

CONTROLE DE QUALIDADE DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS NORMAS BRASILEIRAS E AS NORMAS INTERNACIONAIS

Autores:

PAULO CÉSAR DE MELO MENDES

(PMIPGCC UNB/UFPB/UFPE/UFRN)

JORGE KATSUMI NIYAMA

(PMIRPGCC - UNB/UFPB/UFPE/UFRN)

ELISABETH YUKIE HORITA ITO

(PMIRPGCC - UNB/UFPB/UFPE/UFRN)

RESUMO

A atividade de auditoria independente contribui para maior confiabilidade das informações quanto à transparência e adequação das Demonstrações Financeiras. Para assegurar a qualidade dos serviços prestados pela auditoria independente é necessário um efetivo controle de qualidade desses serviços. Essa qualidade está diretamente relacionada à independência e competência técnica do auditor e ao nível de regulação exercido pelas entidades supervisoras. Padrões e normas que tratam de restrição aos serviços de consultoria, conflitos de interesse, comitê de auditoria e rodízio periódico obrigatório do auditor independente, procuram garantir a independência dos serviços prestados. A competência técnica é buscada por meio do exame de qualificação técnica e de programa de educação profissional continuada. Programa interno de controle de qualidade dos serviços prestados e revisão pelos pares constituem, respectivamente, exemplo de controle interno e externo sobre a auditoria independente. Face ao exposto, buscou-se neste trabalho, avaliar o nível de aderência das normas brasileiras relacionadas com o controle de qualidade dos serviços de auditoria independente com as normas norte internacionais. Como resultado da pesquisa, concluiu-se forte convergência das normas brasileiras relativamente as internacionalmente adotadas.

1 INTRODUÇÃO

Desde a reforma bancária nacional¹ em 1964, e principalmente após a promulgação da Lei nº 4.728/65, que disciplinou o funcionamento do mercado de capitais, diversas regulamentações foram editadas com o intuito de oferecer maior proteção e segurança a investidores, destacando-se entre elas a obrigatoriedade das companhias abertas de terem suas demonstrações contábeis submetidas à auditoria independente.

A atividade de auditoria é regulamentada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), embora o Banco Central do Brasil (BACEN) e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), no cumprimento de suas atribuições de supervisor das instituições financeiras e das sociedades seguradoras, respectivamente, também editem normas relativas à essa atividade, enquanto o IBRACON atua como órgão representativo da profissão.

O controle de qualidade dos serviços de auditoria independente se justifica na medida em que cada vez mais as operações e instrumentos financeiros se tornam complexos e globalizados, com usuários se tornando cada vez mais exigentes e devido as recentes fraudes

contábeis envolvendo empresas norte-americanas e européias em que seus auditores foram negligentes ou incompetentes.

Os aspectos dos padrões e normas que serão analisados compreendem as exigências impostas pelos órgãos normatizadores e fiscalizadores com relação à(o):

- habilitação do auditor independente;
- manutenção da competência técnico-profissional do auditor independente;
- controle interno de qualidade de auditoria independente;
- controle externo de qualidade de auditoria independente e
- substituição periódica do auditor independente.

O objetivo do trabalho é o de avaliar o nível de aderência das normas brasileiras quanto ao controle de qualidade dos serviços prestados pela auditoria independente relacionados às instituições financeiras, companhias abertas e sociedades seguradoras, de capitalização e entidades abertas de previdência complementar, com relação às normas internacionais.

A metodologia utilizada neste trabalho compreende pesquisa documental e análise de conteúdo, que consiste em análise comparativa das normas vigentes, quanto aos aspectos afetos ao controle de qualidade dos serviços prestados pelas auditorias independentes, quais sejam habilitação do auditor independente, manutenção da competência técnico-profissional (educação profissional continuada), controle interno de qualidade de auditoria independente (política de independência, programa interno de controle de qualidade, comitê de auditoria), controle externo de qualidade de auditoria independente (revisão externa pelos pares, fiscalização pelos órgãos de supervisão), substituição periódica do auditor independente.

Foram objetos de pesquisa, além da legislação e regulamentação federal diretamente aplicável, as normas relativas ao controle de qualidade de auditoria independente emitidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) por meio de resoluções do BACEN, pelo Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) por meio de resoluções da SUSEP, pela CVM, pelo CFC e pelo IBRACON.

Com relação às normas internacionais, foram consultados os padrões divulgados pelo *American Institute of Certified Public Accountants*ⁱⁱ (AICPA) e pela *International Federation of Accountants*ⁱⁱⁱ (IFAC), em função do histórico de desenvolvimento da profissão de auditor independente nos Estados Unidos da América (EUA), bem como devido à sua representatividade junto à profissão contábil, respectivamente.

O presente trabalho está dividido em quatro partes, envolvendo a justificativa do trabalho, um segundo capítulo com seu referencial teórico dividido em auditoria independente no Brasil e o controle de qualidade da auditoria, um terceiro capítulo com o estudo das normas e sua comparação e a análise dos dados coletados

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Auditoria Independente no Brasil

A Resolução CMN nº 7, de 13 de setembro de 1965, em cumprimento ao artigo 20º da Lei nº 4.728/65, previa a renovação do registro a cada dois anos, bem como sua cassação caso houvesse quebra do sigilo profissional, auditoria inepta ou fraudulenta ou, ainda, uso de informações não publicadas em benefício próprio ou de terceiros.

Em maio de 1972 a Resolução CMN nº 220, ao revogar a Resolução CMN nº 7, determinou a observância dos princípios e normas de contabilidade e das normas gerais de auditoria e ampliou as hipóteses que poderiam comprometer a independência dos auditores em relação às empresas auditadas.

