade do auditor quanto à detecção de fraudes que afetem de forma relevante as demonstrações financeiras, e tampouco julgam que os auditores não são eficazes na identificação de erros e fraudes. Ainda, o trabalho identificou certas áreas de atenção para o auditor, que podem auxiliar no entendimento da situação atual da profissão e dos seus desafios futuros.

PALAVRAS-CHAVE: eficácia do auditor independente – qualidade do trabalho do auditor independente – escândalos corporativos – fraude – ética – atos que reduzem a qualidade do trabalho de auditoria – avaliação dos clientes de auditoria.

ABSTRACT

Trust is the main product it is expected from the auditor's work, because it provides credibility to its report and, consequently, to the audited financial statements. In addition to high ethical standards and technical expertise inherent to its reviewer role, the external auditor, in order to generate the expected trust, depends on the perception society has in relation to auditor's ethical and technical attributes.

Aiming to obtain the perception from the professionals that work for private companies and that are directly involved with the external auditor's work, it was reviewed the bibliography considered relevant on auditing and concerning subjects, in Brazil and abroad, especially ethics, fraud, independence and factors that potentially affect the auditing quality. 28 companies participated in this analysis, through the perceptions obtained from 28 executives that work for such companies. The data was collected through a questionnaire applied between April and May 2007.

The main results of this analysis comprise the classification of the external auditors as the less responsible agent for identify relevant fraud in an audited entity, compared to other four agents, and the attribute of the grade 4 to the auditor, in a scale ranging from 1 to 5, in relation to its efficacy to identify relevant frauds and errors that affect the financial statements.

The main conclusions of this work are that the auditing clients do not exaggerate the responsibility of the auditor to detect relevant frauds and errors to the financial statements, and believe the auditors are efficient to identify such frauds and errors. In

addition, this work identified certain areas of concern to the auditor, that may support a thorough understanding of the current situation of the profession and its future challenges.

KEY WORKS: efficacy of the external auditor – quality of the external auditor's work – corporate scandals – fraud – ethic – acts that reduce the audit quality – assessment of the auditor's clients.

Aos meus Pais e a Cecília, minha Esposa.

DEDICO

AGRADECIMENTOS

À Professora Doutora Neusa Maria Bastos F. Santos, pelo exemplo profissional, pela orientação assertiva e inspiradora, e pela amizade nos anos de convivência.

Aos Professores Doutores José Carlos Marion e Haroldo Clemente Giacometti, por seu tempo e dedicação que resultaram em valiosas sugestões e importantes direcionamentos na qualificação da dissertação.

Ao Professor José Carlos de Aquino, pela revisão criteriosa e diligente dos aspectos ortográficos da dissertação, e à Tatiana Ito, pelo profissionalismo na formatação da dissertação.

Aos amigos e parentes, por seu apoio e estímulo constantes, e por compreenderem os finais de semana em que escolhi a companhia dos livros.

Ao amigo e colega Edgard Nogueira Júnior, pelo companheirismo, exemplo e estímulo alentador nos momentos mais difíceis do curso.

Aos Colegas e Professores do curso de Mestrado da PUC, que por sua persistência, talento e determinação pessoal fazem do curso um ambiente intelectual e acadêmico estimulante.

Aos executivos que pacientemente dedicaram seu tempo para responder à pesquisa e assim possibilitaram a execução desse trabalho.

À minha Esposa Cecília, por seu amor, seu carinho, sua compreensão, seu companheirismo, sua energia positiva, e por fazer de mim uma pessoa melhor.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADR	<i>American Depositary Receipts</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the</i>
COSO	<i>Treadway Commission</i>
CVM	<i>Comissão de Valores Mobiliários</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FRC	<i>Financial Reporting Council</i>
FSA	<i>Financial Services Agency</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
ISA	<i>International Standards of Accounting</i>
NBC P	Normas Profissionais do Auditor Independente
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade
	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento
OCDE	Econômico
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
POB	<i>Public Oversight Board</i>
RAQ	<i>Reduced Audit Quality</i>
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SFN	Sistema Financeiro Nacional
SOMA	Mercado de Balcão Organizado (da BOVESPA)
SOX	Lei Sarbanes-Oxley

LISTA DE TABELAS

Quadro 1 - Segurança esperada pelos investidores em relação ao trabalho do auditor independente.....	17
Quadro 2 - Principais auditores independentes registrados na CVM e respectivos números de clientes	24
Quadro 3 - Número de clientes selecionados por Auditor Independente	25
Quadro 4 - Relação de clientes selecionados por Auditor Independente.....	26
Quadro 5 - Os Quatro maiores (<i>Big Four</i>) auditores independentes no mercado norte-americano	35
Quadro 6 - Número de clientes registrados na CVM por auditor independente em 2004	37
Quadro 7- Comparação entre Ética da convicção e Ética da responsabilidade.....	64
Quadro 8 - Principais métodos de descoberta de fraudes	77
Quadro 9 – Respostas Válidas.....	99
Quadro 10 –Segmentação por profissão.....	99
Quadro 11–Segmentação por clientes	100
Quadro 12 - Motivos	102
Quadro 13 – Resultados Obtidos	129
Quadro 14 – Resultados Obtidos	131

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Erros com efeitos relevantes sobre as demonstrações financeiras	103
Gráfico 2 - Fraudes com efeitos relevantes sobre as demonstrações financeiras ..	104
Gráfico 3 - Falhas de controle interno que afetam as demonstrações financeiras .	105
Gráfico 4 - Suficiência das horas de auditoria	105
Gráfico 5 - Utilização eficiente das horas contratadas	106
Gráfico 6 - Conhecimento das atividades do cliente	108
Gráfico 7 - Conhecimento do ambiente de negócios.....	108
Gráfico 8 - Conhecimento de fatores econômicos.....	109
Gráfico 9 - Conhecimento da legislação aplicável.....	109
Gráfico 10 - Conhecimento de Sistemas contábil e de controles internos	110
Gráfico 11 - Conhecimento das práticas operacionais do cliente.....	111
Gráfico 12 - Capacitação profissional da equipe de campo	112
Gráfico 13 - Capacitação profissional do Gerente.....	113
Gráfico 14 - Capacitação profissional do Sócio.....	113
Gráfico 15 - Suficiência da participação de Sócio e Gerente no trabalho de campo	114
Gráfico 16 - Eficácia da auditoria na identificação de fraudes e/ou erros relevantes	115
Gráfico 17 - Erro contábil relevante não identificado ou identificado no exercício seguinte ao de usa ocorrência	116
Gráfico 18 - Erro, fraude ou falha de controle interno relevante descoberto pelo próprio cliente ou outro consultor no exercício seguinte ao da sua ocorrência	117
Gráfico 19 - Obtenção de todas as informações necessárias para a conclusão da auditoria	119
Gráfico 20 - Pressão de tempo levou o auditor a aceitar informações incompletas	120
Gráfico 21 - A aceitação de informações incompletas levou o auditor a conclusões errôneas ou incompletas	121
Gráfico 22 - Alteração do parecer para atender à pressão da administração da entidade auditada.....	122
Gráfico 23 - Identificação de outros riscos, que não de natureza contábil ou de controles internos	124

Gráfico 24 - O trabalho de auditoria independente como garantia de viabilidade futura da entidade	125
Gráfico 25 - O trabalho de auditoria independente como atestado de eficácia da gestão da entidade.....	126
Gráfico 26 - Melhoria do trabalho de auditoria independente após a edição da lei Sarbanes-Oxley.....	127
Gráfico 27 - Eficácia das Auditorias Independentes na identificação de erros e fraudes relevantes.....	128
Gráfico 28 - A Auditoria Independente como fator importante de governança corporativa.....	132
Gráfico 29 - O custo da auditoria: adequado, excessivo ou insuficiente	132

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	Apresentação.....	13
1.2	Situação-Problema	19
1.3	Hipótese de Pesquisa	20
1.4	Objetivos.....	21
1.5	Justificativa	21
1.6	Delimitação do estudo	22
1.7	Metodologia	23
1.7.1	Amostra da pesquisa.....	23
2	AUDITORIA INDEPENDENTE.....	28
2.1	Conceito e objetivo	28
2.2	Histórico do desenvolvimento da Auditoria.....	30
2.3	A Auditoria Independente e a Teoria de Agência	37
2.4	O Parecer do Auditor Independente	41
2.5	A Auditoria Independente como elemento de Governança Corporativa	42
2.6	Normas de Auditoria Independente no Brasil	45
2.6.1	Conceito e objetivo.....	45
2.6.2	Competência técnico-profissional.....	47
2.6.3	Responsabilidades do Auditor na execução do trabalho.....	47
2.6.4	Honorários.....	48
2.6.5	Educação Continuada	48
2.6.6	Manutenção dos Líderes da Equipe de Auditoria.....	48
2.6.7	Fraude e erro	49
2.6.8	Planejamento da Auditoria	50
2.6.9	Relevância	51
2.6.10	Risco de auditoria.....	53
2.6.11	Supervisão e Controle de Qualidade.....	53
2.6.12	Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos	55
2.6.13	Aplicação dos Procedimentos de Auditoria	56
2.6.14	Continuidade Normal das Atividades da Entidade	58
3	ÉTICA E FRAUDE NA AUDITORIA INDEPENDENTE	60
3.1	Ética.....	60

3.1.1 Conceito	60
3.1.2 Ética da convicção e Ética da responsabilidade	63
3.1.3 Código de Ética Profissional	66
3.2 Fraude	70
3.2.1 Conceituação e tipos.....	70
3.2.2 A responsabilidade dos auditores	73
3.2.3 Um estudo dos possíveis causadores do caso Enron.....	77
4 ESTUDOS SELECIONADOS DE PRÁTICAS DE AUDITORIA NO BRASIL E NO MUNDO.....	81
4.1 Estudos no Brasil.....	81
4.1.1 Pinho (2001).....	81
4.1.2 Oliveira (2005).....	82
4.2 Estudos no Exterior.....	84
4.2.1 Epstein e Geiger (1994)	84
4.2.2 Wooten (2003)	85
4.2.3 Coram (2004a)	85
4.2.4 Coram (2004b).....	87
4.2.5 Public Oversight Board (2000)	91
4.2.6 Donnelly (2003).....	92
4.2.7 Financial Reporting Council (2006)	94
4.2.8 Jensen e Meckling (1976)	97
5 PESQUISA DE AVALIAÇÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES PELOS CLIENTES.....	98
5.1 Objetivo e Coleta de dados.....	98
5.2 Descrição e análise dos dados coletados.....	101
5.2.1 Principais aspectos determinantes da contratação do auditor independente	101
5.2.2 Nível de segurança percebido quanto à identificação de erros ou fraudes	102
5.2.3 Suficiência das horas de auditoria.....	105
5.2.4 Utilização eficiente das horas contratadas	106
5.2.5 Competência técnica dos auditores independentes.....	107
5.2.6 Capacitação profissional, independência, experiência e treinamento requeridos	111

5.2.7	Suficiência da participação de Sócio e Gerente no trabalho de campo ..	114
5.2.8	Eficácia da auditoria na identificação de fraudes e/ou erros relevantes..	115
5.2.9	Erro contábil relevante não identificado ou identificado no exercício seguinte ao de sua ocorrência	116
5.2.10	Erro, fraude ou falha de controle interno relevante descoberto pelo próprio cliente ou outro consultor no exercício seguinte ao da sua ocorrência	117
5.2.11	Obtenção de todas as informações necessárias para a conclusão da auditoria	118
5.2.12	Aceitação de informações incompletas em função da existência de pressão de tempo	120
5.2.13	Alteração do parecer para atender à pressão da administração da entidade auditada.....	122
5.2.14	Identificação de outros riscos, que não de natureza contábil ou de controles internos.....	124
5.2.15	O trabalho de auditoria independente como garantia de viabilidade futura da entidade	125
5.2.16	O trabalho de auditoria independente como atestado de eficácia da gestão da entidade.....	126
5.2.17	Melhoria do trabalho de auditoria independente após a edição da Lei Sarbanes-Oxley	127
5.2.18	Eficácia das Auditorias independentes na identificação de erros e fraudes relevantes.....	128
5.2.19	Classificação, por ordem de responsabilidade, de quem deve prevenir e identificar fraudes relevantes numa empresa.....	129
5.2.20	Classificação, por ordem de probabilidade, de quem tem maior probabilidade de identificar fraudes relevantes numa empresa	130
5.2.21	Classificação, por ordem de probabilidade, de quem tem maior probabilidade de identificar fraudes não relevantes numa empresa	131
5.2.22	A Auditoria Independente como fator importante de governança corporativa	131
5.2.23	O custo da auditoria: adequado, excessivo ou insuficiente.....	132
5.2.24	Avaliação do auditor independente quanto à sua eficácia em identificar fraudes e erros	133
6	CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS	134

6.1 Conclusões gerais	134
6.2 Sugestões para novos trabalhos científicos.....	137
ANEXO 1 – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....	148
ANEXO 2 - Questionário	149
ANEXO 3 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE NO BRASIL.....	154

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação

Em seu livro *Strategic Management – Competitiveness and Globalization*, Hitt, Ireland e Hoskisson (2001, p. 147) dizem que as organizações, em geral, devem satisfazer certos grupos de necessidades de seus clientes para serem bem sucedidas. E definem que a necessidades se referem

aos benefícios e características de um produto ou serviço que os clientes desejam comprar. Uma necessidade básica de todos os clientes é comprar produtos que agreguem valor.

A análise da percepção dos clientes sobre o papel do auditor e a qualidade do seu trabalho, desenvolvida nesta dissertação, é uma parte do processo de entender as necessidades dos clientes e contribui para entender em que grau a indústria de auditoria independente está atingindo seus objetivos, sendo o principal deles entregar confiança.

Efetivamente, depois de pedir demissão como presidente da Arthur Andersen, após o escândalo da Enron¹, mas antes da derrocada da Andersen, Joseph Berardino expressou-se da seguinte forma: ‘*A Andersen vende confiança*’². Infelizmente para a Andersen, essa descoberta chegou muito tarde (WINDOLF, 2006, p. 166).

Basicamente porque seu principal produto é confiança, como se verá ao longo deste trabalho, é importante entender como o trabalho de auditoria é percebido pelos clientes e se existem áreas passíveis de melhoria: seja através de uma mudança efetiva na auditoria, seja por meio de um ajustamento das expectativas dos clientes.

¹ Corporação norte-americana do ramo de energia - vide análise detalhada do caso Enron no item 4.3 desse trabalho.

² Discurso na Commonwealth Club, São Francisco, 4 de Junho de 2002. Disponível em: www.commonwealthclub.org/archive/02/02-06berardino-audio.html. Acesso em: 25 jan. 2007.

Os escândalos corporativos recentes nos Estados Unidos da América e na Europa, ao repercutirem fortemente na imprensa mundial, conforme se pode depreender da leitura de artigos da época e atuais, mostraram como a percepção pode afetar de forma relevante o segmento de auditoria. Nos Estados Unidos, são exemplos de empresas envolvidas em escândalos contábeis relevantes: Enron, WorldCom, Global Crossing, Xerox, Tyco, Adelpia e Merck (JORNAL ZERO HORA, 2002). Na Europa, os casos de Parmalat e Royal Ahold (THE ECONOMIST, 2004) também foram emblemáticos e relevantes em termos de prejuízos financeiros e divulgação na mídia.

O conhecido colapso da Arthur Andersen, mencionado anteriormente, acusada de participar ou de ao menos aceitar práticas fraudulentas que levaram à falência da Enron, foi, essencialmente, decorrente de uma crise de confiança: a percepção do mercado em relação à Arthur Andersen mudou radicalmente em questão de meses, passando de uma avaliação altamente positiva, o que se pode concluir do fato de ser a principal firma de auditoria do mundo em número de clientes antes dos escândalos, para um descrédito generalizado na sua capacidade de convencer quanto à correção das demonstrações financeiras³.

Efetivamente, a Arthur Andersen desapareceu antes mesmo de concluído o seu julgamento que, por fim, em Maio de 2005, quase três anos após seu colapso, acabou por concluir que a empresa não foi culpada e não falhou em relação aos fatos que levaram à concordata da Enron, nem tampouco foi culpada de destruir papéis de trabalho com o intuito de criar dificuldades para a investigação do caso.

A Suprema Corte dos Estados Unidos descartou nesta terça-feira a condenação de obstrução de investigação oficial dada à Arthur Andersen no caso da gigante de energia Enron. Alguns representantes da empresa de contabilidade foram condenados em junho de 2002 por obstrução da Justiça por terem destruído uma série de documentos relativos ao trabalho para a Enron, cujas finanças estavam sendo investigadas pelo governo.

A Enron quebrou em 2001 em decorrência de uma série de equívocos financeiros. A Andersen, por sua vez, quase não existe hoje - possui apenas 200

³ Para fins deste trabalho, utilizar-se-á a expressão 'demonstrações financeiras' como sinônimo de 'demonstrações contábeis'.

(*) Gullapali (2005) relatou que o número de funcionários no mundo seria de 85 mil, o que considera mais razoável, dado o tamanho da empresa.

empregados, a maioria deles lidando com questões legais pendentes. Em seu auge, empregava mais de 28 mil (*) funcionários no mundo e detinha as principais contas de auditoria de companhias importantes. (VALOR ONLINE, 2005).

A Arthur Andersen desapareceu, portanto, porque a percepção do mercado e dos seus clientes foi de que a empresa já não era capaz de transmitir a confiança necessária de que os pareceres por ela emitidos estariam corretos. Esse é um claro exemplo do porquê é importante analisarem-se as percepções dos clientes em relação ao trabalho dos auditores independentes.

Como resultado dos escândalos corporativos do começo da década em todo o mundo, os governos nacionais passaram a ter uma ingerência crescente na atividade de auditoria, preenchendo o espaço anteriormente ocupado pela auto-regulação, que principalmente nos Estados Unidos da América, pautou a profissão de forma relevante desde a década de 1930.

Foi justamente nos Estados Unidos que a maior reação de um governo se fez sentir, com a edição da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) em 2002, como resposta do governo norte-americano aos escândalos corporativos ocorridos naquele país. Devido à extensão da influência do mercado financeiro norte-americano, subsidiárias de empresas norte-americanas no mundo todo foram afetadas pela lei, bem como empresas de outros países com registro na SEC.

Parte substancial da SOX é dirigida aos administradores das companhias abertas, estabelecendo responsabilidades quanto às demonstrações financeiras e aos controles internos. Adicionalmente, a criação do Conselho de Supervisão das Firms de Auditoria⁴ sujeitou as empresas de auditoria ao registro no Conselho como pré-condição para a auditoria de empresas registradas na SEC e, subseqüentemente, a uma série de normas de revisão e controle de qualidade.

No Brasil uma maior tentativa de controle da Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 1999)⁵ também se fez sentir a partir das irregularidades descobertas nos Bancos

⁴ Tradução livre de *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*.

⁵ Edição da Instrução 308.

Nacional e Econômico, regulamento que impôs uma série de normas para o trabalho do auditor:

- Revisão dos pares entre as auditorias a cada quatro anos;
- Exame de qualificação para os profissionais de auditoria;
- Proibição de atividades de auditoria e consultoria para um mesmo cliente;
- Rotatividade das firmas a cada cinco anos.

Também em outros países, percebe-se uma maior ingerência dos governos e de seus órgãos reguladores na atividade de auditoria, em uma tentativa de antecipar e evitar crises de confiança. No Japão, por exemplo, o governo agiu de forma rápida e enérgica em relação à ChuoAoyama, que teve alguns de seus funcionários presos por estarem, por um período de pelo menos cinco anos, comprovadamente envolvidos em práticas de maquiagem de números contábeis de um cliente (Kanebo, uma companhia da área de cosméticos):

Em 10 de Maio a Agência de Serviços Financeiros (FSA [na sigla em Inglês]), órgão regulador financeiro do Japão, impôs uma penalidade inédita à ChuoAoyama PricewaterhouseCoopers, um dos líderes de auditoria. Parte da PricewaterhouseCoopers, um gigante internacional da auditoria, com mais de cinco mil clientes, incluindo Toyota e Sony, ChuoAoyama será impedida de manter negócios com mais de duas mil companhias, por dois meses a partir de Julho. Nenhum auditor já sofreu tal punição no Japão. (THE ECONOMIST, 2006).

Contudo, tal ação não foi suficiente. A ChuoAoyama, que mudou de nome para Misuzu Audit após a punição inicial da FSA, implodiu no final de Fevereiro de 2007, envolvida em uma série de escândalos contábeis adicionais ao caso da Kanebo. Atualmente está em discussão um projeto de lei preparado pela FSA que imporá multas a empresas de auditoria quando seus funcionários falhassem em perceber registros contábeis falsificados de seus clientes, além de medidas adicionais para aumentar a supervisão sobre as firmas de auditoria (THE ECONOMIST, 2007).

Ainda, tão importante quanto a avaliação que os clientes, acionistas e outros usuários das demonstrações financeiras fazem do trabalho dos auditores independentes, é a expectativa que tais usuários têm quanto ao resultado do trabalho dos auditores.

É interessante notar, conforme o *Public Oversight Board* (2000, p. 7-8) destaca, que, quando os auditores expressam sua opinião de que as demonstrações financeiras de uma companhia estão de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos (ou equivalente), eles estão expressando essa opinião baseados num conceito de garantia razoável e não absoluta, de acordo com os princípios de auditoria geralmente aceitos. Contudo, caso problemas relevantes sejam detectados em tais demonstrações financeiras, uma das primeiras perguntas que surge à cabeça do público é: ‘onde estavam os auditores’? Não importa se o trabalho foi feito baseado no conceito de garantia razoável: os investidores e o público, geralmente, não levam esse aspecto técnico em conta no momento de questionar o trabalho do auditor independente como garantia de confiabilidade das demonstrações financeiras.

Pesquisando, especificamente, a diferença de percepção entre os auditores e os acionistas quanto ao grau de *assurance*⁶ que o relatório de auditoria deveria conter, Epstein e Geiger (1994) obtiveram respostas de 246 acionistas detentores de ações de companhias listadas na Bolsa de Valores de New York.

O percentual de investidores que responderam que os auditores deveriam garantir absoluta ou razoável segurança de que efeitos materiais sobre as demonstrações financeiras fossem identificados foi:

Quadro 1 - Segurança esperada pelos investidores em relação ao trabalho do auditor independente

Segurança esperada	Efeitos decorrentes de:	
	Erros	Fraudes
Nenhuma segurança	1,67%	2,51%
Segurança razoável	51,05%	26,36%
Segurança absoluta	47,28%	71,13%

FONTE: EPSTEIN; GEIGER, 1994.

Mesmo analisados isoladamente, são impactantes os percentuais de respostas obtidas indicando a percepção dos executivos pesquisados de esperar segurança absoluta na identificação de erros (47,28%) e fraudes (71,13%) por parte do trabalho dos auditores independentes.

⁶ Tradução literal: “garantia” ou “segurança”.

Epstein e Geiger, então, pesquisaram os padrões de responsabilidade estabelecidos pela profissão de auditor independente nos Estados Unidos da América, através da análise de normas profissionais e técnicas, e constataram que todo padrão de auditoria está baseado no conceito de *razoável* segurança de que erros e fraudes relevantes sejam identificados e reportados pelo auditor.

Ao compararem os resultados da pesquisa com os padrões de responsabilidade da profissão constatados, Epstein e Geiger concluíram que existe de fato uma diferença de percepção importante entre o nível de responsabilidade sob o qual o auditor planeja e executa seus trabalhos, e o nível de responsabilidade que os investidores esperam do trabalho do auditor.

Os autores, também, relatam que esse problema não é novo nos Estados Unidos da América e surgiu no início do século XX, quando os auditores, por conta da impossibilidade prática de continuar a verificar a totalidade de registros e documentação, como vinham fazendo desde a década de 1850, passaram a trabalhar com o conceito de amostragem.

Epstein e Geiger ainda concluem que, se um percentual relevante de investidores espera do auditor um nível de segurança que os trabalhos atuais não são capazes de suportar, e os tribunais passarem, mesmo que parcialmente, a adotar o entendimento desses investidores, o risco de litígio envolvendo a profissão aumenta. Isso demanda uma ação por parte dos investidores e dos auditores para alinhar o entendimento sobre a responsabilidade desses últimos.

Neste estudo, portanto, além de analisar os aspectos importantes para o trabalho de auditoria e a percepção que os clientes têm do trabalho dos auditores, será testado se a diferença de percepção relatada por Epstein e Geiger também existe no mercado de auditoria atual do Brasil.

1.2 Situação-Problema

Embora cada caso noticiado pela mídia tenha suas particularidades e eventualmente os detalhes não sejam noticiados, o certo é que a atividade de auditoria independente passa a ser cada vez mais objeto de questionamento e cobrança das autoridades governamentais, dos investidores, dos organismos de classe e do público em geral, tanto no Brasil quanto na maior parte do mundo.

Efetivamente, trabalhos acadêmicos, leis, auto-regulação e processos de investigação de escândalos têm abordado questões importantes sobre a auditoria independente (no Brasil e no exterior), abrangendo:

- Independência dos auditores: trabalhos de auditoria x consultoria;
- Efetividade do rodízio dos auditores independentes;
- Efeito da restrição de horas na eficácia da auditoria;
- Criação do PCAOB pela Lei Sarbanes-Oxley (2002) para regular a atividade de auditoria independente de empresas registradas na SEC;
- Revisão por pares no Brasil, mecanismo criado pela Resolução CFC no.910 (2001) e atualmente regulamentado pela Resolução CFC no. 1091 (2007), e que tem por objetivo avaliar a qualidade das auditorias.

Contudo, relativamente pouco se pesquisou e publicou até hoje sobre a percepção que os administradores e os profissionais que atuam nas empresas clientes dos auditores independentes têm sobre os serviços prestados por tais auditorias, bem como qual o entendimento dos clientes a respeito da responsabilidade e a extensão do trabalho do auditor independente. Em última análise, para fins desse trabalho, captar as percepções dos clientes de empresas de auditoria é apreender a opinião de uma parcela especialmente importante da sociedade, pelo seu envolvimento direto com o trabalho do auditor independente. Optou-se, assim, por examinar o assunto a partir do ponto de vista do cliente de auditoria, embora o objetivo maior do trabalho seja captar as impressões da sociedade em geral.

Muito embora as empresas de auditoria independente apliquem suas pesquisas de satisfação, é interessante estruturar uma análise científica e acadêmica sobre a visão dos administradores das companhias abertas e dos profissionais que atendem os auditores independentes, especialmente Contadores, Gerentes de Controladoria, Diretores Financeiros e profissionais da área de Relação com Investidores.

Esta dissertação se propõe a responder, portanto, às seguintes questões:

- A responsabilidade e a extensão do trabalho do auditor independente são claras para seus clientes?
- Qual a avaliação que os clientes fazem do trabalho de seus auditores independentes?
 - As auditorias independentes são eficazes na identificação de fraudes e erros contábeis relevantes?
 - Tomando por universo as empresas brasileiras de capital aberto selecionadas para a pesquisa, alguma fraude ou erro contábil relevante deixou de ser tempestivamente identificada pelo auditor no último exercício?

1.3 Hipótese de Pesquisa

No contexto da avaliação do trabalho dos auditores independentes por seus clientes, um dado importante é o entendimento que os clientes detêm quanto à responsabilidade e extensão do trabalho dos auditores. Considerando o conteúdo das críticas que os auditores eventualmente recebem por ocasião de divulgação de escândalos corporativos envolvendo republicação de demonstrações financeiras e fraudes, a primeira hipótese levantada é:

Primeira hipótese: *Os clientes das empresas de auditoria independente tendem a superavaliar a responsabilidade do auditor quanto à detecção de fraudes que afetem de forma relevante as demonstrações financeiras.*

Ainda, considerando os exemplos de falhas de auditoria divulgados pela imprensa, a hipótese central da pesquisa é:

Segunda hipótese: *Os clientes das empresas de auditoria julgam que os auditores não são eficazes na identificação de erros e fraudes relevantes para as demonstrações financeiras.*

1.4 Objetivos

O principal objetivo desta dissertação é entender qual é a percepção dos clientes quanto à qualidade do trabalho de seus auditores independentes e se os julgam capazes de identificar erros e fraudes com efeitos contábeis relevantes.

Subsidiariamente, o trabalho busca identificar se a responsabilidade e a extensão do trabalho do auditor independente são claras para seus clientes.

1.5 Justificativa

Considerando a repercussão dos escândalos financeiros nos últimos anos e os questionamentos quanto ao trabalho do auditor externo, com efeitos dramáticos como o desaparecimento da Arthur Andersen em nível global, e mais recentemente da *ChuoAoyama PricewaterhouseCoopers* no Japão, é relevante pesquisar a percepção dos profissionais das companhias abertas brasileiras em relação ao trabalho de seus auditores independentes, no que diz respeito aos objetivos identificados no item 1.4 acima.

Também é de interesse dos auditores e dos investidores que se pesquise como os administradores e gerentes das empresas auditadas avaliam a eficácia das auditorias na identificação de fraudes, efeitos relevantes sobre as demonstrações financeiras e falhas de controles internos.

Como disse apropriadamente Oliveira (2005, p. 7):

(...) uma dissertação que investigue fatores que afetam o trabalho dos auditores e que demonstre as expectativas e as percepções das empresas quanto ao trabalho e a conduta desses profissionais, pode contribuir para uma relação mais equilibrada diante das perspectivas de monitoramento regulatório mais intenso no contexto local e internacional.

Embora essa afirmação tenha sido utilizada no contexto da justificativa do estudo conduzido por Oliveira, é pertinente também ao trabalho presente, pois indica a importância de estudos adicionais sobre o tema.

Por fim, portanto, entende-se que aos próprios auditores é relevante obter subsídios quanto à percepção dos clientes em relação ao seu trabalho, como indicativo de eventuais áreas de aprimoramento e melhor alocação de recursos, como treinamento e formação das equipes.

1.6 Delimitação do estudo

Este trabalho restringe-se, no aspecto teórico, a conceituar auditoria independente e levantar as principais normas de auditoria aplicáveis no Brasil para exame de demonstrações financeiras. Não são analisadas as normas aplicáveis a outros trabalhos, como revisão limitada das demonstrações contábeis.

Tampouco são analisadas as normas de auditoria emitidas pelo IFAC ou pelo FASB. A menção de algumas dessas normas, no decorrer do trabalho, tem o objetivo de confirmar algum entendimento ou aprofundar algum conceito mencionado na norma brasileira.

A pesquisa de campo foi executada através do envio do Questionário, apresentado no Anexo 1, a 84 companhias abertas registradas na CVM, selecionadas segundo os critérios apresentados no item 1.7 abaixo. Desse total, foram recebidas 28 respostas consideradas válidas.

1.7 Metodologia

A Metodologia utilizada nesta dissertação é bibliográfica e de campo.

A pesquisa bibliográfica está formada por fontes primárias e secundárias.

A pesquisa de campo tem como ferramenta o Questionário do Anexo 1, direcionado a:

- a) Diretores de Relação com Investidores;
- b) Contadores, Gerentes de Contabilidade, Gerentes de Controladoria ou outros profissionais das áreas financeiras de companhias abertas selecionadas, com os objetivos descritos no item 1.4 - Objetivos.

O questionário foi enviado via correio eletrônico, considerando os dados dos Diretores de Relações com Investidores apresentados no cadastro de empresas da CVM, bem como contatos telefônicos para a obtenção dos endereços eletrônicos de Contadores, Gerentes de Contabilidade ou Gerentes de Controladoria.

1.7.1 Amostra da pesquisa

A amostra da pesquisa foi determinada selecionando-se 89 empresas com ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) ou com papéis negociados no mercado de balcão organizado (SOMA), mediante os seguintes critérios:

- Com base na relação “Evolução da posição de auditores independentes por clientes listados na BOVESPA” para 30 de Setembro de 2006⁷, determinou-se a representatividade de cada auditor independente no mercado de companhias

⁷ Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/ResumoEstat.asp>>. Acesso em: 31 Mar. 2007.

com ações listadas na BOVESPA e com papéis negociados no mercado de balcão organizado (SOMA), conforme apresentado abaixo:

Quadro 2 - Principais auditores independentes registrados na CVM e respectivos números de clientes

Auditor Independente	Número de clientes (por data-base)					Posição Atual	Representatividade em 30/09/2006 (*)
	30/09/2005	31/12/2005	31/03/2006	30/06/2006	30/09/2006		
Deloitte Touche Tohmatsu Aud. Indep.	117	114	110	119	125	1º	24.9%
KPMG Auditores Independentes	46	50	63	65	67	2º	13.3%
BDO Trevisan Aud. Independentes	44	45	50	49	54	3º	10.7%
PricewaterhouseCoopers Aud. Indep.	56	56	51	47	48	4º	9.5%
Ernst & Young Auditores Independentes	45	45	41	40	36	5º	7.2%
Performance Audit. e Cons. Emp.	24	23	21	22	22	6º	4.4%
Directa Auditores	22	24	21	20	20	7º	4.0%
Terco Grant Thornton Aud. Indep.	4	5	12	13	13	8º	2.6%
Boucinhas & Campos+Soteconti Aud. Indep.	10	10	9	10	10	9º	2.0%
BKR Lopes, Machado Auditores	9	8	8	6	6	10º	1.2%
Martinelli Auditores	7	6	6	6	6		1.2%
Audimar Auditores Independentes	4	4	4	4	5	12º	1.0%
Selecta Auditores Independentes	3	4	4	4	4	13º	0.8%
Rokembach & Cia. Auditores	4	4	4	4	4		0.8%
Mazars & Guérard Aud. Indep.	4	5	4	5	3	15º	0.6%
PS Contax & Assoc. Aud. Indep.	4	3	3	3	3		0.6%
BKS Auditores	4	3	3	3	3		0.6%
Imer Puerari & Cia. Auditores	3	3	3	3	3		0.6%
Acal Consultoria e Auditoria	1	0	0	3	3		0.6%
Outros auditores (menos que 3 clientes)	70	71	67	70	68	20º	13.5%
Total de Cias. Bovespa	481	483	484	496	503		100.0%

(*) Calculada pelo Autor do Trabalho, com base no número de clientes em 30/09/2006.

FONTE: CVM.⁸

- Para cada auditor independente com um percentual de participação no mercado de pelo menos 1% (utilizando como critério de arredondamento que cada fração de 0,5% ou mais corresponda a 1%, e 0,4% ou menos corresponda a 0%), escolheu-se um certo número de clientes igual ao percentual de participação, como se a base fosse de 100 clientes, obtendo o seguinte número de clientes por auditor independente:

⁸ Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/ResumoEstat.asp>>.

Quadro 3 - Número de clientes selecionados por Auditor Independente

Auditor Independente	Número de clientes selecionados
Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes	25
KPMG Auditores Independentes	13
BDO Trevisan Auditores Independentes	11
PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes	10
Ernst & Young Auditores Independentes	7
Performance Audit. e Cons. Emp.	4
Directa Auditores	4
Terco Grant Thornton Auditores Independentes	3
Boucinhas & Campos+Soteconti Auditores Independentes	2
BKR Lopes, Machado Auditores	1
Martinelli Auditores	1
Audimar Auditores Independentes	1
Selecta Auditores Independentes	1
Rokembach & Cia. Auditores	1
Mazars & Guérard Auditores Independentes	1
PS Contax & Assoc. Auditores Independentes	1
BKS Auditores	1
Imer Puerari & Cia. Auditores	1
Acal Consultoria e Auditoria	1
Total de Companhias selecionadas	89

FONTE: adaptado de CVM.

- Para cada auditor independente listado acima, selecionaram-se os clientes para a pesquisa tomando como base de dados o *link* “Cias que audita” apresentado no *site* da CVM, acessado através do caminho “Participantes do Mercado”, “Cadastro *online*”, digitando-se o nome do Auditor Independente e, finalmente, acessando o *link* “Cias que audita”.

Para selecionar as companhias abertas clientes de cada auditor selecionado, utilizou-se o método randômico de amostragem e, para tanto, foi usada as funções *Tools*, *Data Analysis* e *Sampling* do software Excel for Windows XP.

A amostra selecionada, composta por 89 empresas, está demonstrada a seguir:

Quadro 4 - Relação de clientes selecionados por Auditor Independente

AUDITOR INDEPENDENTE	CLIENTE SELECIONADO
DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUD INDEP	BANCO DO ESTADO DE SAO PAULO S.A. - BANESPA BANRISUL ARMAZENS GERAIS SA BRASIL ECODIESEL IND. E COM. DE BIOCUMB. E ÓLEOS VEGETAIS S/A BVA EMPREENDIMENTOS SA CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A CIA ENERG CEARA - COELCE COMPANHIA DE ÁGUA E ESGOTO DO CEARÁ COMPANHIA DE FIACAO E TECIDOS CEDRO E CACHOEIRA COMPANHIA NOVA SUL AMERICA CPFL ENERGIA SA CREMER SA ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVIÇOS S.A. LOJAS RENNER SA MEDIAL SAUDE S/A NATURA COSMETICOS SA OBRASCON HUARTE LAIN BRASIL S/A PANAMERICANO ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A SATIPEL INDUSTRIAL S/A SUL AMERICA CIA NAEL SEGUROS SUZANO PETROQUIMICA S.A. TELE NORTE CELULAR PARTICIPAÇÕES SA TUPY SA UNIVERSO ONLINE SA VBC ENERGIA SA VIVAX SA
KPMG AUDITORES INDEPENDENTES	ALFA HOLDINGS SA BANCO NOSSA CAIXA S/A BV LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A EDP ENERGIAS DO BRASIL S/A FORJAS TAURUS SA HSBC LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL (BRASIL) S/A MAORI SA NET SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO S.A. NOVAMARLIM PARTICIPAÇÕES S/A PREDILETO ALIMENTOS SA TECNISA S/A WTORRE NSBC SEC DE CRED IMOBILIARIOS SA WTORRE VRJ SEC CREDITOS IMOBILIÁRIOS S/A
BDO TREVISAN AUDITORES INDEPENDENTES	ALTERE SECURITIZADORA S.A. BR MALLS PARTICIPAÇÕES S.A. BR PROPERTIES S.A. CIA. DE SANEAMENTO DO PARANÁ - SANEPAR CSA-COMPANHIA SECURITIZADORA DE ATIVOS DIGITEL SA INDUSTRIA ELETRONICA ELUMA SA INDUSTRIA E COMERCIO GAFISA SA NADIR FIGUEIREDO IND E COM SA RIO BRAVO CRÉDITO CIA DE SECURITIZAÇÃO TELEMAR NORTE LESTE SA
PRICEWATERHOUSECOOPERS AUD IND	BRADESCO LEASING SA ARREND MERCANTIL BRASILAGRO CIA BRAS DE PROP AGRICOLAS CSU CARDSYSTEM S/A GEC PARTICIPAÇÕES SA IPIRANGA PETROQUIMICA SA ITA ENERGETICA S/A MULTICHEM TRUST SA REFINARIA PET IPIRANGA SA RIO GRANDE ENERGIA SA UNIBANCO UNIAO BANCOS BRAS SA
ERNST & YOUNG AUD INDEP S/S	ALL - AMÉRICA LATINA LOGISTICA S.A. AMERICAN BANKNOTE S/A AMERICEL SA FERROVIA NOVOESTE SA MAHLE METAL LEVE S.A. PRIMAV ECORODOVIAS SA TOTVS S.A

Continua

Continuação

PERFORMANCE AUDITORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL S/S	22 DE NOVENBRO PARTICIPAÇÕES SA FLYNET SA OPPORTUNITY SUDESTE SA PARCOM PARTICIPACOES SA
DIRECTA AUDITORES	JOSAPAR- JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIP MUNDIAL S.A - PRODUTOS DE CONSUMO WHIRLPOOL S.A YARA BRASIL FERTILIZANTES
TERCO GRANT THORNTON AUD INDEP SOC SIMPLES	BRAZIL REALTY CIA SECURITIZADORA DE CREDITOS IMOLIARIOS FUTURETEL SA INVITEL SA
BOUCINHAS & CAMPOS + SOTECONTI AUD INDEP S/S	INVESTCO S/A CENTRAIS ELETRICAS DE SANTA CATARINA S.A
BKR - LOPES, MACHADO AUDITORES	TRORION SA
MARTINELLI AUDITORES	PANATLANTICA SA
MAZARS & GUERARD AUD INDEP	DROGASIL SA
AUDIMAR AUDITORES INDEPENDENTES SC	GARUDA SA
SELECTA AUDITORES INDEPENDENTES S/S	WIEST SA
ROKEMBACH & CIA AUDITORES SOC SIMPLES	CONST SULTEPA SA
PS CONTAX & ASSOCIADOS AUD INDEP SOC SIMPLES	CEMEPE INVESTIMENTOS SA
BKS AUDITORES	BAHEMA SA
IMER PUERARI & CIA. - AUDITORES	DHB IND E COMERCIO SA
ACAL CONSULTORIA E AUDITORIA S/S	GUARANIANA PARTICIPAÇÕES S/A

2 AUDITORIA INDEPENDENTE

2.1 Conceito e objetivo

Resumidamente, entende-se que a auditoria independente de demonstrações financeiras é o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo concluir se as informações financeiras sujeitas à revisão do auditor estão em conformidade com normas previamente definidas de expressão e divulgação a certos usuários interessados.

Buscaram-se, na literatura, algumas definições que em determinados aspectos, aprofundam ou exemplificam o conceito acima, incluindo elementos como materialidade e especificando certas normas aplicáveis. Como, por exemplo, o conceito de Franco e Marra (2001, p. 28) que é mais específico em termos de normas (citando normas de contabilidade) e inclui uma maior especificação de informações financeiras (patrimônio e resultados de um dado período):

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 31) utilizam-se da definição do *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association* (*Accounting Review*, v.47), que define auditoria como

(...) um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

Os autores apropriadamente destacam os seguintes atributos da definição:

- Processo sistemático: refere-se a procedimentos lógicos, estruturados e organizados, o que leva às normas de auditoria.
- Obtenção e avaliação objetivas: significa exame das informações obtidas de forma isenta, sem prejulgamentos.
- Afirmações a respeito de ações e eventos econômicos: é o objeto da auditoria, são os dados sobre os quais o auditor executa seu trabalho, e podem ser oriundos das demonstrações contábeis, de relações operacionais/ gerenciais internas e declarações fiscais (declaração do imposto de renda, por exemplo).
- Grau de correspondência: refere-se à correlação de uma afirmação com um critério estabelecido; pode ser quantitativo (comparação de contagem de caixa com o registro auxiliar, por exemplo) ou qualitativo (adequação ou razoabilidade das demonstrações contábeis, por exemplo).
- Critérios estabelecidos: normas pelas quais as afirmações ou representações são julgadas – podem ser, por exemplo, medidas de desempenho estabelecidas pela administração da empresa, ou normas estabelecidas pela profissão.
- Comunicação dos resultados: refere-se ao parecer, que indica o grau de correspondência entre as afirmações e os critérios estabelecidos.
- Usuários interessados: são os indivíduos que utilizam o resultado da auditoria (acionistas, administração, credores, governo e o público em geral).

O IFAC (2007, p. 140), por sua vez, é sintético ao tratar do objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras, ao afirmar que é habilitar o auditor a opinar se tais demonstrações financeiras estão materialmente⁹ de acordo com as normas aplicáveis.

Boynton e Johnson (2006, p. 8) dizem que uma auditoria de demonstrações financeiras envolve obter e avaliar evidência sobre a apresentação da posição financeira de uma entidade, os resultados de suas operações e seu fluxo de caixa,

⁹ Uma informação é material se sua omissão ou divulgação incorreta detém o potencial de influenciar decisões econômicas tomadas por usuários com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende do tamanho do item ou erro julgado na circunstância particular de sua omissão ou divulgação incorreta. (IFAC, 2007, p. 151).

com o propósito de expressar uma opinião sobre se tais informações estão apresentadas em conformidade com um critério estabelecido – usualmente com princípios contábeis geralmente aceitos.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2003, p. 3), por sua vez, define auditoria 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.

2.2 Histórico do desenvolvimento da Auditoria

Como expressão da necessidade humana de salvaguardar ativos, confirmar informações de terceiros e planejar para o futuro, é possível imaginar que as formas básicas de auditoria tenham surgido desde que o ser humano passou a exercer atos de escambo e comércio, na Antiguidade, quando, no mínimo, procedimentos de inventário tiveram que ser desenvolvidos para garantir um mínimo de organização social. Não é difícil imaginar que, em campanhas de conquista de território, o Império Romano tivesse formas de controlar as quantidades de alimentos disponíveis para seus exércitos, o que implica a existência de controles para salvaguarda de ativos e definição de responsáveis por inventários periódicos; e na organização dos territórios conquistados houvesse formas relativamente complexas de controlar os suprimentos de cereais das colônias para Roma, e assim por diante.

Em termos de registros de atividade organizada de forma proximamente similar à que se tem hoje, contudo, a auditoria parece ter surgido na Inglaterra, onde já no ano de 1.314 se praticava a auditoria das contas públicas (FRANCO; MARRA, 2001, p. 39), contudo se caracterizou como atividade regulamentada e organizada a partir da metade do século XIX, a partir do surgimento dos investidores capitalistas (principalmente ingleses que investiam no próprio país e nas colônias da América - posteriormente Estados Unidos da América); esses investidores alocavam seus recursos em um negócio sem participar diretamente de sua administração, que era

feita por gerentes profissionais, portanto, necessitavam de ferramentas de controle da gestão.

No início do processo de auditoria, em geral um dos acionistas capitalistas fazia as vezes de auditor, nomeado pelos demais acionistas. Rapidamente se estabeleceu a profissão do auditor independente, conforme destacam Boynton e Johnson (2006: 18): “o foco dessas auditorias iniciais era encontrar erros em balanços e bloquear o crescimento de fraudes associadas com o aprofundamento do fenômeno de administradores profissionais presentes e proprietários ausentes”.

