

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

ESCOLA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA/ INSTITUTO SUPERIOR DE  
ESTUDOS CONTÁBEIS -- EPGE/ISEC

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS



6530  
2

R

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO:

O CONTROLE DE QUALIDADE NAS EMPRESAS DE  
AUDITORIA NO BRASIL

ORIENTADOR:

DR. AMÉRICO MATHEUS FLORENTINO

MESTRANDO:

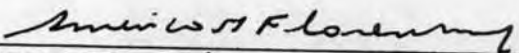
SÉRGIO DOS SANTOS VIEIRA

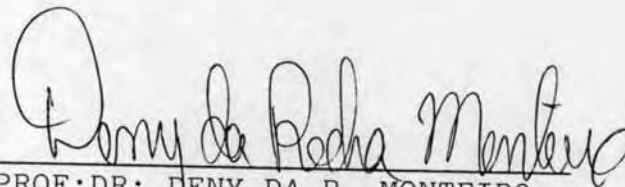
" O CONTROLE DE QUALIDADE NAS  
EMPRESAS DE AUDITORIA NO  
BRASIL "

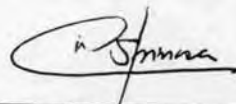
SERGIO DOS SANTOS VIEIRA

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA AO CORPO DOCENTE DA FACULDADE DE  
ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS-UERJ, DE ACORDO COM CONVÊNIO  
ASSINADO COM A FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS-FGV, EM 30/11/90,  
COMO PARTE DOS REQUISITOS PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE  
MESTRE EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS ( M.SC. )

APROVADA POR:

  
\_\_\_\_\_  
PROF:DR; AMÉRICO M. FLORENTINO  
( PRESIDENTE, ORIENTADOR )

  
\_\_\_\_\_  
PROF:DR: DENY DA R. MONTEIRO

  
\_\_\_\_\_  
PROF:DR: WILSON DA S. SPINOSA

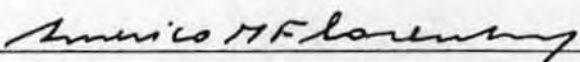
RIO DE JANEIRO-RJ-BRASIL

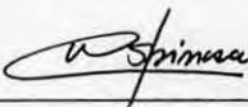
OUTUBRO DE 1992

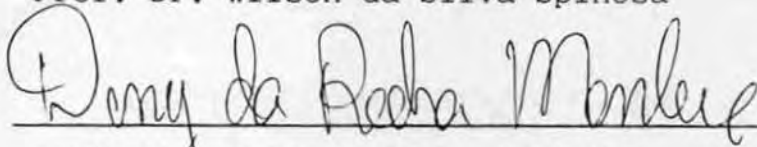
P A R E C E R

A Banca Examinadora designada pela Portaria nº 04/92 do Diretor da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ, de acordo com o Convênio assinado com a Fundação Getúlio Vargas - FGV, em 30/11/1990, para julgar a Dissertação intitulada "O CONTROLE DE QUALIDADE NAS EMPRESAS DE AUDITORIA NO BRASIL" de autoria do aluno SERGIO DOS SANTOS VIEIRA, pelos abaixo-assinados, após a apresentação pública da mesma pelo candidato e de ter este respondido às arguições que por seus membros foram feitas, concorda em que a referida dissertação merece ser aprovada.

Rio de Janeiro, 28 de outubro de 1992 .

  
Prof. Dr. Américo Matheus Florentino

  
Prof. Dr. Wilson da Silva Spinoza

  
Prof. Dr. Deny da Rocha Monteiro

1. Merece ser Aprovada
2. Merece ser Aprovada com louvor
3. Merece ser Aprovada, sendo sugerida sua publicação.

VIEIRA, Sérgio dos Santos

O controle de qualidade nas empresas de auditoria no Brasil

Rio de Janeiro: FGV/EPGE/ISEC, 1992.

Dissertação: Mestrado em Ciências Contábeis

XII 150

1. Auditoria                      2. Controle de Qualidade                      3. Programas

I- Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro -- EPGE/ISEC

II- Título



Aos meus pais, Adauto e  
Norma, pelo amor, confian-  
ça, segurança e estímulo  
a mim sempre oferecidos.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter-me concedido as dádivas indispensáveis para tornar realidade os meus objetivos.

A CAPES, que com sua ajuda financeira viabilizou a realização deste trabalho.

Aos professores, pelos ensinamentos que auxiliaram-me a realiza o presente trabalho. Em particular, agradeço ao professor Paulo Roberto da Silva, por ter lançado a semente que direcionou-me à realização deste trabalho, bem como, pelas críticas construtivas, que muito enriqueceram este trabalho.

Aos colegas de turma, pelo apoio, carinho, e amizade com que brindaram-me desde o início do curso. Em particular, agradeço ao amigo José Kiwielewicz, por suas valiosas contribuições, quanto à adequação deste trabalho.

Ao Dr. Américo Matheus Florentino, pela orientação dispensada em todas as fases da elaboração deste trabalho. Seus valiosos ensinamentos, muito ajudaram-me a atingir o objetivo colimado. A ele, meu maior respeito, admiração, e eterna gratidão.

Aos professores Dery da Rocha Monteiro e Wilson da Silva Spinosa, pelos comentários e críticas construtivas apresentadas, de grande valia, na condução e no aperfeiçoamento deste trabalho.

Às empresas de auditoria, pelo tempo e atenção dedicados no fornecimento de informações para a concretização deste trabalho.

Ao corpo administrativo da Fundação Getúlio Vargas e da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, pelo sempre atencioso e eficiente encaminhamento dos assuntos de suas competências.

Às bibliotecárias da Comissão de Valores Mobiliários -- Rio de Janeiro --, que tanto auxiliaram-me na obtenção do material técnico necessário para a realização deste trabalho.

Finalmente, a todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

## RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi estudar o atual estágio dos programas de controle de qualidade utilizados, segundo declarações dos entrevistados, por seis empresas de auditoria independentes, com sede ou filial na cidade do Rio de Janeiro, à luz de um referencial teórico previamente definido, de modo a avaliar a qualidade dos serviços prestados por estas empresas, bem como, identificar as possíveis diferenças existentes entre os programas utilizados (Capítulo I).

Na revisão da literatura, procurou-se apresentar os programas de controle de qualidade utilizados, teoricamente, por empresas de auditoria em outros países, principalmente nos E.U.A., de modo a definir um quadro de referência teórico. Apresentou-se, também, algumas considerações a respeito da fiscalização do exercício profissional contábil no Brasil (Capítulo II).

A seguir, apresentou-se a metodologia aplicada à pesquisa, justificando-se as razões para seu emprego (Capítulo III).

As respostas obtidas durante a realização das entrevistas, foram apresentadas através de quadros ( I à IV) e notas. As respostas obtidas possibilitaram uma descrição das Características Gerais das Empresas, das Características dos Papéis de Trabalho das Empresas, dos Padrões de Controle de Qualidade utilizados pelas Empresas, e das Considerações Finais sobre as Empresas (Capítulo IV).

As respostas obtidas viabilizaram analisar as seis empresas de auditoria pesquisadas, principalmente, quanto aos seus Padrões de Controle de Qualidade. Esta análise teve como base o quadro de referência teórico definido no capítulo II (Capítulo V).

Finalmente, foi apresentado um sumário da pesquisa, as conclusões alcançadas, as recomendações feitas às partes envolvidas no processo de auditoria, e, por último, as sugestões para novas pesquisas (Capítulo VI).

