

Área temática: Globalização e internacionalização de empresas

Qualidade dos Trabalhos de Auditoria: Discussões Relativas à Transparência das Empresas de Auditoria

AUTORAS

LUZIVALDA GUEDES DAMASCENA

Programa Multiinst e Inter-Regional Pós-grad em Ciências Contábeis UNB/UFPB/UFRN
luzivaldaguedes@gmail.com

KARLA ROBERTA CASTRO PINHEIRO ALVES

Programa Multiinstitucional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN
karlarobertap@hotmail.com

RENATA PAES DE BARROS CAMARA

Universidade Federal de Paraíba
rpbcamara@gmail.com

JANAYNA RODRIGUES DE MORAIS LUZ

Universidade Federal de Paraíba
janarodrigluz@ig.com.br

RESUMO

Dado os escândalos por falhas nos trabalhos de auditoria em nível mundial, a IOSCO - entidade que reúne as comissões de valores mobiliários de todo o mundo - em 2009 sugere uma maior transparência de informações por parte das empresas de auditoria, o qual vem gerando muitas discussões em diversos países, e também no Brasil. O objetivo deste estudo é abordar como estão as discussões sobre as perspectivas da transparência das empresas de auditoria relacionadas ao aumento da qualidade dos seus trabalhos no Brasil, nos Estados Unidos e na União Européia (UE). A pesquisa é do tipo exploratória, bibliográfica, e documental. A relevância do estudo se dá pela necessidade de participação da academia brasileira sobre as recentes discussões abordadas nesta pesquisa, tendo em vista que em outros países isso já vem ocorrendo com maior frequência. Como resultado, verifica-se que nos países da UE os processos de controle de qualidade primam por maior transparência nos relatórios das empresas de auditoria, enquanto que no Brasil ainda há uma forte resistência em divulgar certas informações. Considera-se finalmente que as discussões sobre a transparência das empresas de auditoria ainda são prematuras no Brasil, sendo isto um limitador para execução de novos estudos.

Palavras-chave: Transparência. Empresas de auditoria. Qualidade dos trabalhos de auditoria.

ABSTRACT

Because of the scandals by failures in its audit work on a global basis, IOSCO - an entity that combines the securities commissions around the world - in 2009 suggests a greater need for transparency of information by the audit firms, which is generating much discussions in several

countries, including Brazil. The aim of this study is to understand how are the discussions on the prospects of transparency of audit firms relate to increasing the quality of its work in Brazil, the United States and the European Union (EU). The research is exploratory and bibliographic and documentary. The relevance of this study is by necessity of participation of the Brazilian academia on the recent discussions raised in this research, given that in other countries that it has been occurring with greater frequency. As a result, it appears that in EU countries the processes of quality control excel for greater transparency in reporting of audit firms, while in Brazil there is still a strong resistance to disclose certain information. It is understood that discussions finally on the transparency of audit firms are still premature in Brazil, and the very lack of transparency can be seen as limiting new studies.

Keywords: *Transparency. Audit firms. Quality of the work of the audit.*

1. INTRODUÇÃO

Com o crescimento das atividades empresariais e a expansão dos mercados financeiros surgiu à figura do auditor como um intermediador, com o principal propósito de reduzir informações assimétricas entre os agentes e dar credibilidade as demonstrações financeiras. Na verdade, pode-se dizer que a auditoria deve ser sinônimo de credibilidade diante do mercado que está inserida.

Contudo, ao longo desta evolução, várias falhas de auditoria tiveram grande repercussão na mídia, ocasionando uma degradação da imagem do auditor e da credibilidade das atividades desenvolvidas pelo mesmo. Além dos casos bastante debatidos em nível internacional, como o da ENRON, *WorldCom*, *Tyco International*, *Eberle Mundial* e *Parmalat*, no Brasil, ocorreram fatos semelhantes com os trabalhos desenvolvidos no Banco Nacional S/A, e no Banco Econômico S/A, os quais também foram amplamente divulgados.

No intuito de assegurar que escândalos passados não venham a se repetir, algumas medidas preventivas foram adotadas em vários países. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) criaram ferramentas de controle de qualidade, como a revisão pelos pares, para avaliar os procedimentos adotados pelos contadores e firmas de auditoria, visando garantir a qualidade dos serviços prestados pela auditoria.

O CFC – que edita as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) – estabelece essa ferramenta por meio da NBC T 14, a qual foi revogada pela atual Resolução nº 1.158/09, que aprovou a NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.202/09). A CVM por sua vez, determina, entre outros, o controle de qualidade por meio da Instrução nº 308/99.

Ademais, o conceito de qualidade dos serviços de auditoria está associado à competência técnica desempenhada pelos auditores, a independência e a obediência às normas de auditoria e contábil, impostas pelas entidades reguladoras (HORITA ITO, MENDES, NIYAMA 2008).