O registro de auditores independentes, cujo controle era centralizado junto ao BACEN, passou para a CVM, após a sua criação, a quem compete também disciplinar as atividades de auditoria independente em companhias abertas.

2.2 O Controle de Qualidade de Auditoria Independente

A qualidade dos serviços prestados pela auditoria independente está diretamente relacionada à competência técnico-profissional do auditor independente e à sua independência com relação à entidade sob auditoria.

Segundo Radebaugh e Gray (2002, p.311), a qualidade da profissão de auditoria depende da reputação da profissão contábil e de auditoria, da qualidade do sistema educacional e do processo de certificação dos auditores independentes. A reputação determina se a profissão é capaz ou não de atrair indivíduos competentes. A qualidade do sistema educacional depende da importância atribuída ao papel do contador e de auditor. Já o processo de certificação, que varia de país para país, é realizado pelo setor público ou privado (auto-regulação) e exige o atendimento de requisitos educacionais, experiência profissional e aprovação em exame específico.

Conforme Boynton, Johnson e Kell (2002, p.51), para buscar a qualidade no desempenho das auditorias, os profissionais de auditoria desenvolveram nos Estados Unidos um arcabouço regulatório que abrange estabelecimento de normas, regulação pela empresa de auditoria, auto-regulação pela classe profissional (AICPA) e regulação pública.

Em 1979 o AICPA estabeleceu normas de controle de qualidade para firmas de Certified Public Accountants (CPA) denominadas Statement on Quality Control Standards nº 1 (SQCS), que obriga as empresas de CPA a dispor de um sistema de controle de qualidade e SQCS nº 2, que trata dos elementos de controle de qualidade como: independência, integridade e objetividade, administração de pessoal, contratação e manutenção de clientes e serviços, desempenho dos auditores nos trabalhos e avaliação e monitoração contínua do sistema de controle de qualidade.

A regulação pela própria firma de auditoria ocorre quando esta estabelece e adota políticas e procedimentos que excedem as definições das normas profissionais, com a finalidade de conferir aos seus serviços um padrão de qualidade mais elevado.

A auto-regulação compreende educação profissional continuada, revisão pelos pares, substituição periódica de auditores, revisão interna, investigação de falhas de auditoria e monitoração pública.

Na regulação pública, apenas profissionais qualificados são licenciados para o exercício da profissão de auditoria e sua conduta é regulada e monitorada pelos conselhos estaduais de contabilidade e pela SEC.

Os padrões para controle de qualidade de auditoria emitidos pelo AICPA, vigentes em 16 de abril de 2003, foram adotados de forma transitória pelo PCAOB, devendo ser observados pelos auditores independentes de companhias abertas supervisionadas pela SEC. Esses padrões tratam da monitoração da conduta profissional e da independência, consulta a especialistas, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria, contratação de pessoal,

desenvolvimento profissional, inspeção interna e aceitação e manutenção de clientes e serviços.

Os padrões de independência, conforme o PCAOB, compreendem definições sobre serviços que extrapolam o escopo das práticas da auditoria independente, pré-aprovação de serviços e relatórios pelo comitê de auditoria, situações de conflito de interesse e substituição obrigatória dos responsáveis técnicos pela auditoria após cinco exercícios fiscais.

Em dezembro de 2005 foi publicada conjuntamente pelo AICPA e a National Association of State Boards of Accountancy (NASBA) a 4ª edição do Uniform Accountancy Act (UUA), cuja edição inicial ocorreu em 1984. As seções 5 e 6 do UUA tratam, respectivamente, da qualificação necessária para fins de certificação do CPA (como formação universitária, experiência profissional e aprovação em exame específico sobre conhecimentos contábeis e de auditoria) e da renovação da certificação e manutenção da competência (a renovação deve ser em período não superior a três anos e exige cumprimento de programa de educação profissional continuada e revisão pelos pares).

No âmbito internacional, a IFAC vem buscando harmonizar os padrões e práticas de auditoria adotados nos 120 países-membros da Federação. O Brasil participa tendo por membros o CFC e o IBRACON.

Em 1999 foi criado um órgão supranacional denominado International Forum of Accounting Development (IFAD), com o objetivo de coordenar e apoiar institucionalmente a harmonização e implantação das Normas Internacionais de Contabilidade e de Auditoria nos países-membros da IFAC. Sob coordenação da IFAC e IASB, as normas de contabilidade (IASB e FASB) e de auditoria seriam revisadas e harmonizadas até 2005 (Nasi, 2002).

Em janeiro de 2006 o IAASB, órgão da IFAC, editou versão revisada do Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, contemplando padrões internacionais de auditoria (International Standards on Auditing - ISA) e de controle de qualidade (International Standards on Quality Control – ISQC).

O padrão ISA 220, vigente desde 15 de junho de 2005, trata do controle de qualidade de auditorias financeiras e compreende itens como:

- responsabilidade pela supervisão, revisão e qualidade dos trabalhos de auditoria;
- observância de princípios éticos;
- conformidade com requisitos de independência; e
- revisão do controle de qualidade.

O ISQC nº 1 estabelece padrões e diretrizes quanto às responsabilidades pelo sistema de controle da qualidade que cabem às empresas que executam auditorias financeiras. Esse sistema deve garantir, com razoável segurança, que a empresa de auditoria e seu pessoal técnico estejam em conformidade com os padrões profissionais juntamente com os requisitos legais e regulamentares.

