

Área Temática: Governança Corporativa

A HISTÓRIA DA AUDITORIA E SUAS NOVAS TENDÊNCIAS: UM ENFOQUE SOBRE GOVERNANÇA CORPORATIVA

AUTORES

MARCELA SOARES PACHECO

Universidade de São Paulo
marcela.sp@terra.com.br

DENIS RENATO DE OLIVEIRA

Universidade de São Paulo
denis.oliveira@usp.br

FABRÍCIO LA GAMBA

Universidade de São Paulo
fabriciogamba@terra.com.br

RESUMO

A evolução visível nas transações entre entidades, provocada pelo advento da globalização, traz um novo papel para o processo de auditoria, principalmente depois dos recentes escândalos de grandes empresas, como o caso Enron, que forneceu informações contábeis distorcidas e irreais aos seus negociadores de ações. Ao resultar em grandes prejuízos para alguns acionistas, isto os leva a falta de confiança sobre a veracidade das informações divulgadas pelas empresas de um modo geral e cria certa instabilidade em relação à segurança nos negócios. O principal problema do estudo reside, então, na discussão mais profunda da auditoria no meio empresarial, bem como sua inter-relação com o processo de Governança Corporativa. Deste modo, o objetivo é discorrer sobre a evolução histórica da auditoria até seu contexto atual, explicitando os tipos, evidenciando suas formas de apresentação (interna e externa) e por fim, apresentando as suas novas tendências, focando o surgimento bem como a importância do processo de Governança Corporativa. Para isso, utilizou-se do método de pesquisa bibliográfica para, a partir daí, tecer algumas considerações no âmbito da transparência e da prestação fidedigna de contas nos demonstrativos contábeis, com o intuito de fornecer confiabilidade.

ABSTRACT

The visible evolution in the transactions between entities, provoked for the advent of the globalization, brings a new paper for the process of auditorship, mainly after the recent scandals of great companies, as the Enron case, that supplied countable information distorted and unreal to its negotiators of action. When resulting in great damages for some shareholders, this takes them the reliable lack on the veracity of the information divulged for the companies in a general way and creates certain instability in relation to the security in the businesses. The main problem of the study inhabits, then, in the quarrel deepest of the auditorship in the enterprise way, as well as its interrelation with the process of Corporate Governance. In this way, the objective is to discourse on the historical evolution of the auditorship until its current context, explaining the types, evidencing its forms of presentation

(internal and external) and finally, presenting its new trends, focusing the sprouting as well as the importance of the process of Corporate Governance. For this, it was used of the method of bibliographical research for, from there, to weave some considerations in the scope of the transparency and the trustworth installment of accounts in the countable demonstratives, with intention to supply trustworthiness.

Palavras-chave: Auditoria Interna, Auditoria Externa, Governança Corporativa.

1. INTRODUÇÃO

No mundo capitalista contemporâneo, cada vez mais as entidades necessitam de créditos para financiar as suas operações. Dessa forma, têm necessidades de apresentar os seus demonstrativos contábeis, que segundo Almeida (2003, p. 36) correspondem “*a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos*”, de tal forma que reflitam, com fidedignidade, a sua real posição perante o mercado, já que precisam pleitear recursos junto a credores, em especial, bancos e investidores.

Tais credores aplicam seus recursos baseando-se na situação econômico-financeira das empresas, obtida pela análise dos demonstrativos contábeis. Por isso a importância de se ter esses documentos com dados verdadeiros, para não induzirem o usuário a tomarem decisões de maneira equivocada.

Neste momento observa-se a importância da auditoria, que, segundo Crepaldi (2004, p. 23), é “*o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade*”. Para se conhecer a auditoria, como é vista atualmente, deve-se analisar o seu processo histórico, a sua origem e o motivo pelo qual ela se tornou uma atividade necessária aos bons andamentos dos diversos negócios a que se aplicava.

Desta forma, quando se trata do processo de Governança Corporativa, o mesmo procedimento deve ser adotado, uma vez que, abrir o capital significa para as empresas, divulgar aos seus acionistas por meio dos demonstrativos contábeis os resultados obtidos durante o período e, para isso precisam passar por processos de auditoria que confirmem os dados apresentados. De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2006) é:

[...] “o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. As boas práticas de Governança Corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade”.

2. PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETIVOS

O principal problema deste trabalho reside na discussão mais profunda da auditoria no meio empresarial bem como sua inter-relação com o processo de Governança Corporativa, no momento em que os acionistas de grandes empresas têm requerido transparência e prestação fidedigna de contas, com o intuito de obter confiabilidade e segurança nos negócios.

Diante da evolução nas transações entre entidades, principalmente, pelo advento da globalização e pelos recentes escândalos de grandes empresas, como o caso Enron discutido Amat (2002), este artigo tem por objetivo discorrer sobre a evolução histórica da auditoria até seu contexto atual, explicitando os tipos, evidenciando suas formas de apresentação (interna e externa) e por fim, apresentando as suas novas tendências, focando o surgimento bem como a importância do processo de Governança Corporativa.

3. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

3.1 Evolução Histórica da Auditoria

A origem da auditoria foi, em muito, discutida de forma rigorosa pelos especialistas, mas, no entanto, ainda torna-se importante relacioná-la com o início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem, conforme retrata Boynton *et.al* (2002):

“Auditoria começa em época tão remota quanto à contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara”.

Assim, constata-se que, desde os primórdios, no antigo Egito havia a necessidade de se ratificar as atividades praticadas, tais como a verificação dos registros de arrecadação de impostos; e inspeções nas contas de funcionários públicos, estas na Grécia (BOYNTON *et.al*, 2002).

Então percebe-se o porquê que o cargo de auditor foi criado na Inglaterra, em 1314, visto a potência econômica desse país desde a época das colonizações, que se tornaria, séculos depois, o berço do capitalismo com a Revolução Industrial.

A grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do século passado, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da auditoria, como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos (Crepaldi, 2004: 105).

Assim, já ao alcançar um maior grau de evolução, a auditoria de empresas começou com a legislação britânica, promulgada durante a Revolução Industrial, em meados do século XIX (Boynton *et.al* 2002). A partir daí, pode-se elaborar um retrato de todo processo de evolução da auditoria.

QUADRO 1: Evolução da Auditoria.

ANO	ACONTECIMENTO
1756	A Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do capitalismo propiciaram grande impulso para a profissão devido ao surgimento das primeiras fábricas com uso intensivo de capital [...].
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra.
1887	Cria-se nos EUA, a Associação dos Contadores Públicos Certificados.
1894	É criado na Holanda o Instituto Holandês de Contabilidade Pública.
Início do séc. XX	Surgimento das grandes corporações americanas e rápida expansão do mercado de capitais.

1916	Surgimento do IPA (<i>Institute of Public Accountants</i>), que sucede a Associação supra citada em 1887.
1917	Redenominação do IPA para AIA (<i>American Institute of Accountants</i>).
1929	Crash da Bolsa de Valores.
Início dos anos 30	O AIA propõe ao Congresso Norte-Americano a regulamentação de normas e padrões contábeis por profissionais altamente capacitados.
1934	Criação da SEC (<i>Security and Exchange Commission</i>), nos EUA, aumentando a importância da profissão do auditor como guardião da transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais [...].
1947	Declaração de Responsabilidade do auditor interno
1957	Redenominação do AIA para AICPA (<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>), instituto que teve importância decisiva para o desenvolvimento das práticas contábeis e de auditoria.
1971	Criação do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores) [...].
1973	Surgimento do FASB (<i>Financial Accounting Standards Board</i>), nos EUA, com o objetivo de determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6404 - Lei das Sociedades por Ações - foram normatizados as práticas e relatórios contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6385, é criada a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), que tem a responsabilidade de normatizar as normas contábeis e os trabalhos de auditoria das empresas de capital aberto, além de fiscalizar.
1977	Surgimento do IFAC (<i>International Federation of Accountants</i>), que substituiu o <i>International Coordination Committee for Accountancy Profession</i> , com a missão de emitir padrões profissionais e guias de recomendação, além de buscar a convergência internacional desse padrões.
2001	Surgimento do IASB (<i>International Accounting Standards Board</i>), com sede na Grã-Bretanha, que assume a responsabilidade de estudo de padrões contábeis, antes dirigidos pelo IASC (<i>International Accounting Standards Committee</i>), com o objetivo de harmonizá-las internacionalmente.

Fonte: Adaptado de Oliveira & Diniz Filho (2001).

O marco da necessidade de aprimoramento no sistema contábil e, por conseguinte, da auditoria, ocorreu em 1929, com a quebra da bolsa de valores de Nova Iorque, visto que muitas empresas não tinham transparência e consistência nos seus dados financeiros, contribuindo, assim, com a já conhecida crise mundial. Houve, a partir daí, a necessidade de se mitigar as falhas nas divulgações contábeis das empresas, tendo como um dos primeiros passos, a criação do Comitê May, que atribuía regras para as instituições que tinham as suas ações negociadas em bolsa de valores, tornando-se obrigatória a auditoria independente das demonstrações contábeis.

Desta maneira, com o surgimento dos órgãos supracitados, a auditoria estaria mais do que nunca, se fundido, gradativamente, junto ao desenvolvimento econômico mundial para o alcance do *status* de colaboradora para a continuidade das empresas, contribuindo diretamente

no aprimoramento do processo de governança corporativa, amenizando, assim, sua aparência histórica de somente gerar custos para a entidade.

