

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JÚNIOR CÉSAR RODRIGUES DE CASTRO

A PERCEPÇÃO DOS PROFESSORES EM CONTABILIDADE
QUANTO AO CUMPRIMENTO DOS ATRIBUTOS DOS
SERVIÇOS DE AUDITORIA APÓS AS LIMITAÇÕES
PREVISTAS PELOS INSTRUMENTOS CVM Nº 308/99 E
SARBANES-OXLEY SOBRE OS SERVIÇOS DE
CONSULTORIA

São Paulo

2009

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JÚNIOR CÉSAR RODRIGUES DE CASTRO

**A PERCEPÇÃO DOS PROFESSORES EM CONTABILIDADE
QUANTO AO CUMPRIMENTO DOS ATRIBUTOS DOS SERVIÇOS DE
AUDITORIA APÓS AS LIMITAÇÕES PREVISTAS PELOS
INSTRUMENTOS CVM Nº 308/99 E SARBANES-OXLEY SOBRE OS
SERVIÇOS DE CONSULTORIA**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Reinaldo

Severino Peters

São Paulo

2009

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

Reitor: Prof. Dr. Sérgio de Gouvea Franco

Pró-reitor de Graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Pós-Graduação: Prof. Dr. Sérgio de Gouvea Franco

Coordenador do Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Claudio Parisi

FICHA CATALOGRÁFICA

C355p

Castro, Júnior César Rodrigues de

A percepção dos professores em contabilidade quanto ao cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria após as limitações previstas pelos instrumentos legais CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de consultoria / Júnior César Rodrigues de Castro. -- São Paulo, 2009.
119 f.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Auditoria 2. Serviços de consultoria 3. Estados Unidos - Sarbanes-Oxley Act of 2002 4. Contabilidade – Estudo e ensino (Superior)

CDD 657.45

FOLHA DE APROVAÇÃO

JÚNIOR CÉSAR RODRIGUES DE CASTRO

**A PERCEPÇÃO DOS PROFESSORES EM CONTABILIDADE QUANTO AO
CUMPRIMENTO DOS ATRIBUTOS DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA APÓS AS
LIMITAÇÕES PREVISTAS PELOS INSTRUMENTOS CVM Nº 308/99 E
SARBANES-OXLEY SOBRE OS SERVIÇOS DE CONSULTORIA**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Antonio Benedito Silva Oliveira
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

Anísio Cândido Pereira
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 01 de Setembro de 2009.

DEDICATÓRIA

“Ó Deus, tu és tremendo desde o teu santuário; o Deus de Israel, ele dá força e poder ao seu povo. Bendito seja Deus “.

Salmos 68:35

AGRADECIMENTOS

Ao nosso Deus criador, por quem contribuiu na realização desse grande sonho de vida profissional, a conclusão de um Programa de Mestrado.

Ao meu pai Orlando (*in memorian*), pelos exemplos de vida que deixou, a sua simplicidade e honestidade.

À minha querida mãe Dna. Lourdes, pelos votos de perseverança.

À minha namorada Débora, pela paciência que teve nos momentos em que estive envolvido com este estudo.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Marcos Peters, pelas contribuições prestadas.

Aos meus ilustres mestres professores do Programa de Mestrado da FECAP-SP, pelos ensinamentos em sala de aula.

Aos Prof. Anísio e Ishikura, meus agradecimentos pelas suas relevantes sugestões.

Aos colegas de mestrado, em especial ao Wellington, Juraci e Nilton, pela convivência sadia.

Aos meus amigos, pela paciência em minha ausência.

A todos vocês, meu muito obrigado.

RESUMO

O tema desta dissertação está relacionado ao estudo da percepção dos professores em contabilidade quanto ao cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria após as limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de consultoria. O objetivo do estudo é verificar a percepção dos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico se as limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria. Inicialmente faz-se uma revisão bibliográfica, ou seja, coleta dos principais conceitos e históricos do assunto em epígrafe. A parte operacional do estudo relata sobre os conceitos e principais serviços de consultoria prestados pelas *Big Four* no Brasil. Trata, em seguida, dos dois instrumentos legais que limitaram o meio de atuação das empresas de auditoria em prestar concomitantemente, os serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente. No Brasil esta limitação foi regulamentada em 1999, quando editou a Instrução CVM nº 308/99 e, em 2002, semelhante medida foi adotada nos EUA quando da promulgação da Lei Sarbanes-Oxley. O texto enfatiza a importância desses dois instrumentos legais, que contribuíram para separar os serviços de auditoria externa dos serviços de consultoria, além de se tornarem um meio possível de distanciamento e minimização das margens de conflitos de interesse entre as partes, e trazerem melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria. Para a conclusão do estudo, aplicou-se um questionário aos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico em instituições de ensino superior, públicas e privadas, para medir sua percepção sobre o assunto, e constatou-se que 92% dos respondentes concordam com o fato de que a prestação simultânea dos serviços de auditoria e consultoria a um mesmo cliente pode dar margens para o enfraquecimento dos atributos em auditoria, como por exemplo, a independência, os objetivos e a competência técnico-profissional.

Palavras-chave: Auditoria. Serviços de consultoria. Estados Unidos - Sarbanes-Oxley Act of 2002. Contabilidade – Estudo e ensino (Superior).

ABSTRACT

This dissertation subject is related to the study of teacher's perception in accounting towards the fulfillment of the audit services attributes after the limitations foreseen by the legal instruments Instruction CVM n° 308/99 and Sarbanes-Oxley about the consulting services. The study main goal is to check the Audit teacher's perception of 14 Academic Masters Programs if the limitations foreseen by the legal instruments Instruction CVM n° 308/99 and Sarbanes-Oxley about the consulting services provided improvement to the fulfillment of the audit services attributes. At first we make a bibliographic review, that is, collecting the main subject concepts and historic in an epigraph. The operational part of the study relates the concepts and main consulting services provided by *Big Four* in Brazil. After that, talks about the two legal instruments that limited the audit companies acting about providing, at the same time, audit and consulting services to the same client. In Brazil, this limitation was regulated in 1999, when the Instruction CVM n° 308/99 was edited and, in 2002, an akin conduct was adopted in the USA in the promulgation of the Law Sarbanes-Oxley. The text emphasizes the importance of these two legal instruments that contributed to separate the external audit services from the consulting ones, besides becoming a possible way to separate and minimize the margin of interest conflicts between the parts and provide improvement to the fulfillment of the audit services attributes. For the study conclusion, a questionnaire has been answered by the Audit teachers of 14 Academic Masters Programs, in private and public universities, in order to measure their perception about the subject. And we testified that 92% of those teachers who answered the questionnaire agree with the fact that providing the audit and consulting services at the same time to the same client may contribute to the impairment of the attributes in audit, like the independency, the goals and the technical and professional competency.

Key-words: Auditing. Consulting firms. United States of America - Sarbanes-Oxley Act of 2002. Accounting – Study and teaching (Higher).

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1	- Perda de participação das demonstrações contábeis	37
FIGURA 2	- Pulverização dos relatórios de desempenho	40
FIGURA 3	- Universo dos serviços prestados por contadores	42

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Atributos principais e complementares na atividade de auditoria	23
QUADRO 2 - Quadro comparativo entre os serviços de certificação, <i>assurance</i> e consultoria	41
QUADRO 3 - Divulgação de relatórios financeiros	45
QUADRO 4 - Composição da Lei Sarbanes-Oxley	66
QUADRO 5 - Serviços proibidos pela Lei Sarbanes-Oxley	68
QUADRO 6 - Relação das instituições pesquisadas que oferecem programas de mestrado de nível acadêmico em Ciências Contábeis credenciados no MEC	73
QUADRO 7 - Demonstrativo das questões e objetivos do questionário de pesquisa	73

LISTA DE TABELAS

TABELA 1	- Sugestões dos Controllers para melhorar a qualidade dos Serviços de Auditoria	39
TABELA 2	- Índice de Respondentes	77
TABELA 3	- Idade	78
TABELA 4	- Formação	79
TABELA 5	- Grau de Especialização	80
TABELA 6	- Tempo de Magistério	81
TABELA 7	- O professor na disciplina de auditoria em alguma oportunidade já abordou conceitos da Instrução CVM nº 308 e/ou Sarbanes-Oxley?	82
TABELA 8	- Dentre os atributos abaixo, qual o mais relevante a ser preservado na atividade de auditoria	82
TABELA 9	- Qual foi a prática mais provável que contribuiu para o escândalo contábil entre a Enron & Andersen?	83
TABELA 10	- Os serviços de consultoria, em seu sentido amplo, pode-se afirmar que são serviços que melhoram a qualidade das informações dos decisores, assim não podem ser considerados serviços independentes, ou seja, serviços no escopo de auditoria independente	85
TABELA 11	- Os serviços de consultoria ao ser prestado em concomitância com os serviços de auditoria podem gerar margens de conflitos de interesses	86
TABELA 12	- Para as empresas de auditoria que passaram a prestar serviços concomitantes de auditoria e de consultoria, antes da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley, é bem provável que nesse ambiente se criou situações que podem ter ocasionados os chamados conflitos de interesses entre as partes	87
TABELA 13	- Considerando a probabilidade das empresas de auditoria ter prestado serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente, é bem provável que pode essa prática ter inclusive contribuído nos recentes escândalos contábeis, inclusive o da empresa Andersen & Enron	88
TABELA 14	- Nos Estados Unidos, país onde ocorreu o escândalo da Andersen & Enron, com o advento da Lei Sarbanes-Oxley, foi uma ferramenta que contribuiu para reforçar os atributos em auditoria	89
TABELA 15	- Com a vigência da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley nos EUA, vedando os serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente ao mesmo tempo, é correto afirmar que dentre outros pontos, contribuiu no aumento da credibilidade das firmas de auditoria perante o mercado	90
TABELA 16	- Ao contrário dos serviços de auditoria, partindo-se do conceito os serviços	

	de consultoria não caracterizam serem serviços de natureza independentes, então, a iniciativa prevista na Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley de vedar as empresas de auditoria prestar os serviços de consultoria em concomitância com os serviços de auditoria no mesmo cliente foi relativamente coerente	92
TABELA 17 -	Uma das razões mais provável de coibir ou vedar que as empresas de auditoria prestem concomitantemente serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente pelos instrumentos legais CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley seria a questão dos conflitos de interesses entre as partes	93
TABELA 18 -	A manutenção da independência pelo auditor na execução dos trabalhos em auditoria é uma condição necessária na confiabilidade na emissão do parecer	93
TABELA 19 -	A vedação dada pela Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley no que tange na prestação de serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente foi uma medida que contribuiu na diminuição de riscos de conflitos de interesses na emissão do parecer de auditoria	94
TABELA 20 -	Determinar que as empresas de auditoria deixem de prestar os serviços de consultoria, isto contribuiu para melhorar o alcance dos objetivos da atividade de auditoria, ou seja, certificar as operações da empresa do efetivo resultado e as modificações de acordo com as normas e princípios contábeis .	96
TABELA 21 -	A prestação de serviços de auditoria e consultoria a um mesmo cliente ao mesmo tempo pode dar margens para enfraquecer os atributos em auditoria, como por exemplo, a independência, objetivos e a competência técnico-profissional	97
TABELA 22 -	Qual é o grau de percepção que a vedação de prestação de serviços de auditoria em concomitância com os serviços de consultoria sobre os atributos independência e os objetivos na atividade de auditoria?	98
TABELA 23 -	Para contribuir no processo de aprimoramento técnico-profissional, ficou previsto pela Instrução CVM nº 308/99 e em seguida criada pela Resolução CFC nº 1.146/08 o atributo complementar Programa de Educação Continuada. Indique em que grau reforça ou enfraquece os atributos principais na atividade de auditoria (independência, objetivos, técnica-profissional, etc)	99

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - A evolução dos serviços nas firmas de auditoria entre 1983 e 2004	36
GRÁFICO 2 - A evolução das questões litigiosas nos Estados Unidos	40
GRÁFICO 3 - Índice de Respondentes	77
GRÁFICO 4 - Idade	79
GRÁFICO 5 - Grau de Especialização	80
GRÁFICO 6 - Tempo de Magistério	81
GRÁFICO 7 - Dentre os atributos, qual o mais relevante a ser preservado na atividade de auditoria:	82
GRÁFICO 8 - Qual foi a prática mais provável que contribuiu para o escândalo contábil entre a Enron & Andersen?	84
GRÁFICO 9 - Os serviços de consultoria, em seu sentido amplo, pode-se afirmar que são serviços que melhoram a qualidade das informações dos decisores, assim não podem ser considerados serviços independentes, ou seja, serviços no escopo de auditoria independente	85
GRÁFICO 10 - Os serviços de consultoria ao ser prestado em concomitância com os serviços de auditoria podem gerar margens de conflitos de interesses	86
GRÁFICO 11 - Para as empresas de auditoria que passaram a prestar serviços concomitantes de auditoria e de consultoria, antes da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley, é bem provável que nesse ambiente se criou situações que podem ter ocasionados os chamados conflitos de interesses entre as partes	88
GRÁFICO 12 - Considerando a probabilidade das empresas de auditoria ter prestado serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente, é bem provável que pode essa prática ter inclusive contribuído nos recentes escândalos contábeis, inclusive o da empresa Andersen & Enron	89
GRÁFICO 13 - Nos Estados Unidos, país onde ocorreu o escândalo da Andersen & Enron, com o advento da Lei Sarbanes-Oxley, foi uma ferramenta que contribuiu para reforçar os atributos em auditoria	90
GRÁFICO 14 - Com a vigência da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley nos EUA, vedando os serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente ao mesmo tempo, é correto afirmar que dentre outros pontos, contribuiu no aumento da credibilidade das firmas de auditoria perante o mercado	91
GRÁFICO 15 - Ao contrário dos serviços de auditoria, partindo-se do conceito os serviços de consultoria não caracterizam serem serviços de natureza independentes, então, a iniciativa prevista na Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley de vedar as empresas de auditoria prestar os serviços de consultoria em	

concomitância com os serviços de auditoria no mesmo cliente foi relativamente coerente	92
GRÁFICO 16 - A manutenção da independência pelo auditor na execução dos trabalhos em auditoria é uma condição necessária na confiabilidade na emissão do parecer	94
GRÁFICO 17 - A vedação dada pela Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley no que tange na prestação de serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente foi uma medida que contribuiu na diminuição de riscos de conflitos de interesses na emissão do parecer de auditoria	95
GRÁFICO 18 - Determinar que as empresas de auditoria deixem de prestar os serviços de consultoria, isto contribuiu para melhorar o alcance dos objetivos da atividade de auditoria, ou seja, certificar as operações da empresa do efetivo resultado e as modificações de acordo com as normas e princípios contábeis .	96
GRÁFICO 19 - A prestação de serviços de auditoria e consultoria a um mesmo cliente ao mesmo tempo pode dar margens para enfraquecer os atributos em auditoria, como por exemplo, a independência, objetivos e a competência técnico-profissional	97
GRÁFICO 20 - Qual é o grau de percepção que a vedação de prestação de serviços de auditoria em concomitância com os serviços de consultoria sobre os atributos independência e os objetivos na atividade de auditoria?	98
GRÁFICO 21 - Para contribuir no processo de aprimoramento técnico-profissional, ficou previsto pela Instrução CVM nº 308/99 e em seguida criada pela Resolução CFC nº 1.146/08 o atributo complementar Programa de Educação Continuada. Indique em que grau reforça ou enfraquece os atributos principais na atividade de auditoria (independência, objetivos, técnica-profissional, etc)	99

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

BIG FOUR – As quatro maiores empresas no momento de auditoria do mundo

CEO – Chief Executive Officer

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CFO – Chief Financial Officer

CPA – Certified Public Accountants

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

EUA – Estados Unidos da América

FASB – Financial Accounting Standards Board

FAS – Financial Advisory Services (FAS)

INTERNET – rede mundial de computadores

Lei nº 6404/76 – Lei das S/A

Lei nº 6385/76 – Lei que criou a CVM no Brasil

MVM – Mercado de Valores Mobiliários

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas

NBC P – Normas Brasileiras de Contabilidade – Profissionais

PCGA – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos

SARBANES-OXLEY – Lei Americana

SARBOX – Lei Americana Sarbanes-Oxley

SEC – Securities and Exchange Commission

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 Introdução	16
1.2 Definição do problema	18
1.3 Objetivo do estudo	18
1.4 Justificativa	19
1.5 Hipótese	20
1.6 Delimitação do estudo	20
1.6.1 Delimitação do estudo quanto à questão teórica	20
1.6.2 Delimitação do estudo quanto à população	20
1.7 Procedimentos metodológicos	21
1.8 Estrutura do estudo	22
2 REVISÃO DA LITERATURA	23
2.1 Atributos principais na atividade de auditoria	24
2.1.1 Conceitos do termo auditoria e auditoria das demonstrações financeiras	24
2.1.2 Quanto aos objetivos em auditoria	26
2.1.3 Quanto ao termo técnico-profissional	27
2.1.4 Quanto ao termo independência na atividade de Auditoria	27
2.1.5 Quanto ao termo sigilo	29
2.1.6 Quanto ao código de ética da profissão contábil	29
2.1.7 O parecer de auditoria	32
2.2 Atributos complementares na atividade de auditoria	33
2.2.1 A questão da governança corporativa	33
2.2.2 O comitê de Auditoria	34
2.2.3 Educação continuada	34
3 ESTUDO DOS SERVIÇOS DE CONSULTORIA NAS <i>BIG FOUR</i> ATUANTES NO BRASIL	36
3.1 Breves antecedentes sobre os serviços de consultoria	36
3.2 Definições e diferenciação sistemática dos serviços	40
3.3 Serviços de <i>assurance</i>	45
3.4 Outros serviços identificados	49
3.5 Estudo dos principais serviços de consultoria nas <i>big four</i> com atuação no Brasil	50
4 ESTUDO DOS INSTRUMENTOS LEGAIS: INSTRUÇÃO CVM Nº 308/99 E LEI SARBANES-OXLEY, NO TOCANTE À LIMITAÇÃO QUANTO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE CONCOMITANTES COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA PELAS EMPRESAS DE AUDITORIA	52
4.1 Introdução	52
4.2 Instrução CVM nº 308/99: suas limitações sobre os serviços de consultoria	52
4.2.1 Breves antecedentes históricos	52
4.2.2 Instrução CVM nº 308/99	53
4.2.2.1 Os deveres e responsabilidades dos auditores independentes	57
4.2.2.2 O exame de qualificação técnica	59
4.2.2.3 A rotatividade das empresas de auditoria	60
4.2.2.4 A percepção dos conflitos de interesses	60
4.3 Lei Sarbanes-Oxley: suas limitações sobre os serviços de consultoria	63
4.3.1 Breves antecedentes	63
4.3.2 Lei Sarbanes-Oxley	64
4.3.2.1 Objetivo	64
4.3.2.2 A composição da lei Sarbanes-Oxley	65
4.3.2.3 Seção 201 da Sarbanes-Oxley: a questão da limitação do campo de atuação das empresas de auditoria	67

4.3.2.4 Seção 206 da Sarbanes-Oxley: a questão dos conflitos de interesses	70
5 METODOLOGIA DA PESQUISA	71
5.1 Introdução	71
5.2 Instrumento de pesquisa e coleta de dados	71
5.3 Apresentação e delimitação da população	72
5.4 Quanto a forma de aplicação do questionário de pesquisa	73
6 ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS	78
CONSIDERAÇÕES FINAIS	101
REFERÊNCIAS	104
APÊNDICE A – Termo de Confidencialidade	110
APÊNDICE B – Questionário de Pesquisa	111
ANEXO A – Lista de Serviços de Consultoria, conforme Resolução CFC nº 1034/05	114

1 INTRODUÇÃO

1.1 Introdução

A extrema velocidade com que o mercado está se transformando, a rapidez com que se processam as mudanças em todos os setores sociais econômicos, com excelência na área de comunicações (*internet*), a globalização da economia e, o que é mais interessante em todos os tempos, o fato de o mercado estar se dividindo em blocos econômicos comuns (Alca, Europeu, Mercosul, Nafta, etc) na tentativa incessante de domínio e proteção de interesses, traz à tona nesse novo contexto a necessidade de uma avaliação de cada segmento profissional para redirecionar ou até mesmo reafirmar a sua linha de ação. Em específico a auditoria, assim como também outros ramos profissionais, está sofrendo impacto direto diante dessa reorganização de conhecimento, tendo como consequência a necessidade de profissionais no mercado com maior dinamismo e qualidade no momento de oferecer seus produtos, mercadorias e serviços, sendo o segredo para tanto o uso da criatividade de cada administrador ou gestor em sua companhia.

No início deste século XXI, um desafio está lançado aos auditores independentes, fazer uma profunda revisão da atividade de auditoria e suas posturas. Está traçada uma dimensão mais competitiva, alterando a realidade da auditoria, intensificando no cotidiano preocupações com agregação de valor, satisfação do cliente, auto regulação, dentre outras. O fenômeno de migração de valor, ou seja, o fluxo de capital estrangeiro nos últimos anos e ainda o aumento do poder dos clientes levantam alguns questionamentos acerca da ética, zelo, independência e da regulamentação da atividade.

Grandes desafios estão sendo enfrentados pelos governos contemporâneos, advindos pela crise econômica mundial, refletindo na perda de legitimidade e credibilidade do povo em seus gestores públicos, daí a necessidade de executar mudanças estruturais na forma tradicional de administrar os recursos públicos e de prestar contas.

Nesse sentido, as empresas mundiais de auditoria, estiveram envolvidas e preocupadas na reengenharia de suas metodologias de auditoria. Isto pode ser explicado por estarem sujeitas a possíveis pressões competitivas, tendo a necessidade de reavaliar suas metodologias em busca de maior eficiência. Por volta do início da década de 90, o uso da tecnologia serviu de ferramenta essencial para melhorar a documentação das evidências de auditoria, a comunicação entre os profissionais de auditoria e entre estes e seus clientes, troca

de informações entre as equipes das diversas fases e especialização da auditoria e ao acesso a informações externas e internas. Conforme Whittington e Pany (1997, p. 317): “durante o desenvolvimento adiantado dos sistemas computadorizados, transferência eletrônica das informações, conduziria entre os contabilistas que o processo computadorizado obscureceria ou eliminaria mesmo a auditoria”.

A abertura da economia é condição *sine qua non* para o desenvolvimento em diversas áreas, porém pode causar um grande impacto no mercado, uma vez que quem antes detinha uma boa reserva de mercado está obrigado, depois de atravessar este processo, a pensar em redução de custos, aumento de produtividade e introdução de novas estratégias. Constata-se, então, que com a abertura da economia mundial deu-se início a um processo acirrado da “concorrência”.

Assim, foi realizado em Santa Fé do Sul, Estados Unidos, em maio de 1993, organizada pelo AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), uma conferência, no qual se chegou à conclusão de que havia diminuído sensivelmente a demanda por auditoria e outros serviços de certificação e, adicionalmente o fato de os usuários estarem insatisfeitos com seu escopo e utilidade (ISHIKURA, 2000).

Diante deste contexto, pressupõe-se a preocupação inicial em reverter uma situação de demanda por serviços de auditoria, que fez com que órgãos se manifestassem e se organizassem para trazer soluções e alternativas para as empresas de auditoria.

Por outro lado, as alternativas que foram discutidas e muitas foram acatadas e implantadas pelas empresas de auditoria, iniciou-se uma nova preocupação. As empresas de auditoria no sentido de agregar mais valor ao seu negócio, buscaram prestar serviços que não enquadraria no conceito de auditoria independente, ou seja, serviços de consultoria que a legislação veio a limitar que fossem prestados concomitantemente com serviços puros de auditoria, por não atenderem os atributos dos serviços de auditoria.

Quanto à questão da limitação da prestação dos serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente, primeiro no Brasil pela Instrução CVM nº 308/99 e em seguida pela Sarbanes-Oxley nos Estados Unidos em meados de 2002, revelou-se a preocupação da legislação naquela oportunidade, inclusive em coibir procedimentos entendidos que não estão coerentes com a atividade principal dos serviços de auditoria, minimizando assim os riscos e margens das empresas de auditoria em se envolverem em conflitos de interesses.

A iniciativa da legislação citada no parágrafo anterior pode ter relação quanto ao cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria, ou seja, preocupou-se com manutenção da independência, o cumprimento dos objetivos, a preservação da ética, enfim, atitude que visou inclusive o resultado dos trabalhos de auditoria, ou seja, a emissão do parecer de auditoria.

Diante do exposto, o presente estudo trata de questionar os professores da disciplina e/ou área de auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmicos sobre sua percepção quanto à questão do cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria após as limitações previstas pelos instrumentos legais no Brasil e nos Estados Unidos sobre os serviços de consultoria.

1.2 Definição do problema

Na introdução deste estudo, tratou-se de descrever sobre as limitações dadas pelos instrumentos legais Sarbanes-Oxley e Instrução CVM nº 308/99 sobre os serviços de consultoria, e em seguida sobre o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria.

Assim elabora-se a seguinte questão-problema do estudo:

Para os professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico as limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de Consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria?

1.3 Objetivo do estudo

Para Vasconcelos (2002, p. 37), o objetivo de um estudo científico pode ser definido como:

É o alvo ou fim que o pesquisador quer atingir e precisa ser definido ainda na fase do projeto da pesquisa evitando, assim, que o pesquisador utilize tempo, normalmente muito escasso em função do prazo para a conclusão determinado pelas instituições, e recursos, sempre raros, e muitas vezes cometa divagações no seu relatório.

O objetivo deste estudo é verificar a percepção dos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico se as limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de Consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria.

1.4 Justificativa

Preliminarmente, a idéia foi justamente preparar e desenvolver um estudo voltado ao ramo de auditoria.

Assim, pelo ponto de vista teórico ou científico, o presente estudo justifica-se por evidenciar a percepção dos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico se às limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de Consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria.

Sob o ponto de vista econômico, o estudo contribui para evidenciar se na visão dos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico as limitações dadas aos serviços de consultoria poderão contribuir aos interesses dos seus usuários com informações mais confiáveis e isentas na atividade de auditoria.

1.5 Hipótese

Para corroborar com o presente estudo, considera-se a seguinte hipótese:

Segundo a percepção dos professores da disciplina de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico as limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de Consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria.

1.6 Delimitação do estudo

1.6.1 Delimitação do estudo quanto à questão teórica

O assunto tratado quanto ao seu conceito delimita-se a verificar a percepção dos professores da disciplina e/ou área de auditoria de 14 Programas de Mestrado se as limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de Consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria.

1.6.2 Delimitação do estudo quanto à população

A pesquisa realizada em função do estudo, limitou-se aos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis em instituições de ensino superior, públicas e privadas.

1.7 Procedimentos metodológicos

Quanto à forma da pesquisa

Segundo Lakatos e Marconi (1995, p. 40), o “método é o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões cientistas”. Assim, o uso correto dos métodos é a forma de alcançar os resultados com maior precisão.

A forma que caracteriza a presente dissertação está sob a ótica de revisão bibliográfica e aplicação de um questionário de pesquisa.

Quanto à sua natureza, segundo Andrade (2006, p. 21), classifica-se a pesquisa em: trabalho científico original ou resumo de assunto. Pretende-se fazer esse último tipo, pois, segundo essa autora: “O resumo do assunto é um tipo de pesquisa que dispensa a originalidade, mas não o rigor científico. Trata-se de pesquisa fundamentada em trabalhos mais avançados, que utiliza metodologia adequada e apresenta a análise e interpretação dos fatos sob um enfoque original.”

Quanto ao objeto, este estudo trata-se de exploração bibliográfica (um processo sistemático de pesquisa na procura de todo tipo de material potencial útil) e seletiva (na triagem do material coletado na busca do máximo aproveitamento daquele que seja de interesse para o desenvolvimento do presente estudo), uma vez que tem como objetivo, segundo o que dispõe Martins (1994, p. 23), “[...] o pesquisador observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis)”. Portanto, não há interferência ou manipulação dos fatos ou fenômenos pelo pesquisador, caracterizando assim uma pesquisa do tipo Descritiva.

Quanto aos procedimentos, trata-se de pesquisa de “fontes de papel”, na denominação de Andrade (2006, p. 22), como forma de se obterem os dados necessários para o estudo.

Quanto aos meios de investigação, a pesquisa é empírica. Assim, Hill e Hill (2002, p. 19) ressalta que “uma investigação empírica é uma investigação em que se fazem observações para compreender melhor o fenômeno a estudar.”

Assim o estudo se concretiza por meios de pesquisa bibliográfica incluindo a revisão e seleção de artigos científicos, livros técnicos e especializados, consulta de teses de doutorado, dissertação de mestrado, artigos técnicos em revistas, e por fim foi aplicado um questionário de pesquisa de campo, no qual utilizou-se da escala de Likert para o tratamento dos dados.

1.8 Estrutura do estudo

O presente estudo está estruturado da seguinte forma:

Capítulo 1: faz uma explanação do ambiente atual, os aspectos gerais acerca do tema tratado, a definição do problema, o objetivo geral, a justificativa do estudo, o levantamento da hipótese, a delimitação do problema, os instrumentos metodológicos julgados necessários, e por fim a estrutura do trabalho.

Capítulo 2: descreve e explora os principais conceitos sobre o assunto tratado em forma de Revisão Bibliográfica.

Capítulo 3: concentra-se no estudo dos serviços de consultoria nas *big four* com atuação no Brasil.

Capítulo 4: relata as principais limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de consultoria.

Capítulo 5: evidencia a metodologia da pesquisa utilizada no estudo, quanto ao instrumento de pesquisa, coleta de dados e a população pesquisada.

Capítulo 6: elabora-se uma pesquisa com aplicação de um questionário aos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico, e por fim a devida demonstração dos resultados.

E finalmente, são apresentadas as considerações finais do estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura, segundo Hill e Hill (2002, p. 25): “tem por objetivo encontrar uma (ou mais) Hipóteses Gerais para a investigação empírica”.

Assim, convém citar alguns entendimentos, afirmações e considerações técnicas tratadas neste estudo.

É preciso esclarecer antecipadamente o uso da expressão “atributo nos serviços de auditoria” neste estudo, que por sua vez é conceituado pelo autor e é específico para atender as necessidades de organização e alcance dos objetivos deste estudo. A referida expressão trata-se dos conceitos que dão sustentação ao resultado dos serviços de auditoria, ou seja, são os pilares que irão nortear a opinião do auditor sobre a adequação das demonstrações financeiras por meio do parecer de auditoria.

Adicionalmente, no Quadro 1 abaixo, evidencia o resumo dos atributos, classificando-os em: atributos principais e atributos complementares.

Entende-se como **atributos principais** àqueles que categoricamente dão sustentação ao resultado dos serviços de auditoria e como **atributos complementares** àqueles que contribuem na manutenção dos atributos principais.

