

AUDITORIA E CONSULTORIA: é possível mantê-las com independência?

Caio Lisboa Duarte*

Vivemos em uma economia globalizada, em que as empresas valem milhões de dólares e o que acontece em um mercado regional pode afetar a economia de todo o planeta, causando impacto nos mercados financeiros. O custo do dinheiro para financiar as atividades dessas empresas está cada vez mais caro, e o mercado financeiro cada vez mais inseguro no tocante à liberação de recursos; sendo assim, essas companhias procuram vender suas ações, prometendo uma política de dividendos justa e outros benefícios, a fim de conseguir recursos a preço acessível para poder financiar suas atividades. As pessoas que compram essas ações apoiam-se basicamente nas demonstrações contábeis da companhia, que são auditadas por profissionais de contabilidade, que, por sua vez, emitem um parecer sobre a veracidade e idoneidade daquelas informações, que, muitas vezes, norteiam o investidor sobre qual decisão deverá tomar.

Percebe-se claramente que a figura do profissional de contabilidade é muito importante para o mercado financeiro e para os investidores, pois ambos apoiam-se nas demonstrações contábeis das companhias para a tomada de suas decisões. Tão importante quanto a figura do profissional de contabilidade é a conduta ética, moral e profissional em que ele se apoia para conclusão do seu trabalho.

A presente análise visa evidenciar a importância da independência e da ética para o profissional de contabilidade, principalmente na posição de auditor independente, sua importância para o mercado financeiro e sociedade e, ainda, apresentar sugestões para o modelo atual de controle de qualidade dos serviços prestados pelo profissional de contabilidade exercendo sua função de auditor independente.

Segundo Hilário Franco, auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Segundo o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, em todos os assuntos relacionados com o trabalho contratado, o auditor deve manter atitude mental independente; além de encontrar-se no desempenho de profissão de natureza pública, ele não deve manter qualquer predisposição com respeito à empresa sob exame, pois, de outra forma, faltar-lhe-á a imparcialidade necessária para inspirar a confiança no resultado de suas averiguações, por melhor que seja sua habilidade técnica.

Percebe-se claramente que a independência e a ética são condições *sine quibus non* para a prestação de serviços de auditoria externa, visto que sua ausência certamente prejudicará a qualidade dos serviços.

Fatores que exigem a atuação do Auditor

O crescimento de empresas, cuja complexidade e ramificações tornam difícil aos administradores controlar todos os atos de seus subordinados; o aparecimento, cada vez em maior número, das sociedades abertas; e a utilização, sempre crescente, de capitais de terceiros por parte das empresas, principalmente de financiamentos de entidades particulares e empréstimos junto ao público trouxeram, como consequência, o surgimento e aperfeiçoamento da auditoria.

Sendo assim, sua atuação interessa aos administradores, investidores e financiadores, tudo isso em virtude da sua credibilidade, idoneidade e imparcialidade.

de na elaboração dos trabalhos e na formulação de sua opinião no parecer final.

Condições para o Exercício da Função de Auditor

Várias são as condições que deve preencher o auditor para o exercício de sua profissão, destacando-se, entre elas, as condições éticas, que exigem uma formação profissional em nível superior.

Condições Éticas: ética pode ser definida como sendo um conjunto de normas e regras, ou seja, o rol de conceitos aplicáveis às ações humanas, que fazem delas atitudes compatíveis com a concepção geral do bem e da moral.

O auditor, além das normas gerais de ética, deve sujeitar-se a normas específicas, próprias de sua profissão e decorrentes da natureza de sua atividade, relacionadas com interesses econômicos e financeiros de terceiros, algumas vezes em posições antagônicas, como é o caso do fisco e do contribuinte, do devedor e do credor, do reclamante e do reclamado, do acionista majoritário e do minoritário.

A falta cometida pelo auditor no exercício de suas funções poderá trazer graves prejuízos à empresa, aos investidores, ao fisco ou a terceiros com ela relacionados.

Qualquer que seja o fim a que se destina a auditoria, o auditor deve sempre agir com a mesma isenção de ânimo, imparcialidade e independência técnica e funcional, com o objetivo exclusivo de apurar a verdade, zelando pelo direito dos proprietários do patrimônio (acionistas e outros investidores) e de terceiros relacionados à empresa (fisco, fornecedores, bancos, financiadores e demais credores).