3.2 Tipos de Auditoria

Há autores que descrevem os vários tipos de auditorias, como por exemplo, auditoria ambiental, auditoria de sistemas, auditoria fiscal e tributária, entre outras. No entanto este trabalho tratará somente dois tipos de auditoria, que segundo Crepaldi (2004) são a auditoria de demonstrações financeiras e a auditoria operacional, ou de gestão. Esses dois tipos de auditoria também se traduzem por auditoria externa (ou independente) e auditoria interna, respectivamente.

É interessante, então, saber o significado de cada uma dessas duas modalidades de auditoria para melhor compreender os aspectos que envolvem este procedimento de avaliação das empresas. De acordo com Almeida (2003, p. 26), a auditoria externa das demonstrações contábeis é:

[...] “Aquele que examina as demonstrações contábeis de uma empresa e emite sua opinião sobre estas, o que a tornou fundamental, vista como uma medida de segurança, na opinião dos investidores, que passaram a exigir que as demonstrações contábeis fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica”.

Enquanto isso, a auditoria interna e operacional para Oliveira & Diniz Filho (2001, p. 16) “constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

Essas duas modalidades de auditoria citadas podem ser confundidas muitas vezes, por isso, torna-se necessário esclarecer algumas diferenças básicas entre elas: como o propósito do trabalho, os parâmetros para a sua execução, a preocupação com os controles internos, a dependência profissional, a forma de relatórios e os principais usuários.

QUADRO 2: Diferença entre Auditoria Externa e Auditoria Interna.

	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
Propósito do Trabalho	Análise da atividade operacional.	Emissão de opinião sobre demonstrações contábeis.
Parâmetros para a execução do trabalho	Normas de controle interno, políticas e procedimentos da empresa.	Princípios fundamentais de contabilidade.
Preocupação com os controles internos	Eficiência e qualidade do controle.	Efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.
Dependência Profissional	Dependência do emprego.	Independência profissional.
Forma de Relatórios	Não padronizados.	Padronizados.
Principais Usuários	Gestores da empresa.	Acionistas, mercado de capitais e credores.

Fonte: Oliveira & Diniz Filho (2001: 22).

Apesar dessas diferenças é importante ressaltar que a auditoria independente (externa) e a auditoria interna se complementam, para que haja sempre um trabalho confiável na visão dos investidores de uma determinada empresa, bem como de seus próprios gestores.

Para que se possa obter eficiência e eficácia nesses procedimentos, faz-se necessário basear nas normas e princípios de contabilidade geralmente aceitos, e contratar um profissional independente – auditor externo – para emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis, ou seja, há um inter-relacionamento entre as duas auditorias, pois a auditoria externa considera a auditoria interna como parte do sistema de controle de uma empresa, e se perceber que a atividade exercida pela auditoria interna funciona com naturalidade, neutralidade e a contento, a auditoria externa simplifica seu trabalho e reduz a extensão do mesmo. (ATTIE, 1992).

3.3 Auditoria Externa no Brasil

A empresa de auditoria Arthur Andersen S/C, que foi condenada, em 2002, por obstrução legal, por ter queimado os documentos relativos aos serviços prestados à empresa Enron Corporation – caso de escândalo na economia norte-americana e mundial, pela falta de transparência e veracidade das informações contábeis - que, como consequência, perdeu os seus clientes para as concorrentes e desintegrou-se do grupo *BIG FIVE*, foi uma das pioneiras a se instalarem no Brasil, e segundo Crepaldi (2004) já mantinha escritório no Rio de Janeiro-RJ desde 21 de Outubro de 1909, sob a antiga denominação MCAuliffe DAVIS BELL & CO.

Além da Arthur Andersen, a atual firma PRICE WATERHOUSE COOPERS, em 1915, incorporou a W. B. PEAT & CO. e TOUCHE FALLER & CO., na América do Sul, abrindo também um escritório no Rio de Janeiro-RJ. Entretanto, apesar da implantação de filiais de empresas de auditoria, dos EUA e da Inglaterra, no Brasil no início do século XX, a auditoria efetivamente foi oficializada pelo Banco Central do Brasil (BCB), em 1968.

O BCB estabeleceu também, por meio da Circular nº. 179, de 11-5-1972, as normas gerais de auditoria. Cabe ressaltar que a Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC - aprovou as normas e os procedimentos de auditoria, os quais foram elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB -, atualmente denominado Ibracon (Instituto Brasileiro de Contadores) (Almeida, 2003:28).

Ao fazer, então, um rápido retrospecto, em 1976, instituiu-se a Lei das Sociedades por Ações – Lei nº. 6404 – que regula e obriga as companhias abertas (com suas ações negociadas em Bolsas de Valores) serem auditadas por profissionais independentes registrados na CVM (Comissão de Valores Mobiliários). A CVM foi criada pela Lei 6385/76, com a responsabilidade de normatizar os procedimentos contábeis e os trabalhos de auditoria das empresas de capital aberto, além de exercer as funções de fiscalização, semelhantemente à SEC norte-americana.