Atributos Principais	Atributos Complementares
Conceitos do termo auditoria e auditoria das demonstrações financeiras	Governança corporativa
Objetivos em auditoria	Comitê de auditoria
Normas profissionais do auditor independente: competência técnico-profissional, independência e sigilo	Educação continuada
Ética	
Parecer de auditoria	

Quadro 1: Atributos principais e complementares na atividade de auditoria

Fonte: Do autor

2.1 Atributos principais na atividade de auditoria

2.1.1 Conceitos do termo auditoria e auditoria das demonstrações financeiras

O conceito de Auditoria para Attie (2006, p. 25) está assim definido: “auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. Para Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 2) o termo auditoria:

significa o conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida, objetivando emitir um informe de como essa obrigação está sendo cumprida, ou seja, para verificar se os relatórios e as informações decorrentes dessa relação são adequados e justos.

Dentro do universo da Contabilidade, a auditoria pode ser dividida em dois ramos: Auditoria Interna e Auditoria Externa.

Entende-se como Auditoria Interna os serviços prestados por profissionais contadores contratados pelas organizações no sentido de certificar que os procedimentos internos ou as atividades fins da empresa estão sendo executadas de maneira aceitável (ALMEIDA, 1996, p. 25). Nesse sentido, Schreiner (2004, p. 48) define que “a auditoria interna é normalmente a área organizacional responsável pela avaliação dos controles internos de uma empresa.”

Complementando, Nascimento (2003, p. 27) define como: “Auditoria Interna é a especialização contábil voltada à garantia de qualidade, transparência e segurança dos controles internos implantados com o fim de salvaguardar o patrimônio dos acionistas, cuja estrutura está diretamente ligada a setor interno da empresa auditada”.

Auditoria Independente também chamada de Auditoria Externa são serviços prestados por profissionais externos à empresa, ou seja, tais profissionais contadores a partir de seu conhecimento técnico, opinam por meio de um parecer acerca da obtenção e avaliação de evidências à respeito das demonstrações contábeis. (BOYNTON; KELL; JOHNSON, 2002, p. 31). Com relação ao profissional auditor, este não tem nenhuma relação ou vínculo funcional com a empresa, como citado por Araújo, Arruda e Barretto (2008): “O profissional

que realiza não possui qualquer vínculo empregatício nem relação de interesse com a empresa auditada. O auditor externo é independente em relação à empresa auditada.”

No Brasil, a atividade de Auditoria Independente está regulada pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários), uma entidade autárquica criada pela Lei nº 6385/76. Assim, para exercer a atividade de auditoria externa, a empresa ou os profissionais, terão que se registrarem na referida entidade.

Segundo a norma Resolução do CFC nº 820/97, em seu item NBT T 11.1 constitui o termo auditoria das demonstrações contábeis: “o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1998a)

As demonstrações financeiras, objeto de análise dos auditores independentes, estão assim definidas, conforme o INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (2002, p. 72):

É uma representação financeira estruturada da posição financeira e das transações realizadas por uma entidade, cujo objetivo das demonstrações contábeis de uso geral é fornecer informações sobre a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa de uma entidade, úteis para a tomada de decisões econômicas de uma extensa variedade de usuários.

Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 68-69) contribuem com fatores adicionais para justificar a necessidade de serviços de auditoria independente sobre as demonstrações financeiras:

Conflito de interesse: Muitos usuários de demonstrações contábeis preocupam-se com conflito de interesse, reais ou potenciais, entre si próprios e a administração da entidade a que as demonstrações contábeis correspondem. Essa apreensão torna-se medo de que as demonstrações e os dados que as acompanham, que foram preparados pela administração, possam ser intencionalmente viesados em favor da administração. Conflitos de interesse também podem existir entre as diferentes classes de usuários de demonstrações contábeis, tais como credores e acionistas. Assim, usuários buscam segurança de que as informações tanto sejam (1) livres de vieses favoráveis à administração como (2) neutras em relação aos vários grupos de usuários (isto é, que a informação não seja apresentada de forma tal que favoreça um grupo, em detrimento de outro).

Conseqüência: Demonstrações contábeis publicadas representam uma importante e, em alguns casos, a única - fonte de informação para a tomada de decisões importantes de investimento, concessão de empréstimo e outras. Assim, usuários desejam que as demonstrações contenham tanto dados relevantes quanto possível. Essa necessidade é reconhecida pelas extensas exigências de divulgação que a SEC impõe a companhias sob sua jurisdição. Das significativas conseqüências

econômicas, sociais e de outras naturezas que suas decisões trazem, usuários de demonstrações recorrem ao auditor independente para obter segurança de que as demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas foram preparadas de acordo com PCGA.

Complexidade: Tanto a contabilidade como o processo de preparação das demonstrações contábeis têm-se tornado cada vez mais complexos – vide contabilização e relato de arrendamentos mercantis, pensões, imposto de renda e lucro por ação. À medida que a complexidade aumenta, aumenta o risco de que as demonstrações contenham distorções e erros não intencionais. Considerando difícil, ou mesmo impossível, avaliar a qualidade das demonstrações contábeis, os usuários das demonstrações recorrem ao auditor independente para que ele faça a avaliação em questão.

Distância: Distância, tempo e custo tornam impraticável, mesmo para os usuários mais esclarecidos, acesso direto aos registros contábeis em que as demonstrações se baseiam, para verificação das afirmações nelas contidas. Em vez de aceitar de boa-fé a qualidade dos dados financeiros, uma vez mais os usuários recorrem ao relatório do auditor independente.

2.1.2 Quanto aos objetivos em Auditoria

Os serviços de auditoria são conduzidos no sentido de alcançar objetivos traçados inicialmente, para enfim atender as necessidades dos usuários.

Assim, o objetivo do serviço de auditoria realizado através do auditor nas demonstrações financeiras, segundo Crepaldi (2007, p. 161) é: “a emissão de um parecer que mostrará a realidade das demonstrações financeiras, o resultado das operações e as modificações necessárias, de acordo com os princípios contábeis e as normas de auditoria geralmente aceitas.”

Corroborando Attie (2006, p. 11), expressando que o objetivo principal dos serviços de auditoria é:

O processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento.

Quanto as normas profissionais do auditor independente, da qual contribui inclusive na definição de regras de conduta, exigem dos profissionais auditores alguns atributos básicos, dentre outros, ao exercício da atividade de auditoria. São eles: Competência Técnico-profissional, Independência e Sigilo.

2.1.3 Quanto ao termo técnico-profissional

É primordial que o auditor mantenha seu nível de competência técnico-profissional atualizado para o desempenho da função de auditor independente, isto no que tange aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como das técnicas contábeis, com ênfase na área de auditoria, legislação específica, dos conceitos e técnicas administrativas e legislação em relação à empresa a ser auditada. (RESOLUÇÃO CFC nº 821, 1997). Nesse sentido, preliminarmente, na oportunidade quando o auditor assumir os trabalhos de auditoria de uma empresa, o mesmo:

[...] deve ter conhecimento da entidade auditada, de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma e as práticas contábeis aplicadas, que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, e o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1998b)

Portanto, para o exercício da atividade de auditoria, segundo Attie (2006, p. 56), exige do auditor: “conhecimentos específicos voltados às técnicas, aos procedimentos de auditoria e à metodologia de trabalho para a aplicação de testes amostrais e discernimento quantitativo e qualitativo que comprovem julgamento do trabalho realizado”.

2.1.4 Quanto ao termo independência na atividade de Auditoria

“Independência é a base da profissão de auditoria, no sentido de que o auditor é neutro em relação à entidade auditada - e, portanto, objetivo.” (BOYNTON; KELL E JOHNSON, 2002, p. 78).

Tal afirmação remete a importância quanto à imparcialidade da pessoa do auditor, ou seja, manter-se isento sobre seus atos é um atributo importante na execução dos trabalhos de auditoria. Isto é confirmado por Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 82-83): “ser independente é atributo essencial da atividade auditorial”. E ainda complementa: “a condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditoria, devendo ela ser tanto em nível de pensamento como de aparência.”

A Resolução nº 1.034/05 do CFC conceitua o termo independência como:

[...] a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2005)

Whittington e Pany (1997, p. 108) conceitua o termo independência como: “Um membro na prática pública será independente no desempenho de seus serviços profissionais como formas impostas pelos padrões promulgados pelas juntas designados pelo conselho”.

O auditor externo na execução de seus trabalhos, deve manter-se isento, ou seja, não praticar atos que venha a comprometer o seu julgamento, enfim, necessita orientar seu trabalho no sentido da verdade, evitando interesses, conflitos, vantagens, e sendo factual em suas afirmações (ATTIE, 2006, p. 13). Tal afirmação pode ser entendida como sendo um dos pilares que norteiam os princípios éticos na atividade de auditoria, ou seja, a independência.

Enfim, a credibilidade e confiança nos trabalhos de auditoria são alcançadas ou vistas pelos usuários normalmente quando as empresas de auditoria deixam claros em seu parecer a questão da independência, como resumido por Formigoni et al. (2007, p. 3):

A independência na profissão do auditor independente é a base para duas das mais importantes características da profissão, que é a credibilidade e a confiança que a entidade que está sendo auditada deposita em uma empresa de auditoria e, principalmente, para os usuários das demonstrações contábeis, que usam o parecer de auditoria para balizar análises e decisões.

2.1.5 Quanto ao termo sigilo

Uma característica importante a ser observada e dada como pré-requisito aos auditores no exercício dos trabalhos de auditoria é a questão do sigilo profissional. A Resolução CFC nº 1.100/2007, ao qual aprovou a NBC P 1.6, define sigilo como sendo “a obrigatoriedade do Auditor Independente não revelar, em nenhuma hipótese, salvo as contempladas neste documento, as informações que obteve e tem conhecimento em função de seu trabalho na entidade auditada”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2007a)

A obrigatoriedade de não revelar a terceiros informações da empresa limita-se quando estiver autorizado pela mesma ou por quando for o caso ser solicitado pelo Conselho Federal de Contabilidade ou Conselhos Regionais de Contabilidade, conforme prevê o diploma legal citado no parágrafo anterior. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2007a)

Complementando, Araújo; Arruda e Barretto (2008, p. 96) ressalta: “ao observar o sigilo profissional, ele somente deverá divulgar a terceiros informações sobre a entidade auditada ou o trabalho por ele realizado, caso seja devidamente autorizado por escrito.”

2.1.6 Quanto ao código de ética da profissão contábil

Para o exercício da profissão contábil, inclusive a de auditor, foi regulamentado o Código de Ética, com o objetivo de: “fixar a forma pela qual se devem conduzir os contabilistas, quando no exercício profissional.”

No Código de Ética da profissão contábil, está previsto, dentre outras questões aos contabilistas no exercício da profissão, os deveres e proibições, o valor dos serviços prestados, os deveres em relação aos colegas da classe e quanto a previsão das penalidades que estão sujeitos.

Para os fins deste estudo científico, destacam a citação dos deveres e proibições e quanto às penalidades que os contadores estão sujeitos.

São deveres dos contabilistas (Resolução CFC nº 803/1996):

I. exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

II. guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;

III. zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

IV. comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores;

V. inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;

VI. renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia;

VII. se substituído em suas funções, informar o substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento dele, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas;

VIII. manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;

IX. ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1996)

Os contabilistas estão proibidos de praticar os seguintes atos (Resolução CFC nº 803/1996):

I. anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da Organização Contábil ou da classe, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes;

II. assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe;

III. auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita;

IV. assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização;

V. exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não-habilitados ou impedidos;

VI. manter Organização Contábil sob forma não-autorizada pela legislação pertinente;

VII. valer-se de agenciador de serviços, mediante participação dele nos honorários a receber;

VIII. concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;

IX. solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;

X. prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;

XI. recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas;

XII. reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda;

XIII. aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XIV. exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;

XV. revelar negociação confidenciada pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento;

XVI. emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra do sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles;

XVII. iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas;

XVIII. não cumprir, no prazo estabelecido, determinação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, depois de regularmente notificado;

XIX. intitular-se com categoria profissional que não possua, na profissão contábil;

XX. elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XXI. renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho;

XXII. publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1996)

No Brasil, aos contadores que desobedecer ao que está previsto no Código de Ética, estão sujeitos as seguintes penalidades (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1996):

I. Advertência Reservada;

II. Censura Reservada;

III. Censura Pública.

Por fim, destaca-se que para o exercício da profissão de contador, inclusive na atribuição de auditor independente, é dever estar atento ao que está previsto no Código de Ética, ou seja, interar-se de questões importantes que servirão de base na conduta profissional.

2.1.7 O parecer de auditoria

É fundamental para os usuários das informações contábeis que tenham uma razoável confiança no que está descrito nos relatórios contábeis. Assim, como o parecer de auditoria é o relatório que sintetiza o trabalho da auditoria independente, é fundamental que a opinião do auditor externo seja pautada de requisitos de natureza técnica e éticos.

Para o presente estudo, o relatório “Parecer de Auditoria” constitui o principal atributo dos serviços de auditoria, ou seja, é o relatório que por meio de uma opinião independente traduz aos usuários em geral a situação sobre as informações contidas nas demonstrações financeiras.

Attie (2006, p. 74) define o parecer de auditoria como sendo: “o instrumento pelo qual o auditor expressa sua opinião, em obediência às normas de auditoria.” Ainda complementa que: “após a realização de todo o trabalho de campo, reunindo provas e evidências sobre as demonstrações financeiras, é que o auditor determina seu entendimento sobre a representatividade e o conjunto dos mesmos.”

Na definição de Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 292), o: “parecer de auditoria é a opinião manifestada ou declarada pelo auditor em decorrência de seus exames sobre as demonstrações contábeis.”

A Resolução do CFC nº 820/97, que aprova a NBC T 11.03 traduz o termo “Parecer dos Auditores Independentes” ou “Parecer do Auditor Independente” como: “o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1998a)

Para Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 901) o parecer do auditor: “representa o meio formal pelo qual ele comunica a partes interessadas sua conclusão a respeito das demonstrações contábeis auditadas.”

2.2 Atributos complementares na atividade de auditoria

2.2.1 A questão da governança corporativa

Neste estudo tratando-se inclusive de aspectos que traduzem relações entre gestores e empresas de auditoria, o papel da governança corporativa pode então exercer um papel importante nessa relação no sentido de minimizar os conflitos de interesses entre as partes.

Nesse sentido Nascimento e Bianchi (2005, p. 4), definem: “a governança corporativa deve ser entendida como um conjunto de mecanismos e atitudes que reveste de transparência as operações de uma organização sob o ponto de vista de quem quer que esteja por ela interessado”.

O conceito de Governança Corporativa é muito abrangente, conforme apontado por Penha (2005, p. 40-41): “Existem diversas tentativas de definição conceitual de governança corporativa. Como a amplitude e a diversidade de seus impactos são muito grandes, os conceitos abordam diferentes perspectivas conforme o modelo de operacionalização adotado.”

A Deloitte Touche Tohmatsu tem uma definição clássica de Governança Corporativa, como sendo “um conjunto de práticas cuja finalidade é otimizar o desempenho de uma empresa ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital.” (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, 200-a)

Mais abrangente, Iudícibus e Marion (2003, p. 118) entendem que: “a governança corporativa é um sistema pela qual as empresas são dirigidas e controladas, mas acrescenta que ela garante aos proprietários o governo estratégico da empresa e a efetiva monitoração da diretoria executiva”. Complementa dizendo que:

a relação entre propriedade e controle ocorre por meio do Conselho de Administração, da Diretoria Independente e do Conselho de Administração, da Auditoria Independente e do Conselho Fiscal, que devem assegurar aos proprietários a equidade (*fairness*), a transparência (*disclosure*), a responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e o cumprimento de leis e normas (*compliance*). (IUDÍCIBUS e MARION, 2003, p. 118)

2.2.2 O Comitê de Auditoria

O Comitê de Auditoria sendo um órgão que nasce a partir do conceito da gestão corporativa, representa ser uma equipe que contribui na supervisão das empresas dando maior transparência aos negócios, qualidade nas prestações de contas pelos administradores e proporcionar às empresas de auditoria maior independência. Uma visão abrangente do comitê de auditoria é dada pelo Código (2004, p. 21):

Os Conselhos de Administração devem estimular a instituição do Comitê de Auditoria para analisar as demonstrações financeiras, promover a supervisão e a responsabilização da área financeira, garantir que a Diretoria desenvolva controles internos confiáveis, que a auditoria interna desempenhe a contento o seu papel e que os auditores independentes avaliem, por meio de sua própria revisão, as práticas da Diretoria e da auditoria interna. O Comitê deve ainda zelar pelo cumprimento do código de conduta da organização.

No entendimento de Oliveira e Costa (2005, p. 5):

Um comitê de auditoria é um órgão estabelecido e formado por membros do conselho de administração de um emissor de ADR, com o propósito de supervisionar a contabilidade e o processo de elaboração dos relatórios do emissor e a auditoria independente realizada nas suas demonstrações contábeis.

Após um estudo sobre o assunto de comitê de auditoria Pereira (2005, p. 6), define o termo comitê de Auditoria como um: “grupo independente e qualificado, preferencialmente externo à companhia, que contribui para a gestão da companhia no acompanhamento e avaliação das práticas de gestão, padrões de conduta, informes financeiros e controles internos”.

Enfim dessa definição pode-se inferir que o Comitê de Auditoria atua inclusive com o papel de monitorar os padrões de conduta dos envolvidos na gestão da companhia.

2.2.3 Educação continuada

Já previsto pela Instrução CVM nº 308/99 art. 34 e com a intenção exigir dos auditores independentes melhores condições de ordem técnica, o Conselho Federal de Contabilidade determinou que cumprissem uma carga horária mínima de capacitação profissional no sentido de desempenhar seus trabalhos com maior segurança e qualidade, conforme prevê a Resolução CFC nº 1146/2008:

Educação Profissional Continuada é a atividade programada, formal e reconhecida pelo CFC, visando manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos, indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008)

Estão sujeitos a cumprir o Programa de Educação Profissional Continuada (RESOLUÇÃO CFC nº 1146/2008):

Submetem-se às disposições desta Norma os contadores com registro em Conselho Regional de Contabilidade (CRC), inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI); aqueles com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM); aqueles que exercem atividades de auditoria nas instituições financeiras, nas sociedades seguradoras e de capitalização e em entidades abertas de previdência complementar; aqui denominados auditores independentes e os demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008)

A iniciativa de exigir, em específico dos auditores independentes, uma carga horária mínima com o intuito de capacitar-se, entende-se ser bastante oportuna no que tange aos mesmos terem a oportunidade de complementarem ou descobrirem novas ações para o crescimento profissional e proporcionar ao cliente serviços com maior confiabilidade.

3 ESTUDO DOS SERVIÇOS DE CONSULTORIA NAS *BIG FOUR* ATUANTES NO BRASIL

3.1 Breves antecedentes sobre os serviços de consultoria

Pretende-se nesta introdução construir um raciocínio diante da evidência das novas alternativas em serviços prestados pelas empresas de auditoria, advindas das novas necessidades pelos usuários das informações em auditoria, tanto os internos como externos, ou seja, podemos caracterizar tais alternativas como serviços de consultoria.

O crescimento do faturamento das firmas de auditoria no mundo foi fortemente

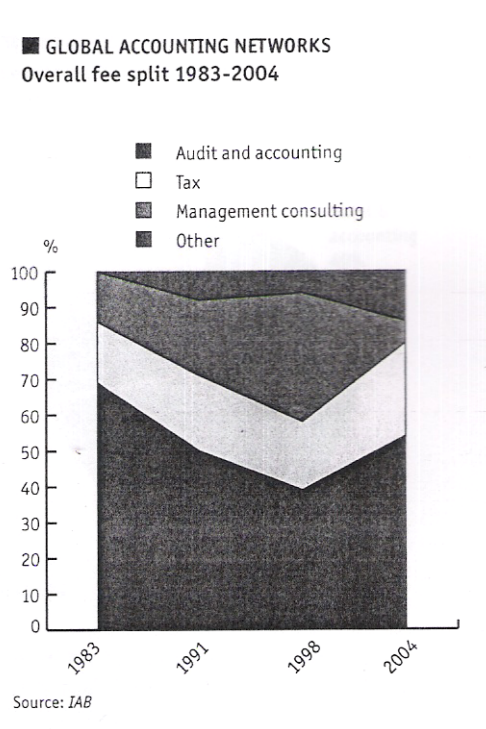


Gráfico 1: A evolução dos serviços nas firmas de auditoria entre 1983 e 2004

Fonte: INTERNACIONAL ACCOUNTING BULLETIN, 2005, p. 5.

influenciado pela então separação dos serviços de consultoria. Os serviços de consultoria tornaram-se significantes fontes de receitas para as firmas de auditoria no final da década de 90, conforme ilustrado no Gráfico 1. Porém, em 1998 os serviços de consultoria que representavam entre as empresas de auditoria 36% do faturamento, em 2004 a taxa diminuiu

para 6% (INTERNACIONAL ACCOUNTING BULLETIN, 2005, p. 5). A queda pode ser justificada pela venda das divisões de consultoria pelas empresas de auditoria e também pela regulamentação de leis por alguns países na questão de prestar serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente.

Em 1983, nas firmas de auditoria, os serviços de auditoria e contabilidade representava 69% do faturamento, 17% serviços na área tributária e 14% nas áreas de consultoria. Em, 2004, os serviços de auditoria e contabilidade passaram a ser responsável por 54% das receitas, sendo que a área tributária passou a representar 26%, consultoria 6% e 14% passou a ser representado por outros serviços, como *Corporate Finannce*, *Corporate Recovery* e litígios. (INTERNACIONAL ACCOUNTING BULLETIN, 2005, p. 5).

Percebe-se que houve uma mudança no *mix* de serviços ao longo dos anos, motivado possivelmente pelas mudanças e necessidades do mercado corporativo, inclusive pela internacionalização dos negócios.

O crescimento acentuado dos serviços de consultoria é apontado por Brewster (2003, p. 11): “Por volta de junho de 2001, mais de 70% das receitas das firmas de auditoria nasciam da consultoria, de acordo com registros arquivados das companhias”. (tradução nossa)

Ressalta-se também que os usuários em geral têm utilizado menos as demonstrações contábeis auditadas para servir como armas de poder de decisão, isto demonstrado conforme Figura 1:

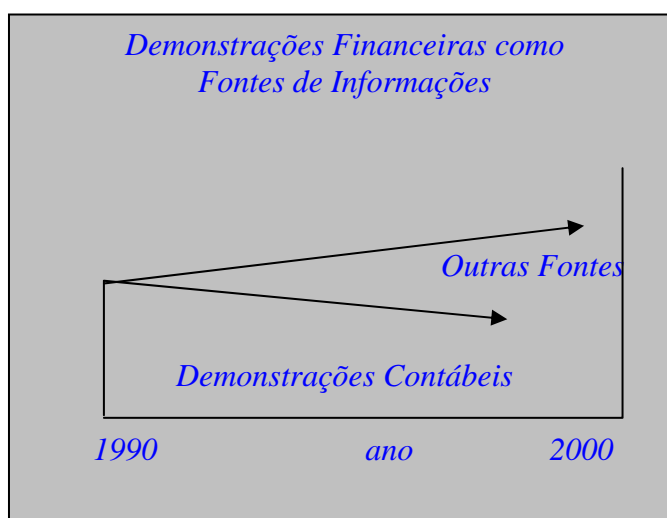


Figura 1: Perda de participação das demonstrações contábeis
FONTES: adaptado de Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 906)

A figura acima representa que as demonstrações passaram a perder sua representabilidade por outros tipos de informações. Fatores que podem ter contribuído nesse sentido: avanço da tecnologia da informação (comércio eletrônico, telecomunicações e sistemas integrados); mudanças de estruturas corporativas (concentração de empresas, competição entre cadeias de empresas, organização dos processos e *core business*); fluxo de capital (novos canais de distribuição, participação nos resultados e erosão de margens); *accountability* (diversidade de necessidades, mudanças nos critérios de decisão e maiores exigências dos usuários das informações); e globalização (blocos econômicos, quebra de barreiras alfandegárias, menor intervenção governamental e quebra de monopólios) (ISHIKURA; YAMAMOTO, 2000).

Em uma pesquisa empírica realizada por Behn et al. apud Ishikura (2000, p. 13), revela que os *controllers* de empresas americanas auditadas por uma das *big five*¹ sugerem formas de melhoria dos serviços de auditoria, conforme Tabela 1:

¹ *Big Five*: Conjunto das maiores empresas de auditoria reconhecida mundialmente. Em 1984, eram compostas pelas seguintes empresas: Coopers & Lybrand Price Waterhouse, Ernest & Young, Arthur Young, Peat Marwick & Mitchel, Deloitte Haskins & Sells, Touche Ross e Arthur Andersen. Em 1989, com as fusões da Ernest & Young com a Arthur Young e da Deloitte Haskins & Sells com a Touche Ross passou a ser denominada *big six*. E finalmente, em julho de 1998, com a fusão da Price Waterhouse com a Coopers & Lybrand, esse conjunto de empresas Price Waterhouse Coopers, Ernest & Young, KPMG, Deloitte Touche Tomatsu e Arthur Andersen, passou a ser denominada *big five* (Kelly apud ISHIKURA, 2000, p. 12).

Tabela 1: Sugestões dos controllers para melhorar a qualidade dos serviços de Auditoria

Sugestões	Itens mencionados por 434 Controllers %
1. Maior envolvimento pró-ativo nos negócios, serviços, além dos requeridos pelos princípios contábeis, e sugestões que agreguem valor	14
2. Menor rotatividade e melhor treinamento	14
3. Maior rapidez em responder a perguntas técnicas e melhor antecipação de questões contábeis que afetarão a companhia	10
4. Melhor conhecimento de negócios por parte de gerentes e diretores	9
5. Mais trabalho de íterim, melhor planejamento, coordenação e comunicação	9
6. Maior eficiência, melhor controle dos honorários de auditoria	8
7. Melhorar a coordenação com os escritórios internacionais afiliados	6
8. Maior uso de análise de riscos e foco sobre áreas-chave de auditoria de alto risco	5
9. Aperfeiçoamento nos comentários da carta de gerência e sugestões de controle interno	4
10. Maior envolvimento e comunicação dos sócios	4
11. Melhor manuseio de questões de auditoria de sistemas	2
12. Menor agressividade de marketing dos serviços de consultoria	1

Fonte: Behn et al. apud Ishikura (2000, p. 13)

Retrata-se, como demonstrado na tabela acima, que os clientes clamam por serviços que tenham maior valor à cadeia de informações para tomada de decisão.

O AICPA, além das informações contidas nas demonstrações contábeis auditadas como dados de transações históricas, evidenciadas de acordo com os princípios contábeis, reconhece também outros relatórios, conforme apontado na Figura 2:

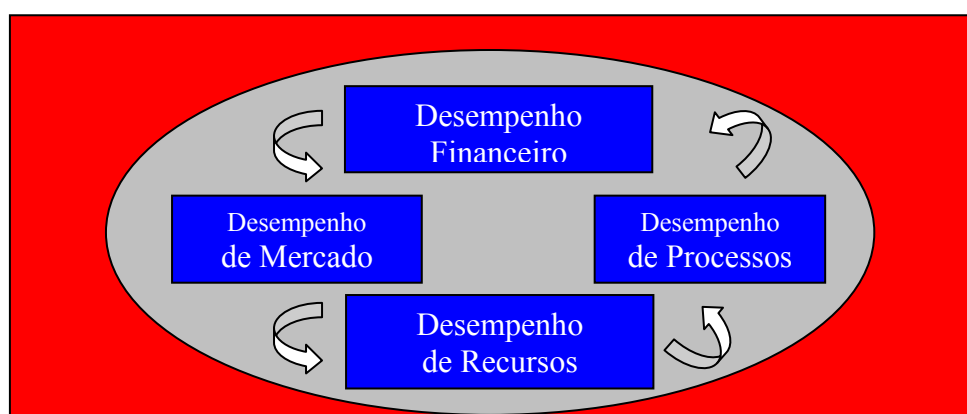


Figura 2: Pulverização dos relatórios de desempenho

Fonte: Adaptado do AICPA apud Ishikura (2000, p. 14)

Observa-se, que além do tradicional relatório financeiro pelo qual se avalia o desempenho financeiro, a figura acima trata de três novos modelos: desempenho de mercado, desempenho de recursos e desempenho de processos, adicionando assim ao cliente maior abrangência de informações.