Com a crise do mercado de capitais nos Estados Unidos da América em 1929, deficiências significativas foram reconhecidas nos processos de preparação e divulgação das demonstrações financeiras e a profissão foi desafiada a estabelecer normas que melhorassem a qualidade das demonstrações financeiras. Adicionalmente, a *New York Stock Exchange* estabeleceu que todas as companhias com ações listadas em Bolsa deveriam ser auditadas por um auditor independente e as leis de Emissão de Títulos (*Securities Act*) de 1933 e de Negociação de Títulos (*Securities Exchange Act*) de 1934 provocaram o aumento da demanda por serviços de auditoria de companhias abertas (BOYNTON; JOHNSON, 2006, p. 18-19).

De fato, já na primeira década do século XX, ocorreu a instalação de escritórios de empresas de Auditoria Independente de origem européia e norte-americana no Brasil, como resposta aos investimentos estrangeiros no país (mesmo movimento que levou à prática de auditoria do Reino Unido para os Estados Unidos da América, juntamente com os investimentos ingleses nesse país). (BOYNTON; JOHNSON, 2006, p. 18).

Iudícibus (2004, p. 42) ensina que essas firmas de auditoria de origem anglo-americana levaram grande vantagem sobre suas congêneres puramente nacionais, em função da sólida tradição e estrutura preexistentes, dos procedimentos e dos manuais adotados, e da mentalidade de treinamento existente. Sua influência foi grande no passado e continua sendo até hoje, tendo em vista que quase todas as subsidiárias de multinacionais estrangeiras são auditadas por empresas de Auditoria Independente de origem e influência estrangeiras.

Ainda, a participação de seus profissionais em órgãos de classe de caráter normativo (IBRACON, por exemplo), e as discussões e intercâmbio de informações sobre temática contábil com órgãos e autarquias do governo (CVM, principalmente) mantêm sua influência no cenário de Auditoria Independente no Brasil.

Na década de 1940, três importantes redirecionamentos ocorreram no campo de auditoria, como resposta à necessidade crescente pelos serviços de auditoria independente:

- a) verificação de contas e documentos por amostragem;
 - b) maior importância aos testes de controles internos;
 - c) redução da ênfase na detecção de fraudes como objetivo de uma auditoria.
- (BOYNTON; JOHNSON, 2006, p. 19).

É interessante notar que a redução da ênfase na detecção de fraudes foi um movimento controverso e, de certa forma, revertido a partir da década de 1980 nos Estados Unidos da América, como uma resposta à sociedade, que passou a exigir dos auditores maior segurança na identificação de fraudes. Essa exigência foi forte na década de 1980, devido à descoberta de fraudes financeiras em algumas companhias nos Estados Unidos da América (*Equity Funding e National Student Marketing*, por exemplo) e acirrou-se a partir do ano 2000, com fraudes impactantes ocorridas no mercado norte-americano, principalmente na Sunbeam, Waste Management, Xerox, Adelphia, Enron e WorldCom.

Conforme já mencionado no item 1.1 acima, a resposta do Congresso norte-americano aos escândalos e à crise de confiança resultantes dos colapsos da Enron e WorldCom foi a Lei Sarbanes-Oxley (2002), que de uma forma muito definida reduziu drasticamente o poder de auto-regulação do auditor independente, estabelecendo padrões de auditoria, ética, independência e controle de qualidade.

Os maiores estímulos à disseminação da auditoria independente na economia brasileira sobrevieram de leis, decretos, resoluções e afins, estabelecendo a auditoria de certas atividades e empresas. Para demonstrar a evolução histórica da

auditoria independente no Brasil, segue relação e breve relato dos diplomas legais julgados relevantes para a auditoria:

- Decreto-Lei no. 2627, de 26 de Setembro de 1940, que dispunha sobre as sociedades por ações e foi quase que totalmente revogado pelo Lei no. 6.404, de 1976. Embora esse instrumento legal não previsse a atividade do auditor independente, o Conselho Fiscal detinha a prerrogativa de analisar e fiscalizar as contas dos administradores (incluindo livros comerciais, balanço e inventário), e, para tanto, poderia valer-se do auxílio de um perito contador, conforme previsto no Artigo 127, parágrafo único do Decreto-Lei, o que indiretamente reconhecia a necessidade de um profissional especializado para o desempenho da tarefa de revisão das contas.
- Lei no. 4.728, de 1965, que regulou o mercado de capitais e possibilitou ao BACEN editar regulamentação obrigando a auditoria externa em praticamente todas as empresas participantes do Sistema Financeiro Nacional (SFN) e companhias abertas.
- Diversos atos do BACEN (Resoluções e Circulares) estabelecendo normas de auditoria independente. Como exemplo relevante, a Resolução no. 220, de 1972, que instituiu a auditoria obrigatória para as sociedades anônimas registradas no BACEN que tivessem suas ações cotadas no mercado de capitais, bem como disciplina o registro dos auditores independentes. Essa Resolução é considerada por Franco e Marra (2001, p. 47) como a mola propulsora da profissão de auditor independente no Brasil, pela abrangência de companhias sujeitas à auditoria. Outros exemplos: Resolução no. 323 (1975), estabelecendo auditoria obrigatória para sociedades de investimento; Resolução no. 351 (1975), estabelecendo auditoria obrigatória para as empresas de arrendamento mercantil.
- Lei no. 6.385, de 1976, que criou a CVM e lhe reservou a prerrogativa de registrar e fiscalizar os auditores independentes, habilitando-os a auditar as companhias abertas e as entidades atuantes na distribuição e intermediação de valores mobiliários; também estabeleceu a responsabilidade civil dos auditores independentes.
- Lei no. 6.404, de 1976, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, que instituiu a auditoria independente obrigatória das demonstrações financeiras

das companhias abertas, com papéis negociados em bolsas de valores, e para as demonstrações contábeis de grupo de sociedades que incluísse companhia aberta.

- Lei no. 6.435, de 1977, estabelecendo auditoria independente obrigatória para as entidades de previdência fechada.

Atualmente, confirmando essa característica do mercado brasileiro, o projeto de alteração da Lei das Sociedades por Ações propõe o alargamento da base de empresas auditadas, estabelecendo a obrigatoriedade de que mesmo empresas de capital fechado sejam auditadas, quando certos limites de patrimônio líquido sejam atingidos.

Atualmente, a CVM apresenta 423 auditores registrados, aptos a fornecer serviços de auditoria independente para companhias abertas, sendo 328 pessoas jurídicas e 95 pessoas físicas¹⁰. A página da CVM, na Internet, apresenta como relação de auditores, classificados por número de companhias abertas auditadas, a posição retratada no Quadro 2 (item 1.7.1).

As quatro primeiras posições do Quadro 2 diferem ligeiramente, em termos de posicionamento por número de clientes, da situação mundial usual, em que as *Big 4*, ou quatro grandes empresas de auditoria, dominam o mercado: Deloitte, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers e KPMG.

Segundo levantamento publicado em Agosto de 2006 sobre o mercado nos Estados Unidos da América, essas quatro grandes empresas representam 74% da receita de um grupo com as 100 maiores empresas de auditoria do país e seus números mais recentes são:

¹⁰ CVM. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>> (nos itens “Contabilidade e Auditoria”), “Cadastro online”, pesquisando com o termo “Auditor” no campo de pesquisa “Entre com o tipo de participante”. Acesso em: 22 Abril 2007.

Quadro 5 - Os Quatro maiores (*Big Four*) auditores independentes no mercado norte-americano

Empresa	Mais Recente Ano Encerrado (MRAR)	Receita do MRAR (US\$/M)	No. de Sócios	No. de Auditores	No. de Escritórios	No. de Clientes SEC	% da Receita			
							A	I	C	O
Deloitte	Maio/05	7.814	2.560	23.841	103	1.454	44	30	22	4
Ernst & Young	Junho/05	6.331	2.130	15.900	97	1.897	72	27	0	1
Pricewaterhouse-Coopers	Junho/06	6.167	2.019	20.056	91	1.778	63	26	0	11
KPMG	Setembro/05	4.359	1.607	13.184	93	1.254	77	23	0	0

FONTE: *PUBLIC ACCOUNTING REPORT'S*, 2007¹¹.

Nota: O percentual de receita está demonstrando para os serviços de Auditoria (A), Impostos (I), Consultoria (C) e Outros Serviços (O).

Conforme Boynton e Johnson (2006, p. 26), as *Big Four* auditam mais de 95% das maiores 500 companhias americanas (*Fortune 500*). Cada uma dessas firmas tem associações com sociedades locais em muitos países, formando uma rede de escritórios espalhados pelo mundo e atuando sob um mesmo padrão técnico, com ferramentas e práticas de auditoria comuns e obedecendo às mesmas normas de qualidade.

Conforme se pode concluir do quadro acima, a maior parte das *Big Four* auferem mais de 50% de suas receitas de trabalhos de auditoria, porque venderam suas práticas de consultoria como uma resposta aos escândalos corporativos e aos riscos de perda de independência. (BOYNTON; JOHNSON, 2006, p. 27). Já no seu trabalho de 2002, página 49, Boynton, Johnson e Kell mostravam que as, então, *Big Five* (antes do colapso da Arthur Andersen), tinham menos de 50% de suas receitas provenientes de serviços de auditoria: Arthur Andersen: 17%; PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young e KPMG: 35% e Deloitte & Touche: 30%.

Ainda segundo Boynton e Johnson (2006, p. 27), as firmas de auditoria que vêm logo após as *Big Four* são as empresas de segundo nível, empresas regionais e empresas locais.

As empresas de segundo nível têm um escopo de atuação internacional e receitas significativamente menores que as chamadas *Big Four*, mas certamente têm uma

¹¹ *Top 100 for 2006. August 31, 2007.*

atuação nacional consolidada. Sua condição de competir com as quatro grandes é real, embora seu alcance seja limitado pelo tamanho de sua estrutura.

As empresas regionais têm uma atuação geralmente concentrada em Estados e regiões específicas e seus clientes tendem a ser menores que os clientes dos dois primeiros grupos.

As empresas locais podem ter um ou mais escritórios em um Estado ou região mais restrita e seus clientes tendem a ser empresas menores.

A estrutura de firmas de auditoria no Brasil é similar à descrita por Boynton e Johnson, conforme se observa no Quadro 2 (Principais auditores independentes registrados na CVM e respectivos números de clientes). Nesse quadro, é interessante perceber que a empresa BDO Trevisan, associação da empresa brasileira Trevisan com a BDO, ocupa a terceira posição na classificação baseada em número de companhias abertas auditadas. (à frente da *PricewaterhouseCoopers* e da *Ernst & Young*). A BDO é uma empresa de caráter internacional e classificável como empresa de segundo nível (ou *Second Tier*), pela sua representatividade no mercado norte-americano – receita líquida de US\$ 558 milhões no exercício fiscal encerrado em Junho de 2006, 240 sócios e 301 clientes SEC, ocupando a sétima posição naquele mercado.¹²

O Banco Central do Brasil (BACEN) emitiu a Resolução 2267 (1996) estabelecendo o rodízio de firmas de auditoria a partir de 1997, como resposta aos escândalos e fraudes financeiras ocorridas em instituições financeiras do país, especialmente os casos dos Bancos Econômico e Nacional, nos quais foram comprovadas falhas de auditoria no que tange à identificação e reporte de irregularidades.

Da mesma forma, a CVM instituiu o rodízio para as companhias abertas brasileiras através da Instrução 308 (1999), vigente a partir de 2004.

¹² *Public Accounting Report's – Top 100 for 2006. August 31, 2007.*

Antes do início do rodízio decretado para as companhias abertas brasileiras, a classificação dos auditores segundo o número de clientes registrados na CVM era a seguinte:

Quadro 6 - Número de clientes registrados na CVM por auditor independente em 2004

Firma de Auditoria	Número de clientes registrados na CVM
PricewaterhouseCoopers	92
Deloitte Touche Tohmatsu	91
Ernst & Young	36
KPMG	35
Trevisan/Grant Thornton ¹³	32

FONTE: JORNAL FOLHA DE SÃO PAULO, 2004.

2.3 A Auditoria Independente e a Teoria de Agência

É sabido que, ao longo do século XX, processos sucessórios, o avanço das sociedades anônimas de capital aberto e o desenvolvimento do mercado de capitais ocasionaram a substituição do proprietário-administrador pelo executivo profissional contratado para gerir os negócios. Essa dicotomia entre proprietário e administrador faz surgir um dos conflitos clássicos da administração: o “conflito de agência”.

Hendriksen e Breda (1999) caracterizam o modelo da teoria de agência pela existência de dois indivíduos, sendo um deles o “principal” e outro o “agente”. O “principal” compromete-se a remunerar o “agente”, que, em contrapartida, se compromete a realizar certas tarefas. Na concepção clássica da teoria da agência, o “principal” é o acionista e o “agente” é o administrador profissional contratado para gerir os negócios.

O conflito de agência existe quando os interesses do agente são diferentes dos interesses do principal, de tal forma que aquele obtenha maiores vantagens através de atos que não atendam da melhor forma possível aos interesses do principal.

¹³ A Firma Trevisan posteriormente se desvinculou da Grant Thornton e se associou à BDO.

Conforme abordado por Andrade e Rosseti (2006), a estrutura das modernas grandes empresas, que convive com o modelo de agência mencionado e analisado por Hendriksen e Breda (1999), acarreta que outros interesses, além da maximização dos lucros (defendidos pelos acionistas), influenciem a gestão.

Seguramente é de interesse dos acionistas que seus agentes ajam em consonância com os interesses definidos pelos acionistas e, para tanto, estabelecem estruturas organizacionais para garantir tal alinhamento. A contabilidade, como esclarecem Hendriksen e Breda (1999), surge com um papel importante no fornecimento de informações para o “principal” após a ocorrência de um evento, no que eles caracterizam como um ‘papel pós-decisório’.

Estudos da teoria de agência conduzidos por Jensen e Meckling (*apud* ANDRADE; ROSSETTI, 2006, p. 87), exploraram a hipótese de que a natureza humana, utilitarista e racional, conduz os indivíduos a maximizarem uma ‘função utilidade’ voltada primordialmente para seus próprios objetivos e preferências – dificilmente os objetivos alheios movem as pessoas a serem tão eficazes quanto o são para a consecução dos seus próprios interesses. O axioma decorrente deste estudo é a “inexistência do agente perfeito”.

O auditor independente, assim, dada sua atenção substancialmente focada na informação contábil, surge prioritariamente como um ‘agente’ no contexto da teoria da agência, ora como ‘agente’ dos acionistas, ora dos próprios administradores. Isso ocorre porque, devido ao gigantismo das corporações, atuando com subsidiárias em vários países e em vários ramos de atividades, os auditores independentes assumem o papel de fiscalizar:

- a) os principais executivos da corporação, que são, *a priori*, definidos pelos acionistas;
- b) os administradores definidos pela administração central, quanto aos objetivos estratégicos e execução dos planos de negócios, padrões de comportamento ético, dentre outras normas e padrões.

A auditoria independente assume, ainda, um papel importante no relacionamento dos acionistas majoritários (detentores do controle) com os minoritários, outra fonte

potencial de conflitos de agência. Esse tipo de conflito, no Brasil, tem uma importância relevante, sendo foco de estudos e tentativas de minimização de seus efeitos, como a criação do Novo Mercado pela BOVESPA, no qual certas condições impostas às companhias abertas tentam equalizar o acesso à informação e o direito de acionistas minoritários e controladores.

Hendriksen e Breda (1999) também exemplificam a situação em que existe a chamada ‘assimetria informacional’, quando parte da informação e dos riscos eventualmente associados não são igualmente conhecidos pelas partes. Em tal situação, a contratação da auditoria independente é uma forma sugerida pelos autores para fiscalizar a administração e eliminar a assimetria de informações (através dos relatórios de auditoria e das revisões de controles internos).

Ross, Westerfield e Jaffe (2002) definem que:

- (...) custos de resolução de conflitos de interesses entre administradores e acionistas são tipos especiais dos chamados custos de ‘agency’. Esses custos são definidos como a soma de
- 1) custos de monitoramento pelos acionistas;
 - 2) custos de implantação de mecanismos de controle.

Embora Ross, Westerfield e Jaffe (2002) não incluam os custos de auditoria como integrantes do processo de monitoramento por parte dos acionistas, concorda-se com Hendriksen e Breda (1999) que exemplificam que a auditoria independente pode ser uma forma de o “principal” controlar o “agente”.

A auditoria independente das demonstrações financeiras, conduzida de forma isenta e técnica como definido nas normas de auditoria, é, portanto, um elemento importante no tabuleiro da governança corporativa, pois age diretamente como atenuante dos diversos modelos de conflitos de agência existentes nas organizações modernas.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 68-69), de fato, definem que a necessidade de auditoria das demonstrações contábeis provém de quatro condições, sendo a primeira delas os conflitos de interesse:

- Conflitos de interesse: em função dos conflitos de agência, tendo em vista que os usuários das demonstrações se preocupam com os conflitos entre seus interesses e os da administração da empresa, ou entre as diferentes classes de usuários (credores e acionistas, por exemplo).
- Conseqüência: como são utilizadas para a tomada de importantes decisões de investimento e concessões de empréstimos, por exemplo, é crucial que as demonstrações contábeis sejam tão corretas quanto possível e apresentem o máximo possível de informações relevantes para a tomada de decisão.
- Complexidade: a complexidade na preparação das demonstrações contábeis faz com estejam sujeitas a erros e sejam de difícil avaliação por parte de usuários não-especialistas, daí a necessidade de revisão por especialistas (os auditores independentes).
- Distância: distância, tempo e custo tornam impraticável, mesmo para o usuário com conhecimento técnico para tanto, checar se os registros contábeis são corretos e constituem a verdadeira fonte de informação das demonstrações contábeis – por isso a necessidade de recorrer ao trabalho do auditor independente.

Ainda confirmando a importância da auditoria independente no monitoramento e controle dos diversos agentes atuantes na organização, Andrade e Rosseti (2006, p. 268) estabelecem como funções da Auditoria Independente:

- Verificação de conformidade: verificar se as demonstrações financeiras elaboradas pela Diretoria Executiva expressam corretamente a realidade e a evolução da companhia.
- Atuação quanto a erros e irregularidades: recomendar à administração procedimentos para correção de erros ou irregularidades contábeis.
- Avaliações dos controles: avaliar a qualidade dos controles internos, especialmente quanto à sua confiabilidade e à sua capacidade preventiva em relação a fraudes.
- Indicação de preocupações relevantes: reportar ao Comitê de Auditoria ou, em sua ausência, ao Conselho de Administração, riscos relacionados a

tratamentos contábeis, discordâncias quanto a métodos e a critérios adotados pela companhia e deficiências relevantes.

2.4 O Parecer do Auditor Independente

O Parecer ou relatório do Auditor é o documento pelo qual ele expressa o resultado de seu trabalho, emitindo ou não uma opinião sobre as demonstrações contábeis objeto da auditoria. No caso de emitir uma opinião, ela pode ser do tipo sem ressalva, com ressalva ou simplesmente adversa, conforme definem as normas de auditoria geralmente aceitas – especificamente no caso brasileiro, a norma sobre o Parecer é a Resolução no. 953 (2003) do CFC.

Segundo Oliveira (2005, p. 15):

Apesar de ser apenas um relatório, que na maioria das vezes cabe dentro de uma página, o parecer de auditoria representa muito mais do que isso. A dimensão técnica definida na sua estrutura é bem determinada e entendida por aqueles que conhecem efetivamente o trabalho de um auditor. Entretanto, sob a ótica das pessoas comuns, sem base técnica de entendimento contábil ou de auditoria, que investem suas poupanças em títulos e valores mobiliários ou em fundos de investimentos, o valor do parecer determina uma dimensão maior, imputando uma responsabilidade social ao documento.

Exatamente pela sua responsabilidade social, o parecer deve ser um documento claro para toda a gama de usuários das demonstrações financeiras, afastando-se o máximo possível de tecnicismos e do linguajar complexo que apenas aliena o cidadão comum do verdadeiro objetivo do parecer, que é informar. Quanto mais o mercado acionário se desenvolver no país, mais o parecer deve se tornar acessível sob o ponto de vista de informação, respeitados obviamente os elementos técnicos indispensáveis à sua consistência e entendimento.

Nesse sentido, o IFAC (2007, p. 562) estabelece que “o relatório do auditor [parecer] deve conter uma expressão clara da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras”.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 82) dizem que o parecer do auditor "... representa o meio formal pelo qual ele comunica a partes interessadas sua conclusão a respeito das demonstrações contábeis auditadas."

O CFC (2003) tem uma definição também centrada na necessidade de informar a opinião do auditor de forma clara e objetiva em relação a todos os aspectos relevantes sobre as demonstrações financeiras auditadas, alertando ainda - informação importante para as próximas etapas deste trabalho, que ele não deve representar garantia de viabilidade futura da entidade ou atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

De acordo com a natureza da opinião que contém, a classificação do parecer, determinada tanto pelas normas brasileiras (CFC, 2003), quanto internacionais e norte-americanas, deve ser:

- Parecer sem ressalva;
- Parecer com ressalva;
- Parecer adverso e
- Parecer com abstenção de opinião.

A CFC (2003)¹⁴ também estabelece cada um dos tipos de pareceres listados acima, exemplifica os parágrafos que devem constar de um parecer sem ressalva e as informações adicionais que devem constar dos demais tipos de pareceres.

2.5 A Auditoria Independente como elemento de Governança Corporativa

No último século, a auditoria independente sempre se desenvolveu nos períodos de pós-crise, sendo utilizada pelo mercado financeiro como ferramenta de governança corporativa para resgatar a credibilidade perdida por eventos como a crise da Bolsa de Valores de New York em 1929, ou os escândalos corporativos que culminaram com a falência da Enron em 2002.

¹⁴ Resolução 953.

Hendriksen e Breda (1999, p.156) relatam que em 21 de Janeiro de 1934, foi publicado um panfleto intitulado *Audits of Corporate Accounts*, de autoria de George O. May, que descrevia três planos de ação para a Bolsa de New York, em resposta à crise de 1929, os quais já haviam sido adotados a partir de 1º. de Julho de 1933:

- As companhias abertas deveriam ser obrigadas a divulgar um relatório detalhado dos métodos contábeis utilizados;
- As empresas deveriam declarar que estavam seguindo esses métodos regularmente;
- Os Auditores deveriam confirmar que a empresa estava seguindo os métodos que relatava.

Ainda segundo Hendriksen e Breda (1999, p. 157), regulação semelhante já havia sido adotada na Grã-Bretanha 89 anos antes. Esse histórico indica que a Auditoria Independente desde muito cedo se desenvolveu à luz de princípios mais ou menos desenvolvidos de governança corporativa, com o objetivo de proteção dos investidores e outros *stakeholders*.

Andrade e Rosseti (2006, p. 264) relacionam a Auditoria Independente como um dos órgãos de auditoria e fiscalização no processo de governança, juntamente com o Conselho Fiscal, Comitê de Auditoria e Auditoria Interna, e listam como elementos fundamentais para o bom desempenho da Auditoria Independente, bem como para a segurança dos administradores e confiança dos investidores, sua independência em relação à empresa e a ausência de conflito de interesses, a rotatividade dos auditores independentes e sua competência técnica e correspondente atualização.

Também a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), no documento *White Paper on Corporate Governance in Latin America*, 2003, descreve a auditoria externa como um item crítico no processo de divulgação a ser adotado pelas companhias, de forma a fortalecer a governança corporativa na região. Os principais elementos indicados pela OCDE como essenciais para a eficiência dos mercados e a confiança dos investidores, em relação à auditoria externa, são:

- A auditoria externa deve ser conduzida de uma maneira profissional que elimine qualquer conflito de interesses que possam comprometer o julgamento do auditor e a qualidade da auditoria.
- O ambiente regulatório e legal deve buscar fortemente garantias quanto à independência do auditor (através da rotação das firmas de auditoria e/ou dos sócios responsáveis pelo trabalho, divulgação dos honorários de auditoria e dos serviços de não-auditoria, e proibição da prestação de certos serviços que possam comprometer a habilidade das firmas de conduzir um trabalho de auditoria objetivo).
- O auditor externo deveria ser contratado por um período de tempo específico e limitado; nos países em que a rotação de firmas ou de sócios não é exigida, a recontração do auditor deveria ocorrer apenas após a avaliação satisfatória de sua independência e desempenho.
- O desenvolvimento e a implementação de padrões de auditoria deve ser supervisionados por um organismo efetivo que aja segundo o interesse do público e seja independente dos órgãos da profissão.
- Finalmente, a OCDE sugere que a profissão, na América Latina, trabalhe com os mais altos padrões profissionais e as firmas de auditoria globais que atuam na região prestem seus serviços com os mesmos padrões de qualidade que aplicam em mercados mais desenvolvidos.

Ainda, a importância do trabalho do auditor no contexto da governança corporativa pode ser depreendida do seguinte texto, retirado do documento *Panel on Audit Effectiveness*, o qual foi gerado pelo *Public Oversight Board* (POB, 2000, p. 7) a pedido da *Securities and Exchange Commission* (SEC), ainda antes da onda de escândalos financeiros nos Estados Unidos da América em 2001:

Ao longo dos últimos anos, a SEC tem se preocupado crescentemente com a eficácia do processo de auditoria e uma série de questões abrangentes envolvendo a profissão do auditor. A SEC tem expressado essas preocupações em reuniões internas e externas e, como resultado, essas preocupações têm sido amplamente divulgadas pela imprensa. Adicionalmente, vários exemplos relevantes de demonstrações financeiras incorretas têm resultado em perdas massivas de valor de mercado das empresas afetadas; algumas empresas registradas na SEC tem aparentemente ultrapassado certos tratamentos

contábeis permissíveis; e o ambiente em que a auditoria atua tem mudado dramaticamente.

Além disso, o valor significativamente alto dos papéis negociáveis criou pressões de maior busca de lucros, sob pena de diminuição da remuneração de administradores, quando atrelada ao valor de mercado das empresas, que podem diminuir na hipótese dos lucros não atingirem a expectativa dos analistas de mercado. Essas pressões abriram espaço para suspeitas de “administração de resultados”, como denomina o POB:

A dinâmica dos mercados de capitais quando as companhias não atingem os lucros projetados ou outros objetivos criou pressões sem precedentes sobre a administração para “fazer os números”. Ao sucumbir a tais pressões, o comportamento da administração pode tornar-se suspeito, levando a acusações classificáveis sob a ampla rubrica de “administração de resultados”. E, como esse relatório discute em detalhes, administração de resultados algumas vezes pode levar a/ constituir fraude.

2.6 Normas de Auditoria Independente no Brasil

2.6.1 Conceito e objetivo

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 74), as normas de auditoria geralmente aceitas “... estabelecem a qualidade do desempenho e os objetivos globais a serem alcançados em uma auditoria de demonstrações contábeis”, e são utilizadas pelo auditor como parâmetro para execução de seu trabalho, bem como são utilizadas por pares, tribunais e órgão reguladores para avaliar o trabalho do auditor.

Franco e Marra (2001, p. 56) conceituam ‘normas de auditoria’ como:

(...) as regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções. Elas estabelecem conceitos básicos sobre as exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que deverá ser por ele emitido.

As normas de auditoria, no Brasil, são aprovadas mediante Resoluções do CFC e classificam-se em Profissionais e Técnicas. As normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional e são identificadas pelo prefixo NBC P. As normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos de contabilização e são identificadas pelo prefixo NBC T.

As atuais Normas Profissionais de Auditor Independente (NBC P 1) foram aprovadas pela Resolução CFC no. 821 (1997).

O item 1.9 da NBC P 1 (Informações Anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade) foi regulado pela Resolução CFC no. 851 (1999), que aprovou a Interpretação Técnica NBC P 1 – IT 1.

Os itens 1.2 – Independência, 1.6 – Sigilo e 1.12 – Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria, foram regulados pela Resolução CFC no. 961 (2003). Adicionalmente, com relação ao item 1.2 - Independência, a Resolução 961 (2003) foi revogada pela Resolução 1.034 (2005).

As atuais Normas Técnicas de Auditoria Independente das Demonstrações Financeiras (NBC T 11) foram aprovadas pela Resolução CFC no. 953 (2003), dividindo-se nos seguintes itens.

Por fim, as Normas de Auditoria tratam do Parecer do Auditor Independente, também na Resolução 953 (2003).

No Anexo 2, apresenta-se as normas técnicas aprovadas pelas Resoluções CFC nos. 821 (1997), 851 (1999), 953 (2003) e 961 (2003). Em relação ao objetivo deste trabalho, possibilitando um melhor entendimento dos impactos das respostas obtidas na pesquisa de campo, apresentado no Capítulo 5, demonstram-se, a seguir, as principais observações em relação às normas apresentadas no Anexo 2.

2.6.2 Competência técnico-profissional

A Resolução CFC 821 (1997), no seu item 1.1, estabelece os seguintes principais requisitos para o auditor:

- Conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade e das legislações inerentes à profissão e à empresa auditada;
- Conhecimento da atividade da entidade auditada e de sua estrutura organizacional – mesmo antes de aceitar o serviço, de forma a avaliar sua capacitação para assumir o trabalho.

2.6.3 Responsabilidades do Auditor na execução do trabalho

O item 1.3 da Resolução CFC no. 821 (1997) determina que o auditor deve atuar com cuidado e zelo tanto na realização de seu trabalho, quanto na exposição de suas conclusões e, embora seu objetivo principal não seja a descoberta de fraudes, deve planejar seus trabalhos considerando que fraudes podem ocorrer.

Outro aspecto importante que deve ser ressaltado quanto à responsabilidade do auditor é dado pela NBC T 11 (2003), ao definir, no seu item 11.1.1.3, que o parecer do auditor não representa garantia de viabilidade futura da entidade, nem tampouco atestado de eficácia da sua gestão.

Para os fins deste trabalho, esse é um item importantíssimo, tendo em vista que a percepção dos clientes quanto à responsabilidade do auditor é determinante para sua avaliação, principalmente por ocasião de escândalos contábeis.

2.6.4 Honorários

O item 1.4 da Resolução CFC no. 821 (1997) estabelece que o auditor deve estabelecer e documentar seus honorários considerando alguns fatores, tais como: a complexidade e o custo dos serviços a executar, e a qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços. A não observância de quaisquer dos aspectos da Resolução constitui infração ao Código de Ética do Contabilista.

2.6.5 Educação Continuada

A Resolução CFC no. 821 (1997) determina, no seu item 1.10, que o auditor em atividade deverá comprovar sua participação em Programa de educação continuada – que “(...)é um programa do (...) CFC que visa atualizar e aprimorar os conhecimentos de contadores que atuam no mercado de trabalho como Auditores Independentes” (CFC, 2007). Seu objetivo, conforme informa o CFC, é “(...) garantir a esses profissionais contábeis, que atuam como auditores independentes, o nível de capacitação e qualificação técnica e ética que o mercado de trabalho exige”.

Atualmente o Programa é regulamentado pela Resolução no. 1.074 do CFC (2006), que aprovou a NBC P 4 – Norma para a Educação Profissional Continuada.

2.6.6 Manutenção dos Líderes da Equipe de Auditoria

O item 1.12 da NBC P 1 trata da necessidade de rotação dos sócios, diretores e gerentes nos clientes a cada 5 anos, no mínimo, evitando a perda da objetividade e do ceticismo necessários à execução independente dos trabalhos de auditoria. O retorno desses profissionais ao mesmo cliente pode ocorrer após três anos da

rotação. A mesma regra de rotação foi incluída no item 1.2.9 da atual norma sobre independência (CFC, 2005), que também faz parte da NBC P 1.

A CVM e o BACEN editaram normas complementares no que diz respeito à garantia da independência dos responsáveis pela auditoria externa. O BACEN (1996) emitiu a Resolução no. 2.267, exigindo o rodízio de firmas de auditoria a cada cinco anos.

Pelo mesmo caminho foi a CVM (1999) com a Instrução no. 308, determinando que a partir de 2004 os auditores independentes das companhias abertas brasileiras (empresas listadas em bolsa de valores e com ações ou outros títulos mobiliários negociados no mercado) deveriam ser trocados a cada cinco anos.

2.6.7 Fraude e erro

A NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC no. 953 (2003), é sintética ao tratar de fraude e erro. No seu item 11.1.4, além de diferenciar fraude de erro, a Norma define qual é a obrigação do auditor ao identificar erro relevante ou fraude: comunicá-los à administração e sugerir medidas corretivas, bem como os eventuais efeitos no parecer, caso tais medidas não sejam adotadas.

Adicionalmente, a Norma é clara ao definir que a responsabilidade primária na identificação de fraude e erros é da administração da entidade, ao passo que o auditor deve planejar seus trabalhos de forma a identificar fraudes e erros relevantes que gerem efeitos relevantes nas demonstrações financeiras.

Como é mais bem explorado no Capítulo 4 (Fraude), a Norma esclarece que a intenção de omitir ou manipular transações, adulterar documentos, registros e transações contábeis é que caracteriza a fraude, em contraposição a erro.

2.6.8 Planejamento da Auditoria

A NBC T 11 é prescritiva ao abordar os elementos a serem considerados pelo auditor independente ao planejar seus trabalhos, determinando, por exemplo, que ele deve conhecer a legislação aplicável, a atividade do cliente e os fatores econômicos que o afetam e as práticas operacionais da entidade. É interessante notar, para os fins deste trabalho, que a necessidade de conhecer as atividades do cliente também é um item incluído como Norma Profissional (item 1.1.2 da NBC P 1 – vide Anexo 2).

Boynton e Johnson (2006, p. 285) explicam que um dos passos do planejamento de auditoria é conhecer a entidade a ser auditada e seu ambiente, o que inclui conhecer

- a) o ramo de negócios, aspectos regulatórios e outros fatores externos que afetam a entidade;
- b) a natureza da entidade, incluindo as práticas contábeis por ela selecionadas e aplicadas;
- c) os objetivos da entidade, suas estratégias e riscos de negócio correspondentes;
- d) a medição e revisão da *performance* financeira da entidade.

A Norma, por sua vez, também trata da necessidade de preparação de programas de trabalho por escrito (“... detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução” – item 11.2.1.5), da designação de equipe que garanta “razoável segurança” de que o trabalho seja executado por indivíduos com capacitação profissional, independência e treinamento adequados, bem como dos requisitos para garantir uma supervisão eficaz.

Claramente uma das preocupações latentes da Norma é garantir que a participação de auditores menos experientes (*trainees*) ocorra de forma controlada pelos auditores mais experientes, através da definição de programas de trabalho formais e detalhados, e da supervisão adequada. Esse é certamente um item importante deste trabalho e que será objeto do Questionário (Anexo 1).

2.6.9 Relevância

Relevância é um conceito-chave para o auditor independente, pelo fato de ser ineficiente a revisão de todas as operações de uma entidade – isso faz com que apenas as operações “relevantes” sejam importantes para o trabalho do auditor.

‘Relevante’, segundo Rodrigues et al. (2004, p. 792), é:

- “1) Que releva;
- 2) Que sobressai; destacado, importante. S.m. O essencial, o indispensável”.

No contexto em que é utilizada na auditoria, a palavra relevante tem o sentido de ‘importante’. É, nesse contexto, que o item 11.2.2.1 da NBC T 11 define: “Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.”

Ainda segundo a Norma, o auditor deve considerar o conceito de relevância quando determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria; avaliar o efeito de fraudes ou erros sobre saldos, denominações e classificação das contas; e determinar a adequação das informações contábeis divulgadas.

Subsidiariamente, buscou-se a definição do IFAC sobre ‘materialidade’ e encontrou-se (IFAC, 2007, p. 151):

Uma informação é material se a sua omissão ou divulgação incorreta influenciar a decisão econômica tomada por usuários com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende do tamanho do item ou erro julgado nas circunstâncias particulares de sua omissão ou divulgação incorreta. Portanto, a materialidade fornece um limite ou ponto de corte, e não exatamente representa uma característica qualitativa que uma informação precisa representar para ser útil.¹⁵

¹⁵ *Information is material if its omission or misstatement could influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements. Materiality depends on the size of the item or error judged in the particular circumstances of its omission or misstatement. Thus, materiality provides a threshold or cut-off point rather than being a primary qualitative characteristic which information must have if it is to be useful.*

A norma do IFAC define materialidade, portanto, tanto sob o ponto de vista quantitativo quanto qualitativo, e exemplifica um erro quantitativo como:

- a) uma descrição inadequada ou imprópria de uma política contábil quando é provável que um usuário da demonstração financeira seja levado a engano de interpretação em função da descrição;
- b) a falta de divulgação do não seguimento de uma norma regulatória, quando é provável que tal fato possa impactar na lucratividade ou continuidade da empresa.

Ainda, segundo o IFAC (2007, p. 219-222), a materialidade deve ser considerada pelo auditor quando determinar a natureza, época de execução e extensão dos procedimentos de auditoria, e quando avaliar o efeito de erros.

Existe uma relação inversamente proporcional entre materialidade e nível de risco, de tal forma que quanto maior a materialidade, menor o nível de risco. Caso, após o planejamento, o auditor entender que a materialidade deveria ser menor, o nível de risco automaticamente aumenta e o auditor deveria compensar essa avaliação:

- aplicando testes de controle estendidos ou adicionais;
- reduzindo o risco de detecção modificando a natureza, época de execução ou extensão dos procedimentos substantivos planejados.

Caso os procedimentos de auditoria confirmem que existe um erro material (individualmente ou no conjunto) e a administração se recusar a ajustar as demonstrações financeiras apropriadamente, o auditor deve alterar seu parecer de acordo com as regras contidas no ISA 701 - Modificações do Relatório do Auditor Independente (IFAC, 2007, p. 579).

2.6.10 Risco de auditoria

Risco é outra palavra cujo conceito é de primordial importância para o auditor. Segundo Rodrigues et al. (2004, p. 812), uma das definições de 'risco', a que se julga se enquadrar no contexto da auditoria, é:

- “1) Possibilidade de perigo;
- 2) Acontecimento eventual, incerto, cuja ocorrência não depende da vontade dos interessados”.

Para a NBC T 11, “risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”.

A Norma estabelece que a análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos, preocupando-se com o risco em dois níveis: geral: considera as demonstrações contábeis como um todo, a qualidade da administração e dos controles internos, bem como a situação financeira da entidade; e específico: relativo a contas e transações. A Norma ainda é prescritiva ao definir que o auditor deve avaliar o ambiente de controles da entidade, determinando os elementos que devem ser considerados nessa avaliação.

2.6.11 Supervisão e Controle de Qualidade

A NBC T 11 trata, nos seus itens 11.2.4.1 até 11.2.4.6, dos temas de supervisão dos trabalhos da equipe técnica durante a execução da auditoria e controle de qualidade periódico.

A Supervisão tem como principal preocupação garantir que a equipe técnica executou o trabalho segundo as Normas de Auditoria, de forma a suportar a opinião expressa no parecer.

Quanto ao controle de qualidade, as exigências variam segundo a estrutura da equipe técnica do auditor e a complexidade dos serviços que realizar, mas devem abranger certos requisitos principais listados nos itens 11.2.4.4 e 11.2.4.5 da Norma.

Em relação ao controle de qualidade, é importante mencionar a existência da “Revisão Externa de Qualidade”, mecanismo também conhecido como ‘revisão por pares’, que consiste na revisão de trabalhos selecionados de um determinado auditor registrado na CVM por outro auditor independente também registrado na CVM.

A Revisão por Pares foi instituída pela NBC T 14, aprovada pela Resolução CFC n. 910 (2001) e atualmente está regulada pela Resolução CFC no. 1091 (2007). Antes, a Instrução no. 308 da CVM (1999), em seu artigo 33, já previu: “... a obrigatoriedade da implementação de um programa de revisão do controle de qualidade para as empresas de auditoria e contadores que exerçam a atividade de auditoria independente” (MADEIRA, 2007, p. 11). Trata-se de um mecanismo de auto-regulação da profissão.

De Mula (*apud* JORNAL DO CFC, 2007, p. 11) considera de fundamental importância para a profissão no Brasil

(...) a adoção de normas bem definidas de Controle de Qualidade Internas e Externas, juntamente com a evolução que decorre da adoção de outras exigências, como a obrigatória participação dos Auditores Independentes no Programa de Educação Continuada (...)

Segundo a mesma fonte,

(...) a sociedade, como um todo, espera e cobra sempre eficiência e credibilidade dos trabalhos dos Auditores Independentes, visando dar maior segurança aos usuários das Demonstrações Contábeis, em especial investidores e aplicadores de recursos, e em sua natural função de inequívoca amplitude social.

2.6.12 Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos

Pode-se definir sistema contábil como o conjunto de procedimentos e métodos que permite à entidade registrar as transações com efeito econômico sobre seu patrimônio. Dentre as características essenciais de um sistema contábil está a capacidade de permitir à entidade registrar suas operações oportuna e integralmente.

Embora não defina diretamente o que é um sistema contábil, o IFAC (2007, p. 808) faz algumas considerações sobre esse tema, especialmente sobre a necessidade de o auditor obter conhecimento sobre a estrutura e operação do sistema contábil, e sobre as eventuais mudanças no período de tempo objeto da auditoria. Também no contexto de conceituar 'sistemas de informação', o IFAC (2007, p. 366) estabelece que o sistema contábil é um dos sistemas de informação importantes para a análise do auditor, os quais consistem de procedimentos e registros estabelecidos para iniciar, registrar, processar e reportar as transações de uma entidade.

A Resolução 953 (2003, p. 7) define que o sistema contábil (e de controles internos)

(...) compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

No que diz respeito a sistema de controles internos especificamente, o IFAC (2007, p. 150) o identifica como o processo definido e efetuado pelos agentes responsáveis pela governança, pela administração e outros funcionários, com o objetivo de fornecer razoável garantia de que os objetivos da entidade sejam atingidos, em relação à confiabilidade das demonstrações financeiras, efetividade e eficiência das operações, e atendimentos às leis e regulamentos aplicáveis. Essa definição é similar à do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2007, p. 132). Adicionalmente, o IFAC define que o sistema de controle interno é formado pelos seguintes elementos:

- Ambiente de controle;
- Processos de avaliação de risco efetuados pela própria entidade;

- Sistemas de informações;
- Atividades de controle e
- Monitoramento de controles.

No modelo de parecer que o PCAOB (2004) definiu para utilização dos auditores independentes quando da opinião sobre os controles internos, o terceiro parágrafo define sistema de controles internos como um processo estabelecido para fornecer razoável segurança quanto à confiabilidade do processo de reporte financeiro e a preparação das demonstrações financeiras para propósitos externos (à entidade) de acordo com princípios contábeis geralmente aceitos.

A avaliação do sistema contábil e de controles internos deve levar em conta o ambiente de controle da entidade e os procedimentos de controle adotados por sua administração. Para fins de ambiente de controle, o auditor deve considerar: a definição de funções da administração; o processo decisório adotado na entidade; sua estrutura organizacional e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade; as políticas de pessoal e segregação de funções e os sistemas de controle da administração (auditoria interna, inclusive).

Quanto à avaliação de procedimentos de controle, o auditor deve considerar: as normas para elaboração de demonstrações contábeis e gerenciais; os procedimentos relativos às conciliações de contas e exatidão aritmética dos registros; os sistemas computadorizados existentes e controles correspondentes; os controles de aprovação e guarda de documentos; a comparação de dados externos com fontes externas de informação; os procedimentos de inventários físicos; a limitação do acesso físico a ativos e registros; e a comparação dos dados realizados com os projetados.

2.6.13 Aplicação dos Procedimentos de Auditoria

O item 11.2.6 estabelece alguns parâmetros básicos de atuação do auditor quanto à execução dos procedimentos de auditoria.

Basicamente, pode-se definir procedimentos de auditoria como os métodos e técnicas utilizadas pelo auditor para obter e julgar evidência de auditoria. Os principais tipos de procedimentos de auditoria à disposição do auditor, segundo Boynton e Johnson (2006, p. 242) são:

- a) inspeção de documentos e registros;
- b) inspeção física de ativos tangíveis;
- c) observação de processos;
- d) entrevistas;
- e) confirmação de um terceiro;
- f) recálculo;
- g) reexecução;
- h) procedimentos analíticos;
- i) técnicas de auditoria suportadas por recursos de informática.

A NBC T 11 reconhece dois tipos de procedimentos de auditoria: testes de observância (ou procedimentos) e testes substantivos. Os testes de observância têm por objetivo confirmar que os sistemas contábeis e de controles internos estão funcionando satisfatoriamente. Conforme diz o item 11.2.6.3 da NBC T 11: “Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.”

Os testes substantivos têm por objetivo confirmar que os saldos e transações registrados realmente ocorreram em determinada data, que foram registrados oportuna e completamente, que os valores registrados estão corretamente avaliados segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como a divulgação correspondente também segue os preceitos de tais Normas.

Os testes substantivos ainda se dividem em testes de transações e saldos, e procedimentos de revisão analítica.

Quanto à revisão analítica, que constitui, na prática, um procedimento fundamental para a eficiência e eficácia de uma auditoria, a NBC T 11 determina:

Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias.

Por fim, quando o valor envolvido de uma transação ou saldo for relevante em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, a Norma determina que os saldos e transações devam ser confirmados junto a fontes externas (bancos, clientes, fornecedores e consultores jurídicos, principalmente, daí advindo o procedimento denominado “circularização”), bem como devem ser aplicados testes de contagem em conjunção com os inventários físicos executados pela entidade.

2.6.14 Continuidade Normal das Atividades da Entidade

O auditor deve planejar seus trabalhos com o intuito de confirmar a normalidade das operações da entidade auditada pelo prazo de um ano após a data das demonstrações contábeis, conforme determina o item 11.2.8 da NBC T 11.

Caso conclua que há fatores ou eventos que coloquem em risco a continuidade da empresa, o auditor deve aplicar os procedimentos adicionais que julgar necessários, e caso conclua que efetivamente há evidências de riscos na continuidade normal das atividades, deve avaliar os possíveis impactos nas demonstrações contábeis, especialmente quanto à realização de ativos.