Nos Estados Unidos, a Lei *Sarbanes-Oxley*, criou o organismo denominado de *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, com a incumbência principal de supervisionar as empresas de auditoria e desenvolver, entre outras, normas sobre o controle de qualidade das firmas de auditoria. Na União Européia, de acordo com Soares (2005) é a Comissão Européia, através do seu comitê de auditoria, quem regula o controle de qualidade das empresas de auditoria de todos os Estados-Membros.

No entanto, mesmo com o empenho desses órgãos, ainda há muitos questionamentos a respeito da qualidade dos trabalhos de auditoria independente. Embora, haja poucos estudos no Brasil que tratem dessa temática, a exemplo da pesquisa de Horita Ito, Mendes, Niyama (2008), alguns estudos a nível internacional vem evidenciando com maior frequência a questão da qualidade da auditoria.

Nesse sentido, citam-se os trabalhos de Casterella, Jensen, e Knechel (2006) onde estes buscavam examinar se a auto-regulação de revisão pelos pares era um mecanismo eficaz para diferenciação de qualidade entre as firmas de auditoria; o de Gassen e Skaife (2009), no qual investigaram, na Alemanha, se as reformas de auditoria afetam a função de informações das auditorias em um país onde a auditoria tradicionalmente serve apenas a uma função de relatórios legais; e a de Anantharaman (2007) que buscou testar se a revisão pelos pares era um bom indicador de qualidade da auditoria, no âmbito do AICPA.

2. PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETIVO

Como possível solução de parte dos problemas relatados por pesquisadores, a *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), entidade que reúne as comissões de valores mobiliários de todo o mundo sugere, entre outras, uma maior transparência de informações por parte das empresas de auditoria, onde as áreas a serem divulgadas seriam: governança e controle; pessoal e treinamento; indicadores do resultado do trabalho; e informações financeiras (IBRACON, 2010).

Nesse contexto, a pesquisa possui o seguinte questionamento: **Como estão as discussões sobre as perspectivas da transparência das empresas de auditoria, relacionados ao aumento da qualidade nos seus trabalhos?** O objetivo deste estudo é abordar como estão as discussões sobre as perspectivas da transparência das empresas de auditoria relacionadas ao aumento da qualidade dos seus trabalhos no Brasil, nos Estados Unidos da América (EUA) e na União Européia.

A relevância do estudo se dá pela necessidade de participação da academia sobre as recentes discussões abordadas nesta pesquisa e a considerável carência de estudos no Brasil, na área de qualidade da auditoria, além da necessidade de ampliar o conhecimento sobre as práticas do processo de revisão pelos pares. Ressalta-se que essa pesquisa é apenas o ponto de partida para novos estudos e debates acerca do assunto, visando à ampla participação dos acadêmicos e órgãos reguladores, assim como o conjunto de todos os profissionais da área.

Na próxima seção é feita uma breve apresentação sobre auditoria, revisão pelos pares e qualidade dos serviços de auditoria. Em seguida, são apresentados os procedimentos metodológicos e um pouco das discussões sobre a temática estudada. Por fim, são realizadas algumas considerações referentes às evidências encontradas e as sugestões para novas pesquisas.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Auditoria

A auditoria é uma atividade tão remota quanto à contabilidade, tendo seu impulso inicial com a Revolução Industrial, quando a demanda de capital e a expansão das atividades empresariais provocaram um desenvolvimento econômico que resultaram em procedimentos contábeis mais complexos (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002). Surgindo assim a necessidade das entidades apresentarem as suas demonstrações contábeis de forma mais transparente, contemplando informações sobre a posição patrimonial e financeira, de desempenho e das mutações dos fluxos de caixa, de tal forma que reflitam, com fidedignidade, a sua real posição perante o mercado (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002; RICARDINO, CARVALHO, 2004; PACHECO, OLIVEIRA, LA GAMBA, 2007).

Como consequência dessas mudanças, um dos novos motivos para a contratação de uma auditoria externa é tido, 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 criada pelos órgãos competentes como CVM, CFC e IBRACON (PACHECO, OLIVEIRA e LA GAMBA, 2007).

Não se sabe ao certo qual a primeira empresa de auditoria independente a instalar seu escritório no Brasil. Contudo, atualmente, a Deloitte, KPMG, Ernest Young e Pricewaterhousecoopers, denominadas de *Big Four*, são as maiores empresas de auditoria independente no mundo e estão instaladas no Brasil há muitas décadas.

A atividade de auditoria, no Brasil, é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e representada pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) que também emite pronunciamentos relativos à profissão. Conforme Instrução CVM nº 308/99, o auditor independente, para realizar qualquer serviço de auditoria em entidades supervisionadas pelo Banco Central (BACEN), CVM e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), deve estar cadastrado e habilitado junto à CVM.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 31) definem a 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 afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados”.