Pode-se constatar no Gráfico 2, que os distúrbios financeiros, ocorridos no início deste milênio, inclusive com a empresa de auditoria Arthur Andersen e a sua cliente empresa de energia dos EUA Enron Corp., podem ter sido motivados e influenciados por conflitos de interesses entre as partes, possivelmente derivados da evolução das novas alternativas de serviços concomitante com os serviços de auditoria, que por sua vez podem ter sido sinalizados pela evolução dos litígios nos Estados Unidos, envolvendo questões contábeis:

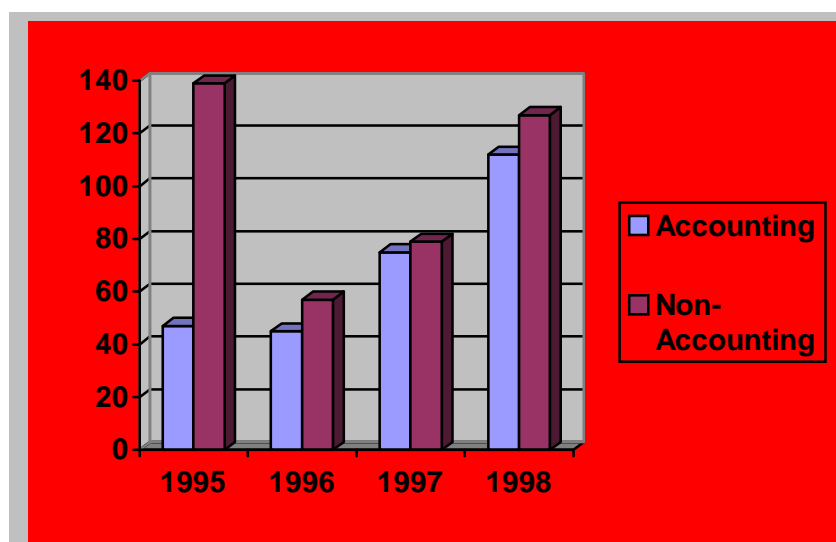


Gráfico 2: Evolução das questões litigiosas nos Estados Unidos

Fonte: Adaptado de Ishikura e Yamamoto (2000, p. 6)

3.2 Definições e diferenciação sistemática dos serviços

Conforme Quadro 2, os serviços de *Assurance* se diferenciam em tese dos serviços de certificação (auditoria) e de consultoria:

	CERTIFICAÇÃO	ASSURANCE	CONSULTORIA
Resultado	Conclusão por escrito a respeito da confiabilidade de afirmações por escrito de outra parte	Melhores informações para decisores. Recomendações podem ser subproduto.	Recomendações baseadas nos objetivos do contrato.
Objetivo	Informações confiáveis	Melhor tomada de decisão	Melhores resultados
Partes envolvidas	Não especificadas, mas geralmente três (a terceira normalmente é externa); CPA geralmente é pago pelo preparador.	Geralmente três (embora o preparador e o usuário possam ser empregados da mesma entidade): CPA pago pelo preparador ou pelo usuário.	Geralmente dois: CPA pago pelo usuário.
Independência	Exigida por normas	Incluída na definição	Não exigida
Essência do resultado do serviço profissional	Conformidade com critérios anteriormente estabelecidos ou especificados para os trabalhos.	<i>Assurance</i> a respeito da confiabilidade ou relevância das informações. Critérios podem, ou não, ser anteriormente estabelecidos ou citados.	Recomendações não medidas contra critérios formais
Forma do produto do CPA	Por escrito	Alguma forma de comunicação	Por escrito ou oralmente
Parte que desenvolve informações críticas	Emissor da informação	CPA ou emissor da informação	CPA
Parte que determina o conteúdo das informações	Preparador (Cliente).	Preparador, CPA ou o usuário	CPA
Grau de Assurance	Exame, revisão ou procedimentos preestabelecidos	Flexível; por exemplo, pode ser no nível de compilação, de <i>assurance</i> explícita a respeito da utilidade das informações para a finalidade a que se destina ou de <i>assurance</i> implícita, tendo em vista o envolvimento do CPA	Nenhuma <i>assurance</i> explícita

Quadro 2: Quadro comparativo entre os serviços de certificação, *assurance* e consultoria

Fonte: Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 902)

Tratando-se dos objetivos dos serviços apresentados no quadro acima, o *assurance* como a consultoria tendem a melhorar os resultados, no qual os serviços de *assurance* coloca inclusive à disposição dos seus usuários informações qualitativas, porém a aplicação dessas fica de forma opcional, que pela definição pode haver interpretações conflitantes, ou seja, pode haver a confusão de considerar os serviços de *assurance* como consultoria, pois os mesmos influencia com informações nas tomadas de decisão, enquanto que na consultoria a informação é utilizada de forma mais pragmática para melhorar o resultado também do serviço do usuário, distanciando um pouco mais da independência. Nesse sentido, Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 901) afirma que “serviços de *assurance* situam-se entre serviços de certificação e serviços de consultoria”.

Quanto aos serviços de certificação ou atestação, o AICPA apud Konrath (1999, p. 650) define como resultado de: “uma comunicação escrita que expresse uma conclusão sobre a confiabilidade de uma afirmação escrita que seja a responsabilidade de um outra parte”. Os tipos mais comuns de atestação, conforme Carmichael, Willingham e Schaller (1996, p. 590), são: “previsões ou projeções financeiras, informações financeiras pro-forma, estrutura do controle interno e conformidade com as exigências estatutárias, legislação e contratual”.

De acordo com a ilustração da Figura 3, pode-se observar a relação entre os serviços que podem ser prestados pelos profissionais:

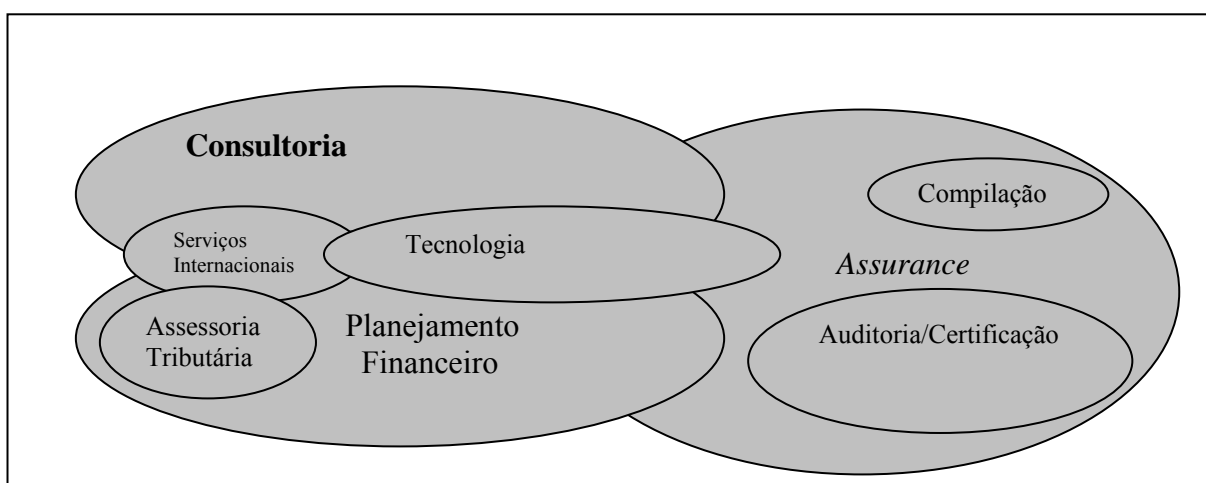


Figura 3: Universo dos serviços prestados por contadores
Fonte: Adaptado de Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 900)

A figura acima demonstra que há semelhanças entre os serviços de *assurance* e consultoria, isto dependendo da finalidade do trabalho. Percebe-se também que a figura representa que alguns serviços são comuns, ou seja, se confundem com os de auditoria e

assurance, exatamente ao encontro das duas representações, criando uma região um tanto confusa quanto a diferenciação dos serviços.

Os serviços de consultoria, normalmente envolvem duas partes, o próprio profissional e o seu cliente. Nesse sentido, Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 901) entendem que: “O objetivo de um trabalho de consultoria é melhorar os resultados organizacionais, [...] não é exigido que o profissional seja independente, nenhuma segurança explícita é fornecida e o relatório pode ser apresentado por escrito ou oralmente”.

Uma afirmação contemporânea pode retratar o contraste que há quanto à disseminação dos serviços de consultoria em relação aos de auditoria:

Nos últimos anos, as empresas de auditoria independente viraram verdadeiras “butiques”, nas quais os serviços mais cobiçados não são os de auditoria, que tiveram sua rentabilidade drasticamente reduzida, mas sim a consultoria – tributária, de informática, de sistemas manuais, de recrutamento ou *outplacement* de executivos, de ativos tangíveis, etc. O raciocínio é que, uma vez dentro da organização, os auditores vão poder vender seus serviços. Cruamente, podemos dizer que algumas empresas estão sendo tentadas a encarar o trabalho de auditoria como um brinde, que é oferecido em troca da possibilidade de contratação de outros serviços (CARVALHO apud ISHIKURA, 2000, p. 11).

Outro pensamento nesse sentido está em Kassai (2002, p. 2-3), enfatizando quanto ao sistema de dobradinha, ou seja, as práticas de uma empresa de auditoria realizar ao mesmo tempo auditoria e consultoria:

Um dos primeiros alvos da mudança das regras deve ser o fim do sistema de “dobradinha”, em que uma empresa presta serviços de auditoria e consultoria para um cliente, como ocorreu no caso da Andersen e da Enron. A SEC considera que há conflito de interesses, ou seja, que uma empresa pode fazer vista grossa como auditoria para favorecer os negócios como consultora.

Este argumento pressupõe que pode haver margens de conflito de interesses entre as partes contratantes, que no curto ou longo prazo podem trazer sérios prejuízos àquelas pessoas que têm confiança e investem no mercado de capitais.

Entende-se que com as práticas de as empresas de auditoria prestarem serviços de consultoria, pode-se eliminar a figura que é a essência da auditoria, ou seja, a “independência” de opinião diante das peças de objeto de trabalho da auditoria. Afinal, os auditores que estiverem envolvidos em seus serviços de pareceres, estes “devem estar ou aparentar estar

isentos de qualquer interesse que possa a ser considerado, qualquer que seja seu efeito real, como incompatível com integridade, objetividade e independência.” (CRC, 2000 p. 26)

Assim “serviços de consultoria”, têm em seu aspecto conceitual, certas semelhanças com os serviços de *assurance*, no sentido de melhorar a qualidade das informações aos usuários, que entende-se, que não é conveniente que as empresas de auditoria, além de prestarem serviços puros de auditoria, realizem ainda serviços de correlacionados à consultoria ao mesmo cliente, dando margem a se envolverem em fraudes, conflitos de interesses ou a conivência a fatos relevantes que possam retratar uma má situação financeira de sua cliente.

Os serviços de *assurance*, partindo do conceito, são serviços que assumiu a forma de auditoria sobre atividades administrativas e operacionais.

Nesse sentido de acordo com Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 900) serviços de *Assurance* “são serviços profissionais independentes que melhoram a qualidade das informações, ou seu contexto, para decisores”.

A definição acima assinala que os usuários de serviços de *assurance* os utilizam para quando há a necessidade, inclusive, na tomada de decisão. Pode-se, então, interpretar que tais serviços têm o objetivo de melhorar a qualidade das informações a serem utilizadas no processo decisório, portanto caracterizando de uma forma ou de outra a interferência na informação. Independência de *Assurance*, é incluída por definição, não por normas profissionais (BOYNTON; KELL; JOHNSON, 2002 p. 901).

Elenca-se abaixo tipos de informações de serviços em *assurance*, por exemplo em *ElderCare*², podem abranger (BOYNTON; KELL; JOHNSON, 2002, p. 923):

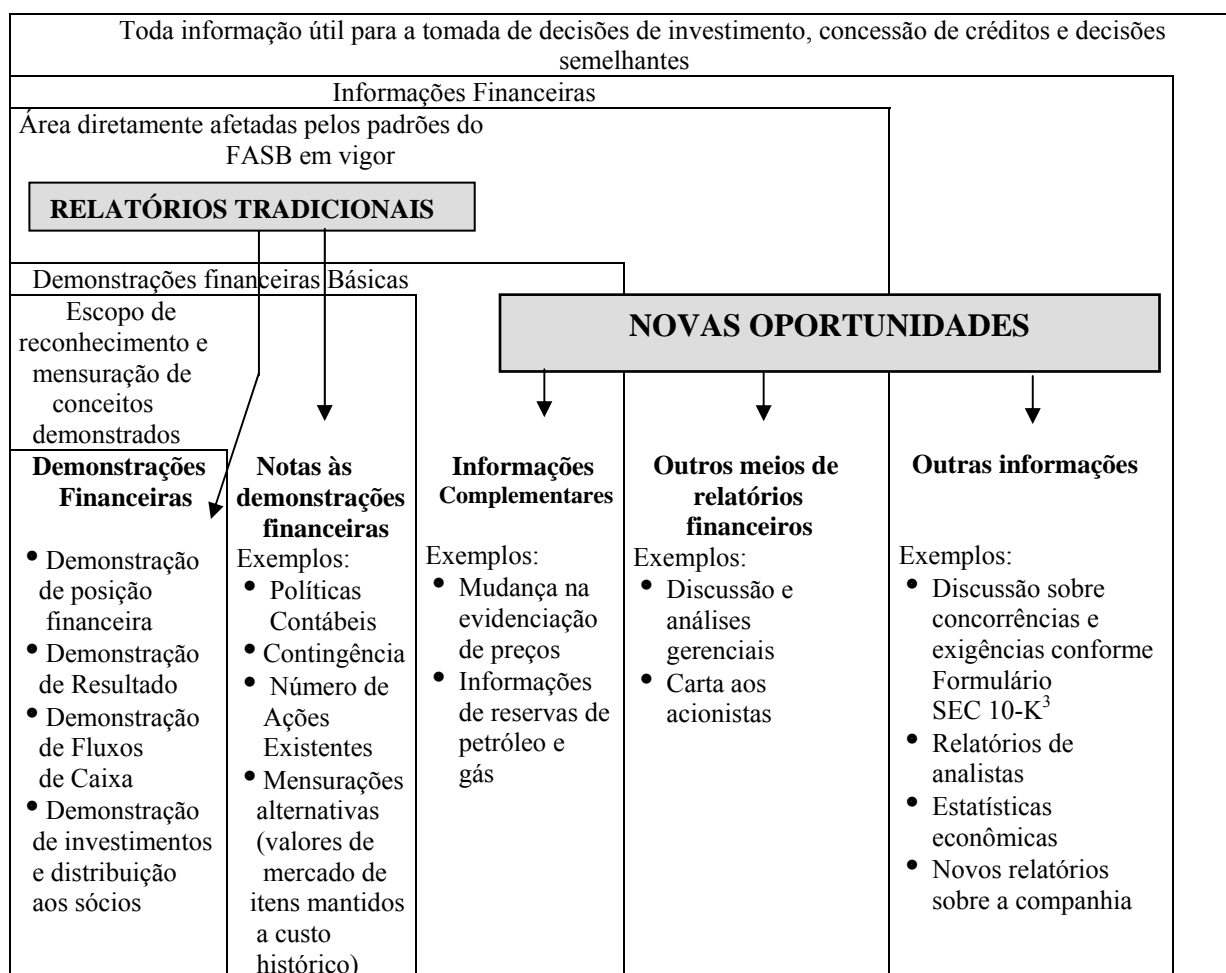
financeiras: Ex: revisão e emissão de parecer sobre transações financeiras, teste de afirmações de obediência a critérios estabelecidos, revisão de investimentos e de atividades de *trusts*, auditoria de cálculos realizados por terceiros (pensão, seguro, pagamento de anuidades), revisão de relatórios de agentes fiduciários

não-financeiras: Ex: mensuração e emissão de parecer sobre desempenho do prestador de serviços de cuidados, contra metas estabelecidas, avaliação e emissão de parecer sobre o desempenho de partes externas (empreiteiros, por exemplo).

² ElderCare: são serviços voltados aos idosos que possuem ativos ou rendimentos significativos que necessitam ser protegidos, ou a seus familiares que necessitam do auxílio de um profissional capacitado em assisti-los na apreciação dos gastos efetuados pelos idosos (ISHIKURA, 2000, p. 123)

3.3 Serviços de *assurance*

Considerando que os clientes das empresas de auditoria passaram por diversas reestruturações ao longo dos anos, estas então passaram a exigir outros serviços que então venha a agregar mais valor ao negócio. Entretanto, estas novas alternativas em auditoria é provável que já vinham com certos vieses, ou seja, suas características não condiziam claramente com serviços de independência, uma vez que tais não tinha regulamentação específica para serem executados. A evolução dos novos serviços de *assurance*, pode ser demonstrada no Quadro 3:



Quadro 3: Divulgação de relatórios financeiros

Fonte: Adaptado de Hendriksen e Van Breda (2007, p. 514)

Diante das evidências acima, por volta do início de 2000, alguns serviços alternativos já tiveram sua regulamentação assegurada, ou seja, passaram a ser serviços reconhecidos. Isto confirma, conforme Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 912):

Até o início de 2000 o Comitê Executivo de Serviços de *Assurance* (*Assurance Services Executive Committee*) do AICPA tinha aprovado princípios e critérios para dois tipos de contratos, CPA WebTrust e CPA Sys Trust..... Ambos se destinam ao atendimento de necessidades de *assurance* a respeito da confiabilidade de sistemas de informações, particularmente os que se relacionam com comércio eletrônico, expressas por decisores.

Até então, o AICPA preocupou-se em fazer um estudo das variáveis que procuraria identificar o meio em que estaria inserido, dos quais analisou os seguintes aspectos por volta de 1993 (ISHIKURA, 2000, p. 106-107):

Necessidades dos clientes;
As megatências daquele momento;
Tecnologia de informação;
Competência dos contadores

Ishikura (2000, p. 107), comenta que uma pesquisa efetuada pelo AICPA serviu como ponto de partida para a identificação de novas alternativas em serviços, sob três aspectos, a saber:

- 1 – Desenvolver um novo conceito de serviço profissional como base para novas oportunidades;
- 2 – Identificar e definir alguns serviços específicos que o contador/auditor pode prestar. A estratégia consistiu em identificar serviços potenciais baseados nas necessidades reveladas pela pesquisa, em desenvolver novos serviços examinando as possíveis extensões de novos serviços a clientes. Alguns serviços podem atrair, primordialmente, pequenas empresas de auditoria independente, enquanto outros atraem as grandes. Também procurou analisar o futuro dos atuais serviços e como revigorá-los.
- 3 – Criar mecanismos para desenvolver oportunidades de serviços no futuro. Foram desenvolvidos dois modelos: um para as empresas de auditoria conduzirem seus próprios serviços, e outro para o AICPA dar continuidade ao trabalho dessa comissão.

Em uma pesquisa efetuada anteriormente, por Ishikura (2000, p. 61), apontou os serviços potenciais em *assurance*, considerados de natureza relevante, a saber:

E-commerce;
Avaliação de riscos;
Mensuração de desempenho empresarial;
Confiabilidade nos sistemas de informação;
Mensuração de desempenho de saúde; e
Eldercare.

Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 917) destacam a existência de três oportunidades, logo estas sem nenhum tipo de regulamentação: “segurança sobre avaliação de risco, segurança sobre mensuração de desempenho empresarial e *ElderCare*”.

Normalmente as empresas sofrem pressões com possíveis variáveis adversas quanto à continuidade do negócio. O comitê Especial sobre Serviços de *Assurance* do AICPA define risco de negócio como “a ameaça de que um evento ou ação afete adversamente a capacidade de uma organização atingir seus objetivos e executar suas estratégias com sucesso” Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 917). Assim, pode-se afirmar que a finalidade de um trabalho de *assurance* sobre avaliação de risco, pode estar assim definido:

- Identificação e avaliação dos principais riscos que um negócio ou entidade estão sujeitos;
- Avaliação independente dos riscos identificados por uma entidade;
- Avaliação dos sistemas que uma entidade utiliza para identificação e limitação de riscos. (BOYNTON; KELL; JOHNSON, 2002, p. 917)

Entende-se que essas oportunidades de serviços de avaliação de risco estão melhor identificadas em empresas onde a continuidade do negócio está exposto à riscos e ao mesmo tempo têm a todo momento que medi-los, pois então os gestores dessas empresas necessitam de um apoio complementar. Além disso, considera que o auditor:

Através da experiência adquirida em avaliar os riscos e os controles internos contidos nas asserções de demonstrações contábeis, pode melhorar a qualidade da informação sobre os riscos que correm os tomadores internos de decisão (gerentes e diretores), por meio de uma avaliação independente, para alertar para possíveis eventos adversos que poderão vir a afetar os negócios da empresa. O auditor também pode identificar e avaliar as responsabilidades dos administradores quanto aos riscos, incluindo a adequação dos sistemas para monitoração de mudanças de riscos e atentando aos seus limites (ISHIKURA, 2000, p. 113).

Os serviços de *assurance* sobre a mensuração de desempenho tem como objetivo, segundo Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 920):

fornecer segurança a respeito da utilização de medidas financeiras e não-financeiras de avaliação da eficácia e eficiência das atividades de uma entidade, em níveis específicos ou no nível global, em termos absolutos ou em comparação com outras organizações que operam no mesmo setor.

Estudos do comitê Especial sobre *Assurance Service* do AICPA, chegaram à conclusão que nesta modalidade de serviços, os profissionais auditores podem estar atuando em alguns serviços, a saber (BOYNTON; KELL; JOHNSON, 2002, p. 920):

Para organizações que dispõem de sistemas de mensuração de desempenho:

- Avaliação da confiabilidade de informações que estão sendo fornecidas pelo sistema de mensuração de desempenho da organização;
- Avaliação da relevância das medidas de desempenho (isto é, quão bem elas informaram sobre a consecução dos objetivos estabelecidos pela administração).

Para organizações que não dispõem de sistemas de mensuração de desempenho:

- Identificação de medidas de desempenho relevantes.
- Ajuda na concepção e implementação de um sistema de mensuração de desempenho.

Para todas organizações:

Assessoria em como a organização pode melhorar seu sistema de desempenho e seus resultados.

Segundo AICPA (2009, p. 3) o termo *Eldercare* significa um “serviço projetado para fornecer garantia aos membros da família que os objetivos do cuidado estão alcançados para os membros idosos da família em situações em que estes não são mais capazes de ser totalmente independentes”. E sua finalidade é “fornecer garantia de maneira profissional, independente, e objetiva a terceiros que as necessidades da pessoa idosa a quem são conferidas estão sendo executadas”. (tradução nossa)

Foram mapeados 3 tipos de trabalhos nesse sentido, conforme Boynton, Kell e Johnson (2002, p. 922) a saber:

- trabalhos de certificação: como uma certificação de *compliance* em que o profissional realiza testes sobre a afirmação da casa de repouso de que obedeceu às regulamentações ou políticas aplicáveis, de acordo com AT 500, Certificação de Compliance (*Compliance Attestations*)
- Serviços diretos: como pagar contas pessoas idosas, ou assegurar que receitas esperadas foram recebidas, no processo de gerenciamento de suas contas bancárias.
- Serviços de Consultoria: ou seja, como ajudar pessoas ou suas famílias a determinar as alternativas de serviços de cuidados que podem ser utilizados.

3.4 Outros serviços identificados

Em consequência de estudos, o comitê de *assurance services* do AICPA, diversos outros potenciais serviços além dos já comentados foram identificados a partir dos tópicos/assuntos abaixo, conforme AICPA apud ISHIKURA (2000, p. 124-131):

- Melhoria operacional e de lucratividade
- Benchmarking
- Riscos
- Segurança
- Funções/Accountability
- Controle Interno
- Gerenciamento de tecnologia de informação
- Auditoria Interna
- Compliance
- Qualidade de produtos
- Questões ambientais
- Exame de transações e dados
- Questões contábeis
- Estruturação de transações
- Fusões de Aquisições
- Avaliação
- Impostos
- Outros Serviços de atestação

3.5 Estudo dos principais serviços de consultoria nas *big four* com atuação no Brasil

Através de pesquisa em *sites* de *Internet* de cada empresa, demonstram-se os principais serviços de consultoria que as *BIG FOUR* atuando-se no Brasil disponibilizam-se ao mercado:

ERNST & YOUNG (200-)

auditoria Interna e Gestão de Risco;
 investigação de fraudes;
 serviços atuariais;
 riscos financeiros;
 auditoria de contratos;
 riscos tecnológicos;
 segurança da informação;
 análises de prejuízos;
 verificação de reclamações legais;
 proteção de ativos intelectuais;
 disputa de falências.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU BRASIL (200-)

Regime aduaneiro expresso;
 Serviços previamente acordados (*agreed-upon procedures*);
 Consultoria atuarial;
 Estudo de viabilidade e modelagem de programa de aposentadorias e planos de saúde;
 Consultoria em gestão de riscos empresariais;
 Consultoria em gestão do capital humano;
 Consultoria Empresarial;
 Consultoria tributária;
Corporate Finance;
Outsourcing.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (200-)

Capital Markets
 Assessoria Tributária e Societária
 Gestão de Riscos Corporativos
 Melhoria de Performance
 Outsourcing - Gestão Integrada de Informações (apriori)
 Recuperação de Empresas
 M&A - *Corporate Finance*
Project Finance / PPP
 Investigações: Investigações sobre fraudes, corrupção, más práticas administrativas, violação de direitos comerciais, de propriedade industrial, etc.
 Litígios: Apoio a clientes em processos litigiosos de natureza econômica, financeira, comercial, etc.

KPMG (200-)

Financial Advisory Services (FAS)
Corporate Finance

Restructuring

Forensic Services

Structured Finance (FAS)

Transaction Services

Risk Advisory Services (RAS)

Business Process Outsourcing (BPO): é a terceirização de um processo de negócio de uma organização, que normalmente não faz parte de seu core business.

Business Performance Services (BPS)

Internal Audit and Regulatory and Compliance Service (IARCS)

Information Risk Management (IRM)

Regulatory and Compliance Services (R&C)

Assessoria em Gestão de RH

Pode-se constatar que dos serviços apresentados, caso tivesse a necessidade de separá-los em serviços de *assurance* ou consultoria, partindo-se do princípio dos conceitos, muitos desses teriam-se a necessidade de verificar qual seria o exato alcance, uma vez que, os serviços de consultoria não exigem normalmente um trabalho aplicado, ou seja, está basicamente baseados em recomendações (*advisory*), enquanto que os serviços de *assurance* depende de aplicabilidade, que seu resultado tende a aperfeiçoar e melhorar as informações, que conseqüentemente nascem então as recomendações, com o objetivo de melhorar a tomada de decisão.

Ressalta-se, que os serviços pesquisados acima, aqueles que tratam do último levantamento, as empresas de auditoria para prestá-los há a necessidade de contratá-los em firmas independentes, ou seja, firmas membros constituídas exclusivamente com o fim de prestar serviços de consultoria, em face da limitação e entendimento dada pela Instrução CVM nº 308/99, como demonstrado no capítulo seguinte, ou prestar desde que tal empresa de auditoria não tenha serviços contratados de auditoria, ou seja, na oportunidade não ter serviços concomitantes de auditoria e consultoria ao mesmo tempo.

Então, no capítulo seguinte, tratar-se-á do estudo dos instrumentos legais que vieram a limitar a atuação das empresas de auditoria em prestar seus serviços independentes concomitantes com outros serviços não considerados independentes, em específico a Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley, esta última editada pelo governo dos EUA.

4 ESTUDO DOS INSTRUMENTOS LEGAIS: INSTRUÇÃO CVM Nº 308/99 E LEI SARBANES-OXLEY, NO TOCANTE À LIMITAÇÃO QUANTO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE CONCOMITANTES COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA PELAS EMPRESAS DE AUDITORIA

4.1 Introdução

Este capítulo tem o objetivo de descrever sobre os dois principais instrumentos legais que vieram a limitar as empresas de auditoria em atuar em concomitância os serviços de auditoria e consultoria na mesma empresa, e também aborda-se quanto às margens de conflitos de interesses que podem ocorrer entre essas partes contratantes, ou seja, empresa de auditoria e seu cliente.

4.2 Instrução CVM nº 308/99: suas limitações sobre os serviços de consultoria

4.2.1 Breves antecedentes históricos

Em 1976, com a criação da CVM (Comissão de Valores Mobiliários) pela Lei nº 6.385/76 veio marcar o registro do funcionamento e fiscalização do mercado mobiliário do Brasil. Neste instrumento, inclusive, ficou previsto a disciplinabilidade e fiscalização da atividade das companhias abertas. (BRASIL, 1976b)

A competência da CVM em emitir normas acerca das demonstrações financeiras e prever que estas terão que obter sua autenticidade por auditores independentes, inclusive então ficou prevista pela Lei nº 6.404/76, criada em 15/12/1976, em seu art. 177 parágrafo 3º, conforme segue: “As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.” (BRASIL, 1976a)

Assim, nesse sentido criou em 24 de Outubro de 1978 a Instrução CVM nº 04, que estabeleceu as condições para o registro de Auditores Independentes na Comissão de Valores

Mobiliários e o respectivo procedimento, bem como definem os casos em que o registro poderia ser recusado, suspenso ou cancelado. (BRASIL, 1978)

Conforme foi havendo as mudanças e ajustes nas práticas no mercado mobiliário, quanto ao registro e ao efetivo exercício da atividade de auditoria, a CVM foi implementando as adequações necessárias, que reguladas então pelas alterações e revogações efetuadas, basicamente pelas instruções CVM nº 38/84, 135/90, 145/91, 204/93, 216/94 e até consolidar na instrução nº 308/99.

Assim, no próximo tópico tratar-se-á, em específico, quanto a Instrução CVM nº 308/99, de seus aspectos que veio a limitar a atuação das empresas de auditoria em prestar serviços concomitantes com os serviços de consultoria, e adicionalmente os aspectos de atuação do conselho de administração versus comitê de auditoria.

4.2.2 Instrução CVM nº 308/99

É de competência, inclusive, conforme prevê na Lei nº 6385/76, art. 22, inciso IV, que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) publique normas aplicáveis às companhias abertas, no tocante a padrões de contabilidade, relatórios e pareceres de auditores independentes. (BRASIL, 1976b)

A instrução CVM nº 308/99, estabelece que as demonstrações financeiras terão que serem atestadas por profissionais legalmente habilitados, conforme confere em seu artigo nº 21:

Os pareceres de auditoria e os documentos destinados a satisfazer as exigências da Comissão de Valores Mobiliários deverão ser emitidos e assinados, com a indicação única da categoria profissional e do número de registro no Conselho Regional de Contabilidade, quando Pessoa Física, ou com a indicação da categoria profissional, do número de registro e de cadastro no Conselho Regional de Contabilidade, respectivamente, do responsável técnico e da sociedade, quando Pessoa Jurídica. (BRASIL, 1999a)

Vale ressaltar também que é conferida às firmas de auditoria ou auditores independentes registrados na CVM a competência privativa de auditar as demonstrações financeiras das companhias abertas e de instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários. (BRASIL, 1999b)

No campo prático, dois são os atributos que o público usuário das informações auditadas tem a expectativa de serem atendidos: “a competência técnico-profissional e a independência no relacionamento com a entidade auditada.” (BRASIL, 2006)

Assim, apesar de ter atravessado por diversas mudanças econômicas e políticas, desde a sua instituição original e alterações posteriores, a Instrução CVM nº 308/99 não perdeu sua base estrutural, conforme é previsto em Nota explicativa da Instrução CVM nº 308/99 (1999, p. 1), como segue:

- a importância de um sistema de auditoria independente como suporte indispensável ao órgão regulador;
- a figura do auditor independente como elemento imprescindível para a credibilidade do mercado e como instrumento de inestimável valor na proteção dos investidores, na medida que a sua função é zelar pela fidedignidade e confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade auditada;
- a exatidão e a clareza das demonstrações contábeis, inclusive a divulgação em notas explicativas de informações indispensáveis à visualização da situação patrimonial e financeira e dos resultados da entidade auditada, dependem de um sistema de auditoria eficaz e, fundamentalmente, da tomada de consciência do auditor quanto ao seu verdadeiro papel dentro deste contexto; e
- a necessidade de que o mercado disponha de auditores independentes altamente capacitados e que, ao mesmo tempo, desfrutem de um elevado grau de independência no exercício da sua atividade. (BRASIL, 1999b)

No Brasil, dada a pressão exercida pelo mercado de capitais, por ter ocorrido alguns antecedentes durante o final da década de 90 que levou à tona o questionamento acerca da credibilidade da atividade de auditoria e a forma de atuação dos Conselhos de Administração das entidades, como por exemplo, o escândalo do Banco Nacional e Banco Econômico, fez com que o órgão regulador CVM se movimentasse no sentido de tentar resgatar a confiabilidade e percebendo que tinha que revisar as normas e implantar novas formas de conter atitudes e ações que viessem por em dúvida a competência e a independência dos auditores independentes, conforme contextualizado na Nota explicativa da Instrução CVM nº 308/99, a seguir:

A reformulação ora implementada tornou-se imperativa em face de recentes fatos, amplamente divulgados, que levaram a sociedade, de um modo geral, a questionar a

capacidade dos auditores independentes em atender aos fundamentos anteriormente referidos, pondo em dúvida a validade do sistema obrigatório de auditoria. Considerando que a confiabilidade do mercado em relação à competência e à independência dos auditores independentes é um requisito fundamental a ser mantido, a CVM entendeu que deveria revisar as suas normas e instituir novos mecanismos que visassem à manutenção daqueles atributos. (BRASIL, 1999b)

Assim, um dos objetivos posto pela Instrução CVM nº 308/99, foi o de demonstrar algumas atividades que davam margens a conflitos de interesses quando estas fossem prestadas concomitantemente com serviços independentes de auditoria em um mesmo cliente, conforme citado adiante:

Da mesma forma que as antecedentes Instruções CVM nºs 204/93 e 216/94, a presente Instrução, além de consolidar em um único texto normativo a regulamentação do exercício da atividade de auditoria no âmbito do mercado de valores mobiliários, tem por objetivo introduzir nesta regulamentação novos mecanismos, como o exame de qualificação técnica, o programa de educação continuada e os controles de qualidade interno e externo, além de **exemplificar atividades que caracterizam o conflito de interesses** quando sejam exercidas concomitantemente com a prestação de serviços de auditoria independente para um mesmo cliente. (BRASIL, 1999b, grifo nosso)

No texto legal da Instrução CVM nº 308/99, em seu art. 23 fica definido que as empresas de auditoria estão terminantemente proibidas de:

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.