A conclusão indicativa de que há risco na continuidade normal das operações deve ser incluída em parágrafo de ênfase no parecer, indicando os possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis.

A Norma estabelece os indicadores que podem apontar risco de descontinuidade, dividindo-os em financeiros, de operação e outras indicações. Os riscos de operação incluem perda de mercado, franquia, licença, fornecedor essencial ou

financiador estratégico, além da perda de mão-de-obra essencial ou elementos-chave da administração. O item 'Outras indicações' inclui o não cumprimento de normas legais, regulamentares e estatutárias, e mudanças das políticas governamentais que afetam a entidade. Principalmente em razão dos indicadores operacionais e outras indicações, o conhecimento do negócio do cliente, portanto, é fundamental para que o auditor tenha condições de avaliar se a entidade apresenta risco de continuidade de suas operações ou não.

É importante que o leitor das demonstrações financeiras entenda, contudo, que o parecer do auditor independente não representa garantia de viabilidade futura da entidade, nem tampouco qualquer atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios (item 11.1.1.3 da NBC T 11).

3 ÉTICA E FRAUDE NA AUDITORIA INDEPENDENTE

3.1 Ética

3.1.1 Conceito

Muito embora a pesquisa de campo neste trabalho (Capítulo 7) não aborde diretamente o comportamento e ação dos auditores independentes no que concerne à ética, o estudo de seus aspectos básicos é importante para que se possa entender os desafios éticos que os profissionais de auditoria enfrentam no seu relacionamento em equipe e com seus clientes, o que contribuirá para melhor serem entendidos os resultados do trabalho, apresentados no Capítulo 7.

A ética trata do relacionamento dos indivíduos em sociedade, envolvendo a análise dos conflitos de interesses originados por diferentes objetivos almejados pelos indivíduos, que podem, inclusive, ser diferentes dos objetivos de uma dada sociedade como um todo. Diante de interesses conflitantes, a ética tem como fim auxiliar as pessoas a decidirem o que é justo, o que é certo, o que é errado, bom ou ruim – o que significa que o estudo da ética é complexo, porque envolve crenças e valores individuais e coletivos.

Pode-se dizer que a ética tem um caráter eminentemente social, de gerir a ação do indivíduo na sociedade, conforme escreveu Aristóteles (2002, p. 40): “Assegurar o bem de um indivíduo é apenas melhor do que nada; porém, assegurar o bem de uma nação ou de um Estado é uma realização mais nobre e mais divina”.

Silva (2006, p. 39) define ética como “... elemento... da filosofia... responsável por investigar os princípios que distorcem, disciplinam e orientam o comportamento humano”.

Lisboa (1997, p. 22) define, assim, o objetivo do estudo da Ética:

Entender os conflitos existentes entre as pessoas, buscando suas razões, como resultado direto de suas crenças e valores, e com base nisto estabelecer tipos de comportamento que permitam a convivência em sociedade, é o objetivo do estudo da Ética.

Considerando que as crenças e valores variam entre indivíduos e entre sociedades, é razoável dizer que uma atitude pode ser aceitável sob o ponto de vista ético por um indivíduo ou sociedade e não ser aceita por outra pessoa ou outra sociedade. Portanto, o que é considerado ético ou não pode variar no tempo e no espaço.

Contudo, a referência ao termo ética não compreende apenas o comportamento aceito, habitual e repetido de uma pessoa ou sociedade, mas também o comportamento que se julga que seria o mais adequado. (LISBOA, 1997, p. 28).

(...) a ética pode ser vista através de duas óticas distintas: (a) enquanto explicação do comportamento humano, em um período qualquer, justificando, desse modo, as ações advindas daquele comportamento; e (b) enquanto fonte para o estabelecimento de regras de comportamento diante de situações concretas, caso em que a ética se presta para, senão eliminar, pelo menos atenuar os conflitos de interesses no seio de qualquer sociedade. (LISBOA, 1997, p. 37).

Na Antiguidade, a ética baseou-se na distinção entre uma justiça natural e uma justiça legal. A primeira é a que vigora em todo lugar e não pode ser desobedecida, nem pelos governantes, nem pelos governados; ao passo que a segunda só entra em vigor quando imposta pelo legislador. (COMPARATO; 2006, p. 487).

Na sua obra 'Retórica', Aristóteles trata do conceito de equidade – ou razoabilidade, que é utilizado quando existe uma exigência de justiça que vai mais além da lei escrita, porque a lei:

- a) pode não prever todas as hipóteses ou
- b) não especifica todos os casos porque lhe seria impossível, tendo assim que recorrer a fórmulas gerais, indefinidas. (COMPARATO, 2006, p. 488).

A equidade, ainda segundo Aristóteles, citado por Comparato, diz respeito a valores mais elevados do que aqueles eventualmente expressos na lei escrita.

É razoável dizer, portanto, que a decisão de proteger a ética em qualquer sociedade é da própria sociedade, e não pode ser imposta por leis ou regulamentos, certamente sendo a educação um meio mais eficaz do que a opressão (muito embora não se possa prescindir de leis). Esse conceito foi incorporado também pelos pensadores romanos, e, portanto, influenciou o Direito ocidental. Comparato (2006, p. 488) escreve:

Esses princípios superiores do direito, os quais, na verdade, regem toda a vida ética, assentam-se, como insistiu Cícero, na idéia da existência de um interesse comum a todos os homens. 'Cada qual deve, em todas as matérias, ter um só propósito: conciliar o seu próprio interesse com o interesse universal; pois, se cada um chamar tudo a si, dissolve-se a comunidade humana.' (DE OFFICIIS, III, 26).

Há, sublinhou ele, "... um único direito, que mantém unida a sociedade humana; ele é formado por uma só lei, que é o critério justo que impera e proíbe.' (DE LEGIBUS I, 42).

A teologia medieval introduziu, por sua vez, a unicidade da fé monoteísta na organização da vida em sociedade. A pluralidade de crenças de sociedades como a grega e a romana naturalmente invocava que seus filósofos buscassem um princípio universal de convivência entre as pessoas. Com o fortalecimento da Igreja a partir do século XI, contudo, exercendo seu poder acima das organizações políticas e nacionais então existentes, a referência passou a ser a religião monoteísta.

Apenas com o fortalecimento dos Estados Nacionais, antes monárquicos, e depois Republicanos (essencialmente a partir da Revolução Francesa), é que voltou a noção de direito natural e os princípios de convivência ditados por normas universais. A ética nesse período, contudo, foi constantemente influenciada pelo conflito entre o nacionalismo e o universalismo do mundo moderno, entre o interesse próprio de alguns e o interesse comum da humanidade. A própria Revolução Francesa é um exemplo desse conflito, tendo em vista que nela se abrigavam igualmente tanto as tendências de nacionalização do movimento, quanto da exportação dos seus ideais de liberdade, igualdade e fraternidade a todos os povos. (COMPARATO, 2006).

3.1.2 Ética da convicção e Ética da responsabilidade

Weber (1968, p. 113) separa a ética em duas vertentes principais:

Impõe-se que nos demos claramente conta do fato seguinte: toda a atividade orientada segundo a ética pode ser subordinada a duas máximas inteiramente diversas e irreduzivelmente opostas. Pode orientar-se segundo a ética da responsabilidade ou segundo a ética da convicção.

Essa análise de Weber foi proferida em uma conferência feita em 1919, cujo objetivo era tratar da política como vocação, donde o caráter da seguinte afirmação:

A nenhuma ética é dado ignorar o seguinte ponto: para alcançar fins 'bons', vemo-nos, com freqüência, compelidos a recorrer, de uma parte, a meios desonestos ou, pelo menos, perigosos, e compelidos, de outra parte, a contar com a possibilidade e mesmo a eventualidade de conseqüências desagradáveis. E nenhuma ética pode dizer-nos a que momento e em que medida um fim moralmente bom justifica os meios e as conseqüências moralmente perigosos. (WEBER, 1968, p. 114).

Srouf (2000, p. 50), fazendo referência a Weber (A política como vocação), adota a mesma classificação das teorias éticas:

- A ética da convicção, ou deontologia (tratados dos deveres);
- A ética da responsabilidade, ou teleologia (estudo dos fins humanos).

Como esclarece Srouf (2000, p. 50), a ética da convicção ancora-se em valores e normas previamente estabelecidos, inexistindo espaço para decisões que ponderem as conseqüências das escolhas.

Já a ética da responsabilidade tem como mote central a responsabilidade do indivíduo em relação às suas escolhas. A escolha das ações é ponderada segundo os benefícios potenciais de cada alternativa.

Ainda Srouf (2000, p. 55; 72) resume de forma muito objetiva e prática as diferenças entre as duas vertentes éticas definidas por Weber:

Quadro 7- Comparação entre Ética da convicção e Ética da responsabilidade

Ética da convicção	Ética da responsabilidade
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Decisões decorrem da aplicação de uma tábua de valores preestabelecidos. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Decisões decorrem de deliberação, em função de uma análise das circunstâncias.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ É uma ética dos deveres, das obrigações de consciência, das certezas, dos imperativos categóricos, das ordenações incondicionais. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ É uma ética dos propósitos, da razão, dos resultados previsíveis, dos prognósticos, das análises de circunstâncias, dos fatores condicionantes.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Repousa no conforto das respostas acabadas e das verdades absolutas. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Enfrenta a vertigem das perguntas e o desafio das soluções relativistas.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Máxima: “faça algo porque é um mandamento”. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Máxima: “somos responsáveis por aquilo que nossos atos provocam”.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vertente de princípio: “respeite as regras haja o que houver”. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vertente da finalidade: “alcance os objetivos custe o que custar”.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vertente da esperança: “o sonho antes de tudo”. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vertente utilitarista: “faça o maior bem para mais gente”.

FONTE: SROUR, 2000, p. 55; 72.

Weber sustenta que, na ética da convicção, o que conta como justificativa é exclusivamente a boa intenção do agente, ou seja, o fato de que ele teve, ao agir, aquela vontade moralmente boa, a vontade movida pela virtude. Já na ética da responsabilidade o agente não deve desinteressar-se pelos efeitos concretos das suas ações ou de suas decisões, sob o pretexto de que só lhe cabe, moralmente falando, cumprir o seu dever, ou agir com uma reta intenção. Se ele pode razoavelmente prever, com base na razão e na experiência, que determinada política, ainda que ditada pelos preceitos morais, produzirá conseqüências nefastas, e não obstante ele a segue, manifesta com isso total irresponsabilidade. (COMPARATO, 2006, p. 502).

Segundo Srouer (2000, p. 51), a ética da convicção desdobra-se em duas vertentes:

- A do princípio, que se atém rigorosamente às normas morais estabelecidas, num deliberado desinteresse pelas circunstâncias;
- A da esperança, que se ancora em ideais, moldada por uma fé inabalável.

De forma similar, a ética da responsabilidade divide-se em (SROUR; 2000, p. 54):

- A utilitarista, que exige que as ações produzam o máximo de bem para o maior número, isto é, que possam combinar a mais intensa felicidade possível (critério da eficácia) com a maior abrangência populacional (critério da eqüidade);

- A da finalidade, que determina que a bondade dos fins justifique as ações empreendidas e supõe que todas as medidas necessárias serão tomadas.

A ética da responsabilidade pode desembocar na máxima de que os fins justificam os meios. Nesse aspecto, como contraponto, vale a pena citar Gandhi (*apud* BOSE, 1948):

Eu me preocupo muito mais em lutar contra o rebaixamento do homem à condição de besta feroz, do que de evitar os sofrimentos do meu povo. Os que voluntariamente se submetem a uma longa série de provações crescem em nobreza e elevam o nível moral de toda a humanidade. Os que, ao contrário, se rebaixam a ponto de empregar qualquer meio para conquistar uma vitória, ou que permitem explorar os outros povos ou as pessoas mais fracas, estes não somente se degradam a si mesmo, como também aviltam toda a humanidade.

Em contrapartida, vale a pena lembrar a polêmica vivida por Herbert de Souza, o Betinho, em 1990, quando aceitou a contribuição de um banqueiro do 'jogo do bicho' para auxiliar uma organização não-governamental que tratava de pacientes com AIDS. Considerando a situação de extrema necessidade, Betinho entendeu que os recursos eram legítimos, diante da urgência de salvar ou diminuir o sofrimento de pessoas acometidas de uma doença terrível e sem recursos para qualquer tratamento. Naquela situação, escreveu Betinho, numa evidência à ética da responsabilidade, vertente da finalidade utilizada por ele: "A ética não é uma etiqueta que a gente põe e tira, é uma luz que a gente projeta para segui-la com os nossos pés, do modo que pudermos, com acertos e erros, sempre e sem hipocrisia."¹⁶

No que diz respeito ao motivo de as pessoas decidirem violar uma norma de conduta ética, mesmo quando têm consciência de que podem sofrer uma penalidade, Lisboa (1997) sustenta que isso pode ocorrer em duas situações:

- a) quando a pessoa julga que o risco de ser identificada não é relevante e/ou;
- b) quando a pessoa julga que o benefício obtido em virtude da quebra da regra é maior do que o ônus da eventual penalidade.

¹⁶ SOUZA, Herbert de. Sou um cidadão. *o Estado de S. Paulo*, 1994 *apud* Srour, 2000, 57.

3.1.3 Código de Ética Profissional

Pesquisa da Revista Capital Aberto, no final de Agosto de 2006, levantou que dentre as 50 companhias com maior liquidez na BOVESPA, apenas 13, ou o equivalente a 26%, não tinham um código de ética em seu sítio na Internet. “Nas empresas de capital aberto, ter um código de ética e estampá-lo na página principal do site de Relações com Investidores tornou-se um quesito de boas práticas” [de governança corporativa]. (SILVA, 2006, p. 39).

Segundo Lisboa (1997, p. 58):

Um código de ética pode ser entendido como uma relação das práticas de comportamento que se espera sejam observadas no exercício da profissão. As normas do código de ética visam ao bem-estar da sociedade, de forma a assegurar a lisura de procedimentos de seus membros dentro e fora da instituição.

O trabalho de Lisboa sustenta, ainda, que o principal objetivo de um código de ética não é coibir procedimentos antiéticos, embora ele atue nesse sentido. Seu principal objetivo seria o de estimular os membros de uma sociedade a adotar um novo padrão de conduta interpessoal. Segundo Lisboa, um código de ética deve conter preceitos em no mínimo quatro áreas: competência, sigilo, integridade e objetividade.

No Brasil, o auditor está sujeito ao Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pela Resolução CFC no. 803 (1996), que, no seu Artigo 5º, tem normas especificamente aplicáveis ao auditor, perito, assistente técnico ou árbitro.

Por agregar elementos adicionais em relação ao Código de Ética adotado pelo CFC no Brasil, serão analisados, sucintamente, os preceitos do Código do IFAC (2007, p. 12-127), como exemplo de um Código que sujeita os contabilistas em geral, incluindo os profissionais no exercício da auditoria.

O IFAC estabelece que o auditor deve atender as Partes A e B do Código de Ética profissional do IFAC, além dos requerimentos nacionais, quando forem mais

restritivos. O Código do IFAC diz que a profissão contábil é reconhecida por aceitar a responsabilidade de atuar segundo o interesse público, de forma que a responsabilidade do profissional não é atuar exclusivamente para satisfazer os interesses de seu empregador ou de um cliente individual.

A **Parte A** do Código (Aplicação Geral do Código) estabelece os seguintes principais princípios a serem seguidos por Contadores e Auditores:

- a) Integridade: devem ser claros e honestos em todos os relacionamentos profissionais e de negócio.
- (b) Objetividade: não devem permitir que interesses parciais, conflitos de interesse ou influências desnecessárias de terceiros influenciem ou se sobreponham aos seus julgamentos profissionais ou de negócios.
- c) Competência profissional e zelo adequado: têm uma obrigação contínua de manter conhecimento profissional adequado e habilidades no nível requerido para garantir que clientes ou funcionários recebam serviços e conselhos profissionais competentes, baseados em práticas, legislação e técnicas atuais. Um profissional contábil deve agir diligentemente e de acordo com padrões técnicos e profissionais aplicáveis ao fornecer serviços profissionais.
- d) Confidencialidade: devem respeitar a confidencialidade de informações obtidas como resultado de relacionamentos profissionais e não devem divulgá-las a terceiros sem autorização apropriada e específica, a não ser que haja uma obrigação legal ou profissional para tanto. Além disso, informação confidencial obtida através da atividade profissional não deve ser utilizada para a obtenção de vantagens pessoais para si ou terceiros.
- e) Comportamento profissional: devem cumprir leis e regulamentos e evitar qualquer ação que desacredite sua profissão.

O Código do IFAC reconhece, contudo, que é impossível identificar antecipadamente todas as situações que possam pôr em risco a ética profissional, dada a imensa variedade de eventuais conflitos e situações diversas. Assim, o Código recomenda que o profissional leve os seguintes fatores de risco em consideração ao se deparar com situações que possam pôr em risco sua ética profissional ou pessoal e tome as providências necessárias para eliminá-los:

- Interesses próprios ou de membros familiares próximos, de natureza financeira ou não;
- Necessidade de auto-revisão, que pode ocorrer quando um julgamento prévio precisa ser feito pelo profissional originalmente responsável por tal julgamento;
- Defesa pública de uma posição pelo Profissional com tal ênfase que sua objetividade subsequente para reavaliar tal posição possa ser comprometida;
- Relacionamentos familiares, quando por conta de relações próximas, o Profissional torna-se excessivamente simpático aos seus interesses e
- Intimidação, real ou percebida, que pode evitar que o Profissional aja objetivamente.

Ainda segundo o IFAC, as seguintes salvaguardas podem ser acionadas para proteger a ética profissional:

- Salvaguardas criadas pela profissão ou legislação:
 - Padrões mínimos de educação e treinamento para ingressar na profissão;
 - Obrigação de desenvolvimento profissional contínuo;
 - Regulamentos de governança corporativa;
 - Padrões profissionais;
 - Monitoramento profissional ou regulatório e ações disciplinares e
 - Revisão externa independente.
- Salvaguardas no ambiente de trabalho (Partes B e C do Código).

Um dos itens interessantes do Código diz que

ao exercer seu julgamento profissional, um profissional contábil deve considerar o que um terceiro razoável e informado, tendo conhecimento de toda informação relevante, incluindo a significância da ameaça ética e as salvaguardas aplicadas, consideraria aceitável. (IFAC, 100.15).

Na sua **Parte B**, o Código exemplifica como os princípios listados na Parte A devem ser aplicados e trata de alguns temas relativos aos princípios, ressaltando que os exemplos não são exaustivos, portanto, agir de acordo com tais exemplos não é garantia de que o profissional estará de acordo com os princípios éticos da profissão.

Como norma geral, o IFAC estabelece: “um auditor não deveria atuar em qualquer negócio, ocupação ou atividade que prejudique ou possa prejudicar sua integridade, objetividade ou a boa reputação da profissão, e cujo resultado fosse incompatível com a prestação de serviços profissionais”.

Em relação aos princípios fundamentais, o IFAC fornece alguns exemplos de ameaças ao seu atendimento, dentre os quais se destacam:

- Interesses próprios ou de membros familiares próximos
 - Dependência excessiva dos honorários de um cliente.
 - Honorários contingentes em um trabalho de auditoria.

- Necessidade de auto-revisão
 - Descoberta de um erro significativo em uma reavaliação do trabalho.
 - Preparação dos dados originais utilizados na preparação das informações objeto do trabalho.

- Defesa pública de uma posição
 - Agir como um defensor de um cliente de auditoria em um processo qualquer contra terceiros.

- Relacionamentos familiares
 - Um membro do time de auditoria tendo relações familiares próximas com um diretor do cliente ou com um funcionário em posição de influência em relação às informações objeto do trabalho.

- Intimidação

- Ser pressionado para diminuir inapropriadamente a extensão do trabalho, de forma a diminuir os honorários pelo trabalho de auditoria.

Especificamente em relação a salvaguardas que um auditor deve adotar no seu relacionamento profissional, o IFAC relaciona nove grandes áreas:

- Aceitação de clientes e/ou trabalhos.
- Conflitos de interesse.
- Solicitação de um não-cliente para emitir uma segunda opinião sobre contabilidade, auditoria ou demonstrações financeiras.
- Honorários e outros tipos de remuneração.
- Utilização de ferramentas de marketing para obtenção de novos clientes.
- Presentes e Hospitalidade.
- Custódia de ativos de clientes.
- Objetividade.
- Independência – para trabalhos de auditoria.

Cada uma dessas áreas é extensamente debatida e exemplificada pelo IFAC, sendo uma valiosa fonte de referência para quaisquer trabalhos que versem sobre ética e independência na auditoria.

3.2 Fraude

3.2.1 Conceituação e tipos

O IFAC (2007, p. 272) define fraude como um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos da administração, por indivíduos responsáveis pela governança, por funcionários, ou terceiros, envolvendo o uso de simulação para obter uma vantagem injusta ou ilegal. O IFAC diferencia fraude de erro pela existência de ato intencional. O termo erro refere-se a uma expressão inadequada das demonstrações financeiras, não intencional, incluindo a omissão de informação (IFAC, 2007, p. 271).

O CFC (2003)¹⁷, no seu item 11.1.4.1, adota a mesma linha do IFAC, ao definir fraude como "... o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis"; erro, por sua vez, é definido como um "... ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis".

O IFAC (2007, p. 272) define que as fraudes importantes para a atenção do auditor são aquelas que causam uma expressão inadequada relevante das demonstrações financeiras. Estabelece ainda que dois tipos intencionais de atos são relevantes para a atenção do auditor: a expressão incorreta das demonstrações financeiras resultante de:

- a) divulgação financeira fraudulenta
- b) apropriação indevida de ativos.

Wells (2005, p. 324) define fraude às demonstrações financeiras como uma omissão ou expressão incorreta de valores ou divulgações nas demonstrações financeiras com o objetivo de enganar os usuários, especialmente investidores e detentores de créditos da empresa. Ele ainda define que esse tipo de fraude pode envolver as seguintes ações:

- Falsificação, alteração ou manipulação de registros financeiros, documentação suporte ou transações;
- Omissões materiais intencionais ou representação incorreta de eventos, transações, contas contábeis ou de outras informações significativas que sejam base para as demonstrações financeiras;
- Aplicação incorreta deliberada de princípios contábeis, políticas e procedimentos utilizados para medir, reconhecer, reportar e divulgar eventos econômicos e transações;

¹⁷ Resolução 953.

- Omissão intencional de divulgações ou apresentação de divulgações inadequadas relativas a princípios contábeis, políticas e valores financeiros correspondentes.

O IFAC (2007, p. 273) diz que a fraude às demonstrações financeiras pode sobrevir da intenção da administração em ajustar os números às expectativas do mercado, influenciando, assim, os usuários das demonstrações financeiras em relação ao desempenho e rentabilidade do negócio. Outros motivadores que atuam sobre a administração, segundo o IFAC, são:

- a) interesse em maximizar a própria compensação, quando baseada em desempenho;
- b) redução de lucros com o objetivo de minimizar o pagamento de impostos
- c) aumento da rentabilidade com o interesse de assegurar financiamento bancário.

Ainda conforme o IFAC (2007, p. 273-274), a fraude envolve incentivo e oportunidade para cometê-la e, ainda, a racionalização ou justificativa do ato por parte de certos indivíduos. Quanto à propensão dos indivíduos em cometer fraude, o IFAC diz que:

Certos indivíduos possuem uma atitude, caráter ou conjunto de valores éticos que os permitem conscientemente e intencionalmente cometer um ato desonesto. Contudo, mesmo indivíduos geralmente honestos podem cometer fraude em um ambiente que lhes imponha suficiente pressão.

Boynton e Johnson (2006, p. 355) dizem que o auditor, ao tomar decisões sobre risco de fraude, deve considerar cada uma das três pontas do que eles chamam de 'triângulo da fraude', que são:

- Incentivos/pressões: os administradores ou outros funcionários têm um incentivo ou estão sob pressão, o que lhes fornece uma razão para cometer fraude;

- Oportunidade: circunstâncias existentes fornecem uma oportunidade para a fraude ser executada, como a possibilidade de a administração contornar controles, a ausência de controles, ou a existência de controles ineficazes;
- Racionalização: as pessoas envolvidas na fraude são capazes de racionalizar o comportamento fraudulento, ou seja, alguns indivíduos têm uma atitude, caráter, ou conjunto de valores éticos que lhes permite reconhecer e intencionalmente cometer um ato desonesto.

Os autores também ponderam que os três elementos acima interagem entre si e exemplificam que mesmo indivíduos honestos podem cometer fraude, quando expostos a um ambiente de controles ineficazes e suficiente pressão.

Wells (2005, p. 325) diz que “a perda da credibilidade pública em termos de qualidade e confiabilidade das demonstrações financeiras causada por atividades alegadamente fraudulentas é o efeito mais danoso e custoso [em termos financeiros] da fraude”.

3.2.2 A responsabilidade dos auditores

Conforme destacam Boynton e Johnson (2006, p. 353), a ocorrência de fraude nas demonstrações financeiras captou a atenção de todo o mundo com os colapsos da Enron e da WorldCom nos Estados Unidos da América, quando os investidores perderam aproximadamente USD 66 bilhões e USD 176 bilhões em valor de suas ações, respectivamente. Citando uma pesquisa da KPMG¹⁸, os autores informam que 7% das companhias pesquisadas tiveram problemas com fraude em suas demonstrações financeiras, o que evidencia que os casos mais famosos não foram exceções.

As normas de auditoria geralmente aceitas nos Estados Unidos requerem que os auditores planejem e executem seus trabalhos considerando sua responsabilidade

¹⁸ KPMG Fraud Survey.

de identificar fraudes com efeitos relevantes sobre as demonstrações financeiras e definem que o auditor tem a responsabilidade de planejar e executar a auditoria para obter razoável segurança de que as demonstrações financeiras estão livres de divulgações incorretas relevantes, sejam elas causadas por erro ou fraude. (BOYNTON; JOHNSON, 2006, p. 353).

No contexto brasileiro, Azevedo (2004, p. 32), em artigo na Revista Capital Aberto, relata que sócios de grandes empresas de auditoria não as consideravam livres de serem envolvidas em uma situação de fraude, como a que levou a Parmalat a ter suspensão a negociação de suas ações na bolsa de Milão, Itália, em Dezembro de 2003. Segundo a reportagem, tais sócios teriam afirmado que "... são poucas as chances de o auditor prevenir a fraude nos casos em que a alta administração estiver disposta a executá-la", isso porque os trabalhos são conduzidos por amostragem e necessariamente dependem da ajuda dos administradores, que caso estejam mal-intencionados, ficam numa situação relativamente favorável para esconder seus desmandos. É claro que um caso como o da Parmalat oferece algumas lições, segundo a própria reportagem:

- Os auditores necessitam ser mais rigorosos nas avaliações de risco dos clientes;
- Os auditores necessitam assegurar-se de que os instrumentos de governança corporativa dos clientes de maior risco são eficazes;
- Um dos sócios, que preferiu não ser identificado, também mencionou que, em alguns casos, os auditores necessitam ser mais conservadores e estimar um número de horas maior para a execução de seus trabalhos.

Quanto à responsabilidade primária pela detecção de fraudes e erros, o CFC (2003)¹⁹, no seu item 11.1.4.3, é claro ao dizer que é a administração da entidade que detém tal responsabilidade; contudo, determina que o auditor "... deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis".

¹⁹ Resolução 953.

Adicionalmente, o CFC (2003)²⁰, no seu item 11.1.4.2, obriga o auditor a comunicar à administração da entidade os erros relevantes e fraudes que tenham sido identificados no decorrer de seu trabalho, sugerindo medidas corretivas e informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso tais medidas não sejam adotadas.

O mesmo CFC (1997)²¹, que aprovou a NBC P 1, nos seus itens 1.3.3 e 1.3.4, esclarece que o exame das demonstrações financeiras não tem como objetivo principal a descoberta de fraudes, porém reforça o conceito de que o auditor deve considerar a possibilidade de que ocorram, portanto, em linha com a Resolução 953 (2003), que estabelece a necessidade de o auditor planejar os trabalhos considerando a fraude como um elemento possível.

O IFAC (2007, p. 274) também estabelece que a responsabilidade primária pela detecção e prevenção de fraudes é da administração. Quanto ao papel do auditor no tratamento da fraude, a ISO 240 do IFAC (2007, p. 268 - 301) é bastante ampla e estabelece como obrigação do auditor:

- Manter uma postura de ceticismo profissional, reconhecendo a possibilidade de uma fraude com efeito relevante sobre as demonstrações financeiras ocorrer, independentemente de conhecer o cliente ou seus administradores já há longo tempo;
- Discutir, no foro da equipe de auditoria, a suscetibilidade das demonstrações financeiras de cada cliente específico estarem sujeitas a fraude, comunicando a todos os membros da equipe as informações consideradas importantes para diminuir o risco de ocorrência de fraude sem a devida identificação pelo auditor;
- Aplicar procedimentos com o objetivo de identificar a possibilidade de ocorrência de fraudes, avaliando os controles internos da(s) área(s) correspondente(s) quanto à sua eventual eficácia em evitá-las;
- Designar equipes capazes (em termos de experiência e conhecimento) de lidar com o risco de fraudes;

²⁰ Resolução 953.

²¹ Resolução 821.

- Planejar a auditoria considerando elementos de imprevisibilidade quanto à seleção de procedimentos, sua natureza, extensão e época de aplicação;
- Planejar e executar procedimentos de auditoria com o objetivo específico de responder ao risco de a administração contornar os controles internos com o objetivo de perpetrar fraudes;
- Considerar se um número ou informação inadequada pode ser indicativo de fraude (e não de erro simplesmente) – como na estimativa de provisões e contingências, por exemplo;
- Obter representações formais da administração relativas a fraudes;
- Comunicar à administração tão cedo quanto possível caso uma fraude tenha sido descoberta;
- Considerar, na ocorrência de fraude e sob circunstâncias específicas, sua condição de continuar como auditor da entidade.

Adicionalmente, o IFAC (2007, p. 300) orienta quanto à documentação que deve ser mantida para formalizar os procedimentos destinados a identificar fraudes e fornece subsídios para a eventualidade de o auditor necessitar discutir com órgãos reguladores a ocorrência de fraudes em seu cliente.

O IFAC (2007, p. 275 - 276) observa que o risco de o auditor não detectar uma fraude é maior do que o risco de não detectar um erro, pela própria natureza da fraude, que implica alguém (tanto pior se for alguém da administração) cometendo um ato ilícito e naturalmente agindo de forma a que ninguém identifique tal ato.

A posição do IFAC (2007, p. 276) é também bastante clara ao dizer que a descoberta de uma fraude com efeito relevante sobre as demonstrações financeiras não significa necessariamente que o respectivo auditor não tenha planejado e executado sua auditoria em conformidade com as regras de auditoria aplicáveis, considerando a natureza elusiva da fraude.

Uma pesquisa da KPMG de 2003, apresentada por Boynton e Johnson (2006, p. 361), levantou os meios pelos quais as companhias usualmente descobrem fraudes. O resultado da pesquisa está sumarizado no Quadro abaixo, para os três anos em que a pesquisa foi produzida:

Quadro 8 - Principais métodos de descoberta de fraudes

Métodos de descoberta de fraudes	2003 (%)	1998 (%)	1994 (%)
Controles Internos	77	51	52
Auditoria Interna	65	43	47
Notificação por empregados	63	58	51
Acidentalmente	54	37	28
Denúncia anônima	41	35	26
Denúncia de clientes	34	41	34
Denúncia de entidade reguladora	19	16	8
Denúncia de fornecedor	16	11	15
Auditoria Externa	12	4	5

FONTE: BOYNTON; JOHNSON, 2006, p. 361.

Esse quadro é significativo para mostrar como o trabalho do auditor independente apresenta limitações em termos de identificação de fraudes, tendo em vista que em todos os anos da pesquisa ele consta como o último método/agente mais presente na descoberta de fraudes.

3.2.3 Um estudo dos possíveis causadores do caso Enron

Paul Windolf (2004) analisou o caso Enron no que diz respeito às condições específicas e institucionais que possibilitaram o conjunto de fraudes ocorridas²². Entende-se que a apresentação de um sumário do seu estudo no presente trabalho é relevante, porque utiliza um caso real e amplamente noticiado para lançar um pouco mais de luz sobre os mecanismos da fraude, tema tão discutido na relação do auditor com seus clientes.

Windolf inicia seu estudo sustentando (com exemplos) que a história do capitalismo americano demonstra ondas recorrentes de fraude e corrupção (p. 164), bem como descreve algumas práticas corruptoras de duas grandes companhias ferroviárias americanas no século XIX, como exemplos do fenômeno de captação do sistema político (Congresso, legisladores, governantes) pelo sistema econômico (empresas) (páginas 165, 179, 180).

²² Para a obtenção de maiores detalhes, sugere-se a consulta a Windolf (2004, p. 160-163).

Mais objetivamente, as perguntas que Windolf se propôs a responder com seu trabalho foram:

- As concordatas de Enron e WorldCom são o resultado de estratégias fraudulentas de responsabilidade de alguns executivos/gerentes?
- Ambos os casos de fraude são o resultado de falhas institucionais?
- E quais motivos explicam o comportamento dos responsáveis pelas fraudes?

No desenvolvimento de seu trabalho, ele considerou seis fatores como indutores de fraudes, sendo os quatro últimos ligados a problemas de estrutura do sistema, que acabariam por favorecer o comportamento fraudulento e corrupto:

- Um desvio de comportamento é tanto um produto da estrutura social quanto um comportamento de conformidade²³;
- Competição intensa força as companhias a operar em uma área 'cinza' entre atos 'legalmente permissíveis' e atos 'criminosos', dando lugar ao que é chamado como 'contabilidade criativa' ou 'contabilidade agressiva', significando o uso de práticas contábeis que empurram a norma contábil até seus limites;
- A assimetria de informação entre dois atores do mercado aumenta a oportunidade estrutural para a fraude;
- A 'economia de intangíveis' potencializa a assimetria de informação entre indivíduos de dentro de um sistema, que detêm informação privilegiada (insiders) e indivíduos de fora do sistema, sem acesso às informações privilegiadas (outsiders), e aumenta a oportunidade estrutural para manipulação fraudulenta de informações financeiras;
- As opções de ações (stock options) funcionam como um incentivo aos executivos para manipular as demonstrações financeiras;
- A corrupção facilita a tomada de controle do sistema político pelas grandes corporações e reduz a autonomia das instituições políticas.

Segundo Windolf, para determinar as condições sob as quais uma estrutura social específica pressiona indivíduos a agir com um determinado desvio de

²³ Merton, 1968 *apud* Windolf, 2004.

comportamento ou, no mínimo, insinua ao indivíduo que tal desvio seria uma reação adaptativa racional, Merton (apud Windolf) refere-se a um conflito estrutural: se os principais valores de uma sociedade são sucesso, riqueza e crescimento social, mas os meios legais para atingir esses objetivos estão disponíveis apenas para uma minoria, então, o desvio de comportamento é uma estratégia adaptativa racional.

Windolf adapta as teses de Merton, introduzindo duas premissas adicionais (2004, p. 167-169):

- A pressão que Merton identificou como a causa do desvio de comportamento (*deviant behavior*) apenas surge quando um conjunto de valores dominantes (riqueza e sucesso, por exemplo) é conectado com a crescente competitividade que permeia todos os aspectos da vida; Windolf exemplifica esse ponto dizendo que, quanto mais uma companhia está exposta à competição do mercado, mais sua autonomia é desafiada por novos entrantes e competidores correntes; nesse contexto, mais importante se torna o preço das ações: quanto mais alto o valor da ação, menor a probabilidade de que uma tomada hostil ocorra, caracterizando uma proteção relativa à perda de autonomia; como o preço das ações é definido, em parte, pelas informações divulgadas nas demonstrações financeiras, maior o estímulo para que essas informações atendam às expectativas do mercado;
- Os valores culturais considerados por Merton não são distribuídos igualmente na sociedade. Os indivíduos para os quais riqueza e sucesso são valores importantes tentam manter-se nos postos de poder das corporações, em que esses valores são mais facilmente atingíveis, e criam um sistema de contratação e promoção que beneficia indivíduos de índole semelhante à deles, de forma que o ambiente lhes seja favorável e os riscos de serem produzidas sanções sejam menores.

A partir do desenvolvimento da análise dos fatores acima, Windolf desenvolve duas hipóteses:

- 1) A oportunidade estrutural para a ocorrência de fraude fica mais evidente à medida que cresce a importância de três elementos:

- A percentagem de empresas que são financiadas pelo mercado acionário;
 - A percentagem de empresas cujo valor é principalmente baseado em ativos intangíveis;
 - O grau ao qual o preço das ações é influenciado por previsões de expectativas de lucro baseadas em ativos intangíveis.
- 2) Em condições de grande incerteza, aumenta a necessidade de previsões, o que favorece a utilização da assimetria informacional para obter vantagens sobre os participantes do mercado que não detenham informações completas ou suficientes para a tomada de decisões.

Com base em artigos de jornais e revistas, livros sobre o assunto e documentos do Congresso norte-americano, Windolf (2004, p. 184-187) analisou os detalhes do comportamento, ações e motivações conhecidos de cada um dos agentes envolvidos no caso Enron, e concluiu que:

- Concordatas causadas por fraude são quase sempre o resultado de decisões individuais, quando não de comportamento criminoso;
- No caso da Enron, falhas estruturais (relacionamento das empresas com o sistema político; critérios de remuneração; formação e papel dos órgãos da administração) permitiram que a alta administração cometesse as fraudes que levaram à concordata.

4 ESTUDOS SELECIONADOS DE PRÁTICAS DE AUDITORIA NO BRASIL E NO MUNDO

4.1 Estudos no Brasil

4.1.1 Pinho (2001)

Dissertação de Mestrado desenvolvida por Pinho (2001) pesquisou como uma amostra de 26 companhias abertas clientes de empresas de auditoria de três capitais do Nordeste do Brasil (Fortaleza, Salvador e Recife) avaliava seus auditores quanto ao grau de conhecimento do negócio e de suas necessidades. O resultado obtido foi:

- Extremamente forte: catorze (14) empresas
- Muito forte: sete (7) empresas
- Forte: cinco (5) empresas

Como se observa, todos os clientes que responderam à questão avaliaram que seu negócio e suas necessidades em termos de auditoria independente eram bastante conhecidos por seus respectivos auditores independentes.

Pinho (2001) também obteve as seguintes respostas em relação ao grau de concordância quanto à agregação de valor pela empresa de auditoria:

- Extremamente forte: três (3)
- Muito forte: dez (10)
- Forte: dez (10)
- Fraca: uma (1)
- Muito fraca: uma (1)

Também nesse item a percepção foi muito positiva por parte dos clientes quanto à agregação de valor pelos auditores.

4.1.2 Oliveira (2005)

Dissertação de Mestrado desenvolvida por Oliveira (2005) estudou os aspectos teóricos relativos ao rodízio de firmas de auditoria determinado pela CVM e pelo BACEN, além de realizar uma pesquisa de campo com dois grupos de executivos: 84 executivos que atuam em clientes de firmas de auditoria independente e 43 auditores independentes.

A principal conclusão obtida por Oliveira em seu trabalho foi de que o rodízio de firmas de auditoria não assegura a independência do auditor e não diminui os riscos de que ocorram erros e fraudes na preparação das demonstrações financeiras.

Adicionalmente, algumas conclusões específicas que se relacionam diretamente com a presente dissertação e merecem destaque estão relatadas a seguir:

- Não-auditores (executivos de clientes)
 - 77% concordaram com a afirmação de que as empresas, na prática, são as maiores escolas de treinamento dos auditores, sendo que 23% discordaram de tal afirmação;
 - 55% concordaram que a utilização de profissionais novos e sem experiência nas equipes de auditoria é incompatível com a expectativa do mercado de ter auditorias isentas e eficientes, enquanto 45% discordaram;
 - 65% dos entrevistados concordaram com a afirmação de que auditores recém-contratados perdem tempo com detalhes sem importância; 35% discordaram de tal afirmação;

- 75% discordaram que a troca constante da equipe de auditoria aumenta a qualidade dos trabalhos; 25% concordaram com tal afirmação;
 - 54% concordaram que o preço de uma auditoria é compatível com a responsabilidade que o mercado exige dos auditores; 46% discordaram de tal afirmação;
 - 54% consideraram 'muito importante' o conhecimento acumulado do cliente, por parte do auditor, como um diferencial na realização do trabalho; 41% consideraram tal conhecimento 'importante'; o percentual acumulado de quem considerou esse item 'pouco importante' ou 'sem importância' foi de 5%;
 - 81,9% dos entrevistados consideram 'muito importante' que o auditor seja capaz de identificar fraudes e erros contábeis; 18,1% consideraram 'importante' tal capacidade;
 - 55,4% foi o percentual dos entrevistados que consideraram 'muito importante' a presença de auditores experientes (sócios e gerentes) no campo como fator para diminuir o risco de erros e fraudes contábeis; 34,9% consideraram 'importante' essa presença, 7,2% consideraram-na 'pouco importante' e 2,5% consideraram-na 'sem importância'.
- Auditores
 - 62,5% dos auditores que responderam à pesquisa entendem que a atualização técnica do auditor, disponível no mercado, não é suficiente, enquanto 37,5% consideraram-na suficiente;
 - 66,6% dos auditores responderam que a utilização de estudantes ou profissionais menos experientes na formação das equipes de auditoria não aumenta o risco de erros nos trabalhos, ao passo que 33,4% dos auditores responderam que aumenta o risco;
 - A menor parte das respostas (14,2%) considerou que o preço de um trabalho de auditoria é compatível com a responsabilidade que o mercado exige dos auditores, sendo que 85,7% dos respondentes considerou que o preço não é compatível com a responsabilidade, e

deveria ser maior, havendo, segundo a maioria dos auditores, um aviltamento do preço pelos próprios profissionais atuantes no mercado, e uma postura dos clientes em geral de não reconhecimento do valor agregado pelas firmas internacionais na sua busca por diferenciação;

- O prévio conhecimento do cliente é um fator de maior eficiência na condução dos procedimentos de auditoria para 83% dos respondentes, enquanto 17% não concordaram com essa afirmação;
- 83% dos auditores responderam que os erros contábeis são geralmente identificados pelo auditor, enquanto 17% responderam que não são geralmente identificados;
- 39% das respostas concordaram com a afirmação de que a prática e as normas de auditoria são capazes de identificar fraudes contábeis nos clientes, enquanto a maioria, 61%, não concordaram com essa afirmação.

4.2 Estudos no Exterior

4.2.1 Epstein e Geiger (1994)

Conforme apresentado no item 1.1 deste trabalho, Epstein e Geiger (1994) realizaram um estudo que indicou que 47% e 71% dos investidores, respectivamente, entendem que uma auditoria deveria prover garantia absoluta de que não existem erros e fraudes materiais nas demonstrações financeiras.

4.2.2 Wooten (2003)

Wooten (2003) conclui que, desde que a qualidade de uma auditoria não é observável, alguns pesquisadores examinam os elementos substitutos ou indicadores da qualidade, como a opinião de especialistas. Outros pesquisadores utilizam resultados mais objetivos: se uma firma tem baixa taxa de processos judiciais, obtém boas notas nas revisões por pares e raramente tem que reemitir uma opinião de auditoria, então se pode inferir que tal firma executa auditorias de alta qualidade.

4.2.3 Coram (2004a)

Coram (2004a) desenvolveu um trabalho analisando a propensão de ocorrer uma auditoria de qualidade reduzida (*reduced audit quality*, na expressão em Inglês, representada pela sigla RAQ, que será utilizada no decorrer do texto), na presença de dois fatores:

- Pressão de tempo (orçamento de horas limitado) para a execução do trabalho.
- O nível de risco de erro associado aos componentes das demonstrações financeiras ou processos afins sob análise.

Em seu trabalho, Coram utilizou uma amostra de 103 auditores seniores das cinco maiores firmas de auditoria e de outras firmas não classificadas em tal grupo, atuantes na Austrália. Os dois fatores listados acima foram confrontados com duas manifestações de RAQ, quais sejam:

- Aceitação de evidência de auditoria duvidosa.
- Teste de uma amostra menor do que a inicialmente selecionada.

A hipótese do trabalho foi que “sob pressão de orçamento de horas, a propensão para cometer RAQ é menor quando o risco de erro é maior”, ou seja, a percepção de que o trabalho ou o componente sob exame é de alto risco, por exemplo, faz com que o auditor seja mais zeloso na execução dos procedimentos de auditoria.

Sua principal descoberta nesse trabalho foi que a pressão de tempo interage com o segundo fator – o nível de risco de erro nas demonstrações financeiras, mas apenas para uma das manifestações de RAQ examinadas. Assim, os auditores parecem aceitar uma evidência de auditoria duvidosa na presença de pressão de tempo para concluir o trabalho, independentemente do nível de risco do componente sob análise, mas testam todos os itens de uma amostra previamente selecionada, mesmo havendo pressão de tempo, quando sua percepção de risco é alta. Havendo pressão de tempo, apenas quando o nível de risco percebido é baixo é que os auditores pesquisados deixam de testar todos os itens de uma amostra.

Segundo Coram, “os resultados sugerem que esses tipos de RAQ não são vistos como sendo iguais pelos auditores, e que os diferentes ajustes ao risco, dependendo do tipo de RAQ, podem ser um indicativo de uma resposta estratégica para o uso de RAQ sob pressão de orçamento de tempo”. Ou seja, havendo pressão de tempo e sendo alto o risco associado ao cliente ou componente das demonstrações financeiras, os auditores analisados são seletivos em aderir a manifestações de RAQ, aparentemente entendendo que o risco de testar uma amostra menor do que a selecionada é para ele, auditor, maior do que aceitar uma evidência de auditoria duvidosa.