## ABSTRACT

The objective of this research was the study of quality control programs of six independent audit companies located in Rio de Janeiro city, under a specific theoretical model. This model was defined to analyse the service quality and to identify the differences between each company program ( Chapter I ).

In the literature review are presented some quality control programs used by foreign companies, mainly in the U.S.A. in order to get a theoretical reference guide. It was also showed some considerations about the control of professional accountancy in Brazil ( Chapter II ).

Following was the appliance of the methodology in the research and the analysis of its use ( Chapter III ).

The answers of the survey were presented in the tables I to IV and in the special notes. They allowed a description of the general characteristics of the companies, the work-paper characteristics of the companies, the quality control patterns used by the companies and the final considerations about the companies ( Chapter IV ).

The analysis was based on the theoretical reference guide described in the Chapter II ( Chapter V ).

Finally it was presented a summary of the research, the conclusions obtained, the recommendations made to the parts involved and the suggestions to a new research ( Chapter VI ).



# ÍNDICE

I.	INTRODUÇÃO .....	001
I.1	Definição do Problema .....	002
I.2	Importância da Pesquisa .....	005
I.3	Objetivos da Pesquisa .....	006
I.4	Delimitação do Campo de Estudo .....	007
II.	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA .....	008
II.1	Introdução .....	009
II.2	Qualidade .....	011
II.2.1	Controle de Qualidade em Auditoria .....	012
II.3	Relação entre os Princípios de Auditoria Normalmente Aceitos e os Padrões de Controle de Qualidade .....	014
II.3.1	Princípios de Auditoria Normalmente Aceitos ..	015
II.3.1.1	Integridade, Objetividade e Independência ....	017
II.3.1.2	Confidencialidade .....	019
II.3.1.3	Habilidade e Competência .....	019
II.3.1.4	Trabalho executado por Terceiros .....	020
II.3.1.5	Documentação .....	020
II.3.1.6	Planejamento .....	024
II.3.1.7	Provas de Auditoria .....	025
II.3.1.8	Sistema Contábil e Controle Interno .....	025
II.3.1.9	Conclusões e Relatório da Auditoria .....	027
II.3.2	Padrões de Controle de Qualidade .....	028
II.3.2.1	Teste da Independência do Auditor .....	029
II.3.2.2	Designar Pessoal Qualificado .....	030
II.3.2.3	Consultas Prévias .....	030
II.3.2.4	Supervisão .....	031
II.3.2.5	Seleção do Pessoal da Equipe .....	032
II.3.2.6	Desenvolvimento Profissional .....	033
II.3.2.7	Promoção do Pessoal da Equipe .....	034
II.3.2.8	Aceitação e Continuidade de Clientes .....	035
II.3.2.9	Inspeção .....	035
II.4	O Programa de Revisão Voluntária do Controle de Qualidade nas Firms de Auditoria nos Estados Unidos da América .....	037
II.4.1	Revisão de Consulta .....	038
II.4.1.1	Descrição Geral .....	038
II.4.1.2	Revisão do Plano de Controle de Qualidade.....	039
II.4.1.3	Revisão Preliminar dos Procedimentos de Controle de Qualidade .....	039
II.4.1.4	Revisão dos Padrões Técnicos .....	040
II.4.2	Revisão dos Trabalhos .....	040
II.5	A Fiscalização do Exercício Profissional no Brasil .....	048
II.5.1	Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Conselho Regional de Contabilidade (CRC) .....	048
II.5.2	Comissão de Valores Mobiliários (CVM) .....	050
II.5.3	Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) ..	052
II.6	Análise de Custo-Benefício do Programa de Controle de Qualidade em Auditoria .....	053



III. METODOLOGIA DA PESQUISA .....	055
III.1 Natureza da Pesquisa .....	056
III.2 Hipóteses da Pesquisa .....	057
III.3 Variáveis da Pesquisa .....	058
III.4 Critérios de Seleção das Empresas .....	059
III.5 Método de Coleta dos Dados .....	061
III.6 Pré-Teste e Revisão Final do Questionário .....	062
III.7 Trabalho de Campo .....	064
III.8 Análise dos Dados .....	066
III.9 Limitações da Pesquisa .....	066
IV. RESULTADOS OBTIDOS .....	068
IV.1 Introdução .....	069
IV.2 Questionário .....	070
IV.3 Características Gerais das Empresas (Quadro I) ..	076
IV.4 Características dos Papéis de Trabalho das Empresas (Quadro II) .....	077
IV.5 Padrões de Controle de Qualidade (Quadro III) ..	078
IV.6 Considerações Finais (Quadro IV) .....	079
IV.7 Notas .....	080
V. ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	099
V.1 Introdução .....	100
V.2 Características Gerais das Empresas .....	102
V.3 Características dos Papéis de Trabalho das Empresas .....	104
V.4 Padrões de Controle de Qualidade .....	108
V.4.1 Teste da Independência do Auditor .....	108
V.4.2 Designar Pessoal Qualificado .....	109
V.4.3 Consultas Prévias .....	112
V.4.4 Supervisão .....	113
V.4.5 Seleção do Pessoal da Equipe .....	114
V.4.6 Desenvolvimento Profissional .....	116
V.4.7 Promoção do Pessoal da Equipe .....	118
V.4.8 Aceitação e Continuidade de Clientes .....	121
V.4.9 Inspeção .....	124
V.5 Considerações Finais .....	127
VI. SUMÁRIO, CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES, E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS .....	130
BIBLIOGRAFIA .....	146

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO

## I.1 Definição do Problema

Nos dias atuais, em que as corporações legalmente organizadas, imprimem o ritmo acelerado do desenvolvimento econômico, social e tecnológico, é cada vez mais acentuada a necessidade da divulgação das informações geradas por essas corporações, a fim de que as pessoas possam identificar as bruscas transformações a que estão sujeitas.

As empresas privadas, em especial, pertencem a um grupo de corporações que são responsáveis por informações cuja importância e interesse alcançam vários setores da sociedade. Em virtude desta relevância, são criados disciplinamentos legais para que as empresas privadas comuniquem-se adequadamente com aqueles que necessitam de suas informações.

É com a divulgação de Demonstrações Contábeis que tais empresas tentam atender algumas das necessidades daqueles que se pautam nas informações econômico-financeiras para tomada de decisões.

Uma vez não sendo possível às empresas facultarem a todos os usuários, indistintamente, o acesso às informações necessárias à comprovação das Demonstrações Contábeis divulgadas, a legislação instituiu um profissional que, dentre outras, tem essa incumbência: " O Auditor Independente ".

(1)

Segundo ARKIN:

" O objetivo do exame das Demonstrações Contábeis pelo auditor independente é expressar uma opinião sobre a fidedignidade com que elas apresentam a posição financeira e os resultados das operações. "

Diante deste enfoque, podemos dizer que os auditores dão credibilidade às Demonstrações Contábeis, contribuindo para que os usuários tomem decisões quanto à alocação ótima dos recursos; e, conseqüentemente, contribuam para o alcance de um melhor bem-estar social.

Em virtude desta importante contribuição, o trabalho dos auditores independentes vem sendo cada vez mais reconhecido pelos usuários das Demonstrações Contábeis. Partindo do princípio de que os órgãos de classe refletem os anseios dos profissionais que representam, citamos como exemplo do reconhecimento, anteriormente mencionado, a recente declaração feita pelo Conselho Federal de Contabilidade na sua Resolução N. 700, de 24 de abril de 1991, que diz: " Considerando que a constante evolução e a crescente importância da auditoria ... "

Este reconhecimento, por um lado, traz inúmeras vantagens para a profissão, como por exemplo, a valorização profissional e a ampliação do mercado de trabalho. Mas, caso o auditor cometa erros na execução do seu trabalho e os mesmos causem prejuízos aos usuários, estes, poderão processar judicialmente os auditores por danos e perdas, fazendo com que a imagem dos auditores se deteriore.