Os referidos autores, afirmam ainda que a independência é a base da profissão de auditoria, devendo ser imparcial em relação a entidade auditada”. Sunder (1997, p. 114), por sua vez, menciona que “a obrigação dos auditores determinada e executada por Lei, e não pelos contratos negociados com a empresa”.

Para Pott, Mock e Watrin (2008) o valor *ex ante* de uma auditoria para os consumidores de serviços de auditoria, que incluem correntes e potenciais proprietários, gerentes e clientes, depende da capacidade de percepção do auditor para descobrir erros ou falhas no sistema de contabilidade (competência), e resistir às pressões do cliente em caso de descoberta de erro ou uma violação (independência). Assim, qualquer auditor com independência prejudicada tem o potencial de reduzir a qualidade da auditoria (POTT, MOCK e WATRIN, 2008).

3.2 Revisão pelos pares

A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, denominada daqui por diante de "revisão pelos pares", constitui-se em um processo de acompanhamento e controle, dos serviços realizados pelos auditores – pessoa física ou pessoa jurídica, que visa à obtenção de desempenho profissional da mais alta qualidade por meio do adequado atendimento as Normas Técnicas e Profissionais (NBC PA 03 - Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.202/09).

De acordo com Horita Ito, Mendes e Niyama (2008), no âmbito internacional, a *International Federation of Accountants* (IFAC) busca harmonizar os padrões e práticas de auditoria, adotados nos 120 países-membros da Federação. O Brasil participa tendo por membros o CFC e o IBRACON. Segundo o IFAC (2005), sempre que o regulamento for realizado principalmente pela profissão, muitas vezes é referida como "auto-regulação" e quando é realizado pelo governo, chama-se apenas de "regulação", mas para maior clareza, o IFAC menciona que “Regulamento direto” é um termo melhor. Apesar dessa afirmativa, o termo mais usual ainda permanece sendo o da “auto-regulação”.

A NBC PA 03 dispõe sobre a obrigatoriedade da revisão pelos pares, exclusivamente, para auditores independentes com cadastro na CVM. A revisão pelos pares faz parte de um amplo programa de auto-regulação do setor que inclui normas de controle interno, educação continuada obrigatória e um exame de qualificação no CFC para auditores. Nota-se que a norma não foi instituída como o objetivo de punição, mas como um processo educacional visando a educação continuada, e a excelência na qualidade.

Fundamentada na Instrução Normativa nº 308/99 da CVM, a revisão pelos pares tem como objetivo verificar o controle de qualidade dos serviços prestados em auditoria no país e promover melhorias para o exercício da profissão. A obrigatoriedade desse procedimento de revisão está prevista na referida instrução, em que os auditores independentes deverão submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes estabelecidas pelo CFC e

IBRACON, devendo ser realizada por outro auditor independente, também registrado na CVM, cuja escolha deverá ser comunicada previamente a esta autarquia.

Casterella, Jensen, e Knechel (2006) interpretam que o processo de revisão por pares é eficaz, na medida em que não está sujeita a problemas de risco moral em torno da escolha da empresa de revisão. Assim, a pesquisa de Anantharaman (2007) revela que as empresas revisadas por outras empresas constantemente, recebem mais opiniões favoráveis a partir de avaliações pelos pares que de opiniões do PCAOB, sugerindo que nem todas as análises comparativas foram objetivas ou rigorosas, e também o fato de algumas empresas serem capazes de controlar os resultados de análise pelos pares, escolhendo revisores amigáveis.

O auditor deve submeter-se à revisão pelos pares, no mínimo uma vez, a cada ciclo de quatro anos, no entanto, ao realizar a revisão o auditor revisor deve emitir um relatório dos resultados encontrados no processo, com as devidas recomendações e observações para o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE). O relatório será analisado pelo referido órgão, que pode aprová-lo, ou não.

Caso ocorram divergências que resulte em dúvidas, será determinada uma reunião esclarecedora com o auditor revisor ou revisado para assegurar o adequado entendimento das ações planejadas e executadas (RESOLUÇÃO CFC N° 1.158/2009). O auditor que tiver, na revisão anterior, relatórios emitidos pelo auditor-revisor com opinião adversa ou abstenção de opinião deve submeter-se a nova revisão no ano subsequente (RESOLUÇÃO CFC N° 1.158/2009).

3.3 Controle de qualidade da Auditoria

Para Horita Ito, Mendes e Niyama (2008) o controle de qualidade dos serviços de auditoria independente é justificado na medida da complexidade dos instrumentos financeiros, da exigência dos usuários nacionais e internacionais, e dos possíveis reflexos sociais por conta de “quebras” de grandes companhias.

Os mesmos autores, enfatizam que o controle de qualidade deve ser executado sobre o princípio da eficiência, adequando a estrutura e extensão ao tamanho da entidade, conhecimento das atividades e do mercado, natureza dos trabalhos realizados assegurando o nível de autonomia dos profissionais, respeito as normas emanadas pelo IBRACON e CFC, entre outros pré-requisitos que venha atender o objetivo empresarial do que é qualidade.