É importante também valorizar a estrutura de supervisão e controle de qualidade das firmas de auditoria como um elemento de suporte de auditorias eficazes e de boa qualidade. De fato, Malone e Roberts (apud Coram(a), 2004) descreveram que a percepção dos auditores quanto à consistência dos controles de qualidade, procedimentos de revisão e penalidades impostas por suas firmas por cometer RAQ, é inversamente proporcional à incidência de comportamento RAQ.

4.2.4 Coram (2004b)

Malone e Roberts (apud Coram et al, 2004b, p. 5-6) analisaram, ainda, o impacto das características pessoais e profissionais dos auditores, os procedimentos de qualidade e revisão das firmas de auditoria, a estrutura das firmas de auditoria e a percepção dos auditores quanto à pressão do orçamento de horas, na relação com a incidência de comportamento envolvendo RAQ. A pesquisa reportou diferença de níveis de ocorrência de seis atos caracterizadores de RAQ:

- 75% dos auditores indicaram que nunca praticaram conclusão falsa.
- 58% responderam que nunca deixaram de pesquisar uma questão técnica.
- 52% nunca revisaram documentos superficialmente.
- 50% nunca deixaram de analisar mais profundamente itens questionáveis.
- 42% nunca aceitaram explicações superficiais de seus clientes.
- E apenas 26% dos auditores nunca fizeram menos trabalho do que o normal.

Pesquisas semelhantes foram feitas por outros autores – Otley e Pierce (apud CORAM et al, 2004b, p. 6) e Herrbach (apud CORAM et al, 2004b, p. 6), com resultados variáveis em termos de ocorrência de RAQ, mas sempre indicando que tais comportamentos existem e são recorrentes na profissão.

Coram et al. (2004b), por sua vez, analisaram o conceito de que atos de RAQ podem ser classificados como questões morais, tendo em vista que os auditores, segundo eles, usualmente por força de orçamentos de horas restritos, podem ou não praticar esses atos livremente (ou seja, segundo seu próprio julgamento). Sob o ponto de vista moral, Coram et al. utilizaram três dimensões do modelo de intensidade moral criado por Jones (apud CORAM et al. (2004 b, p. 4), considerando a expectativa de que a intensidade de cada dimensão demonstrada variaria segundo diferentes atos de RAQ:

- Consenso social: nível de concordância a respeito da correção ou incorreção de um ato qualquer.

- Magnitude das conseqüências: o dano (ou benefício) acumulado que afeta as vítimas (ou beneficiários) do ato.
- Probabilidade de ocorrer efeito: a probabilidade de que um ato ocorra e produza efeitos.

O impacto das dimensões morais acima foi avaliado através de questionário distribuído a auditores atuantes na Austrália, das quatro (4) principais firmas de auditoria mundiais e para quatro (4) firmas médias, com o objetivo de responder a três perguntas da pesquisa:

- Atos de RAQ variam de acordo com os níveis de consenso social percebido de que os atos são errados?
- Atos de RAQ variam de acordo com os níveis percebidos de probabilidade do efeito para o auditor? Refere-se à probabilidade de que o ato em questão de fato produza malefícios (ou benefícios) para o auditor, medido pela percepção dos auditores de que o ato seria descoberto por seus superiores.
- Atos de RAQ variam de acordo com os níveis percebidos de magnitude do efeito para os auditores? Magnitude do efeito refere-se à soma dos malefícios (ou benefícios) produzidos pelo ato, representados pelo nível de sanção disciplinar que os auditores sofreriam se tivessem cometido RAQ e o ato fosse descoberto.

O questionário identificava e conceituava os sete atos de RAQ mais comuns citados pela literatura, quais sejam:

- Falha na busca de explicações de itens questionáveis.
- Não testar todos os itens de uma amostra.
- Falha em pesquisar uma questão técnica.
- Aceitação de explicações superficiais do cliente.
- Conclusão falsa.
- Revisão superficial de documentos de clientes.
- Rejeição de itens não usuais em uma amostra.

62% dos questionários foram respondidos (54 respostas) e os resultados obtidos podem ser resumidos da seguinte forma:

- Em termos de consenso social, os auditores consideraram que todos os atos de RAQ listados de fato representam erros e falhas de auditoria (os atos considerados mais inaceitáveis foram 'conclusão falsa' e 'falha para pesquisar uma questão técnica'; os demais receberam uma classificação bastante semelhante entre si).
- Em relação aos atos considerados mais propensos de serem descobertos e gerarem sanções para os auditores, a classificação foi (em ordem decrescente de probabilidade de ser descoberto):
 - Falha em pesquisar uma questão técnica.
 - Aceitação de explicações superficiais/ Falha na busca de explicações de itens questionáveis.
 - Conclusão falsa.
 - Não testar todos os itens em uma amostra.
 - Revisão superficial de documentos de clientes.
 - Rejeição de itens não usuais em uma amostra.
- Adicionalmente, os auditores consideraram a seguinte magnitude de conseqüências (pela ordem das mais graves para as menos graves) – a pergunta respondida para avaliar esse item foi 'qual o nível de ação disciplinar que o auditor sofreria se ele cometesse o ato de RAQ determinado?':
 - Conclusão falsa.
 - Não testar todos os itens de uma amostra/ revisão superficial de documentos/ e rejeição de itens não usuais em uma amostra.
 - Falha na busca de explicações de itens questionáveis/ Aceitação de explicações superficiais/ Falha em pesquisar uma questão técnica.

O trabalho de Coram destaca algumas observações a partir desses resultados:

- Os auditores percebem os atos de RAQ como geradores de conseqüências variáveis – mais ou menos graves.
- Os atos com potencial de gerar conseqüências mais sérias para os auditores são os classificados por eles como os de menor probabilidade de serem descobertos.
- Os três atos com maior probabilidade de serem descobertos e gerar efeitos para os auditores são os que, segundo avaliação dos auditores, produzem as conseqüências menos graves (dentre os atos de RAQ pesquisados).
- Com base nessas observações, Coram afirma que os resultados parecem sugerir que há uma relação inversa entre a magnitude dos efeitos (sanções contra os auditores) e a probabilidade dos atos serem descobertos (segundo avaliação dos próprios auditores, para os atos de RAQ listados e pesquisados).

Continuando a pesquisa, Coram perguntou aos auditores a possibilidade dos atos de RAQ pesquisados levarem a uma conclusão errônea de auditoria. Numa escala de 1 (discorda fortemente que os atos levem a conclusões errôneas) a 7 (concorda fortemente), os resultados posicionaram-se entre 5 e 6, demonstrando que os auditores consideram que os atos não se diferenciam substancialmente quanto ao risco de conduzir a uma opinião errônea e todos os atos pesquisados incorporam forte potencial de conduzir a conclusões incorretas.

Por fim, Coram classificou os atos de RAQ segundo as quatro (4) dimensões (consenso social, possibilidade de ser descoberto, magnitude das conseqüências para os auditores e possibilidade de levar a opinião incorreta de auditoria), da seguinte forma, do mais grave para o menos grave RAQ, considerando a média dos conceitos obtidos nas quatro dimensões:

- Conclusão falsa.
- Rejeição de itens não usuais em uma amostra.
- Falha em pesquisar uma questão técnica.
- Aceitação de explicações superficiais.
- Não testar todos os itens de uma amostra.
- Revisão superficial de documentos.

As conclusões finais de Coram são:

- Os auditores realmente percebem os atos de RAQ como sendo atos diferentes sob uma perspectiva ética, não sendo homogêneos, como certos estudos anteriores entendiam.
- Maior conhecimento dos atos de RAQ e seus motivadores ajudarão a profissão a diminuir a incidência desses atos.

4.2.5 Public Oversight Board (2000)

O *Public Oversight Board* (POB) foi um órgão privado independente que monitorou e reportou sobre os programas de auto-regulação e atividades do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) até 1º de Maio de 2002, sendo subsequente, substituído pelo PCAOB, criado pela SOX. Atendendo uma solicitação da SEC, o POB instalou o *Panel on Audit Effectiveness* em Outubro de 1998, para estudar a qualidade da auditoria nos Estados Unidos da América. É interessante notar que esse Comitê foi instalado já antes dos escândalos que abalaram a profissão, ligados aos eventos ocorridos na Enron e em tantas outras grandes corporações norte-americanas, e suas principais conclusões, divulgadas em Agosto de 2000, foram as seguintes:

- O gerenciamento dos riscos potenciais decorrentes de pressão de tempo excessivas sobre os times de auditoria precisa ser uma alta prioridade das Firmas de auditoria.
- As Firmas de auditoria deveriam avaliar a extensão de pressão de tempo nos projetos de auditoria e a capacidade da Firma em gerenciar tal pressão.
- As Firmas deveriam providenciar, com urgência, guias e treinamento sobre ações que os sócios e outros supervisores deveriam considerar ao gerenciar as pressões de tempo.
- Os Auditores, embora não sejam os principais responsáveis pela identificação e prevenção de fraudes, deveriam aplicar procedimentos específicos com o

objetivo de aumentar as chances de detectar fraudes materiais às demonstrações financeiras.

- Os padrões de auditoria e controle de qualidade deveriam ser mais específicos e as firmas deveriam rever suas metodologias de auditoria, manuais e material de treinamento.
- As revisões por pares deveriam ser mais rigorosas e indicar as eventuais falhas não detectadas ou sanadas pelas firmas de auditoria.
- As firmas de auditoria, principalmente através de seus líderes, deveriam enfatizar a importância da excelência técnica para promoções, progresso de carreira e compensação.
- Os comitês de auditoria deveriam pré-aprovar os serviços de não-auditoria que excedessem um limite financeiro predeterminado e deveriam considerar certos fatores específicos de independência para analisar a aprovação dos serviços.

É interessante notar que, em Maio de 2002, após o colapso da Enron, o *status* de implementação dessas recomendações foi revisado diante de um Comitê da Câmara dos Deputados. Como se sabe, o resultado final foi a edição da Lei Sarbanes-Oxley e a criação do PCAOB, assumindo e alargando o escopo das atividades que antes eram desempenhadas pelo POB, num contexto de auto-regulação.

4.2.6 Donnelly (2003)

Donnelly (2003) testou e confirmou a hipótese de que três tipos específicos de indivíduos apresentam maior probabilidade de aderir a comportamentos insatisfatórios, que diminuem a qualidade da auditoria:

- Indivíduos que acreditam que os resultados de eventos ou situações estão fora de seu controle direto, portanto, tendem a usar truques e manipulação para atingir seus objetivos pessoais.
- Esse conceito está embasado no trabalho de Rotter (1966; apud DONNELLY), segundo o qual os indivíduos se dividem em dois grupos segundo suas expectativas de obter sucesso em uma situação determinada: os que acreditam

que o sucesso depende de seus próprios esforços pessoais e os que acreditam que depende essencialmente de fatores externos.

- Indivíduos que têm uma auto-percepção de desempenho abaixo da média de seus pares.

Segundo Donnelly, um auditor com essas características pode aderir a comportamentos insatisfatórios pelo receio de não ser capaz de obter sucesso diante da utilização de programas de auditoria predeterminados, da pressão de tempo e da supervisão próxima de um colega mais experiente.

- Indivíduos com intenção de mudar de emprego.

Segundo Malone e Roberts (1996; *apud* DONNELLY), auditores com intenção de deixar a firma de auditoria podem estar mais sujeitos a adotar comportamentos insatisfatórios devido ao medo decrescente de serem demitidos, caso tais comportamentos sejam identificados.

A pesquisa foi conduzida através da coleta de dados mediante um questionário enviado a 205 auditores de dez firmas de auditoria norte-americanas. Cinquenta e dois por cento (52 %) dos questionários foram respondidos por auditores com média de idade de 28 anos e cinco anos de experiência em auditoria. Uma importante premissa do estudo é que a aceitação, pelos auditores, de certos comportamentos insatisfatórios, é um indicador consistente de que tais auditores vão praticar, em algum momento, tais comportamentos.

Os comportamentos insatisfatórios investigados por Donnelly foram:

- Conclusão prematura (sem obter as informações mínimas necessárias).
- Registro do tempo menor que o tempo real gasto.
- Substituição/ alteração de procedimentos de auditoria pré-definidos no programa de trabalho.

Os resultados obtidos levaram Donnelly a concluir que as recomendações do *Panel on Audit Effectiveness* (item 6.2.5 acima) têm fundamento e deveriam ser

cuidadosamente implantadas pela profissão. Uma de suas conclusões é que, devido a certas características individuais serem mais indicadoras que outras de comportamentos insatisfatórios, as firmas de auditoria deveriam adequar seus programas de treinamento e supervisão a cada tipo de indivíduo.

4.2.7 Financial Reporting Council (2006)

O *Financial Reporting Council* (FRC) do Reino Unido, regulador independente para governança corporativa e reporte corporativo, colocou em consulta pública o *discussion paper Promoting Audit Quality* em Novembro de 2006, com o objetivo de levantar opiniões das partes interessadas em relação a três temas:

- Identificações de direcionadores relevantes de auditorias de qualidade.
- Identificação de ameaças para tais direcionadores.
- Sugestão de ações adicionais que poderiam aumentar a probabilidade de que as auditorias sejam consistentemente executadas com alta qualidade.

Na introdução ao documento, o FRC justifica o trabalho dizendo acreditar na necessidade de que os usuários das demonstrações financeiras as percebam como:

- Instrumentos de uma visão verdadeira e justa.
- Tenham sido adequadamente preparadas de acordo com o conjunto aplicável de normas contábeis.
- Tenham sido preparadas de acordo com os requerimentos legais relevantes.

Uma afirmação no início do documento também é muito representativa de sua importância:

Seguindo a atenção relevante obtida pelos colapsos da Enron e da WorldCom e o desaparecimento da Andersen, a qualidade dos reportes financeiros e a efetividade do processo de auditoria têm sido objeto de inéditas análise, revisão e reforma nos anos recentes.

Segundo o trabalho da FRC, os principais direcionadores de qualidade da auditoria independente e os correspondentes indicadores e ameaças são:

- A cultura da firma de auditoria.

Os principais indicadores seriam:

- Se a liderança da firma efetivamente promove a importância dos auditores assumirem e executarem com afinco suas responsabilidades profissionais;
- Se há aderência com os padrões de ética e conduta profissional;
- Se a firma promove características pessoais importantes para o trabalho de auditor, como integridade, objetividade, ceticismo e determinação;
- Se a firma evita decisões de curto prazo que possam afetar negativamente a qualidade da auditoria.

As principais ameaças:

- Os líderes da auditoria influenciam de forma insuficiente nas decisões gerenciais, em função de sua dedicação a outros assuntos da prática;
- Ênfase excessiva em ganhar e manter clientes;
- As características e qualidades pessoais dos sócios e equipes de auditoria.

Os principais indicadores seriam:

- As características básicas definidas para sócios e equipes;
- O treinamento dado ao pessoal de auditoria;
- A forma de avaliação de sócios e equipes.

As principais ameaças:

- Falha em desenvolver as características pessoais necessárias através de aconselhamento e acompanhamento efetivos;
- Falha em reter pessoal experiente e especialista;

- Alocação de pessoal adequado de acordo com o prestígio do cliente e não de acordo com o nível de risco de auditoria;
- Treinamento insuficiente ou ineficaz;
- A efetividade do processo de auditoria.

Os principais indicadores seriam:

- Estrutura, experiência e conhecimento do time de auditoria é apropriado para o trabalho e os recursos são suficientes para enfrentar questões que podem surgir;
- Suporte técnico de alta qualidade é fornecido para as equipes de auditoria;
- A metodologia de auditoria é organizada para fornecer uma estrutura apropriada e procedimentos que garantam aderência com os padrões, incluindo documentação e revisão apropriados;
- Os objetivos de padrões éticos são atingidos.

As principais ameaças:

- Uso crescente de metodologias de auditoria computadorizadas pode mudar o foco da obtenção de evidência, devido ao tempo gasto lidando com a tecnologia;
- Excessiva prescrição de padrões de auditoria, regulação e metodologia de auditoria;
- Influência do cliente: o relacionamento entre o auditor e o cliente é tão próximo que a objetividade da auditoria é prejudicada;
- A confiabilidade e utilidade do relatório de auditoria

Os principais indicadores seriam:

- O formato do relatório de auditoria é altamente codificado e padronizado;
- Uma boa comunicação com os comitês de auditoria provavelmente contribuem para resultados de alta qualidade.

As principais ameaças:

- Se o auditor está adequadamente cumprindo sua responsabilidade legal ao avaliar os registros contábeis do cliente;
- Se o relatório de auditoria deveria ser mais informativo sobre questões chave de auditoria;
- Se o escopo da expressão “visão verdadeira e justa” foi restringido com a introdução dos padrões internacionais de contabilidade (IFRS, na sigla em Inglês).

4.2.8 Jensen e Meckling (1976)

Estudos da teoria de agência conduzidos por Jensen e Meckling (*apud* ANDRADE; ROSSETTI, 2006, p. p.87), exploraram a hipótese de que a natureza humana, utilitarista e racional, conduz os indivíduos a maximizarem uma ‘função utilidade’ voltada primordialmente para seus próprios objetivos e preferências – dificilmente os objetivos alheios movem as pessoas a serem tão eficazes quanto o são para a consecução dos seus próprios interesses. O axioma decorrente desse estudo é a “inexistência do agente perfeito”.

Nesse contexto é que a auditoria independente opera e os trabalhos citados e sumariados neste estudo parecem confirmar que os indivíduos atuantes como auditores independentes estão sujeitos às forças comportamentais que podem levá-los a cometer RAQ, potencialmente movidos por interesses próprios (conclusão do trabalho no prazo e/ou dentro do orçamento de horas planejado, manutenção do cliente, dentre outras razões potenciais não analisadas individualmente neste trabalho).

A importância dos estudos acadêmicos, relatados neste texto, é chamar a atenção das firmas de auditoria independente para fatores potencialmente prejudiciais à qualidade da auditoria e que deveriam ser levados em conta na preparação do treinamento e avaliação de seus membros, especialmente os menos experientes.

5 PESQUISA DE AVALIAÇÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES PELOS CLIENTES

5.1 Objetivo e Coleta de dados

Conforme descrito no item 1.4 do 1º. Capítulo, o principal objetivo desta dissertação é entender qual é a percepção dos clientes quanto à qualidade do trabalho de seus auditores independentes, especificamente quanto à sua capacidade de identificar erros e fraudes contábeis com efeitos relevantes nas demonstrações financeiras.

Subsidiariamente, procurou-se obter a percepção dos clientes quanto a certos temas importantes destacados no decorrer do trabalho, especialmente na revisão bibliográfica (Capítulo 6): responsabilidade e extensão do trabalho do auditor independente; fraudes; competência técnica da equipe de auditoria; evidências de comportamentos por parte do auditor que possam representar diminuição da qualidade da auditoria; dentre outros temas importantes para a profissão de auditor independente.

Para captar essa percepção, utilizou-se o Questionário apresentado no Anexo 1, aplicado ao grupo de pesquisa conforme a metodologia descrita no item 1.7 do 1º Capítulo.

O percentual de respostas válidas foi de aproximadamente 32%, conforme demonstrado abaixo:

Quadro 9 – Respostas Válidas

Descrição	Quantidade	
	<u>Questionários</u>	<u>Percentual (%)</u>
Companhias selecionadas	89	100
Dados para envio não localizados na página da Internet da CVM	5	6
Companhia com registro cancelado	1	1
Questionários enviados	83	93
Questionários respondidos e considerados válidos	28	31
Empresas que declinaram formalmente da resposta	4	5
Questionário respondido, mas invalidado	1	1

A segmentação dos profissionais que responderam o Questionário foi:

Quadro 10 – Segmentação por profissão

Área de Atuação	Quantidade	
	<u>Respostas</u>	<u>Percentual (%)</u>
Contabilidade	14	50
Controladoria	4	14
Relações com Investidores	5	18
Diretoria Financeira	2	7
Controles Internos	2	7
Tributária	1	4
Total	28	100

Pela estratificação dos profissionais que responderam ao Questionário, depreende-se que as empresas consideraram que os profissionais com maior contato com o trabalho do auditor independente e com mais condições de avaliar seu trabalho são os Gerentes de Contabilidade e Contadores, motivo pelo qual entendemos que esses profissionais tenham tido a maior participação dentre o grupo dos respondentes.

A segmentação dos clientes que responderam o Questionário, segundo seus auditores independentes, foi:

Quadro 11–Segmentação por clientes

Auditor Independente	Quantidades	
	Respostas	Percentual (%)
<i>Big Four</i>	21	75
Outras Firmas de Auditoria	4	14
Empresas auditadas por pelo menos uma Firma <i>Big Four</i> e por uma Firma não classificável como <i>Big Four</i>	3	11
Total	28	100

No quadro de auditores apresentado na página da CVM na Internet e nesse trabalho reproduzida no item 1.7.1, a participação das *Big Four* no mercado de companhias abertas brasileiro é de aproximadamente 55%²⁴. Portanto, o percentual de respostas recebidas para as chamadas *Big Four*, de 75%, foi maior do que sua representatividade real no mercado, e o percentual recebido para as demais Firmas (14%) foi menor que o seu percentual real de participação, que é de 45%.

Uma informação interessante da pesquisa é que três empresas respondentes são auditadas por mais de um auditor independente. Embora não se tenha analisado especificamente a razão desse fato, é muito possível que seja um efeito do rodízio de firmas de auditoria imposto pela Instrução no. 308 da CVM (1999), pois certas empresas mantêm seus auditores globais para fins de lançamento de papéis no exterior (ADR's, por exemplo – *American Depositary Receipts*), mas localmente têm que mudar o auditor para fins de reporte à CVM a cada cinco anos e optam por uma firma de auditoria menor, muitas vezes por razão de economia de custos.

A pesquisa foi efetuada de 23 de Abril a 18 de Maio, tendo sido necessário o reenvio dos questionários em uma oportunidade e contato telefônico em pelo menos uma oportunidade.

O percentual de respostas válidas foi relativamente baixo, de 32%, o que possivelmente se deveu aos seguintes fatores principais:

- A época do ano em que a pesquisa foi feita coincidiu, para algumas companhias, com a preparação das demonstrações financeiras do exercício

²⁴ Representatividade medida considerando os dados da CVM de 30 de Setembro de 2006, obtidos na página da CVM da Internet em 31 de Março de 2007 do link "<http://www.cvm.gov.br/port/snc/ResumoEstat.asp>"

findo em 31 de dezembro de 2006, o que naturalmente restringiu o tempo dos profissionais de alguma forma envolvidos com a preparação dos dados financeiros e sua divulgação (Contadores, Gerentes de Relação com Investidores, dentre outros).

- Algumas empresas manifestaram formalmente a preocupação de que os dados fossem levados a público e, embora tenham sido dadas garantias por escrito de que tal fato não ocorreria, tais empresas decidiram não responder ao questionário.
- Alguns profissionais, nos contatos telefônicos mantidos, alegaram razões de falta de tempo para não responder ao Questionário.
- Possivelmente alguns profissionais não costumam responder a pesquisas de caráter acadêmico.

5.2 Descrição e análise dos dados coletados

Abaixo descrevem-se os resultados obtidos de cada uma das perguntas do Questionário aplicado (vide Questionário na íntegra no Anexo 1).

Para algumas das respostas serão utilizadas, como medidas de tendência central, a média aritmética e a mediana. A média aritmética foi utilizada porque é uma medida que representa o ponto de equilíbrio entre as discrepâncias positivas e negativas, além de ser de fácil compreensão. A mediana foi utilizada para analisar a distribuição com a eliminação da sensibilidade aos extremos.

5.2.1 Principais aspectos determinantes da contratação do auditor independente

A pergunta feita aos entrevistados foi a no. três (3) do Questionário, cujo texto é: “Identifique por ordem de importância, de **1 a 5** (sendo **1** – para o **menos** importante e **5** – para o **mais** importante), os principais aspectos determinantes da contratação

do auditor independente, no caso da empresa em que V. Sa. atua”. A média e a mediana dos resultados obtidos para cada motivo foi:

Quadro 12 - Motivos

Motivo da contratação do Auditor	Grau de importância	
	<u>Média</u>	<u>Mediana</u>
Obrigação legal	4,4	5,0
Melhoria de controles internos	3,3	3,0
Definição da empresa controladora	3,2	3,0
Obrigação definida por Acordo de Acionistas	2,7	2,0
Outros motivos	2,0	1,0

A *Obrigação legal* destaca-se como o motivo determinante para a contratação de um Auditor Independente, claramente para atender a legislação da CVM como condição para a negociação de títulos e valores mobiliários no mercado de capitais. A mediana com valor cinco (5) confirma a concentração de respostas para esse item no nível máximo de importância. A resposta *Melhoria de controles internos* surge como o segundo maior fator de importância na contratação, o que demonstra uma expectativa implícita de que o auditor independente agregue valor em termos de controles internos para a entidade. Esse dado está em linha com os resultados da pesquisa de Pinho (2001, p. 171), que demonstram que os clientes percebem valor agregado no trabalho de seus auditores independentes. A *Definição da empresa controladora* também surge como um forte motivo para a contratação do trabalho do auditor (com média 3,2 e mediana 3,0 – essa igual à mediana para a resposta *Melhoria de controles internos*), seguida por *Obrigação definida por Acordo de Acionistas* (média 2,7 e mediana 2,0) e *Outros motivos não especificados* (média 2,0 e mediana 1,0).

5.2.2 Nível de segurança percebido quanto à identificação de erros ou fraudes

Perguntou-se: “No trabalho de exame das demonstrações financeiras do último exercício, qual o nível de segurança que V.Sa. percebeu quanto à identificação dos seguintes erros ou fraudes pelo auditor independente”. As respostas para cada uma

das três situações descritas nos itens (a), (b) e (c) abaixo, classificadas nos níveis 'Baixo', 'Moderado' e 'Alto', foram as seguintes:

a) Erros com efeitos relevantes sobre as demonstrações financeiras

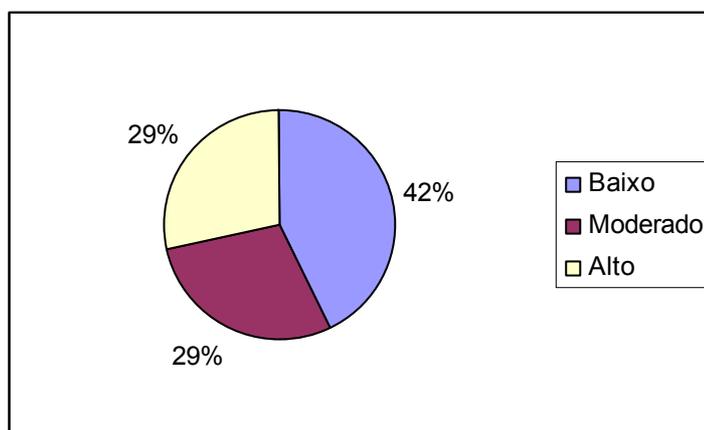


Gráfico 1 - Erros com efeitos relevantes sobre as demonstrações financeiras

O percentual de 42% para nível de segurança Baixo parece indicar que uma parcela relevante dos clientes pesquisados tem a percepção de que o trabalho dos auditores no último exercício auditado não forneceu um grau de segurança razoável, que seria o requerido pelo IFAC²⁵ (2007, p. 155) e pelas normas de auditoria geralmente aceitas nos Estados Unidos da América (*PUBLIC OVERSIGHT BOARD*, 2000, p. 7-8).

Adicionalmente, a percepção de 29% dos respondentes foi de que o nível de segurança foi Moderado, mesmo percentual indicado para o nível de segurança Alto.

Embora algumas das respostas seguintes indiquem confiança quanto ao trabalho do auditor, o percentual relevante obtido para o nível Baixo de segurança pode estar correlacionado com a pouca experiência percebida para a equipe de campo, conforme ficará evidenciado no item 7.2.6(a) abaixo, e pode ser um indicador de necessidade de melhoria percebida pelos clientes.

²⁵ Razoável segurança (no contexto de um trabalho de auditoria) – um alto, mas não absoluto, nível de segurança, expresso positivamente no relatório do auditor como razoável segurança de que a informação sujeita à auditoria está livre de erro material.

b) Fraudes com efeitos relevantes sobre as demonstrações financeiras

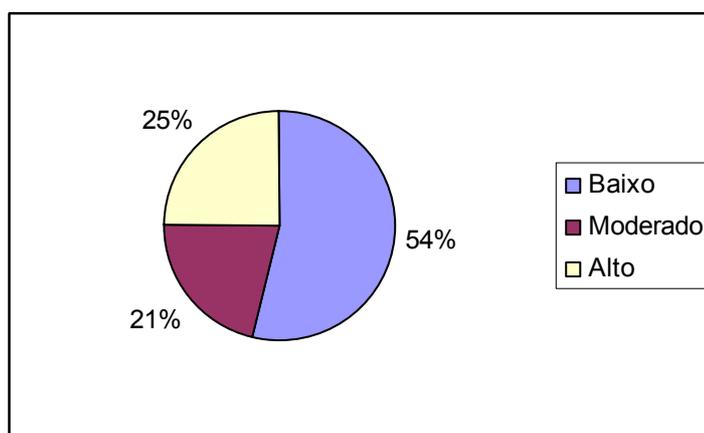


Gráfico 2 - Fraudes com efeitos relevantes sobre as demonstrações financeiras

De forma ainda mais marcante do que no item anterior, o nível Baixo de segurança percebido foi de 54%, muito acima dos níveis Moderado (21%) e Alto (25%).

O mesmo referencial técnico fornecido pelo IFAC e pelas normas de auditoria norte-americanas para o item (a) acima, é válido para o contexto de fraudes com efeitos relevantes para as demonstrações financeiras.

Como igualmente indicado para o item (a), entende-se que esse resultado pode ser um indicador de melhorias percebidas como necessárias pelos clientes de auditoria, possivelmente quanto à experiência percebida da equipe de campo (item 7.2.6(a) abaixo).

c) Falhas de controle interno em relação aos processos de negócio que afetam as demonstrações financeiras

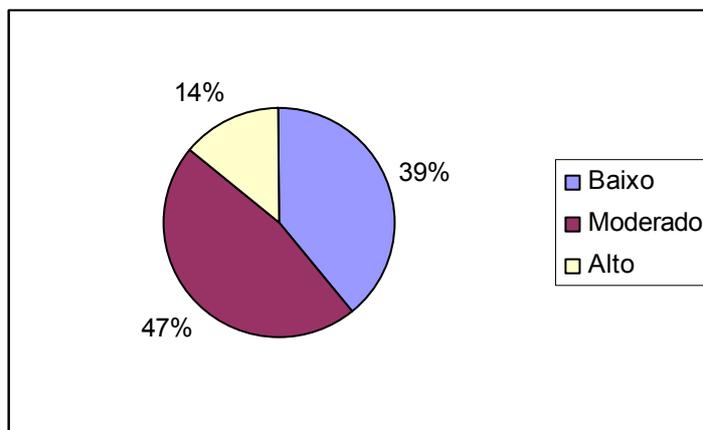


Gráfico 3 - Falhas de controle interno que afetam as demonstrações financeiras

Segundo 47% das respostas, o nível de segurança é Moderado, enquanto 39% percebem um nível de segurança Baixo e 14% um nível Alto.

Da mesma forma que nos dois itens anteriores, entende-se que os altos percentuais de níveis Baixo e Moderado nas respostas podem representar um anseio dos clientes por melhorias na qualidade do trabalho.

5.2.3 Suficiência das horas de auditoria

Perguntou-se se na opinião dos entrevistados as horas de auditoria independente contratadas na empresa em que atuam são suficientes para a execução do trabalho de auditoria. O cômputo das respostas obtidas resultou no seguinte gráfico:

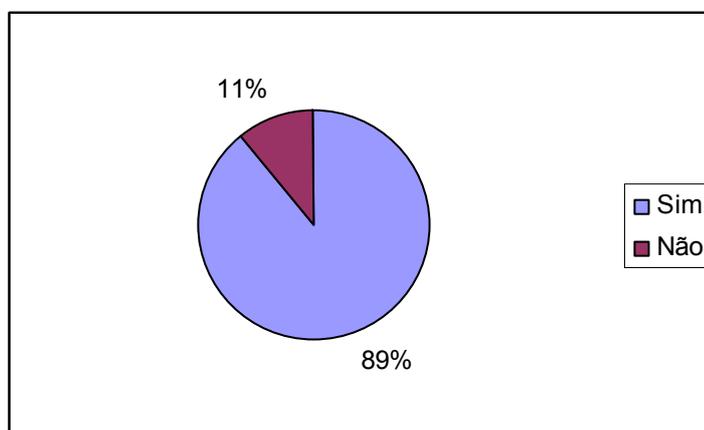


Gráfico 4 - Suficiência das horas de auditoria

Segundo 89% dos que responderam à pesquisa, as horas de auditoria contratadas são suficientes para a execução do trabalho de auditoria.

Conforme abordado no decorrer deste trabalho quanto à importância de um orçamento suficiente de horas para a execução do exame de auditoria (vide CORAM (2004a), discutido no item 6.2.3), a insuficiência de horas, apontada por 11% das respostas, pode indicar a existência de pressão de tempo com potencial de ocasionar a diminuição da qualidade da auditoria (vide item 7.2.12 abaixo).

Um dos comentários obtidos em uma das respostas incluídas no percentual de 11% foi de que as horas incorridas têm sido superiores às contratadas – em tal situação, guardados os possíveis ganhos de eficiência que devem ser buscados pelo auditor, um dos eventuais riscos é que a pressão para adequação ao orçamento acordado com o cliente leve à execução de procedimentos de auditoria em extensão menor do que a necessária.

5.2.4 Utilização eficiente das horas contratadas

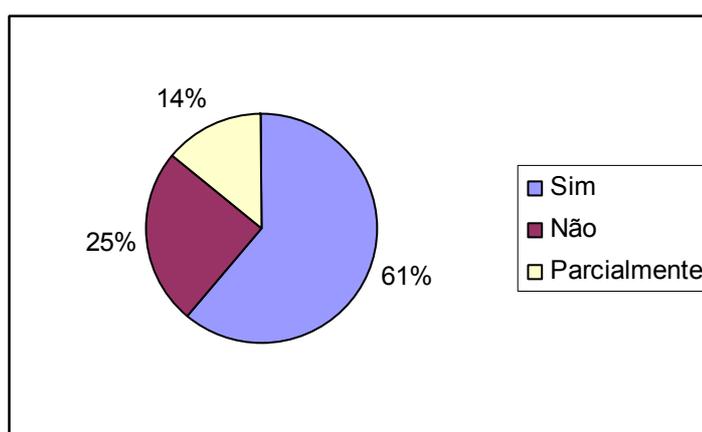


Gráfico 5 - Utilização eficiente das horas contratadas

A pergunta aplicada nesse item foi se, na opinião dos entrevistados, o trabalho de auditoria independente das empresas em que atuam utiliza as horas contratadas de maneira eficiente, de modo a identificar erros ou fraudes com efeito relevante às demonstrações financeiras.

O percentual relevante da resposta 'Sim' (61%) indica uma percepção bastante positiva dos clientes quanto à utilização das horas pelos auditores independentes. Contudo, o percentual combinado das respostas 'Não' (25%) e 'Parcialmente' (14%) indica uma preocupação de parcela significativa dos clientes pesquisados com a utilização eficiente das horas. Subsidiariamente, as respostas qualitativas obtidas como comentários adicionais a essa questão confirmam esse entendimento:

“Atualmente, um percentual razoável das horas são gastas no cumprimento de procedimentos internos das empresas de auditoria.”

“Parcela significativa do tempo está consumida pelo aprendizado no segmento e operações da companhia”.

“Entendo que a Auditoria Externa deveria realizar mais trabalhos de controles internos e em áreas mais suscetíveis a erros e fraudes”.

“Há uma constante troca de Auditores e devido a isto os novos Auditores acabam apenas cumprindo um roteiro pré-determinado perdendo a qualidade e eficiência.”

“O nível técnico dos auditores de auditoria externa tem deixado a desejar nos últimos 5 anos.”

Embora os clientes de auditoria possam tender a dar menor importância a procedimentos burocráticos de documentação, que o auditor obrigatoriamente deve executar para estar em conformidade com as normas de auditoria, entende-se ser importante que a profissão leve em consideração a percepção dos clientes como subsídio na busca por maior eficiência nos trabalhos.

5.2.5 Competência técnica dos auditores independentes

Nos sete itens abaixo, perguntou-se aos entrevistados se eles consideram que a auditoria independente das empresas em que atuam conhece os seguintes itens – de (a) até (f) - com suficiente profundidade para planejar seus trabalhos e identificar

erros ou fraudes relevantes às demonstrações financeiras. As respostas foram substancialmente positivas, conforme se pode verificar abaixo.

a) Atividades do cliente

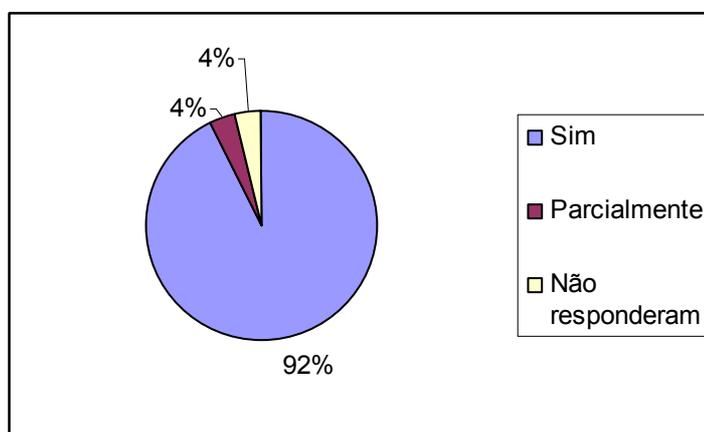


Gráfico 6 - Conhecimento das atividades do cliente

A maioria absoluta dos respondentes, 92%, entende que o auditor independente que os atende conhece com suficiente profundidade as atividades dos seus clientes. Apenas um pesquisado (4% do total) indicou como resposta 'Parcialmente' e um profissional preferiu não responder. Esse resultado está em linha com o resultado obtido por Pinho (2001, p. 170), que, em sua pesquisa, também obteve um grau elevado de concordância com relação ao conhecimento que os auditores têm sobre os negócios de seus clientes, variando de forte a extremamente forte.

b) Ambiente de negócios

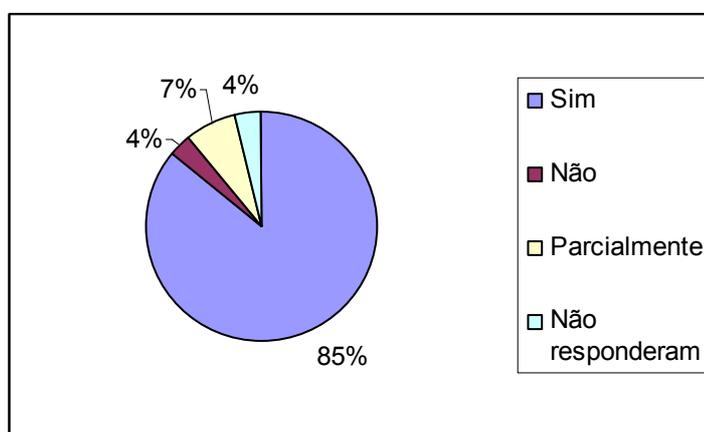


Gráfico 7 - Conhecimento do ambiente de negócios

De forma similar ao conhecimento das atividades de seus clientes, 85% dos respondentes indicaram que seus auditores conhecem o ambiente de negócios das entidades auditadas, apenas 4% (um entrevistado) indicou 'Não' como resposta, 7% responderam 'Parcialmente' e um pesquisado preferiu não responder a essa pergunta.

c) Fatores econômicos

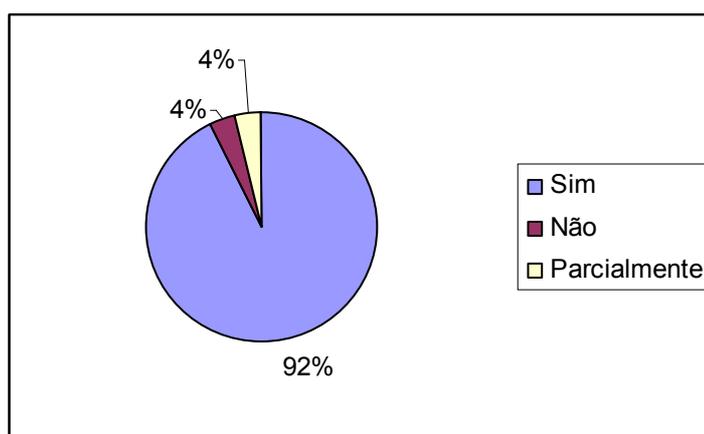


Gráfico 8 - Conhecimento de fatores econômicos

Das 28 respostas obtidas, 26 (92%) responderam que seus auditores conhecem suficientemente bem os fatores econômicos que influenciam a atividade da empresa. Apenas 4% responderam que 'Não', e outros 4% responderam 'Parcialmente'.

d) Legislação aplicável

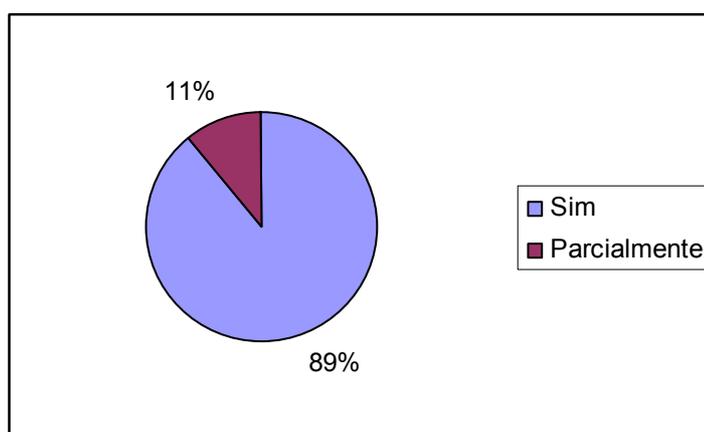


Gráfico 9 - Conhecimento da legislação aplicável

Das respostas obtidas, 25 (89%) indicaram que seus auditores conhecem a legislação aplicável ao ramo de negócios de seus clientes; apenas 11% entenderam que seus auditores conhecem apenas parcialmente a legislação necessária para auditá-los.

Dos três (3) clientes que responderam 'Parcialmente', dois (2) comentaram que as legislações em seus ramos eram bastante específicas e que seus auditores deveriam conhecê-las mais profundamente.

e) **Sistemas contábil e de controles internos**

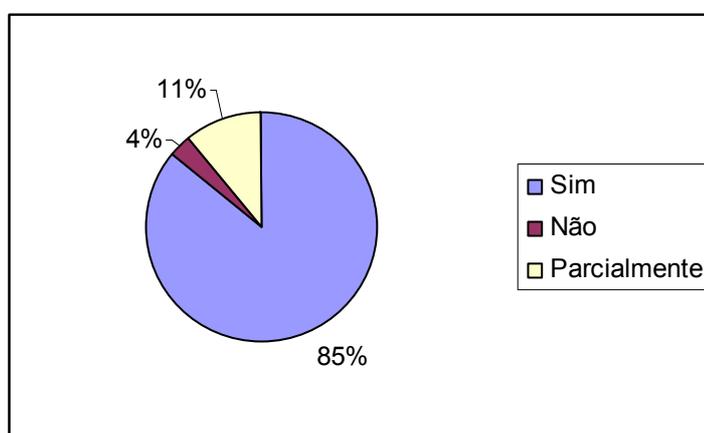


Gráfico 10 - Conhecimento de Sistemas contábil e de controles internos

Em relação ao conhecimento dos auditores quanto ao conhecimento dos sistemas contábil e de controles internos de seus clientes, 85% dos entrevistados responderam que 'Sim', 11% responderam 'Parcialmente' e apenas 4% (um entrevistado) respondeu que 'Não'.

Obteve-se um comentário adicional a essa pergunta: "Entendo que pela rotatividade dos profissionais da Auditoria, muito do histórico e do conhecimento dos controles contábeis e internos da empresa se perdeu."

Tal comentário é uma indicação de que o profissional que respondeu ao questionário percebe que o rodízio de firmas de auditoria ou a troca de auditores alocados à equipe, representam um fator negativo ao conhecimento técnico desses mesmos auditores. Essa percepção foi confirmada por Oliveira (2005, p. 132) em seu trabalho sobre o rodízio de firmas de auditoria, ao observar que 75% dos entrevistados

discordaram da afirmação proposta por Oliveira de que a troca constante de *staff* de auditoria aumenta a qualidade dos trabalhos.

f) Práticas operacionais da empresa

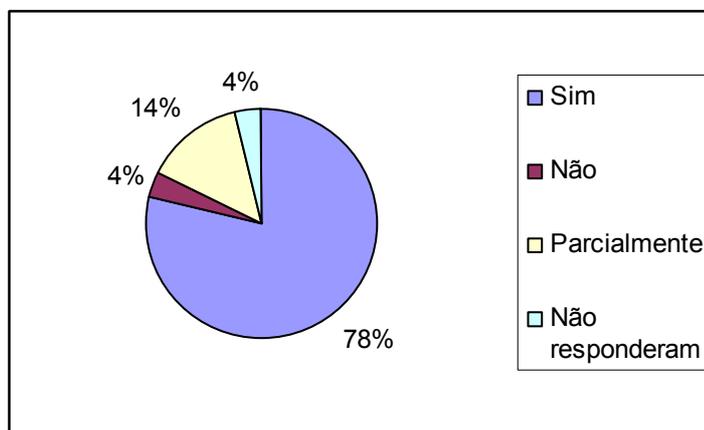


Gráfico 11 - Conhecimento das práticas operacionais do cliente

Também nessa pergunta a grande maioria dos respondentes (78%) entende que seus auditores conhecem as práticas operacionais da empresa que auditam. Quatro respondentes (14%) indicaram que seus auditores conhecem as práticas operacionais apenas parcialmente e um (1) entrevistado (4%) respondeu que seu auditor não conhece as práticas operacionais.