3 ESTUDO DAS NORMAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS SOBRE O CONTROLE DE QUALIDADE DE AUDITORIA INDEPENDENTE

3.1 Habilitação do Auditor Independente

A Resolução CMN nº 3.198, de 27 de maio de 2004 e a Resolução CNSP, de 22.12.2004, da SUSEP dispõem sobre a obrigatoriedade de auditoria das demonstrações

contábeis das instituições financeiras autorizadas pelo BACEN e entidades seguradoras, respectivamente, por auditores independentes registrados na CVM.

Portanto, o auditor independente, para realizar serviços de auditoria em entidades supervisionadas pelo BACEN, CVM e SUSEP, deve estar habilitado junto a CVM, de acordo com as normas definidas na Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, que estabelece, entre outros pontos a observação dos pronunciamentos técnicos do IBRACON e das normas emanadas do CFC, que inclui o Código de Ética Profissional.

Nos Estados Unidos, os auditores independentes que prestam serviços de auditoria a empresas supervisionadas pela SEC devem estar registrados junto ao AICPA, na *Seção de Prática da SEC*, e as firmas de auditoria independente junto ao PCAOB.

a) Registro do Auditor Independente

Para registro na CVM, a partir de 2004, o auditor independente deve obter aprovação em exame de qualificação técnica organizado pelo CFC em conjunto com o IBRACON, além de atender às demais exigências prevista na Instrução CVM nº 308. O registro do auditor independente na CVM pode ser concedido nas categorias Auditor Independente Pessoa Física e Auditor Independente Pessoa Jurídica.

Para o registro na *Seção de Prática da SEC* do AICPA são exigidos: cumprimento das normas de qualidade do AICPA, revisão pelos pares a cada três anos, o mínimo de 20 horas/ano de educação profissional continuada (sendo 120 horas por triênio), substituição periódica dos sócios responsáveis pelas auditorias, revisão de pareceres de auditoria por sócio que não tenha assinado o parecer e não realização de determinados serviços de consultoria.

Para registro da firma de auditoria independente junto ao PCAOB são também exigidas lista das companhias auditadas, relação de honorários anuais, declaração de políticas de controle de qualidade dos serviços contábeis e de auditoria, lista dos contadores associados, dados sobre ações criminais, civis ou administrativas e consentimento formal de cumprimento e cooperação com qualquer requisição emitida pelo PCAOB.

b) Exame de Qualificação Técnica

O exame de qualificação técnica definida pela NBC P 5 (Resolução CFC nº 989/03) é exigido desde 1º de janeiro de 2004. Foi instituído pelo CFC em conjunto com o IBRACON para avaliar o conhecimento e a competência técnico-profissional dos contadores que pretendem obter o registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI).

O exame de qualificação técnica é composto de prova escrita, contemplando questões para respostas objetivas e questões para respostas dissertativas. A aprovação requer a obtenção de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) dos pontos possíveis. São exigidos conhecimentos sobre legislação e ética profissional, princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade (CFC), auditoria contábil, legislação societária, legislação e normas de organismos controladores do mercado e língua portuguesa aplicada.

Os candidatos que pretendem atuar em auditoria de instituições sob controle e fiscalização do BACEN devem ainda se submeter à prova adicional sobre contabilidade bancária e legislação, normas e conhecimentos pertinentes à área.

A Resolução CFC nº 1.019 prevê ainda a exclusão do CNAI, de ofício, para os profissionais que: a) não comprovarem a participação no Programa de Educação Continuada;

b) forem suspensos do exercício profissional; c) tiverem os seus registros baixados pelos CRC ou d) forem excluídos dos registros dos órgãos reguladores.

Segundo consulta ao site do AICPA em outubro de 2006, são 133.379 CPA atuantes no *Public Accounting* (auditoria independente), correspondendo a 44% do total de membros ativos.

O exame para qualificação CPA nos EUA é realizado pelos estados americanos e compreende áreas de conhecimentos como auditoria, contabilidade geral e financeira, legislação e responsabilidades profissionais. É preciso alcançar desempenho de 75% para ser aprovado no exame, sendo, pelo menos, 50% em cada área.

O exame de qualificação técnica, determinado pelos órgãos supervisores como CVM, é elaborado e aplicado pelos órgãos da profissão contábil. No Brasil, pelo CFC em conjunto com o IBRACON, e nos EUA, pelo AICPA. Tal situação pode gerar questionamentos sobre a efetividade da qualificação conferida e enseja envolvimento dos órgãos supervisores no processo de elaboração, aplicação e controle do exame de qualificação técnica.

c) **Código de Ética Profissional**

No Brasil, o Código de Ética Profissional do Contabilista de 1970, foi revisado pelo CFC e republicado em 10 de outubro de 1996 (Resolução CFC nº 803). O Código apresenta deveres, proibições, normas de conduta e penalidades aplicáveis ao contador em exercício, inclusive na atuação como perito, assistente técnico, auditor ou árbitro.

O Código de Ética Profissional editado pelo CFC, embora seja semelhante ao código publicado pela IFAC, não segrega as normas destinadas a contadores na prática pública e aos demais contadores. O código internacional, em relação ao código do CFC, especifica com maior nível de detalhamento as situações relacionadas às questões éticas e de conduta profissional.

3.2 Manutenção da Competência Técnico-Profissional: Educação Profissional Continuada

Através da Resolução CFC 1.074 que definiu como atividade programada, formal e reconhecida que o contador, na função de auditor independente, com registro no CRC, inscrito no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e com cadastro na CVM, deve cumprir com a norma de educação profissional continuada com o objetivo de manter, atualizar e expandir seus conhecimentos.