Independência: Auditoria x Consultoria

Através da Instrução Nº 308, a Comissão de Valores Mobiliários veda aos Auditores Independentes e às pessoas físicas e jurídicas a ele ligadas, conforme definido nas normas de independência do CFC, em relação às entidades cujo serviço de auditoria contábil esteja a seu cargo:

- I – Adquirir ou manter títulos ou valores mobiliários de emissão da entidade, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico; ou
- II – Prestar serviços de consultoria que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência.

Uma grande corrente de contadores acredita que o exercício concomitante das duas atividades para o mesmo cliente prejudica a imparcialidade e a credibilidade da análise.

A Instrução número 308 da Comissão de Valores Mobiliários trata dos possíveis conflitos de interesse nos trabalhos de

auditoria e consultoria e do rodízio de auditorias de cinco em cinco anos. Segundo a Revista Brasileira de Contabilidade número 137 (p.17), essa instrução acabou sendo suspensa por decisão liminar da Justiça, sendo válida apenas para os casos de auditoria de bancos.

A Importância da Credibilidade para o Mercado

No Brasil, a aplicação de recursos no mercado de ações ainda é muito pequena. A grande maioria da população que tem algum recurso para aplicar não opta por esse investimento. Foi perguntado a um grupo de investidores se eles aplicariam no mercado de ações, e os resultados foram:

RESPOSTA	PERCENTUAL	JUSTIFICATIVA
Sim	35%	A justificativa mais comum foi que aplicariam somente se aconselhados por um profissional acostumado a operar nesse mercado, e em empresas que apresentassem balanços consistentes e uma política de distribuição de dividendos justa.
Não	65%	A justificativa mais comum foi que o mercado de ações é arriscado e de longo prazo. Os investidores ainda questionaram a idoneidade das demonstrações contábeis das empresas brasileiras.

Obs.: pesquisa realizada entre os meses de Março/03 a Novembro, feita pelo autor, tendo como público-alvo professores e alunos do curso de Ciências Contábeis do Unicentro, Foz de Taiva, em Belo Horizonte, além de profissionais da área de contabilidade, como parentes de empresas contábeis e auditores independentes.

Conforme demonstrado com o resultado da pesquisa acima, os investidores ainda temem pela idoneidade dos administradores e das demonstrações contábeis das empresas brasileiras. O maior receio dos investidores é que, devido à falta de punição dos crimes de "colarinho branco", possa haver alguma fraude e terem todo o seu capital perdido. Certamente a implantação de normas de controle de qualidade ainda melhores poderia influenciar positivamente a opinião do investidor, levando-o a optar pelo mercado de ações.

Segundo Luiz Leonardo Cantidiano, Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, "uma das maiores preocupações do mundo econômico-financeiro, hoje, são as fraudes contábeis que levaram à bancarrota inúmeras grandes empresas até então consideradas intocáveis e perfeitas em relação ao seu funcionamento."

Controle de Qualidade na Auditoria

A Resolução número 910/01, do Conselho Federal de Contabilidade, de 12 de setembro de 2001, aprovou a NBC T 14 – Norma de Revisão Externa de Qualidade. A norma, ora aprovada, tem a sua aplicação restrita aos Contadores e firmas de Auditoria que exerçam a auditoria independente.

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

O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelos Contadores e firmas de Auditoria, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

As partes envolvidas nesse programa são:

- Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade;
- Os auditores responsáveis pela realização das revisões;
- A firma ou o auditor, objeto da revisão;

A revisão externa de qualidade deve ocorrer, como mínimo, a cada quatro anos. A esse programa, aplicar-se-ão as mesmas normas sobre confidencialidade, aplicáveis a qualquer trabalho de auditoria independente, conforme definido pelo CFC. Neste contexto, os membros do Comitê e das equipes revisoras ficam impedidos de divulgar qualquer informação obtida durante a participação no programa de revisão, ressalvando o Sistema CFC/CRCs, a partir da segunda revisão.

Nos casos selecionados para revisão, os auditores revisados deverão obter, caso ainda não a possuam, aprovação de cada uma das entidades selecionadas para que os trabalhos possam ser efetivamente revisados. Tanto o comitê quanto os revisores enviarão à entidade confirmação de confidencialidade.