A partir desse ambiente é que a auditoria passou a se firmar no Brasil, na década de 70, e começou a substituir a sua inicial utilidade, que consistia segundo Niyama (2006, p. 9) em: “a) atender as exigências estatutárias; b) exigências de consolidação de balanço para subsidiária brasileira de empresas multinacionais no exterior; e c) obter crédito junto a instituições financeiras oficiais ou privadas”.

Como consequência dessas mudanças, um dos novos motivos para a contratação de uma auditoria externa é tido, de acordo com Almeida (2003), dentre outros fatores, como uma medida de controle interno tomada pelos acionistas, proprietários ou administradores da empresa. Notadamente, o fortalecimento da atividade foi obtido com o constante desenvolvimento e aprimoramento, direto e indireto, das normas e procedimentos de auditoria e do auditor por órgãos competentes como CVM, CFC e IBRACON.

3.4 Auditoria Interna

Em consequência das constantes mutações ocorridas no ambiente externo das organizações, pelo aumento da competitividade e, principalmente, pela fortificação da estrutura contábil e da auditoria, as empresas se organizaram por meio de planejamentos estratégicos para a otimização de seus recursos. De acordo com Oliveira (2005, p. 47), *“planejamento estratégico é o processo pelo qual se decidem os programas que a empresa adotará e a quantidade aproximada de recursos que a empresa reservará para cada um desses programas, nos vários anos seguintes”*. Com essa otimização, muitas empresas se expandiram e criaram filiais com o objetivo de conquistar mercados, internos e externos.

Dentro desses programas observou-se a importância da adoção de uma auditoria interna, pois, segundo Attie (1992, p. 26) *“a administração passa a necessitar de alguém que lhes afirme que os controles e as rotinas de trabalho estão sendo habilmente executados e que os dados contábeis, com efetividade, merecem confiança, pois espelham a realidade econômica e financeira da empresa”*.

De acordo com a NBC T 12 – Normas Brasileiras de Contabilidade da Auditoria Interna, item 12.1.1.1 *“a auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade”* (CFC, 2003).

Para que a auditoria interna atinja, então, a eficácia em seus trabalhos, é necessária a sua independência em relação aos diversos setores da entidade, quais sejam, financeiro, recursos humanos, marketing, administrativo, etc. Attie (1992) afirma que a necessidade de o auditor ser imparcial e de se manter numa condição que o permita agir íntegra e objetivamente exige que seja colocado separadamente das pessoas cujas atividades examinam.

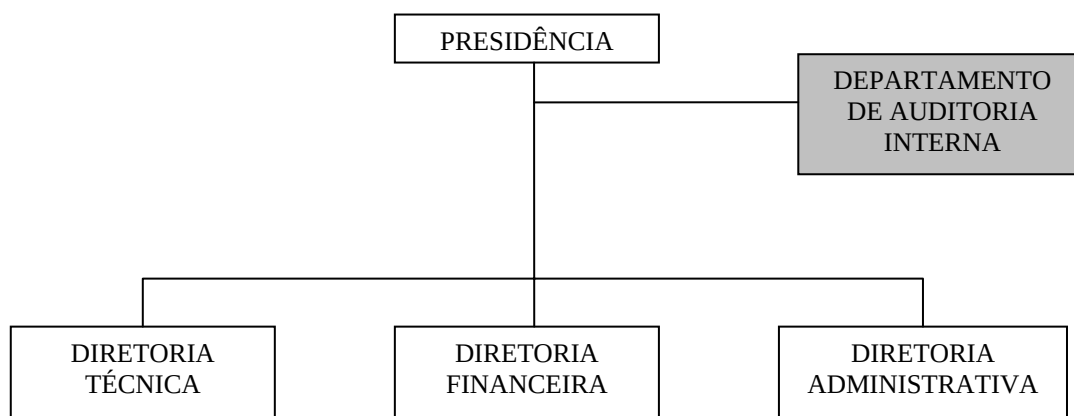


FIGURA 1: Posição do Departamento de Auditoria no Organograma.

Fonte: Adaptado de Almeida, (2003, p. 30).

3.5 Governança Corporativa

Esta é uma expressão empregada desde o início dos anos 90, ou seja, incipiente no conhecimento humano, sendo que, para o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa é designada para abranger os assuntos relativos ao poder de controle e direção de uma empresa, bem como as diferentes formas e esferas de seu exercício e os diversos interesses que, de alguma forma, estão ligados à vida das sociedades comerciais. Para Bergamini Júnior (2005, p.149) *“a governança é a expressão utilizada, de forma ampla, para denominar os assuntos relativos ao poder de controle e direção de uma empresa, ou mesmo da capacidade governativa no contexto internacional ou de uma nação”*.