Parágrafo único. São exemplos de serviços de consultoria previstos no *caput* deste artigo:

I - assessoria à reestruturação organizacional;

II - avaliação de empresas;

III - reavaliação de ativos;

IV - determinação de valores para efeito de constituição de provisões ou reservas técnicas e de provisões para contingências;

V - planejamento tributário;

VI - remodelamento dos sistemas contábil, de informações e de controle interno; ou

VII - qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da instituição auditada. (BRASIL, 1999a)

Pelo exposto, na citação anterior vem corroborar com o estudo, por onde fica evidente, dentre outras medidas tomadas, que no Brasil a Instrução CVM nº 308/99 foi o instrumento que veio a limitar a atividade de auditoria no seu meio de atuação quanto à prestação de seus serviços, por onde coibiu de prestar serviços de consultoria, que levassem a perda da objetividade e independência dos auditores independentes, isto é claro quando prestados ao mesmo tempo com os serviços de auditoria no mesmo cliente.

Corroborar nesse sentido o exposto no Ofício CVM nº 1 (2006):

Quanto ao atributo da independência dos auditores em relação às entidades auditadas, a CVM entende que na visão do público externo o auditor deve ser independente tanto de fato como de aparência, para que a objetividade e o ceticismo que o profissional de auditoria deve ter na execução de seus trabalhos não sejam postos em dúvida. Portanto, dentro do MVM, **foram vedados os serviços de consultoria e qualquer outro serviço que viesse a gerar conflito de interesses**, concomitantemente, com os serviços de auditoria para um mesmo cliente, nos termos do rol estabelecido no artigo 23 da Instrução CVM nº 308/99 (atualmente suspensa a aplicação desse dispositivo por força de decisão judicial). (BRASIL, 2006, grifo nosso)

Nesse sentido, pressupõe que a CVM entendeu que os novos serviços alternativos oportunamente evidenciados ao longo do tempo pelas empresas de auditoria, muitos desses publicados nos sites das *Big Four* no Brasil, são serviços que de um lado aproximam as partes, empresa de auditoria e cliente, e por conseqüência tendem ou podem induzir as margens de conflitos de interesses, como categoricamente apontado em parágrafos anteriores pela própria nota explicativa da instrução CVM em questão, e ainda influencie na tomada de decisão de ambas as partes.

Ressalta-se que os serviços de consultoria, tais como reestruturação societária, avaliação de empresas, reavaliação de ativos, determinação dos valores das provisões ou reservas técnicas e provisões para contingências, planejamento tributário e remodelação de sistemas contábil, de informações e de controle interno são serviços, que em seu próprio conceito, aprimoram as informações para o decisor, descaracterizando desde já a figura independência do auditor independente, precedente para então a CVM limitar por precaução por meio de um instrumento legal as empresas de auditoria de prestar tais serviços, que é possível que fez com que as empresas de auditoria constituíssem firmas ligadas para em específico atender os serviços de consultoria.

Nesse sentido o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, na edição da Resolução nº 1034/05, ressalta o valor dado pelas empresas auditadas aos serviços prestados pelas empresas de auditoria, porém alerta sobre o cuidado desses serviços desvirtuar os interesses das partes, como apontado abaixo:

As entidades auditadas valorizam os serviços proporcionados por essas entidades de auditoria quando estas possuem um bom entendimento do negócio e contribuem com conhecimento e capacitação em outras áreas. Além disso, muitas vezes, a prestação desses outros serviços, não de auditoria, proporcionam às equipes de auditoria desenvolvimento de conhecimentos relativos aos negócios e operações da entidade auditada, que são proveitosos para o próprio trabalho de auditoria. Conseqüentemente, é necessário avaliar se a realização desses outros serviços pode vir a criar conflitos de interesses e, por conseguinte, possível perda de independência. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2005)

Assim, entre outros serviços alternativos, o CFC na edição da Resolução nº 1034/05, entende que os serviços de consultoria, conforme listados em anexo a este estudo, tendem a perder o elo de independência.

Portanto, como preceitua a Instrução CVM nº 308/99, dos serviços citados em anexo, fica as empresas de auditoria limitadas a prestar concomitantemente com serviços de auditoria independente, visto que estes podem abrir margens a conflitos de interesses.

Adicionalmente, a Instrução CVM nº 308/99 introduziu outras contribuições relevantes para a atividade de auditoria, assim oportunamente a seguir procurou demonstrar os principais tópicos.

4.2.2.1 Os deveres e responsabilidades dos auditores independentes

É de vital importância registrar neste estudo quanto às responsabilidades dos auditores no que tange ao seu efetivo exercício na atividade de auditoria, que pode-se constatar que das instruções anteriores à nº 308/99, a CVM passou a prever tarefas adicionais aos auditores quando estes estiverem em seu efetivo exercício, como segue:

I - verificar:

- a) se as demonstrações contábeis e o parecer de auditoria foram divulgados nos jornais em que seja obrigatória a sua publicação e se estes correspondem às demonstrações contábeis auditadas e ao relatório ou parecer originalmente emitido;
- b) se as informações e análises contábeis e financeiras apresentadas no relatório da administração da entidade estão em consonância com as demonstrações contábeis auditadas;
- c) se as destinações do resultado da entidade estão de acordo com as disposições da lei societária, com o seu estatuto social e com as normas emanadas da CVM; e
- d) o eventual descumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis às atividades da entidade auditada e/ou relativas à sua condição de entidade integrante do mercado de valores mobiliários, que tenham, ou possam vir a ter reflexos relevantes nas demonstrações contábeis ou nas operações da entidade auditada.

II - elaborar e encaminhar à administração e, quando solicitado, ao Conselho Fiscal, relatório circunstanciado que contenha suas observações a respeito de deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da entidade auditada;

III - conservar em boa guarda pelo prazo mínimo de cinco anos, ou por prazo superior por determinação expressa desta Comissão em caso de Inquérito Administrativo, toda a documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com o exercício de suas funções;

IV - indicar com clareza, e em quanto, as contas ou subgrupos de contas do ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido que estão afetados pela adoção de procedimentos contábeis conflitantes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como os efeitos no dividendo obrigatório e no lucro ou prejuízo por ação, conforme o caso, sempre que emitir relatório de revisão especial de demonstrações trimestrais ou parecer adverso ou com ressalva;

V - dar acesso à fiscalização da CVM e fornecer ou permitir a reprodução dos documentos referidos no item III, que tenham servido de base à emissão do relatório de revisão especial de demonstrações trimestrais ou do parecer de auditoria; e

VI - possibilitar, no caso de substituição por outro auditor, resguardados os aspectos de sigilo e mediante prévia concordância da entidade auditada, o acesso do novo auditor contratado aos documentos e informações que serviram de base para a emissão dos relatórios de revisões especiais de demonstrações trimestrais e pareceres de auditoria dos exercícios anteriores. (BRASIL, 1999a)

Conforme descrito resumidamente nas Notas Explicativas da Instrução CVM nº 308/99 (1999, p. 11), a CVM entende que uma auditoria fundamentada nos conceitos de independência e competência não deve ser considerada como mais um ônus para a entidade auditada. (BRASIL, 1999b)

Os administradores devem ter a máxima diligência na escolha e na contratação do seu auditor, posto que poderão serem responsabilizados quando constatado que o auditor contratado não atende aos requisitos de capacitação técnica e de independência, não possui

estrutura organizacional compatível com o porte e a complexidade do serviço a ser executado e não se encontra com seu registro regularizado na CVM. Além disso, a Instrução prevê a possibilidade de anulação do trabalho de auditoria feito por auditor não registrado na CVM ou em que seja constatada a sua falta de independência. (BRASIL, 1999b)

4.2.2.2 O exame de qualificação técnica

Preocupados com a capacidade técnica dos profissionais auditores no mercado mobiliário, a CVM passou a prever o Exame de Qualificação Técnica aos auditores independentes, avaliação prevista a realizar uma vez por ano, no mês de junho.

Tal preocupação está prevista, conforme descrição no documento Notas Explicativas da Instrução CVM nº 308/99 (1999, p. 7), como segue:

O exame de qualificação técnica reflete a preocupação da CVM com a atuação dos auditores exclusivamente no âmbito do mercado de valores mobiliários, não se confundindo com a regulamentação do Conselho Federal de Contabilidade, que já prevê o exame de competência profissional para a obtenção do registro de contador. (BRASIL, 1999b)

O auditor que pretende-se atuar na área da Auditoria Independente, o Exame de Qualificação Técnica passou a ser um dos requisitos, conforme prevê a Resolução CFC nº 1109/07 (2007, p. 1):

O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é um dos requisitos para a inscrição do contador no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com vistas à atuação na área de Auditoria Independente. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2007b)

No mesmo diploma legal citado anteriormente prevê que o Exame de Qualificação Técnica tem como objetivo: “aferir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários para a atuação na área da Auditoria Independente.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2007b)

4.2.2.3 A Rotatividade das empresas de auditoria

Em meio a críticas e aversão por algumas empresas de auditoria, também foi introduzido pela Instrução CVM nº 308/99 que as firmas de auditoria: “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 recontração.” (BRASIL, 1999a)

Entende-se, que tal medida foi prevista pelo fato de a CVM reconhecer que a permanência da empresa de auditoria por um período longo no mesmo cliente, tem possibilidade de comprometer a qualidade do serviço ou mesmo a independência do auditor na visão do público externo. (BRASIL, 1999b)

Adicionalmente, há também mesmo entendimento editado no texto do Ofício CVM nº 1, 2006:

Ademais, ainda dentro do espírito de preservar a independência dos auditores em relação às entidades auditadas, a regra do rodízio instituída no artigo 31 da Instrução CVM nº 308/99 é pertinente, na medida em que o relacionamento prolongado entre o auditor e o cliente, na visão do público externo, reduz a percepção de independência de tal profissional, podendo comprometer a qualidade do serviço prestado e diminuindo a confiança do investidor. (BRASIL, 2006)

Considerando então que o rodízio das empresas de auditoria veio basicamente contribuir no sentido que tal regra: “[...] foi estabelecida para evitar que o relacionamento prolongado entre o auditor e a entidade auditada possa diminuir a independência e objetividade na execução dos trabalhos [...]”. (BRASIL, 2006)

4.2.2.4 A percepção dos conflitos de interesses

Entende-se que quando da prestação dos serviços de auditoria aos seus clientes, os auditores independentes devem zelar pela sua independência, mantendo sempre isento aos

interesses da companhia, não deixando-se levar por situações que venha a derrubar esse pressuposto, conforme ressaltado no Ofício CVM nº 1, 2006:

Para o perfeito exercício da atividade de auditoria independente, o profissional deve, essencialmente, ser isento quanto aos interesses vinculados à entidade auditada, não permitindo que tais interesses condicionem sua atuação na execução dos trabalhos e, conseqüentemente, na emissão dos relatórios e pareceres de auditoria. (BRASIL, 2006)

Conforme demonstrado também no Ofício CVM nº 1, 2006, as circunstâncias que ameaçam a perda de independência dos auditores independentes, são:

- a) ameaça de interesse próprio - ocorre quando uma entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria poderia auferir benefícios de um interesse financeiro na entidade auditada, ou outro conflito de interesse próprio com a mesma;
- b) ameaça de auto-revisão - ocorre quando o resultado de um trabalho anterior precisa ser reanalisado ao serem tiradas conclusões sobre o trabalho de auditoria ou quando um membro da equipe de auditoria era, anteriormente, administrador ou diretor da entidade auditada, ou era um funcionário cujo cargo lhe permitia exercer influência direta e importante sobre o objeto do trabalho de auditoria;
- c) ameaça de defesa de interesses da entidade auditada - ocorre quando a entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria defendem ou parecem defender a posição ou a opinião da entidade auditada, a ponto de poderem comprometer ou darem a impressão de comprometer a objetividade. Pode ser o caso da entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria que subordina seu julgamento ao da entidade auditada;
- d) ameaça de familiaridade - ocorre quando, em virtude de um relacionamento estreito com uma entidade auditada, com seus administradores, com diretores ou com funcionários, uma entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria passam a se identificar, demasiadamente, com os interesses da entidade auditada;
- e) ameaça de intimidação - ocorre quando um membro da equipe de auditoria encontra obstáculos para agir, objetivamente, e com ceticismo profissional devido a ameaças, reais ou percebidas, por parte de administradores, diretores ou funcionários de uma entidade auditada. (BRASIL, 2006)

Então, a Instrução CVM nº 308/99, em resumo, além de ter contribuído na limitação no campo de atuação pelas empresas de auditoria, no que diz respeito à prestação de serviços de consultoria concomitantes com os serviços de auditoria independente em um mesmo cliente, contribuiu também no alcance de outros objetivos, como segue:

a promoção do nível de competência técnico-profissional dos auditores que atuam no MVM, através da obrigatoriedade de um sistema de controle interno de qualidade, periodicamente revisado por um congêneres, dentro do processo de

revisão do controle externo de qualidade (*peer review*), além da manutenção de um programa de educação continuada para todos os contadores do quadro técnico da empresa de auditoria e para o auditor independente pessoa física. Para os profissionais que pretendam atuar no MVM, foi também instituído o exame de qualificação técnica para aferição de seus conhecimentos das normas profissionais e legislação societária, como condição *sine qua non* para obtenção do registro nesta CVM. (BRASIL, 2006)

Cabe esclarecer que a Instrução CVM nº 308/99, quanto à sua vigência, está atualmente limitada em certos pontos, como segue:

(i) o inciso II e o parágrafo único do artigo 23 e o artigo 24 da Instrução CVM nº 308/99 tiveram sua eficácia suspensa em relação às empresas de auditoria filiadas ao Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis do Estado de São Paulo (SESCON-SP), em decorrência de decisão judicial proferida em mandado de segurança (processo nº 1999.61.00.037305-6, em curso perante a 1ª Vara Federal de São Paulo), bem como em relação à empresa Ernst & Young Auditores Independentes S/S em Mandado de Segurança por ela impetrado (processo nº 1999.61.00.029964-6, em curso perante a 9ª Vara Federal de São Paulo); (ii) A CVM apresentou os competentes recursos em ambos os processos perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, os quais se encontram pendentes de julgamento; (iii) Diante disto, estão os auditores registrados perante esta autarquia desobrigados de observar o disposto nos referidos artigos 23 e 24. (BRASIL, 2006)

Entretanto, de acordo com a Instrução CVM nº 409/04 (que revogou a Instrução CVM nº 386/03) e já está alterado pela Instrução CVM nº 450/07, os administradores de fundos de investimento devem divulgar em nota explicativa às demonstrações contábeis dos referidos fundos, as informações requeridas pela Instrução CVM N° 381/03, que nesse sentido com base nas análises efetuadas nos relatórios dos administradores que acompanham as informações contábeis divulgadas em 2006, concluiu que houve uma expressiva melhora na qualidade da divulgação das informações requeridas pela Instrução CVM nº 381/03, cujos resultados foram divulgados no OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP/nº 02/2006. (BRASIL, 2004) Todavia, foram identificadas 18 companhias abertas que já haviam sido orientadas nos anos anteriores, por terem deixado de revelar pelo 2º ou 3º ano consecutivos os serviços de não auditoria, motivo pelo qual foram intimadas a prestar os esclarecimentos pela não divulgação da existência de outros serviços prestados pelos seus respectivos auditores independentes. Alerta, ainda, que as companhias que não cumprirem na íntegra as exigências contidas na Instrução CVM nº 381/03, nas demonstrações contábeis a serem divulgadas a partir deste ano de 2007, estarão sujeitas à aplicação das sanções previstas no artigo 11, da Lei nº 6.385/76, por se tratar de infração de natureza grave. (BRASIL, 2005)

Em seguida, tratar-se-á do instrumento, a Lei Sarbanes-Oxley, que veio a limitar e legislar, entre outros pontos, a prestação concomitante dos serviços de auditoria com serviços não tidos como de auditoria, nos Estados Unidos.

4.3 Lei Sarbanes-Oxley: suas limitações sobre os serviços de consultoria

4.3.1 Breves antecedentes

No início do milênio o mundo financeiro foi surpreendido com um fato incomum, um escândalo contábil de extrema relevância em um país de primeiro mundo.

Em uma das maiores empresas de energia dos Estados Unidos, a Enron Corporation (Enron Corp.) veio a público em dezembro de 2001 um escândalo corporativo, a descoberta de práticas ilegais em sua contabilidade, no qual a empresa que auditava suas contas, Arthur Andersen, uma das *BIG FIVE* em auditoria, por longa data, não apontou em momento algum sinais relevantes que levasse a empresa a entrar em dificuldades.

A partir disso tornou-se um efeito dominó, onde a partir do fato da Enron, outros escândalos corporativos com maior relevância, como WorldCom, Tyco, Xerox, Bristol-Myers Squibb, Merck, InClone Systms, veio a ferir a imagem da atividade de auditoria.

Assim vale refletir:

Os episódios que envolveram, no presente século, as empresas Enron, WorldCom, Tyco, Xerox, dentre outras, e suas respectivas auditorias externas, trouxeram novamente a público questões que pareciam solucionadas, quando na década de 90, as entidades reguladoras adotaram medidas para recuperar a imagem da atividade abalada pelos escândalos que atingiram os Bancos Nacional, Econômico e o Barings na Inglaterra. (PINHO, p. 1, 2004)

O efeito da crise de confiança gerada pelos referidos escândalos, a partir de 2001, induziu o governo americano a tomar medidas para tentar reverter a credibilidade no mercado de capitais pelos acionistas, conforme Deloitte Touche Tohmatsu (200-b, p. 1):

Em reação rápida e desesperada à seqüência de escândalos contábeis que abalaram a confiança dos investidores e os fundamentos da economia, o Congresso norte-americano decidiu pôr fim à tradicional auto-regulação calcada no modelo dos

melhores princípios e substituí-la por uma lei dura e abrangente, capaz de colocar nos trilhos os mais diversos agentes do mercado e ainda todas as companhias que quiserem ter suas ações listadas nos Estados Unidos.

Por conseqüência, o governo americano editou em julho de 2002, o instrumento normativo chamado Lei Sarbanes-Oxley, que dentre outras medidas limitou o campo de atuação das empresas de auditoria, vedando que as empresas de auditoria prestassem serviços de auditoria e serviços não de auditoria em um mesmo cliente. (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, 200-b) Por outro lado ainda, segundo a referida teve efeito aparentemente positivo, vindo aumentar a responsabilidade e a autoridade dos Comitês de Auditoria e Conselho de Administração. (COSTA, 2006, p. 31)

Enfim, a edição da SARBOX (Sarbanes-Oxley), apesar de haver no mercado opiniões contrárias, a referida:

[...] efetivamente, é um marco na governança corporativa, pois introduz uma série de alterações na legislação norte americana que regulamenta o mercado de capitais, a fim de inibir fraudes contábeis, diante de vários escândalos corporativos ocorridos nos últimos anos e que geraram crises de credibilidade no mercado norte-americano e mundial. (PENHA, 2005, p. 57)

Assim, a seguir tratar-se-á, dentre outros assuntos, reunir as informações que consubstanciam a limitação de atuação das empresas de auditoria.

4.3.2 Lei Sarbanes-Oxley

4.3.2.1 Objetivo

O grande objetivo da SARBOX foi estabelecer sanções que coibissem os procedimentos não éticos e em desacordo com as boas práticas de governança corporativa por parte das empresas atuantes no mercado norte-americano. Assim, o objetivo final foi o de restabelecer o nível de confiança nas informações geradas pelas empresas e, assim, consolidar

a teoria dos mercados eficientes, que norteia o funcionamento do mercado de títulos e valores mobiliários. (BORGERTH, 2007, p. 17)

4.3.2.2 A composição da lei Sarbanes-Oxley

Segundo o alcance de seus objetivos, abaixo está de forma organizada em quadros, a composição dos onze capítulos da Lei Sarbanes-Oxley:

Capítulo 1	Criação do órgão de supervisão do trabalho dos auditores independentes: a lei estabelece a criação de um conselho independente, não governamental, cuja, responsabilidade é supervisionar a auditoria das empresas, visando a proteção dos investidores e o aumento da confiança do público.
Capítulo 2	Independência do Auditor: a lei estabelece regras para auditores externos e comitês de auditoria, entre elas o veto à prestação de serviços pelas empresas de auditoria às suas auditadas, com o objetivo de aumentar a independência dos auditores.
Capítulo 3	Responsabilidade Corporativa: a lei determina independência do comitê de auditoria e estabelece as responsabilidades. Outro requisito importante é a certificação pelo <i>CEO - Chief Executive Officer</i> - e pelo <i>CFO - Chief Financial Officer</i> - dos relatórios trimestrais e anuais enviados à <i>SEC</i> , incluindo certificações sobre a efetividade dos controles internos. Estabelece, ainda, dentre outras medidas, normas de conduta para dirigentes em relação a períodos de quarentena.
Capítulo 4	Aumento do nível de divulgação de informações financeiras: é considerado o ponto central da Sarbanes-Oxley. Os principais requisitos tratados neste capítulo são: maior transparência nas demonstrações financeiras (inclui relatório de efetividade de controles internos), certificação do relatório de controle interno pelos auditores externos, divulgação de transações que estejam fora do balanço patrimonial, adoção e divulgação de código de ética para executivos financeiros. Merecem destaque neste capítulo as seções 402, 404, 406, 407, 408 e 409.
Capítulo 5	Conflitos de interesses de analistas: a lei estabelece que a <i>SEC</i> deve adotar regras para coibir conflito de interesses nas recomendações dos analistas de investimento.
Capítulo 6	Comissão de recursos e autoridade: apresenta a necessidade de recursos financeiros e maior autoridade para a <i>SEC</i> , estabelecendo cortes federais para censurar e impor regras e proibições para pessoas e entidades.
Capítulo 7	Estudos e relatórios: a lei direciona as agências reguladoras federais para estudos sobre fusão de empresas de contabilidade / auditoria, agências de rating de crédito, violadores e violações, leis e regulamentos acionários, e o papel de bancos de investimento e consultores financeiros.
Capítulo 8	Prestação de contas das empresas e fraudes criminais: trata das ações que foram introduzidas com o intuito de inibir as fraudes corporativas. As principais são o estabelecimento de penas criminais mais duras, sem direito a fiança, para alterações em documentos, fraudes contra acionistas e obstrução da justiça, e proteção aos funcionários que evidenciarem a fraude. Dentre as seções deste capítulo merece destaque a que trata da prescrição do direito de ação.
Capítulo 9	Aumento das penalidades para crimes de Colarinho Branco: a lei encara crimes administrativos como crimes comuns, reforça as penalidades e orienta as penas para crimes eletrônicos, requer que os CEOs e os CFOs certifiquem <i>compliance</i> com SEC Act of 1934, impondo penas para certificações fraudulentas.
Capítulo 10	Restituição de impostos corporativos: determina que o CEO deve assinar a declaração anual de imposto de renda.
Capítulo 11	Fraudes corporativas e prestação de contas: trata das fraudes corporativas e do dever de prestar contas, atribuindo maior autoridade para órgãos regulatórios e cortes federais.

Quadro 4: Composição da Lei Sarbanes-Oxley

Fonte: Adaptado de Penha (2005, p. 51-57) e Borgerth (2007, p. 19)

4.3.2.3 Seção 201 da Sarbanes-Oxley: a questão da limitação do campo de atuação das empresas de auditoria

O governo americano, em específico a SEC, já tinha receio quanto ao aumento de serviços não de auditoria, ou seja, os de consultoria, que vinha sendo prestados pelas firmas de auditoria independente ao longo de algum tempo.

Como precedente, a SEC passou a adotar medidas semelhantes às adotadas pela CVM, como demonstrado neste estudo no contexto do capítulo que trata sobre a Instrução CVM nº 308/99, ou seja, mecanismos no sentido de coibir os exageros que podem ser praticados tanto pelas empresas de auditoria como pelos seus clientes.

Assim, diante dos antecedentes ocorridos, ou seja, os escândalos contábeis, a SEC aprovou medidas, que inclusive proibisse as empresas de auditoria a prestar serviços não correlacionados com os de auditoria independente ao mesmo cliente, como previsto na Seção 201 da Lei Sarbanes-Oxley, conforme segue:

Serviço	Descrição
Guarda de livros	É vetada aos auditores a elaboração das demonstrações contábeis a serem por eles auditadas ou mesmo da base de dados que servirá para o preparo destas demonstrações.
Desenho e implementação de sistemas de informação financeira	É vetada aos auditores a operação ou supervisão dos sistemas de informação, ou a administração da rede local dos seus clientes de auditoria. Além disso, estes auditores não podem prestar serviço referente ao desenho ou implementação de sistemas ou mesmo equipamentos que agreguem à base de dados que suporta os relatórios financeiros ou gera informação considerada relevante para sua elaboração.
Cálculo do valor econômico, opinião sobre o valor justo, ou participação em relatórios com esta finalidade	É vetado às empresas de auditoria o cálculo do valor justo, ou afins, das empresas por elas auditadas. De uma forma geral, esse tipo de informação é utilizado para processo de venda, incorporação ou fusão de empresas e é fortemente baseado em informações contábeis. Desse modo, fica comprometida a independência das empresas que auditam as informações que constituíram insumo para esse tipo de avaliação.
Serviços atuariais	É vetado às empresas de auditoria o envolvimento do cálculo dos valores atuariais a serem registrados para a manutenção dos fundos de pensão ou cálculo de benefícios pós-empregos dos planos patrocinados pelas empresas por elas auditadas.
Serviço de auditoria interna	É vetado às empresas de auditoria prestar serviços de auditoria interna às empresas para as quais já presta serviços de auditoria externa.
Funções administrativa	É vetada às empresas de auditoria a prestação de serviços, mesmo que temporários, de diretor, executivo ou funcionário a quem presta serviços de auditoria, ou participar do processo decisório ou mesmo da supervisão ou monitoração contínua a estas empresas.
Recursos humanos	É vetada às empresas de auditoria a função de recrutamento e contratação de empregados e/ou executivos para as empresas por elas auditadas.
Corretor	É vetado às empresas de auditoria atuar como corretor, promotor ou <i>underwriter</i> das empresas para as quais presta serviços de auditoria. Também é vetado que estas empresas participem das decisões de investimento, executem operações de compra/venda de investimentos, ou mantenham a custódia de ativos em prol de seus clientes.
Serviços legais	É vetada às empresas de auditoria a prestação de serviços de natureza legal a seus clientes, uma vez que eles devem ser realizados por escritórios de advocacia legalmente registrados para esta finalidade.
Opinião técnica	É vetado às empresas de auditoria se pronunciar ou testemunhar a favor de seus clientes perante seus concorrentes.

Quadro 5: Serviços proibidos pela Lei Sarbanes-Oxley

Fonte: Adaptado de Borgerth (2007, p. 19)

Dos serviços acima, a Seção 201 da Sarbanes-Oxley, ainda complementa que inclusive os serviços tributários estão impedidos pelas empresas de auditoria de serem prestados ao mesmo cliente.

Complementando, Penha (2007, p. 52) relata que: “o comitê de auditoria deverá aprovar primeiramente todos os serviços de auditoria externa, bem como quaisquer outros

serviços prestados por auditores independentes não relacionados à atividade de auditoria”. E ainda, “a aprovação de referidos serviços deverá ser divulgada nos relatórios periódicos da companhia.”

A exigência no parágrafo anterior não será considerada, conforme previsto na Seção 202 da Sarbanes-Oxley, se:

- a quantidade agregada de todos serviços de não-auditoria fornecidos ao prestador constitui não mais do que 5 por cento da quantidade total de rendimentos pagos pelo contratante a seu revisor de contas durante o ano fiscal em que os serviços de não auditoria foram prestados;
- tais serviços não foram reconhecidos pelo prestador na altura da contratação como serviços de não auditoria;
- tais serviços são trazidos prontamente à atenção do comitê de auditoria do contratante e aprovados antes da conclusão do serviço pelo comitê de auditoria ou por 1 ou mais membros do comitê de auditoria dos quais são membros do conselho de administração a quem dá autoridade para conceder tais aprovações que foi delegada pelo comitê de auditoria. (SEC, 2002)

Como sendo um assunto de difícil tratamento, Borgerth (2007), colheu uma opinião do advogado Thomas L. Riesemberg, presidente do Comitê Legal/Contábil de Legislação Corporativa da Associação Americana de Advogados (ABA), e ressalta que:

O grande risco existente nessa restrição do envolvimento dos auditores independentes em serviços de consultoria é que a possibilidade da prestação desses serviços surgiu em função do aprofundamento de tais auditores em questões que poderiam ser úteis na prestação de serviço de auditoria em si. Ou seja, por exemplo, os auditores procuraram se especializar em aspectos tributários ou previdenciários a fim de analisar a situação das companhias por eles auditadas com rigor proficiência.

A partir do conhecimento adquirido com esse objetivo é que eles se tornaram capacitados para prestar consultoria (muitas vezes, mais lucrativo do que o próprio serviço de auditoria) viesse desestimular a busca desses profissionais por um maior domínio de tais assuntos. Borgerth (2007, p. 25)

Assim, conforme descreve o Quadro 5, fica caracterizado que as firmas de auditoria que prestam serviços para clientes americanos e afiliados em outros países, seu campo de atuação também ficou limitado, o que já era previsto no Brasil desde a edição da Instrução CVM nº 308/99, conforme demonstrado neste estudo no contexto do capítulo que trata sobre a Instrução CVM nº 308/99, pelo fato do instrumento legal prever que as empresas de auditoria não poderão mais prestar serviços de que não seja os de auditoria independente, ou seja, aqueles serviços tidos como consultoria ou aprimoramento das informações para o decisor, exceto aquelas situações previstas na Seção 202, descritas em parágrafos anteriores.