(1) ARKIN, Herbert. Handbook of sampling for auditing and accounting. New York: McGraw-Hill, 1984, p.2.

Diante deste fato, podemos dizer que a solidificação e manutenção da boa imagem do auditor está diretamente ligada com a qualidade do serviço por ele executado. Logo, se faz necessário o estabelecimento de um rigoroso programa de controle de qualidade dos serviços executados pelas empresas de auditoria.

Esta afirmativa pode ser ratificada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, anteriormente citada, que aprovou as Normas de Auditoria das Demonstrações Contábeis. Desse modo, de acordo com a Resolução:

" 11.2.4 - Supervisão e Controle de Qualidade

.....

11.2.4.2 - Controle de Qualidade

O auditor deve instituir um programa de controle de qualidade visando a avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade. "

As empresas de auditoria que adotarem um bom programa de controle de qualidade terão os riscos de auditoria minimizados. Executarão serviços de melhor qualidade e terão melhor reconhecimento perante ao público.



## I.2 Importância da Pesquisa

Como podemos observar, o presente estudo é importante na medida em que procura investigar a importância da utilização de um programa de controle de qualidade nos serviços de auditoria.

Pretende-se com o estudo mostrar aos usuários das Demonstrações Contábeis os seguintes aspectos:

- a) as empresas de auditoria que possuem um controle de qualidade eficaz, provavelmente produzirão trabalhos dignos de confiança;
- b) suas participações no processo de auditoria se tornarão mais efetiva, a medida que, possuam maiores informações sobre a auditoria;
- c) a real situação das empresas de auditoria, no que diz respeito aos seus programas de controle de qualidade, a fim de que passem a dar mais atenção a esse tipo de atividade, de modo a exigirem maior qualidade nos serviços prestados.

Por último, pretendemos contribuir para o enriquecimento da literatura sobre o assunto, que não é muito ampla em língua portuguesa.

### I.3 Objetivos da Pesquisa

O objetivo desta pesquisa é estudar o atual estágio do programa de controle de qualidade, utilizado nas empresas de auditoria independentes no Brasil, a luz de um quadro de referência, traçado mediante o levantamento da literatura pertinente.

Especificamente, a pesquisa buscará resposta à seguinte questão:

- 1) As empresas de auditoria independente no Brasil adotam um programa de controle de qualidade que garanta a diminuição do risco, incorrência em erros e/ou falhas, da auditoria?

Serão investigadas, também, os seguintes aspectos:

- 2) Existem diferenças nos programas de controle de qualidade, pelo fato das empresas serem de origem estrangeira ou nacional?
- 3) Caso existam diferenças, é possível associá-las a peculiaridades culturais e/ou outras?
- 4) As empresas de origem estrangeira adotam o mesmo programa de controle de qualidade de suas matrizes?
- 5) Em que se baseiam as autoridades que legislam sobre contabilidade, com extensão em auditoria, para a recomendação de Normas Contábeis no Brasil?



Como objetivo secundário, esperamos que a pesquisa sirva de marco inicial para o estudo de um assunto que apresenta sobeja importância, àqueles que precisam da informação contábil -- qualidade dos serviços de auditoria -- e que trabalhos mais amplos sejam desenvolvidos a partir do interesse e contribuição que este venha a despertar.

Espera-se, ainda, que os resultados obtidos pela pesquisa contribuam para o aprimoramento da atividade de auditoria.

#### I.4 Delimitação do Campo de Estudo

O âmbito desta pesquisa limita-se exclusivamente a obter informações sobre o programa de controle de qualidade empregado, segundo declarações dos entrevistados pelas empresas de auditoria independentes, com sede ou filial na cidade do Rio de Janeiro, com o objetivo de estudar e avaliar a qualidade dos serviços prestados.

CAPÍTULO II

REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

## II.1 Introdução

Esta revisão bibliográfica visa apresentar, especificamente, o programa de controle de qualidade utilizado, teoricamente, pelas empresas de auditoria em outros países, principalmente nos Estados Unidos da América, pois é de onde vem a maior parte da tecnologia empregada na área.

Para a obtenção das informações consultamos livros e periódicos e pronunciamentos de órgãos oficiais sobre o tema da dissertação, tudo isso, com a finalidade de se realizar análises comparativas entre o programa de controle de qualidade utilizado pelas empresas de auditoria brasileiras e o utilizado, teoricamente, em outros países.

A grande maioria do material levantado, foi obtido junto a biblioteca da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Fundação Getúlio Vargas (FGV), onde procuramos selecionar todo o material pertinente. Gostaríamos todavia, de ressaltar a carência de bibliografia específica, sobre o assunto, em Português, com exceção a versão do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) sobre a Guia de Orientação sobre Auditoria Internacional n. 6, Setembro de 1981, da Federação Internacional de Contadores (IFAC).

(1) Instituto Brasileiro de Contadores. Princípios contábeis, normas e procedimentos de auditoria. São Paulo: Atlas, 1988.

Diante deste enfoque, procuramos não discutir nem criticar os programas de controle de qualidade identificados e sim descrevê-los.

Iniciamos o trabalho com uma definição de controle de qualidade em auditoria e em seguida citamos a relação dos padrões de controle de qualidade com os princípios de auditoria normalmente aceitos, identificando ambos e, finalizamos, falando do programa de revisão voluntária do controle de qualidade nas firmas de auditoria nos Estados Unidos da América e dos órgãos que se relacionam com a profissão contábil no Brasil.

## II.2 Qualidade

As empresas modernas têm dado acentuada ênfase à qualidade de seus produtos. Estas, utilizam a qualidade como instrumento para vencer a concorrência, sedimentar à imagem da empresa no mercado, aumentar o grau de confiança dos consumidores, promover a auto-satisfação dos que produzem, enfim, para tudo, a qualidade está na ordem do dia.

O grau de desempenho de uma empresa está associado à intensidade com que os seus padrões de qualidade são atingidos ou mesmo superados. Logo, o aprimoramento da qualidade dos recursos traz como resultado imediato melhores condições operacionais, melhores produtos e serviços finais, maior produtividade e, conseqüentemente, melhores resultados.

As primeiras conceituações de qualidade colocavam-na como sendo uma característica possuída por um produto ou serviço prestado, ao não apresentar defeitos ou falhas em sua composição ou desempenho finais.

(1)

Conforme, Juran:

" O controle de qualidade consiste na prevenção dos defeitos ..... Inclui todos os meios pelos quais a frequência dos defeitos é mantida baixa."

(1) JURAN, J.M.. Quality control handbook. New York: McGraw-Hill INC. 2.ed., 1962.

Como se pode observar, esta conceituação leva as empresas à maximização dos seus esforços de aprimoramento da qualidade de seus produtos e serviços e à dinamização da atividade de controle de qualidade.

O controle de qualidade corresponde a um ciclo ativo, fechado e contínuo de atividades administrativas: planejamento, organização, execução, controle e correção. Requer uma filosofia diretiva, isto é, uma tomada de posição por parte da administração no tocante ao problema de qualidade. Exige estreita coordenação e integração de todos os níveis da empresa. Visa prevenir, mais do que remediar.