Os auditores-revisores e os membros da equipe revisora devem ser independentes dos auditores revisados, de acordo com as definições previstas nas normas profissionais e, se aplicáveis, nas normas de órgãos reguladores.

Os auditores-revisores e seus membros podem possuir investimentos ou familiares nas empresas de clientes dos auditores revisados. Porém, os membros da equipe revisora não podem revisar trabalhos realizados em entidades nas quais possuam tais relacionamentos. Não serão permitidas as revisões recíprocas entre firmas de auditores.

Nem os auditores-revisores nem os membros da equipe revisora ou profissionais envolvidos na administração do programa de revisão pelos pares podem ter qualquer conflito de interesses com relação aos auditores revisados e aos clientes selecionados para a revisão.

A seleção dos auditores-revisores cabe aos auditores a serem revisados, tanto no caso de auditores pessoas físicas quanto de firmas de auditoria.

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

- o sistema de controle de qualidade estabelecido pelos auditores revisados para os trabalhos de auditoria atendeu às normas profissionais estabelecidas; e
- os procedimentos de controle de qualidade definidos foram efetivamente adotados.

Sugestões ao Modelo de Controle de Qualidade

"Os trabalhos de auditoria realizados, massificada e comercialmente, por "grandes empresas" levou o método e a segurança dos serviços a uma pobreza técnica apreciável e comprometeu, seriamente, o bom nome da profissão (através de certificados de "regularidade" em empresas que viriam a falir ou a causar sérios prejuízos no mercado de capitais); os recentes escândalos operados nos Estados Unidos e denunciados pelo Senado daquele país são expressivas testemunhas da necessidade de se abandonar os maus critérios usados (é o próprio Senado que assim conclui, pedindo reformas no sistema), substituindo-os por técnicas condizentes com a moral, a ética e a ciência contábil".

A maioria dos profissionais de contabilidade que lerem o parágrafo anterior acharão oportuna a colocação, tendo em vista o período em que vivemos e os fatos acontecidos recentemente; contudo, esse parágrafo foi retirado da obra CURSO DE AUDITORIA, do professor Antônio Lopes de Sá, em sua 8ª edição, que foi publicada no ano de 1998.

As afirmações do professor Antônio Lopes de Sá deixam clara a necessidade de mudarmos o sistema de controle de qualidade dos serviços de auditoria. As falhas de procedimentos, de eleição de critérios, de pessoal, de avaliação etc., na tarefa de auditoria, devem ser rigorosamente evitadas, pois a natureza dos serviços, para cumprir sua finalidade, é a da "credibilidade", fator que não permite abalos.

Com o intuito de resguardar a credibilidade do auditor, o Conselho Federal de Contabilidade, no uso de suas atribuições, criou o método de controle de qualidade denominado "REVISÃO PELOS PARES".

A norma sobre a revisão externa de qualidade denominada Revisão pelos Pares, regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução Nº 910/01, representa um importante objeto para aumentar a credibilidade do profissional de contabilidade e das demonstrações contábeis fornecidas por esse profissional; contudo, essa deve conter algumas alte-

tações para aumentar ainda mais nossa credibilidade junto ao mercado financeiro.

Segundo a Resolução 910/01, a revisão de qualidade deve ocorrer, como mínimo, a cada quatro anos; entende o autor que quatro anos é tempo suficiente para grandes companhias irem à falência, causando prejuízos a investidores, funcionários, fisco e a toda a sociedade em que a companhia está inserida.

O processo de controle de qualidade denominado "Revisão pelos Pares" é feito após a conclusão dos trabalhos do auditor independente; sendo assim, as falhas, sendo elas por erro ou fraude, só poderão ser encontradas posteriormente. A sugestão proposta é que esse controle de qualidade seja realizado concomitantemente à execução dos serviços de auditoria.

A princípio, a realização da "Revisão pelos Pares" concomitante com os serviços do auditor independente seria apenas nas grandes companhias, tendo em vista que uma possível quebra dessas afetaria mais fortemente a sociedade. Essa ordem seria determinada pela CVM - Comissão de Valores Mobiliários. Ficaria a cargo do CRE - Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade, promover, através da técnica da amostragem, a averiguação da qualidade dos serviços, durante a execução dos mesmos, sendo sua participação vital em todas as partes do processo, auditoria preliminar e auditoria das demonstrações contábeis e financeiras.