Os auditores independentes devem cumprir 96 pontos de Educação Profissional Continuada por triênio, sendo definido como triênio inicial o período 2006-2008, bem como comprovar obrigatoriamente, o mínimo de 20 pontos em cada ano, mediante envio de relatório anual das atividades realizadas ao CRC até 31 de janeiro do ano subsequente.

Por outro lado, membros do AICPA devem cumprir, desde 1º de janeiro de 2001, no mínimo 120 horas a cada triênio em atividades de educação profissional continuada. Não são exigidas áreas específicas, porém, os programas devem ser formais e contribuir para a competência profissional dos membros. Uma declaração anual de cumprimento deve ser encaminhada ao AICPA e toda documentação comprobatória deve ser mantida para eventual verificação pelo Instituto.

Os padrões internacionais de educação para a profissão contábil conhecidos como *International Education Standards* (IES), editados pela IFAC, tratam de itens como requisitos

para admissão no programa de educação profissional, experiência prática, conteúdo do programa, avaliação de capacidade e competência, desenvolvimento profissional continuado e habilidades, atitudes e valores profissionais éticos. Quanto à experiência prática, recomenda que seja de pelo menos três anos e quanto ao conteúdo, recomenda conhecimentos nas áreas contábeis, financeiras, organizacionais, negociais e de tecnologia da informação.

3.3 Controle Interno de Qualidade de Auditoria Independente

a) Normas Brasileiras de Controle Interno de Qualidade

As primeiras normas e procedimentos de auditoria foram elaborados em janeiro de 1972 pelo IBRACON (na época denominado Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IAIB) e aprovadas pelo CFC por meio da Resolução CFC nº 321, em 14 de abril de 1972. Essas normas tratavam dos requisitos básicos a serem observados pelo auditor independente na realização dos trabalhos de auditoria, definindo normas de aplicação genérica quanto à pessoa do auditor, à execução dos trabalhos e ao parecer.

O pronunciamento IBRACON NPA nº 2, referendado pelo CFC (Resolução CFC nº 607/85) e pela CVM (Deliberação CVM nº 25/95), trata de procedimentos de auditoria independente de instituições financeiras e entidades equiparadas. A Instrução CVM nº 308 prevê a implementação de um programa interno de controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do CFC e do IBRACON, para garantir o atendimento das normas que regem a atividade de auditoria de demonstrações contábeis e das normas estabelecidas pela CVM e assegurar a qualidade dos serviços prestados.

O pronunciamento IBRACON NPA nº 10, de 1996, trata das diretrizes sobre o Controle Interno de Qualidade, que incluem a implantação e manutenção de um programa de controle interno de qualidade dos serviços prestados de auditoria independente. O programa tem por finalidade avaliar a qualidade dos serviços e determinar se:

- os padrões e políticas internas e da profissão estão sendo obedecidos;
- há razoável segurança de que as demonstrações contábeis examinadas estão sendo preparadas de acordo com as práticas contábeis aceitas pela profissão;
- os papéis de trabalho documentam adequadamente o trabalho executado e
- as conclusões estão baseadas em evidências refletidas nos pareceres e relatórios.

O programa de controle prevê também elaboração de ações corretivas para eventuais irregularidades detectadas e o acompanhamento da implementação das correções.

A Resolução CFC nº 1.036, de 26 de agosto de 2005, aprovou a NBC T 11.8 que estabelece, com ênfase ao controle interno, a supervisão e controle de qualidade de auditorias independentes em demonstrações financeiras, vigente desde 1º de janeiro de 2006.

b) Normas Americanas e Internacionais de Controle Interno de Qualidade

Os auditores independentes registrados no AICPA e as firmas de auditoria credenciadas junto ao PCAOB estão sujeitos ao cumprimento dos princípios éticos e profissionais editados pelo AICPA que, entre outros, trata do desempenho dos auditores e da avaliação e monitoração contínua do sistema de controle de qualidade.

A *Sarbanes-Oxley Act*, em sua seção 103, que trata dos padrões e regras de auditoria, controle de qualidade e independência, considera como padrões a serem observados pelas firmas de auditoria supervisionadas pelo PCAOB, o monitoramento da independência e ética profissional, supervisão do trabalho de auditoria, desenvolvimento profissional dos auditores

independentes, aceitação e manutenção de clientes e de serviços e realização de inspeções internas periódicas.

Os padrões internacionais de controle da qualidade (ISQC nº 1) atribuem às empresas que executam auditorias financeiras a responsabilidade pelo sistema de controle da qualidade. Esse sistema deve garantir, com razoável segurança, que a empresa de auditoria e seu pessoal técnico estão em conformidade com os padrões profissionais e os requisitos legais e regulamentares e que o relatório de auditoria é apropriado às circunstâncias nas quais foi emitido.

Verifica-se também neste item a convergência entre as normas nacionais e internacionais, que definem padrões sobre controle interno de qualidade com vistas a garantir que os serviços de auditoria independente sejam realizados conforme as normas regulamentares estabelecidas, principalmente quanto à independência e à conduta ética do profissional.

c) Política de Independência

A Resolução CFC nº 1.034, de 26 de agosto de 2005, aprovou as normas sobre independência profissional nos trabalhos de auditoria independente. No caso da auditoria em companhias abertas, a empresa de auditoria deve comunicar formalmente, pelo menos uma vez por ano, todas as questões entre a empresa auditada e a empresa de auditoria que, de acordo com o seu julgamento profissional, possa configurar comprometimento à independência.