Devido à sua grande abrangência, a governança corporativa possui várias denominações, das quais, seguem discriminadas algumas mais relevantes:

1. Como a governança corporativa nasceu do divórcio entre a propriedade e a gestão das empresas, seu foco é a definição de uma estrutura de governo que maximize a relação entre o retorno dos acionistas e os benefícios auferidos pelos executivos. Neste sentido, envolve a estratégia das corporações, as operações, a geração de valor e a destinação de resultados” (HITT; IRELAND; HOSKISSON, 2001 *apud* ANDRADE & ROSSETTI, 2004);
2. Governança corporativa é o sistema pela qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/cotistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade (IBGC, 2006).
3. A governança corporativa é o sistema segundo o qual as corporações de negócio são dirigidas e controladas. A estrutura de governança corporativa especifica a distribuição dos direitos e responsabilidades entre os diferentes participantes da corporação, tais como o conselho de administração, os diretores executivos, os acionistas e outros interessados, além de definir as regras e procedimentos para a tomada de decisão em relação a questões corporativas. E oferece também bases através das quais os objetivos da empresa são estabelecidos, definindo os meios para se alcançarem tais objetivos e os instrumentos para se acompanhar o desempenho. (OCDE *apud* ANDRADE & ROSSETTI, 2004).

Sumariamente, pode-se perceber que a governança corporativa está ligada com (i) o relacionamento das diversas partes interessadas a ela e (ii) com os controles internos da empresa.

- (i) Dentre essas diversas partes, em especial, uma relação conflituosa - proprietário e gestor empresarial - esse foi um dos grandes motivos que levou ao surgimento da expressão governança corporativa. Essa relação é chamada de “conflito de agência”, que de acordo com o IBGC (2006), é a “separação entre a propriedade e a gestão empresarial. O “principal”, titular da propriedade, delega ao “agente” o poder de decisão sobre essa propriedade. A partir daí surgem os chamados conflitos de agência, pois os interesses daquele que administra a propriedade nem sempre estão alinhados com os de seu titular. Sob a perspectiva da teoria da agência, a preocupação maior é criar mecanismos eficientes (sistemas de monitoramento e incentivos) para garantir que o comportamento dos executivos esteja alinhado com o interesse dos acionistas”.

- (ii) Para o AICPA, Antunes (1998) afirma que o controle interno, no sentido amplo, compreende controles que se podem caracterizar como contábeis ou como administrativos, como segue:
- a) Controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes e diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente, compreendem controles tais como: os sistemas de autorização e aprovação, separação entre tarefas relativas à manutenção dos registros, elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custódia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna.
 - b) Controles administrativos são os que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional e obediência às diretrizes administrativas, e que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Em geral, incluem controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento de empregados, e controles de qualidade.

É importante evidenciar que as linhas mestras de boas práticas de governança corporativa relacionam-se com quatro vertentes: a prestação de contas (*accountability*), a transparência (*disclosure*), a equidade (*fairness*) e a responsabilidade corporativa na conformidade com as regras (*compliance*) (BERGAMINI JÚNIOR, 2005).

4. METODOLOGIA

A metodologia ou método científico é descrito por Gil (1999, p. 26) como um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento, desta forma, torna-se importante esclarecer a maneira pela qual esse trabalho será realizado, bem como a ordem a ser seguida para que se possa entendê-lo.

O presente trabalho se enquadra, então, no formato da pesquisa bibliográfica, pois de acordo com Oliveira (2002, p.119) “*a pesquisa bibliográfica tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno*”. Sendo assim, este traz uma análise acerca do processo de auditoria, bem como sua evolução, com intuito de discutir seus parâmetros e a partir deles mostrar suas tendências, como o caso da Governança Corporativa. Para isso buscou-se conhecer a origem do termo auditoria e, como consequência, entender sua relação com o processo de Governança Corporativa.

No que diz respeito à observância da metodologia, comenta-se sobre a interpretação e análise dos resultados contados na pesquisa bibliográfica, pois a interpretação expõe o verdadeiro significado da discussão teórica em relação aos objetivos propostos e ao tema, enquanto a análise desses resultados é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores (MARCONI & LAKATOS, 2003).

Assim, partindo da obtenção dos resultados, discuti-se o fenômeno da Governança Corporativa e sua real importância para o reforço da auditoria.

5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

5.1 Cenário da Auditoria Externa

No contexto atual mundial, há quatro grandes empresas de auditoria conhecidas como *BIG FOUR*, que dominam o setor: PriceWaterhouseCoopers, Ernest & Young, Deloitte Touche Tohmatsu e KPMG. Esse grupo era conhecido até 2002 como *BIG FIVE*, no qual se incluía a empresa Arthur Andersen, que foi desintegrada do grupo por motivos antiéticos.

Segundo Kênia (2005) essas quatro empresas dominavam 85% do mercado nesse período. Em uma nota publicada no jornal Folha de São Paulo (2005), essa representatividade corresponde a 80%. Silva (2005) cita a matéria do jornal *THE ECONOMIST* na qual este alertava a alta concentração de clientes das *BIG FOUR*, já que nos Estados Unidos esse grupo auditava 97% das companhias abertas do país. Essas evidências vêm corroborar o domínio do mercado de auditorias por essas empresas. No Brasil, de acordo com a CVM, de um total de 484 companhias, abertas e com papéis negociados no mercado de balcão organizado, listadas na BOVESPA, 55% delas, ou seja, 265 companhias são auditadas por uma das *BIG FOUR* (Valor Econômico, 2005).