Dessa forma, erros involuntários e processos fraudulentos seriam descobertos a tempo, evitando perdas por parte dos investidores, dos funcionários e da sociedade como um todo.

Outro ponto que merece uma emenda é a seleção dos auditores-revisores. Da forma que está na resolução, a seleção dos auditores-revisores caberá aos auditores a serem revisados. Seria ideal que o Comitê Administrador do Programa de Revisão selecionasse os auditores-revisores, podendo ocasionar dessa forma uma imparcialidade maior nos exames.

Conclusão

Após a análise dos fatores que exigem a atuação do auditor, as habilidades que ele deverá possuir e sua importância para o mercado, pode-se responder a tal indagação: *Auditoria e Consultoria: é possível mantê-las com independência?* O Código de Ética do Profissional Contabilista, que norteia a conduta do profissional, não apresenta nada que proíba o exercício das duas atividades para o mesmo cliente. Partindo do pressuposto de que a ética envolve questões morais, ou seja, subjetivas a cada pessoa, não se pode afirmar que seria impossível haver ética em um trabalho no qual o mesmo auditor execute serviços de auditoria e consultoria.

A credibilidade é um dos principais, senão o principal, produto do profissional de contabilidade. A fraude corporativa não é apenas uma questão cosmética ou um enfeite dos resul-

tados da empresa para torná-los mais atraentes e mais cobichados, mas um embuste danoso à credibilidade das corporações por parte de quem assina as demonstrações contábeis e de quem fiscaliza tais demonstrações.

Apesar de não se poder afirmar que o caso "auditoria x consultoria" é antiético, fica claro que compromete a imparcialidade do profissional, pois ele estaria atestando a sua eficiência e a de seus próprios serviços.

A partir do momento em que uma empresa presta serviços de consultoria, ela participa fortemente de sua administração; sendo assim, como pode uma pessoa atestar a qualidade e veracidade do seu próprio serviço?

Como que num efeito cascata, o auditor independente perde sua imparcialidade, logo perde também sua independência e, por fim, perde sua credibilidade.

Atualmente, a receita das companhias de auditoria, proveniente do serviço de consultoria, possui grande relevância em seu faturamento bruto, tornando os auditores e as empresas de auditoria subordinados e dependentes dessa atividade. Essa relevância no faturamento pode ser um dos fatores que impedem as grandes companhias de auditoria a parar com a prática de exercer as duas atividades concomitantemente para os mesmos clientes.

A ganância pelo domínio do mercado e pelo constante crescimento nos lucros não poderá servir de justificativa pela má conduta na execução dos trabalhos. O auditor independente, no uso de suas atribuições, deverá alertar os investidores de todas as empresas que adotam condutas fraudulentas na condução dos negócios.

A Ciência Contábil é uma Ciência Social; deve, portanto, voltar sua atenção para a sociedade, e não apenas para os interesses dos gananciosos.



* Caio Lisboa Duarte - Bacharel em Ciências Contábeis e Pós-Graduando em Gestão e Controladoria

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- SA, Antonio Lopes. Curso de Auditoria. São Paulo, Editora Atlas, 1998.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Curso Básico de Auditoria I - Normas e Procedimentos. São Paulo, Editora Atlas, 1996.
- FRANCO, Hilário e MARA, Ernesto. Auditoria Contábil. São Paulo, Editora Atlas.
- JUNIOR, José Hernandez Perez. Auditoria de Demonstrações Contábeis - Normas e Procedimentos. São Paulo, Editora Atlas.
- IFAC - International Federation of Accountants e IIRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Normas Internacionais de Auditoria - 1998.
- JUNIOR, Sebastião Bergamini. Ética Empresarial e Contabilidade: o caso ENRON. Revista Pensar Contábil. Maio/Jul - 2002.
- Código de Ética do Profissional Contabilista. Edição: Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais. 6ª Edição - Abril/2002.
- Resolução CFC/910/01 - Conselho Federal de Contabilidade - 12/09/2001.
- Instrução Nº 308 CVM - Comissão de Valores Mobiliários - 14/03/1999.
- Sites Internet: www.cvm.gov.br - Comissão Valores Mobiliários, acesso em 20.05.2003. www.cfc.org.br - Conselho Federal de Contabilidade, acesso em 21.05.2003.