5.2.6 Capacitação profissional, independência, experiência e treinamento requeridos

Perguntou-se, em relação à equipe de campo, ao Gerente e ao Sócio, se demonstram capacitação profissional, independência, experiência e treinamento requeridos pela complexidade do trabalho, de forma a identificar erros ou fraudes com efeito relevante às demonstrações financeiras. As respostas, para cada um dos grupos, foram:

a) Equipe de campo

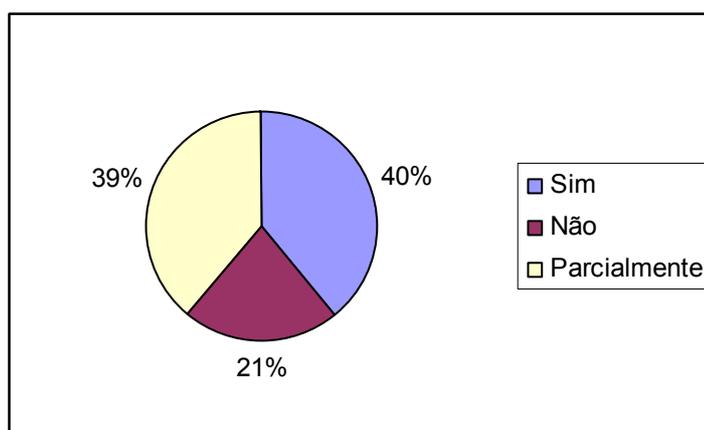


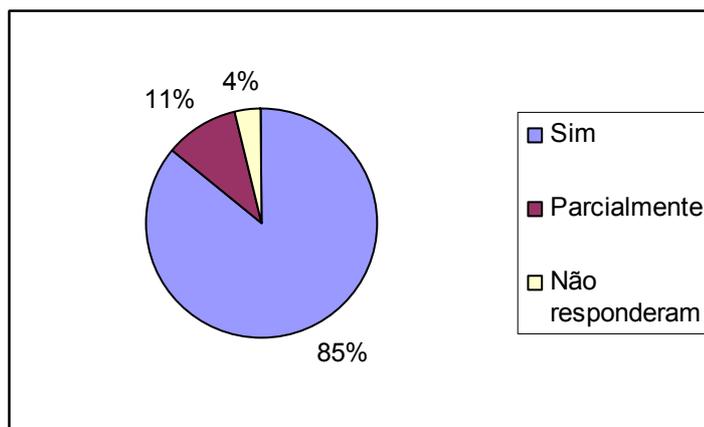
Gráfico 12 - Capacitação profissional da equipe de campo

Quanto à equipe de campo, 40% dos entrevistados responderam que ela detém os requisitos acima listados, necessários para o trabalho. Contudo, 39% responderam que o pessoal de campo detém tais requisitos apenas parcialmente e 21% responderam que não detém.

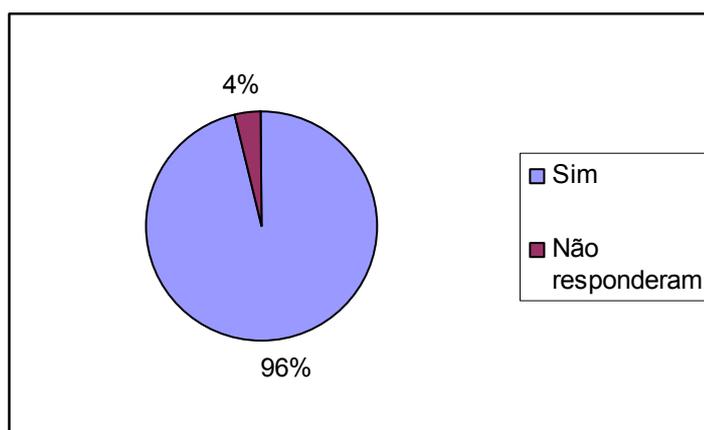
O somatório das respostas 'Não' e 'Parcialmente' é de 60%, sendo, portanto, significativo em termos da percepção obtida dos clientes.

Resultado similar foi obtido por Oliveira (2005, p. 128), como resposta à afirmação de que “a utilização de profissionais novos e sem experiência nas equipes de auditoria é incompatível com a expectativa do mercado de ter auditorias isentas e eficientes”. Em relação a essa afirmação, 55% concordaram e 45% discordaram.

É sabido que a contratação de estudantes de Ciências Contábeis, Administração e cursos afins, para compor a equipe de auditoria, é uma prática comum no mercado de auditoria. Parte substancial do treinamento desses novos profissionais é feita em campo, inclusive quanto à formação técnica, como complemento ao ensino ministrado nas universidades. Contudo, as firmas de auditoria devem estar atentas para a percepção de uma parcela relevante de seus clientes de que a equipe de campo como um todo não reúne todos os requisitos para a identificação de fraudes e erros relevantes.

b) Gerente**Gráfico 13 - Capacitação profissional do Gerente**

Diferentemente do resultado obtido em relação à equipe de campo, no item (a) acima, a avaliação dos entrevistados quanto aos requisitos profissionais dos gerentes que os atendem é preponderantemente positiva, com 85% confirmando que os gerentes detêm tais requisitos e 11% indicando como resposta 'Parcialmente', e um entrevistado se eximindo de responder, representando o percentual de 4% observado acima.

c) Sócio**Gráfico 14 - Capacitação profissional do Sócio**

De forma ainda mais acentuada em relação à percepção que os clientes demonstram quanto aos gerentes de auditoria, apresentada no item (b) acima, a percepção quanto ao sócio de auditoria é extremamente positiva, com 96% dos

entrevistados entendendo que tal profissional reúne todos os requisitos listados para garantir a identificação de erros e fraudes relevantes.

5.2.7 Suficiência da participação de Sócio e Gerente no trabalho de campo

Nessa questão, foi perguntado se os membros seniores da equipe de auditoria independente (Sócio e Gerente) participam do trabalho de campo numa extensão considerada suficiente para garantir que erros ou fraudes com efeito relevante às demonstrações financeiras sejam identificados. As respostas obtidas foram:

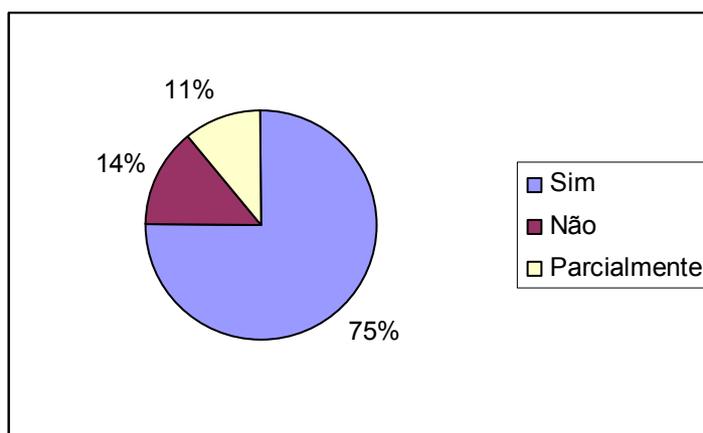


Gráfico 15 - Suficiência da participação de Sócio e Gerente no trabalho de campo

As respostas obtidas nessa questão asseguram a percepção de parcela significativa dos clientes de que os membros seniores da equipe participam do trabalho de campo em extensão suficiente (75% consideram assim). Esse percentual indica que as Firmas de auditoria estão preocupadas em sanar as eventuais falhas de treinamento e experiência da equipe de campo, percebidas pelos clientes conforme reportado no item 7.2.6 (a) acima, através de procedimentos de supervisão e revisão dos trabalhos.

De qualquer forma, é digno de nota e pode ser objeto de pesquisas adicionais que um quarto dos entrevistados entenda que Sócios e Gerentes não participam do trabalho de campo na extensão necessária (14%) ou participam numa extensão que poderia ser melhorada (11%).

5.2.8 Eficácia da auditoria na identificação de fraudes e/ou erros relevantes

Perguntou-se se a auditoria independente da empresa em que o entrevistado atua foi eficaz na identificação de eventual (is) fraudes e erros com efeitos relevantes às demonstrações financeiras no último exercício. As respostas obtidas foram:

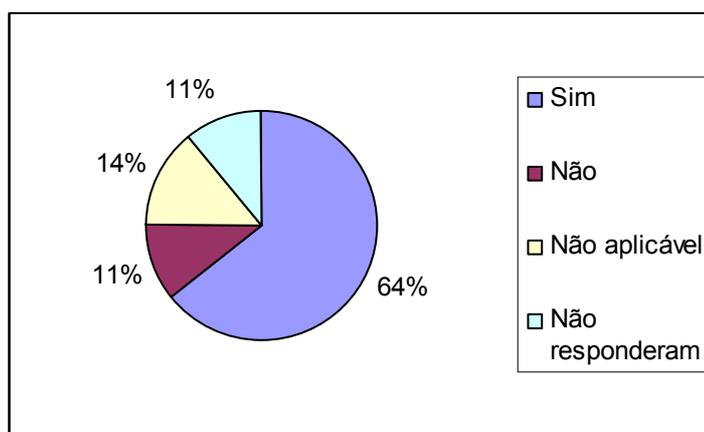


Gráfico 16 - Eficácia da auditoria na identificação de fraudes e/ou erros relevantes

Como se observa no gráfico, 64% dos respondentes respondeu 'Sim', que a auditoria foi eficaz na identificação de fraudes e/ou erros relevantes. O percentual de respostas de que o auditor não foi eficaz foi de 11%, sendo que outros 11% preferiram não responder à questão e 14% a indicaram como não aplicável às empresas em que atuam, supostamente porque na percepção dos respondentes não houve erros ou fraudes relevantes a serem descobertas.

Considerando a existência de risco inerente à atividade de auditoria de que fraudes e erros relevantes não sejam identificados, não é de se estranhar que parte das respostas confirme a efetivação do risco, ou seja, confirme que parte dos erros e/ou fraudes não tenham sido identificados pelo auditor, pois embora a esse caiba planejar os trabalhos na expectativa de que erros e fraudes relevantes sejam descobertos, não há garantia absoluta de que tal identificação ocorra.

5.2.9 Erro contábil relevante não identificado ou identificado no exercício seguinte ao de sua ocorrência

Adicionalmente, foi perguntado se algum erro contábil relevante deixou de ser identificado pela auditoria independente no último exercício ou foi identificado pela auditoria independente no exercício seguinte ao da sua ocorrência. As respostas obtidas foram:

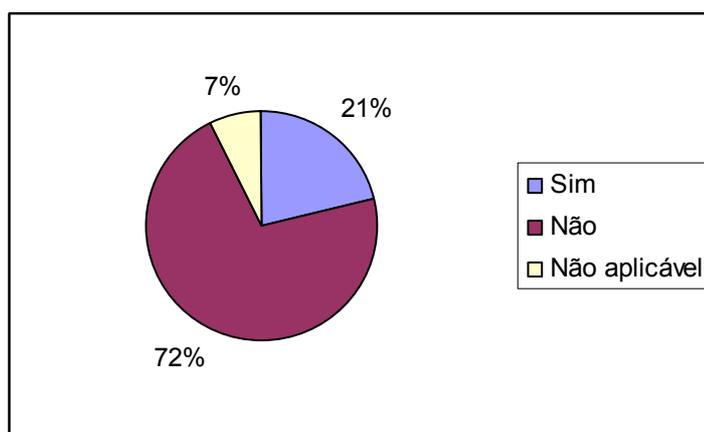


Gráfico 17 - Erro contábil relevante não identificado ou identificado no exercício seguinte ao de sua ocorrência

O percentual de 72% que responderam 'Não' é bastante significativo, contudo é preocupante que 21% dos entrevistados entendam que a auditoria independente que os atende deixou de identificar e reportar algum erro relevante, porque confirma a essência do resultado obtido na pergunta anterior, quanto à falta de eficácia em parte dos trabalhos. É claro que não se tem acesso aos detalhes desses casos e, possivelmente, parte deles não se configurasse como relevante ou material ante as demonstrações financeiras, tendo em vista que o conceito de relevante é extremamente subjetivo e complexo, e pode ter sido interpretado de forma diversa pelo auditor. Contudo, mesmo com todas as nuances e mesmo se tratando apenas de uma percepção dos profissionais, é um dado cujo estudo merece ser aprofundado, como objeto de pesquisas adicionais.

O percentual de 7% classificado como 'Não aplicável' supostamente se refere a respondentes cuja percepção é de que não houve erros ou fraudes com efeitos relevantes a serem identificados.

5.2.10 Erro, fraude ou falha de controle interno relevante descoberto pelo próprio cliente ou outro consultor no exercício seguinte ao da sua ocorrência

A pergunta respondida nesse item foi se no último exercício a própria empresa, ou outro consultor, identificou algum erro ou fraude com efeito relevante às demonstrações financeiras, e/ou falha de controle interno com efeito relevante, que não tenha(m) sido identificado(s) pela auditoria independente nos exercícios anteriores. As respostas obtidas foram:

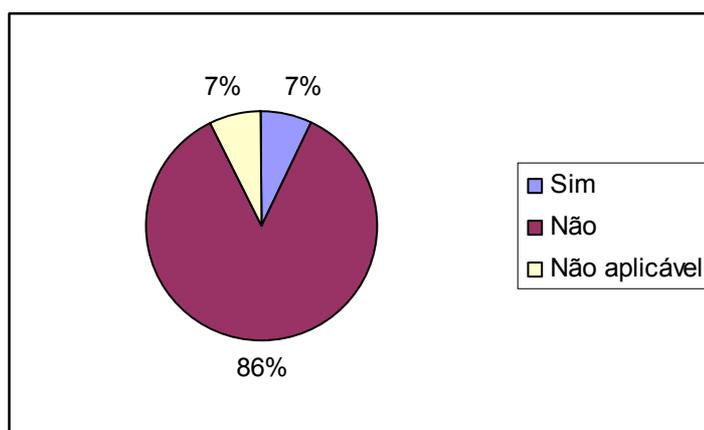


Gráfico 18 - Erro, fraude ou falha de controle interno relevante descoberto pelo próprio cliente ou outro consultor no exercício seguinte ao da sua ocorrência

Embora a resposta se refira a um período de tempo específico, em que mais ou menos erros e fraudes possam ter vindo à tona, o fato é que o auditor independente emerge dessas respostas como o principal agente, na prática, para identificação de erros e fraudes com efeitos relevantes. Essa conclusão pode ser derivada do fato de que 86% das respostas afirmam, em relação àquele período de tempo específico, que a empresa ou outros consultores não identificaram erro ou fraude com efeito relevante que tenha deixado de ser identificada pelo auditor externo nos exercícios anteriores.

Apenas 7% das respostas dão conta de que a empresa ou outros consultores identificaram erro ou fraude com efeito relevante não identificada pelo auditor nos exercícios anteriores.

Por fim, 7% das respostas classificaram a pergunta como 'Não aplicável', supostamente em razão da percepção de que fraudes ou erros com efeitos relevantes não ocorreram, que pudessem ter sido descobertas pelo auditor independente ou pela empresa e outros consultores.

5.2.11 Obtenção de todas as informações necessárias para a conclusão da auditoria

Nesse item, perguntou-se se, na opinião do entrevistado, a auditoria independente da empresa em que ele atua sempre obtém todas as informações necessárias para a conclusão do trabalho de auditoria.

Essa é uma informação importante, porque conforme descrito na pesquisa bibliográfica apresentada no Capítulo 6, um dos principais atos que podem diminuir a qualidade de uma auditoria é a não execução dos procedimentos planejados, ou a sua execução parcial, como, por exemplo, com a aceitação de evidência incompleta de auditoria.

As respostas obtidas podem ser resumidas da seguinte forma:

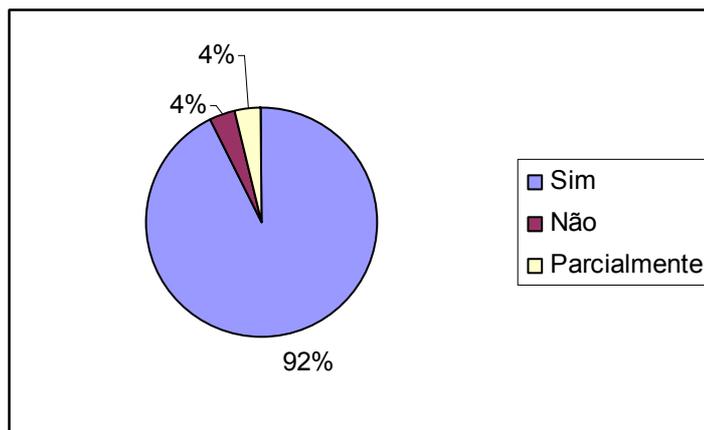


Gráfico 19 - Obtenção de todas as informações necessárias para a conclusão da auditoria

A grande maioria dos entrevistados (92%) tem a percepção de que o auditor obtém todas as informações necessárias para concluir seu trabalho. Essa é uma percepção importante, porque de certa forma significa que os respondentes, assumindo que as respostas sejam fidedignas, não conhecem ou detêm informações que seriam importantes para a conclusão do auditor, mas deixaram de ser solicitadas ou repassadas. De forma indireta, isso significa que os auditores não estão aderindo a comportamentos que diminuam a qualidade dos trabalhos e especificamente que não estão deixando de colher as evidências de auditoria necessárias para a conclusão do trabalho.

Apenas um entrevistado (4%) respondeu que o auditor não costuma obter todas as informações que supostamente seriam importantes para a conclusão do trabalho e outro entrevistado (4%) tem a percepção de que as informações foram obtidas parcialmente. Nesses dois casos, haveria risco de que o auditor fosse levado a conclusões incorretas ou incompletas.

Testou-se essa resposta através da pergunta descrita no item 7.2.12 abaixo, a qual não faz menção direta à empresa em que o entrevistado trabalha atualmente, de forma a eliminar qualquer viés quanto a eventual receio de utilização indevida da resposta. Os resultados foram substancialmente diferentes e podem levar a conclusões adicionais, conforme descrito abaixo.

5.2.12 Aceitação de informações incompletas em função da existência de pressão de tempo

Esse é um item bastante importante do trabalho, porque a pressão de tempo é associada, como se viu na pesquisa bibliográfica do Capítulo 6, com uma série de comportamentos inadequados (motivadores de RAQ²⁶) que podem diminuir a qualidade e a confiabilidade da auditoria independente.

Para esse item, perguntou-se se, na carreira profissional do entrevistado, ele já identificou, em algum momento, situações em que a eventual pressão de tempo para a conclusão do trabalho levou a auditoria independente a obter e aceitar informações incompletas.

Adicionalmente, foi perguntado se, no caso da pressão de tempo ter levado à aceitação de informações incompletas, a auditoria independente foi conduzida a conclusões errôneas ou incompletas. As respostas a ambas as perguntas estão apresentadas nos gráficos abaixo.

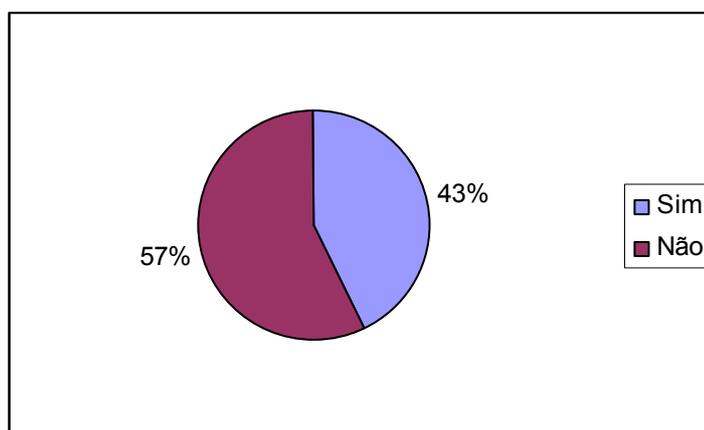


Gráfico 20 - Pressão de tempo levou o auditor a aceitar informações incompletas

Essas respostas são surpreendentes, quando comparadas com as respostas apresentadas no item 7.2.11 acima. Naquele item, perguntou-se se o auditor da empresa em que o entrevistado trabalha atualmente obtém todas as informações necessárias para a conclusão da auditoria e a resposta de 92% dos entrevistados foi

²⁶ *Reduced Audit Quality* (CORAM, 2004a; 2004b).

de que obtém. A resposta acima, contudo, mostra que 57% dos entrevistados já presenciaram, em algum momento de suas carreiras, algum auditor aceitando informações incompletas. Por outro lado, 43% dos entrevistados nunca se depararam com tal situação.

Aparentemente, as duas respostas são incongruentes. Uma possível explicação para isso é que a pergunta do item 7.2.11 se refere à empresa em que o entrevistado trabalha atualmente, o que pode levá-lo a ser menos transparente - apesar do compromisso assumido de confidencialidade quanto ao dado individual obtido na pesquisa - diante do temor natural de que uma resposta que comprometa a atual auditoria da empresa possa comprometer a própria empresa e o entrevistado. Já quando se trata de fazer referência a algum momento de sua carreira, sem especificar a empresa, o auditor independente, e nem tampouco quando um eventual fato possa ter ocorrido, a resposta poderia ser mais livre e mais transparente.

De qualquer forma, essa é uma resposta que merece ser objeto de pesquisas adicionais, com o objetivo de confirmar ou não o resultado acima e entender sua extensão.

Como complemento à resposta apresentada no Gráfico 20, foi perguntado se a eventual aceitação de informações incompletas por parte do auditor levou-o a conclusões errôneas. As respostas estão sumariadas no gráfico abaixo:

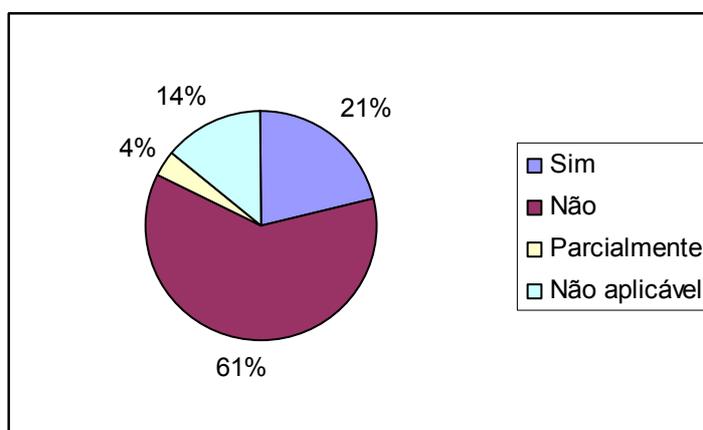


Gráfico 21 - A aceitação de informações incompletas levou o auditor a conclusões errôneas ou incompletas

Conforme se observa no gráfico, 21% dos entrevistados respondeu que, como consequência da aceitação de informações incompletas pelo auditor, ele concluiu erroneamente ou de forma incompleta. Esse é um dado muito interessante sob o ponto de vista da pesquisa, porque configura e confirma uma das situações estudadas no Capítulo 6, de que a pressão de tempo pode levar o auditor a adotar um comportamento de maior risco ao aceitar informações incompletas.

Ainda, 61% dos entrevistados afirmaram que não presenciaram alguma situação em que a aceitação de informações incompletas tenha levado o auditor a conclusões errôneas ou incompletas e 4% (um respondente) afirmou que o auditor foi levado a uma conclusão parcialmente errônea ou incompleta. Por fim, 14% responderam que essa é uma situação 'Não aplicável' (entende-se que os entrevistados que assim responderam nunca presenciaram um auditor aceitar informação incompleta como resultado da pressão de tempo).

5.2.13 Alteração do parecer para atender à pressão da administração da entidade auditada

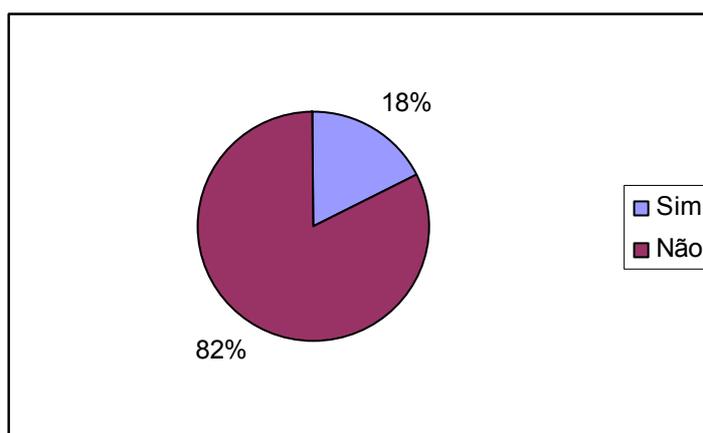


Gráfico 22 - Alteração do parecer para atender à pressão da administração da entidade auditada

Nessa questão, perguntou-se aos entrevistados se eles já identificaram, durante a carreira profissional, situações em que a pressão da administração levou o auditor a

alterar seu parecer de auditoria, deixando de incluir informação relevante para os acionistas.

O resultado, conforme se vê acima, é que 82% afirmaram jamais terem presenciado tal situação e 18% (5 entrevistados) responderam que 'Sim', que já presenciaram pelo menos uma situação em que o auditor independente alterou seu parecer em função de pressão da administração.

Mais uma vez, o resultado de 18% é um dado muito interessante sob o ponto de vista da pesquisa, porque configura uma quebra de confiança no trabalho do auditor independente, que não pode agir, em hipótese alguma, em favor de qualquer um dos agentes atuantes na entidade. Deixando, sob o efeito da pressão da administração, de incluir alguma informação relevante no parecer sobre as demonstrações financeiras, o auditor independente estaria, conseqüentemente, prejudicando algum *stakeholder* da entidade (governo, acionista, credor, funcionários, sindicatos, dentre outros potenciais interessados).

Contudo é importante lembrar que esse dado foi obtido a partir da percepção dos respondentes e de uma percepção que envolve situações às quais não se tem conhecimento dos detalhes, portanto, não é praticável avaliar se as informações que foram alteradas ou omitidas realmente eram relevantes no contexto das demonstrações financeiras.

Especialmente aos auditores e para a profissão em geral, porém, o fato importante nesse resultado é a própria percepção dos clientes que assim responderam. Nunca é demais lembrar, tendo em vista a gravidade do que representou, que a derrocada da Arthur Andersen foi causada, acima de tudo, pela percepção de falta de confiança por parte dos usuários das demonstrações financeiras.

5.2.14 Identificação de outros riscos, que não de natureza contábil ou de controles internos

Nessa pergunta, questionou-se se o trabalho da auditoria independente é capaz de identificar outros riscos, que não de natureza contábil ou de controles internos, que possam afetar a continuidade da empresa ou sua lucratividade (ou a lucratividade de parcela de seus negócios). Como exemplo do tipo de risco a que se referiu, cita-se os casos de um novo concorrente ou de uma nova tecnologia.

As respostas obtidas foram:

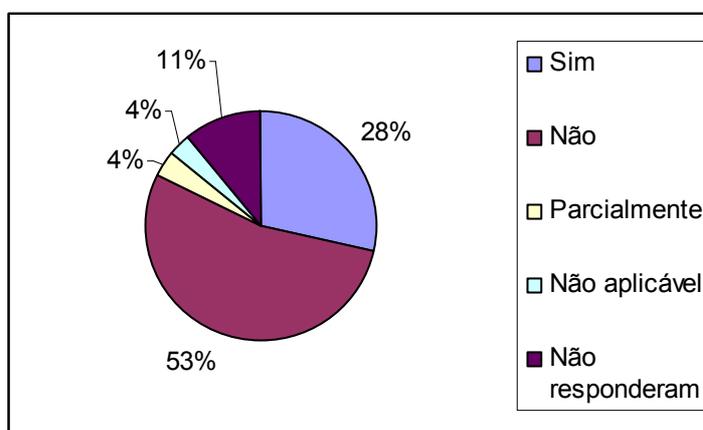


Gráfico 23 - Identificação de outros riscos, que não de natureza contábil ou de controles internos

É interessante observar que apenas 28% dos entrevistados responderam que o auditor independente é capaz de identificar tais riscos. 53% responderam que não, 4% (um entrevistado) respondeu que consegue identificá-los parcialmente, 4% respondeu que esse tipo de risco não é aplicável ao trabalho do auditor e, finalmente, 11% preferiram não responder.

O retrato que sai dessa pergunta não é positivo para a profissão, porque a percepção dos clientes entrevistados é preponderante no sentido de que o auditor não é capaz de identificar outros riscos, que não os de natureza contábil e de controles internos. Conforme preceituam as normas de auditoria brasileiras, contudo, é obrigação do auditor estar atento a tais riscos no planejamento de seus trabalhos,

inclusive como subsídio para avaliar a continuidade normal das atividades da entidade (item 11.2.8 da NBC T 11), assunto tratado na próxima pergunta.

5.2.15 O trabalho de auditoria independente como garantia de viabilidade futura da entidade

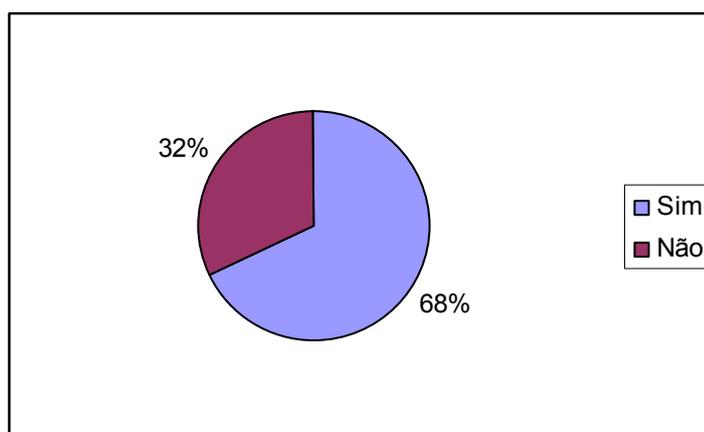


Gráfico 24 - O trabalho de auditoria independente como garantia de viabilidade futura da entidade

Nessa pergunta, questionou-se se o trabalho da auditoria independente deve representar garantia de viabilidade futura da empresa (vide discussão desse assunto no Capítulo 3, item 3.14).

Como se observa, 68% dos entrevistados respondeu que sim e 32% que não. As normas de auditoria brasileiras definem que, ao emitir seu parecer, o auditor deve avaliar a probabilidade de que a entidade continue em operação pelos próximos 12 meses. Tais normas também são claras, contudo, ao definir que o trabalho do auditor não pode representar garantia de viabilidade futura da entidade.

Esse parece ser um dos casos de diferença de expectativa do cliente em relação à obrigação do auditor e é do seu interesse esclarecer a extensão e a responsabilidade do seu trabalho, o que certamente evitaria ou diminuiria o risco da profissão. É importante lembrar que sempre haverá risco na hipótese de o auditor desenvolver seu trabalho com limitações e para atender objetivos específicos, mas o

fato de o cliente esperar outros objetivos que não podem ser atendidos na estrutura normal do trabalho de auditoria independente aumenta os riscos da profissão (decorrentes de potenciais litígios, por exemplo).

5.2.16 O trabalho de auditoria independente como atestado de eficácia da gestão da entidade

Como complemento da questão anterior, perguntou-se se o trabalho da auditoria independente deve representar algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

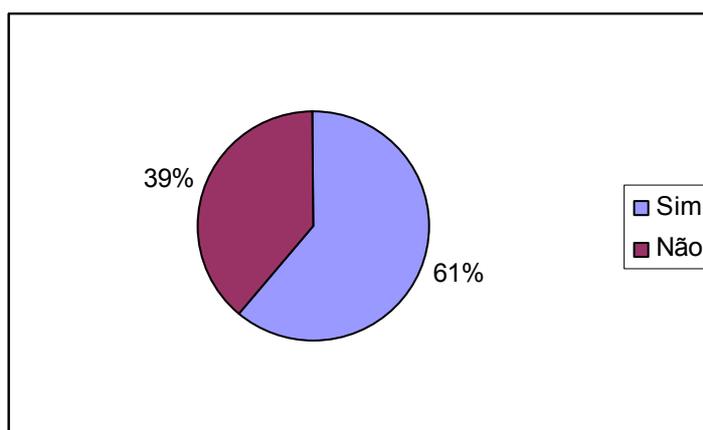


Gráfico 25 - O trabalho de auditoria independente como atestado de eficácia da gestão da entidade

Essa é outra resposta que merece especial atenção por parte dos auditores, para esclarecer junto à sua base de clientes a real extensão e responsabilidade de seu trabalho. Efetivamente, 61% dos entrevistados entendem que o parecer deve representar algum tipo de atestado de eficácia de gestão dos negócios, sendo que 39% entendem que não deve representar.

As normas brasileiras de auditoria (e de resto as internacionais) são claras e específicas ao estabelecer que o trabalho de auditoria não deva representar qualquer tipo de atestado de eficácia da gestão. Diante do resultado acima, é claro

que existe uma diferença de expectativa entre o que o cliente espera do auditor e o que o auditor pode realmente fornecer ao cliente e à sociedade.

5.2.17 Melhoria do trabalho de auditoria independente após a edição da Lei Sarbanes-Oxley

Foi perguntado se, de acordo com a percepção dos entrevistados, a qualidade da auditoria independente alterou-se positivamente após os escândalos contábeis nos EUA, em relação aos anos imediatamente anteriores. As respostas obtidas foram assim classificadas:

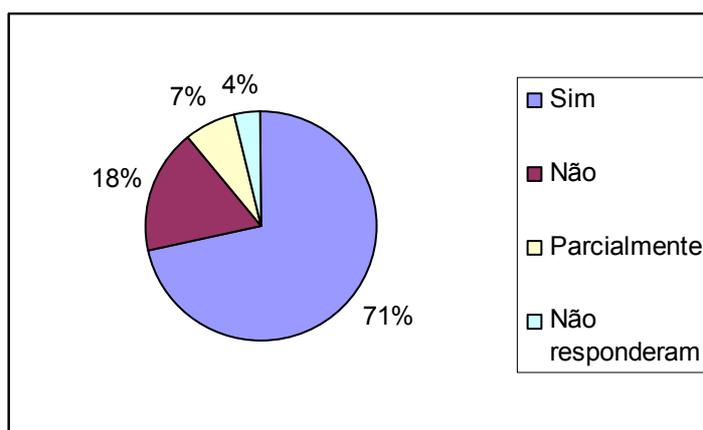


Gráfico 26 - Melhoria do trabalho de auditoria independente após a edição da lei Sarbanes-Oxley

Um grande grupo de entrevistados (71%) respondeu que 'Sim', que houve uma melhora perceptível. Outros 18% responderam que 'Não', 7% afirmam que houve uma melhora parcial e 4% (um entrevistado) não respondeu a esse item.

As respostas obtidas são complementares à percepção captada por Oliveira (2005, p. 124), que, em sua pesquisa com executivos, obteve um índice de concordância de 85% das respostas quanto à afirmação de que "a forma de atuar e de trabalhar dos auditores foi alterada após os escândalos corporativos nos EUA."

5.2.18 Eficácia das Auditorias independentes na identificação de erros e fraudes relevantes

Foi perguntado se as auditorias independentes são eficazes na identificação de erros e fraudes com efeito relevante às demonstrações financeiras. As respostas obtidas foram:

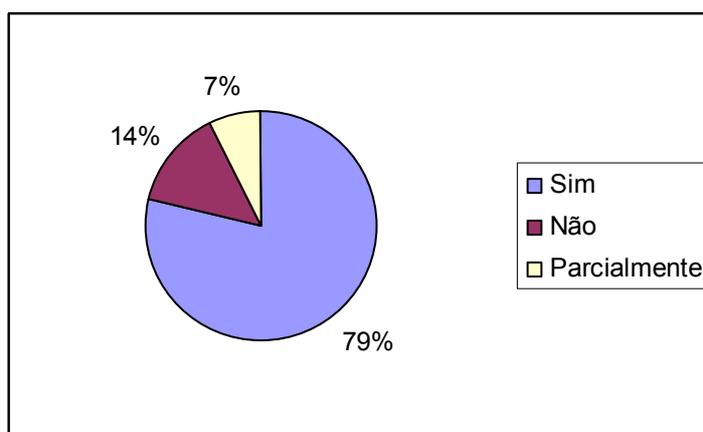


Gráfico 27 - Eficácia das Auditorias Independentes na identificação de erros e fraudes relevantes

Enquanto 79% dos entrevistados responderam afirmativamente a essa pergunta, 14% responderam que não e 7% responderam que as auditorias são parcialmente eficazes.

De uma forma geral, o resultado é positivo para a profissão, mas 21% (somatório das respostas 'Não' e 'Parcialmente') indicam uma percepção negativa ou parcialmente negativa de um quinto dos entrevistados, o que é um número relevante.

Esse percentual de 21% está consistente com os percentuais obtidos na pergunta 11 (item 7.2.9 acima). Ele também é razoavelmente consistente com os resultados obtidos para a pergunta 10 (item 7.2.8 acima).

5.2.19 Classificação, por ordem de responsabilidade, de quem deve prevenir e identificar fraudes relevantes numa empresa

Solicitou-se que os entrevistados classificassem, por ordem de responsabilidade, de 1 a 5, quem deve prevenir e identificar fraudes relevantes numa empresa (sendo 1 – para quem tem menor responsabilidade e 5 – para quem tem maior responsabilidade). Os resultados obtidos foram:

Responsabilidade	Grau de importância	
	<u>Média</u>	<u>Mediana</u>
Gerentes responsáveis pelos processos	4,3	5,0
Auditoria Interna	3,9	4,0
Gerente de Controladoria	3,3	4,0
Alta Administração	2,7	2,0
Auditor Independente	2,3	2,0

Quadro 13 – Responsabilidade pela prevenção e identificação de fraudes relevantes

Esses resultados demonstram que o mercado entende que a responsabilidade relativa dos auditores é menor que a responsabilidade da empresa auditada na prevenção e identificação de fraudes relevantes. Há, portanto, um alinhamento entre a responsabilidade do auditor definida nas normas de auditoria e as expectativas de seus clientes.

Esse resultado é surpreendente quando comparado com o quadro apresentado por Epstein e Geiger (1994) – item 1.1, resultado de pesquisa feita no mercado norte-americano. Nessa pesquisa, os autores identificaram que 71,13% dos entrevistados consideravam que o auditor independente deveria, em seu parecer de auditoria, fornecer garantia absoluta quanto à identificação de fraudes relevantes. Tão elevado percentual poderia significar que os entrevistados considerassem o auditor independente como um dos principais responsáveis, senão o principal, em prevenir e identificar fraudes, mas essa premissa não se confirmou nesta pesquisa.

Uma das possíveis razões para a diferença de percepção entre o resultado obtido neste trabalho e a pesquisa de Epstein e Geiger é que o mercado acionário norte-americano, além de ser muito mais desenvolvido que o brasileiro, historicamente tem sido mais impactado por perdas causadas por fraudes, e a discussão em torno de

tais casos tem ocupado a atenção dos participantes do mercado em maior extensão do que no Brasil.

5.2.20 Classificação, por ordem de probabilidade, de quem tem maior probabilidade de identificar fraudes relevantes numa empresa

Solicitou-se que os entrevistados classicassem, por ordem de responsabilidade, de 1 a 5, quem tem maior probabilidade de prevenir e identificar fraudes relevantes numa empresa (sendo 1 – para quem tem menor probabilidade e 5 – para quem tem maior probabilidade). Os resultados obtidos foram:

Probabilidade	Grau de importância	
	<u>Média</u>	<u>Mediana</u>
Auditoria Interna	4,2	5,0
Gerentes responsáveis pelos processos	3,8	4,0
Auditor Independente	3,4	4,0
Alta Administração	2,6	2,0
Denúncia anônima	2,4	2,0

Quadro 14 - Probabilidade de identificar fraudes relevantes

Embora os clientes reconheçam que o auditor não é o maior responsável por prevenir e identificar fraudes, conforme se viu na pergunta anterior, percebem no seu trabalho um valor agregado importante quanto à probabilidade de identificação de fraudes relevantes. A probabilidade dos auditores identificarem fraudes relevantes, segundo os clientes, é maior que a probabilidade de que as fraudes sejam descobertas por ação da Alta Administração e por Denúncia anônima, mas menor que a probabilidade por conta da atuação da Auditoria Interna e dos Gerentes responsáveis pelos processos.

5.2.21 Classificação, por ordem de probabilidade, de quem tem maior probabilidade de identificar fraudes não relevantes numa empresa

Foi solicitado que os entrevistados classificassem, por ordem de responsabilidade, de 1 a 5, quem tem maior probabilidade de prevenir e identificar fraudes não relevantes numa empresa (sendo 1 – para quem tem menor probabilidade e 5 – para quem tem maior probabilidade). Os resultados obtidos foram:

Probabilidade	Grau de importância	
	<u>Média</u>	<u>Mediana</u>
Auditoria Interna	4,0	4,0
Gerentes responsáveis pelos processos	3,9	4,0
Auditor Independente	3,0	3,0
Denúncia anônima	2,7	3,0
Alta Administração	2,3	2,0

Quadro 15 – Resultados Obtidos

De forma análoga ao resultado da pergunta anterior, os clientes reconhecem no trabalho do auditor externo um valor agregado importante quanto à probabilidade de identificação de fraudes não relevantes. A probabilidade dos auditores identificarem fraudes não relevantes, segundo os clientes, é maior que a probabilidade de que as fraudes sejam descobertas por ação da Alta Administração e por Denúncia anônima, mas menor que a probabilidade de descoberta por conta da atuação da Auditoria Interna e dos Gerentes responsáveis pelos processos.

5.2.22 A Auditoria Independente como fator importante de governança corporativa

Solicitou-se aos entrevistados que dessem seu grau de concordância quanto à afirmação de que a auditoria independente é um fator importante de governança corporativa. Os resultados obtidos foram:

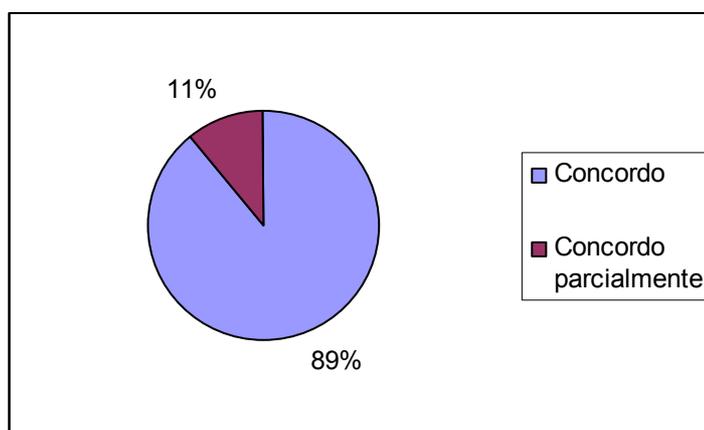


Gráfico 28 - A Auditoria Independente como fator importante de governança corporativa

Claramente os entrevistados percebem valor na atividade de auditoria como um elemento importante no processo de governança corporativa.

5.2.23 O custo da auditoria: adequado, excessivo ou insuficiente

Quanto ao custo da auditoria, perguntou-se aos entrevistados se o custo de auditoria independente da empresa que atuam é Adequado, Excessivo ou Insuficiente.

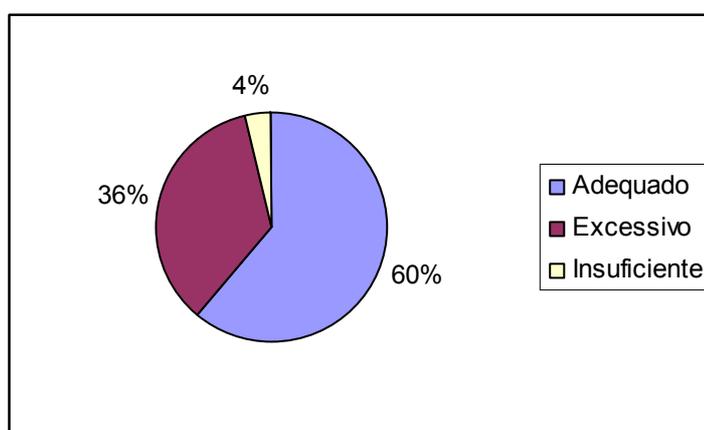


Gráfico 29 - O custo da auditoria: adequado, excessivo ou insuficiente

A maioria dos respondentes considera que o custo da auditoria independente nas empresas em que trabalham atualmente é Adequado (60%), sendo Excessivo para

36% dos respondentes e Insuficiente para 4% (no contexto, segundo comentário agregado ao Questionário, de que a auditoria correspondente deveria ter mais horas para fazer o trabalho).

Os resultados obtidos são similares aos obtidos por Oliveira (2005, p. 133), que obteve respostas de 54% dos respondentes concordando com a afirmação de que “o preço de uma auditoria é compatível com a responsabilidade que o mercado exige dos auditores.” e 46% respondendo que não concordam.

Essa é uma discussão sempre relevante e deve ser levada em consideração pelos auditores e organismos ligados à profissão.

5.2.24 Avaliação do auditor independente quanto à sua eficácia em identificar fraudes e erros

Por fim, para finalizar a pesquisa, foi perguntado aos entrevistados que classificassem, em uma escala de 1 a 5, sendo 1 a pior e 5 a melhor avaliação, em qual conceito classificariam o atual auditor independente da empresa em que atuam, no que concerne à identificação de erros e fraudes relevantes às demonstrações financeiras.

A média aritmética e a mediana, obtidas para essa pergunta, foram **4,0** – entende-se que esses conceitos foram muito satisfatórios e, embora certos pontos de atenção identificados na pesquisa, os quais serão comentados abaixo, esse conceito demonstra que o trabalho do auditor no Brasil é percebido, tomando como base o grupo de pesquisas trabalhado nesta dissertação, como consistente e eficaz para identificar fraudes e erros relevantes com efeitos relevantes nas demonstrações financeiras.