#### II.2.1 Controle de Qualidade em Auditoria

(1)  
A Federação Internacional de Contadores (IFAC) define controles de qualidade, como:

" Controles de Qualidade são as normas e procedimentos adotados por uma firma, para proporcionar uma garantia razoável de que todas as auditorias feitas pela firma estejam sendo executadas de acordo com os Princípios Básicos que Regem uma Auditoria, ....."

(1) FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES - Guia de orientação sobre auditoria internacional N. 6, Setembro de 1981. in. Instituto Brasileiro de Contadores. Princípios contábeis: normas e procedimentos de auditoria. São Paulo: Atlas, 1988.



Uma empresa de auditoria deve ter como normas os seguintes objetivos: qualidade do pessoal, capacidade e competência dos mesmos, um programa de pessoal, estabelecimento de direção e supervisão do trabalho, avaliação da aceitação e continuidade de clientes e inspeção periódica destes objetivos. Já como procedimentos, deve estabelecer passos a serem seguidos, objetivando garantir o alcance de tais objetivos.

Não devemos entender controles de qualidade como somente um conjunto de procedimentos voltados diretamente para a execução específica de um serviço de auditoria. Muito mais do que isso, os controles de qualidade devem abarcar toda estrutura de uma empresa, desde a seleção de seu pessoal técnico até à emissão do parecer de auditoria.

A natureza e extensão dos procedimentos de controle de qualidade adotados por uma empresa, dependem de fatores tais como: o porte e a natureza de sua clientela, sua dispersão geográfica, e sua organização. Conseqüentemente, podemos dizer que a dimensão do programa de controle de qualidade está diretamente ligado ao tamanho da empresa de auditoria. A manutenção de um eficiente programa de controle de qualidade exige um considerável aporte de investimento, o que, na prática só é viável às grandes empresas. Entretanto, com os ajustamentos necessários ao caso, é possível às empresas de médio e pequeno portes, e até aos auditores individuais, possuírem um controle de qualidade razoável.

Tanto as normas quanto os procedimentos de controle de qualidade, devem ser informados ao pessoal da empresa, de maneira a proporcionar uma segurança razoável de que os mesmos serão seguidos.



### II.3 Relação entre os Princípios de Auditoria Normalmente Aceitos e os Padrões de Controle de Qualidade.

Antes de começarmos a descrever a relação acima, gostaríamos de dizer que assumimos a igualdade entre as expressões " Princípios de Auditoria Normalmente Aceitos " e " Princípios Básicos que Regem a Auditoria " (expressão que consta da definição de controles de qualidade do IFAC - pág. 12), ou seja, são consideradas sinônimas.

Uma empresa de auditoria deve assegurar-se, via aplicação dos padrões de controle de qualidade, que seus auditores estarão seguindo os princípios de auditoria normalmente aceitos quando envolvidos com serviços de auditoria.

Podemos ratificar o exposto através do pronunciamento do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados(AICPA) - SAS n.25, 1979, que diz:

" O auditor independente é responsável pelo cumprimento dos princípios de auditoria normalmente aceitos em um serviço de auditoria. As regras de conduta do código de ética profissional do AICPA, exigem que seus membros cumpram com tais princípios quando envolvidos com Demonstrações Contábeis.

Uma firma de auditores independentes, também deve cumprir com os princípios de auditoria normalmente aceitos na condução de sua prática de auditoria.

Portanto, uma firma deve estabelecer normas e procedimentos de controle de qualidade para obter razoável segurança da conformidade com os princípios de auditoria normalmente aceitos nos seus serviços de auditoria.

Os princípios de auditoria normalmente aceitos e os padrões de controle de qualidade são relacionados; logo, as normas e procedimentos de controle de qualidade, adotados por uma firma, podem afetar tanto a execução individual de um serviço de auditoria, quanto a execução das práticas de auditoria da firma como um todo."

### II.3.1 Princípios de Auditoria Normalmente Aceitos

Os princípios de auditoria normalmente aceitos são estabelecidos pela classe profissional em diversos países. Os mesmos visam orientar o exercício profissional através de normas e diretrizes a serem cumpridas pelos auditores na execução de suas atividades.

Logo, os princípios buscam fixar alguns procedimentos, que em caráter mínimo, devam ser cumpridos em cada atuação do auditor. Os mesmos não são inconciliáveis com a liberdade de pensamento e de critério que supõe a liberdade profissional. Pelo contrário, os princípios pretendem estabelecer diretrizes que levarão o auditor à aplicação de procedimentos mais adequados em cada caso particular, bem como, o inspirem em todo momento de sua atuação profissional.

é através dos princípios de auditoria normalmente aceitos, que os auditores traçam seu comportamento em relação a sua competência profissional e quanto aos conhecimentos técnicos requeridos, ou seja, os princípios de auditoria normalmente aceitos, estabelecem as responsabilidades básicas do auditor.

Em 1986, Louis Harris and Associate realizou uma pesquisa de opinião pública, em Nova York, centrada sobre a profissão de auditoria. A pesquisa demonstrou que os auditores possuíam uma alta reputação perante o público, devido o cumprimento de suas responsabilidades.

(1)

Segundo, Louis Harris and Associate:

" O resultado final de uma pesquisa de opinião pública sobre os auditores e a profissão contábil: Os auditores lideram outros profissionais, líderes na estipulação da ética e da moralidade. "

Podemos dizer que os princípios, por serem gerais e não específicos, apresentam bastante semelhança em diversos países. Contudo, o que vai diferenciá-los, de um país para o outro, é o nível de interpretação, dada em decorrência da evolução profissional - crescente responsabilidade por parte do auditor e maior influência do mesmo na economia do país -.

(1) HARRIS, L.. How the public sees CPAs. Journal of Accountancy. New York, December 1986.

Cabe, ressaltar, que a expressão Princípios de Auditoria Normalmente Aceitos (PANA) foi empregada, nesta pesquisa, como sendo um conjunto de procedimentos científicos e de normas de conduta nas realizações de auditoria.

Identificamos e comentamos agora os princípios de auditoria normalmente aceitos, que foram estabelecidos pela Federação Internacional de Contadores (IFAC)<sup>(1)</sup>, por ser o mesmo um organismo internacional e os princípios por ele adotados serem genéricos, não conflitando com nenhum princípio existente na maioria dos países.

#### II.3.1.1 Integridade, Objetividade e Independência

O auditor deve ser independente de fato, em todos os assuntos referentes ao seu trabalho. Dessa forma, só deve expressar sua opinião com base nos elementos objetivos do exame. Não se deixando influenciar por prevenções, preconceitos ou quaisquer outros fatores que pressuponham perda de sua independência.

É através da independência que justificamos o valor econômico-social do parecer de auditoria, pois a mesma proporciona uma opinião independente de um observador informado, com relação aos assuntos contábeis.

(1) FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES -- Guia de orientação sobre auditoria internacional n. 3, Setembro de 1980. in: Instituto Brasileiro de Contadores. Princípios contábeis, normas e procedimentos de auditoria. São Paulo:Atlas, 1988.



Podemos dizer que a independência do auditor é um dos principais princípios de auditoria, pois a mesma é condição essencial para que o auditor expresse uma opinião sobre a propriedade das demonstrações contábeis. Logo, a independência faz com que o auditor desenvolva seu trabalho de forma íntegra, objetiva e honesta.