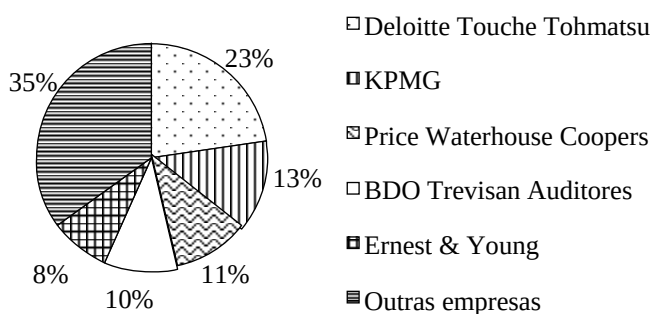


FIGURA 2: Ranking por clientes listados na BOVESPA.
Fonte: Valor Econômico (2005).

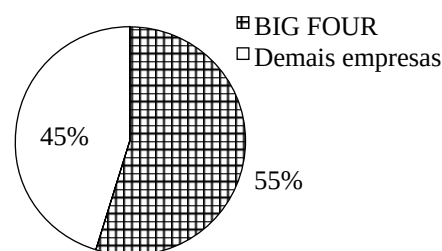


FIGURA 3: Ranking BIG FOUR por clientes listados na BOVESPA.
Fonte: Valor Econômico (2005).

Há de se ressaltar que a empresa BDO Trevisan Auditores Independentes não faz parte do grupo *BIG FOUR*, apesar de no *ranking* da CVM ocupar o quarto lugar. Integra a quinta maior rede de auditorias do mundo, a BDO Internacional, que segundo seu executivo chefe, Frans Samyn, “*hoje é a maior representante do segundo escalão de auditorias internacionais*” (Valor Econômico, 2005). Dessa forma, no segundo gráfico ela se inclui no grupo das demais empresas.

A auditoria está passando por um cenário de transformações, em consequência do advento do desenvolvimento e expansão do capitalismo e dos escândalos de grandes corporações. Essas transformações se intensificaram a partir de 2002, principalmente, após a derrocada Enron/Andersen. Foram inseridas novas medidas para se aumentar os respaldos legais e normativos, com o objetivo de se amenizar as manipulações de âmbito contábil e de se evitar novos abalos para o mercado financeiro. A mais expressiva, com alcance mundial, foi a Lei Sarbanes-Oxley Act (SOX), que em um trecho do livro da consultoria Deloitte, transcrito por (Andrade & Rossetti, 2004, p. 85), sintetiza-se:

“A Lei Sarbanes-Oxley de 2002 reescreveu, literalmente, as regras para a governança corporativa. A nova legislação promove grandes alterações nos procedimentos e no controle de administração das empresas, órgãos reguladores responsáveis pelo estabelecimento de normas, comitês de auditoria e firmas de auditoria independente. Contudo, sob a infinidade de páginas da lei, repleta de legalismos, reside uma premissa simples: a boa governança corporativa e as práticas éticas do negócio não são mais requintes – são leis”.

Essa lei foca o aperfeiçoamento dos controles internos das empresas e foi elaborada com as mesmas linhas mestras das boas práticas de governança corporativa, evidenciadas anteriormente: *compliance*, *accountability*, *disclosure* e *fainess*. Nas suas seções nº.s 201 a 203, para os auditores independentes, a lei permite a prestação de serviços, como serviços tributários, porém com pré-aprovação do comitê de auditoria, e, restringe a prestação de serviços de consultoria e outros não relacionados a auditoria, bem como estabelece uma rotatividade dos sócios.

No Brasil, uma das modificações normativas que afetou a classe dos auditores, com o objetivo de propiciar maior independência nos serviços, foi a Instrução CVM nº. 308 por Mandi (2005) que dá tratamento à rotatividade dos auditores. De acordo com o artigo 31 da referida instrução, O Auditor Independente - Pessoa Física e o Auditor Independente - Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, contados a partir da data desta Instrução, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para a sua recontratação. Esse rodízio é um tema polêmico.

A CVM está pesquisando, junto aos usuários das demonstrações contábeis, se o rodízio de auditores é uma medida eficaz ou não, para saber se a instrução nº. 308/99 necessita de alterações. O superintendente de normas contábeis da CVM, Antonio Carlos Santana, comenta que *“querem saber a opinião dos usuários das demonstrações contábeis em relação à troca de profissionais”* (Valor Econômico, 2005).

Ao mesmo tempo em que as transformações sintetizadas acima nascem para melhor regular o mercado, a hegemonia das *BIG FOUR* vem causando sérias preocupações. Os principais temores dessa Associação são os altos preços dos serviços de auditoria, provocados pela falta de concorrência, a confiabilidade dos balanços financeiros e a regulamentação da auditoria.