6 CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

6.1 Conclusões gerais

Como foi manifestado na Introdução a este trabalho, confiança é o principal produto que se espera do auditor. Embora seja sentimento não palpável, a confiança confere credibilidade ao seu relatório e, conseqüentemente, às demonstrações financeiras das entidades auditadas. Desprovido do elemento confiança, o parecer do auditor perde seu valor intrínseco e, em grande parte, sua razão de ser.

A construção da confiança, no contexto da profissão de auditor independente, é um processo que pode levar anos, senão décadas, e depende de uma série de fatores, sem dúvida dentre os quais o atendimento a elevados padrões éticos é fator central. Contudo, ser ético não basta. É preciso também ser tecnicamente capaz de realizar um trabalho consistente com as normas de auditoria aplicáveis, estabelecendo rotinas de atuação e controle que garantam um trabalho de auditoria de boa qualidade.

Ainda, ser ético e tecnicamente capaz também não é suficiente: é preciso entender o cliente, seus anseios, suas necessidades e captar sua percepção sobre o trabalho de auditoria (é isso a que esse trabalho se propôs), reagindo a ela de forma eficaz e eficiente.

Não é demais repetir-se o que já foi exposto na Introdução, de que o colapso da Arthur Andersen, a partir de 2002, está ligado à percepção do mercado em relação à qualidade e credibilidade do seu trabalho. Mesmo posteriormente absolvida pela Suprema Corte norte-americana, em 2005, o dano de imagem já havia ocorrido e seus resultados eram irreversíveis.

Para habilitar-se a captar e interpretar adequadamente as percepções de certos clientes de auditoria selecionados, revisou-se a bibliografia considerada relevante sobre auditoria e temas afins. Essa revisão está demonstrada nos capítulos 2, 3 e 4

e abrange estudos sobre ética, fraude, independência, fatores com potencial de afetar a qualidade dos trabalhos de auditoria, dentre outros temas de importância para este estudo.

A percepção dos clientes, obtida através da aplicação do questionário apresentado no Anexo 1, está analisada no Capítulo 5. De forma geral, as opiniões coletadas não confirmam as hipóteses de nossa pesquisa, embora certas respostas indiquem algumas preocupações para a profissão, que serão analisadas mais adiante.

A primeira hipótese da pesquisa, de que os clientes de auditoria tendem a superavaliar a responsabilidade do auditor quanto à detecção de fraudes que afetem de forma relevante as demonstrações financeiras, foi rechaçada pelo grau de responsabilidade conferido aos auditores independentes na detecção de fraudes, comparativamente a certos agentes internos de uma entidade auditada. Os auditores independentes aparecem na pesquisa como os agentes com menor responsabilidade, depois da Alta Administração, do Gerente de Controladoria, da Auditoria Interna e dos Gerentes responsáveis pelos processos (em ordem crescente de responsabilidade).

A segunda hipótese da pesquisa, de que os clientes das empresas de auditoria julgam que os auditores não são eficazes na identificação de erros e fraudes, também não foi confirmada, dados os resultados da pesquisa tomados em conjunto e analisados no Capítulo 5, especialmente o dado objetivo captado para a pergunta descrita no item 5.2.24.

As conclusões em relação às duas hipóteses do trabalho são importantes e devem ser valorizadas, porque mostram uma percepção positiva da profissão por parte de executivos atuantes em companhias abertas brasileiras. Em um momento de fortalecimento do mercado acionário brasileiro, é fundamental que a auditoria independente, considerada um dos pontos de sustentação de qualquer estrutura eficaz de governança corporativa, reúna condições de credibilidade para crescer e atender a demanda por demonstrações financeiras cada vez mais informativas e completas.

Em resposta ao **item 1.2, questões do trabalho**, contudo, obtivemos certas respostas que nos trazem alguns elementos de preocupação e portanto devem ser destacadas.

Em relação às perguntas sobre o escopo da auditoria independente, as expectativas de que a auditoria deve representar garantia de viabilidade futura da entidade (item 5.2.15) e atestado de eficácia da gestão (item 5.2.16) não estão alinhadas com as normas de auditoria, o que aumenta os riscos de descontentamento por parte dos usuários das demonstrações financeiras e contingência para a profissão. Aos auditores independentes e seus órgãos de representação esses resultados indicam a necessidade de adotar ou aprofundar medidas que levem a um maior entendimento, por parte dos clientes e da sociedade em geral, quanto aos objetivos da auditoria independente.

Ainda com relação às questões do trabalho, a existência de erros relevantes não identificados ou identificados apenas no exercício seguinte ao da sua ocorrência para 21% dos entrevistados (item 5.2.9) é um ponto de atenção para os auditores e mesmo os órgãos normativos do mercado. Embora não se tenha identificado outras pesquisas realizadas no Brasil ou no mundo para serem comparados esses resultados, é preciso entender por que um número razoável de entrevistados reportou tal percepção. Lembre-se que é a percepção, efetivamente, que sustenta ou não a credibilidade da profissão, conforme já se discutiu.

Por oportuno, é importante destacar também que a análise das respostas apresentadas no Capítulo 5 indica algumas áreas de atenção, dentre as quais: a percepção quanto à qualificação deficiente da equipe de campo (item 5.2.6(a)); a aceitação de informações incompletas em função da existência de pressão de tempo (item 5.2.12) e a percepção, por uma parcela relevante dos entrevistados, de que os auditores não são capazes de identificar outros riscos que não de natureza contábil ou controles internos (item 5.2.14), em desalinhamento com os requisitos de capacitação técnica requeridos pelas normas de auditoria.

Tais áreas de atenção são tão importantes quanto a constatação da credibilidade de que atualmente gozam os auditores entre seus clientes. São indicações de onde

focar esforços para melhorar ainda mais a imagem da profissão e a qualidade dos trabalhos. Afinal, em um ambiente que tende a se transformar rapidamente, com o crescimento acelerado do mercado financeiro em tamanho e complexidade, entender mais as necessidades dos clientes e melhorar continuamente a qualidade dos serviços talvez seja a forma mais eficaz de a auditoria independente contribuir para o desenvolvimento do nosso país. Agregar informações aos auditores e à sociedade em geral, para o entendimento da situação atual e dos desafios da profissão, é uma das contribuições deste trabalho.

6.2 Sugestões para novos trabalhos científicos

Uma das constatações deste trabalho é que o campo de estudo da auditoria independente é imenso, diante da atual complexidade normativa e econômica.

Um dos temas que pode ser explorado é a situação de relativa concentração do mercado atual, com a existência de quatro grandes firmas globais (*Big Four*) dominando a auditoria de grandes empresas. Órgãos de normatização em todo o mundo vêm desenvolvendo estudos sobre esse tema, a exemplo do FRC – *Financial Reporting Council*, do Reino Unido.

Também seria relevante replicar os estudos de Coram (2004(a) e (b)) numa cultura latina como a nossa, sujeita a todos os dilemas e conceitos éticos que lhes são peculiares, entendendo se e como o ambiente afeta as variáveis estudadas por ele em sociedades de origem inglesa. Certas respostas obtidas neste trabalho indicam que as forças identificadas por Coram, como redutoras da qualidade dos trabalhos de auditoria, também estão presentes em nosso ambiente, a se confiar na percepção dos clientes de que os auditores ocasionalmente aceitam informações incompletas em função da pressão de tempo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACCOUNTING SCANDALS: Japanese massage. *Revista The Economist*. 22 de Março de 2007. Disponível em <<http://www.economist.com/index.html>>. Acesso em 7 de Julho de 2007.
- ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao Estudo da Avaliação de Risco e Controles Internos na Auditoria de Demonstrações Contábeis no Brasil**. 1998. p. 218. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) – Universidade Federal de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-25012005-164416/>>. Acesso em: 1 março 2006.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. 1ª. ed. Bauru: Edições Profissionais - Edipro, 2002. Edson Bini (trad).
- AUDITORS IN JAPAN: Under Attack. *Revista The Economist*. 11 Maio 2006. Disponível em: <<http://www.economist.com/index.html>>. Acesso em: 7 jul. 2007.
- AZEVEDO, Simone. O esquema desmoronou. *Revista Capital Aberto*. São Paulo, no. 6, p. 30-35. fev. 2004.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL (BACEN). Resolução 323, de 1975. **Dispõe sobre a constituição, administração, autorização para funcionamento e operações das sociedades de investimento especialmente destinadas à captação de recursos externos, para aplicação no mercado de capitais, estabelecendo o respectivo regime de registro do capital estrangeiro, bem como de remessa de rendimentos para o exterior e o prazo mínimo de permanência do investimento no país**. Brasília, 1975. 17 p. Disponível em: <<http://www.bacen.gov.br/?NORMASBC>>. Acesso em: 07 jul. 2007.
- _____. Resolução 2267, 29 mar 1996. **Dispõe sobre a auditoria independente nas instituições financeiras, demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, fundos de investimento constituídos nas modalidades regulamentadas pelo referido Órgão e administradoras de consórcio**. Brasília, 1996. 3 p. Disponível em: <<http://www.bacen.gov.br/?NORMASBC>>. Acesso em: 07 jul. 2007.
- BOSE, Nirmal Kumar. **Selections from Gandhi**. Navajivan Publishing House. Ahmedabad, 1948, 162 p.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. 7a. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002. José Evaristo dos Santos (Trad.). Original: *Modern Auditing*

_____, _____. **Modern Auditing**. 8ª. ed. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc., 2006.

BRASIL. Decreto-lei n. 2.627, de 26 de Setembro de 1940. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/quadro.htm>. Acesso em: 7 jul. 2007.

_____. Lei n. 4.728, de 14 de Julho de 1965. **Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4728.htm>. Acesso em: 25 jan. 2007.

_____. Lei no. 6.385, de 7 de Dezembro de 1976. **Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385original.htm>. Acesso em: 25 jan. 2007.

_____. Lei no. 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 25 jan. 2007.

_____. Lei no. 6.435, de 15 de Julho de 1977. **Dispõe sobre as entidades de previdência privada**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6435.htm>. Acesso em: 25 jan. 2007.

CALLED TO ACCOUNT. The Economist. 18 nov. 2004. Disponível em: <http://www.economist.com/business/displaystory.cfm?story_id=E1_PPJRSNQ>. Acesso em: 1 março 2006.

CARDOSO, Juliana. Suprema Corte dos EUA reverte condenação dada a Andersen no caso Enron. **Valor online**. 31 maio 2005. Disponível em <<http://www.valoronline.com.br/Search.aspx>>. Acesso em: 25 jan. 2007.

CARVALHO, L. Nelson Guedes de. **O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis no Brasil**: estudo das limitações ao seu poder de comunicação. S. Paulo: 1989. Dissertação (Mestrado) - FEA/ USP.

_____. **Uma contribuição à auditoria do risco de derivativos**. S. Paulo: 1996. Tese (Doutorado) - FEA/ USP.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Instrução número 308. **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, e revoga as Instruções:** CVM n 216, de 29 de junho de 1994; CVM n 275, de 12 de março de 1998. Brasília, 1999. 31p. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 25 jan. 2007.

_____. Disponível em: do link “<http://www.cvm.gov.br/port/snc/ResumoEstat.asp>”. Acesso em: 31 Mar. 2007.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: direito, moral e religião no mundo moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. 716 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução número 803. **Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista**. Brasília, 1996. 11 p.

_____. Resolução número 821. **Interpretação Técnica NBC P 1: Normas Profissionais de Auditor Independente**. Brasília, 1997. 7 p.

_____. Resolução número 851. **Interpretação Técnica NBC P 1: IT 1: Regulamentação do item 1.9 da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente..** Brasília, 1999. 4 p.

_____. Resolução número 910. **Interpretação Técnica NBC T 14: Normas sobre a revisão externa de qualidade**. Brasília, 2001. 12 p.

_____. Resolução número 953. **Interpretação Técnica NBC T 11: Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2003. 17 p.

_____. Resolução número 965. **Alteração da Interpretação Técnica NBC P 1: Normas Profissionais de Auditor Independente**. Brasília, 2003. 2 p.

_____. Resolução número 961. **Interpretação Técnica NBC P 1: IT 2 Regulamentação dos Itens 1.2 – Independência; 1.6 – Sigilo; e 1.12 – Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria**. Brasília, 2003. 23 p.

_____. Resolução número 1.034. **Interpretação Técnica NBC P 1.2: Independência**. Brasília, 2005. 25 p.

_____. Resolução número 1.074. **Interpretação Técnica NBC P 4: Norma para a Educação Profissional Continuada**. Brasília, 2006. 25 p.

_____. **Educação Profissional Continuada:** Propostas e objetivos. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=167>>. Acesso em: 13 maio 2007.

CORAM, Paul. *The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure*. Auditing: **A Journal of Practice & Theory**. v.23, n 2, p 159-167, Setembro, 2004. Disponível em: <<http://www.atypon-link.com/AAA/doi/abs/10.2308/aud.2004.23.2.159?journalCode=aud>>. Acesso em: 1 março 2006.

_____.; NG, Juliana; WOODLIFF, David. **The Effects of Time Budget Pressure and Risk of Error on Auditor Performance**. *Department of Accounting and Finance, The University of Western Australia*. Disponível em <<http://www.af.ecel.uwa.edu.au/data/page/9425/01-130.pdf>>. Acesso em: 25 de Janeiro de 2007.

_____. et al. *The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts*. The University of Melbourne. Disponível em <<http://www.abis.ecom.unimelb.edu.au/>>. Acesso em: 25 jan. 2007.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de Riscos Corporativos** - Estrutura Integrada – Sumário Executivo e Estrutura. Versão em Português traduzida por AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil e PricewaterhouseCoopers. 2007. 135 p. Disponível em <<http://www.coso.org/publications.htm>>. Acesso em: 9 de Julho de 2007.

COMMONWEALTH CLUB. São Francisco, 4 jun. 2002. Disponível em www.commonwealthclub.org/archive/02/02-06berardino-audio.html. Acesso em: 25 jan. 2007.

CRUZ, Carla; RIBEIRO, Uirá. **Metodologia Científica** – Teoria e Prática. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2003. 218 p.

DE LEGIBUS I, Cícero. 18 *apud* COMPARATO, Fábio Konder. **Ética:** direito, moral e religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. 716 p.

DE MULA. 2007 *apud* **JORNAL DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC)**. Revisão Externa de Qualidade completa cinco anos, 2007, p. 11.

DIAS, José Alan. Rodízio de auditoria vai alterar mercado. **Jornal Folha de São Paulo**. Cad. B, p.11. 25 jan. 2004.

DONNELLY, David P. QUIRIN, Jeffrey J. O'BRYAN, David. **Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal**

Characteristics. American Accounting Association, 2003. 20p. Disponível em: <<http://www.atypon-link.com/AAA/doi/abs/10.2308/bria.2003.15.1.87>>. Acesso em: 25 jan. 2007.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 20^a ed. São Paulo: Perspectiva, 2006. 174 p. Título original: *Come si fa una tesi di laurea*. Gilson César Cardoso de Souza (trad.)

EPSTEIN, Marc J.; GEIGER, Marshall A. *Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap*. **Journal of Accountancy**. 1994. Disponível em <http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m6280/is_n1_177/____ai_14728764>. Acesso em: 25 fev. 2007.

FINANCIAL REPORTING COUNCIL. **Discussion Paper – Promoting Audit Quality**. London, 2006. Disponível em <<http://www.frc.org.uk/>>. Acesso em: 25 fev. 2007.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4^a. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GULLAPALLI, Diya. *Three years later, party isn't over for Arthur Andersen Alumni*. **The Wall Street Journal online**. 31 maio 2005. Disponível em: <<http://www.careerjournal.com/jobhunting/networking/20050531-gullapalli.html>>. Acesso em: 7 jul 2007.

HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Van F. Michael. **Teoria da Contabilidade**. 5^a. ed. São Paulo: Atlas, 1999. Antonio Zoratto Sanvicente (Trad.).

HERRBACH, O. *Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract*. **The European Accounting Review** 10. a. 4, p. 787-802 *apud* CORAM, Paul, et al. **The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts**. The University of Melbourne. Disponível em <<http://www.abis.ecom.unimelb.edu.au/>>. Acesso em: 25 jan. 2007.

HITT, Michael A., IRELAND, R. Duane, HOSKISSON, Robert E. **Strategic Management – Competitiveness and Globalization**. 4a. ed. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing, 2001.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements**. New York. Jan. 2007. Disponível em: <<http://www.ifac.org/Store/Category.tmpl?Category=Auditing%2C%20Assurance%20%26%20Related%20Services>>. Acesso em: 21 abril 2007.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v.3,

1976 *apud* ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JONES, T. M. 1991. *Ethical decision making by individuals in organisations: Na issue-contingent model*. **Academy of Management Review**. n.16, a. 2, p. 366-396. *apud* CORAM, Paul, et al. **The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts**. The University of Melbourne. Disponível em <<http://www.abis.ecom.unimelb.edu.au/>>. Acesso em: 25 jan. 2007.

JORNAL DO CFC. **Brasília**: Conselho Federal de Contabilidade, no. 85, Janeiro/Fevereiro de 2007. p. 10-11.

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. São Paulo: Editoria Martin Claret, 2006. Título original: Kritik der Reinen Vernunft. de Alex Marins (Trad.).

LAPPONI, Juan Carlos. **Estatística usando Excel**. São Paulo: Laponi Treinamento e Editora, 2000.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética geral e profissional em contabilidade**. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MADEIRA, Clovis A. A instituição do Controle Externo de Qualidade. **Jornal do CFC**. Brasília, no. 85, p. 11, jan/fev 2007.

MALONE, C. F.; ROBERTS, R. W. *Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors*. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. n. 15, a. 2, p. 49-64. 1996. *apud* DONNELLY, David P. QUIRIN, Jeffrey J. O'BRYAN, David. **Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics**. American Accounting Association, 2003. 20p. Disponível em: <<http://www.atypon-link.com/AAA/doi/abs/10.2308/bria.2003.15.1.87>>. Acesso em: 25 jan. 2007.

_____; _____. *Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors*. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. n. 15, a. 2, p. 49-64. 1996. *apud* CORAM, Paul; NG, Juliana; WOODLIFF, David. **The Effects of Time Budget Pressure and Risk of Error on Auditor Performance**. Department of Accounting and Finance, The University of Western Australia. Disponível em <<http://www.af.ecel.uwa.edu.au/data/page/9425/01-130.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2007.

_____; _____. *Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors*. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. n. 15, v. 2, p. 49-64. 1996. *apud* CORAM, Paul, et al. **The Moral Intensity of Reduced Audit Quality**

- Acts.** The University of Melbourne. Disponível em: <<http://www.abis.ecom.unimelb.edu.au/>>. Acesso em: 25 jan. 2007.
- MAZAR, Nina; ARIELY, Dan. ***Dishonesty in Everyday Life and its Policy Implications***. Research Center for Behavioral Economics and Decision-Making. abril 2006. 41 p. Disponível em: <<http://www.bos.frb.org/economic/wp/index.htm>>. Acesso em: 15 abr. 2007.
- MERTON, R. Social ***Theory and Social Structure***. New York: The Free Press. 1968. *apud* WINDOLF, Paul. ***Corruption, Fraud, and Corporate Governance: a Report on Enron***. In: VVAA, ***Corporate Governance and Firm Organization – Microfoundations and Structural Forms***, Anna Grandori (org), New York, Oxford: University Press Inc., 2006. p. 159-190.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Relatório Oficial sobre Governança Corporativa na América Latina**. Versão em Português traduzida por Pinheiro Neto Advogados. 2003. 77 p. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/49/50/24277169.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2007.
- OLIVEIRA, Alexandre Queiroz de. **O Rodízio de Firms de Auditoria e seus Impactos nas Demonstrações Contábeis**. 2005. p. 141 + Anexos. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.
- OTLEY, D. T., PIERCE, B. J. The operation of control systems in large audit. Firms. **Auditing: a Journal of Practices & Theory**. n. 15, a. 2: 1996, p. 65-84 *apud* CORAM, Paul, et al. ***The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts***. The University of Melbourne. Disponível em <<http://www.abis.ecom.unimelb.edu.au/>>. Acesso em: 25 de Janeiro de 2007.
- OXERA CONSULTING LTD. ***Competition and choice in the UK audit market – Prepared for Department of Trade and Industry and Financial Reporting Council***. Oxford. April 2006. 152 p. Disponível em: <<http://www.dti.gov.uk/files/file28529.pdf>>. Acesso em: 15 de Abril de 2007.
- PARRA FILHO, Domingos; SANTOS, João Almeida. **Metodologia Científica**. 5ª.ed. São Paulo: Futura, 1998. 277 p.
- PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Auditoria: a manutenção da independência em face das estratégias mercadológicas de satisfação do cliente - um estudo exploratório sobre a região nordeste**. 2001. p. 190 + Anexos. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) – Universidade Federal de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11052005-212226/>>. Acesso em: 29 jan. 2007.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). **Observations on Auditors' Implementation of PCAOB Standards relating to Auditors' Responsibilities with Respect to Fraud**. Washington. Jan. 2007. Disponível em <http://www.pcaobus.org/inspections/other/01-22_release_2007-001.pdf>.

Acesso em: 15 abril 2007.

_____. **Panel on Audit Effectiveness**. Stamford, 2000. p. 1-16. Disponível em <<http://www.iasplus.com/resource/pobaudit.pdf>>. Acesso em: 6 maio 2007.

_____. **Auditing Standard No. 1: References in Auditors' Reports to the Standards of the Public Company Accounting Oversight Board**. Washington. May 2004. Disponível em <http://www.pcaobus.org/Standards/Standards_and_Related_Rules/Auditing_Standard_No.1.aspx>. Acesso em: 7 jul. 2007.

RODRIGUES, Diego; NUNO, Fernando; RAGGIOTO, Naiara (coords.). **Larousse ilustrado da língua portuguesa**. São Paulo: Larousse do Brasil, 2004.

ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolph W.; JAFFE, Jeffrey F. **Administração Financeira**. 5. ed.. São Paulo: Editora Atlas, 2002. (trad.) Antonio Zoratto Sanvicente. Original: *Corporate Finance*.

ROTTER, J. B. **Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement**. Psychological Monographs. v. 80, a. 1, n 69, 1966. *apud* DONNELLY, David P. QUIRIN, Jeffrey J. O'BRYAN, David. **Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics**. American Accounting Association, 2003. 20 p. Disponível em: <<http://www.atypon-link.com/AAA/doi/abs/10.2308/bria.2003.15.1.87>>. Acesso em: 25 jan. 2007.

SILVA, Cíntia Cristina da. Compromisso com a ética. **Revista Capital Aberto**. São Paulo. n. 38, p. 38-40. out. 2006.

SOUZA, Herbert de. Sou um cidadão. o Estado de S. Paulo, 1994 *apud* SROUR, Robert Henry. **Ética empresarial**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

SROUR, Robert Henry. **Ética empresarial**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

WEBER, Max. A Política como Vocação. In: **Ciência e Política – Duas Vocações**. Leônidas Hegenberg e Octany Silveira da Mota (trads.). São Paulo: Ed. Cultrix, 1968. p. 55-124. Título original: *Politik Als Beruf*.

_____. **A ética protestante e o “Espírito” do capitalismo**. José Marcos Mariani de Macedo e Antônio Flávio Pierucci (trads.). São Paulo: Companhia das Letras, 2004. Título original: *Die protestantische Ethik und der “Geist” des Kapitalismus*.

WELLS, Joseph T. ***Principles of Fraud Examination***. Hoboken. John Wiley & Sons, Inc., 2005.

WINDOLF, Paul. *Corruption, Fraud, and Corporate Governance: a Report on Enron*. In: VVAA. ***Corporate Governance and Firm Organization – Microfoundations and Structural Forms***. Anna Grandori (org). New York: Oxford University Press Inc., 2004. p. 159-190.

WOOTEN, Thomas C. *Research About Audit Quality*. **The CPA Journal**. 2003. Disponível em <<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0103/dept/d014803.htm>>. Acesso em: 25 jan. 2007.

LISTA DE ANEXOS

ANEXO 1 – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

ANEXO 2 - QUESTIONÁRIO

ANEXO 3 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE NO BRASIL

ANEXO 1 – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Prezado (a) Senhor (a)

Tendo como objetivo a elaboração de dissertação de mestrado acadêmico na linha de “Auditoria e Contabilidade”, segue anexo Questionário visando captar a opinião **de executivos sobre a responsabilidade, a extensão e a qualidade do trabalho dos auditores independentes no Brasil.**

Sua colaboração e experiência são muito importantes para essa pesquisa científica, pois acredito que será possível identificar áreas de potencial melhoria no relacionamento das empresas de auditoria independente com seus clientes, resultando no fortalecimento da governança corporativa.

Para sua referência, o tempo estimado para o preenchimento do questionário é de 15 a 20 minutos. Os dados obtidos serão compilados para determinação dos resultados estatísticos da amostra, composta por 140 executivos que, como V. Sa., atuam em empresas de capital aberto com registro na Bolsa de Valores de São Paulo.

A confidencialidade das respostas será totalmente resguardada, não sendo divulgados os nomes das empresas que participaram da pesquisa, nem tampouco o nome dos profissionais que responderam o questionário. O objetivo final é a análise estatística das respostas da amostra de empresas selecionadas, portanto nenhum tipo de informação específica será divulgado.

Para fins deste questionário, classifique como **“relevantes”** os impactos, efeitos, erros ou fraudes que, na sua avaliação, sejam importantes para os administradores e/ou acionistas da companhia, quer por sua natureza, quer por sua materialidade.

Agradeço desde já sua resposta, preferencialmente até o dia **12 de Maio de 2007**. Após o preenchimento, solicito o reenvio do questionário para meu endereço eletrônico (evandro.rezera@yahoo.com). Ainda, coloco-me a vossa disposição para quaisquer esclarecimentos que V. Sa. julgue necessários, por meio dos telefones abaixo.

Atenciosamente,

Evandro Luís Rezera
Mestrando
Fones (11) 3882 2429 e (11) 8931 2323
evandro.rezera@yahoo.com

Orientado pela Prof. Dra. Neusa Maria Bastos F. Santos
Orientadora e Vice-coordenadora do Programa de Estudos Pós-Graduados
em Ciências Contábeis e Financeiras da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Fone (11) 3670 8204/ E-mail: admneusa@pucsp.br

ANEXO 2 - Questionário

1. Por favor, informe o cargo de V. Sa. na empresa.

- Gerente Contábil
- Gerente de Planejamento Financeiro
- Diretor Financeiro
- Diretor de Relações com Investidores
- outro (descreva):

2. Qual empresa de auditoria independente audita as demonstrações financeiras da empresa em que V. Sa. atua?

- Deloitte
- KPMG
- BDO Trevisan
- PricewaterhouseCoopers
- Ernest & Young
- Performance
- outras (descrever):

3. Identifique por ordem de importância, de **1 a 5** (sendo **1** – para o **menos** importante, e **5** – para o **mais** importante), os principais aspectos determinantes da contratação do auditor independente, no caso da empresa em que V. Sa. atua:

- obrigação legal
- acordo de acionistas
- melhoria de controles internos
- definição da empresa Controladora
- outros (identifique):

4. No trabalho de exame das demonstrações financeiras do último exercício, qual o nível de segurança que V.Sa. percebeu quanto à identificação dos seguintes erros ou fraudes pelo auditor independente:

4a. Erros com efeitos relevantes sobre as demonstrações financeiras:

- baixo
- moderado
- alto

4b. Fraudes com efeitos relevantes sobre as demonstrações financeiras:

- baixo
- moderado
- alto

4c. Falhas de controle interno em relação aos processos de negócio que afetem as demonstrações financeiras:

- baixo
- moderado
- alto

Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Questão	Sim	Não	Parcialmente (justifique)	Não Aplicável	Comentários
5. Em sua opinião, as horas de auditoria independente contratadas na empresa em que V. Sa. atua são suficientes para a execução do trabalho de auditoria?					
6. Em sua opinião, o trabalho de auditoria independente da empresa em que V. Sa. atua, utiliza as horas contratadas de maneira eficiente de modo a identificar erros ou fraudes com efeito relevante às demonstrações financeiras?					
7. Em sua opinião, a auditoria independente da empresa em que V. Sa. atua conhece os seguintes itens com suficiente profundidade para planejar seus trabalhos e identificar erros ou fraudes relevantes às demonstrações financeiras?					
7(a) as atividades da empresa					
7(b) seu ambiente de negócios					
7(c) os fatores econômicos					
7(d) a legislação aplicável e					
7(e) os sistemas contábil e de controles internos					
7(f) as práticas operacionais da empresa					
8. De acordo com vossa percepção, os seguintes profissionais da auditoria independente da empresa em que V. Sa. atua demonstram capacitação profissional, independência, experiência e treinamento requeridos pela complexidade do trabalho, de forma a identificar erros ou fraudes com efeito relevante às demonstrações financeiras?					
8(a) Equipe de campo					
8(b) Gerente					
8(c) Sócio					
9. Os membros mais seniores da equipe de auditoria independente (Sócio e gerente) participam do trabalho de campo numa extensão que V.Sa. considera suficiente para garantir que erros ou fraudes com efeito relevante às demonstrações financeiras sejam identificados?					

<p>10. A auditoria independente da empresa em que V. Sa. atua foi eficaz na identificação de eventual(is) fraudes e erros com efeitos relevantes às demonstrações financeiras no último exercício?</p>					
<p>11. Algum erro contábil relevante deixou de ser identificado pela auditoria independente de empresa em que V. Sa. atua no último exercício, ou foi identificado pela auditoria independente no exercício seguinte ao da sua ocorrência?</p>					
<p>12. No último exercício, a própria empresa onde V. Sa. atua ou outro consultor identificou algum erro ou fraude com efeito relevante às demonstrações financeiras, e/ou falha de controle interno com efeito relevante, que não tenha(m) sido identificado(s) pela auditoria independente nos exercícios anteriores?</p>					
<p>13. Em sua opinião, a auditoria independente da empresa em que V. Sa. atua sempre obtém todas as informações necessárias para a conclusão do trabalho de auditoria?</p>					
<p>14. Em sua carreira profissional, V. Sa. já identificou situações em que a eventual pressão de tempo para conclusão do trabalho levou a auditoria independente a obter e aceitar informações incompletas?</p>					
<p>14(a) Em função das informações incompletas, a auditoria independente foi conduzida a conclusões errôneas ou incompletas?</p>					
<p>15. Em sua carreira profissional, V. Sa. já identificou situações em que a pressão da administração levou o auditor a alterar seu parecer de auditoria, deixando de incluir informação relevante para os acionistas?</p>					

<p>16. Na opinião de V. Sa., o trabalho da auditoria independente é capaz de identificar outros riscos, que não de natureza contábil ou de controles internos, que possam afetar a continuidade da empresa ou sua lucratividade (ou a lucratividade de parcela de seus negócios)? Por exemplo, um novo concorrente ou nova tecnologia?</p>					
<p>17. Na opinião de V. Sa., o trabalho da auditoria independente deve representar garantia de viabilidade futura da empresa?</p>					
<p>18. Na opinião de V. Sa., o trabalho da auditoria independente deve representar algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios?</p>					
<p>19. De acordo com a percepção de V. Sa., a qualidade da auditoria independente alterou-se positivamente após os escândalos contábeis nos EUA, em relação aos anos imediatamente anteriores?</p>					
<p>20. Na opinião de V. Sa., as auditorias independentes são eficazes na identificação de erros e fraudes com efeito relevante às demonstrações financeiras?</p>					

21. Classifique por ordem de responsabilidade, de **1 a 5**, sua opinião de quem deve prevenir e identificar fraudes numa empresa (sendo **1** – para quem tem **menor** responsabilidade e **5** – para quem tem **maior** responsabilidade):

- () Auditoria interna
- () Gerentes responsáveis pelos processos
- () Alta administração (Diretoria)
- () Auditor independente
- () Gerente de Controladoria
- () outros (favor descrever):

22. Classifique por ordem de probabilidade, de **1 a 5** (sendo **1** – para o **menos** provável, e **5** – para o **mais** provável) os agentes que V. Sa. considera com **maior probabilidade** de identificar **fraudes relevantes** sobre as demonstrações financeiras.

- () auditoria interna
- () gerentes responsáveis pelos processos
- () alta administração (Diretoria)
- () auditor independente
- () denúncia anônima
- () outros (favor descrever):

23. Classifique por ordem de probabilidade de **1 a 5** (sendo **1** – para o **menos** provável, e **5** – para o **mais** provável) os agentes que V. Sa. considera com **maior probabilidade** de identificar **fraudes não relevantes** sobre as demonstrações financeiras.

- () auditoria interna
- () gerentes responsáveis pelos processos
- () alta administração
- () auditor independente

Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

- () denúncia anônima
- () outros (favor descrever):

24. Na opinião de V. Sa., a auditoria independente é um fator importante de governança corporativa?

- () Concordo
- () Concordo parcialmente
- () Discordo

Comentários (opcional):

25. Na opinião de V. Sa., o custo de auditoria independente da empresa que V. Sa. atua é:

- () Adequado
- () Excessivo
- () Insuficiente

Justifique sua escolha, por favor:

26. Em uma escala de 1 a 5, sendo **1 a pior e 5 a melhor** avaliação, em qual conceito V.Sa. classifica o atual auditor independente da empresa em que V. Sa. atua, no que concerne à **identificação de erros e fraudes relevantes às demonstrações financeiras?**

- () – indique um número de 1 a 5

Comentários (opcional):

ANEXO 3 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE NO BRASIL

a) Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovadas pela Resolução CFC no. 821 (1997).

NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INDEPENDENTE

1.1 – COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL

1.1.1 – O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

1.1.2 – O auditor, para assumir a responsabilidade por uma auditoria das demonstrações contábeis, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada, de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma e as práticas contábeis aplicadas, que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, e o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis.

1.1.3 - Antes de aceitar o trabalho, o auditor deverá obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação, junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações e do grau de exigência requerido, para a realização do trabalho de auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado. Esta avaliação deve ficar evidenciada de modo a poder ser comprovado o grau de prudência e zelo na contratação dos serviços.

1.1.4 - O auditor deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas em outras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos do contratante.

1.2 – INDEPENDÊNCIA

O item 1.2 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.034/05, de 26 de agosto de 2005.

1.3 – RESPONSABILIDADES DO AUDITOR NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

1.3.1 – O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.

1.3.2 – Ao opinar sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve ser imparcial.

1.3.3 – O exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo precípuo a descoberta de fraudes. Todavia, o auditor independente deve considerar a possibilidade de sua ocorrência.

1.3.4 – Quando eventuais distorções, por fraude ou erro, afetarem as demonstrações contábeis de forma relevante, cabe ao auditor independente, caso não tenha feito ressalva específica em seu parecer, demonstrar, mediante inclusive a exibição de seus papéis de trabalho às entidades referidas no item 1.6.5, que seus exames foram conduzidos de forma a atender às Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e às presentes normas.

1.4 – HONORÁRIOS

1.4.1 – O auditor deve estabelecer e documentar seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando os seguintes fatores:

- a) a relevância, o vulto, a complexidade, e o custo dos serviços a executar;
- b) o número de horas estimadas para a realização dos serviços;
- c) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- d) a qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços; e
- e) o lugar em que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens e estadas.

1.4.2 – Os honorários deverão constar de carta-proposta ou documento equivalente, elaborados antes do início da execução do trabalho, que também contenham:

- a) a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e aos regulamentos aplicáveis ao caso;
- b) que o trabalho será efetuado segundo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as presentes normas;
- c) o prazo estimado para a realização dos serviços;
- d) os relatórios a serem emitidos; e
- e) as condições de pagamento dos honorários.

1.4.3 – A inobservância de qualquer dos temas referidos nos itens 1.4.1 e 1.4.2 constitui infração ao Código de Ética do Contabilista.

1.5 – GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO

1.5.1 – O auditor, para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar a boa guarda, pelo prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data de emissão do seu parecer, de toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.

1.6 – SIGILO

1.6.1 – O sigilo profissional deve ser observado nas seguintes circunstâncias:

- a) na relação entre o auditor e a entidade auditada;
- b) na relação entre os auditores;
- c) na relação entre os auditores e os organismos reguladores e fiscalizadores; e
- d) na relação entre o auditor e demais terceiros.

1.6.2 – O auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da entidade, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo.

1.6.3 – O auditor somente deverá divulgar a terceiros informações sobre a entidade auditada ou sobre o trabalho por ele realizado caso seja autorizado, por escrito, pela administração da entidade, com poderes para tanto, contendo, de forma clara e objetiva, os limites das informações a serem fornecidas, sob pena de infringir o sigilo profissional.

1.6.4 - O auditor, quando previamente autorizado por escrito, pela entidade auditada, deverá fornecer as informações que forem julgadas necessárias ao trabalho do auditor independente que o suceder, as quais serviram de base para a emissão do último parecer de auditoria por ele emitido.

1.6.5 - O auditor, desde que autorizado pela administração da entidade auditada, quando solicitado, por escrito e fundamentadamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, bem como pelos órgãos reguladores e fiscalizadores de atividades específicas, quando o trabalho for realizado em entidades sujeitas ao controle daqueles organismos, deve exibir as informações obtidas durante o seu trabalho, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres, de modo a demonstrar que o trabalho foi realizado de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, das presentes normas e demais normas legais aplicáveis.

1.6.5.1 – Os contadores designados pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, para efetuarem a fiscalização do exercício profissional, deverão ter competência técnico-profissional similar à requerida ao auditor independente para o trabalho por ele realizado, e assumirão compromisso de sigilo profissional semelhante.

1.6.5.2 – Os organismos profissionais assumirão a responsabilidade civil por perdas e danos que vierem a ser causados em decorrência da quebra de sigilo dos profissionais por eles designados, para o exame dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores.

1.6.6 – O dever de manter o sigilo prevalece:

- a) para os auditores, mesmo após terminados os compromissos contratuais;
- b) para os contadores designados pelos organismos referidos no item 1.6.5, mesmo após o término do vínculo empregatício ou funcional; e
- c) para os Conselheiros do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, mesmo após o término dos respectivos mandatos.

1.7 – RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DO AUDITOR INTERNO

1.7.1 – A responsabilidade do auditor não será modificada, mesmo quando o contador, na função de auditor interno, contribuir para a realização dos trabalhos.

1.8 – RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE ESPECIALISTAS

O item 1.8.1 foi revogado pela Resolução CFC nº 1.023, de 15 de abril de 2005.

1.8.2 – A responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência profissional, quando o especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, quando tal fato for mencionado em seu parecer.

1.9 – INFORMAÇÕES ANUAIS AOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE

1.9.1 – O auditor deverá enviar, até 30 de junho de cada ano, ao Conselho Regional de Contabilidade, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

- a) as informações sobre os seus clientes, cuja sede seja a da jurisdição do respectivo Conselho, e que o objeto do trabalho seja a auditoria independente, realizada em demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado até o dia 31 de dezembro do ano anterior;
- b) a relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior; e
- c) a relação de seus clientes cujos honorários representem mais de 10% do seu faturamento anual, bem como os casos onde o faturamento de outros serviços prestados aos mesmos clientes de auditoria ultrapassarem, na média dos últimos 3 anos, os honorários dos serviços de auditoria.

1.9.2 – Quando solicitado, o auditor deverá disponibilizar e fornecer, no prazo de trinta dias, a relação de seus clientes e outras informações necessárias à fiscalização da atividade de auditoria independente.

1.9.3 – A relação de clientes, referida no item 1.9.2, deverá identificar as companhias abertas, instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, fundos de investimento, entidades autorizadas a funcionar pela Susep – Superintendência de Seguros Privados, administradoras de consórcio, entidades fechadas de previdência privada, empresas estatais (federais, estaduais e municipais), empresas públicas, sociedade por ações de capital fechado com mais de 100 acionistas e as sociedades limitadas que tenham o controle societário, direto ou indireto, das entidades referidas neste item.

1.9.4 - As informações prestadas aos Conselhos Regionais de Contabilidade serão resguardadas pelo sigilo, nos termos previstos nestas normas.

1.10 – EDUCAÇÃO CONTINUADA

1.10.1 – O auditor independente, no exercício de sua atividade, deverá comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

1.11 – EXAME DE COMPETÊNCIA PROFISSIONAL

1.11.1 – O auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá submeter-se a exame de competência profissional, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

1.12 – MANUTENÇÃO DOS LÍDERES DA EQUIPE DE AUDITORIA

1.12.1 – A utilização dos mesmos profissionais de liderança (sócio, diretor e gerente) na equipe de auditoria, numa mesma entidade auditada, por longo período, pode criar a perda da objetividade e do ceticismo, necessários na auditoria. O risco dessa perda deve ser eliminado adotando-se a rotação, a

cada intervalo menor ou igual a cinco anos consecutivos, das lideranças da equipe de trabalho de auditoria, que somente devem retornar à referida equipe no intervalo mínimo de três anos.

O item 1.12 e seu subitem foram incluídos pela Resolução CFC nº 965, de 16 de maio de 2003.

b)

c) Normas sobre o parecer do auditor independente, aprovadas pela Resolução CFC no. 953 (2003)

NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

11.1.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA INDEPENDENTE

11.1.1.1 – 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.

11.1.1.1.1 – Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.

11.1.1.2 – Salvo declaração expressa em contrário, constante do parecer, entende-se que o auditor considera adequadas e suficientes, para o entendimento dos usuários, as informações divulgadas nas demonstrações contábeis, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.

11.1.1.3 – O parecer do auditor independente tem por limite os próprios objetivos da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

11.1.1.4 – O parecer é de exclusiva responsabilidade de contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nestas normas denominado auditor.

11.1.2 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

11.1.2.1 – 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.

11.1.2.2 – 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.

11.1.2.3 – 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.

11.1.3 – PAPÉIS DE TRABALHO

11.1.3.1 – Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

11.1.3.2 – Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo.

11.1.4 – FRAUDE E ERRO

11.1.4.1 – Para os fins destas normas, considera-se:

- a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e
- b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

11.1.4.2 – Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

11.1.4.3 – A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

11.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

11.2.1 – PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

11.2.1.1 – O auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas, e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.

11.2.1.2 – O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade, e o nível geral de competência de sua administração.

11.2.1.3 – O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- d) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;

- g) a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e
- h) a necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

11.2.1.4 – O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

11.2.1.5 – Os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.

11.2.1.6 – O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e a supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

11.2.1.7 – A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamento requeridos nas circunstâncias.

11.2.1.8 – O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

11.2.1.9 – Quando for realizada uma auditoria pela primeira vez na entidade, ou quando as demonstrações contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor, o planejamento deve contemplar os seguintes procedimentos:

- a) obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes que, de alguma maneira, distorçam as demonstrações contábeis do exercício atual;
- b) exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual;
- c) verificação se as práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior;
- d) identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e
- e) identificação de relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior, revelados ou não revelados.

11.2.2 – RELEVÂNCIA

11.2.2.1 – Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.

11.2.2.2 – A relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

- a) determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;
- b) avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominações e classificação das contas; e
- c) determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

11.2.3 – RISCO DE AUDITORIA

11.2.3.1 – Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas.

11.2.3.2 – A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis:

- a) em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos, e situação econômica e financeira da entidade; e
- b) em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações.

11.2.3.3 – Para determinar o risco da auditoria, o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade, compreendendo:

- a) a função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade;
- b) a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade;
- c) as políticas de pessoal e segregação de funções;
- d) a fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis e demais informes adicionais;
- e) as implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivos de dados e possibilidade de inclusão ou exclusão de dados;
- f) o sistema de aprovação e registro de transações;
- g) as limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos; e
- h) as comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados.

SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE

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 habilidade 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.

11.2.5 – ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS

11.2.5.1 – O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

11.2.5.2 – O auditor deve efetuar o estudo e a avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

- a) o tamanho e complexidade das atividades da entidade;
- b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- c) as áreas de risco de auditoria;
- d) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
- e) o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e
- f) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

11.2.5.3 – O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade; porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

11.2.5.4 – A avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo auditor deve considerar os seguintes aspectos:

- a) o ambiente de controle existente na entidade; e
- b) os procedimentos de controle adotados pela administração da entidade.

11.2.5.5 – A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

- a) a definição de funções de toda a administração;
- b) o processo decisório adotado na entidade;

- c) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
- d) as políticas de pessoal e segregação de funções; e
- e) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

11.2.5.6 – A avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

- a) as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;
- b) a elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas;
- c) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;
- d) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acesso a arquivos e geração de relatórios;
- e) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;
- f) o sistema de aprovação e guarda de documentos;
- g) a comparação de dados internos com fontes externas de informação;
- h) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;
- i) a limitação do acesso físico a ativos e registros; e
- j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

11.2.6 – APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

11.2.6.1 – A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

11.2.6.2 – Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a) inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e
- e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

11.2.6.3 – Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

11.2.6.4 – Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- a) existência – se o componente patrimonial existe em certa data;
- b) direitos e obrigações – se efetivamente existentes em certa data;
- c) ocorrência – se a transação de fato ocorreu;
- d) abrangência – se todas as transações estão registradas; e
- e) mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

11.2.6.5 – Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

- a) o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;

- b) a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e
- c) a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

11.2.6.6 – Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias.

11.2.6.7 – Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:

- a) confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação direta com os terceiros envolvidos; e
- b) acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis.

11.2.7 – DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

11.2.7.1 – O auditor deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e que evidenciam ter sido a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis.

11.2.7.2 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da auditoria executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria, bem como o julgamento exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas.

11.2.7.3 – Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

11.2.7.4 – Quando o auditor se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos fornecidos pela entidade, deve certificar-se da sua exatidão.

11.2.8 – CONTINUIDADE NORMAL DAS ATIVIDADES DA ENTIDADE

11.2.8.1 – A continuidade normal das atividades da entidade deve merecer especial atenção do auditor, quando do planejamento dos seus trabalhos, ao analisar os riscos de auditoria, e deve ser complementada quando da execução de seus exames.