A seguir, relacionaremos algumas situações que na opinião do IFAC, constituem motivos para a perda de independência:

" 1) Envolvimento econômico direto ou indireto com os negócios do cliente, como, por exemplo, participações acionárias, empréstimo a e de clientes;

2) Envolvimento do contador que atue como auditor independente nos negócios de seu cliente, como executivo ou como funcionário subordinado;

3) Outros negócios ou ocupações executadas paralelamente, poderiam levar a um conflito de interesse, ou são incompatíveis ou inconsistentes com o exercício da auditoria ou são incompatíveis com as necessidades de manter a sua independência;

4) Efeitos das relações familiares ou pessoais sobre a independência;

5) As circunstâncias em que os honorários recebidos de um cliente constituem uma parte inaceitavelmente grande da receita de um único contador ou de uma firma de auditoria independente. "

(1) FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES -- Guia de orientação sobre ética profissional N. 16, Julho de 1980. in: Instituto Brasileiro de Contadores. Princípios contábeis: normas e procedimentos de auditoria. São Paulo: Atlas, 1988.

### II.3.1.2 Confidencialidade

O auditor durante o curso de seu exame, tem acesso às informações geradas pelo cliente, não podendo divulgá-las a terceiros, exceto, se houver autorização por parte do cliente ou obrigação legal ou profissional, e nem, tampouco, utilizá-las em benefício próprio.

O princípio da confidência é um requisito essencial da ética profissional de auditoria.

### II.3.1.3 Habilidade e Competência

Devido ao fato do auditor basear-se nos princípios contábeis, para determinar a validade das demonstrações contábeis, o mesmo deve possuir uma educação formal em contabilidade (nível universitário). Além disso, é essencial que o auditor acompanhe as mudanças que envolvam sua profissão, através de cursos de educação profissional contínua.

A educação formal deve ser suplementada pela experiência, geralmente obtida pelo treinamento em ação, onde os auditores, mais experientes, supervisionam os menos experientes, oferecendo-lhes a capacidade de julgamento abalizado com respeito aos dados contábeis do cliente.

O auditor só deve aceitar realizar um serviço, quando se achar habilitado para executá-lo com razoável competência. Caso o auditor não se sinta capacitado, deverá abster-se a empreendê-lo ou continuá-lo, a não ser que, recorra a auxílio e/ou assistência externa.

#### II.3.1.4 Trabalho executado por Terceiros

O auditor será sempre responsável pela formação e emissão do parecer de auditoria, independentemente de ter delegado funções a terceiros ou aos seus assistentes.

Quando da delegação, o auditor deve guiar, supervisionar e revisar os trabalhos realizados. Esta atuação fará com que o auditor direcione o trabalho dos terceiros envolvidos na realização do exame e determine se os objetivos foram alcançados ao término do trabalho de campo.

#### II.3.1.5 Documentação

A alínea 11.2.7 -- Documentação da Auditoria -- da Resolução CFC n. 700/91 de 24 de abril de 1991 também refere-se a este princípio, conforme abaixo descrito:

" 11.2.7.1 - O auditor deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e que evidenciem ter sido a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis."

Os papéis de trabalho constituem elemento de excepcional importância no processo de auditoria, uma vez que, evidenciam o grau de cumprimento dos PANA na realização do trabalho. Em virtude desta importante relevância, daremos uma atenção especial a este princípio -- documentação ( papéis de trabalho ) -- durante a realização deste trabalho.



O conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos obtidos pelo auditor, na realização de seu exame, constituem os papéis de trabalho de auditoria.

(1)

Conforme, Mautz:

" ... Os papéis de trabalho incluem balancetes, lançamentos retificativos, análises de contas, esquemas, conciliações, resumos de informações, comentários, explicações, programas de auditoria, respostas a pedidos de confirmação, cálculos por escrito, rascunhos de demonstrações contábeis, cópias de correspondência, assim como, qualquer outro material escrito que o auditor prepara ou julga necessário ao cumprimento de sua tarefa. .... "

Os papéis de trabalho permitem o auditor avaliar a adequação das Demonstrações Contábeis do cliente em um dado período de tempo. Para poder avaliar a adequação das Demonstrações Contábeis do cliente, o auditor precisa analisar ( via papéis de trabalho ), no mínimo, as áreas (contas) mais relevantes das Demonstrações, ou seja, analisar as áreas (contas) que apresentam uma importância relativa maior no conjunto.

(2)

Segundo, Motta:

" ... deverá existir um papel para cada conta e/ou subconta relevante do Razão, .... "

(1) MAUTZ, R. K.. Princípios de auditoria. Trad. Hilário Franco. São Paulo: Atlas, 3. ed., iv., 1980. p.122.

(2) MOTTA, J. M.. Auditoria: princípios e técnicas. São Paulo: Atlas, 1988. p.61.

Os papéis de trabalho devem evidenciar que foi feito um estudo prévio do cliente e do grau de segurança dos controles deste, pois, este estudo, servirá de base para a determinação da natureza e extensão dos testes a serem realizados.

(1)

Segundo, Attie:

" O auditor deve estudar e avaliar o sistema contábil e de controle interno da empresa, como base de determinação da confiança que nele se possa depositar, para a fixação da natureza, da extensão e da profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados."

Como comentado, anteriormente, os papéis de trabalho indicam o grau de cumprimento dos PANA, por parte do auditor responsável por sua confecção. Logo, é preciso que os papéis de trabalho identifiquem seus realizadores, através de suas assinaturas, bem como, a data de realização do exame.

(2)

Para, Waddell:

" Os papéis de trabalho deverão conter ( usualmente no canto superior - ou inferior - direito, logo abaixo do número de índice) as iniciais de quem os preparou e a data em que foram terminados. .... "

(1) ATTIE, William. Auditoria: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2. ed., 1984. p.42.

(2) WADDELL, H. R.. Manual de auditoria. São Paulo: Atlas, 1982. p.152.

Outra função dos papéis de trabalho é a de fornecer informações detalhadas a respeito do trabalho realizado. Logo, devem ser auto-suficientes e não devem necessitar de explicações orais subsequentes, não podendo, por outro lado, ter indicações por meio de pontos de interrogação, perguntas cujas respostas sejam apenas "SIM" ou "NÃO", e etc...

(1)

Segundo, Motta:

" Os papéis de trabalho são preparados tendo em vista os seguintes propósitos:

- .....
- . explicar em detalhes as opiniões e os fatos sumarizados no relatório;
- ..... "

(2)

Para, Andersen:

" Os pontos essenciais de um bom papel de trabalho são:

- .....
- d) descrição apropriada e identificação dos testes realizados;
- ..... "

(1) MOTTA, J. M.. Auditoria: princípios e técnicas. São Paulo: Atlas, 1988. p.54.

(2) ANDERSEN, Arthur & Co., et al. Curso de auditoria. Rio de Janeiro: FGV/ISEC, 1975. p.47.

#### II.3.1.6 Planejamento

O auditor deve planejar seu trabalho de forma a poder, no término do exame, expressar uma opinião a respeito das demonstrações contábeis consideradas como um todo.

Ao planejar, o auditor deve levar em consideração os princípios contábeis e os de auditoria, bem como, prazos e compromissos contratuais assumidos com o cliente.

É no planejamento que o auditor traça um roteiro detalhado do trabalho a ser executado durante a realização do serviço. Consta do planejamento, dentre outros aspectos, a alocação e distribuição das tarefas entre os membros da equipe, meios de coordenação e controle do trabalho, determinações de responsabilidades, e procedimentos necessários a serem empregados.

Ao planejar o auditor deve levar em consideração os seguintes fatores:

- a) Conhecimento da atividade do cliente;
- b) Estudo e avaliação do sistema contábil e controle interno do cliente;
- c) Natureza, extensão e profundidade dos procedimentos de auditoria a serem empregados;
- d) Necessidade de uso de trabalhos de terceiros;
- e) Possíveis alterações devido a fatos novos.