A Resolução CMN nº 3.198 definiu em seu artigo 6º e 7º as vedações a contratação e manutenção de auditor independente, caso se configure:

- impedimento ou incompatibilidade para a prestação de serviços de auditoria independente conforme as normas e regulamentos da CVM, do CFC ou do IBRACON;
- participação acionária, direta ou indireta, do auditor independente ou responsável técnico pela auditoria;
- operação ativa ou passiva junto à sociedade supervisionada auditada;
- participação do auditor independente substituído no rodízio periódico em auditorias independentes realizadas pelo sucessor para a mesma entidade, em prazo inferior a um ano da substituição e
- pagamento, pela empresa auditada, de honorários e reembolsos de despesas do auditor independente, em valor igual ou superior a 25% do faturamento bruto anual da firma de auditoria independente.

A Instrução CVM nº 308, nos artigos 22º e 23º, estabelece as hipóteses de impedimento e de incompatibilidade na prestação de serviços de auditoria independente. Os serviços de consultoria, descritos na Instrução da CVM, são: assessoria à reestruturação organizacional, avaliação de empresas, reavaliação de ativos, constituição de provisões ou reservas técnicas, planejamento tributário, remodelamento dos sistemas contábeis, de informações e de controles internos ou qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da entidade auditada.

As normas do AICPA, PCAOB e IFAC enfatizam a independência do auditor, principalmente nos respectivos códigos de ética e conduta profissional, especificando em

detalhes situações que podem comprometer a independência, bem como medidas preventivas consideradas aceitáveis.

d) Programa Interno de Controle de Qualidade

De acordo com a Resolução CFC nº 1.036, de 26 de agosto de 2005, vigente desde 1º de janeiro de 2006, que aprovou a NBC T 11.8 Supervisão e Controle de Qualidade, as empresas de auditoria independente devem instituir programa interno de controle, com políticas e procedimentos definidos, que considere:

- avaliação permanente da carteira de clientes, por escrito, quanto à capacidade de atendimento, independência e integridade dos administradores da empresa-cliente;
- contratação de auditores baseada em qualificações e diretrizes definidas, principalmente a habilitação legal para o exercício profissional;
- documentação dos trabalhos executados e das informações obtidas na fase de aceitação ou manutenção de clientes;
- designação de auditores com nível de treinamento, experiência profissional, capacidade e especialização adequados para a execução dos trabalhos contratados;
- planejamento, supervisão e revisão do trabalho em todas as suas etapas;
- consulta a outros responsáveis técnicos ou especialistas;
- solução de conflitos de opiniões entre a equipe e os responsáveis técnicos;
- rotação de responsáveis técnicos;
- verificação anual da qualidade dos serviços prestados e do atendimento às normas de auditoria independente e contábeis (CFC);
- avaliação dos procedimentos administrativos e técnicos de auditoria independente;
- elaboração de plano de ação para sanar falhas detectadas no processo de verificação da qualidade e acompanhamento de sua implementação.

A Instrução CVM nº 308 determinou que o programa interno de controle de qualidade, para as empresas de auditoria independente, será exigido após doze meses da publicação das normas e diretrizes aprovadas pelo CFC, portanto, a partir de 1º de janeiro de 2007.

O *System of Quality Control* (SQC 20 e 30) do AICPA compreendem padrões e regras para implementação e monitoração de um sistema de controle de qualidade das práticas de auditoria independente. Contudo, os auditores independentes que prestam serviços às empresas supervisionadas pela SEC devem cumprir as determinações emitidas pelo PCAOB.

e) Comitê de Auditoria

A Resolução CMN nº 3.081, de 29 de maio de 2003, determinou que as instituições financeiras com Patrimônio de Referência igual ou superior a R\$ 200 milhões constituíssem órgão estatutário denominado Comitê de Auditoria, composto por, no mínimo, três integrantes, com mandato máximo de cinco anos, sendo, pelo menos, um dos integrantes, detentor de comprovados conhecimentos nas áreas de contabilidade e auditoria.

Faz parte das atribuições desse Comitê avaliar a efetividade das auditorias independente e interna, inclusive quanto à verificação do cumprimento de dispositivos legais e normativos aplicáveis à instituição, além de regulamentos e códigos internos.

A Resolução CNSP nº 118 definiu a constituição do Comitê de Auditoria, na mesma forma e atribuições estabelecidas pela Resolução CMN nº 3.198, para as sociedades supervisionadas pela SUSEP que tivessem apresentado no encerramento dos dois últimos exercícios sociais, no mínimo, patrimônio líquido ajustado igual ou superior a R\$ 500 milhões ou provisões técnicas em montante igual ou superior a R\$ 700 milhões. Para os exercícios de 2003 e 2004, o Comitê de Auditoria, excepcionalmente, deveria estar instalado e em pleno funcionamento até 1º de dezembro de 2005.

O AICPA prevê comunicações com o Comitê de Auditoria no *Statements on Auditing Standards* (SAS 61 e 90).

A seção 202 da *Sarbanes-Oxley Act* estabeleceu que devem ter prévia aprovação do Comitê de Auditoria da entidade auditada todos os serviços de auditoria e de não-auditoria prestados às companhias abertas. A revisão coordenada pela SEC dos requisitos relativos à independência do auditor, conforme previsto na seção 208 dessa Lei, resultou em regras que foram publicadas em maio de 2003, pelas quais o auditor independente deve reportar ao Comitê de Auditoria, entre outros, critérios contábeis inadequados utilizados pela entidade auditada. As regras revisadas abordaram proibição de certos serviços que não são de auditoria, questões de conflito de interesse, rodízio de sócios e revisão dos trabalhos por outro sócio que não tenha participado da auditoria.