11.2.8.2 – A evidência de normalidade pelo prazo de um ano após a data das demonstrações contábeis é suficiente para a caracterização dessa continuidade.

11.2.8.3 – Caso, no decorrer dos trabalhos, se apresentem indícios que ponham em dúvida essa continuidade, deve o auditor aplicar os procedimentos adicionais que julgar necessários para a formação de juízo embasado e definitivo sobre a matéria.

11.2.8.4 – Na hipótese de o auditor concluir que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, deve avaliar os possíveis efeitos nas demonstrações contábeis, especialmente quanto à realização dos ativos.

11.2.8.5 – Quando constatar que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, o auditor independente deverá, em seu parecer, mencionar, em parágrafo de ênfase, os efeitos que tal situação poderá determinar na continuidade operacional da entidade, de modo que os usuários tenham adequada informação sobre a mesma.

11.2.8.6 – Embora não exaustivos, pelo menos os seguintes pressupostos deverão ser adotados pelo auditor na análise da continuidade da entidade auditada:

- a) indicadores financeiros
 - 1 - passivo a descoberto;

- 2 - posição negativa do capital circulante líquido;
- 3 - empréstimos com prazo fixo e vencimentos imediatos, sem possibilidade de renovação pelos credores;
- 4 - excessiva participação de empréstimos de curto prazo, sem a possibilidade de alongamento das dívidas ou capacidade de amortização;
- 5 - índices financeiros adversos de forma contínua;
- 6 - prejuízos substanciais de operação e de forma contínua;
- 7 - retração ou descontinuidade na distribuição de resultados;
- 8 - incapacidade de devedores na data do vencimento;
- 9 - dificuldades de acertos com credores;
- 10 - alterações ou renegociações com credores; e
- 11 - incapacidade de obter financiamentos para desenvolvimento de novos negócios ou produtos, e inversões para aumento da capacidade produtiva.

b) indicadores de operação

- 1 - perda de elementos-chaves na administração sem modificações ou substituições imediatas;
- 2 - perda de mercado, franquia, licença, fornecedor essencial ou financiador estratégico; e
- 3 - dificuldades de manter mão-de-obra essencial para a manutenção da atividade.

c) outras indicações

- 1 - não cumprimento de normas legais, regulamentares e estatutárias;
- 2 - contingências capazes de não serem cumpridas pela entidade; e
- 3 - mudanças das políticas governamentais que afetam a entidade.

11.2.9 – AMOSTRAGEM

11.2.9.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o auditor pode empregar técnicas de amostragem.

11.2.9.2 – Ao usar métodos de amostragem estatística ou não estatística, o auditor deve projetar e selecionar uma amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

11.2.9.3 – A amostra selecionada pelo auditor deve ter uma relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou transação objeto de exame, como também com os efeitos na posição patrimonial e financeira da entidade, e o resultado por ela obtido no período.

11.2.9.4 – Na determinação da amostra o auditor deve levar em consideração os seguintes fatores:

- a) população objeto da amostra;
- b) estratificação da amostra;
- c) tamanho da amostra;
- d) risco da amostragem;
- e) erro tolerável; e
- f) erro esperado.

11.2.9.5 – Na seleção de amostra devem ser considerados:

- a) seleção aleatória;
- b) seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas; e
- c) seleção casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.

11.2.10 – PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – PED

11.2.10.1 – O uso do PED modifica a forma de processamento e armazenamento de informações, afetando a organização e os procedimentos adotados pela entidade na consecução de adequados controles internos. O auditor deve dispor de compreensão suficiente dos

recursos do PED e dos sistemas de processamento existentes, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.

11.2.10.2 – O uso de técnicas de auditoria que demandem o emprego de recursos do PED requer que o auditor as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

11.2.10.3 – O grau mínimo de conhecimento que o auditor deve ter para planejar, dirigir, supervisionar e revisar o trabalho de auditoria desenvolvido em ambiente do PED compreende:

- a) conhecer suficientemente o sistema de contabilidade e de controle interno afetado pelo ambiente do PED;
- b) determinar o efeito que o ambiente do PED possa ter sobre a avaliação de risco global da entidade e em nível de saldos de contas e de transações; e
- c) estabelecer e supervisionar o nível de provas de controle e de procedimentos substantivos capaz de assegurar a confiabilidade necessária para conclusão sobre os controles internos e as demonstrações contábeis.

11.2.10.4 – O planejamento do trabalho em ambiente do PED deve considerar:

- a) o volume de transações da entidade;
- b) as entradas de dados nos sistemas que determinam múltiplas transações, registradas de forma simultânea, especialmente nos registros contábeis, as quais não podem ser validadas independentemente; e
- c) as transações da entidade que são intercambiadas eletronicamente com outras entidades.

11.2.10.5 – No programa de trabalho para os exames dos sistemas do PED, o auditor independente deverá incluir:

- a) o exame da segurança dos sistemas adotados pela entidade;
- b) o exame da estrutura e confiabilidade dos sistemas adotados para o controle e gerenciamento das atividades da entidade; e
- c) o grau de integração dos sistemas computadorizados com os registros contábeis da entidade, como forma de propiciar a confiabilidade das demonstrações contábeis da mesma.

11.2.11 – ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

11.2.11.1 – As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade e se baseiam em fatores objetivos e subjetivos, requerendo o seu julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas demonstrações contábeis.

11.2.11.2 – O auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, procedimentos e métodos utilizados pela entidade no estabelecimento de estimativas que resultem em provisões.

11.2.11.3 – O auditor deve se assegurar da razoabilidade das estimativas, individualmente consideradas, quando estas forem relevantes. Tal procedimento inclui, além da análise da fundamentação matemático-estatística dos procedimentos utilizados pela entidade na quantificação das estimativas, a coerência destas com o comportamento da entidade em períodos anteriores, as práticas correntes em entidades semelhantes, os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e suas projeções.

11.2.11.4 – Quando a comparação entre as estimativas feitas em períodos anteriores e os valores reais destas evidenciar variações significativas, deve o auditor verificar se houve o competente ajuste nos procedimentos, de forma a permitir estimativas mais apropriadas no período em exame.

11.2.12 – TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS

11.2.12.1 – O auditor deve obter evidências suficientes para identificar partes relacionadas na fase de planejamento, possibilitando detectar, no decorrer dos trabalhos, quaisquer transações relevantes que as envolvam.

11.2.12.2 – O auditor deve examinar as transações relevantes com partes relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à obtenção de informações sobre a finalidade, natureza e extensão das transações, com especial atenção àquelas que pareçam anormais ou envolvam partes relacionadas não identificadas quando do planejamento.

11.2.13 – TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQÜENTES

11.2.13.1 – O auditor deve aplicar procedimentos específicos em relação aos eventos ocorridos entre as datas do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas demonstrações contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas.

11.2.13.2 – O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subseqüentes relevantes ao exame das demonstrações contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não ajustadas ou reveladas adequadamente.

11.2.13.3 – O auditor deverá considerar três situações de eventos subseqüentes:

- a) os ocorridos entre a data do término do exercício social e a data da emissão do parecer;
- b) os ocorridos depois do término do trabalho de campo, com a conseqüente emissão do parecer e a data da divulgação das demonstrações contábeis; e
- c) os ocorridos após a divulgação das demonstrações contábeis.

11.2.13.4 – Para ter condições de formar opinião sobre as demonstrações contábeis considerando os efeitos relevantes das transações e eventos subseqüentes ao encerramento do exercício social, o auditor deve considerar:

- a) os procedimentos da administração para que os eventos sejam divulgados;
- b) os atos e fatos administrativos registrados em atas de reuniões de acionistas, administradores e outros órgãos estatutários;
- c) os informes, de qualquer espécie, divulgados pela entidade;
- d) a situação de contingências conhecidas e reveladas pela administração e pelos advogados da entidade; e
- e) a existência de eventos, não revelados pela administração nas demonstrações contábeis, que tenham efeitos relevantes sobre as mesmas.

11.2.14 – CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

11.2.14.1 – O auditor deve obter carta que evidencie a responsabilidade da administração quanto às informações e dados, e à preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria.

11.2.14.2 – A carta de responsabilidade deve ser emitida com a mesma data do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis a que ela se refere.

11.2.15 – CONTINGÊNCIAS

11.2.15.1 – O auditor deve adotar procedimentos para assegurar-se que todas as contingências passivas relevantes - decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos em disputa - foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis.

11.2.15.2 – Os seguintes procedimentos devem ser executados pelo auditor:

- a) discussão, com a administração da entidade, das políticas e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as contingências passivas;
- b) obtenção de carta dos advogados da entidade quanto à existência de contingências na época da execução dos trabalhos finais de auditoria; e
- c) discussão, com os advogados e/ou a administração da entidade, das perspectivas no desfecho das contingências e da adequação das perdas contingentes provisionadas, bem como das divulgações a serem feitas nas demonstrações contábeis.

11.2.15.3 – O auditor deve adotar os mesmos procedimentos com relação às contingências ativas.

11.3 – NORMAS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

11.3.1 – GENERALIDADES

11.3.1.1 – O “Parecer dos Auditores Independentes”, ou “Parecer do Auditor Independente”, é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

11.3.1.2 – Como o auditor assume, através do parecer, responsabilidade técnico-profissional definida, inclusive de ordem pública, é indispensável que tal documento obedeça às características intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas presentes normas.

11.3.1.3 – Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, cotistas, ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

11.3.1.4 – O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.

11.3.1.5 – O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.

11.3.1.6 – Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.

11.3.1.7 – A data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.

11.3.1.8 – O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.1.9 – O parecer classifica-se, segundo a natureza da opinião que contém, em:

- a) parecer sem ressalva;
- b) parecer com ressalva;
- c) parecer adverso; e
- d) parecer com abstenção de opinião.

11.3.2 - PARECER SEM RESSALVA

11.3.2.1 – O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, em todos os aspectos relevantes.

11.3.2.2 – O parecer sem ressalva implica afirmação de que, tendo havido alterações na observância das disposições contidas no item 11.1.1.1, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

11.3.2.3 – O parecer sem ressalva deve obedecer ao seguinte modelo:

MODELO

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

DESTINATÁRIO

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC, em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador N° de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

N° de registro cadastral no CRC

11.3.3 – CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DO PARECER SEM RESSALVA

11.3.3.1 – O auditor não deve emitir parecer sem ressalva quando existir qualquer das circunstâncias seguintes, que, na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis:

- a) discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis; ou
- b) limitação na extensão do seu trabalho.

11.3.3.2 – A discordância com a administração da entidade, a respeito do conteúdo e forma de apresentação das demonstrações contábeis, deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa, com os esclarecimentos que permitam a correta interpretação dessas demonstrações.

11.3.3.3 – A limitação na extensão do trabalho deve conduzir à opinião com ressalva ou à abstenção de opinião.

11.3.3.4 – Na auditoria independente das demonstrações contábeis das entidades, públicas ou privadas, sujeitas à regulamentação específica quanto à adoção de normas contábeis próprias ao segmento econômico, quando elas forem significativamente conflitantes com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o auditor deve emitir parecer com ressalva.

11.3.3.5 – Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.

11.3.4 – PARECER COM RESSALVA

11.3.4.1 – O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

11.3.4.2 – O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

11.3.5 – PARECER ADVERSO

11.3.5.1 – No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.5.2 – O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

11.3.6 – PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO

11.3.6.1 – O parecer com a abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

11.3.6.2 – A abstenção de opinião em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

11.3.7 – INCERTEZA

11.3.7.1 – Quando ocorrer incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado das suas operações, deve o auditor adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa da administração, que deve descrever de forma mais extensa, a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza.

11.3.7.2 – Na hipótese do emprego de parágrafo de ênfase, o parecer permanece na condição de parecer sem ressalva.

11.3.7.3 – Se o auditor concluir que a matéria envolvendo incerteza relevante não está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o seu parecer deve conter ressalva ou opinião adversa, pela omissão ou inadequação da divulgação.

11.3.8 – INFORMAÇÕES RELEVANTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11.3.8.1 – O auditor deve incluir no seu parecer informações consideradas relevantes para adequada interpretação das demonstrações contábeis, ainda que divulgadas pela entidade.

11.3.9 – PARECER QUANDO DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE CONTROLADAS E/OU COLIGADAS SÃO AUDITADAS POR OUTROS AUDITORES

11.3.9.1 – O auditor deve assegurar-se de que as demonstrações contábeis relevantes, das controladas e/ou coligadas, utilizadas para fins de consolidação ou contabilização dos investimentos pelo valor do patrimônio líquido na controladora e/ou investidora, estão de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.9.2 – Quando houver participação de outros auditores independentes no exame das demonstrações contábeis relevantes, das controladas e/ ou coligadas, o auditor da controladora e/ou investidora deve destacar esse fato no seu parecer.

11.3.9.3 – Nessas circunstâncias, o auditor da controladora e/ou investidora deve expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, baseando-se exclusivamente no parecer de outro auditor com respeito às demonstrações contábeis de controladas e/ou coligadas. Esse fato deve ser destacado no parecer, indicando os valores envolvidos.

11.3.10 – PARECER SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS

11.3.10.1 – O auditor poderá expressar opinião sobre demonstrações contábeis apresentadas de forma condensada, desde que tenha emitido opinião sobre as demonstrações contábeis originais.

11.3.10.2 – O parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas deve indicar que elas estão preparadas segundo os critérios utilizados originalmente, e que o perfeito entendimento da posição da entidade depende da leitura das demonstrações contábeis originais.

11.3.10.3 – Toda informação importante, relacionada com ressalva, parecer adverso, parecer com abstenção de opinião e/ou ênfase, constante do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis originais, deve estar incluída no parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas.

11.3.11 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NÃO-AUDITADAS

11.3.11.1 – Sempre que o nome do auditor estiver, de alguma forma, associado com demonstrações ou informações contábeis que ele não auditou, estas devem ser claramente identificadas como “não-auditadas”, em cada folha do conjunto.

11.3.11.2 - Havendo emissão de relatório, este deve conter a indicação de que o auditor não está expressando opinião sobre as referidas demonstrações contábeis.

d) Interpretação Técnica NBC P 1 – IT 2, aprovada pela Resolução CFC no. 961 (2003). Regulamenta os itens 1.2 – Independência, 1.6 – Sigilo e 1.12 – Manutenção dos líderes de equipe de Auditoria, constantes da NBC P 1 – Normas Profissionais do Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC nº 821 (1997).

Esta Interpretação Técnica (IT) visa explicitar o item 1.2 – Independência; o item 1.6 – Sigilo; e o item 1.12 – Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria, da NBC P – 1 – Normas Profissionais do Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC n.º 821, de 17 de dezembro de 1997. Assim sendo, esta Interpretação Técnica (IT) aborda e determina, de forma detalhada, condições relativas a esta matéria.

A regulamentação do item 1.2 – Independência foi revogado pela Resolução CFC nº 1.034/05, de 26 de agosto de 2005.

CONCEITOS

1. A condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditor independente. Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são suficientemente isentos dos interesses dos clientes para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade. Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, acionistas, sócios, quotistas, cooperados e todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho.
 - 1.1. Para fins de interpretação desses conceitos, entende-se por entidade de auditoria a instituição vista no seu conjunto, ou seja, o auditor independente (pessoa física ou jurídica), inclusive pessoas jurídicas sob a mesma administração, tais como as de consultoria e/ou assessoria e, sendo o caso, as demais entidades de auditoria por rede.
 - 1.2. Entende-se por entidades de auditoria de rede aquelas sob controle, administração, razão social ou nome fantasia comuns.

PERDA DE INDEPENDÊNCIA

2. Determinadas situações caracterizam a perda de independência da entidade de auditoria em relação à entidade auditada. Assim sendo, são apresentados alguns exemplos dessas situações e das ações a serem tomadas pela entidade de auditoria.
 - 2.1. Interesses financeiros.
 - 2.1.1. Entende-se por interesses financeiros a propriedade de títulos e valores mobiliários e quaisquer outros tipos de investimentos adquiridos ou mantidos pela entidade de auditoria, seus sócios, membros da equipe de auditoria ou membros imediatos da família destas pessoas, relativamente à entidade auditada, suas controladas ou integrantes de um mesmo grupo econômico.

Entende-se como membros imediatos da família o cônjuge e todos os membros dependentes financeiramente da pessoa.
 - 2.1.2. Os interesses financeiros dividem-se em diretos e indiretos:
 - a) interesses financeiros diretos são aqueles sobre os quais o detentor tem controle, seja em ações, debêntures ou em outros títulos e valores mobiliários; e
 - b) interesses financeiros indiretos são aqueles sobre os quais o detentor não tem controle algum, ou seja, são interesses em empresas ou outras entidades, mantidas por titular beneficiário mediante um plano de investimento global, sucessão, fideicomisso, fundo comum de investimento ou entidade financeira sobre os quais a pessoa atualmente não detém o controle nem exerce influência significativa. A relevância de um interesse financeiro indireto deve ser considerada no contexto da entidade auditada, do trabalho e do patrimônio

líquido do indivíduo em questão. Um interesse financeiro indireto é considerado relevante se seu valor for superior a 5% do patrimônio líquido da pessoa. Para esse fim, deve ser adicionado o patrimônio líquido dos membros imediatos da família.

2.1.3. Se a entidade de auditoria, um membro da equipe de auditoria ou o responsável técnico do trabalho de auditoria, ou outros membros dentro da entidade de auditoria, que possam influenciar no resultado dos trabalhos, ou se um membro imediato da família destas pessoas tiver um interesse financeiro direto ou um interesse financeiro indireto relevante na entidade auditada, está caracterizada a perda de independência.

2.1.4. As únicas ações disponíveis para eliminar a perda de independência são:

- a) alienar o interesse financeiro direto antes de a pessoa física tornar-se membro da equipe de auditoria;
- b) alienar o interesse financeiro indireto relevante em sua totalidade ou alienar uma quantidade suficiente dele para que o interesse remanescente deixe de ser relevante antes de a pessoa tornar-se membro da equipe de auditoria; ou
- c) afastar o membro da equipe de auditoria;
- d) no caso de sócio da entidade de auditoria ou membro imediato de sua família, as ações de que tratam os itens a e b acima devem ser tomadas antes do início dos trabalhos.

2.2. Empréstimos e garantias.

2.2.1. A Entidade de auditoria, sócios, membros da equipe e membros imediatos da família destas pessoas não podem ter empréstimos com Bancos/Instituições Financeiras que sejam entidades auditadas. As seguintes transações são permitidas se realizadas e respeitadas dentro dos requisitos e condições oferecidos a terceiros:

- a) empréstimos para aquisição de veículo;
- b) arrendamento para aquisição de veículo; e
- c) empréstimos para aquisição de imóveis, com garantia.

2.2.2. Caso o empréstimo não seja feito em condições normais de crédito para quaisquer das partes, serão necessárias as seguintes ações para impedir a caracterização da perda de independência:

- a) liquidação total do empréstimo pela entidade de auditoria;
- b) liquidação total do empréstimo pelo sócio ou membro da equipe da entidade de auditoria; e
- c) afastamento do sócio ou membro da equipe de trabalho de auditoria.

É expressamente proibida, para entidades de auditoria, sócios, membros da equipe e membros da família destas pessoas, a obtenção de empréstimos por meio de entidades auditadas não consideradas "financeiras" ou bancos.

Não devem ser considerados, para efeito de independência, os empréstimos contratados em período anterior ao relacionamento auditor independente/instituição financeira, ou antes que o profissional faça parte da equipe de auditoria, desde que

tenha sido contratado em condições de mercado e mantidos os prazos e as condições originais.

2.3. Relacionamentos comerciais com a entidade auditada.

2.3.1. As transações comerciais do auditor independente, de sócios e membros da equipe de auditoria com uma entidade auditada devem ser feitas dentro do curso normal de negócios e na mesma condição com terceiros.

2.3.2. Assim sendo, relacionamentos comerciais em condições diferenciadas e privilegiadas com entidades auditadas afetam a independência do auditor e, nesses casos, deverá ser adotada uma das seguintes ações:

- a) terminar o relacionamento comercial; ou
- b) substituir o membro da equipe que tenha relacionamento comercial; ou
- c) recusar a realização do trabalho de auditoria.

2.4. Relacionamentos familiares e pessoais.

2.4.1. A perda de independência está sujeita a uma série de fatores; dentre eles, as responsabilidades do membro da equipe de auditoria no trabalho, a proximidade do relacionamento e o papel do membro da família ou de relacionamento pessoal na entidade auditada.

2.4.2. As funções ocupadas por pessoas próximas ou familiares, que prejudicam a independência do auditor independente, são aquelas que:

- a) exercem influência significativa sobre as políticas operacionais, financeiras ou contábeis. Em geral, diz respeito a uma pessoa que tem funções como presidente, diretor, administrador, gerente geral de uma entidade auditada;
- b) exercem influência nas demonstrações contábeis da entidade. Em geral, diz respeito a funções consideradas críticas no ambiente contábil, como *controller*, gerente de contabilidade, contador; e
- c) são consideradas sensíveis sob o ponto de vista da auditoria. Em geral, incluem cargos com atribuições de monitoramento dos controles internos da entidade auditada, como, por exemplo, caixa, auditor interno, gerente de compras/vendas, dentre outros.

2.5. Vínculos empregatícios ou similares por administradores, executivos ou empregados da entidade auditada, mantidos anteriormente com a entidade de auditoria.

2.5.1. A independência do auditor ou membro de sua equipe pode ser comprometida se um diretor, administrador ou empregado da entidade auditada, em condições de exercer influência direta e significativa sobre o objeto do trabalho de auditoria, tiver sido um membro da equipe de auditoria ou sócio da entidade de auditoria nos últimos dois anos. Este comprometimento da independência ocorre dependendo dos seguintes fatores:

- a) influência do cargo da pessoa na entidade auditada;
- b) grau de envolvimento que a pessoa terá com a equipe de auditoria;
- c) tempo decorrido desde que a pessoa foi membro da equipe de auditoria ou da entidade de auditoria; e

d) cargo que a pessoa tiver exercido na equipe ou na entidade de auditoria.

2.5.2. Após avaliados os fatores acima, ações visando salvaguardar a independência do auditor independente deverão ser aplicadas, tais como as seguintes:

- a) modificar o plano de auditoria, se necessário;
- b) designar uma equipe de auditoria para a auditoria que inclua membros com experiência superior àquela do profissional que transferiu-se para a entidade auditada;
- c) envolver um outro profissional que não seja membro da equipe de auditoria, para revisar o trabalho realizado; ou
- d) ampliar o nível de controle de qualidade do trabalho.

2.5.3. Em todos os casos, as seguintes condições devem ser observadas:

- a) que a pessoa em questão não tenha nenhum benefício da entidade de auditoria, seja pecuniário ou semelhante, a menos que em razão de acordos feitos anteriormente e de montantes prefixados; além disso, o valor devido à pessoa pela entidade de auditoria não deve ser de importância que possa ameaçar a própria independência; e
- b) que a pessoa não participe e não aparente participar dos negócios ou atividades da entidade de auditoria.

2.5.4. Constitui-se conflito de interesses e possível perda de independência da entidade de auditoria quando um sócio ou membro da equipe de auditoria possa estar em processo de negociação para ingressar na entidade auditada. Essa ameaça será reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de todas as seguintes ações:

- a) manter política de procedimento no sentido de exigir que a pessoa envolvida com a entidade auditada, quanto ao seu possível ingresso futuro como executivo ou empregado de tal entidade, notifique a entidade de auditoria sobre tal circunstância, no momento inicial do processo;
- b) proibir a designação do sócio ou membro da equipe que esteja em processo de negociação com a entidade auditada; e
- c) avaliar a necessidade de realizar uma revisão independente de todos os julgamentos significativos feitos por aquela pessoa enquanto participava do trabalho.

2.6. Membros da entidade de auditoria que, anteriormente, eram administradores, executivos ou empregados da entidade auditada,

2.6.1. A atuação como membro da equipe de auditoria de um ex-administrador, executivo ou empregado da entidade auditada, consideradas determinadas circunstâncias, caracteriza-se como perda de independência da entidade de auditoria.

2.6.2. Isso se aplica, particularmente, no caso em que um membro da equipe tenha tido tais vínculos com a entidade auditada nos últimos dois anos.

2.6.3. Assim sendo, quando houver membro da equipe de auditoria que tenha tido tais vínculos com a entidade auditada, em tempo inferior a dois anos, deve ser aplicada uma das seguintes ações:

- a) afastar o membro da equipe do trabalho de auditoria naquela entidade auditada; ou
- b) recusar a realização do trabalho de auditoria.

2.6.4. Se um sócio ou membro da entidade de auditoria atuar também como diretor, membro do conselho de administração, conselho fiscal ou executivo da entidade auditada, a ameaça criada à perda de independência é de tal magnitude que não existe salvaguarda ou ação a ser aplicada que possa impedir o conflito de interesses. E, neste caso, a recusa da realização do trabalho é inevitável.

2.7. Manutenção dos líderes de equipe de auditoria.

2.7.1. A utilização dos mesmos profissionais de liderança (sócio, diretor e gerente) na equipe de auditoria, numa mesma entidade auditada, por um longo período, pode criar a perda da objetividade e do ceticismo necessários na auditoria.

2.7.2. Esse risco depende de fatores, tais como:

- a) tempo que a pessoa faz parte da equipe de auditoria; e
- b) função da pessoa na equipe de auditoria.

2.7.3. Visando impedir tal risco, é necessária a aplicação das seguintes ações:

- a) rotação do pessoal de liderança da equipe de auditoria a intervalos menores ou iguais a cinco anos consecutivos; e
- b) intervalo mínimo de três anos para o retorno do pessoal de liderança à equipe.

2.7.4. Para fins de contagem de prazo da rotação estabelecida nesta IT, aplica-se o disposto no item 21, da NBC T 11 – IT 6 – Supervisão e Controle de Qualidade, aprovada pela Resolução CFC n.º 914, de 24 de outubro de 2001, ou seja, desde janeiro de 2002.

2.7.5. Como é impraticável a rotação nas entidades de auditoria de porte pequeno, com apenas um sócio ou diretor e auditores pessoas físicas, para atender o estabelecido nas letras *a* e *b* do item 2.7.3, nos anos em que se completarem os cinco anos e durante os próximos três anos dos prazos estabelecidos nesses itens, seus trabalhos deverão ser submetidos à revisão por outra entidade de auditoria, que emitirá relatório circunstanciado sobre a correta aplicação das normas profissionais e técnicas nestes trabalhos, encaminhando-o ao Conselho Federal de Contabilidade, até 31 de julho do respectivo ano.

2.8. Prestação de outros serviços.

As entidades de auditoria prestam, usualmente, outros serviços para as entidades auditadas, compatíveis com seu nível de conhecimento e capacitação.

As entidades auditadas valorizam os serviços proporcionados por essas entidades de auditoria quando estas possuem um bom entendimento do negócio e contribuem com conhecimento e capacitação em outras áreas. Além disso, muitas vezes a prestação desses outros serviços, não de auditoria, proporcionam às equipes de auditoria desenvolvimento de conhecimentos relativos aos negócios e operações da entidade auditada, que são proveitosos para o próprio trabalho de auditoria.

A prestação desses outros serviços, entretanto, não pode criar ameaças à independência da entidade de auditoria ou de membros da equipe de auditoria.

Os princípios básicos que devem fundamentar qualquer regra de independência do auditor são:

- a) o auditor não deve auditar o seu próprio trabalho;
- b) o auditor não deve exercer funções gerenciais; e
- c) o auditor não deve promover interesses pelo seu cliente.

Conseqüentemente, é necessário avaliar se a realização desses outros serviços pode vir a criar conflitos de interesses e, por conseguinte, possível perda de independência.

Dentre outros, os serviços abaixo, também chamados de consultoria, podem caracterizar a perda de independência.

2.8.1. Registro (escrituração) contábil.

- 2.8.1.1. A execução, para uma entidade auditada, de serviços como a preparação de registros contábeis ou a elaboração de demonstrações contábeis caracteriza-se como conflito de interesses e, conseqüentemente, perda de independência.
- 2.8.1.2. Cabe à administração da entidade auditada providenciar, por intermédio de seu corpo de profissionais ou de contabilista independente, a manutenção dos registros contábeis e a elaboração de demonstrações contábeis, embora a entidade auditada possa solicitar assistência à entidade de auditoria.
- 2.8.1.3. Porém, se a entidade de auditoria e o pessoal que presta assistência à entidade auditada tomarem decisões gerenciais, surgirá o conflito de interesses e, também neste caso, ocorrerá a perda da independência.
- 2.8.1.4. Conseqüentemente, o pessoal da entidade de auditoria não deverá tomar tais decisões. São exemplos de decisões gerenciais:
 - a) escriturar registros contábeis;
 - b) apurar ou alterar lançamentos em diários ou a classificação de contas ou operações, ou outros registros contábeis, sem obtenção da aprovação expressa da entidade auditada;
 - c) autorizar ou aprovar operações; e
 - d) preparar documento fonte de dados (inclusive decisões sobre premissas de avaliações) ou fazer alterações em tais documentos ou dados.
- 2.8.1.5. Para os casos assinalados, não há nenhuma providência de salvaguarda para garantir a independência da entidade de auditoria, a não ser a recusa dos serviços de assistência à entidade auditada, ou a recusa da realização da auditoria.
- 2.8.1.6. Eventualmente, em casos emergenciais de caráter não-rotineiro, o auditor poderá efetuar trabalhos de escrituração contábil, pelo prazo máximo de um exercício social.

2.8.2. Serviços de avaliação de empresas e reavaliação espontânea de ativos

- 2.8.2.1. Uma avaliação econômico-financeira compreende a formulação de premissas relativas a acontecimentos futuros, a aplicação de determinadas metodologias e técnicas e a combinação de ambas para calcular um determinado valor, ou intervalo de valores, para um ativo, passivo ou uma entidade como um todo.
- 2.8.2.2. Assim, estará estabelecido o conflito de interesses quando uma entidade de auditoria fizer uma avaliação para uma entidade auditada, inclusive controlada, coligada ou pertencente ao mesmo grupo econômico a que deva ser incorporada, fusionada, cindida ou utilizada para a integralização de capital, caracterizando, assim, a perda de independência.
- 2.8.2.3. O mesmo ocorre com os serviços de avaliação a valor de reposição, de mercado ou similar, para fins de reavaliação espontânea de ativos, para a constituição de reserva no patrimônio líquido da entidade auditada ou para qualquer outra forma de registro contábil.
- 2.8.2.4. O auditor independente, até dois anos antes da sua contratação como auditor independente, não deve realizar avaliações ou reavaliações para entidades auditadas nas quais o resultado, a valor de mercado ou a valor econômico, tenha, direta ou indiretamente, reflexos nas demonstrações contábeis. Não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços de avaliação ou a renúncia à realização da auditoria.
- 2.8.2.5. A emissão de laudo de avaliação a valores contábeis, apesar de se diferenciar de relatório de auditoria e acarretar responsabilidades profissionais distintas ao profissional que o elabora, é formulada com base na auditoria de um balanço patrimonial, pois tem como objeto o patrimônio mensurado de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e com as práticas contábeis adotadas no Brasil; portanto, não configura a incompatibilidade ou o conflito de interesses com a prática da auditoria independente e, assim sendo, não produz perda de independência.

2.8.3. Serviços de assistência tributária, fiscal e parafiscal.

- 2.8.3.1. É comum a entidade de auditoria ser solicitada para prestar serviços de consultoria tributária, fiscal e parafiscal a uma entidade auditada. Tais serviços compreendem um amplo leque de tipos, incluindo:
 - a) o cumprimento de leis e normas;
 - b) a emissão de cartas-consultas;
 - c) a assistência técnica na solução de divergências quanto a impostos e contribuições; e
 - d) o planejamento tributário.
- 2.8.3.2. Esses trabalhos não são considerados ameaças à independência da entidade de auditoria, pois não caracterizam a perda real ou suposta da sua objetividade e integridade.

Entretanto, melhor reflexão cabe com relação ao item *d*, ou seja, o planejamento tributário.
- 2.8.3.3. Planejamento tributário é a atividade que auxilia a administração dos tributos, projeta os atos e fatos administrativos ou relacionados com a melhor

abordagem no tratamento a ser dado a determinado produto ou serviço da entidade auditada, com o objetivo de mensurar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, maximizando vantagens e reduzindo riscos, se efetuado em bases estritamente científicas.

2.8.3.4. Entretanto, quando o denominado e já conceituado planejamento tributário é realizado sem levar em consideração bases estritamente científicas, e não estiver amparado legalmente e suportado por documentação hábil e idônea, pode nascer a figura da fraude do ato simulado ou dissimulado, podendo, nesse momento, proporcionar conflito de interesses e, portanto, a perda de independência da entidade de auditoria. Relaciona-se com os ditos planejamentos tributários, que não tenham sido avaliados por consultores jurídicos externos, proporcionando risco para a entidade auditada, ainda que haja a concordância e o consentimento da administração da entidade auditada. Geralmente, os honorários dos serviços de planejamento tributário, cobrados pela entidade de auditoria, nestes casos incluem importante parcela variável, proporcional ao benefício conseguido pela entidade auditada. A forma de cobrança de honorários, entretanto, não é o fator determinante para a interpretação da perda de independência. Para estes casos, não há ação de salvaguarda a ser tomada pela entidade de auditoria que não seja a recusa da prestação do serviço de planejamento tributário ou a renúncia da realização dos trabalhos de auditoria independente.

2.8.3.5. Não constituem perda de independência os serviços prestados pela entidade de auditoria, relacionados com a resposta de solicitação de análise e conclusão sobre estruturação tributária, elaborada pela administração da entidade auditada ou por terceiros por ela contatados.

2.8.4. Serviços de auditoria interna à entidade auditada.

2.8.4.1. Em certos casos, pode ser criado conflito de interesses pela prestação, pela entidade de auditoria independente, de serviços de auditoria interna a uma entidade auditada.

2.8.4.2. Os serviços de auditoria interna, realizados por uma entidade de auditoria independente, são geralmente decorrentes da terceirização do departamento de auditoria interna ou da solicitação dos chamados trabalhos especiais de auditoria.

2.8.4.3. O cuidado na manutenção de determinadas salvaguardas, a seguir listadas, impedirá a existência do conflito de interesses e, por conseguinte, a perda de independência:

- a) assegurar que o pessoal da entidade de auditoria não atue e nem pareça atuar em uma condição equivalente à de um membro da administração da entidade auditada;
- b) assegurar que a entidade auditada reconheça sua responsabilidade por instituir, manter e monitorar o sistema de controle interno;
- c) assegurar que a entidade auditada designe um funcionário competente, preferivelmente da alta administração, para ser o responsável pelas atividades de auditoria interna;
- d) assegurar que a entidade auditada seja responsável por avaliar e determinar quais as recomendações da entidade de auditoria que devem ser implementadas;

- e) assegurar que a entidade auditada avalie a adequação dos procedimentos de auditoria interna executados e as conclusões resultantes mediante, entre outras coisas, a obtenção de relatórios da entidade de auditoria e a tomada de decisões com base nesses relatórios; e
- f) assegurar que as conclusões e as recomendações, decorrentes da atividade de auditoria interna, sejam devidamente informadas aos responsáveis pela entidade auditada.

Nos casos em que órgãos reguladores específicos de setores da atividade econômica restrinjam a execução de trabalhos de auditoria interna, pela entidade de auditoria independente, esta deverá atender àquela regulamentação.

2.8.5. Serviços de consultoria de sistemas de informação computadorizados.

- 2.8.5.1. Caracteriza-se como conflito de interesses a prestação pela entidade de auditoria independente de serviços que envolvam o desenho e a implementação de sistemas de informações usados para gerar a informação contábil da entidade auditada, incluindo os serviços de remodelamento dos sistemas contábeis de qualquer natureza, como financeiros e de custos.
- 2.8.5.2. Não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços citados ou a renúncia à realização da auditoria.
- 2.8.5.3. Constituem-se trabalhos da especialidade da entidade de auditoria e parte integrante de seus exames, portanto sem caracterizar perda de independência, os serviços do tipo:
 - a) diagnóstico substanciado em procedimentos de análise e crítica, desenvolvidos em um desenho já definido no qual especialistas da entidade de auditoria podem identificar riscos de sistemas, falhas de fluxo de informações e pontos de melhoria para o aprimoramento do atual desenho;
 - b) assistência na revisão da configuração do sistema de controles internos e de informações, na qual o procedimento vise a eliminar erros ou conflitos identificados nos sistemas; e
 - c) elaboração de relatórios específicos sobre a qualidade dos controles internos e de informação da entidade auditada.

2.8.6. Serviços de apoio em litígios, perícia judicial ou extrajudicial.

- 2.8.6.1. Caracteriza-se como conflito de interesses a prestação, pela entidade de auditoria independente ou profissional pessoa física pertencente ao seu quadro, de serviços que envolvam a atividade de perito na esfera judicial ou extrajudicial (esferas administrativas ou juízo privado–arbitragem).
- 2.8.6.2. Não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços citados ou a renúncia à realização da auditoria.

2.8.7. Serviços de finanças corporativas e assemelhados.

- 2.8.7.1. Caracteriza-se como conflito de interesses a prestação, pela entidade de auditoria independente, de serviços de finanças corporativas e assemelhados.
- 2.8.7.2. Incluem-se nesses serviços de promoção de negociação, ou de subscrição de ações de entidades auditadas, promoção de estratégias societárias de identificação ou apresentação a possíveis fontes de capital, e a consultoria de estruturação de transações a serem propostas.
- 2.8.7.3. Não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços citados ou a renúncia à realização da auditoria.
- 2.8.7.4. Não se incluem nestes casos os trabalhos da entidade de auditoria limitados à sua competência profissional, tais como:
 - a) diagnóstico das diferenças de práticas contábeis entre países;
 - b) assessoria na identificação de controles para fins de levantamento de dados financeiros; e
 - c) aplicação de procedimentos de auditoria sobre os ajustes de diferenças entre as práticas contábeis.
- 2.8.7.5. A emissão de carta de conforto, geralmente comum em processos de captação de recursos com emissão de títulos, também se incorpora a procedimentos que se integram à função do auditor independente e, portanto, não constitui perda de independência.

2.8.8. Serviços de seleção de altos executivos.

- 2.8.8.1. O recrutamento de membros da alta administração para a entidade auditada pode criar ameaças atuais ou futuras de conflito de interesses e, por conseguinte, perda de independência. A ameaça dependerá de fatores, tais como:
 - a) a importância da função da pessoa a ser recrutada; e
 - b) a natureza da assistência solicitada.

Em geral, a entidade de auditoria pode prestar serviços como a seleção de profissionais e recomendar sua adequação a cargo na entidade auditada. Além disso, a entidade de auditoria pode elaborar uma relação sintética de candidatos para entrevista, desde que ela seja feita com base em critérios especificados pela entidade auditada.

- 2.8.8.2. De qualquer modo, em todos os casos, a entidade de auditoria não deve tomar decisões gerenciais, e a decisão de quem contratar deve ser deixada a cargo da entidade auditada.

2.9. Presentes e brindes.

- 2.9.1. Aceitar presentes, brindes ou outros benefícios de uma entidade auditada pode criar conflitos de interesses e, por conseguinte, perda de independência. Quando uma entidade de auditoria ou membro de equipe aceita presentes, brindes ou outros benefícios cujo valor não seja claramente insignificante, a perda de independência é caracterizada, não sendo possível a aplicação de qualquer salvaguarda.

2.10. Litígios em curso ou iminentes.

2.10.1. Quando há, ou é provável haver, um litígio entre a entidade de auditoria ou um membro da sua equipe e a entidade auditada, pode ser criado o conflito de interesses. O relacionamento entre a administração da entidade auditada e os membros da equipe de auditoria precisa ser caracterizado por total franqueza e divulgação completa de todos os aspectos das operações de negócios da entidade auditada. A entidade de auditoria e a administração da entidade auditada podem ficar em lados opostos por causa do litígio, o que pode afetar a disposição da administração em fazer divulgações completas, e a entidade de auditoria pode se ver ameaçada por conflito de interesses. A importância da ameaça criada dependerá de fatores, tais como:

- a) a relevância do litígio;
- b) a natureza do trabalho de auditoria; e
- c) se o litígio diz respeito a um trabalho de auditoria já efetuado.

2.10.2. Uma vez avaliada a importância da ameaça, devem ser aplicadas as seguintes ações, para reduzi-la a um nível aceitável:

- a) informar aos níveis superiores da entidade auditada (por exemplo: conselho de administração, conselho fiscal e assembléia de acionista e acionistas controladores) a extensão e a natureza do litígio;
- b) informar, se aplicável, aos órgãos reguladores competentes a extensão e a natureza do litígio;
- c) se o litígio envolver um membro da equipe de auditoria, afastar aquela pessoa do trabalho de auditoria; ou
- d) envolver outro auditor da entidade de auditoria, não-integrante da equipe, para revisar o trabalho feito ou opinar conforme necessário.

2.10.3. Se essas ações não reduzirem a ameaça ao conflito de interesses a um nível adequado, a única alternativa é recusar o trabalho de auditoria.

2.11. Incompatibilidade ou inconsistência do valor dos honorários.

2.11.1. O estabelecimento de honorários de auditoria independente pode, em determinados casos, ferir a ética, produzir o conflito de interesses e se caracterizar como perda de independência.

2.11.2. Os honorários dos serviços de auditoria devem ser compatíveis com os investimentos em formação e com a remuneração profissional.

2.11.3. É sabido que para atingir o nível de auditor independente é preciso passar por todo o ensino formal, hoje, 1º e 2º graus, pelo exame vestibular, pela universidade e pelos exames de qualificação técnica do sistema CFC/CRCs. Depois, pelos sistemas de atualização e de educação continuada de Contabilidade e de Auditoria e periféricas (informática, avaliações de riscos, estatística, etc.), e idiomas estrangeiros, tendo em vista a globalização permanente e crescente do mundo empresarial.

2.11.4. Por conseqüência, é inadmissível a cobrança de honorários, salvo para entidades auditadas relacionadas aos chamados trabalhos voluntários, que não levem em conta todo o investimento de formação e de atualização mencionado e que não possam, pelo menos, ser comparados com os de outras profissões liberais, como advocacia, medicina, engenharia, economia, etc.

- 2.11.5. Assim sendo, o estabelecimento de honorários substancialmente inferiores ao nível que poderia ser considerado razoável, nos termos referidos acima, caracterizar-se-á como perda de independência.
- 2.11.6. O estabelecimento de honorários contingenciais, de um modo geral, produz conflito de interesses e, por consequência, perda de independência.
- 2.11.7. Honorários contingenciais são aqueles calculados em uma base pré-determinada com relação ao desfecho ou resultado de uma transação, ou ao resultado do trabalho executado.
- 2.11.8. Entretanto, é admissível o estabelecimento de honorários que contenham uma parte fixa, em montante suficiente para remunerar condigna e integralmente todo o trabalho, considerando os aspectos citados nos itens 2.11.2 a 2.11.6, e que deverão ser cobrados independentemente do resultado do trabalho.
- 2.11.9. Quando os honorários de auditoria independente forem de valor substancialmente inferior ao estabelecido para os outros serviços que a entidade de auditoria independente realize para a entidade auditada, poderá se estabelecer o conflito de interesses, por razões de dependência financeira e, por conseguinte, a perda de independência.
- 2.11.10. Entretanto, para que se caracterize a dependência financeira, é necessário que o conjunto dos honorários de serviços prestados à entidade auditada, ou seja, os de auditoria independente e os demais, seja relevante dentro do total de honorários de toda a organização da entidade de auditoria independente.
- 2.11.11. Entende-se, neste caso, como conjunto de honorários relevante, aquele que representar 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do total de honorários de toda a organização da entidade de auditoria independente.
- 2.12. Outras situações.
- 2.12.1. Conforme explanado no início deste item 2, os exemplos de perda de independência citados não são exaustivos. Assim sendo, outras situações podem ensejar o conflito de interesses e a perda de independência. Por este motivo, a entidade de auditoria independente deverá, permanentemente, avaliar se ela se encontra, eventualmente, em situação que possa ensejar o conflito de interesses e aparentar a perda de independência e, como parte dessa análise, verificar as possibilidades de aplicação de salvaguardas e, não sendo possível, renunciar o trabalho de auditoria ou outros trabalhos ou atividades que possam estar produzindo o conflito de interesses e a perda de independência.
- 2.13. Requisitos formais de controle.
- 2.13.1. A NBC T 11 – IT 6 – Supervisão e Controle de Qualidade determina aos auditores independentes ser necessária a implementação e a manutenção de regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade que garantam a qualidade dos serviços prestados.
- 2.13.2. Entendemos que, embora seja aquela a interpretação de uma norma técnica e não-profissional, é parte dela que sejam cumpridos requisitos formais que permitam a verificação permanente do cumprimento das determinações e interpretações das normas profissionais (NBC P) como parte do controle interno de qualidade, como também do controle externo de qualidade, a revisão externa de qualidade.