4.3.2.4 Seção 206 da Sarbanes-Oxley: a questão dos conflitos de interesses

Será ilegal da parte de uma empresa de auditoria registrada fornecer quaisquer serviços de auditoria a um cliente caso o CEO (*Chief Executive Officer*), CFO (*Chief Financial Officer*), CAO (*Chief Accounting Officer*), ou o controller tenha previamente estado ao serviço do auditor e participado de alguma maneira na auditoria do cliente durante o período de um ano que precedeu à data do início do serviço auditoria. (Seção 206 da Sarbanes-Oxley)

Isto se comparar com a legislação atual brasileira, constata-se que no Brasil a CVM foi mais enérgica, no sentido de distanciar as partes depois de um período de trabalho, ou seja, sendo que nos EUA o prazo é de um ano para ter a possibilidade de recontratar os serviços de uma empresa de auditoria, aqui no Brasil este prazo aumenta para três anos.

A seguir, foi descrito os resultados da aplicação de um questionário com o intuito de avaliar a percepção dos respondentes diante dos pontos principais abordados nesse estudo.

5 METODOLOGIA DA PESQUISA

5.1 Introdução

Para contribuir neste estudo, foi aplicado um questionário com professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico em instituições de ensino superior públicas e privadas, no qual tais programas são todos credenciados junto ao Ministério da Educação (MEC), com o objetivo de verificar a percepção dos professores se as limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de Consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria.

5.2 Instrumento de pesquisa e coleta de dados

Para Parasuraman apud Chagas (2000), um questionário é tão somente um conjunto de questões, feito para gerar os dados necessários para se atingir os objetivos do projeto.

Assim, pode-se ressaltar que o questionário procura atender os seguintes tipos de informações, conforme Chagas (2000, p. 1) descreve:

- Identificação do respondente;
- Solicitação de cooperação;
- Instruções;
- Informações solicitadas; e
- Informação de classificação do respondente

No estudo foi utilizado como instrumento de pesquisa um questionário estruturado, composto de questões fechadas de múltipla escolha e procurou formular tais questões de forma objetiva e clara para facilitar a leitura e interpretação do respondente.

A coleta de dados foi feita por meio dos questionários enviados via internet aos respondentes acompanhados de uma carta de apresentação no sentido de esclarecer a natureza da pesquisa.

O questionário foi elaborado procurando atender as seguintes características:

Principal:

- Verificar a percepção dos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico se as limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de Consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria.

Acessórias no contexto:

- Medir o grau de importância da manutenção da independência para emissão do parecer;
- Medir se a proibição da prestação de serviços de auditoria concomitantes com os serviços de consultoria no mesmo cliente pelas empresas de auditoria contribuiu para melhorar o cumprimento dos atributos na atividade de auditoria;
- Medir a importância da criação do Programa de Educação Continuada para reforçar os atributos principais na atividade de auditoria (independência, objetivos, técnica-profissional, etc);

5.3 Apresentação e delimitação da população

Como característica da pesquisa, foi aplicado um questionário ao conjunto total dos casos sobre o qual se pretendia retirar conclusões, ou seja, a um universo ou população de pesquisa (HILL e HILL, 2002).

A pesquisa definiu como universo ou população os professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico oferecidos em instituições

acadêmicas de ensino superior públicas e privadas do país, conforme definido no Quadro nº 6, no qual tais programas são todos credenciados no Ministério da Educação (MEC).

Ordem	Descrição das instituições acadêmicas
1	PUC/SP – PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO / SP
2	UFPR – UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ / PR
3	UFBA – UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA / BA
4	UFMG - UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS / MG
5	UFPE - UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO / PE
6	UERJ – UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO / RJ
7	USP/RP – UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO / RIBEIRÃO PRETO / SP
8	UNISINOS – UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO SINOS / RS
9	UniFECAP – CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO / SP
10	UNB – UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA / DF
11	USP – UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO / SP
12	UFSC - UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA / SC
13	UFRJ - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO / RJ
14	FURB – UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU / SC

QUADRO 6: Relação das instituições pesquisadas que oferecem programas de mestrado de nível acadêmico em Ciências Contábeis credenciados no MEC

Fonte: Do Autor

As informações de cadastro das instituições e conseqüentemente dos professores foram adquiridas por meio do site da CAPES. (CAPES, 200-)

5.4 Quanto à forma de aplicação do questionário de pesquisa

O questionário de pesquisa foi elaborado com a intenção de buscar conclusões necessárias para justificar a percepção dos respondentes acerca da questão de pesquisa. Elaborou-se e organizou-se abaixo no Quadro nº 7 as questões seguidas do objetivo ao qual se pretendeu em cada questão:

QUESTÕES	OBJETIVO
1). Idade: () até 30 anos () 31 a 45 anos	Identificar a maturidade do respondente.

<p>() 46 a 60 anos () mais de 60 anos</p> <p>2). Formação acadêmica: () Ciências Contábeis () Administração () Outra: _____</p> <p>3). Grau de Especialização: () Especialista Latu Sensu () Mestrado () Doutorado () Pós-Doutorado () Livre-Docência</p> <p>4). Tempo de Magistério: () até 5 anos () 6 a 10 anos () 11 a 20 anos () mais de 20 anos</p> <p>5). O professor na disciplina de auditoria em alguma oportunidade já abordou conceitos da Instrução CVM nº 308 e/ou Sarbanes-Oxley? () Sim () Não</p> <p>6). Dentre os atributos abaixo, qual o mais relevante a ser preservado na atividade de auditoria: () Objetivos () Independência () Técnica-Profissional () Ética () Sigilo</p> <p>7). Qual foi a prática MAIS PROVÁVEL que contribuiu para o escândalo contábil entre a Enron & Andersen? () Erro () Fraude () Conflitos de Interesses () Conflitos de Interesses conjugado com erro () Conflitos de Interesses conjugado com fraude</p> <p>8). Os serviços de consultoria, em seu sentido amplo, PODE-SE afirmar que são serviços que melhoram a qualidade das informações dos decisores, assim não podem ser considerados serviços independentes, ou seja, serviços no escopo de auditoria independente.</p> <p>9). Os serviços de consultoria ao ser prestado em concomitância com os serviços de auditoria PODEM gerar margens de conflitos de interesses.</p> <p>10). Para as empresas de auditoria que passaram a prestar serviços concomitantes de auditoria e de consultoria, antes da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley, é BEM PROVÁVEL que nesse ambiente se criou situações que podem ter</p>	<p>Identificar a formação acadêmica.</p> <p>Identificar o nível de escolaridade.</p> <p>Identificar o tempo de experiência como docente.</p> <p>Descobrir no professor se na atividade docente o mesmo já abordou conceitos de CVM nº 308/99 e/ou Sarbanes-Oxley.</p> <p>Identificar a percepção dos professores que na opinião deles qual seria o atributo mais relevante na atividade de auditoria.</p> <p>Identificar qual foi a causa que contribuiu no escândalo contábil entre a Enron & Andersen.</p> <p>Identificar o grau de concordância quanto ao conceito de serviços de consultoria.</p> <p>Identificar o grau de concordância se há margens de conflitos de interesses quando os serviços de consultoria e auditoria forem prestados ao mesmo tempo.</p> <p>Identificar o grau de concordância se já havia probabilidade antes da publicação da Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley margens de conflitos de interesses quando os serviços de auditoria e consultoria prestados em concomitância ao mesmo</p>
--	---

<p>ocasionados os chamados conflitos de interesses entre as partes.</p> <p>11). Considerando a probabilidade das empresas de auditoria ter prestado serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente, é BEM PROVÁVEL que pode essa prática ter inclusive contribuído nos recentes escândalos contábeis, inclusive o da empresa Andersen & Enron.</p> <p>12). Nos Estados Unidos, país onde ocorreu o escândalo da Andersen & Enron, com o advento da Lei Sarbanes-Oxley, foi uma ferramenta que contribuiu para reforçar os atributos em auditoria.</p> <p>13) Com a vigência da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley nos EUA, vedando os serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente ao mesmo tempo, é correto afirmar que dentre outros diversos aspectos, contribuiu no aumento da credibilidade das firmas de auditoria perante o mercado.</p> <p>14). Ao contrário dos serviços de auditoria, partindo-se do conceito os serviços de consultoria não caracterizam serem serviços de natureza independentes, então, a iniciativa prevista na Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley de vedar as empresas de auditoria prestar os serviços de consultoria em concomitância com os serviços de auditoria no mesmo cliente foi relativamente coerente.</p> <p>15). Uma das razões mais provável de coibir ou vedar que as empresas de auditoria prestem concomitantemente serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente pelos instrumentos legais CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley seria a questão dos conflitos de interesses entre as partes.</p> <p>16). A manutenção da independência pelo auditor na execução dos trabalhos em auditoria é uma condição indispensável na confiabilidade na emissão do parecer de auditoria.</p> <p>17). A vedação dada pela Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley no que tange na prestação de serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente foi uma medida que contribuiu na diminuição de riscos de conflitos de interesses na emissão do parecer de auditoria.</p> <p>18). Determinar que as empresas de auditoria deixem de prestar os serviços de consultoria e auditoria no mesmo cliente ao mesmo tempo, isto contribuiu para melhorar o alcance dos objetivos da atividade de auditoria, ou seja, certificar as operações da empresa do efetivo resultado e as modificações de acordo com as normas e princípios contábeis.</p>	<p>cliente.</p> <p>Identificar o grau de concordância se a prática de prestação de serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente ao mesmo tempo foi motivo para contribuir e motivar escândalos contábeis, inclusive o da Andersen & Enron.</p> <p>Identificar o grau de concordância se a publicação da Lei Sarbanes-Oxley contribuiu para reforçar os atributos em auditoria.</p> <p>Identificar o grau de concordância se a vigência da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley nos EUA, vedando serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente ao mesmo tempo, contribuiu no aumento da credibilidade das firmas de auditoria perante o mercado.</p> <p>Identificar o grau de concordância se teve relativa coerência a vedação dos serviços de auditoria e consultoria em concomitância no mesmo cliente pela Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley pelo fato de os serviços de consultoria não caracterizar, segundo o seu conceito, serviços de natureza independentes.</p> <p>Identificar o grau de concordância se os conflitos de interesses foi uma das razões para que a Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley vedassem que as empresas de auditoria prestem serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente.</p> <p>Identificar o grau de concordância se é uma condição indispensável na confiabilidade da emissão do parecer de auditoria a manutenção da independência pelo auditor nos seus trabalhos em auditoria.</p> <p>Identificar o grau de concordância se houve diminuição de riscos de conflitos de interesses na emissão do parecer de auditoria quando da vedação dada pela Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley no que tange na prestação de serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente.</p> <p>Identificar o grau de concordância se o alcance dos objetivos da atividade de auditoria melhorou quando ficou determinado que as empresas de auditoria deixassem de prestar serviços de consultoria e auditoria no mesmo cliente ao mesmo tempo.</p>
---	---

<p>19). A prestação de serviços de auditoria e consultoria a um mesmo cliente ao mesmo tempo pode dar margens para enfraquecer os atributos em auditoria, como por exemplo, a independência, objetivos e a competência técnico-profissional.</p>	<p>Identificar o grau de concordância se os atributos em auditoria (como por exemplo: independência, objetivos e a competência técnico-profissional) são enfraquecidos quando as empresas de auditoria prestam serviços de consultoria e auditoria no mesmo cliente ao mesmo tempo.</p>
<p>20). Qual é o grau de percepção que a vedação de prestação de serviços de auditoria em concomitância com os serviços de consultoria sobre os atributos independência e os objetivos na atividade de auditoria?</p>	<p>Identificar em que grau fortalece ou enfraquece os atributos independência e os objetivos na atividade de auditoria a partir do momento que foi vedado a prestação de serviços de auditoria em concomitância com os serviços de consultoria.</p>
<p>21). Para contribuir no processo de aprimoramento técnico-profissional, ficou previsto pela Instrução CVM nº 308/99 e em seguida criada pela Resolução CFC nº 1.146/08 o atributo complementar Programa de Educação Continuada. Indique em que grau reforça ou enfraquece os atributos principais na atividade de auditoria (independência, objetivos, técnica-profissional, etc).</p>	<p>Identificar em que grau o Programa Educação Continuada contribui para o fortalecimento ou o enfraquecimento dos atributos principais (independência, objetivos, técnica-profissional, sigilo, etc) na atividade de auditoria.</p>

Quadro 7: Demonstrativo das questões e objetivos do questionário de pesquisa

Fonte: Do autor

O questionário foi aplicado via Internet com professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico, dos quais seus endereços de e-mails foram obtidos através de endereços publicados nos sites das respectivas instituições e/ou contato direto via telefone junto à secretaria dos programas de mestrado, que sem provocar viés antecipou em linhas gerais o assunto para melhor entendimento e qualidade das respostas.

Junto com o questionário, foi enviado também uma Carta de Apresentação, dirigida pelo aluno orientando e professor orientador, que tais documentos estão apresentados em apêndice neste estudo.

Quanto ao retorno de resposta do questionário, constatou-se que levou no máximo 35 dias o retorno da última resposta de questionário efetivamente respondido.

No universo de pesquisa foram aplicados 14 questionários, dos quais se teve um índice de aproveitamento de resposta de 100% (cem por cento). Porém, dos 14 questionários aplicados, 2 destes voltaram com resposta que o Programa de Mestrado não tinha condições de responder, pois não tinha professor adequado da área de auditoria e/ou naquele momento não estava oferecendo a disciplina de auditoria.

Tabela 2: Índice de respondentes

QUESTIONÁRIOS	FREQUÊNCIA	PERCENTUAL	Percentual Acumulado
Respondidos efetivamente	12	86%	86%
Não respondidos	2	14%	100%
Total enviados	14	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

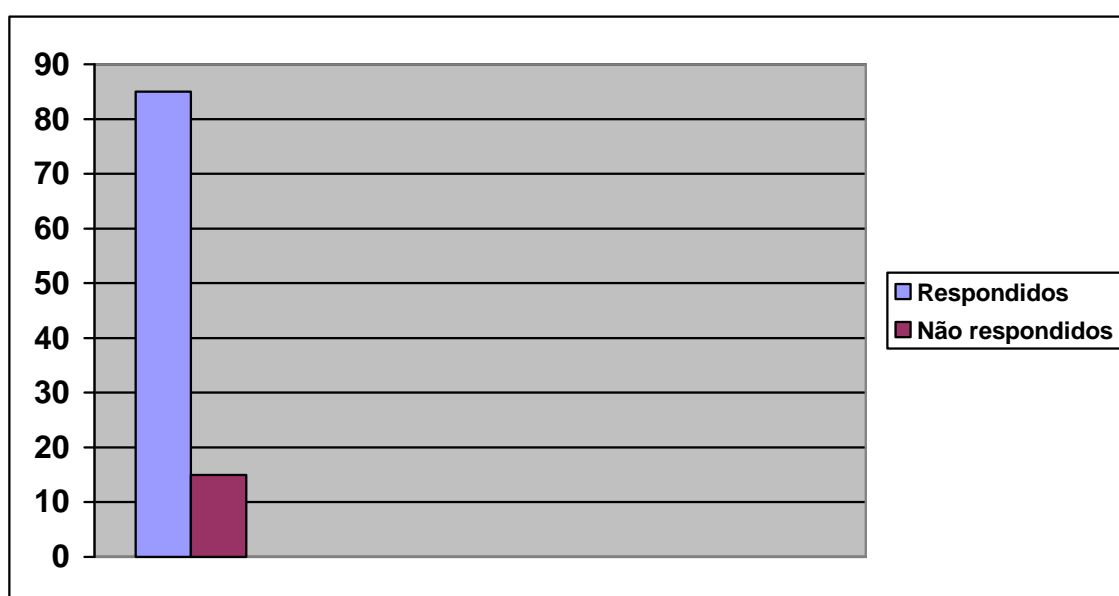


Gráfico 3: Índice de respondentes

Fonte: Do autor

Assim, pode-se considerar que foram efetivamente respondidos 12 questionários, sendo equivalente a 100% de resposta, uma vez que os 2 questionários não respondidos na oportunidade foram devidamente justificados os motivos pelas duas entidades, portanto considera-se como universo efetivo de pesquisa para o tratamento dos dados 12 Programas de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis.

A tabela número 2 ilustrado no Gráfico número 3 ilustra o índice de respostas a partir da aplicação do questionário de pesquisa entre o público-alvo, ou seja, professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico, no qual considerou-se efetivamente respondidos 12 questionários para o tratamento dos dados.

Convém ressaltar que os respondentes do questionário todos atuam como professor em programas de mestrado, o que torna a resposta mais consistente em função de estarem em contato direto com o meio do ensino acadêmico, meio que tende constantemente a propiciar discussões acerca do assunto tratado.

6 ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Optou-se em organizar, a seguir, a apresentação e análise dos resultados, estruturando nessa ordem:

- 1 – a descrição da questão de pesquisa;
- 2 – a denominação da questão de estudo;
- 2 – tabelas de dados;
- 3 – gráfico de dados; e
- 4 – descrição sumária dos resultados obtidos.

Assim segue a apresentação e análise das 21 questões aplicadas por meio de questionário de pesquisa aos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 12 Programas de Mestrado Acadêmico.

A questão número 1 (hum) procura identificar a maturidade dos respondentes.

Tabela 3: Idade

Alternativa	Freqüência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Até 30			
2 - 31 a 45	5	42,00%	42,00%
3 - 46 a 60	3	25,00%	67,00%
4 - Mais de 60 anos	4	33,00%	100,00%
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

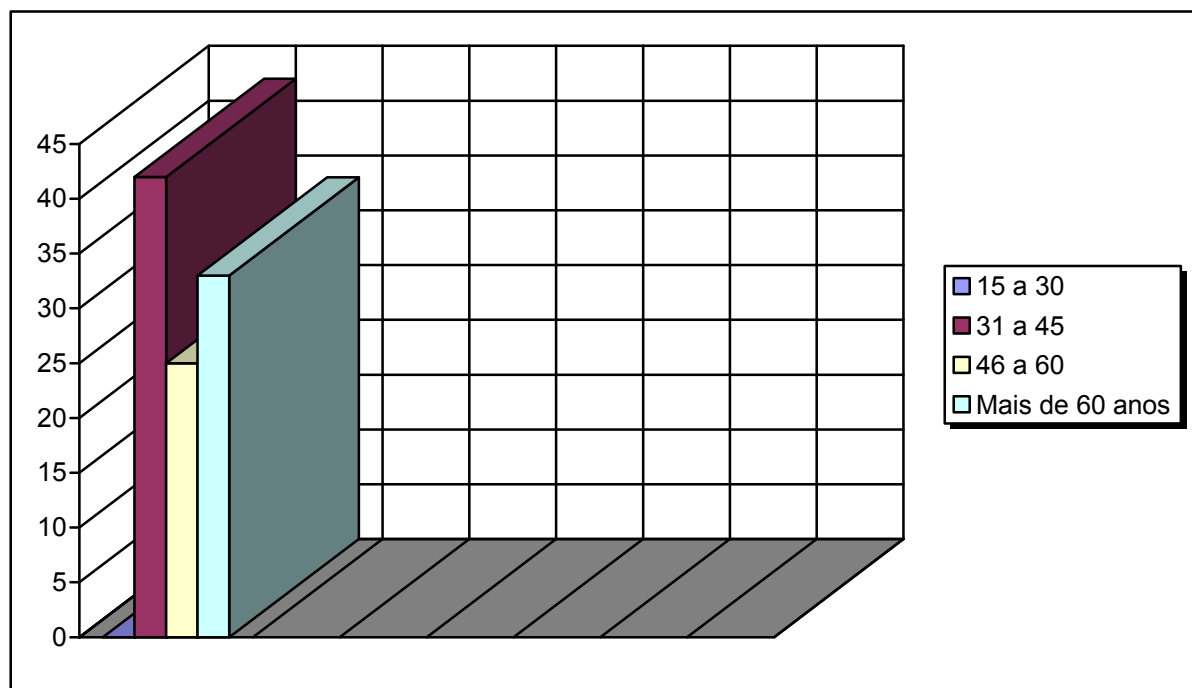


Gráfico 4: Idade

Fonte: Do autor

Constata-se, conforme identificado na tabela 3 e ilustrado no gráfico 4, 58% da população da pesquisa estão entre 46 e 60 anos o que indica uma maturidade maior da maioria dos respondentes, contribuindo teoricamente no grau de experiência e acúmulo de conhecimento ao responder as questões.

A questão de número 2 (dois) objetivou identificar a formação acadêmica dos respondentes.

Tabela 4: Formação

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Ciências Contábeis	12	100%	100%
2 - Administração	0	0%	
3 - Outro	0	0%	
Total	12	100	

Fonte: dados primários da pesquisa

Os resultados apresentados na tabela 4 apontam que 100% dos respondentes têm formação em Ciências Contábeis, o que vale ressaltar a importância, pois o assunto tratado está voltado para um dos ramos da ciência contábil, ou seja, a auditoria.

A questão número três visa demonstrar o grau de especialização acadêmica dos participantes da pesquisa.

Tabela 5: Grau de Especialização

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Especialista Latu Senso	0	0%	
2 - Mestrado	0	0%	
3 - Doutorado	10	84%	84%
4 - Pós-Doutorado	1	8%	92%
5 - Livre Docência	1	8%	100%
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

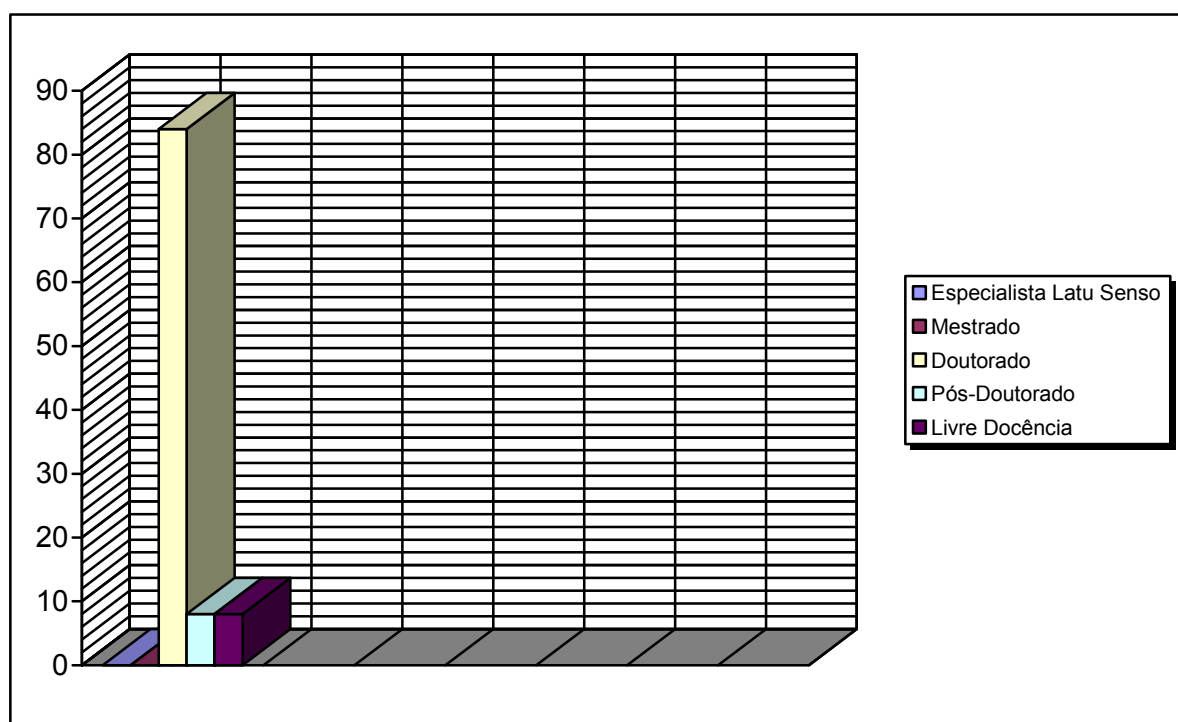


Gráfico 5: Grau de especialização

Fonte: Do autor

Os resultados apresentados na tabela 5 e ilustrado no gráfico 5, define que 84% dos respondentes possuem titulação acadêmica de doutorado, e os outros 16% dos respondentes possuem titulação ainda mais elevada, pós-doutorado e livre docência.

A questão número quatro visa demonstrar o tempo de magistério dos participantes da pesquisa.

Tabela 6: Tempo de magistério

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 – Até 5 anos	0	0%	
2 – 6 a 10 anos	1	8%	8%
3 – 11 a 20 anos	5	42%	50%
4 – mais de 20 anos	6	50%	100%
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

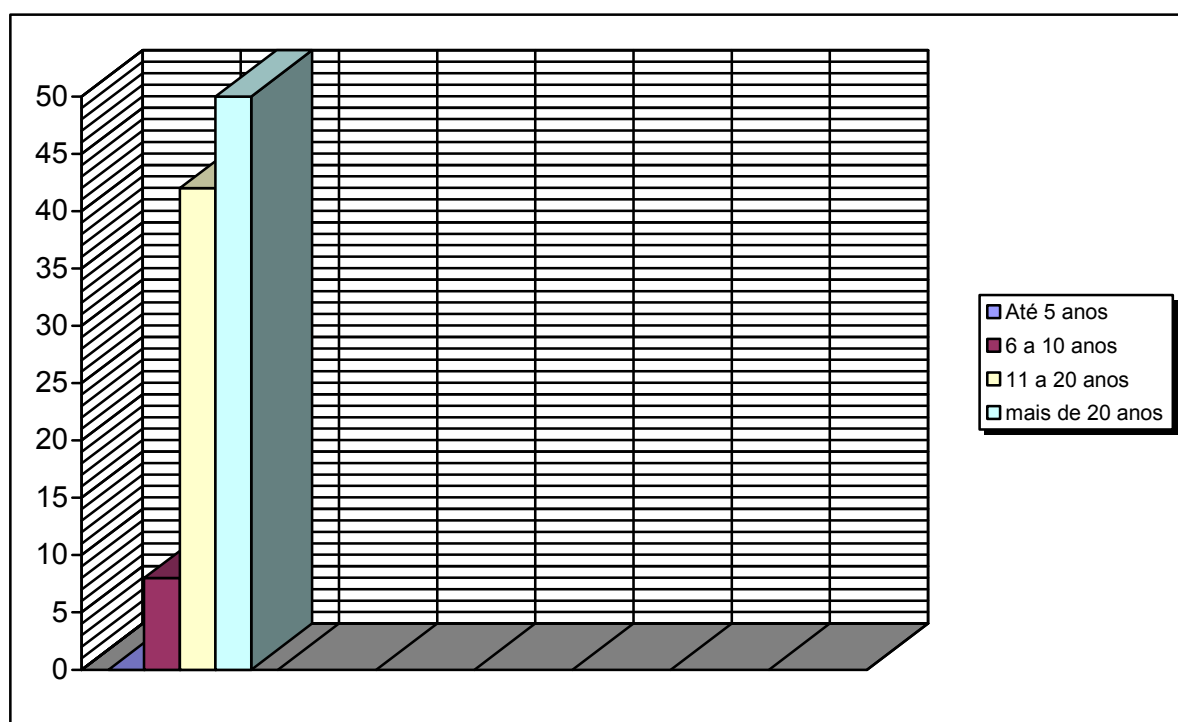


Gráfico 6: Tempo de magistério

Fonte: Do autor

Segundo os resultados obtidos na tabela 6 e ilustrado no gráfico 6, 92% dos respondentes possuem mais de 10 anos de magistério; e apenas 8% dos respondentes possuem até 10 anos de magistério, condição que pode contribuir também na consistência e maturidade nas resposta.

Tratando especificamente da parte operacional da pesquisa, a questão número cinco procura evidenciar se o professor na sala de aula na condução da disciplina de auditoria em alguma oportunidade já abordou conceitos da Instrução CVM nº 308 e/ou Sarbanes-Oxley.

Tabela 7: O professor na disciplina de auditoria em alguma oportunidade já abordou conceitos da instrução CVM nº 308 e/ou Sarbanes-Oxley?

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 – Sim	12	100%	100%
2 – Não	0	0%	
Total	12	100	

Fonte: dados primários da pesquisa

Conforme apontado na tabela 7, verifica-se que 100% dos professores já abordaram em sala de aula conceitos da Instrução CVM nº 308 e/ou Sarbanes-Oxley, demonstrando que os respondentes tiveram oportunidade de discutir e/ou debater sobre o assunto no mundo acadêmico, reforçando assim o aspecto crítico.

A questão número seis procura evidenciar dentre os atributos na atividade de auditoria, qual o mais relevante a ser preservado na atividade de auditoria.