3.4 Controle Externo de Qualidade de Auditoria Independente

O controle externo da qualidade é realizado periodicamente por meio da revisão pelos pares e da fiscalização pelos órgãos supervisores. Na revisão pelos pares, os auditores independentes são submetidos à revisão por outro auditor independente indicado por órgão supervisor, com a finalidade principal de avaliar os procedimentos adotados pelas auditorias independentes e contribuir para a qualidade dos serviços prestados.

a) Revisão Externa pelos Pares

A Instrução CVM nº 308 estabelece que os auditores independentes deverão, a cada quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do CFC e IBRACON, a ser realizada por outro auditor independente, também registrado na CVM e que possua estrutura compatível com o trabalho a ser desenvolvido.

Segundo essa Resolução, a Revisão Externa de Qualidade pelos Pares constitui um processo educacional, de acompanhamento e controle, que visa alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade. O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelos contadores e firmas de auditoria, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo CFC e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do IBRACON e, quando aplicável, das normas emitidas por órgãos reguladores.

Os membros do AICPA adotaram a revisão pelos pares em 1988, que é devida após 3 anos e 6 meses da última revisão, mediante acordo de confidencialidade dos resultados das revisões. No entanto a crescente demanda por transparência do programa têm gerado conflitos entre aqueles sujeitos à revisão e terceiros interessados no resultado dessas avaliações. Cerca de 33 mil firmas nos EUA devem se submeter à revisão pelos pares, sendo a maioria como pré-condição para habilitação como CPA.

A revisão pelos pares é rigorosamente supervisionada pelas 42 entidades administradoras e pelo *Peer Review Board* do AICPA, que estabelece políticas e procedimentos para supervisão, tais como seleção de um número mínimo de auditorias de planos de benefícios, públicas e de instituições depositárias com ativo igual ou superior a U\$ 5 milhões; seleção de, no mínimo, 2% de todas as revisões para supervisão e a avaliação da qualificação dos revisores.

O relatório da força-tarefa organizada pelo AICPA para revisar o programa, divulgado em fevereiro de 2006, recomendou, entre outras, a criação de um novo modelo de reportagem dos resultados, fortalecimento da supervisão e da comunicação entre membros e terceiros, maior transparência nos relatórios, publicação voluntária dos resultados e criação de um programa para aumentar a base e melhorar a qualidade de auditores revisores.

b) Fiscalização pelos Órgãos de Supervisão

A fiscalização é realizada pela CVM e pode resultar na advertência, aplicação de multa ou suspensão ou cancelamento do registro do auditor independente pessoa física, pessoa jurídica e os seus responsáveis técnicos, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis, quando atuarem em desacordo com as normas legais e regulamentares aplicáveis ao mercado de valores mobiliários, realizarem auditoria inepta ou fraudulenta ou sonegarem informações que sejam de seu dever revelar ou ainda, utilizarem em benefício próprio ou de terceiros, informações a que tenham tido acesso durante a auditoria.

A fiscalização pelo PCAOB é feita anualmente quando as firmas credenciadas emitem relatórios de auditoria para mais de 100 companhias abertas e a cada 3 anos para aquelas que emitem para quantidade inferior a 100 companhias. O PCAOB pode também realizar investigações e determinar procedimentos e sanções disciplinares às empresas de auditoria.

As sanções disciplinares previstas na *Sarbanes-Oxley Act* para as firmas de auditoria que atuem, ou deixem de atuar, violando a Lei, as regras do PCAOB, as determinações das leis do mercado de capitais afetas à preparação e emissão de relatórios de auditoria, bem como as obrigações e responsabilidades da profissão, variam desde a suspensão temporária e multa até o cancelamento do registro junto ao PCAOB.

A IFAC determinou um conjunto de obrigações aos membros, através das *Statements of Membership Obligations* (SMOs), compreendendo temas como garantia de qualidade, educação profissional continuada e código de ética e conduta profissional. O *Public Interest Oversight Board* (PIOB), criado em fevereiro de 2005, supervisiona o programa de compliance da IFAC, no qual os membros associados devem demonstrar os esforços empregados no sentido de implementar, em sua legislação e regulamentação nacional, os padrões emitidos pela IFAC e IASB.

3.5 Substituição Periódica do Auditor Independente

Segundo a Instrução CVM nº 308 os auditores independentes, pessoa física ou jurídica, não podem prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para a sua recontração.

A Resolução CNSP nº 118 também determinou em seu artigo 11º a substituição periódica do auditor independente contratado para a prestação de serviços às entidades supervisionadas pela SUSEP.

O BACEN, no entanto, suspendeu até 31 de dezembro de 2007, por meio da Resolução CMN nº 3.332, de 22 de dezembro de 2005, a obrigatoriedade prevista no artigo 9º do regulamento anexo à Resolução nº 3.198, de 27 de maio de 2004, relativa à substituição periódica do auditor independente, pessoa física ou jurídica, contratado pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

A suspensão visa possibilitar o desenvolvimento de estudo conjunto com a CVM, a ser realizado após a conclusão do ciclo de rodízio pelas sociedades anônimas de capital aberto, com o propósito de avaliar a eficácia da exigência no Brasil e permitir ao CMN posicionar-se de forma conclusiva sobre a manutenção ou não do rodízio, diante dos custos e benefícios envolvidos.