A matéria do THE ECONOMIST, publicada por Silva (2005) afirma que *“na América, as Big Four fazem auditorias de quase todas as companhias de capital aberto; em outros países elas também são dominantes. A falta de competição traz problemas irritantes”*. Talvez o principal deles seja o fato de que as Big Four são grandes demais para que possam quebrar. Outra matéria da mesma revista, publicada no jornal Valor Econômico (2005) trata novamente do oligopólio exercido pelas 4 grandes empresas, afirmando que: *“O problema é saber quão poucas as grandes auditorias podem ser, sem colocar em risco o funcionamento do mercado financeiro”*.

O fato é que para se auditar uma grande empresa, há de se ter uma disponibilidade monetária muito alta, o que restringe esse mercado. De acordo com a última matéria apresentada acima, até as maiores empresas do segundo escalão, ou seja, as que estão atrás das *BIG FOUR*, não têm condições de enfrentar as exigências de uma auditoria em uma

grande empresa. Dessa forma, a tendência desse “oligopólio” é perdurar por muitos e muitos anos.

Contudo, a auditoria é vital para a boa manutenção do mercado financeiro. E com a movimentação de órgãos reguladores no sentido de desenvolverem normas eficazes que acompanhem a constante evolução das transações, como a Lei SOX e o rodízio de auditores, a auditoria tenderá a obter ainda mais importância no cenário mundial, tanto no ambiente externo – fé pública das demonstrações contábeis – quanto no interno – auxílio aos administradores para a eficácia dos objetivos internos.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto, é muito difícil saber o verdadeiro momento de origem da auditoria, porém há autores que a defendem como vinda desde os tempos remotos. Nessa mesma linha, é obscuro imaginar a ausência de auditorias no cenário econômico atual pelo constante desenvolvimento do mercado como um todo e pela complexidade das operações.

Para obter a importância de hoje, a auditoria veio sendo aperfeiçoada ao longo de vários anos, sendo que a força motriz para a sua atuação foi sendo conquistada pelo surgimento de órgãos reguladores que a cerceiam por meio de normas, pronunciamentos, interpretações etc. Pode-se apreender a constante evolução dessa área ao se observar a criação gradativa dos órgãos reguladores, sendo um dos mais importantes e abrangentes, estando ainda em pleno funcionamento, o AICPA, que é reconhecido nos Estados Unidos e no mundo ocidental como a entidade que maior contribuição proporcionou à classe de auditores independentes, através de seus pronunciamentos de orientação (Antunes, 1998). Além da criação do IFAC que, de acordo com Niyama (2006), publica padrões profissionais e guias de recomendação por intermédio de seus comitês, dos quais se destaca o de padrões de auditoria, visando ao aperfeiçoamento profissional de contadores e auditores, bem como o surgimento do FASB e do IASB que podem convergir as normas contábeis, tornando-as internacionais, o que aumentaria, ainda mais, a tendência de padronização dos serviços dos auditores, mundialmente.

O incremento das ações de governança corporativa pelas entidades é tido como uma atitude essencial, de acordo com investidores, já que, segundo Andrade & Rossetti (2004, p. 359), *“entre 70 e 80% dos investidores, em diferentes partes do mundo, dizem-se dispostos a pagar um prêmio de mercado pelas ações das corporações bem governadas”*. Não só por parte dos investidores, mas a maioria dos interessados na corporação e órgãos normatizadores, conhecem a importância e necessidade de se exercer as atividades embasados nos princípios de boa governança, sendo que essa é uma tendência a se recrudescer a cada ano.

As auditorias, interna e externa, de forma global, visam a aumentar a credibilidade de uma instituição perante aos seus *stakeholders* e *shareholders*. A governança corporativa segue também esse mesmo objetivo em sua atuação. Essa credibilidade ocorre fundamentalmente com base em eficazes controles internos.

Um desses controles internos é a auditoria interna, como constatada na definição de controle interno emitida pelo AICPA, inferido das diversas linhas de definições de governança corporativa. A auditoria interna, sendo um controle interno, segundo Bergamini Junior (2005) é responsável pela verificação da adequação e da efetividade dos outros controles. A ênfase dos trabalhos está em uma postura mais comprometida com a produtividade organizacional e os ganhos de eficiência e está voltada para a verificação da qualidade da gestão dos negócios da empresa.

Dessa forma, a auditoria interna é um complemento para a governança corporativa, pois esta, em linha geral, propõe que se tenha, bem definido, um código de ética e de direitos, que se criem controles internos consistentes e que haja uma transparência na relação entre as diversas partes interessadas, tais como, conselho de administração, diretores executivos, acionistas etc., enquanto aquela deve testar os diversos controles da entidade, a fim de atestar que os procedimentos e normas adotados são adequados para a melhor eficácia da empresa, e estão operando conforme o previsto, de modo a gerar resultados planejados que contribuirão para a continuidade da empresa.