Tabela 8: Dentre os atributos abaixo, qual o mais relevante a ser preservado na atividade de auditoria:

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 – Objetivos	1	8,00%	8%
2 – Independência	9	76,00%	84,00%
3 – Técnica-Profissional	1	8,00%	92,00%
4 – Ética	1	8,00%	100%
5 – Sigilo	0	0%	
Total	12	100	

Fonte: dados primários da pesquisa

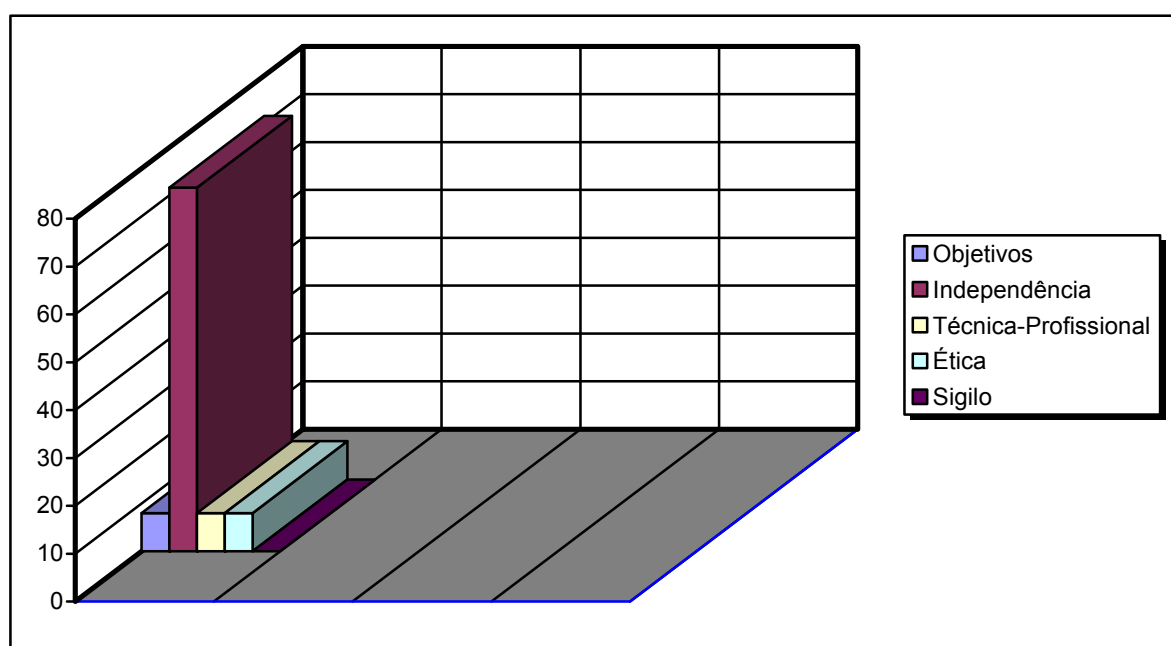


Gráfico 7: Dentre os atributos, qual o mais relevante a ser preservado na atividade de auditoria:

Fonte: Do autor

Segundo os resultados obtidos na tabela 8 e ilustrado no gráfico 7, verifica-se que 76% dos respondentes apontaram o termo independência como um dos atributos mais relevantes no que tange a preservação da atividade de auditoria; 8% apontaram como relevante o atributo “objetivos”; 8% o atributo “técnica-profissional”; e outros 8% o atributo “ética”. Aspecto interessante a ser destacado no resultado desta questão é o fato que a atividade de auditoria tende a afastar os serviços que não caracterizam por sua natureza independente, como é o caso dos serviços de consultoria, isto partindo é claro do conceito teórico. Assim, os respondentes em sua maioria tendem a reconhecer que a figura “independência” é um atributo mais relevante a ser preservado nos serviços de auditoria.

A questão número sete procura evidenciar qual foi a prática mais provável que contribuiu para o escândalo contábil entre a Enron & Andersen.

Tabela 9: Qual foi a prática MAIS PROVÁVEL que contribuiu para o escândalo contábil entre a Enron & Andersen?

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 – Erro	0	0%	0%
2 – Fraude	0	0%	0%
3 – Conflito de interesses	4	33,00%	33,00%
4 – Conflitos de interesses conjugado com erro	1	8,00%	41,00%
5 – Conflitos de interesses conjugado com fraude	7	59,00%	100,00%
Total	12	100	

Fonte: dados primários da pesquisa

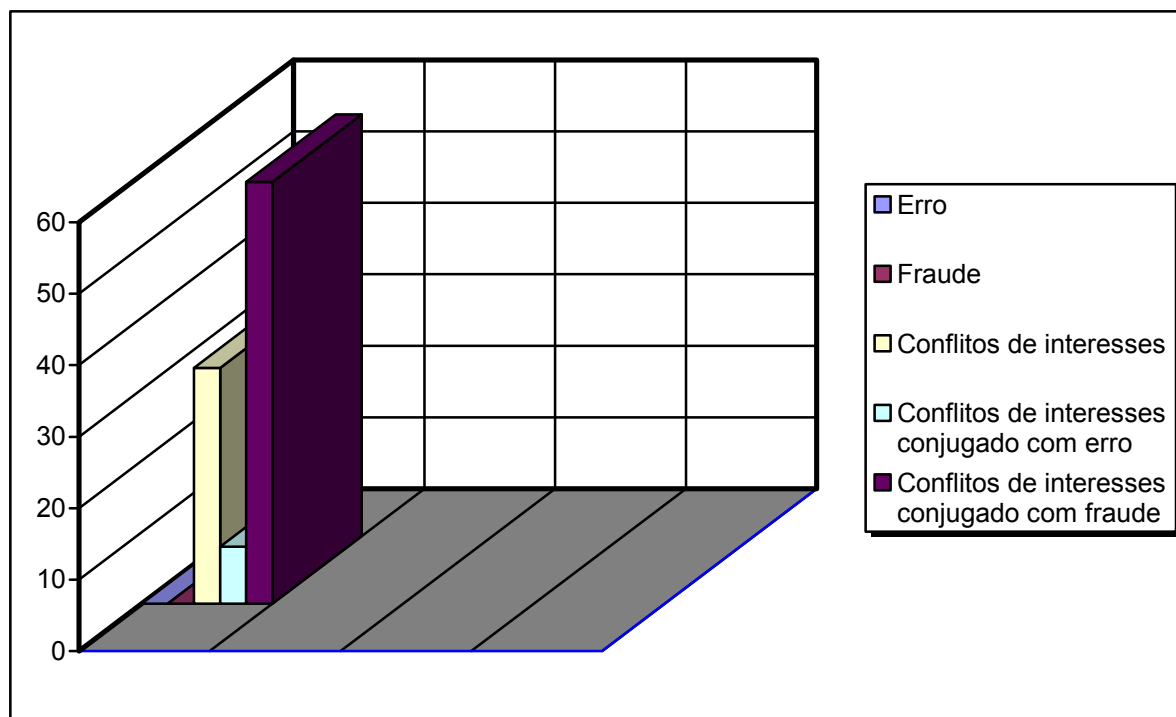


Gráfico 8: Qual foi a prática MAIS PROVÁVEL que contribuiu para o escândalo contábil entre a Enron & Andersen?

Fonte: Do autor

De acordo com os resultados obtidos na tabela 9 e ilustrado no gráfico 8, nenhuma pessoa apontou que houve atos não intencionais, ou seja, ocorrido a prática erro na contribuição do escândalo contábil; e também nenhum respondente apontou como motivo o termo fraude; 33% apontaram conflitos de interesses; e 8% responderam que a prática mais provável foram conflitos de interesses conjugado com fraude. Constatando assim, que quase dois terços dos respondentes, ou seja, 59% dos respondentes apontaram ser os conflitos de interesses e a fraude os requisitos mais prováveis na contribuição do referido escândalo contábil. O que merece ser destacado no resultado desta questão é o fato de 100% dos respondentes de forma comum apontaram como motivo a questão dos conflitos de interesses como a prática mais provável no referido escândalo.

Segue a análise das ASSERTIVAS, ou seja, análise do grau de concordância das afirmações.

A assertiva número oito objetiva medir o grau de concordância dos respondentes se os serviços de consultoria, em seu sentido amplo, podem-se afirmar que são serviços que melhoram a qualidade das informações dos decisores, assim não podendo ser considerados serviços independentes, ou seja, serviços no escopo de auditoria independente.

Tabela 10: Os serviços de consultoria, em seu sentido amplo, PODE-SE afirmar que são serviços que melhoram a qualidade das informações dos decisores, assim não podem ser considerados serviços independentes, ou seja, serviços no escopo de auditoria independente.

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	3	25,00%	25,00%
2 – Concordo	4	34,00%	59,00%
3 – Indeciso	1	8,00%	67,00%
4 – Discordo	3	25,00%	92,00%
5 - Discordo totalmente	1	8,00%	100%
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

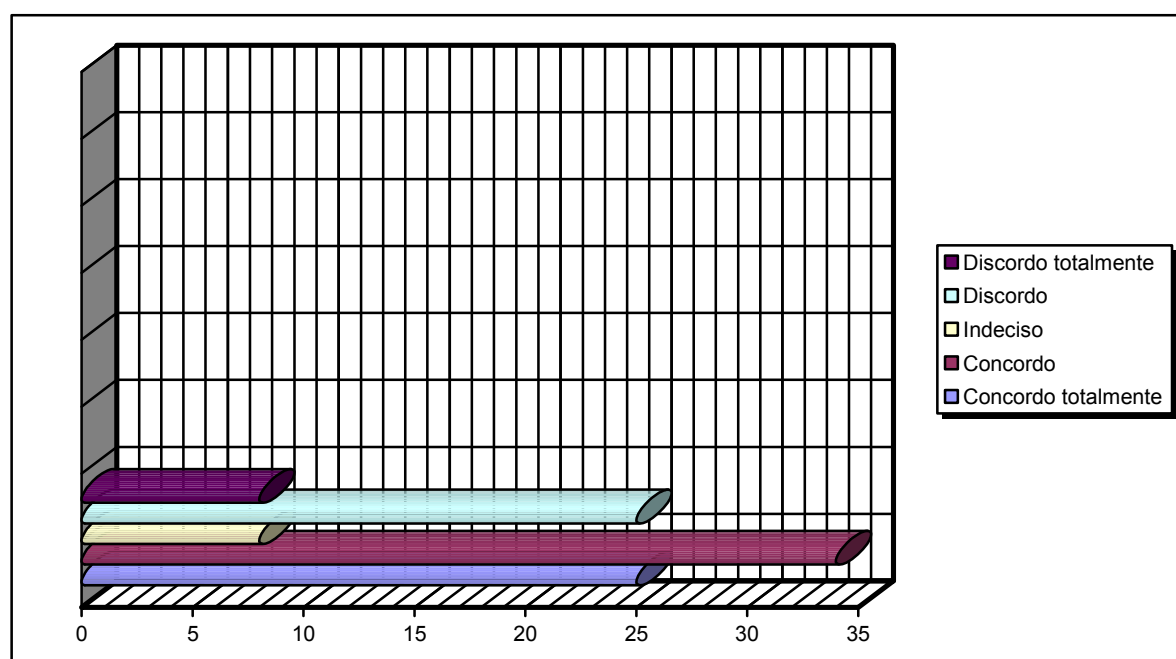


Gráfico 9: Os serviços de consultoria, em seu sentido amplo, PODE-SE afirmar que são serviços que melhoram a qualidade das informações dos decisores, assim não podem ser considerados serviços independentes, ou seja, serviços no escopo de auditoria independente.

Fonte: Do autor

Dos resultados apurados na tabela 10 e ilustrado no gráfico 9, observa-se que o resultado foi bastante homogêneo, sendo que 25% concordaram plenamente; outros 34% concordaram; 8% comportaram-se indecisos; 25% responderam que discordam; e outros 8% opinaram que discordam totalmente com a referida assertiva. Diante desse resultado, constata-se que o fato de os serviços de consultoria ter o aspecto de melhorar a qualidade das informações dos decisores, ou seja, tende influenciar no resultado das informações, não ficou bem definido e concretizado.

A assertiva número nove procurou evidenciar se os serviços de consultoria ao for prestado em concomitância com os serviços de auditoria podem gerar margens de conflitos de interesses.

Tabela 11: Os serviços de consultoria ao ser prestado em concomitância com os serviços de auditoria PODEM gerar margens de conflitos de interesses.

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	8	67,00%	67,00%
2 – Concordo	3	25,00%	92,00%
3 – Indeciso	0	0%	92,00%
4 – Discordo	1	8,00%	100%
5 - Discordo totalmente	0	0%	
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

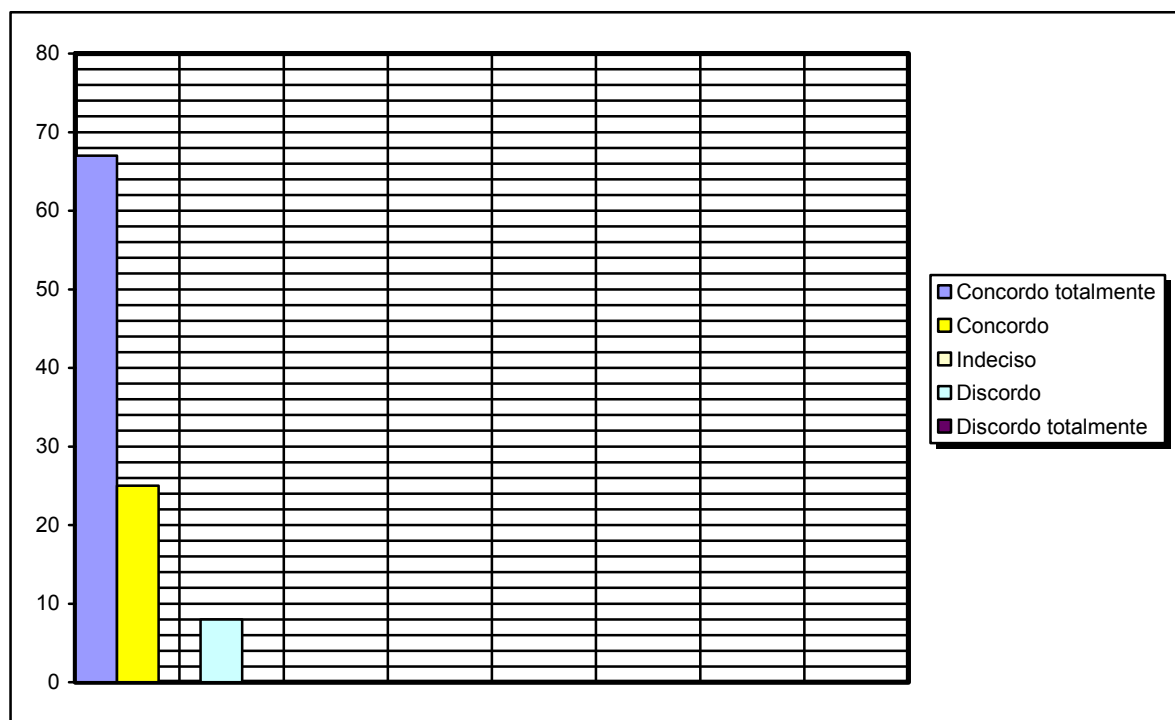


Gráfico 10: Os serviços de consultoria ao ser prestado em concomitância com os serviços de auditoria PODEM gerar margens de conflitos de interesses.

Fonte: Do autor

A partir dos resultados obtidos na tabela 11 e ilustrado no gráfico 10, verifica-se que os respondentes em sua maioria tenderam em concordar com a assertiva. Considerando assim os resultados, pode-se verificar que 92% dos respondentes concordam que os serviços de consultoria ao ser prestado em concomitância com os serviços de auditoria podem gerar margens de conflitos de interesses; e que apenas 8% discordam desta assertiva. O resultado

desta questão tem forte influência no resultado da questão número seis, que dá ênfase no atributo independência, ou seja, partindo-se do conceito teórico que os serviços de consultoria não são considerados serviços de natureza independentes, assim quando estes serviços forem prestados no mesmo cliente de forma concomitante com os serviços de auditoria, pode-se ocasionar a influência da geração de margens de conflitos de interesses.

A assertiva número dez procura identificar a percepção dos respondentes quanto à concordância ou não de as empresas de auditoria que passaram a prestar serviços concomitantes de auditoria e de consultoria, antes da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley, é bem provável que nesse ambiente se criou situações que podem ter ocasionados os chamados conflitos de interesses entre as partes.

Tabela 12: Para as empresas de auditoria que passaram a prestar serviços concomitantes de auditoria e de consultoria, antes da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley, é BEM PROVÁVEL que nesse ambiente se criou situações que podem ter ocasionados os chamados conflitos de interesses entre as partes.

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	7	58,00%	58,00%
2 – Concordo	4	34,00%	92,00%
3 – Indeciso	1	8,00%	100%
4 – Discordo	0	0%	
5 - Discordo totalmente	0	0%	
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

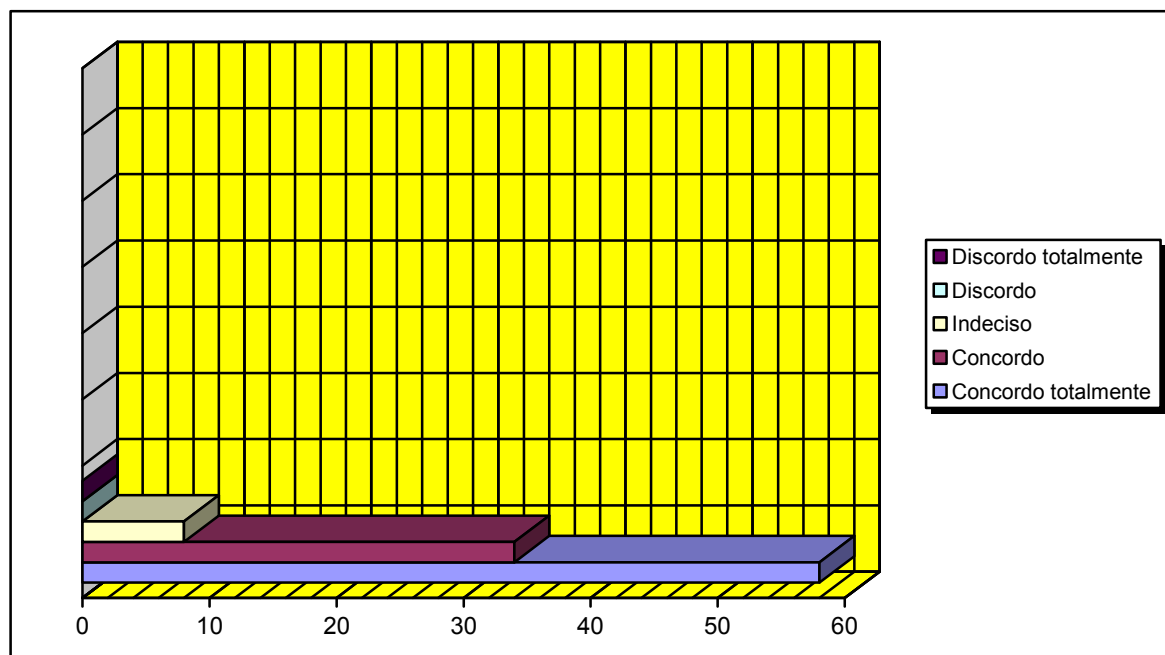


Gráfico 11: Para as empresas de auditoria que passaram a prestar serviços concomitantes de auditoria e de consultoria, antes da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley, é BEM PROVÁVEL que nesse ambiente se criou situações que podem ter ocasionados os chamados conflitos de interesses entre as partes.
Fonte: Do autor

Diante dos resultados apurados na tabela 12 e ilustrado no gráfico 11, fica constatado que os respondentes concordam com a assertiva, uma vez que 58% concordam totalmente; 34% concordam; e 8% discordam com a assertiva. Esse resultado tem relação com a assertiva anterior, certificando e corroborando com o afirmado, ou seja, a prestação concomitante de serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente tende a gerar entre as partes os conflitos de interesses.

A assertiva número onze visa constatar a percepção dos professores quanto a probabilidade das empresas de auditoria ter prestado serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente, e essa prática ter inclusive contribuído nos recentes escândalos contábeis, inclusive o da empresa Andersen & Enron.

Tabela 13: Considerando a probabilidade das empresas de auditoria ter prestado serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente, é BEM PROVÁVEL que pode essa prática ter inclusive contribuído nos recentes escândalos contábeis, inclusive o da empresa Andersen & Enron.

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	7	58,00%	58,00%
2 - Concordo	4	34,00%	34,00%
3 - Indeciso	1	8,00%	100%
4 - Discordo	0	0%	
5 - Discordo totalmente	0	0%	
Total	10	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

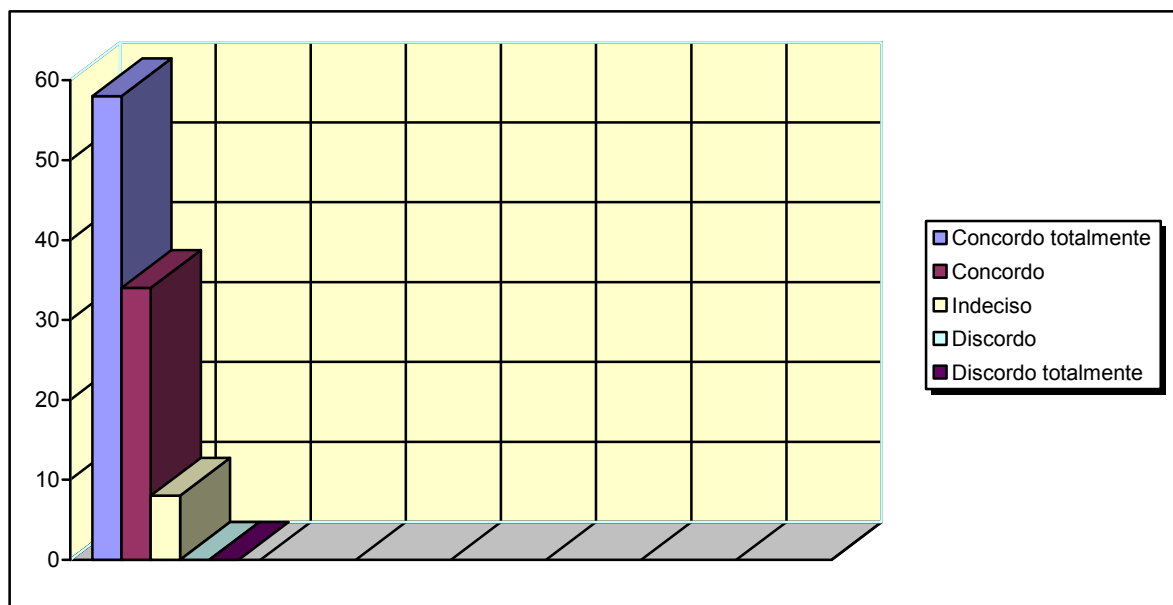


Gráfico 12: Considerando a probabilidade das empresas de auditoria ter prestado serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente, é BEM PROVÁVEL que pode essa prática ter inclusive contribuído nos recentes escândalos contábeis, inclusive o da empresa Andersen & Enron.

Fonte: Do autor

Conforme os resultados apurados na tabela 13 e ilustrado no gráfico 12, indica que na maioria absoluta, 58% dos respondentes concordam totalmente com a assertiva e 34% apontaram em concordar; e o restante 8% opinou indeciso. O resultado obtido nessa assertiva, contribui na afirmação feita no final da assertiva anterior, ou seja, a questão das empresas ter prestado serviços de auditoria e consultoria concomitante ao mesmo cliente possivelmente podem ter criado situações de conflitos de interesses. Nesse sentido, essas práticas podem também ter contribuído, inclusive, com o escândalo contábil da Andersen & Enron.

A assertiva número doze objetiva verificar se com o advento da Lei Sarbanes-Oxley nos Estados Unidos, país onde ocorreu o escândalo da Andersen & Enron, foi uma ferramenta que contribuiu para reforçar os atributos em auditoria.

Tabela 14: Nos Estados Unidos, país onde ocorreu o escândalo da Andersen & Enron, com o advento da lei Sarbanes-Oxley, foi uma ferramenta que contribuiu para reforçar os atributos em auditoria.

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	5	42%	42,00%
2 - Concordo	6	50%	92,00%
3 - Indeciso	0	0%	92,00%
4 - Discordo	1	8%	100%
5 - Discordo totalmente	0	0%	
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

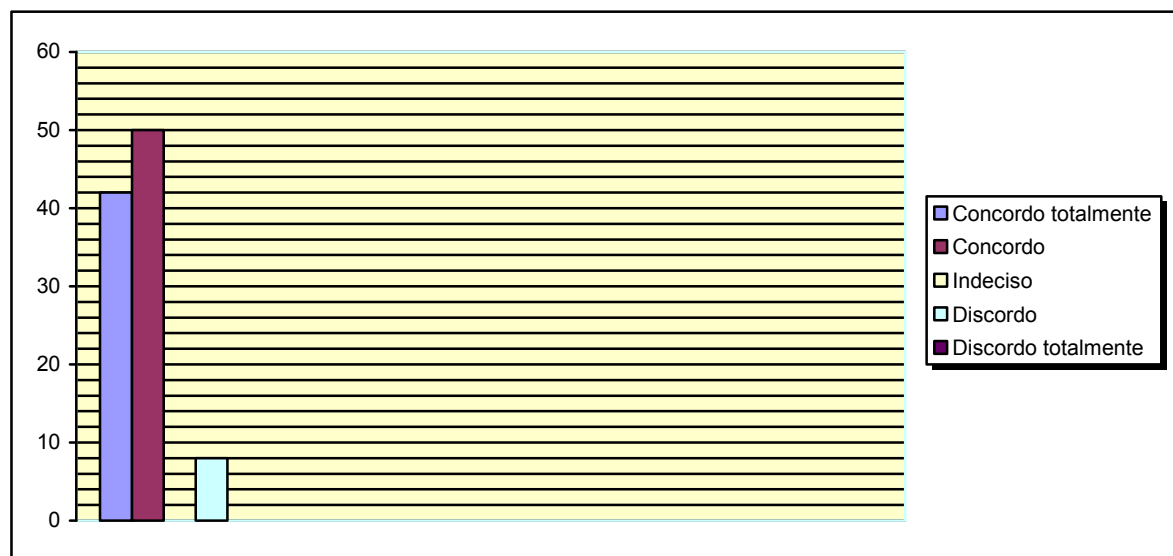


Gráfico 13: Nos Estados Unidos, país onde ocorreu o escândalo da Andersen & Enron, com o advento da lei Sarbanes-Oxley, foi uma ferramenta que contribuiu para reforçar os atributos em auditoria.

Fonte: Do autor

Diante dos resultados obtidos na tabela 14 e ilustrado no gráfico 13, verifica-se que 42% tem opinião que concordam totalmente; 50% tem opinião que concordam, e 8% apenas tem opinião que discordam com a assertiva. Com o resultado desta questão, pode-se inferir que com a criação da Lei Sarbanes-Oxley, esta contribuiu para reforçar os atributos em auditoria, ou se já, foi um mecanismo que deu maior sustentabilidade aos procedimentos na atividade de auditoria.

A assertiva número treze procura verificar se com a vigência da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley nos EUA, vedando os serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente ao mesmo tempo, é correto afirmar que dentre outros pontos, contribuiu no aumento da credibilidade das firmas de auditoria perante o mercado.

Tabela 15: Com a vigência da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley nos EUA, vedando os serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente ao mesmo tempo, é correto afirmar que dentre outros pontos, contribuiu no aumento da credibilidade das firmas de auditoria perante o mercado.

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	3	26%	26%
2 - Concordo	4	33%	59%
3 - Indeciso	4	33%	92%
4 - Discordo	1	8%	100%
5 - Discordo totalmente	0	0%	
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

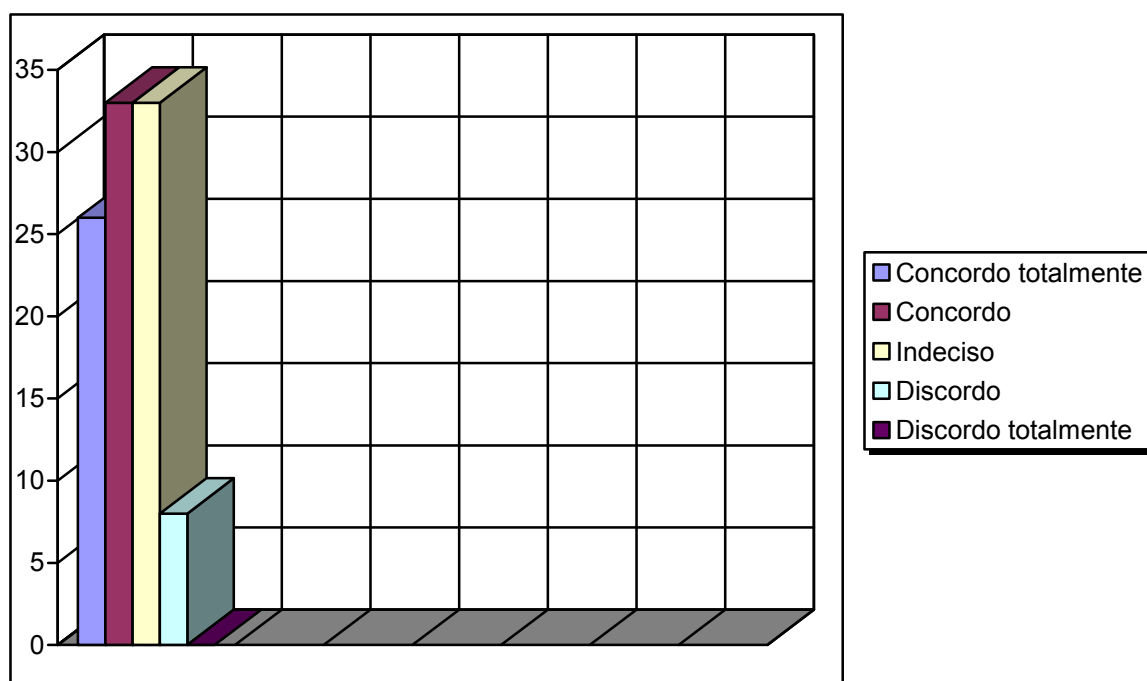


Gráfico 14: Com a vigência da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley nos EUA, vedando os serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente ao mesmo tempo, é correto afirmar que dentre outros pontos, contribuiu no aumento da credibilidade das firmas de auditoria perante o mercado.

Fonte: Do autor

De acordo com os resultados levantados na tabela 15 e ilustrado no gráfico 14, fica evidenciado que 26% dos respondentes concordam totalmente; 33% dos respondentes concordam; 33% dos respondentes opinam que estão indecisos; e 8% dos respondentes discordam da assertiva. Nesta questão comportaram-se os resultados um tanto dispersos, porém com tendência de que a vigência da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley nos EUA, vedando os serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente ao mesmo tempo contribuiu no aumento da credibilidade das firmas de auditoria perante o mercado.

A assertiva número quatorze objetiva verificar se iniciativa prevista na Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley de vedar as empresas de auditoria prestar os serviços de consultoria em concomitância com os serviços de auditoria no mesmo cliente foi relativamente coerente, considerando que ao contrário dos serviços de auditoria, partindo-se do conceito os serviços de consultoria não caracterizam serem serviços de natureza independentes.

Tabela 16: Ao contrário dos serviços de auditoria, partindo-se do conceito os serviços de consultoria não caracterizam serem serviços de natureza independentes, então, a iniciativa prevista na Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley de vedar as empresas de auditoria prestar os serviços de consultoria em concomitância com os serviços de auditoria no mesmo cliente foi relativamente coerente.