A seção 203 da *Sarbanes-Oxley Act*, em complemento à seção 10-A do *Securities Exchange Act*, de 1934, considerou ilegais serviços de auditoria coordenados por sócio responsável pela auditoria ou pela revisão da auditoria à mesma entidade por mais de cinco exercícios fiscais.

Conforme a seção 206 dessa Lei, a Controladoria Geral dos EUA deverá conduzir estudo para avaliar potenciais efeitos de se exigir a substituição obrigatória das firmas de auditorias independentes, cujo resultado deverá ser submetido aos Comitês do Senado e da Câmara.

Pelas regras relativas à independência revisadas em maio de 2003 e vigentes desde então, tanto o sócio-líder da equipe quanto o sócio *concurring*^v, que prestam serviços de auditoria à empresa, devem ser substituídos após cinco exercícios fiscais, exigindo-se o mesmo período, no mínimo, para retornar às atividades de auditoria nessa empresa.

O sócio *concurring*, incluído nas novas regras, tem prazo para rodízio acrescido em um exercício fiscal, em relação ao sócio-líder para o qual a substituição é exigida já no exercício de 2004, caso já detivesse cinco ou mais anos na função de líder da equipe de auditoria na empresa em questão. Os demais sócios, que não líder ou *concurring*, devem ser rodiziados após sete exercícios fiscais, podendo retornar com, pelo menos, intervalo de dois exercícios.

Excluem-se as pequenas firmas de auditoria independente, assim consideradas aquelas com menos de cinco clientes e menos de 10 sócios. Cabe ao PCAOB, nestes casos, conduzir revisão, pelo menos a cada três anos, de todos os contratos de serviços dessas firmas.

A substituição periódica do auditor independente tem sido tema polêmico entre os auditores, empresas auditadas e órgãos reguladores. Nos EUA, não há obrigatoriedade de rodízio de empresas de auditoria independente, mas sim de sócios que atuam nas auditorias independentes junto às empresas supervisionadas. No Brasil, o assunto será objeto de estudo conjunto pelos órgãos normatizadores e fiscalizadores, para avaliar a eficácia de sua exigência. Surge a necessidade de condensar os dados e apresentar o Quadro comparativo das normas:

	Normas Brasileiras	Normas Norte Americanas	Normas Internacionais
Registro do Auditor Independente	CRC, CNAI e CVM	AICPA PCAOB (SOX Sec.2)	ISQC 1
Aprovação em Exame de Qualificação	CFC e IBRACON Requer 50% em cada prova Renov.após 5 anos (*)	AICPA Requer 75%, com pelo menos 50% por área Renovação após 3 anos	IES 3 (item 23)
Código de Ética e Conduta Profissional	CFC	AICPA	IFAC
Programa de Educação Continuada	CFC NBC P 4 96 pontos por triênio	AICPA/NASBA 120 horas por triênio	IES 2 e 7
Sistema de Controle Interno de Qualidade	CFC NBC T 11.8	AICPA (SQCS 20) PCAOB(SOX Sec103)	ISA 220 ISQC 1 e 2
Comitê de Auditoria	CMN, CVM e SUSEP	AICPA (SAS 61 e 90) PCAOB(SOX Séc.204)	Código de Ética (item 8.39)
Programa de Revisão pelos Pares	CFC NBC T 14 A cada 4 anos	AICPA a cada 3 anos e PCAOB a cada 3,5 anos	Código de Ética (item 4.8) a cada 3,5 anos
Fiscalização por órgãos supervisores	CVM, BACEN, SUSEP, CFC e IBRACON	AICPA (SQCS 30), NASBA, PCAOB(SOX Sec.04) e SEC	Código de Ética (PIOB)
Rodízio Periódico do Auditor Independente	CVM, BACEN(**), SUSEP e CFC Aplica-se a Pessoas Físicas e Jurídicas. Após 5 exercícios fiscais com intervalo de, pelo menos, 3 exercícios.	PCAOB(SOX Sec.203) Aplica-se a sócio-líder, sócio <i>concurring</i> e demais sócios. Após 5 exercícios fiscais, com intervalo de, pelo menos, 5 exercícios, sendo para os demais sócios, após 7 exercícios fiscais com intervalo de 2 exercícios.	Código de Ética (itens 8.42 e 290.153 a 290.157), ISA 220 e ISQC 1 (item 25-b) Após 7 exercícios fiscais, com intervalo de, pelo menos, 2 exercícios.

(*) os responsáveis técnicos, ou qualquer outro na função de gerência, das empresas de auditoria independente devem renovar a habilitação, conforme Resolução CMN nº 3.198 e CNSP nº 118.

(**) O rodízio de auditores independentes nas instituições financeiras encontra-se suspenso até 31 de dezembro de 2007, conforme a Resolução CMN nº 3.332, de 22 de dezembro de 2005.

4 CONCLUSÃO

As normas brasileiras relativas ao controle de qualidade dos serviços prestados pela auditoria independente às instituições supervisionadas pela CVM, BACEN e SUSEP mostram-se aderentes às normas internacionais editadas pela IFAC. A participação do Brasil como membro da IFAC, através do CFC e do IBRACON, tem contribuído para a convergência com as normas internacionais.

Na comparação entre as normas brasileiras e as americanas, observa-se maior rigor nas normas americanas, nos aspectos relacionados ao tempo exigido para o rodízio de sócios, exame de certificação, atuação do comitê de auditoria e à independência, reflexo das determinações do *Sarbanes-Oxley Act*, após a publicidade, em 2001 e 2002, das falências de grandes corporações envolvendo fraudes contábeis.