De acordo com a *Statement on Quality Control Standards (SQCS) nº 7*, para se obter qualidade na prestação de serviços de auditoria, é imprescindível que os auditores independentes, seja pessoa física ou jurídica, adotem procedimentos que assegurem os padrões exigidos pelos usuários e, principalmente, os estabelecidos pelas normas estabelecidas pelos reguladores da profissão, por meio de um sistema de controle de qualidade (SQCS nº 7, 2009).

É necessário destacar que a qualidade dos serviços que a auditoria fornece está vinculada diretamente a capacidade técnica-profissional do auditor independente. Corroborando a isso, a pesquisa de Casterella, Jensen, e Knechel (2006) evidencia que as empresas que possuem um elevado índice de pessoal de alta-qualidade, proporcionando a formação necessária e experiência certificada, ou ambos, e as empresas que têm mais recursos disponíveis para o controle de qualidade (ou seja, as grandes empresas) apresentam deficiências menores em relação as demais firmas de auditoria.

Quanto a regulação da empresa, cada firma de auditoria adota políticas e procedimentos de trabalho no intuito de assegurar que seus profissionais obedeçam as normas estabelecidas pelos órgãos competentes na execução dos trabalhos de auditoria. Dentre esses procedimentos, predomina a supervisão e controle de qualidade dos serviços de auditoria, conforme Resolução

CFC nº 1.203/09, os auditores independentes – empresas ou profissionais autônomos – devem implantar e manter regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade, que garantam a qualidade dos serviços executados.

Nesse sentido, o artigo 32 da Instrução nº 308/99 da CVM, prevê que o auditor independente deverá implementar um programa interno de controle de qualidade, segundo as diretrizes elaboradas pelo CFC e do IBRACON, que vise a garantir o pleno atendimento das normas que regem a atividade de auditoria de demonstrações contábeis e das normas estabelecidas nesta CVM. No Brasil, o CFC e o IBRACON são responsáveis pela criação do CRE, órgão com propósito de fiscalizar o processo de revisão pelos pares.

De acordo com Pott, Mock e Watrin (2008), uma forma pensada para melhorar a qualidade da auditoria é fornecer informações transparentes sobre as empresas de auditoria. A *Eighth European Directive states* (Oitava Directiva Européia) exigiu a partir de 2008 o relatório anual de transparência para toda a União Européia com o propósito de que as empresas de auditoria publiquem informações detalhadas sobre as políticas operacionais e procedimentos adotados.

4. METODOLOGIA

Devido a escassez de pesquisas relacionadas a qualidade dos trabalhos de auditoria, o estudo classifica-se como uma pesquisa exploratória, principalmente com relação a abordagem dada sobre a transparência dos relatórios das empresas de auditoria, por ser um assunto consideravelmente bastante recente no Brasil. A pesquisa exploratória de acordo com Beuren (2006) e Gil (2009), tem essa característica por ser desenvolvida no sentido de explorar, conhecer com maior profundidade o assunto abordado, de modo a torná-lo mais claro, através de um dos conceitos sobre determinada área temática não contemplada anteriormente.

Neste caso, buscou-se conhecer como estão as discussões sobre a qualidade dos trabalhos de auditoria relacionado às perspectivas sobre a transparência dos relatórios das empresas de auditoria por meio de pesquisa bibliográfica e documental, com análise de conteúdo. De acordo com Gil (2009), a pesquisa bibliográfica é “desenvolvida com base em material já elaborado”, sendo este estudo constituído principalmente de livros, artigos, *sites* de órgãos competentes da área, entre outros; e documental, valendo-se “de materiais que ainda não receberam ainda um tratamento analítico” constituído de normas e regulamentos aplicados a auditoria independente.

A análise das discussões encontradas foram dispostas e elaboradas, na medida do possível, de forma comparativa com as práticas adotadas nos Estados Unidos, Brasil e União Européia, e desdobradas em cinco pontos para melhor destacar e entender como estão as discussões em relação a(o), respectivamente: Revisão pelos pares e qualidade da auditoria, evidências das discussões sobre a transparência nas empresas de auditorias, falta de transparência nas empresas de auditoria no Brasil, auditoria nas empresas de Auditoria e relatório de transparência.

Algumas informações relativas ao relatório de transparência foram retiradas de algumas empresas do grupo *Big Four*, instaladas em países onde há a obrigação dessa publicação, que disponibilizam esse relatório no seu próprio *site*. Foram consideradas, na pesquisa, além da legislação e regulamentação vigentes, as normas relativas ao controle de qualidade de auditoria independente emitidas pelos órgãos competentes, no Brasil, EUA e União Européia.