Assim, a auditoria interna confirma a credibilidade que a governança corporativa expõe, tendendo a ser adotada por uma maior quantidade de empresas, em todo o mundo, já que o mercado está selecionando as que demonstram melhores qualidades. Segundo Andrade & Rossetti (2004) a *“proteção a acionistas, padrões rigorosos na contabilização das operações, prestação responsável e abrangente de contas, relações eficazes entre a propriedade, os conselhos e a direção contam pontos positivos na definição dos níveis de atratividade dos países”*.

A auditoria externa, por sua vez, está explicitamente inserida na definição dada pelo IBGC, apresentada no contexto de governança corporativa. Ao se observar a função fundamental de um auditor independente das demonstrações contábeis, tem-se a emissão do parecer como produto final. Em um plano secundário, os serviços dos auditores externos dão respaldo aos diversos interessados no processo de tomada de decisão. Se o parecer for limpo, sem ressalvas, essa opinião independente é que evidenciará a credibilidade da empresa para o mercado, o que é marcante para a atração de investidores e bons negócios.

Para entender que um dos novos motivos para a contratação da auditoria independente ocorre pela finalidade de controle interno por parte de acionistas, proprietários ou administradores, é só observar os acontecimentos fatídicos das grandes corporações. Após esses acontecimentos, houve, e ainda há, uma corrida para se evitar novos escândalos – comentado no tópico anterior –, sendo que o alicerce dessa corrida é a governança corporativa. Assim, constata-se um estreitamento entre a auditoria independente e as boas maneiras de governança corporativa.

Outro ponto de ligação é a credibilidade que a independência do auditor promove, que é também o que a governança corporativa expõe como propulsor para a boa manutenção e continuidade da empresa. Portanto, infere-se que as tendências da auditoria externa são acompanhar e auxiliar o processo evolutivo de governança corporativa, que pela resposta positiva obtida pelo mercado, é um processo que será imprescindível para as grandes empresas. Também, para se alcançar melhores resultados, é importante alinhar as duas auditorias, interna e externa.

A auditoria interna atuante, independente e qualificada possibilita maior segurança ao auditor independente, uma vez que a qualidade dos trabalhos praticados assim o indique, e permite a identificação e resolução antecipada de problemas que comumente só são solucionados no último instante (Attie, 1992:35).

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

AMAT, Orion. **O caso Arthur Andersen/Enron: o fundo do poço?** La Vanguardian Digital, fev. 2002. Disponível em: <<http://br.monografias.com/trabalhos>>. Acesso em: 16 ago. 2006.

ANDRADE, A. & ROSSETTI, J. P. **Governança Corporativa: Fundamentos, Desenvolvimento e Tendências**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao Estudo da Avaliação de Riscos e Controles Internos na Auditoria de Demonstrações Contábeis no Brasil**. São Paulo, 1998. 218 f. Tese (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. **Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa**. Rio de Janeiro, Revista BNDES, dez. 2005. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/conhecimento/revista/rev2406.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 2006.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**: Tradução Autorizada. 7ª ed. (idioma inglês de *Modern Auditing*). São Paulo: Atlas, 2002.
CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2003. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Normas_Brasileiras_de_Contabilidade.pdf> . Acesso em 16 abr. 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KÊNIA, Miriam. **A vez dos pequenos**. Isto é Dinheiro, 2005. Disponível em: <http://www.terra.com.br/istoedinheiro/425/financas/611a_vez_dos_.htm>. Acesso em: 26 ago. 2006.

MANDI, Carolina. **CVM começa a avaliar resultado da troca de auditor**. Valor Online, ago, 2006. Disponível em: <<http://www.valoronline.com.br/valoreconomico/285/empresasetecnologia/empresas/CVM>>. Acesso em: 28 ago. 2006.

MARCONI, Marina de Andrade & LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 1 ed., São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia, Práticas**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins & DINIZ FILHO, André. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Sílvia Luiz de. **Tratado de Metodologia Científica: Projetos de Pesquisas, TGI, TCC, Monografias, Dissertações e Teses**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

SILVA, Raul Corrêa da. **Quando a atitude muda tudo**. 2005. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/mail/mail_311a.htm>. Acesso em: 22 ago. 2006.

JORNAL FOLHA DE SÃO PAULO, 2005. Disponível em: <<http://clipping.planejamento.gov.br/Noticias.asp?NOTCod=220710>>. Acesso em: 23 ago. 2006.

IBGC – **Instituto Brasileiro de Governança Corporativa**. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso: 23 ago, 2006.

VALOR ECONÔMICO. Revista Online: Caderno 1. São Paulo, dez. 2005. Disponível em: <<http://www.valoronline.com.br/valoreconomico/285/primeirocaderno/especial/html>>. Acesso em: 19 ago. 2006.