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	3	25,00%	25,00%
2 – Concordo	7	59,00%	84,00%
3 – Indeciso	1	8,00%	92,00%
4 – Discordo	1	8,00%	100%
5 - Discordo totalmente	0	0%	
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

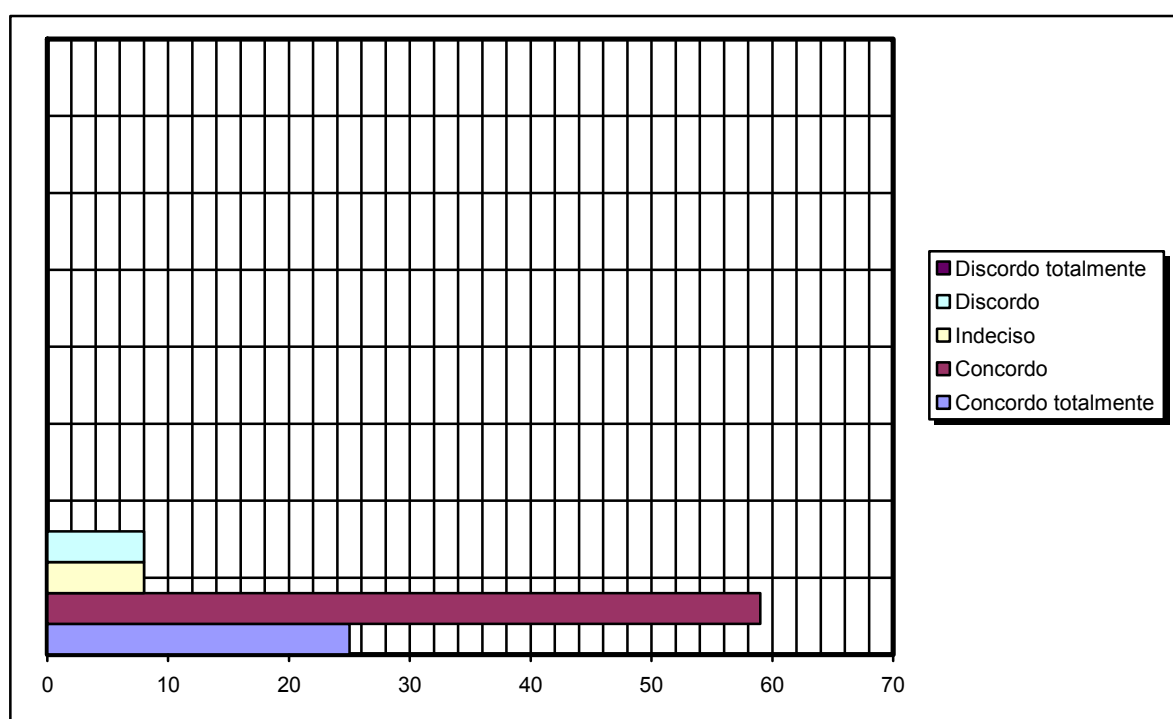


Gráfico 15: Ao contrário dos serviços de auditoria, partindo-se do conceito os serviços de consultoria não caracterizam serem serviços de natureza independentes, então, a iniciativa prevista na Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley de vedar as empresas de auditoria prestar os serviços de consultoria em concomitância com os serviços de auditoria no mesmo cliente foi relativamente coerente.

Fonte: Do autor

Dos dados apurados na tabela 16 e ilustrado no gráfico 15, ficou constatado que 25% dos respondentes concordam totalmente com a assertiva; 59% concordam; 8% opinaram indecisos; e outros 8% responderam que discorda da assertiva. Aspecto interessante no resultado desta questão é que reforça ainda mais a tese de que a concomitância na prestação de serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente não estava sendo coerente partindo-se dos conceitos teóricos estudados no contexto deste estudo.

A assertiva número quinze objetiva constatar se as empresas de auditoria que passaram a prestar serviços concomitantes de auditoria e de consultoria antes da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley, criou-se situações que podem ter ocasionados os chamados conflitos de interesses entre as partes, ou seja, a empresa de auditoria e o conselho de administração.

Tabela 17: Uma das razões mais provável de coibir ou vedar que as empresas de auditoria prestem concomitantemente serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente pelos instrumentos legais CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley seria a questão dos conflitos de interesses entre as partes.

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	6	50%	50,00%
2 - Concordo	6	50%	100%
3 - Indeciso	0	0%	
4 - Discordo	0	0%	
5 - Discordo totalmente	0	0%	
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

Diante dos resultados apurados na tabela 17, fica constatado que os respondentes concordam com a assertiva, uma vez que 50% concordam totalmente e 50% concordam. Ressalta-se a forte tendência dos respondentes em apontar que a questão dos conflitos de interesses foi um dos pontos que motivou a vedação da prestação de serviços de auditoria e consultoria de forma concomitante no mesmo cliente.

A assertiva número dezesseis visa evidenciar se a manutenção da independência pelo auditor na execução dos trabalhos em auditoria é uma condição necessária na confiabilidade na emissão do parecer.

Tabela 18: A manutenção da independência pelo auditor na execução dos trabalhos em auditoria é uma condição necessária na confiabilidade na emissão do parecer.

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	9	75,00%	75%
2 - Concordo	3	25,00%	100%
3 - Indeciso	0	0%	
4 - Discordo	0	0%	
5 - Discordo totalmente	0	0%	
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

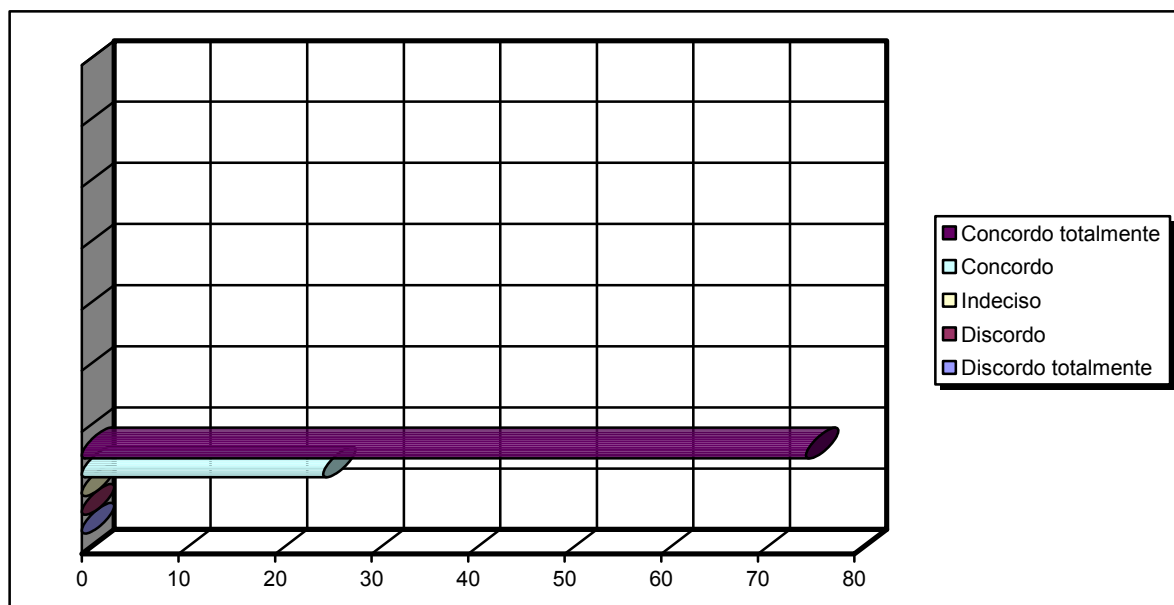


Gráfico 16: A manutenção da independência pelo auditor na execução dos trabalhos em auditoria é uma condição necessária na confiabilidade na emissão do parecer.

Fonte: Do autor

Em face dos resultados apurados na tabela 18 e ilustrado no gráfico 16, verifica-se que os respondentes em sua maioria absoluta concordam com a assertiva, ou seja, 75% concordam totalmente e 25% concordam. O resultado apurado desta assertiva indica que a manutenção do quesito independência é fundamental para a figura do auditor quando este emitir o parecer de auditoria, preservando assim a confiabilidade e segurança aos usuários.

A assertiva número dezessete objetiva confirmar se a vedação dada pela Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley no que se refere na prestação de serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente foi uma medida que contribuiu na diminuição de riscos de conflitos de interesses na emissão do parecer de auditoria.

Tabela 19: A vedação dada pela Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley no que tange na prestação de serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente foi uma medida que contribuiu na diminuição de riscos de conflitos de interesses na emissão do parecer de auditoria.

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	3	25,00%	25,00%
2 - Concordo	8	67,00%	92,00%
3 - Indeciso	1	8%	100%
4 - Discordo	0	0%	
5 - Discordo totalmente	0	0%	
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

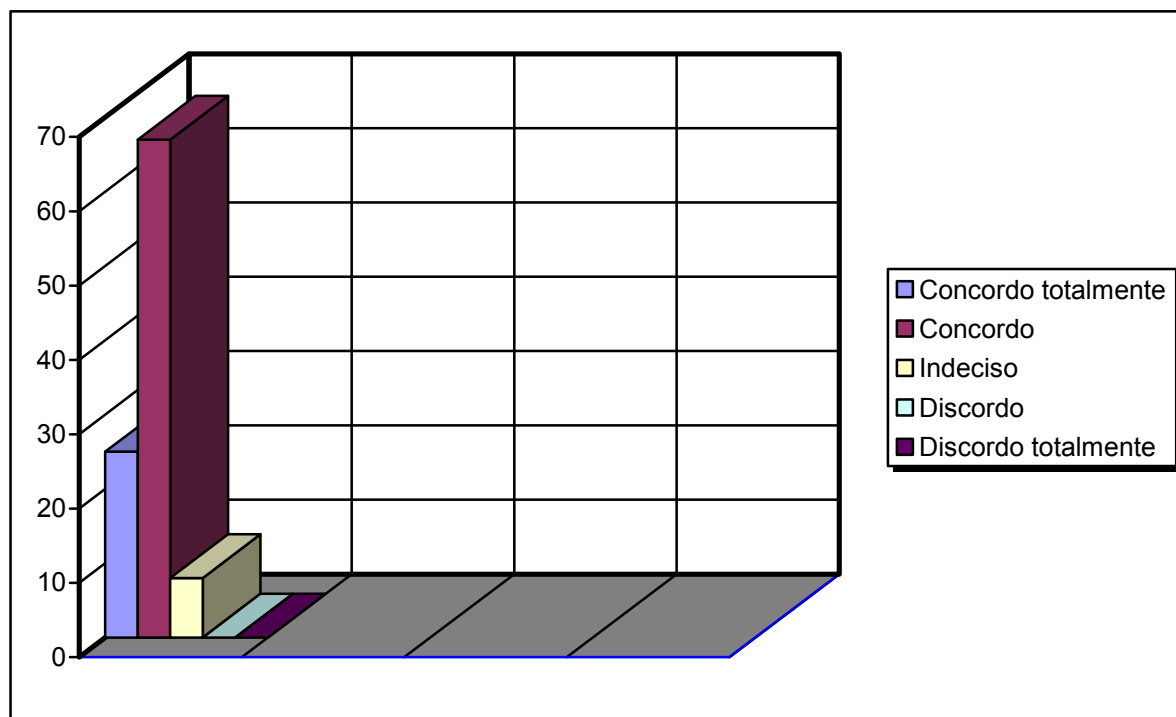


Gráfico 17: A vedação dada pela Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley no que tange na prestação de serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente foi uma medida que contribuiu na diminuição de riscos de conflitos de interesses na emissão do parecer de auditoria.

Fonte: Do autor

Conforme os resultados apurados na tabela 19 e ilustrado no gráfico 17, ficou confirmado que 92% dos respondentes concordam com a assertiva, ou seja, 25% concordam totalmente e 67% responderam concordar. O referido resultado aponta que a vedação da prestação de serviços e consultoria em concomitância no mesmo cliente pelos referidos regulamentos contribuiu na diminuição de riscos de conflitos de interesses na emissão do parecer de auditoria, reforçando os resultados das questões 14 e 15.

A assertiva número dezoito pretende confirmar se determinar que as empresas de auditoria deixem de prestar os serviços de consultoria, isto contribuiu para melhorar o alcance dos objetivos da atividade de auditoria, ou seja, certificar as operações da empresa do efetivo resultado e as modificações de acordo com as normas e princípios contábeis.

Tabela 20: Determinar que as empresas de auditoria deixem de prestar os serviços de consultoria, isto contribuiu para melhorar o alcance dos objetivos da atividade de auditoria, ou seja, certificar as operações da empresa do efetivo resultado e as modificações de acordo com as normas e princípios contábeis.

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	3	25,00%	25,00%
2 – Concordo	7	59,00%	84,00%
3 – Indeciso	1	8%	92,00%
4 – Discordo	1	8%	100%
5 - Discordo totalmente	0	0%	
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

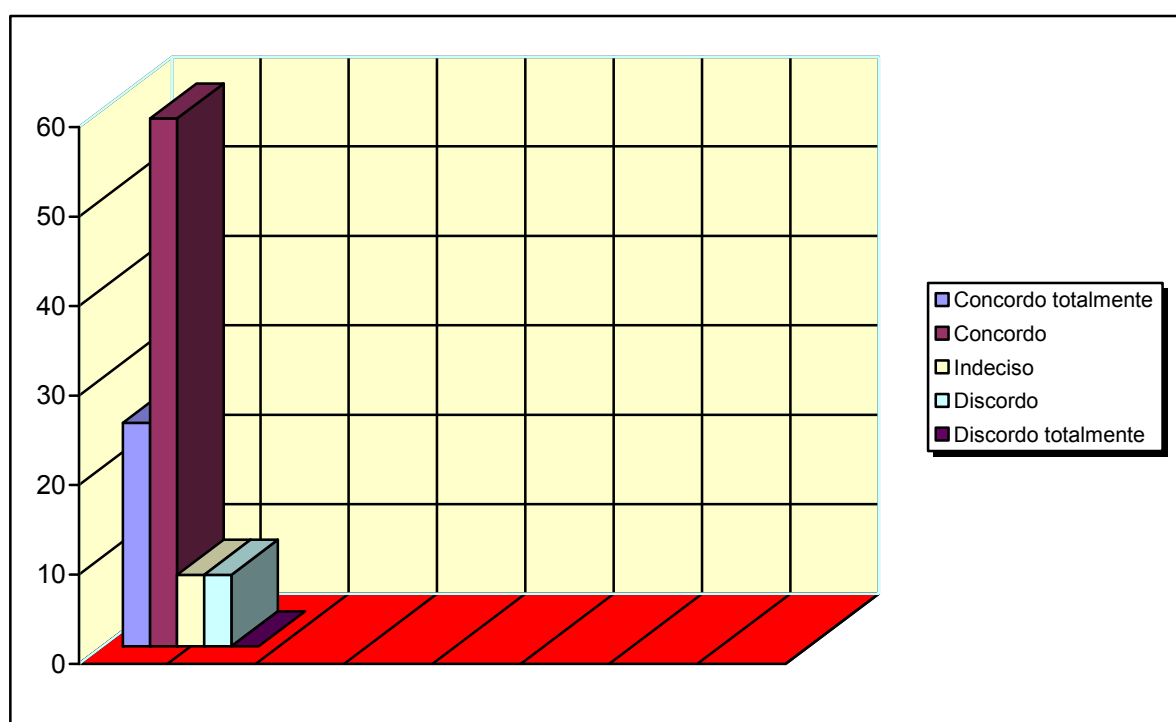


Gráfico 18: Determinar que as empresas de auditoria deixem de prestar os serviços de consultoria, isto contribuiu para melhorar o alcance dos objetivos da atividade de auditoria, ou seja, certificar as operações da empresa do efetivo resultado e as modificações de acordo com as normas e princípios contábeis.

Fonte: Do autor

O resultado apurado na tabela 20 e ilustrado no gráfico 18, demonstra que 25% dos respondentes concordam com a assertiva; 59% concordam; sendo que 8% comportaram-se indeciso e 8% declaram que discordam. Diante do resultado cabe ressaltar a importância da limitação dos serviços de consultoria, isto quando prestados concomitantes com os de auditoria, que nesse sentido os respondentes em sua maioria absoluta concordam que tal limitação contribui no sentido de melhorar o alcance dos objetivos na atividade de auditoria, e possivelmente reduzir as prováveis ocorrências de conflitos de interesses.

A assertiva número dezenove tem o intuito de apontar se na percepção dos respondentes a prestação de serviços de auditoria e consultoria a um mesmo cliente ao mesmo tempo pode dar margens para enfraquecer os atributos em auditoria, como por exemplo, a independência, objetivos e a competência técnico-profissional.

Tabela 21: A prestação de serviços de auditoria e consultoria a um mesmo cliente ao mesmo tempo pode dar margens para enfraquecer os atributos em auditoria, como por exemplo, a independência, objetivos e a competência técnico-profissional.

Alternativa	Freqüência	Percentual	Percentual Acumulado
1 - Concordo totalmente	8	67,00%	67,00%
2 – Concordo	3	25,00%	92,00%
3 – Indeciso	0	0%	92,00%
4 – Discordo	0	0%	92,00%
5 - Discordo totalmente	1	8%	100%
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa



Gráfico 19: A prestação de serviços de auditoria e consultoria a um mesmo cliente ao mesmo tempo pode dar margens para enfraquecer os atributos em auditoria, como por exemplo, a independência, objetivos e a competência técnico-profissional.

Fonte: Do autor

Conforme resultado apurado na tabela 21 e ilustrado no gráfico 19, 67% dos respondentes concordam totalmente com a assertiva; 25% dos respondentes concordam com a assertiva; e 8% responderam que discordam totalmente. Nessa questão, segundo as respostas, constata-se que os respondentes concordam com o fato de que a prestação simultânea dos serviços de auditoria e consultoria a um mesmo cliente pode dar margens para o enfraquecimento dos atributos em auditoria, como por exemplo, a independência, os objetivos e a competência técnico-profissional.

A assertiva número vinte trata dos efeitos das normas Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley logo após as suas regulamentações, quanto à vedação de prestação de serviços de auditoria em concomitância com os serviços de consultoria sobre os atributos independência e os objetivos na atividade de auditoria.

Tabela 22: Qual é o grau de percepção que a vedação de prestação de serviços de auditoria em concomitância com os serviços de consultoria sobre os atributos independência e os objetivos na atividade de auditoria?

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 – Enfraquece muito	0	0%	0%
2 – Enfraquece	1	8,00%	8,00%
3 – Nem enfraquece e nem fortalece	2	17,00%	25,00%
4 – Fortalece	6	50,00%	75,00%
5 – Fortalece muito	3	25,00%	100%
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

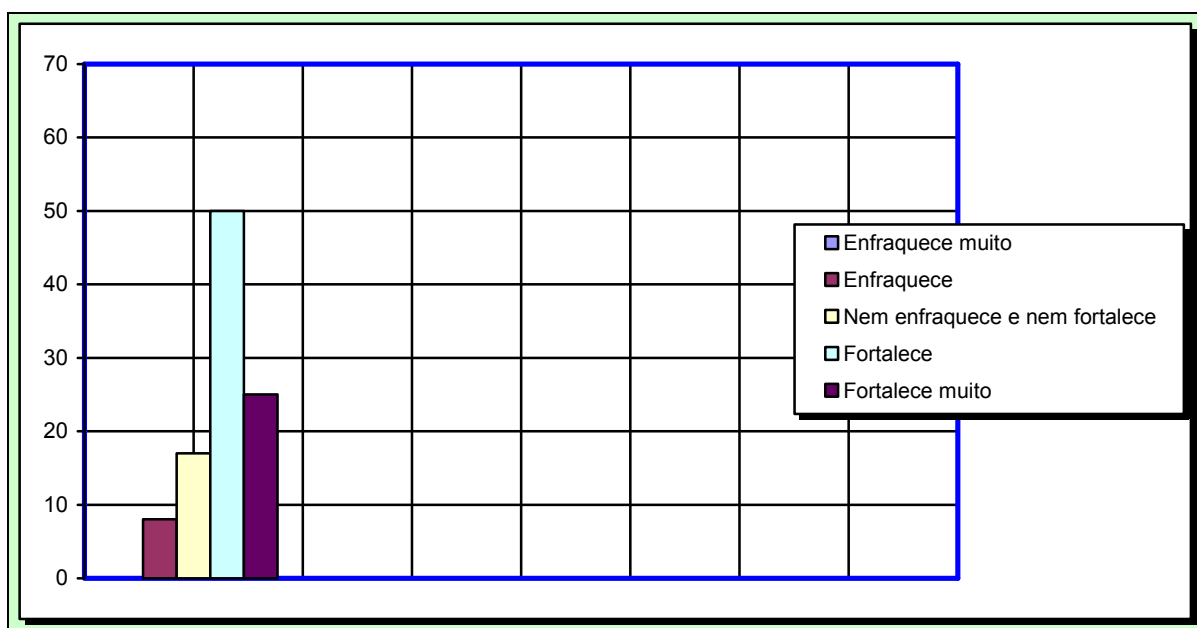


Gráfico 20: Qual é o grau de percepção que a vedação de prestação de serviços de auditoria em concomitância com os serviços de consultoria sobre os atributos independência e os objetivos na atividade de auditoria?

Fonte: Do autor

De acordo com o resultado apurado na tabela 22 e ilustrado no gráfico 20, os respondentes na proporção de 25% apontaram que a assertiva fortalece muito; 50% responderam que fortalece; 17% têm opinião que nem enfraquece e nem fortalece; e 8% responderam que enfraquece. Do resultado, pode-se pressupor, que os respondentes, em sua maioria, reforçam a tese que vedar a prestação de serviços de auditoria em concomitância com

os serviços de consultoria tende a fortalecer os atributos independência e os objetivos na atividade de auditoria.

A assertiva número vinte e um procura identificar o grau de contribuição da criação do atributo complementar Educação Continuada sobre os atributos principais na atividade de auditoria (independência, objetivos, técnica-profissional, etc.).

Tabela 23: Para contribuir no processo de aprimoramento técnico-profissional, ficou previsto pela Instrução CVM nº 308/99 e em seguida criada pela Resolução CFC nº 1.146/08 o atributo complementar Programa de Educação Continuada. Indique em que grau reforça ou enfraquece os atributos principais na atividade de auditoria (independência, objetivos, técnica-profissional, etc).

Alternativa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1 – Enfraquece muito	0	0%	0%
2 – Enfraquece	1	8,00%	8,00%
3 – Nem enfraquece e nem fortalece	2	17,00%	25,00%
4 – Fortalece	7	58,00%	83,00%
5 – Fortalece muito	2	17,00%	100%
Total	12	100%	

Fonte: dados primários da pesquisa

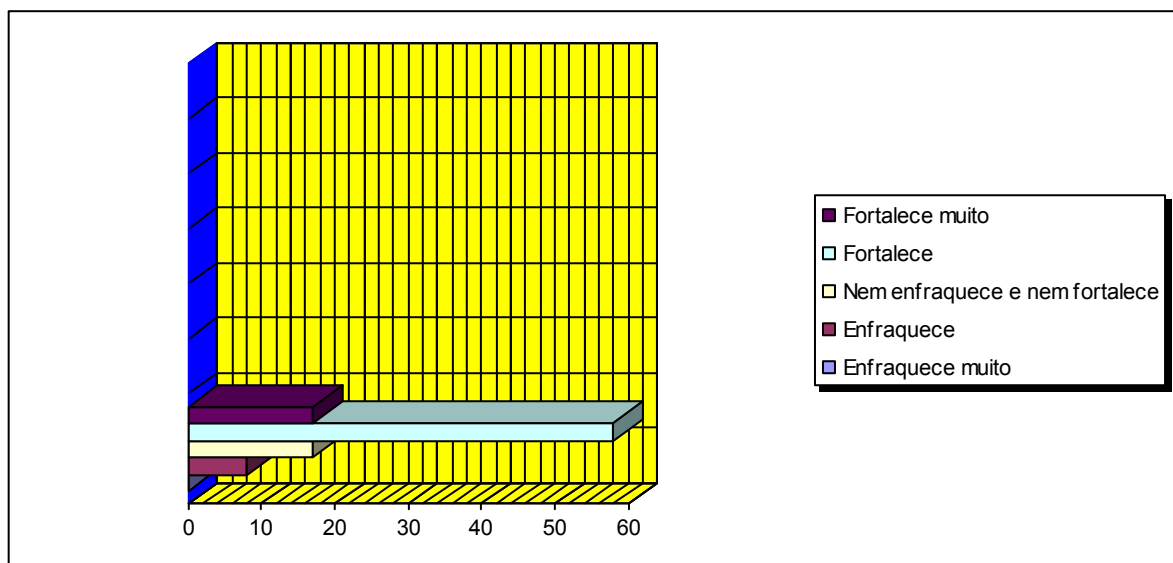


Gráfico 21: Para contribuir no processo de aprimoramento técnico-profissional, ficou previsto pela instrução CVM nº 308/99 e em seguida criada pela Resolução CFC nº 1.146/08 o atributo complementar Programa de Educação Continuada. Indique em que grau reforça ou enfraquece os atributos principais na atividade de auditoria (independência, objetivos, técnica-profissional, etc).

Fonte: Do autor

Do resultado apurado na tabela 23 e ilustrado no gráfico 21, dos respondentes 17% responderam que a assertiva fortalece muito; 58% responderam que fortalece; 17% tem opinião que nem enfraquece e nem fortalece; e 8% responderam que enfraquece. Com base no resultado cabe ressaltar a importância dada pelos respondentes quanto à criação do Programa

de Educação Continuada na contribuição de fortalecer os atributos em auditoria, sejam eles na questão da manutenção da independência, no alcance dos objetivos, no aprimoramento da técnica-profissional, etc.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foi tratado como tema do presente estudo a “percepção dos professores em contabilidade quanto ao cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria após as limitações previstas pelos instrumentos legais CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de consultoria”.

O estudo em questão, a princípio descreve os principais atributos inerentes à atividade de auditoria, como por exemplo, tratou dos objetivos em auditoria, a técnica-profissional, independência, sigilo, código de ética, parecer e outros atributos considerados complementares à atividade de auditoria, ou seja, governança corporativa, comitê de auditoria e educação continuada.

Em seguida, tratou-se de descrever sobre os conceitos do termo consultoria e os principais serviços de consultoria praticados nas Big Four atuantes no Brasil.

Considerando que os serviços de consultoria, ou seja, novas alternativas de serviços não de auditoria praticadas inclusive pelas empresas de auditoria de forma concomitante ao longo do tempo passaram a serem vistas, primeiro no Brasil pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e depois nos EUA, como serviços que podem descaracterizar a questão da independência da atividade de auditoria, dando margens a conflitos de interesses entre as partes, enfim não contribuindo positivamente com os atributos inerentes à atividade de auditoria. Nesse sentido, criou-se um mecanismo para tentar disciplinar, e inclusive limitar as empresas de auditoria no Brasil em prestar serviços de auditoria e consultoria concomitante a um mesmo cliente.

Deste mecanismo pode-se concluir que foi oportuno, inclusive na questão de manter o relacionamento de independência entre a empresa de auditoria e a empresa auditada, uma vez que limita o campo e a forma de atuação das empresas de auditoria quando da contratação de serviços de auditoria e consultoria. Assim o texto da Instrução CVM nº 308/99, passou a prever alguns mecanismos que passou a contribuir na minimização dos conflitos de interesses, ou seja, exemplificou e determinou que algumas atividades deixassem de ser prestadas ao mesmo tempo com os serviços de auditoria.

Medida semelhante foi adotada nos Estados Unidos, motivada principalmente pelos escândalos corporativos, com relevância ao ocorrido com as entidades Enron Corp. e Arthur Andersen, que na oportunidade o governo sancionou a Lei Sarbanes-Oxley, onde ficou previsto que as empresas de auditoria ficassem vedadas em prestar serviços de auditoria e consultoria a um

mesmo cliente, além ainda na tentativa de restabelecer a credibilidade da atividade de auditoria em geral.

Para contribuir no estudo, a título de evidenciação e buscar a percepção sobre o assunto tratado, foi aplicado um questionário aos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis em instituições de ensino superior públicas e privadas, questionando-os sobre alguns pontos importantes para responder a questão-problema, direcionar ao alcance do objetivo e confirmação da hipótese levantada.

Considerando que o objetivo deste estudo é verificar a percepção dos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico se as limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de Consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria.

Considerando que a questão problema proposta foi: “Para os professores da disciplina de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico as limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 Sarbanes-Oxley sobre os serviços de Consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria?”

E assumindo a seguinte hipótese: “Segundo a percepção dos professores da disciplina de Auditoria de 14 Programas de Mestrado Acadêmico as limitações previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de Consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria.

Pode-se constatar que os respondentes quando questionados se a proibição dada pela Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley no que tange na prestação de serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente foi uma medida que contribuiu na diminuição de riscos de conflitos de interesses na emissão do parecer de auditoria, verificou-se que 92% responderam positivamente à assertiva, ou seja, estes compreenderam que a vedação dos serviços de consultoria prestados em concomitância com os serviços de auditoria pelos instrumentos legais contribuiu positivamente para a minimização dos riscos de conflitos de interesses quando da emissão do parecer de auditoria, isto é, se não ocorrer a concomitância os atributos tendem a convergir positivamente quando da emissão do parecer.

Em outra questão assertiva “Determinar que as empresas de auditoria deixem de prestar os serviços de consultoria e auditoria no mesmo cliente ao mesmo tempo, isto contribuiu para melhorar o alcance dos objetivos da atividade de auditoria, ou seja, certificar as operações da empresa do efetivo resultado e as modificações de acordo com as normas e

princípios contábeis”, constatou-se que 84% dos respondentes concordam que houve uma contribuição e melhoria no alcance dos objetivos na atividade de auditoria, onde tal contribuição tende a impactar diretamente na melhoria do alcance dos atributos em geral na atividade de auditoria.

Finalmente, constatou-se que 92% dos respondentes concordam que a prestação ao mesmo tempo dos serviços de auditoria e consultoria a um mesmo cliente pode dar margens para enfraquecer os atributos em auditoria, como por exemplo, a independência, objetivos e a competência técnico-profissional, resultado que tende a confirmar a hipótese levantada neste estudo.

Considerando que o estudo realizado não esgota o assunto, sugere-se que explore a percepção dos controllers de empresas auditadas de grande porte quanto à contribuição dos instrumentos legais Sarbanes-Oxley e CVM nº 308/99 ao longo de sua criação no sentido de constatar melhoria ou não no cumprimento dos atributos em auditoria.

REFERÊNCIAS

AICPA **Case development program**: case n. 98-01: assurance services: eldercare assisted living case. 2001. Disponível em: <https://ceae.aicpa.org/NR/rdonlyres/72286411-78DE-410C-BA5C-03CF3158B9A8/0/199801a_Assurance_Services_ElderCare_Assisted_Living.pdf>. Acesso em 12 jul. 2009.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**: noções práticas. São Paulo: Atlas, 2006.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETTO, P. H. T. **Auditoria contábil**: enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORGERTH, V. M. C. **SOX**: entendendo a lei Sarbanes-Oxley. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

BOYNTON, W. C.; KELL, W. G.; JOHNSON, R. N. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Lei nº 6.404/76**, de 15 de dezembro 1976a. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 20 set. 2009.

_____. **Lei nº 6.385/76**, de 07 de dezembro de 1976b. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6385.htm>. Acesso em: 18 out. 2009.