### II.3.1.7 Provas de Auditoria

As provas, evidências, consistem de informações e dados que podem ser verificados que são relevantes para o assunto em questão e que podem influenciar as conclusões do auditor.

As evidências devem ser suficientes, isso implica uma quantidade razoável de evidências idôneas, ou seja, ter validade legal.

Todas as decisões tomadas pelo auditor, tornam-se justificáveis apenas, se forem adequadamente apoiadas pela evidência. A evidência oferece uma base racional para formar julgamentos sobre a correção da informação contábil.

A determinação da quantidade de evidência é feita através de uma análise crítica do auditor, que geralmente retrocede das demonstrações contábeis, através do sistema contábil, até as transações que produziram o dado. A análise crítica do auditor é feita com base em alguns elementos que serão a seguir comentados, como por exemplo, o controle interno do cliente.

### II.3.1.8 Sistema Contábil e Controle Interno

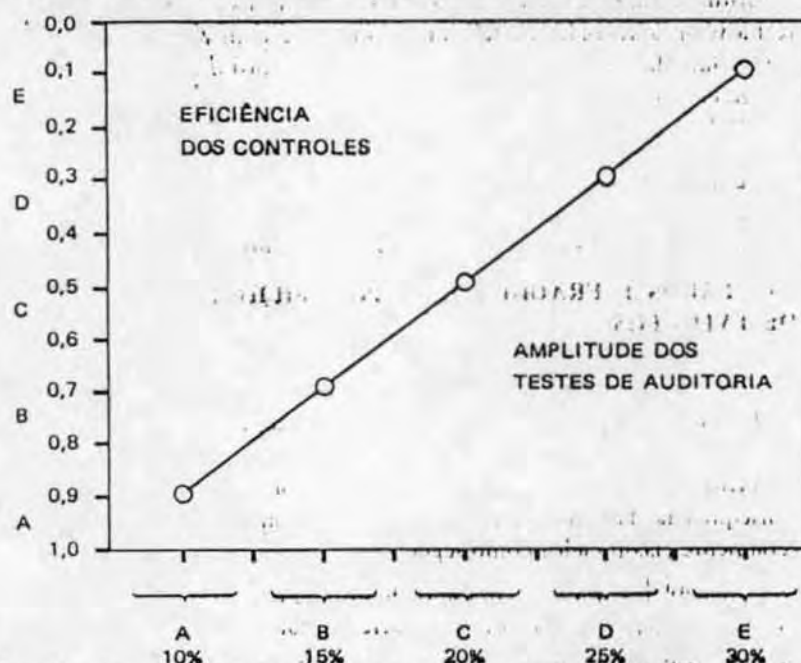
O sistema contábil é composto por vários controles internos e sua elaboração é de responsabilidade da administração do cliente. Os controles internos são estabelecidos com o objetivo de proteger o patrimônio da empresa e propiciá-la à eficiência operacional.



é com base no estudo e avaliação do sistema contábil e controles internos da organização que o auditor determina a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos a serem aplicados na realização de seu exame. Logo, se o auditor concluir, após avaliação, que o sistema contábil e controles internos são de confiança, os procedimentos tendem a ser menos extensos; o que não ocorrerá caso a conclusão seja inversa.

(1)

O gráfico, a seguir, elaborado pelo Prof. Florentino revela o comportamento da auditoria em razão dos controles encontrados:



- No eixo vertical do gráfico aparece a avaliação da eficiência dos controles;
- No eixo horizontal do gráfico aparece, por hipótese, o tamanho da amostra e a amplitude e extensão dos testes a serem aplicados no programa de auditoria;
- O resultado da avaliação dos controles estabelecerá o percentual da amostra a ser utilizado pela auditoria.

(1) FLORENTINO, A.M.. Auditoria contábil. Rio de Janeiro: FGV, p. 129, 5.ed., 1987.

### II.3.1.9 Conclusões e Relatório da Auditoria

O relatório é o produto tangível primário da auditoria. Ele é o único meio de comunicação para a maioria dos usuários, portanto, deve ser o mais informativo possível.

O relatório deve declarar se as demonstrações contábeis foram preparadas segundo os princípios fundamentais de contabilidade e se tais princípios foram empregados consistentemente com os exercícios anteriores. O relatório deve, também, informar se as demonstrações contábeis permitem uma adequada interpretação da posição patrimonial e financeira do cliente, levando em consideração a forma, a disposição, a necessidade e a propriedade de notas explicativas; e, por último, deve conter uma opinião clara e objetiva sobre as demonstrações contábeis.

Ao preparar um relatório de auditoria, o auditor deve ter consciência das responsabilidades legais, profissionais e sociais que este envolve.

O relatório deve indicar, claramente, a que demonstrações contábeis está se referindo. O mesmo pode ser classificado, segundo a natureza da opinião em:

- a) Parecer sem ressalva;
- b) Parecer com ressalva;
- c) Parecer adverso;
- d) Parecer com abstenção de opinião.

### II.3.2 Padrões de Controle de Qualidade

As empresas de auditoria devem possuir um programa interno de controle de qualidade, que sirva como meio de auxiliá-la no cumprimento das normas e procedimentos adotados, para a execução da auditoria. Este programa, geralmente, é composto por uma equipe previamente definida, que tem como incumbência visitar todos os escritórios, em um espaço de tempo pré-determinado, com o intuito de examinar todos os aspectos relacionados com a auditoria, a fim de determinar o grau de cumprimento dos princípios de auditoria normalmente aceitos e das políticas da empresa quanto ao exame, à aplicação dos procedimentos, à validade das conclusões e às recomendações feitas em função do mesmo.

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) estabelece elementos ( ou padrões ) que compõem um programa de controle de qualidade. Os padrões são inter-relacionados, onde a realização de um afeta o desempenho do outro, como por exemplo: a política de recrutamento de uma empresa afeta a qualidade do pessoal designado para o serviço.

Como já comentado anteriormente, o programa de controle de qualidade adotado por uma empresa de auditoria pode variar em função de seu tamanho, estrutura organizacional e sua filosofia de operação.

Também já vimos que, a qualidade do serviço de auditoria depende da relação entre o programa de controle de qualidade e os princípios de auditoria normalmente aceitos.

Comentamos a seguir os padrões de controle de  
qualidade estabelecidos pelo AICPA,<sup>(1)</sup> para as empresas de  
auditoria.

#### II.3.2.1 Teste da Independência do Auditor

O primeiro padrão de controle de qualidade consiste em  
testar a independência do auditor perante a seu cliente.

O devido comentário a respeito da independência do  
auditor já foi feito quando da identificação dos princípios de  
auditoria normalmente aceitos. Cabe-nos agora citar algumas  
políticas que devem ser adotadas pela empresa para assegurar-se  
de que seu quadro de pessoal conhece as regras da independência:

- 1) Indicar uma pessoa para resolver questões relacionadas à  
Independência;
- 2) Informar as normas e procedimentos de independência a todos  
os níveis da organização, visando familiarizá-los;
- 3) A pessoa indicada deve acompanhar, periodicamente, o  
cumprimento de tais normas e procedimentos;
- 4) O auditor responsável pelo serviço deve confirmar a  
independência de terceiros, quando tiver usando serviços  
destes.

(1) AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS.  
Professional standards. Chicago: Commerce Clearing House  
INC., 1978, 2v.