Importante ressaltar, no entanto, que nos EUA, não há obrigatoriedade de rodízio de empresas de auditoria independente, mas sim de sócios da empresa de auditoria independente e, sob essa ótica, a norma brasileira é mais rigorosa. No entanto, o rodízio periódico no Brasil, encontra-se suspenso pelo CMN, por meio da Resolução nº 3.332.

Quanto ao exame de certificação no Brasil, o desempenho estabelecido para aprovação do candidato é de 50%, enquanto nos EUA a nota para aprovação é 75%, devendo obter em cada prova, o desempenho mínimo de 50%, indicando maior rigor na qualificação dos auditores independentes. Em ambos os casos, a elaboração e aplicação do exame competem aos órgãos da classe profissional e não aos órgãos supervisores.

A criação do PCAOB nos EUA, especificamente para fiscalizar as firmas de auditorias independentes supervisionadas pela SEC e editar padrões de auditoria e de controle de qualidade das auditorias, imprimiu maior controle sobre a prestação de serviços da auditoria independente. Regras sobre independência também foram revisadas e detalhadas em maio de 2003 pela SEC, inclusive quanto à atuação do comitê de auditoria.

A manutenção da competência técnica é buscada através do programa de educação profissional continuada e da aprovação em exame de certificação de conhecimentos necessários para o desempenho das atividades de auditoria independente, inclusive constituindo exigência para a continuidade da habilitação do auditor independente junto ao órgão de supervisão.

REFERÊNCIAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Disponível em <<http://www.aicpa.org>>.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução CMN nº 7**, 13 de setembro de 1965. Registro do Auditor Independente. Disponível em <<http://www.bacen.gov.br>>.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução CMN nº 220**, 10 de maio de 1972. Regulamentação da Auditoria Independente. Disponível em <<http://www.bacen.gov.br>>.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução CMN nº 3.081**, 29 de maio de 2003. Auditoria Independente nas Instituições Financeiras. Disponível em <<http://www.bacen.gov.br>>.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução CMN nº 3.170**, 30 de maio de 2004. Prazo para instalação do Comitê de Auditoria. Disponível em <<http://www.bacen.gov.br>>.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução CMN nº 3.198**, 27 de maio de 2004. Auditoria Independente nas Instituições Financeiras. Disponível em <<http://www.bacen.gov.br>>.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução CMN nº 3.332**, 22 de dezembro de 2005. Suspensão do rodízio de auditores independentes. Disponível em <<http://www.bacen.gov.br>>.

BRASIL. **Lei nº 4.728**, de 14 de julho de 1965. Dispõe sobre a disciplina do mercado de capitais. Disponível em <<http://www.planalto.br/>>.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em <<http://www.planalto.br/>>.

BOYNTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL, W.G. **Auditoria**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso nos meses de setembro a novembro.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução nº 308**, 14 de maio de 1999. Registro e Exercício da Atividade de Auditoria Independente. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 803**, 10 de outubro de 1996. Código de Ética Profissional do Contabilista. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 945**, 27 de setembro de 2002. Normas para Educação Profissional Continuada. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 989**, 11 de dezembro de 2003. Normas sobre Exame de Qualificação Técnica. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.019**, 18 de fevereiro de 2005. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.034**, 26 de agosto de 2005. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.036**, 26 de agosto de 2005. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.074**, 23 de junho de 2006. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.077**, 25 de agosto de 2006. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>.

CONSELHO NACIONAL DE SEGUROS PRIVADOS. **Resolução nº 118**, de 22 de dezembro de 2004. Disponível em <<http://www.susep.gov.br>>.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Code of Ethics 2005**. Disponível em <<http://www.ifac.org>>.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **HandBook IAASB 2006**. Disponível em <<http://www.ifac.org>>.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Education Standards**. Disponível em <<http://www.ifac.org>>.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

NASI, Antonio Carlos. **A globalização das normas contábeis e de auditoria**. Artigo publicado na Fenacon em Serviços, em agosto de 2002.

RADEBAUGH, Lee H. & GRAY, Sidney J. **International Accounting & Multinational Enterprises**. 5ª ed. USA: John-Wiley & Sons, Inc., 2002.

ⁱ A Reforma Bancária deu-se com a promulgação da Lei 4.595, de 31 de dezembro de 1964, que dispôs sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias e criou o Conselho Monetário Nacional (CMN).

ⁱⁱ AICPA é uma organização americana criada em 1937 com a fusão da *American Institute of Accountants* com a *American Association of Public Accountants* e congrega os Contadores Públicos Certificados. Estabelece padrões profissionais para orientar seus membros para a adequada conduta profissional e para as melhores práticas de auditoria. Estabelece também padrões de alto nível para certificação e habilitação do *Certified Public Accountant* (CPA), como forma de promover e proteger a titulação CPA.

ⁱⁱⁱ IFAC é um organismo global da profissão contábil formado em 1977 e sediada em Nova York, EUA, que tem por finalidade proteger o interesse público encorajando melhores práticas na área contábil. Em abril de 2002 o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) substituiu o *International Auditing Practices Committee* (IAPC), e vem respondendo pela emissão dos padrões internacionais de auditoria conhecidos como *International Standards on Auditing* (ISA) e de controle de qualidade para firmas, denominados *International Standards on Quality Control* (ISQC).

^{iv} Auto-regulação: trata-se da regulação exercida pela própria categoria profissional. No caso brasileiro, por exemplo, seria a regulação instituída pelo CFC e pelo IBRACON.

^v *Concurring*: que atua em conjunto para alcançar o mesmo fim.