5. DISCUSSÕES SOBRE A QUALIDADE DOS TRABALHOS E TRANSPARÊNCIA DE AUDITORIAS

5.1 Revisão pelos pares e qualidade da auditoria

Nos processos de controle de qualidade implementados pelo Brasil, EUA e União Européia, destacam-se algumas diferenças na execução da revisão pelos pares, conforme mostrado no quadro 1. Tanto nos EUA como na União Européia, as *Big Four* são submetidas à supervisão das suas atividades a cada um ano, devido à representatividade das mesmas para a sociedade. As demais empresas são submetidas ao mesmo processo a cada três anos.

No Brasil, a revisão pelos pares é realizada a cada quatro anos para todos os tipos de empresas que trabalhem com auditoria independente (pessoa física ou jurídica) cadastradas na CVM. Outro ponto significativo é quanto à transparência dos relatórios emitidos pela empresas supervisionadas. Na União Européia as firmas de auditoria são obrigadas a divulgar seus relatórios de auditoria e de supervisão como uma forma de destacar a qualidade dos serviços executados por elas de maneira transparente. Nos EUA, essa prática deverá ocorrer até 2011, enquanto no Brasil ainda não se tem uma previsão de quando será adotada.

Quadro 1: Comparativo das práticas de controle de qualidade no Brasil, EUA e União Européia

	Brasil	EUA	União Européia
Prazo para realização da revisão pelos pares	A cada quatro anos, independente da empresas.	A cada um ano para as <i>Big Four</i> e a cada três anos para as demais empresas de auditoria.	A cada um ano para as <i>Big Four</i> e a cada três anos para as demais empresas de auditoria.
Emissão de relatórios transparentes	Não tem previsão de quando será adotada essa prática.	Previsto para ser implantado até 2011.	Atualmente obrigatório para as empresas de auditoria.

Fonte: Os autores, 2010.

5.2 Evidências das discussões sobre a transparência nas empresas de auditorias

A IOSCO emitiu em 18 de setembro de 2009 uma consulta pública para discutir a transparência nas empresas de auditoria com o objetivo de investigar se o reforço da transparência, sobre os indicadores de qualidade da auditoria e demonstrações financeiras auditadas poderia manter e melhorar a qualidade, disponibilidade e prestação de serviços dos mesmos (IOSCO, 2009). O documento considera as possíveis vantagens e desvantagens da transparência, ao mesmo tempo, considerando a análise de métodos alternativos para alcançá-la. O prazo para entrega dos comentários sobre o referido documento findou-se no dia 15 de janeiro de 2010, conforme comunicado do Comitê Técnico da IOSCO (IOSCO, 2009).

Conforme *site* do IBRACON (2010) sob a fonte do Jornal Valor Econômico, as discussões sobre a transparência de auditorias vêm ganhando abertura graças ao IOSCO, que juntamente com os demais órgãos reguladores internacionais, considera que a falta de transparência das auditorias é uma questão que deve ser discutida. Ressalta-se ainda, que tais órgãos estão estudando uma série de medidas para aumentar o nível de divulgação sobre estrutura de governança, controle de qualidade e informações financeiras das firmas do setor.

A IOSCO relata a importância das informações sobre a qualidade dos trabalhos das auditorias e sobre a saúde financeira delas, particularmente dentro de um cenário em que as quatro maiores empresas do setor - PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young e KPMG -, denominadas de *Big Four*, auditam os balanços de 98% das 1,5 mil maiores empresas dos EUA e de 96% das 250 maiores companhias do Reino Unido, por exemplo (IBRACON, 2010).

Enquanto que, no Brasil, a concentração é de cerca de 60% entre as companhias abertas, conforme pesquisa realizada no período de 2006 a 2008 por Damascena, Firmino e Paulo (2010).

Da relação emitida pela IOSCO, as áreas que devem ter transparência são as áreas de governança e controle; de pessoal e treinamento: indicadores do resultado do trabalho; e de informações financeiras (IOSCO, 2009). A questão é que as empresas de auditorias têm uma resistência em fornecer informações, principalmente sobre as duas últimas áreas supracitadas. Essa máxima não ocorre só no Brasil, pois conforme pesquisa realizada por Pott, Mock e Watrin (2008), as empresas de auditoria da União Européia são opostas à idéia dos requisitos obrigatórios para publicar um relatório de transparência.

Nos países da União Européia, como no Reino Unido e na Bélgica, além da obrigatoriedade de auditorias nas firmas de auditorias, estas, também são obrigadas a publicarem relatórios anuais de transparência na Auditoria. Nesses países, a obrigatoriedade refere-se as exigências do novo art. 15 da Lei de 22 de julho de 1953 que entrou em vigor em 31 de agosto de 2007 (DELOITTE, 2008; KPMG, 2008; KPMG, 2009). A Deloitte do Reino Unido apresenta em seu *site* tal relatório fazendo questão de mencionar a importância de demonstrar a ética da transparência e da responsabilidade que sustentam a firma, conforme *Audit Transparency Report 2008*.