#### II.3.2.2 Designar Pessoal Qualificado

O exame de auditoria deve ser realizado por pessoas com o grau de treinamento técnico e experiências requeridas nas circunstâncias. Para uma correta designação, a empresa de auditoria deve levar em consideração a competência do auditor e a atividade do cliente; conseqüentemente, o grau de dificuldade em realizar o serviço. Quanto mais experiência tiver o pessoal designado, menor será a necessidade de supervisão.

Com o propósito de atingir o objetivo de designar pessoal qualificado para a realização do exame, uma empresa deve usar as seguintes políticas:

- 1) Elaborar uma programação de pessoal;
- 2) Indicar um responsável pela programação de pessoal;
- 3) Submeter a programação ao auditor responsável pelo serviço.

#### II.3.2.3 Consultas Prévias

Os auditores devem procurar assistência para as questões de auditoria e contabilidade, na extensão requerida, de pessoas de níveis de conhecimento, competência, julgamento e autoridade apropriados.

A consulta dependerá basicamente, do grau de complexidade da atividade do cliente examinado e da competência do auditor que está realizando o exame.



A empresa deve manter uma estrutura permanente de apoio técnico, onde seus auditores possam solucionar as questões que apareçam durante o desenvolvimento de seus trabalhos.

Os itens a seguir servem como exemplos de alguns dos elementos que a empresa deve possuir para formar a estrutura de apoio acima mencionada:

- 1) A empresa deve indicar áreas e situações específicas onde a consulta se faz necessária;
- 2) Indicar indivíduos, como especialistas, para servirem como fontes de pesquisa;
- 3) Possuir uma biblioteca adequada para consultas.

#### II.3.2.4 Supervisão

A supervisão em todos os níveis serve para identificar se o trabalho realizado reúne os padrões da profissão. O grau de supervisão e revisão dependerá de fatores relacionados à complexidade do assunto, à capacidade do pessoal que realiza o trabalho e à extensão da consulta disponível e usada.

A responsabilidade de uma empresa em estabelecer procedimentos de supervisão é distinta da do auditor no trabalho de campo.

As políticas estabelecidas em relação à supervisão são necessárias para oferecer segurança razoável de que julgamentos apropriados e conclusões possam ser obtidos com relação ao trabalho realizado. São elas:

- 1) Estabelecer procedimentos de julgamento da auditoria;
- 2) Estabelecer procedimentos que preservem os padrões de qualidade da empresa;
- 3) Estabelecer procedimentos para a revisão dos papéis de trabalho e pareceres.

#### II.3.2.5 Seleção do Pessoal da Equipe

A qualidade do serviço de auditoria depende diretamente da capacidade do pessoal envolvido. Logo, a política de seleção de pessoal de uma empresa de auditoria torna-se um ponto fundamental de controle de qualidade. O processo de seleção deve buscar candidatos que possuam características apropriadas e que os capacitem na realização dos serviços de auditoria. A integridade, liderança, competência e motivação são as principais características que devem ser observadas no pessoal a ser contratado.

Por considerar seu pessoal como seu principal ativo, as empresas de auditoria devem levar em consideração os seguintes aspectos:

- 1) Estabelecer um programa de seleção designado a obter pessoal qualificado, bem como, indicar pessoal qualificado para realizar a seleção;
- 2) Estabelecer atributos para poder avaliar os candidatos;
- 3) Informar aos candidatos sobre as normas e procedimentos da empresa.

#### II.3.2.6 Desenvolvimento Profissional

Os auditores devem possuir o conhecimento necessário que os capacitem a cumprir com as responsabilidades que a eles serão atribuídas. É principalmente, com a educação profissional contínua e o treinamento que a empresa possibilita a seu pessoal poder obter os conhecimentos necessários para o seu progresso profissional.

Com a educação profissional contínua, a empresa familiariza seus profissionais com as novas técnicas e reforça o conhecimento das antigas; fazendo, com isso, que se evitem os desvios dos padrões profissionais estabelecidos, já que, com o treinamento, interno ou externo, a empresa antecipa à equipe os conhecimentos técnicos necessários a sua atuação no campo.

A empresa também pode auxiliar o desenvolvimento de seu pessoal, através de instruções, durante a execução do serviço. Indicação de pessoal para participação de seminários, distribuição de comunicados escritos sobre pronunciamentos técnicos, encorajar o pessoal a atividades de auto-desenvolvimento e etc...

#### II.3.2.7 Promoção do Pessoal da Equipe

Promoção é o avanço da pessoa para uma posição que exige maiores responsabilidades. Portanto, a empresa deve certificar-se de que o pessoal escolhido para a promoção tem as qualidades necessárias para cumprir com tais responsabilidades.

A promoção ocorre mediante a avaliação individual, do auditor. Esta avaliação deve ocorrer periodicamente e pode ser realizada de 2 formas: A primeira, a cada trabalho realizado pelo auditor responsável, e a segunda, pelos sócios da empresa em bases comparativas entre todos os subordinados.

Os principais requisitos para a promoção são: caráter, inteligência, capacidade de fazer julgamentos e motivação.

Com o objetivo de atender a este padrão, a empresa de auditoria deve ter como umas de suas políticas:

- 1) Definição das qualificações necessárias para os diversos níveis da organização;
- 2) Avaliar e informar, periodicamente, seu pessoal;
- 3) Indicar responsáveis pela tomada de decisões quanto a promoções.

#### II.3.2.8 Aceitação e Continuidade de Clientes

A empresa deve avaliar a aceitação e continuidade de determinado cliente que não tenha integridade administrativa.

Além de considerar a integridade da administração, a empresa de auditoria deve levar em consideração sua independência e sua capacidade de atender adequadamente aos usuários das demonstrações contábeis.

A tomada de decisão refletirá na confiança depositada no serviço de auditoria, no parecer e até mesmo na própria reputação da empresa.

Com o objetivo de assegurar-se da não associação com clientes de baixa reputação, a empresa deve:

- 1) Estabelecer procedimentos para avaliação e aceitação de clientes;
- 2) Avaliação periódica dos clientes assumidos.

#### II.3.2.9 Inspeção

A empresa deve possuir um sistema de verificação periódica para assegurar-se de que as políticas estabelecidas para manter a qualidade dos serviços de auditoria estão sendo aplicadas efetivamente. Este sistema será constituído pelas pessoas mais graduadas e experientes da empresa que desempenharão sua função com auxílio de instrumentos apropriados, tipo: checklists, questionários, etc...



Esta equipe visitará os diversos escritórios da empresa, visando analisar a estrutura do escritório, suas práticas de apoio técnico, sua política de pessoal, etc..., até a revisão específica de trabalhos realizados. Os resultados da revisão serão discutidos com o sócio responsável e/ou responsável pelo escritório e logo após será preparado um relatório constando o que for observado e suas recomendações.

As políticas de inspeção estão relacionadas com a natureza e extensão dos controles e procedimentos adotados para os demais padrões de controle de qualidade, como exemplo, podemos citar:

- 1) Definir o escopo do programa de inspeção;
- 2) Apresentar as conclusões da inspeção ao nível responsável;
- 3) Acompanhamento de ações tomadas ou planejadas.

## II.4 O Programa de Revisão Voluntária do Controle de Qualidade nas Firms de Auditoria nos Estados Unidos da América.

Em 23 de outubro de 1976, o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) criou um programa de revisão voluntária do controle de qualidade mantido pelas firms de auditoria. Para a execução deste programa, o órgão também criou padrões de controle de qualidade a serem utilizados em tais revisões.