- 2.13.3. Assim, os requisitos formais mínimos para a verificação do cumprimento dos aspectos desta Interpretação Técnica (IT) estão a seguir indicados.
- 2.13.4. Documentação de declaração individual dos profissionais da entidade de auditoria da existência ou não das seguintes questões relacionadas a entidades auditadas:
- a) interesses financeiros;
 - b) empréstimos e garantias;
 - c) relacionamentos comerciais relevantes estreitos com a entidade auditada;
 - d) relacionamentos familiares e pessoais; e
 - e) membros da entidade de auditoria que já foram administradores, executivos ou empregados da entidade auditada.
- 2.13.5. A formalização deverá ser um processo anual, por meio eletrônico ou não, contendo uma declaração formal de todos os profissionais da entidade de auditoria quanto à existência, ou não, de tais vinculações com a entidade auditada. Em caso de declarações positivas, deverá haver a anotação das providências tomadas, tais como: não fará parte da equipe de trabalho na empresa auditada x.
- 2.13.6. Estabelecimento de controle formal que possa permitir a verificação permanente da execução de rotação de pessoal.
- 2.13.7. Estabelecimento de arquivos manuais ou eletrônicos que permitam verificar outros serviços executados em entidades auditadas e o valor dos honorários cobrados.
- 2.13.8. Estabelecimento de controle formal que permita a divulgação interna das contratações de novas entidades auditadas, ao mesmo tempo em que cada profissional a ser envolvido no trabalho se obrigue a informar sobre eventuais riscos seus de conflitos de interesses e perdas de independência.
- 2.13.9. Estabelecimento permanente de palestras sobre o conteúdo desta Interpretação Técnica (IT), no programa de educação continuada.
- 2.14. Do Sigilo.
- 2.14.1. É relevante que todos os auditores tenham procedimentos de proteção de informações sigilosas, obtidas durante o relacionamento com o cliente, quer por meio eletrônico ou meios tradicionais, sendo de especial atenção o uso de redes de computador internas ou externas (*internet*).
- 2.14.2. Em decorrência da sofisticação do mercado em que atualmente os auditores e seus clientes atuam, são requeridas dos auditores contínua pesquisa e constante atualização quanto aos assuntos técnicos relacionados com as operações e os negócios dos clientes.
- 2.14.3. Durante a fase de obtenção de dados sobre o cliente em potencial, os auditores devem verificar se a sua contratação pelo referido cliente não viola quaisquer normas profissionais e internas, especialmente aquelas sobre independência e conflito de interesses, bem como as relacionadas ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

e) Norma Brasileira de Contabilidade – NBC P 1.2 - Independência, aprovada pela Resolução CFC no. 1.034 (2005). Substitui o item 1.2 – Independência, aprovado pela Resolução CFC nº 821 (1997).

NBC P 1.2 – INDEPENDÊNCIA

1.2.1. DEFINIÇÕES

- 1.2.1.1. Esta norma estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos de auditoria.
- 1.2.1.2. Entidade de auditoria é a instituição vista no seu conjunto, ou seja, o auditor independente pessoa física ou jurídica, inclusive pessoas jurídicas sob a mesma administração, tais como as de consultoria e/ou assessoria e, em sendo o caso, as demais entidades de auditoria por rede, atuando no Brasil ou no exterior.
- 1.2.1.3. Entidade de auditoria por rede é aquela sob controle, administração, razão social ou nome fantasia comuns, inclusive por associação.
- 1.2.1.4. Entidade auditada é aquela na qual uma entidade de auditoria realiza trabalho de auditoria das Demonstrações Contábeis com o objetivo de emissão de parecer ou formação de juízo sobre estas. Quando a entidade auditada é emissora de ações negociadas em bolsa de valores, a entidade auditada inclui sempre suas entidades relacionadas.
- 1.2.1.5. Entidade relacionada é aquela que tem uma das seguintes relações com a entidade auditada:
 - a) entidade que tem controle direto ou indireto sobre a entidade auditada, desde que a entidade auditada seja relevante para essa entidade;
 - b) entidade com interesse financeiro direto na entidade auditada, desde que tal entidade tenha influência significativa sobre a entidade auditada e o interesse na entidade auditada seja relevante para essa entidade;
 - c) entidade sobre a qual a entidade auditada tenha controle direto ou indireto;
 - d) entidade na qual a entidade auditada, ou uma entidade a esta relacionada, tenha um interesse financeiro direto que lhe proporcione influência significativa, ou seja, preponderância nas deliberações sociais, sobre essa entidade e o interesse seja relevante para a entidade auditada e sua entidade relacionada; e
 - e) entidade sob controle comum ao da entidade auditada desde que essa entidade e a entidade auditada sejam, ambas, relevantes para a entidade controladora.
- 1.2.1.6. Equipe de auditoria são:
 - a) todos os profissionais que participam do trabalho de auditoria;

- b) todas as outras pessoas da entidade de auditoria capazes de influir, diretamente, sobre o resultado do trabalho de auditoria, incluindo:
 - b.1) aquelas que recomendam a remuneração do sócio do trabalho de auditoria no âmbito da realização do trabalho de auditoria, ou que são responsáveis diretas pela supervisão ou gerenciamento daquele profissional. Isso inclui todas as pessoas que ocupem cargos superiores ao sócio-líder do trabalho, sucessivamente, até o presidente da entidade de auditoria;
 - b.2) aquelas que dão consultoria de cunho técnico ou setorial sobre questões, transações ou fatos relativos ao trabalho de auditoria; e
 - b.3) aquelas que efetuam o controle de qualidade do trabalho de auditoria.
- c) todas as pessoas de uma entidade de auditoria por rede capazes de influir, diretamente, sobre o resultado do trabalho de auditoria.

1.2.1.7. Membros imediatos da família são o cônjuge e todos os dependentes, financeiramente, dos membros da equipe de auditoria.

1.2.2. CONCEITOS

- 1.2.2.1. A condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditoria independente. Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são, suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade. Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho.
- 1.2.2.2. A independência exige:
 - a) independência de pensamento – postura que permite expressar uma opinião sem ser afetado por influências que comprometem o julgamento profissional, permitindo à pessoa agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional;
 - b) aparência de independência – evitar fatos e circunstâncias significativos a ponto de um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluir dentro do razoável que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma entidade de auditoria ou de um membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.
- 1.2.2.3. Independência pode ser afetada por ameaças de interesse próprio, auto-revisão, defesa de interesses da entidade auditada, familiaridade e intimidação.
- 1.2.2.4. Ameaça de interesse próprio ocorre quando uma entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria poderia auferir benefícios de um interesse financeiro na entidade auditada, ou outro conflito de interesse próprio com essa entidade auditada.
- 1.2.2.5. Ameaça de auto-revisão ocorre quando o resultado de um trabalho anterior precisa ser reanalisado ao serem tiradas conclusões sobre o trabalho de auditoria ou quando um membro da equipe de auditoria era, anteriormente, administrador ou diretor da entidade auditada, ou era um funcionário cujo cargo lhe permitia exercer influência direta e importante sobre o objeto do trabalho de auditoria.
- 1.2.2.6. Ameaça de defesa de interesses da entidade auditada ocorre quando a entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria defendem ou parecem defender a

posição ou a opinião da entidade auditada, a ponto de poderem comprometer ou darem a impressão de comprometer a objetividade. Pode ser o caso da entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria que subordina seu julgamento ao da entidade auditada.

- 1.2.2.7. Ameaça de familiaridade ocorre quando, em virtude de um relacionamento estreito com uma entidade auditada, com seus administradores, com diretores ou com funcionários, uma entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria passam a se identificar, demasiadamente, com os interesses da entidade auditada.
- 1.2.2.8. Ameaça de intimidação ocorre quando um membro da equipe de auditoria encontra obstáculos para agir, objetivamente, e com ceticismo profissional devido a ameaças, reais ou percebidas, por parte de administradores, diretores ou funcionários de uma entidade auditada.
- 1.2.2.9. A entidade de auditoria e os membros da equipe de auditoria têm a responsabilidade de manter-se independentes, levando em conta o contexto em que exercem suas atividades, as ameaças à independência e as salvaguardas disponíveis para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.
- 1.2.2.10. Quando são identificadas ameaças, exceto aquelas, claramente, insignificantes, devem ser definidas e aplicadas salvaguardas adequadas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Essa decisão deve ser documentada. A natureza das salvaguardas a aplicar varia conforme as circunstâncias. Sempre se deve considerar o que um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluiria, numa avaliação razoável, ser inaceitável. A consideração do auditor é afetada por questões como a importância da ameaça, a natureza do trabalho de auditoria, os usuários previstos do relatório e a estrutura da entidade de auditoria.
- 1.2.2.11. As entidades de auditoria devem instituir políticas e procedimentos relativos às comunicações de independência com os organismos de governança da entidade auditada. No caso da auditoria de entidades registradas em bolsas de valores, a entidade de auditoria deve comunicar, formalmente, ao menos uma vez por ano, todos os relacionamentos e as outras questões entre a entidade de auditoria, as entidades de auditoria por rede e a entidade auditada que, de acordo com o julgamento profissional da entidade de auditoria, podem ser consideradas, em uma perspectiva razoável, como afetando a independência. Os assuntos a serem comunicados variam em cada caso e devem ser decididos pela entidade de auditoria, mas devem, em geral, tratar dos assuntos relevantes expostos nesta norma.

1.2.3. PERDA DE INDEPENDÊNCIA

- 1.2.3.1. Determinadas situações caracterizam a perda de independência da entidade de auditoria em relação à entidade auditada. Assim sendo, são apresentados alguns exemplos dessas situações e das ações a serem tomadas pela entidade de auditoria:
- 1.2.3.2. Interesses financeiros são a propriedade de títulos e valores mobiliários e quaisquer outros tipos de investimentos adquiridos ou mantidos pela entidade de auditoria, seus sócios, membros da equipe de auditoria ou membros imediatos da família destas pessoas, relativamente à entidade auditada, suas controladas ou integrantes de um mesmo grupo econômico, dividindo-se em diretos e indiretos.
 - 1.2.3.2.1. Interesses financeiros diretos são aqueles sobre os quais o detentor tem controle, seja em ações, debêntures ou em outros títulos e valores mobiliários; e

- 1.2.3.2.2. Interesses financeiros indiretos são aqueles sobre os quais o detentor não tem controle algum, ou seja, são interesses em empresas ou outras entidades, mantidas por titular beneficiário mediante um plano de investimento global, sucessão, fideicomisso, fundo comum de investimento ou entidade financeira sobre os quais a pessoa não detém o controle nem exerce influência significativa. A relevância de um interesse financeiro indireto deve ser considerada no contexto da entidade auditada, do trabalho e do patrimônio líquido do indivíduo em questão. Um interesse financeiro indireto é considerado relevante se seu valor for superior a 5% do patrimônio líquido da pessoa. Para esse fim, deve ser adicionado o patrimônio líquido dos membros imediatos da família.
- 1.2.3.3. Se a entidade de auditoria, um membro da equipe de auditoria ou o responsável técnico do trabalho de auditoria ou outros membros dentro da entidade de auditoria, em nível gerencial, que possam influenciar o resultado dos trabalhos, ou um membro imediato da família destas pessoas tiver um interesse financeiro direto ou um interesse financeiro indireto relevante na entidade auditada, está caracterizada a perda de independência.
- 1.2.3.4. As únicas ações disponíveis para eliminar a perda de independência são:
- a) alienar o interesse financeiro direto antes de a pessoa física tornar-se membro da equipe de auditoria;
 - b) alienar o interesse financeiro indireto relevante em sua totalidade ou alienar uma quantidade suficiente dele para que o interesse remanescente deixe de ser relevante antes de a pessoa tornar-se membro da equipe de auditoria; ou
 - c) afastar o membro da equipe de auditoria do trabalho da empresa auditada.
- 1.2.3.5. No caso de sócio da entidade de auditoria ou membro imediato de sua família, as ações de que tratam as alíneas “a” e “b” acima devem ser tomadas antes do início dos trabalhos.
- 1.2.3.6. A violação inadvertida no tocante a interesse financeiro em uma entidade auditada não prejudicaria a independência da entidade de auditoria, da entidade de auditoria por rede ou de um membro da equipe de auditoria se:
- a) a entidade de auditoria e a entidade de auditoria por rede têm políticas e procedimentos instituídos que requerem que todos os profissionais informem, prontamente, à entidade de auditoria quaisquer violações resultantes da compra, da herança ou de outra forma de aquisição de um interesse financeiro na entidade auditada;
 - b) a entidade de auditoria e a entidade de auditoria por rede informam, prontamente, o profissional que o interesse financeiro deve ser alienado; e
 - c) a alienação for efetuada quando da identificação do problema, ou o profissional é afastado da equipe de auditoria.
- 1.2.3.7. Quando ocorrer uma violação inadvertida no tocante a um interesse financeiro na entidade auditada, a entidade de auditoria deve considerar se devem ser aplicadas salvaguardas que podem ser:
- a) obtenção da participação de um auditor adicional que não tenha feito parte do trabalho de auditoria para revisar o trabalho feito pelo membro da equipe de auditoria; ou
 - b) exclusão da pessoa da tomada de decisões importantes referentes ao trabalho de auditoria.

1.2.3.8. A perda de independência pode-se dar ainda por:

- a) operações de créditos e garantias com a entidade auditada;
- b) relacionamentos comerciais com a entidade auditada;
- c) relacionamentos familiares e pessoais com a entidade auditada;
- d) atuação como administrador ou diretor de entidade auditada.

1.2.4. OPERAÇÕES DE CRÉDITOS E GARANTIAS

1.2.4.1. A entidade de auditoria, sócios, membros da equipe e membros imediatos da família destas pessoas não podem ter operações relevantes de operações de créditos ou garantia de operações de créditos com instituições financeiras que sejam entidade auditada. As seguintes transações são permitidas, se realizadas dentro dos requisitos e das condições oferecidos a terceiros:

- a) operações de créditos para aquisição de veículo;**
- b) arrendamento de veículo;**
- c) saldos em cartão de crédito que não superem 20 salários-mínimos; e**
- d) operações de créditos para aquisição de imóveis, com garantia.**

1.2.4.2. Caso o empréstimo não seja feito em condições normais de crédito para quaisquer das partes, é necessária uma das seguintes ações para impedir a caracterização da perda de independência:

- a) liquidação total do empréstimo pela entidade de auditoria;**
- b) liquidação total do empréstimo pelo sócio ou membro da equipe da entidade de auditoria; ou**
- c) afastamento do sócio ou membro da equipe de trabalho de auditoria.**

1.2.4.3. É, expressamente, proibida para entidades de auditoria, sócios, membros da equipe e membros da família destas pessoas a obtenção de operações de créditos por meio de entidades auditadas.

1.2.4.4. Não devem ser considerados, para efeito de independência, as operações de créditos contratados em período anterior ao relacionamento do auditor independente com a instituição financeira, ou antes, que o profissional faça parte da equipe de auditoria, desde que tenha sido contratado em condições de mercado e mantidos os prazos e as condições originais.

1.2.4.5. Se a entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria conceder empréstimo a uma entidade auditada que não seja um banco ou instituição semelhante, ou garantir um empréstimo tomado por essa entidade auditada, a ameaça de interesse próprio criada seria tão importante que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável, a menos que o empréstimo ou a garantia fosse irrelevante tanto para a entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria como para a entidade auditada.

1.2.5. RELACIONAMENTOS COMERCIAIS COM A ENTIDADE AUDITADA

1.2.5.1. As transações comerciais da entidade de auditoria, de sócios e membros da equipe de auditoria com uma entidade auditada devem ser feitas dentro do curso normal de negócios e na mesma condição com terceiros. No entanto, essas operações não podem ser de tal dimensão que criem uma ameaça de interesse próprio.

1.2.5.2. Relacionamentos comerciais em condições diferenciadas, privilegiadas e relevantes com entidades auditadas afetam a independência do auditor e, nesses casos, deve ser adotada uma das seguintes ações:

- a) terminar o relacionamento comercial;
- b) substituir o membro da equipe que tenha relacionamento comercial; ou
- c) recusar a realização do trabalho de auditoria.

1.2.6. RELACIONAMENTOS FAMILIARES E PESSOAIS

1.2.6.1. A perda de independência está sujeita a uma série de fatores, entre eles as responsabilidades do membro da equipe de auditoria no trabalho, a proximidade do relacionamento e o papel do membro da família ou de relacionamento pessoal na entidade auditada.

1.2.6.2. As funções ocupadas por pessoas próximas ou familiares, que prejudicam a independência da entidade de auditoria, são aquelas que:

- a) exercem influência significativa sobre as políticas operacionais, financeiras ou contábeis. Em geral, diz respeito a uma pessoa que tem funções como presidente, diretor, administrador, gerente geral de uma entidade auditada;
- b) exercem influência nas Demonstrações Contábeis da entidade auditada. Em geral, diz respeito a funções consideradas críticas no ambiente contábil como *controller*, gerente de contabilidade, contador; e
- c) são consideradas sensíveis sob o ponto de vista da auditoria. Em geral, inclui cargos com atribuições de monitoramento dos controles internos da entidade auditada, como, por exemplo, tesoureiro, auditor interno, gerente de compras/vendas, entre outras.

1.2.7. VÍNCULOS EMPREGATÍCIOS OU SIMILARES POR ADMINISTRADORES, EXECUTIVOS OU EMPREGADOS DA ENTIDADE AUDITADA MANTIDOS, ANTERIORMENTE, COM A ENTIDADE DE AUDITORIA

1.2.7.1. A independência da entidade de auditoria ou membro de sua equipe pode ser comprometida se um diretor ou um administrador ou empregado da entidade auditada, em condições de exercer influência direta e significativa sobre o objeto do trabalho de auditoria, tiver sido um membro da equipe de auditoria ou sócio da entidade de auditoria. Este comprometimento da independência ocorre dependendo dos seguintes fatores:

- a) influência do cargo da pessoa na entidade auditada;
- b) grau de envolvimento que a pessoa terá com a equipe de auditoria;
- c) tempo decorrido desde que a pessoa foi membro da equipe de auditoria ou da entidade de auditoria; e
- d) cargo que a pessoa tiver exercido na equipe ou na entidade de auditoria.

1.2.7.2. Após avaliados os fatores de que trata o item anterior, ações visando salvaguardar a independência da entidade de auditoria devem ser aplicadas, tais como as seguintes:

- a) modificar o plano de auditoria, se necessário;
 - b) designar uma equipe de auditoria que inclua membros com experiência superior àquela do profissional que transferiu-se para a entidade auditada;
 - c) envolver um outro profissional que não seja membro da equipe de auditoria para revisar o trabalho realizado; ou
 - d) ampliar o nível de controle de qualidade do trabalho.
- 1.2.7.3. Nos casos estabelecidos na alínea “k” do item 1.2.10.6, as seguintes condições devem ser observadas:
- a) a pessoa em questão não tem nenhum benefício da entidade de auditoria, a menos que, em razão de acordos feitos anteriormente e de montantes prefixados; além disso, o valor devido à pessoa pela entidade de auditoria não deve ser de importância que possa ameaçar a independência da entidade de auditoria; e
 - b) a pessoa não participa e não aparenta participar dos negócios ou das atividades da entidade de auditoria.
- 1.2.7.4. Constitui-se conflito de interesse e possível perda de independência da entidade de auditoria quando um sócio ou um membro da equipe de auditoria possa estar em processo de negociação para ingressar na entidade auditada. Essa ameaça é reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de todas as seguintes ações:
- a) manter políticas e procedimentos no sentido de exigir que a pessoa envolvida com a entidade auditada, quanto ao seu possível ingresso como executivo ou empregado de tal entidade, notifique a entidade de auditoria sobre tal circunstância no momento inicial do processo;
 - b) não designar sócio ou membro da equipe que esteja em processo de negociação com a entidade auditada; e
 - c) avaliar a necessidade de realizar uma revisão, independentemente, de todos os julgamentos significativos feitos por aquela pessoa enquanto participava do trabalho.
- 1.2.7.5. Membros da entidade de auditoria que, anteriormente, eram administradores, executivos ou empregados da entidade auditada – a atuação como membro da equipe de auditoria de um ex-administrador, um executivo ou um empregado da entidade auditada, consideradas determinadas circunstâncias, caracteriza-se como perda de independência da entidade de auditoria. Isso se aplica, particularmente, no caso em que um membro da equipe tenha que reportar, por exemplo, sobre elementos das Demonstrações Contábeis que ele mesmo tenha preparado, ou ajudado a preparar, enquanto atuando na entidade auditada.
- 1.2.7.6. Se, durante o período coberto pela auditoria, um membro da equipe de auditoria tenha atuado como administrador ou como executivo da entidade auditada ou tenha sido um empregado ocupando posição que lhe permitisse exercer influência direta e significativa no objeto da auditoria, a ameaça à perda de independência é tão significativa que nenhuma salvaguarda pode reduzi-la a um nível aceitável. Conseqüentemente, tais indivíduos não devem ser designados como membros da equipe de auditoria.
- 1.2.7.7. Se, durante período, imediatamente, anterior ao período coberto pela auditoria, um membro da equipe de auditoria tenha atuado como administrador ou como executivo da entidade auditada ou tenha sido um empregado, ocupando posição que lhe permitisse exercer influência direta e significativa no objeto da auditoria, isso pode

criar ameaças de interesse próprio, de auto-revisão ou de familiaridade. Por exemplo, essas ameaças seriam criadas se uma decisão tomada ou um trabalho executado pelo indivíduo no período, imediatamente, anterior, enquanto empregado pela entidade auditada está para ser analisado como parte da auditoria no período corrente. A significância dessas ameaças depende de fatores como:

- a) a posição que o indivíduo ocupava na entidade auditada;
- b) o lapso de tempo decorrido de, no mínimo, dois anos desde que o indivíduo desvinculou-se da entidade auditada e venha exercer função de responsabilidade, como encarregado, supervisor ou gerente de equipe ou sócio da entidade de auditoria na condução dos trabalhos na entidade auditada;
- c) a função que o indivíduo ocupa na equipe de auditoria.

1.2.7.8. A significância dessas ameaças deve ser avaliada e, se seu nível não for, claramente, insignificante, salvaguardas devem ser consideradas e aplicadas, conforme necessário, para reduzir tais ameaças a um nível aceitável. Tais salvaguardas podem incluir:

- a) envolvimento de um outro profissional para revisar o trabalho executado pelo indivíduo enquanto membro da equipe de auditoria; ou
- b) discussão do assunto com os órgãos de governança corporativa da entidade auditada.

1.2.8. ATUANDO COMO ADMINISTRADOR OU DIRETOR DE ENTIDADES AUDITADAS

1.2.8.1. Se um sócio ou um membro da entidade de auditoria atuar também como diretor, membro do conselho de administração, conselho fiscal ou executivo da entidade auditada, a ameaça criada à perda de independência é de tal magnitude que não existe salvaguarda ou ação a ser aplicada que possa impedir o conflito de interesse. E, neste caso, a realização do trabalho deve ser recusada.

1.2.9. ROTAÇÃO DOS LÍDERES DE EQUIPE DE AUDITORIA

1.2.9.1. Visando possibilitar contínua renovação da objetividade e do ceticismo do auditor, necessários na auditoria, é requerida a rotação dos responsáveis técnicos pelos trabalhos na entidade auditada.

1.2.9.2. Alguns fatores que podem influenciar a objetividade e o ceticismo do auditor são:

- a) tempo que o profissional faz parte da equipe de auditoria. O risco de perda da objetividade e do ceticismo pode ocorrer com o passar dos anos; e
- b) função do profissional na equipe de auditoria. O risco de perda da objetividade e do ceticismo é maior no pessoal de liderança da equipe, ou seja, os responsáveis técnicos. Neste aspecto, entende-se que as demais funções da equipe de auditoria, ou seja, as funções de gerente, sênior ou encarregado e assistentes dedicam-se a realizar os trabalhos de auditoria e não a tomar decisões-chave. Adicionalmente, os trabalhos executados por estes últimos são revisados pelos membros mais experientes da equipe de auditoria e as conclusões obtidas são por estes corroboradas.

1.2.9.3. Visando impedir o risco de perda da objetividade e do ceticismo do auditor, é necessária a aplicação das seguintes ações:

- a) rotação do pessoal de liderança da equipe de auditoria a intervalos menores ou iguais a cinco anos consecutivos; e

b) intervalo mínimo de três anos para o retorno do pessoal de liderança à equipe.

- 1.2.9.4. Como é impraticável a rotação nas entidades de auditoria de porte pequeno, com apenas um sócio ou diretor e auditores pessoas físicas, para atender ao estabelecido nas alíneas “a” e “b” acima nos anos em que se completarem os cinco anos e durante os próximos três anos dos prazos estabelecidos nesse item, seus trabalhos devem ser submetidos à revisão por outra entidade de auditoria, que emitirá relatório circunstanciado sobre a correta aplicação das normas profissionais e das técnicas nestes trabalhos, encaminhando-o ao Conselho Federal de Contabilidade até 31 de julho de cada ano.

1.2.10. PRESTAÇÃO DE OUTROS SERVIÇOS

- 1.2.10.1. As entidades de auditoria prestam, usualmente, outros serviços para as entidades auditadas, compatíveis com seu nível de conhecimento e capacitação.
- 1.2.10.2. As entidades auditadas valorizam os serviços proporcionados por essas entidades de auditoria quando estas possuem um bom entendimento do negócio e contribuem com conhecimento e capacitação em outras áreas. Além disso, muitas vezes, a prestação desses outros serviços, não de auditoria, proporcionam às equipes de auditoria desenvolvimento de conhecimentos relativos aos negócios e operações da entidade auditada, que são proveitosos para o próprio trabalho de auditoria.
- 1.2.10.3. A prestação desses outros serviços, entretanto, não pode criar ameaças à independência da entidade de auditoria ou de membros da equipe de auditoria.
- 1.2.10.4. Os princípios básicos que devem fundamentar qualquer regra de independência do auditor são:
- a) o auditor não deve auditar o seu próprio trabalho;
 - b) o auditor não deve exercer funções gerenciais na entidade auditada; e
 - c) o auditor não deve promover interesses da entidade auditada.
- 1.2.10.5. Conseqüentemente, é necessário avaliar se a realização desses outros serviços pode vir a criar conflitos de interesses e, por conseguinte, possível perda de independência.
- 1.2.10.6. Entre outros, os serviços abaixo, também chamados de consultoria, podem caracterizar a perda de independência:
- a) serviços de avaliação de empresas e reavaliação de ativos;
 - b) serviços de assistência tributária, fiscal e parafiscal;
 - c) serviços de auditoria interna à entidade auditada;
 - d) serviços de consultoria de sistema de informação computadorizado;

- e) serviços de apoio em litígios, perícia judicial ou extrajudicial;
- f) serviços de finanças corporativas e assemelhados;
- g) serviços de seleção de executivos;
- h) registro (escrituração) contábil.
 - h.1) a execução, para uma entidade auditada, de serviços como a preparação de registros contábeis ou elaboração de Demonstrações Contábeis caracteriza-se como conflito de interesse e, conseqüentemente, perda de independência.
 - h.2) cabe à administração da entidade auditada providenciar, por intermédio de seu corpo de profissionais ou de contabilista independente, a manutenção dos registros contábeis e a elaboração de Demonstrações Contábeis, embora a entidade auditada possa solicitar assistência à entidade de auditoria;
 - h.3) porém, se a entidade de auditoria e o pessoal que presta assistência à entidade auditada tomarem decisões gerenciais, surge o conflito de interesses e, também neste caso, ocorre a perda da independência;
 - h.4) conseqüentemente, o pessoal da entidade de auditoria não deve tomar tais decisões. São exemplos de decisões gerenciais:
 - h.4.1) escriturar registros contábeis;
 - h.4.2) apurar ou alterar lançamentos em diários ou a classificação de contas ou operações ou outros registros contábeis sem obtenção da aprovação expressa da entidade auditada;
 - h.4.3) autorizar ou aprovar operações; e
 - h.4.4) preparar documento fonte de dados (inclusive decisões sobre premissas de avaliações) ou fazer alterações em tais documentos ou dados.
 - h.5) para os exemplos acima, não há nenhuma providência de salvaguarda para garantir a independência da entidade de auditoria, a não ser a recusa dos serviços de assistência à entidade auditada ou a recusa da realização da auditoria.
- i) serviços de avaliação de empresas e reavaliação de ativos;
 - i.1) uma avaliação econômico-financeira compreende a formulação de premissas relativas a acontecimentos futuros, a aplicação de determinadas metodologias e técnicas e a combinação de ambas para calcular um determinado valor, ou intervalo de valores, para um ativo, um passivo ou uma entidade como um todo.
 - i.2) pode ser criada uma ameaça de auto-revisão quando uma entidade de auditoria ou uma entidade de auditoria por rede fizerem uma avaliação para uma entidade auditada que deva ser incorporada às Demonstrações

Contábeis da entidade auditada. Neste caso, pode ser estabelecido o conflito de interesses quando uma entidade de auditoria fizer uma avaliação para uma entidade auditada, inclusive controladas, coligadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico a que deva ser incorporada, fusionada, cindida ou utilizada para a integralização de capital, caracterizando, assim, a perda de independência;

- i.3) se o serviço de avaliação envolver questões relevantes para as Demonstrações Contábeis e um grau significativo de subjetividade, a ameaça de auto-revisão não pode ser reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de nenhuma salvaguarda. Dessa forma, tais serviços de avaliação não devem ser prestados ou, alternativamente, o trabalho de auditoria deve ser recusado;
- i.4) a realização de serviços de avaliação que não são, nem separadamente nem em conjunto, relevantes para as Demonstrações Contábeis, e que não sejam utilizados na determinação de valores relevantes nas Demonstrações Contábeis ou que não envolvem um grau significativo de subjetividade, pode criar uma ameaça de auto-revisão capaz de ser reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas. Essas salvaguardas podem ser:
 - i.4.1) obter a participação de um auditor adicional que não tenha sido membro da equipe de auditoria para revisar o trabalho feito ou opinar conforme necessário;
 - i.4.2) confirmar com a entidade auditada o entendimento desta sobre as premissas de avaliação e a metodologia a serem usadas, e obter aprovação para seu uso;
 - i.4.3) obter da entidade auditada uma declaração de aceitação de responsabilidade pelos resultados do trabalho realizado pela entidade de auditoria; e
 - i.4.4) tomar providências para que o pessoal que prestar tais serviços não participe do trabalho de auditoria.
- i.5) o mesmo ocorre com os serviços de avaliação a valor de reposição, de mercado ou similar para fins de reavaliação de ativos, para a constituição de reserva no patrimônio líquido da entidade auditada ou para qualquer outra forma de registro contábil;
- i.6) a entidade de auditoria não deve realizar avaliações ou reavaliações para entidades auditadas nas quais o resultado, a valor de mercado ou a valor econômico, tenha, direta ou indiretamente, reflexos relevantes nas Demonstrações Contábeis que estiver auditando. Não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência, por não poder auditar o seu próprio trabalho, que não seja a recusa dos serviços de avaliação ou a renúncia à realização da auditoria. Conseqüentemente, no exercício seguinte, após as Demonstrações Contábeis terem sido auditadas por outro auditor independente, a entidade de auditoria que, atuando como especialista, efetuou a avaliação pode ser contratada sem quebra de independência, desde que o outro auditor independente não tenha compartilhado em seu parecer responsabilidade sobre o resultado da avaliação efetuada;
- i.7) a emissão de laudo de avaliação a valores contábeis, apesar de se diferenciar de relatório de auditoria e acarretar responsabilidades profissionais distintas ao profissional que o elabora, é formulada com base na auditoria de um balanço patrimonial, pois tem como objeto o patrimônio

mensurado de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, portanto, não configura a incompatibilidade ou o conflito de interesses com a prática da auditoria independente e, assim sendo, não resulta em perda de independência.

j) serviços de assistência tributária, fiscal e parafiscal;

j.1) é comum a entidade de auditoria ser solicitada a prestar serviços de consultoria tributária, fiscal e parafiscal a uma entidade auditada. Tais serviços compreendem uma gama variada de tipos, incluindo:

j.1.2) o cumprimento das leis e das normas;

j.1.3) a emissão de cartas-consultas;

j.1.4) a assistência técnica na solução de divergências quanto a impostos e contribuições; e

j.1.5) o planejamento tributário.

j.2) esses trabalhos não são, geralmente, considerados ameaças à independência da entidade de auditoria, pois não caracterizam a perda real ou suposta da sua objetividade e da sua integridade;

j.3) planejamento tributário é a atividade que auxilia a administração dos tributos, projeta os atos e fatos administrativos ou relacionados com a melhor abordagem no tratamento a ser dado a determinado produto ou serviço da entidade auditada, com o objetivo de mensurar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, maximizando vantagens e reduzindo riscos, se efetuado em bases estritamente científicas;

j.4) entretanto, quando o denominado e já conceituado planejamento tributário é realizado sem levar em consideração bases estritamente científicas e não estiver amparado legalmente e suportado por documentação hábil e idônea, pode nascer a figura da fraude, do ato simulado ou dissimulado, podendo, nesse momento, proporcionar conflito de interesse e, portanto, a perda de independência da entidade de auditoria. Incluem-se, nesse contexto, os ditos planejamentos tributários que não tenham sido avaliados por consultores jurídicos externos e apresentando risco para a entidade auditada, ainda que haja a concordância e o consentimento da administração da entidade auditada. Geralmente, os honorários dos serviços de planejamento tributário cobrados pela entidade de auditoria, nestes casos, incluem importante parcela variável proporcional ao benefício conseguido pela entidade auditada. A forma de cobrança de honorários, entretanto, não é o fator determinante para a interpretação da perda de independência. Para estes casos, não há ação de salvaguarda a ser tomada pela entidade de auditoria que não seja a recusa da prestação do serviço de planejamento tributário ou a renúncia da realização dos trabalhos de auditoria independente;

j.5) não constituem perda de independência os serviços prestados pela entidade de auditoria relacionados com a resposta de solicitação de análise e conclusão sobre estruturação tributária elaborada pela administração da entidade auditada ou por terceiros por ela contratados.

k) serviços de auditoria interna à entidade auditada;

- k.1) conflitos de interesse podem ser gerados pela prestação, pela entidade de auditoria independente, de serviços de auditoria interna a uma entidade auditada;
 - k.2) os serviços de auditoria interna realizados por uma entidade de auditoria são, geralmente, decorrentes da terceirização do departamento de auditoria interna ou da solicitação dos chamados trabalhos especiais de auditoria;
 - k.3) em certos casos, o cuidado na manutenção de determinadas salvaguardas a seguir listadas impede a existência do conflito de interesses e, por conseguinte, a perda de independência:
 - k.3.1) assegurar que o pessoal da entidade de auditoria não atue e nem pareça atuar em uma condição equivalente à de um membro da administração da entidade auditada;
 - k.3.2) assegurar que a entidade auditada reconheça sua responsabilidade por instituir, manter e monitorar o sistema de controle interno;
 - k.3.3) assegurar que a entidade auditada designe um funcionário competente, preferivelmente da alta administração, para ser o responsável pelas atividades de auditoria interna;
 - k.3.4) assegurar que a entidade auditada seja responsável por avaliar e determinar quais as recomendações da entidade de auditoria que devam ser implementadas;
 - k.3.5) assegurar que a entidade auditada avalie a adequação dos procedimentos de auditoria interna executados e as conclusões resultantes mediante a obtenção de relatórios da entidade de auditoria e a tomada de decisões com base nesses relatórios; e
 - k.3.6) assegurar que as conclusões e as recomendações decorrentes da atividade de auditoria interna sejam devidamente informadas aos responsáveis pela entidade auditada.
 - k.4) nos casos em que órgãos reguladores específicos de setores da atividade econômica restrinja a execução de trabalhos de auditoria interna, pela entidade de auditoria independente, esta deve atender àquela regulamentação.
- l) serviços de consultoria de sistemas de informação computadorizados.
- l.1) caracteriza-se como conflito de interesse a prestação pela entidade de auditoria de serviços que envolvam o desenho e a implementação de sistemas de informações usados para gerar a informação contábil da entidade auditada, incluindo os serviços de remodelamento dos sistemas contábeis de qualquer natureza, como financeiro e de custos.
 - l.2) não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços citados ou a renúncia à realização da auditoria.
 - l.3) constituem-se trabalhos da especialidade da entidade de auditoria e parte integrante de seus exames, portanto sem caracterizar perda de independência, os serviços do tipo:

- I.3.1) diagnóstico substanciado em procedimentos de análise e crítica, desenvolvidos em um desenho já definido no qual especialistas da entidade de auditoria podem identificar riscos de sistemas, falhas de fluxo de informações e pontos de melhoria para aprimoramento do atual desenho;
- I.3.2) assistência na revisão da configuração do sistema de controles internos e de informações, na qual o procedimento visa a eliminar erros ou conflitos identificados nos sistemas; e
- I.3.3) elaboração de relatórios específicos sobre a qualidade dos controles internos e de informação da entidade auditada.

m) serviços de apoio em litígios, perícia judicial ou extrajudicial.

- m.1) caracteriza-se como conflito de interesse a prestação, pela entidade de auditoria independente ou profissional pessoa física pertencente ao seu quadro, de serviços que envolvam a atividade de perito nas esferas judicial ou extrajudicial (esferas administrativas ou juízo privado–arbitragem).
- m.2) não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços citados ou a renúncia à realização da auditoria.

n) serviços de finanças corporativas e assemelhados.

- n.1) a prestação de serviços, consultoria ou assistência de finanças corporativas a uma entidade auditada pode criar ameaças à independência por poder representar defesa de interesses da entidade auditada ou da revisão do próprio trabalho. No caso de alguns serviços de finanças corporativas, as ameaças à independência criadas são tão importantes que nenhuma salvaguarda pode ser aplicada para reduzi-las a um nível aceitável. Por exemplo, a promoção, a negociação ou a subscrição de ações de uma entidade auditada não é compatível com a prestação de serviços de auditoria. Ademais, comprometer a entidade auditada com os termos de uma transação ou realizar a transação em nome da entidade auditada criaria uma ameaça à independência tão importante que nenhuma salvaguarda pode reduzi-la a um nível aceitável. No caso de uma entidade auditada, a prestação dos serviços de finanças corporativas mencionados acima por uma entidade de auditoria ou entidade de auditoria por rede cria uma ameaça à independência tão importante que nenhuma salvaguarda pode reduzi-la a um nível aceitável;
- n.2) outros serviços de finanças corporativas podem criar ameaças à independência do auditor por poder representar defesa do interesse da entidade auditada ou revisão do próprio trabalho. No entanto, pode haver salvaguardas para reduzir tais ameaças a um nível aceitável. Exemplos de tais serviços incluem auxiliar a entidade auditada a traçar estratégias societárias, auxiliar na identificação ou apresentar um cliente a possíveis fontes de capital que satisfaçam às especificações ou aos critérios da entidade auditada, e prestar consultoria de estruturação e auxiliar a entidade auditada a analisar os efeitos contábeis das transações propostas. As salvaguardas a serem consideradas incluem:

- n.2.1) políticas e procedimentos para proibir as pessoas que auxiliam a entidade auditada a tomar decisões gerenciais em seu nome;
 - n.2.2) utilização de profissionais não-integrantes da equipe de auditoria para prestar os serviços; e
 - n.2.3) uma pessoa no nível apropriado de gerência da entidade auditada assuma, efetiva e formalmente, a função de coordenação do assunto e que se encarregue em tomar as decisões-chave.
- n.3) não se incluem, nesses casos, os trabalhos da entidade de auditoria limitados à sua competência profissional, tais como:
- n.3.1) diagnóstico das diferenças de práticas contábeis entre países;
 - n.3.2) assessoria na identificação de controles para fins de levantamento de dados financeiros; e
 - n.3.3) aplicação de procedimentos de auditoria sobre os ajustes de diferenças entre as práticas contábeis.
- n.4) a emissão de carta de conforto, geralmente comum em processos de captação de recursos com emissão de títulos, também se incorpora a procedimentos que se integram à função do auditor independente e, portanto, não constitui perda de independência.
- o) serviços de seleção de executivos:
- o.1) o recrutamento de membros da administração para a entidade auditada pode criar ameaças atuais ou futuras de conflito de interesses e, por conseguinte, perda de independência. A ameaça depende de fatores, tais como:
 - o.1.1) a importância da função da pessoa a ser recrutada; e
 - o.1.2) a natureza da assistência solicitada.
 - o.2) em geral, a entidade de auditoria pode prestar serviços como a seleção de profissionais e recomendar sua adequação ao cargo na entidade auditada. Além disso, a entidade de auditoria pode elaborar uma relação sintética de candidatos para entrevista, desde que ela seja feita com base em critérios especificados pela entidade auditada; e
 - o.3) de qualquer modo, em todos os casos, a entidade de auditoria não deve tomar decisões gerenciais e a decisão de quem contratar deve ser deixada a cargo da entidade auditada.

1.2.11. PRESENTES E BRINDES

- 1.2.11.1. Aceitar presentes, brindes ou outros benefícios de uma entidade auditada pode criar conflitos de interesse e, por conseguinte, perda de independência. Quando uma entidade de auditoria ou um membro de equipe aceitam presentes, brindes ou outros benefícios cujo valor não seja claramente insignificante, a perda de independência é caracterizada, não sendo possível a aplicação de qualquer salvaguarda.

1.2.12. LITÍGIOS EM CURSO OU IMINENTES

- 1.2.12.1. Quando há, ou é provável haver, um litígio entre a entidade de auditoria ou um membro da sua equipe e a entidade auditada, pode ser criado o conflito de

interesse. O relacionamento entre a administração da entidade auditada e os membros da equipe de auditoria precisa ser caracterizado por total franqueza e divulgação completa de todos os aspectos das operações de negócios da entidade auditada. A entidade de auditoria e a administração da entidade auditada podem ficar em lados opostos por causa do litígio, o que pode afetar a disposição da administração em fazer divulgações completas, e a entidade de auditoria pode se ver ameaçada por conflito de interesse. A importância da ameaça criada depende de fatores, tais como:

- a) a relevância do litígio;
- b) a natureza do trabalho de auditoria; e
- c) se o litígio diz respeito a um trabalho de auditoria já efetuado.

1.2.12.2. Uma vez avaliada a importância da ameaça, devem ser aplicadas as seguintes ações, para reduzi-la a um nível aceitável:

- a) informar aos níveis superiores da entidade auditada, por exemplo: conselho de administração, conselho fiscal e assembléia de acionista e acionistas controladores, a extensão e a natureza do litígio;
- b) informar, se aplicável, aos órgãos reguladores competentes a extensão e a natureza do litígio;
- c) se o litígio envolver um membro da equipe de auditoria, afastar aquela pessoa do trabalho de auditoria; ou
- d) envolver outro auditor da entidade de auditoria, não-integrante da equipe, para revisar o trabalho feito ou opinar conforme necessário.

1.2.12.3. Se essas ações não reduzirem a ameaça ao conflito de interesse a um nível adequado, a única alternativa é recusar o trabalho de auditoria.

1.2.13. INCOMPATIBILIDADE OU INCONSISTÊNCIA DO VALOR DOS HONORÁRIOS

1.2.13.1. Honorários contingenciais, conforme definido na NBC P 1.4 – Honorários Profissionais, não devem ser praticados por gerar conflitos de interesses e, por consequência, perda de independência e, dessa forma, a entidade de auditoria não deve estabelecer honorários contingenciais relacionados a serviços de auditoria prestados para a entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico.

1.2.13.2. Quando os honorários de auditoria forem de valor, substancialmente, inferior ao estabelecido para os outros serviços que a entidade de auditoria realize para a entidade auditada, pode se estabelecer o conflito de interesses, por razões de dependência financeira e, por conseguinte, a perda de independência.

1.2.13.3. Para que se caracterize a dependência financeira, é necessário que o conjunto dos honorários de serviços prestados à entidade auditada, ou seja, os de auditoria e os demais, seja relevante dentro do total de honorários da entidade de auditoria.

1.2.13.4. Considera-se como conjunto de honorários relevante aquele que represente 25% (vinte e cinco por cento), ou mais, do total de honorários da entidade de auditoria.

1.2.14. OUTRAS SITUAÇÕES

1.2.14.1. Conforme explanado no início desta Norma, os exemplos de perda de independência citados não são exaustivos. Assim sendo, outras situações podem

ensejar o conflito de interesses e a perda de independência. Por este motivo, a entidade de auditoria deve, permanentemente, avaliar se ela se encontra em situação que possa ensejar o conflito de interesse e aparentar a perda de independência e, como parte dessa análise, verificar as possibilidades de aplicação de salvaguardas e, não sendo possível, renunciar o trabalho de auditoria ou outros trabalhos ou atividades que possam estar produzindo o conflito de interesses e a perda de independência.

1.2.15. REQUISITOS FORMAIS DE CONTROLE

- 1.2.15.1. A NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade determina aos auditores independentes serem necessárias a implementação e a manutenção de regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade que garantam a qualidade dos serviços prestados.
- 1.2.15.2. Assim, os requisitos formais mínimos para a verificação do cumprimento dos aspectos desta Norma estão a seguir indicados.
- 1.2.15.3. Documentação de declaração individual dos profissionais da entidade de auditoria da existência, ou não, das seguintes questões relacionadas a entidades auditadas:
 - a) interesses financeiros;
 - b) operações de créditos e garantias;
 - c) relacionamentos comerciais relevantes estreitos com a entidade auditada;
 - d) relacionamentos familiares e pessoais; e
 - e) membros da entidade de auditoria que já foram administradores, executivos ou empregados da entidade auditada.
- 1.2.15.4. A formalização deve ser um processo anual, por meio eletrônico ou não, contendo uma declaração formal de todos os profissionais da entidade de auditoria quanto à existência, ou não, de tais vinculações com a entidade auditada. Em caso de declarações positivas, deverá haver a anotação das providências tomadas, tais como: *não fará parte da equipe de trabalho na empresa auditada x*.
- 1.2.15.5. Estabelecimento de controle formal que possa permitir a verificação permanente da execução de rotação de pessoal.
- 1.2.15.6. Estabelecimento de arquivos manuais ou eletrônicos que permitam verificar outros serviços executados em entidades auditadas e o valor dos honorários cobrados.
- 1.2.15.7. Estabelecimento de controle formal que permita a divulgação interna das contratações de novas entidades auditadas, ao mesmo tempo em que cada profissional a ser envolvido no trabalho se obrigue a informar sobre eventuais riscos seus de conflitos de interesses e perda de independência.
- 1.2.15.8. Estabelecimento permanente de treinamento sobre o conteúdo desta Norma no Programa de Educação Profissional Continuada.

1.2.16. SANÇÕES

- 1.2.16.1. A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e ao Código de Ética Profissional do Contabilista.