_____. Ministério da Fazenda. **Instrução CVM nº 04/78**, de 24 de outubro de 1978. Dispõe sobre as normas relativas ao registro de auditores independentes na comissão de valores mobiliários. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/AtosResp_consolid_4.asp...>. Acesso em: 18 out. 2009.

_____. **Instrução CVM nº 308/99**, de 14 de maio de 1999a. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores

mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM nos. 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=%5Cinst%5Cinst308.htm>>. Acesso em: 18 out. 2009.

_____. **Instrução CVM nº 409/2004**, de 18 de agosto de 2004. Dispõe sobre a constituição, a administração, o funcionamento e a divulgação de informações dos fundos de investimento. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?file=%5Cinst%5Cinst409consolid.htm>>. Acesso em: 18 out. 2009.

_____. **Nota explicativa à instrução CVM nº 308**, de 14 de maio de 1999b. Ref.: Instrução CVM Nº 308, de 14 de maio de 1999, que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM nºs 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?Tipo=N&File=%5Cnota%5Cnota308.htm>>. Acesso em: 18 out. 2009.

_____. **OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP Nº 01/2006**, de 22 de fevereiro de 2006. Orientação sobre a elaboração de informações contábeis pelas companhias abertas. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/atos/oficios/OFICIO-CIRCULAR-CVM-SNC-SEP-01_2006.asp>. Acesso em: 19 out. 2009.

_____. **OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP Nº 01/2005**, de 25 de fevereiro de 2005. Dispõe sobre Orientação sobre a elaboração de Informações contábeis pelas companhias abertas (com as devidas alterações). Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/atos/oficios/OFICIO-CIRCULAR-CVM-SNC-SEP-01-2005.asp>>. Acesso em: 19 out. 2009.

BREWSTER, M. **How the accounting profession forfeited a public trust**. New Jersey: Wiley & Sons, 2003.

CAPES (COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR). **Cursos recomendados e reconhecidos**. [200-]. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/cursos-recomendados>>. Acesso em: 2 nov. 2009.

CARMICHAEL, D. R.; WILLINGHAN, J. J.; SCHALLER, C. A. **Auditing concepts and methods: a guide to current theory and practice**. 6th ed. Boston: McGraw-Hill, 1996.

CHAGAS, A. T. R.. O questionário de pesquisa científica. **Administração On Line**, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./mar. 2000. Disponível em:

<http://www.fecap.br/adm_online/art11/animal.htm>. Acesso em: 25 maio 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE . **Resolução CFC n. 803/96**, de 20 de novembro de 1996. Aprova o código de ética profissional do contabilista – CEPC. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc>. Acesso em: 31 maio 2009.

_____. **Resolução CFC n. 820/97**, de 21 de janeiro de 1998a. Aprova a NBC T 11 – normas de auditoria independente das demonstrações contábeis com alterações e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_820.doc>. Acesso em: 31 de maio 2009.

_____. **Resolução CFC n. 821/97**, de 21 de janeiro de 1998b. Aprova a NBC P 1 – normas profissionais de auditor independente com alterações e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_821.doc>. Acesso em: 31 maio 2009.

_____. **Resolução CFC n. 1034/05**, de 22 de setembro de 2005. Aprova a NBC P 1.2 – independência. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1034.doc>. Acesso em: 12 jun. 2009.

_____. **Resolução CFC n. 1100/07**, de 30 de agosto de 2007a. Aprova a NBC P 1.6 – sigilo. Disponível em <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1100_2007.htm>. Acesso em: 10 abr. 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.109/07**, de 29 de novembro de 2007b. Dispõe sobre a NBC P 5 – norma sobre o exame de qualificação técnica para registro no cadastro nacional de auditores independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Res_1109.pdf>. Acesso em: 19 out. 2009.

_____. **Resolução CFC n. 1146/08**, de 16 de dezembro de 2008. Aprova a nova redação da NBC P 4 – educação profissional continuada. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1146.doc>. Acesso em: 31 de maio 2009.

COSTA, C. A. **Comitê de auditoria no contexto da lei Sarbanes-Oxley**: um estudo da percepção dos gestores de empresas brasileiras emitente de American Depositary Receipts - ADRS. 2006. 88 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2006.

CÓDIGO das melhores práticas de governança corporativa. 3. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, 2004.

CRC - CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Código de ética da IFAC para contadores profissionais**. São Paulo, 2000.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Comitê de auditoria**: melhores práticas. [200-a]. Disponível em:

<<http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Comit%EA%20de%20Auditoria.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2009.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Sarbanes-Oxley**: em busca das melhores práticas de governança corporativa. [200-b]. Disponível em:

<<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid%253D7173%2526cid%253D18017,00.html>>. Acesso em: 23 maio 2007.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU BRASIL. **Auditoria das demonstrações financeiras**. [200-]. Disponível em:

<http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%3D7655,00.html>. Acesso em: 27 fev. 2007.

ERNST & YOUNG. **Nossos valores**. [200-]. Disponível em:

<http://www.ey.com/global/content.nsf/South_America_P/Quem_somos_-_Nossos_Valores>. Acesso em: 25 fev. 2007.

FORMIGONI, H. et al. A contribuição do rodízio de auditoria para a independência e qualidade dos serviços prestados: um estudo exploratório baseado na percepção de gestores de companhias abertas brasileiras. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 19, n. 3, p. 149-167, jul./set. 2008.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

HILL, A.; HILL, M. M. **Investigação por questionário**. Manchester: Silabo, 2002.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Normas internacionais de contabilidade 2001. São Paulo: Ibracon, 2002. 1246 p.

INTERNATIONAL ACCOUNTING BULLETIN. **The way we were**. Issue 380. p. 5. 21 dec. 2005.

ISHIKURA, E. R. **Assurance service**: um estudo de novas oportunidades de serviços da auditoria. 2000. 169 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

ISHIKURA, E. R.; YAMAMOTO, M. M. A importância da auditoria independente na divulgação das informações contábeis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16, 2000. **Anais...** Goiânia: CBC, 2000.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KASSAI, L. **Choque na Andersen**, 2002. Disponível no site: <http://www.terra.com.br/istoedinheiro/230/finanças/230_choque_na_andersen.htm>. Acesso em: 23 jan. 2002.

KPMG. **A KPMG no mundo**. [200-]. Disponível em: <<http://www.kpmg.com.br/akpmg.asp?ct=visao>>. Acesso em: 25 fev. 2007.

KONRATH, L. F. **Auditing concepts and applications**: a risk-analysis approach. 4th ed. Cincinnati: South-Western, 1999.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia científica**: ciência do conhecimento, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

NASCIMENTO, A. M.; BIANCHI, M. **Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa**. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2005. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/245.pdf>>. Acesso em: 19 out. 2009.

NASCIMENTO, W. S. **Um estudo sobre a atuação da auditoria na detecção de fraudes nas empresas do setor privado do estado de São Paulo**. 2003. 156 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap, São Paulo, 2003.

OLIVEIRA, M. C.; COSTA, P. P. O comitê de auditoria nas companhias abertas brasileiras: um estudo multicaso. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2005. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/24.pdf>>. Acesso em: 19 out. 2009.

PENHA, J. C. **Estudo de caso sobre a percepção do corpo diretivo de uma multinacional oriental quanto a implementação dos requisitos da lei Sarbanes-Oxley**. 2005. 192 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap, São Paulo, 2005.

PEREIRA, A. N. Comitês de auditoria em bancos brasileiros: uma abordagem exploratória e introdutória. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2005. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/151.pdf>>. Acesso em: 19 out. 2009.

PINHO, R. C. S. Auditoria e novos paradigmas. **Boletim do Ibracon**, São Paulo, p. 1, julho, 2004.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Serviços**. [200-]. Disponível em: <<http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/e143ff767f60eb945256cd1004879eb>>. Acesso em: 25 fev. 2007.

SCHREINER, S. R. S. **Controles internos e governança corporativa: por que e como uma empresa brasileira deve atender à legislação Sarbanes-Oxley**: estudo de caso da Perdigão S/A. 2004. 228 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap, São Paulo, 2004.

SEC - SECURITIES and EXCHANGE COMMISSION. **Sarbanes-Oxley**. 2002. Disponível em: <<http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2007.

VASCONCELOS, N. P. **Manual para edição de trabalhos acadêmicos**. 2. ed. São Paulo: Fiúza Editores, 2002.

WHITTINGTON, O. R.; PANY, K. **Auditing**. 2nd ed. Chicago: Irwin, 1997.

APÊNDICE A - TERMO DE CONFIDENCIALIDADE

(PÚBLICO: PROFESSORES DE PROGRAMAS DE MESTRADO ACADÊMICO)

A PERCEPÇÃO DOS PROFESSORES EM CONTABILIDADE QUANTO AO CUMPRIMENTO DOS ATRIBUTOS DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA APÓS AS LIMITAÇÕES PREVISTAS PELOS INSTRUMENTOS CVM Nº 308/99 E SARBANES-OXLEY SOBRE OS SERVIÇOS DE CONSULTORIA

São Paulo-SP, 09 de Maio de 2009.

Assunto: Entrevista/Questionário de Pesquisa



Prezado(a) Senhor(a),

JÚNIOR CÉSAR R. DE CASTRO, mestrando em Ciências Contábeis na Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP está desenvolvendo uma pesquisa para respaldar a elaboração de sua dissertação científica, requisito para obtenção do título de Mestre.

O assunto da dissertação está relacionado ao estudo da percepção dos professores em contabilidade quanto ao cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria após as limitações previstas pelos instrumentos legais CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de consultoria.

A pesquisa tem como objetivo verificar a **PERCEPÇÃO** dos professores da disciplina e/ou área de Auditoria de Programas de Mestrado Acadêmico SE as limitações, ou seja, vedações de prestar serviços de auditoria e consultoria concomitantemente ao mesmo cliente, previstas pelos instrumentos legais Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley sobre os serviços de Consultoria trouxeram melhoria para o cumprimento dos atributos dos serviços de auditoria, inclusive na tentativa de inibir as margens de conflitos de interesses entre as empresas de auditoria e empresas auditadas. Observando, a Lei Sarbanes-Oxley, foi editada pelo governo americano logo após os escândalos contábeis ocorridos em meados de 2001-2002, motivada com ênfase pelo escândalo envolvendo a empresa de auditoria Arthur Andersen e sua cliente Enron Corp. (Andersen & Enron)

Cabe destacar que será mantida a confidencialidade em relação à identidade dos respondentes e das empresas, divulgando somente os resultados consolidados. A conclusão do estudo será encaminhada a todos que contribuírem com esta pesquisa.

Agradecemos antecipadamente pela atenção. No caso de dúvida, favor entrar em contato pelo telefone (14) 9773-8002 (Júnior)

Atenciosamente,

Prof. Dr. Marcos Peters
Programa de Mestrado em Ciências
Contábeis na Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado
Professor/Orientador
e-mail: marcospeters@fecap.br
peters.fnr@terra.com.br

Júnior César Rodrigues de Castro
Mestrando em Ciências Contábeis na
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
Telefone: (14) 3475-1743 ou 9773-8002
e-mail: prof_juniorc@yahoo.com.br

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

PÚBLICO: Professores da disciplina auditoria lecionando em programas de mestrado acadêmico

NOME:

CPF/MF:

DO PERFIL PROFISSIONAL

E-mail _____. Por gentileza, colocar seu e-mail para que possamos enviar posteriormente o resultado do trabalho.

1). Idade:

- até 30 anos
 31 a 45 anos
 46 a 60 anos
 mais de 60 anos

2). Formação acadêmica:

- Ciências Contábeis
 Administração
 Outro: _____

3). Grau de Especialização:

- Especialista Latu Sensu
 Mestrado
 Doutorado
 Pós-Doutorado
 Livre-Docência

4). Tempo de Magistério:

- até 5 anos
 6 a 10 anos
 11 a 20 anos
 mais de 20 anos

PARTE OPERACIONAL DA PESQUISA

5). O professor na disciplina de auditoria em alguma oportunidade já abordou conceitos da Instrução CVM nº 308 e/ou Sarbanes-Oxley?

- Sim Não

6). Dentre os atributos abaixo, qual o mais relevante a ser preservado na atividade de auditoria:

- Objetivos
 Independência
 Técnica-Profissional
 Ética
 Sigilo

7). Qual foi a prática MAIS PROVÁVEL que contribuiu para o escândalo contábil entre a Enron & Andersen?

- Erro
 Fraude
 Conflitos de Interesses
 Conflitos de Interesses conjugado com erro
 Conflitos de Interesses conjugado com fraude

DIANTE DAS AFIRMAÇÕES A SEGUIR, APONTE COM UM "X":

- O GRAU DE CONCORDÂNCIA: questões de 8 a 19

- O GRAU DE INTENSIDADE: questões de 20 e 21

	Concordo totalmente	Concordo	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
8). Os serviços de consultoria, em seu sentido amplo, PODE-SE afirmar que são serviços que melhoram a qualidade das informações dos decisores, assim não podem ser considerados serviços independentes, ou seja, serviços no escopo de auditoria independente.					
9). Os serviços de consultoria ao ser prestado em concomitância com os serviços de auditoria PODEM gerar margens de conflitos de interesses.					
10). Para as empresas de auditoria que passaram a prestar serviços concomitantes de auditoria e de consultoria, antes da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley, é BEM PROVÁVEL que nesse ambiente se criou situações que podem ter ocasionados os chamados conflitos de interesses entre as partes.					
11). Considerando a probabilidade das empresas de auditoria ter prestado serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente, é BEM PROVÁVEL que pode essa prática ter inclusive contribuído nos recentes escândalos contábeis, inclusive o da empresa Andersen & Enron.					
12). Nos Estados Unidos, país onde ocorreu o escândalo da Andersen & Enron, com o advento da Lei Sarbanes-Oxley, foi uma ferramenta que contribuiu para reforçar os atributos em auditoria.					
13) Com a vigência da Instrução CVM nº 308/99 e a Lei Sarbanes-Oxley nos EUA, vedando os serviços de auditoria e consultoria no mesmo cliente ao mesmo tempo, é correto afirmar que dentre outros pontos, contribuiu no aumento da credibilidade das firmas de auditoria perante o mercado.					
14). Ao contrário dos serviços de auditoria, partindo-se do conceito os serviços de consultoria não caracterizam serem serviços de natureza independentes, então, a iniciativa prevista na Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley de vedar as empresas de auditoria prestar os serviços de consultoria em concomitância com os serviços de auditoria no mesmo cliente foi relativamente coerente.					
15). Uma das razões mais provável de coibir ou vedar que as empresas de auditoria prestem concomitantemente serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente pelos instrumentos legais CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley seria a questão dos conflitos de interesses entre as partes.					
16). A manutenção da independência pelo auditor na execução dos trabalhos em auditoria é uma condição necessária na confiabilidade na emissão do parecer.					
17). A vedação dada pela Instrução CVM nº 308/99 e Sarbanes-Oxley no que tange na prestação de serviços de auditoria e consultoria ao mesmo cliente foi uma medida que contribuiu na diminuição de riscos de conflitos de interesses na emissão do parecer de auditoria.					
18). Determinar que as empresas de auditoria deixem de prestar os serviços de consultoria, isto contribuiu para melhorar o alcance dos objetivos da atividade de auditoria, ou seja, certificar as operações da empresa do efetivo resultado e as modificações de acordo com as normas e princípios contábeis.					
19). A prestação de serviços de auditoria e consultoria a um mesmo cliente ao mesmo tempo pode dar margens para enfraquecer os atributos em auditoria, como por exemplo, a independência, objetivos e a competência técnico-profissional.					

	Enfraquece muito	Enfraquece	Nem fortalece e nem enfraquece	Fortalece	Fortalece muito
20). Qual é o grau de percepção que a vedação de prestação de serviços de auditoria em concomitância com os serviços de consultoria sobre os atributos independência e os objetivos na atividade de auditoria?					
21). Para contribuir no processo de aprimoramento técnico-profissional, ficou previsto pela Instrução CVM nº 308/99 e em seguida criada pela Resolução CFC nº 1.146/08 o atributo complementar Programa de Educação Continuada. Indique em que grau reforça ou enfraquece os atributos principais na atividade de auditoria (independência, objetivos, técnica-profissional, etc).					

Questionamentos / Sugestões / Observações Gerais sobre o ASSUNTO ABORDADO:

Sugestões / Observações Gerais sobre a DISPOSIÇÃO DO QUESTIONÁRIO:

São Paulo - SP, _____ de _____ de 2009.

Visto entrevistado: _____

ANEXO A – LISTA DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA, CONFORME RESOLUÇÃO CFC Nº 1034/05

- a) serviços de avaliação de empresas e reavaliação de ativos;
- b) serviços de assistência tributária, fiscal e parafiscal;
- c) serviços de auditoria interna à entidade auditada;
- d) serviços de consultoria de sistema de informação computadorizado;
- e) serviços de apoio em litígios, perícia judicial ou extrajudicial;
- f) serviços de finanças corporativas e assemelhados;
- g) serviços de seleção de executivos;
- h) registro (escrituração) contábil.
 - h.1) a execução, para uma entidade auditada, de serviços como a preparação de registros contábeis ou elaboração de Demonstrações Contábeis caracteriza-se como conflito de interesse e, conseqüentemente, perda de independência.
 - h.2) cabe à administração da entidade auditada providenciar, por intermédio de seu corpo de profissionais ou de contabilista independente, a manutenção dos registros contábeis e a elaboração de Demonstrações Contábeis, embora a entidade auditada possa solicitar assistência à entidade de auditoria;
 - h.3) porém, se a entidade de auditoria e o pessoal que presta assistência à entidade auditada tomarem decisões gerenciais, surge o conflito de interesses e, também neste caso, ocorre a perda da independência;
 - h.4) conseqüentemente, o pessoal da entidade de auditoria não deve tomar tais decisões. São exemplos de decisões gerenciais:
 - h.4.1) escriturar registros contábeis;
 - h.4.2) apurar ou alterar lançamentos em diários ou a classificação de contas ou operações ou outros registros contábeis sem obtenção da aprovação expressa da entidade auditada;
 - h.4.3) autorizar ou aprovar operações; e
 - h.4.4) preparar documento fonte de dados (inclusive decisões sobre premissas de avaliações) ou fazer alterações em tais documentos ou dados.
 - h.5) para os exemplos acima, não há nenhuma providência de salvaguarda para garantir a independência da entidade de auditoria, a não ser a recusa dos serviços de assistência à entidade auditada ou a recusa da realização da auditoria.
- i) serviços de avaliação de empresas e reavaliação de ativos;
 - i.1) uma avaliação econômico-financeira compreende a formulação de premissas relativas a acontecimentos futuros, a aplicação de determinadas metodologias e técnicas e a combinação de ambas para calcular um determinado valor, ou intervalo de valores, para um ativo, um passivo ou uma entidade como um todo.
 - i.2) pode ser criada uma ameaça de auto-revisão quando uma entidade de auditoria ou uma entidade de auditoria por rede fizerem uma avaliação para uma entidade auditada que deva ser

incorporada às Demonstrações Contábeis da entidade auditada. Neste caso, pode ser estabelecido o conflito de interesses quando uma entidade de auditoria fizer uma avaliação para uma entidade auditada, inclusive controladas, coligadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico a que deva ser incorporada, fusionada, cindida ou utilizada para a integralização de capital, caracterizando, assim, a perda de independência;

i.3) se o serviço de avaliação envolver questões relevantes para as Demonstrações Contábeis e um grau significativo de subjetividade, a ameaça de auto-revisão não pode ser reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de nenhuma salvaguarda. Dessa forma, tais serviços de avaliação não devem ser prestados ou, alternativamente, o trabalho de auditoria deve ser recusado;

i.4) a realização de serviços de avaliação que não são, nem separadamente nem em conjunto, relevantes para as Demonstrações Contábeis, e que não sejam utilizados na determinação de valores relevantes nas Demonstrações Contábeis ou que não envolvem um grau significativo de subjetividade, pode criar uma ameaça de auto-revisão capaz de ser reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas. Essas salvaguardas podem ser:

i.4.1) obter a participação de um auditor adicional que não tenha sido membro da equipe de auditoria para revisar o trabalho feito ou opinar conforme necessário;

i.4.2) confirmar com a entidade auditada o entendimento desta sobre as premissas de avaliação e a metodologia a serem usadas, e obter aprovação para seu uso;

i.4.3) obter da entidade auditada uma declaração de aceitação de responsabilidade pelos resultados do trabalho realizado pela entidade de auditoria; e

i.4.4) tomar providências para que o pessoal que prestar tais serviços não participe do trabalho de auditoria.

i.5) o mesmo ocorre com os serviços de avaliação a valor de reposição, de mercado ou similar para fins de reavaliação de ativos, para a constituição de reserva no patrimônio líquido da entidade auditada ou para qualquer outra forma de registro contábil;

i.6) a entidade de auditoria não deve realizar avaliações ou reavaliações para entidades auditadas nas quais o resultado, a valor de mercado ou a valor econômico, tenha, direta ou indiretamente, reflexos relevantes nas Demonstrações Contábeis que estiver auditando. Não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência, por não poder auditar o seu próprio trabalho, que não seja a recusa dos serviços de avaliação ou a renúncia à realização da auditoria. Conseqüentemente, no exercício seguinte, após as Demonstrações Contábeis terem sido auditadas por outro auditor independente, a entidade de auditoria que, atuando como especialista, efetuou a avaliação pode ser contratada sem quebra de independência, desde que o outro auditor independente não tenha compartilhado em seu parecer responsabilidade sobre o resultado da avaliação efetuada;

i.7) a emissão de laudo de avaliação a valores contábeis, apesar de se diferenciar de relatório de auditoria e acarretar responsabilidades profissionais distintas ao profissional que o elabora, é formulada com base na auditoria de um balanço patrimonial, pois tem como objeto o patrimônio mensurado de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, portanto, não

configura a incompatibilidade ou o conflito de interesses com a prática da auditoria independente e, assim sendo, não resulta em perda de independência.

j) serviços de assistência tributária, fiscal e parafiscal;

j.1) é comum a entidade de auditoria ser solicitada a prestar serviços de consultoria tributária, fiscal e parafiscal a uma entidade auditada. Tais serviços compreendem uma gama variada de tipos, incluindo:

j.1.2) o cumprimento das leis e das normas;

j.1.3) a emissão de cartas-consultas;

j.1.4) a assistência técnica na solução de divergências quanto a impostos e contribuições; e

j.1.5) o planejamento tributário.

j.2) esses trabalhos não são, geralmente, considerados ameaças à independência da entidade de auditoria, pois não caracterizam a perda real ou suposta da sua objetividade e da sua integridade;

j.3) planejamento tributário é a atividade que auxilia a administração dos tributos, projeta os atos e fatos administrativos ou relacionados com a melhor abordagem no tratamento a ser dado a determinado produto ou serviço da entidade auditada, com o objetivo de mensurar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, maximizando vantagens e reduzindo riscos, se efetuado em bases estritamente científicas;

j.4) entretanto, quando o denominado e já conceituado planejamento tributário é realizado sem levar em consideração bases estritamente científicas e não estiver amparado legalmente e suportado por documentação hábil e idônea, pode nascer a figura da fraude, do ato simulado ou dissimulado, podendo, nesse momento, proporcionar conflito de interesse e, portanto, a perda de independência da entidade de auditoria. Incluem-se, nesse contexto, os ditos planejamentos tributários que não tenham sido avaliados por consultores jurídicos externos e apresentando risco para a entidade auditada, ainda que haja a concordância e o consentimento da administração da entidade auditada. Geralmente, os honorários dos serviços de planejamento tributário cobrados pela entidade de auditoria, nestes casos, incluem importante parcela variável proporcional ao benefício conseguido pela entidade auditada. A forma de cobrança de honorários, entretanto, não é o fator determinante para a interpretação da perda de independência. Para estes casos, não há ação de salvaguarda a ser tomada pela entidade de auditoria que não seja a recusa da prestação do serviço de planejamento tributário ou a renúncia da realização dos trabalhos de auditoria independente;

j.5) não constituem perda de independência os serviços prestados pela entidade de auditoria relacionados com a resposta de solicitação de análise e conclusão sobre estruturação tributária elaborada pela administração da entidade auditada ou por terceiros por ela contratados.

k) serviços de auditoria interna à entidade auditada;

k.1) conflitos de interesse podem ser gerados pela prestação, pela entidade de auditoria independente, de serviços de auditoria interna a uma entidade auditada;

k.2) os serviços de auditoria interna realizados por uma entidade de auditoria são, geralmente, decorrentes da terceirização do departamento de auditoria interna ou da solicitação dos chamados trabalhos especiais de auditoria;

k.3) em certos casos, o cuidado na manutenção de determinadas salvaguardas a seguir listadas impede a existência do conflito de interesses e, por conseguinte, a perda de independência:

k.3.1) assegurar que o pessoal da entidade de auditoria não atue e nem pareça atuar em uma condição equivalente à de um membro da administração da entidade auditada;

k.3.2) assegurar que a entidade auditada reconheça sua responsabilidade por instituir, manter e monitorar o sistema de controle interno;

k.3.3) assegurar que a entidade auditada designe um funcionário competente, preferivelmente da alta administração, para ser o responsável pelas atividades de auditoria interna;

k.3.4) assegurar que a entidade auditada seja responsável por avaliar e determinar quais as recomendações da entidade de auditoria que devam ser implementadas;

k.3.5) assegurar que a entidade auditada avalie a adequação dos procedimentos de auditoria interna executados e as conclusões resultantes mediante a obtenção de relatórios da entidade de auditoria e a tomada de decisões com base nesses relatórios; e

k.3.6) assegurar que as conclusões e as recomendações decorrentes da atividade de auditoria interna sejam devidamente informadas aos responsáveis pela entidade auditada.

k.4) nos casos em que órgãos reguladores específicos de setores da atividade econômica restrinja a execução de trabalhos de auditoria interna, pela entidade de auditoria independente, esta deve atender àquela regulamentação.

l) serviços de consultoria de sistemas de informação computadorizados.

l.1) caracteriza-se como conflito de interesse a prestação pela entidade de auditoria de serviços que envolvam o desenho e a implementação de sistemas de informações usados para gerar a informação contábil da entidade auditada, incluindo os serviços de remodelamento dos sistemas contábeis de qualquer natureza, como financeiro e de custos.

l.2) não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços citados ou a renúncia à realização da auditoria.

l.3) constituem-se trabalhos da especialidade da entidade de auditoria e parte integrante de seus exames, portanto sem caracterizar perda de independência, os serviços do tipo:

l.3.1) diagnóstico substanciado em procedimentos de análise e crítica, desenvolvidos em um desenho já definido no qual especialistas da entidade de auditoria podem identificar riscos de sistemas, falhas de fluxo de informações e pontos de melhoria para aprimoramento do atual desenho;

l.3.2) assistência na revisão da configuração do sistema de controles internos e de informações, na qual o procedimento visa a eliminar erros ou conflitos identificados nos sistemas; e

l.3.3) elaboração de relatórios específicos sobre a qualidade dos controles internos e de informação da entidade auditada.

m) serviços de apoio em litígios, perícia judicial ou extrajudicial.

m.1) caracteriza-se como conflito de interesse a prestação, pela entidade de auditoria independente ou profissional pessoa física pertencente ao seu quadro, de serviços que envolvam a atividade de perito nas esferas judicial ou extrajudicial (esferas administrativas ou juízo privado-arbitragem).

m.2) não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços citados ou a renúncia à realização da auditoria.

n) serviços de finanças corporativas e assemelhados.

n.1) a prestação de serviços, consultoria ou assistência de finanças corporativas a uma entidade auditada pode criar ameaças à independência por poder representar defesa de interesses da entidade auditada ou da revisão do próprio trabalho. No caso de alguns serviços de finanças corporativas, as ameaças à independência criadas são tão importantes que nenhuma salvaguarda pode ser aplicada para reduzi-las a um nível aceitável. Por exemplo, a promoção, a negociação ou a subscrição de ações de uma entidade auditada não é compatível com a prestação de serviços de auditoria. Ademais, comprometer a entidade auditada com os termos de uma transação ou realizar a transação em nome da entidade auditada criaria uma ameaça à independência tão importante que nenhuma salvaguarda pode reduzi-la a um nível aceitável. No caso de uma entidade auditada, a prestação dos serviços de finanças corporativas mencionados acima por uma entidade de auditoria ou entidade de auditoria por rede cria uma ameaça à independência tão importante que nenhuma salvaguarda pode reduzi-la a um nível aceitável;

n.2) outros serviços de finanças corporativas podem criar ameaças à independência do auditor por poder representar defesa do interesse da entidade auditada ou revisão do próprio trabalho. No entanto, pode haver salvaguardas para reduzir tais ameaças a um nível aceitável. Exemplos de tais serviços incluem auxiliar a entidade auditada a traçar estratégias societárias, auxiliar na identificação ou apresentar um cliente a possíveis fontes de capital que satisfaçam às especificações ou aos critérios da entidade auditada, e prestar consultoria de estruturação e auxiliar a entidade auditada a analisar os efeitos contábeis das transações propostas. As salvaguardas a serem consideradas incluem:

n.2.1) políticas e procedimentos para proibir as pessoas que auxiliam a entidade auditada a tomar decisões gerenciais em seu nome;

n.2.2) utilização de profissionais não-integrantes da equipe de auditoria para prestar os serviços; e

n.2.3) uma pessoa no nível apropriado de gerência da entidade auditada assuma, efetiva e formalmente, a função de coordenação do assunto e que se encarregue em tomar as decisões-chave.

n.3) não se incluem, nesses casos, os trabalhos da entidade de auditoria limitados à sua competência profissional, tais como:

n.3.1) diagnóstico das diferenças de práticas contábeis entre países;

n.3.2) assessoria na identificação de controles para fins de levantamento de dados financeiros; e

n.3.3) aplicação de procedimentos de auditoria sobre os ajustes de diferenças entre as práticas contábeis.

n.4) a emissão de carta de conforto, geralmente comum em processos de captação de recursos com emissão de títulos, também se incorpora a procedimentos que se integram à função do auditor independente e, portanto, não constitui perda de independência.

o) serviços de seleção de executivos:

o.1) o recrutamento de membros da administração para a entidade auditada pode criar ameaças atuais ou futuras de conflito de interesses e, por conseguinte, perda de independência. A ameaça depende de fatores, tais como:

o.1.1) a importância da função da pessoa a ser recrutada; e

o.1.2) a natureza da assistência solicitada.

o.2) em geral, a entidade de auditoria pode prestar serviços como a seleção de profissionais e recomendar sua adequação ao cargo na entidade auditada. Além disso, a entidade de auditoria pode elaborar uma relação sintética de candidatos para entrevista, desde que ela seja feita com base em critérios especificados pela entidade auditada; e

o.3) de qualquer modo, em todos os casos, a entidade de auditoria não deve tomar decisões gerenciais e a decisão de quem contratar deve ser deixada a cargo da entidade auditada.