Da mesma maneira a KPMG da Bélgica, também apresenta suas informações em seu *Audit Transparency Report*. Esses relatórios fornecem informações sobre: Liderança e governo; Qualidade; Independência, conflitos de interesse e ética; Estrutura legal e de rede; Remuneração dos sócios; e Informações financeiras.

Gassen e Skaife (2009) investigaram, na Alemanha, se as reformas na auditoria afetam a função de informações prestadas por ela. Em conjunto, os resultados sugeriam que as reformas melhoram o papel das informações das auditorias alemãs e, as empresas daquele país responderam à melhoria nos relatórios de auditoria, aumentando a demanda para as empresas de auditoria dominante.

Por sua vez, o estudo de Pott, Mock e Watrin (2008), buscou captar as impressões da avaliação dos relatórios de transparência em um importante conjunto de pessoas (auditores e contabilistas) que poderia ser afetado pelas informações adicionais da transparência, incluindo as que operam na jurisdição Européia. De forma global, os resultados indicam que os reguladores deveriam ponderar cuidadosamente os custos e benefícios dos novos requisitos antes da implementação, e indica que apesar do relatório de transparência poder oferecer informações valiosas para os investidores ou empresas auditadas, os profissionais em si é um pouco pessimista sobre o efeito positivo de mais informações transparentes.

5.3 Brasil: Falta de transparência nas empresas de auditoria

No Brasil, além da não publicação de relatórios das empresas de auditorias, os pareceres (relatórios) de auditoria decorrentes da revisão pelos pares também não estão disponíveis para apreciação pública e nem se quer para certos órgãos reguladores, pois conforme Resolução do CFC nº 1.158/09, os membros do CRE, do CFC e das demais equipes revisoras ficam impedidos de divulgar qualquer informação obtida durante a participação no Programa de Revisão, em qualquer fase do trabalho ou posterior ao seu término.

A divulgação dos resultados é feita contendo apenas informações de quantidades de auditores independentes, pessoa física ou pessoa jurídica, que foram submetidos à revisão; e destes quantos relatórios resultaram em pareceres sem ressalvas e sem recomendações, sem ressalvas e com recomendações, com ressalvas, com negativa de opinião e adverso.

5.4 Auditoria nas empresas de Auditoria

Essa discussão vai além da questão da revisão pelos pares, dado que a reportagem do Jornal Valor Econômico em fevereiro de 2010, revela que a KPMG usou de um brecha na Lei 11.638/07 das Sociedades por ações, que alterou a Lei 6.404/76, para não ter o próprio balanço auditado. A referida Lei dispõe que sociedade de grande porte, não constituída sob a forma de sociedades por ações, conforme disposições da Lei nº 6.404/76, é a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum (caso das auditorias) que tiverem, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões.

As demais *Big Four* efetuaram a auditoria, mesmo não tendo a obrigatoriedade que a KPMG se resguarda. Segundo Pedro Melo, presidente da empresa, essa decisão foi tomada por não ter auferido receita superior a 300 milhões nas diferentes áreas da empresa que são operadas de forma individual e não são controladas pelos mesmos sócios. Ou seja, embora a KPMG tenha auferido faturamento de R\$ 492 milhões, entre outubro de 2008 e setembro de 2009, esses valores não pertencem ao conjunto da empresa e ao ser divididos entre as áreas, como a de tributos e consultoria, não atingindo a marca do faturamento disposta na Lei, conforme jornal Valor Econômico de fevereiro de 2010.

É válido ressaltar que não está sendo colocado em questão a legalidade da referida empresa mas, a brecha encontrada na Lei que pode culminar em maiores questionamentos sobre a qualidade da auditoria no Brasil. Nesse sentido, as demais *Big Four* optaram pela auditoria de seus balanços justamente devido a imagem e o exemplo que elas transmitem, embora o presidente da Ernst & Young, Luiz Frazão, mencione, oportunamente, que isso não significa transparência para o público, conforme Jornal Valor Econômico de fevereiro de 2010.

5.5 Relatório de Transparência

O encontro de países da União Européia durante a *8th Company Law Directive* em 2006, abordou diversos assuntos, entre eles a Directiva 2006/43/EC, artigo 40, referente ao *Transparency report* (Relatório de transparência) estabelecendo que os Estados-Membros devem assegurar que os revisores oficiais e sociedades de auditoria que realizam a revisão legal(s) das entidades de interesse público publiquem em seus *sites*, no prazo de três meses do final de cada exercício financeiro, relatórios anuais de transparência, incluindo pelo menos o seguinte:

- a) uma descrição da estrutura jurídica e da propriedade;
- b) caso a empresa de auditoria pertencer a uma rede, uma descrição da rede e das disposições legais e estruturais da rede;
- c) uma descrição da estrutura de governança da empresa de auditoria;
- d) uma descrição do sistema de controle interno de qualidade da empresa de auditoria e uma declaração do órgão de administração ou de gestão sobre a eficácia do seu funcionamento;
- e) uma indicação da última análise de controle de qualidade;
- f) uma lista de entidades de interesse público para o qual a empresa de auditoria tem realizado auditorias legais, durante o exercício anterior;
- g) uma declaração sobre as práticas da empresa de auditoria a independência, que confirma ainda que uma análise interna da conformidade independência foi realizada;
- h) uma declaração sobre a política seguida pela empresa de auditoria diz respeito à formação contínua dos revisores oficiais de contas;
- i) informações financeiras que demonstrem a importância da empresa de auditoria, tais como o volume de negócios total repartido pelos honorários auferidos pela revisão legal das contas anuais e consolidadas, e as taxas cobradas por outros serviços de controle, os serviços de consultoria fiscal e outros serviços de auditoria;

j) informações quanto à base remuneratória dos sócios.

A diretiva estabelecia, ainda, que o relatório de transparência deve ser assinado pelo revisor oficial de contas ou sociedade de auditoria, conforme o caso, podendo ser feito, inclusive, por meio de uma assinatura eletrônica, tal como definido em outros itens da diretiva 1999/93/EC.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As informações para serem oportunas necessitam de padrões que estabeleçam parâmetros de comparabilidade para de fato mostrar a sua eficácia. Nesse contexto, os padrões de qualidade são alcançados ao respeitar as normas e técnicas de auditoria estabelecidas pelos órgãos responsáveis, assim, é possível reduzir o número de fraudes, erros, assimetria informacional e irregularidades nas demonstrações financeiras.

As discussões sobre a qualidade dos trabalhos dos auditores, principalmente no que se refere ao controle dessa qualidade por meio da transparência dos relatórios gerados da revisão pelos pares, ainda está em processo de discussão e análises em vários países, embora já exista a obrigatoriedade em toda União Européia, aonde nesses países este assunto já vem sendo discutido há mais tempo.

Nesse sentido, alguns estudos começam a revelar os possíveis impactos da adoção dessa transparência. Alguns evidenciam que as mudanças nas reformas da auditoria melhoram o papel das informações e da sua qualidade perante as normas e aos seus clientes, aumentando a procura por empresas que atendem as determinações inseridas pelas mudanças. Embora a IOSCO apresente a transparência com uma melhoria dos trabalhos da auditoria, os profissionais ainda permanecem em oposição à idéia, pois conforme Pott, Mock e Watrin (2008), os profissionais da área se revelam de forma pessimista as mudanças, sugerindo que os reguladores ponderem o custo-benefício dessa transparência.

Conforme evidenciado, no Brasil isso não é tão diferente, dado a resistência das empresas de auditoria em publicar determinadas informações financeiras, como o balanço auditado, e também indicadores ligados ao resultado do trabalho, como a existência de litígios judiciais ou de procedimentos disciplinares. Assim como os relatórios da revisão pelos pares que se limitam a divulgar apenas informações referentes as quantidades e ao tipo de relatório emitido (sem ressalva, com ressalvas, adverso ou com negativa de opinião), sem uma maior transparência.

Entretanto, a exemplo dos países da União Européia, onde já possuem a obrigatoriedade da emissão do relatório anual de transparência das empresas de auditoria, observou-se pelas pesquisas supracitadas, que muitas publicam tal relatório por entender que demonstrar a natureza aberta e direta da empresa reforça os seus valores, e o seu compromisso não só para garantir a qualidade, mas também a transparente cooperação com o próprio mercado. Verificou-se que nos países da União Européia os processos de controle de qualidade primam por maiores transparências nos relatórios de revisão das empresas de auditoria, enquanto que no Brasil esses relatórios ainda não se assemelham em termos de informações detalhadas, o que coloca esses países em maior sintonia com as concepções indicadas pela IOSCO.

Constatou-se que as discussões sobre a transparência das empresas de auditoria ainda são prematuras no Brasil, dado que em outros países essa discussão já tem se tornado mais disseminada. E a própria falta de transparência pode ser vista como um limitador de novos estudos. Nesse sentido pesquisas futuras devem apresentar provas sobre como outros interessados avaliam essa transparência.

7. REFERÊNCIAS

- ANANTHARAMAN, Divya. *How Objective is Peer Review? Evidence from Self-Regulation of the Accounting Profession*. Dezembro de 2007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1015810>>. Acesso em: 23 fev. 2010.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. São Paulo, Atlas: 2006.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução: José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. **Lei nº 6.404**. Brasília, 1976.
- _____. **Lei nº 11.638**. Brasília, 2007.
- CASTERELLA, Jeffrey R., JENSEN, Kevan L. and KNECHEL, W. Robert. *Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?* Setembro de 2006. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=937368>>. Acesso em: 23 fev. 2010.
- COMISSÃO VALORES MOBILIARIOS (CVM). **Instrução CVM nº 308**. Brasília: CVM, 1999.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Princípios fundamentais de contabilidade e Normas brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2006.
- _____. **Princípios fundamentais de contabilidade e Normas brasileiras de Contabilidade de Auditoria e Perícia**. Brasília: CFC, 2006.
- _____. **Resolução nº 1.158**, de 17 de fevereiro de 2009. Aprova a NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.202/09). Disponível em: <www.cfc.org.br> Acesso em: 31 de agosto de 2009.
- _____. **Resolução nº 1.203**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em: <www.cfc.org.br> Acesso em: 20 de fev. de 2010.
- DAMASCENA, Luzivalda. G.; FIRMINO, José E.; PAULO, Edilson. Estudo sobre os pareceres de auditoria: Análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa. In. Congresso da Associação Nacional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 4, 2010, Natal. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010. CD ROM.
- DELOITTE. *Audit Transparency Report* 2008. Disponível em: <<http://annualreport.deloitte.co.uk/audit-transparency-2008/>>. Acesso em: 24 fev. 2010. Reino Unido, 2008.
- EUROPEAN UNION - 8TH COMPANY LAW DIRECTIVE. *Chapter x: special provisions for the statutory audits of public-interest entities: Article 40*. 2006. Disponível em: <<http://www.8th-company-law-directive.com/8thCompanyLaw.htm>> . Acesso em: 24 fev. 2010.
- Firma usa brecha da lei para não ser enquadrada como grande empresa e ter o próprio balanço examinado. KPMG dribla auditoria. **Jornal Valor Econômico On Line**. São Paulo, 11 fev. 2010.
- GASSEN, Joachim e SKAIFE, Hollis Ashbaugh, *Can Audit Reforms Affect the Information Role of Audits? Evidence from the German Market* (Outubro de 2008). *Contemporary Accounting*

Research, Vol. 26, No. 3, 2009. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1396189>>. Acesso em: 23 fev. 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HORITA ITO, Elizabeth Yukie; MENDES, Paulo César de Melo e NIYAMA, Jorge Katsumi. **Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: um estudo de comparativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais**. Revista UnB Contábil, v. 11, n. 1-2, p. 312-328, jan/dez. 2008.

International Federation of Accountants (IFAC). *Transparency and audit regulation*. Disponível em: <<http://www.ifac.org/MediaCenter/?q=node/view/311>>. Acesso em: 23. fev. 2010. Turquia, 2005.

International Organization of Securities Commissions (IOSCO). **IOSCO/MS/10/2009**. Madri, 2009. Disponível em: <<http://www.IOSCO.org>>. Acesso em: 23 fev. 2010.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). IBRACON na mídia: **Transparência de auditorias está no foco de reguladores**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/>>. Acesso em: 23 fev. 2010.

KPMG. *Audit Transparency Report* 2008. Disponível em: <<http://www.kpmg.be/index.shtml/en/about/AuditTR/index.html>>. Acesso em: 24 fev. 2010. Bélgica, 2008.

KPMG. *Audit Transparency Report* 2009. Disponível em: <<http://www.kpmg.be>>. Acesso em: 24 fev. 2010. Bélgica, 2009.

Mercado de capitais: Entidade que reúne comissões de valores mobiliários quer mais informações sobre qualidade. Transparência de auditorias está no foco de reguladores. **Jornal Valor Econômico On Line**. São Paulo, 11 fev. 2010.

PACHECO, Marcela Soares; OLIVEIRA, Denis Renato de ; LA GAMBA, Fabrício. A história da auditoria e suas tendências: um enfoque sobre governança corporativa. X SEMEAD – Seminário em Administração FEA–USP, 2007. Disponível em: <www.eac.fea.usp.br/semead/10semead>. Acesso em: 12/02/2010.

POTT, Christiane; MOCK; Theodore J; WATRIN; Christoph. *The effect of a transparency report on auditor independence: practitioners' self-assessment*. Published online: 16 April 2008. Disponível em: <<http://www.springerlink.com/content/q5g2510g56664q70/fulltext.pdf>>. Acesso em: 24 fev. 2010.

RICARDINO, Ivaro; CARVALHO, L. Nelson. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. São Paulo, 2004. Revista Contabilidade & Finanças – USP, n. 35, p. 22-34, maio/agosto 2004. Disponível em: <www.eac.fea.usp.br>. Acesso em: 12/02/2010.

SOARES, André David de Vasconcelos Aguiar. **O controle de qualidade do trabalho de auditoria: estudo comparativo dos países da União Européia**. 2005. 223 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria - Universidade do Minho). Escola de Economia e Gestão Braga, 2005.

Statement on Quality Control Standards - SQCS nº 7. Disponível em: <www.aicpa.org>. Acesso em 25 fev. 2010.

SUNDER, Shyam. *Theory of accounting and control*. Cincinnati: South-Western Publishing, 1997.