O programa é administrado por um comitê, composto por membros do AICPA, de revisão do controle de qualidade, que estabelece as políticas necessárias para a implementação do programa. O comitê tem, também, a responsabilidade de informar ao mundo dos negócios e ao público em geral a utilidade do programa, bem como, chamar a atenção das firms de auditoria para a importância das suas participações no programa.

O objetivo do programa é educacional e preventivo. O mesmo foi elaborado para assistir as firms em desenvolvimento, a implementar um programa de controle de qualidade adequado em suas práticas, tanto quanto, assegurar às firms, com um programa já existente, que reúna todos os aspectos relacionados aos padrões da profissão.

O programa é composto de 2 (dois) tipos de revisão: a revisão de consulta (Consulting Review) e a revisão dos trabalhos (Compliance Review). A revisão de consulta visa assistir à firma no desenvolvimento de seu programa de controle de qualidade e a preparar-se para participar do programa. Já a revisão dos trabalhos, busca atestar que o programa de controle de qualidade adotado pela firma solicitante, atinge os padrões profissionais.

Firmas que executam serviços de contabilidade, como a preparação de Demonstrações Contábeis, mas não realizam auditoria, também podem participar do programa. Suas participações são baseadas no cumprimento dos padrões profissionais aplicados às Demonstrações Contábeis que não são obrigadas a serem auditadas.

#### II.4.1 Revisão de Consulta (Consulting Review)

##### II.4.1.1 Descrição Geral

Este tipo de revisão ocorre quando a firma requer assistência na organização de seus procedimentos de controle de qualidade. A revisão de consulta ou revisão educacional é realizada para assistir a firma na conduta de suas práticas.

A revisão é conduzida em bases confidenciais. Exceto para a revisão do plano de controle de qualidade, não são preparados relatórios escritos pela equipe de revisão. Nem o AICPA nem a firma revisada divulgam que a revisão aconteceu. A firma revisada é responsável pelo pagamento das despesas de viagem dos revisores.

#### II.4.1.2 Revisão do Plano de Controle de Qualidade

O AICPA realiza o serviço quando a firma remete uma descrição de seu programa de controle de qualidade para o Instituto revisar e comentar. Este serviço não pretende ser um prelúdio regular para a revisão do controle de qualidade ou ser uma alternativa para a revisão preliminar dos procedimentos de controle de qualidade descritos a seguir. Todavia, ele é um meio pelo qual uma firma pode obter conselhos sobre a adequabilidade de seu plano de controle de qualidade. Este serviço é grátis desde que não ultrapasse o período de tempo estabelecido pelo AICPA. Caso ultrapasse a firma paga uma taxa ao Instituto.

#### II.4.1.3 Revisão Preliminar dos Procedimentos de Controle de Qualidade

Para assistir àquelas firmas que queiram ter revisores visitando seus escritórios, para examinar seus procedimentos documentados e comentá-los, um programa de revisão preliminar dos procedimentos de controle de qualidade é oferecido. Os revisores fazem uma análise objetiva dos procedimentos documentados à luz da prática da firma, da estrutura organizacional e do tamanho da mesma.

Esta revisão ocorre com a intenção de oferecer segurança à firma antes dela enviar a carta de intenção em participar do programa.

#### II.4.1.4 Revisão de Padrões Técnicos

Este programa oferece uma revisão dos papéis de trabalho e relatórios confeccionados pela firma. Através deste programa, as firmas podem obter revisões imparciais confidenciais de suas aplicações de padrões técnicos indicados em seus papéis de trabalho e relatórios de serviços.

O sucesso de uma auditoria está relacionado com as técnicas empregadas pelo auditor na elaboração dos papéis de trabalho. Quando os papéis de trabalho forem elaborados no sentido de permitirem ao auditor, uma avaliação global do sistema contábil e dos controles internos do cliente, o sucesso da auditoria se torna iminente.

Checklists para revisão desses padrões técnicos são atualizados anualmente, podendo ser obtidos no AICPA, para assegurar as firmas os requisitos profissionais adequados.

#### II.4.2 Revisão dos Trabalhos (Compliance Review)

Este programa visa atender a todas as firmas de auditoria que se comprometem, firmemente, a oferecer serviços de qualidade a seus clientes interessados na propriedade das demonstrações contábeis.

Para participar do programa, as firmas devem enviar uma carta de intenção para o AICPA. A firma declara na carta que cumprirá com as regras do programa e que se submete a passar por uma revisão de seus documentos de políticas de controle de qualidade.



A firma pode escolher um dos métodos pelo qual será executada a revisão. Os métodos são os seguintes:

- 1) Por uma equipe de revisão designada pelo AICPA;
- 2) Por uma firma de auditoria convidada pela firma a ser revisada;
- 3) Alguma outra forma de revisão independente satisfatória para o AICPA, como por exemplo, um plano administrado por um órgão de classe.

A revisão deve cobrir o período corrente, geralmente um ano, e deve ser mutuamente acordada entre as partes: revisores e revisados. Os serviços selecionados devem ser aqueles já encerrados ou que se encerrarão até o término da revisão e os relatórios a serem analisados os mais recentes possíveis.

Com o intuito de acomodar os negócios da firma revisada, as revisões são realizadas durante os meses de abril a dezembro, que são os meses de menor pique nos serviços de auditoria executados nos Estados Unidos da América.

A revisão inclui o exame dos papéis de trabalho de auditoria na extensão necessária para determinar se as políticas de controle de qualidade da firma estão em conformidade com os padrões profissionais. A profundidade da revisão dos papéis de trabalho em um serviço em particular é deixado a julgamento dos revisores. A revisão é direcionada primariamente para as áreas chaves de uma auditoria para determinar se aquelas áreas foram bem planejadas e os procedimentos de auditoria executados apropriadamente.

Informações obtidas em consequência da revisão referente à firma revisada e/ou a seus clientes, são confidenciais e não devem ser divulgadas pelos revisores.

Se ocorrerem desentendimentos entre os revisores e os revisados, no que se referir à revisão e emissão do relatório, o assunto deve ser levado ao comitê de padrões de controle de qualidade do AICPA para resoluções.

Após o término da revisão, um relatório é emitido e entregue à firma revisada. A divulgação deste relatório para o AICPA e o público em geral, fica à opção da firma revisada. Porém, para que a firma revisada continue fazendo parte do programa, precisa submeter-se à revisão pelo menos uma (1) vez de três (3) em três (3) anos e remeter o relatório ao AICPA.

A firma revisada pode optar em avisar aos seus clientes a respeito da carta de intenção e do relatório contendo os resultados da revisão.

Algumas taxas são cobradas para manter o programa funcionando. Essas taxas são cobradas das firmas membros. São elas:

- 1) Uma taxa de participação anual baseada no número de profissionais da firma. Uma modesta taxa cobre as despesas administrativas do programa;

2) Taxa pelas revisões conduzidas pelo comitê do AICPA. Essas taxas visam cobrir as despesas de viagem dos revisores. Quando a firma optar em ser revisada por uma outra firma de auditoria -- item dois (2) dos métodos de revisão citados anteriormente -- elas devem combinar entre si o valor das taxas a serem pagas.

Além das taxas de manutenção do programa, as firmas revisadas têm a obrigação de pagar uma outra taxa, geralmente, referente às despesas de viagem, a seus revisores. A participação torna-se compensatória a partir do momento em que ela traz benefícios para as firmas revisoras e seu pessoal, no que concerne à experiências obtidas na revisão dos procedimentos de outras firmas.

O programa não tem intenção de ser um meio de determinar ações disciplinadoras, porém, se ficar confirmado a existência de sérias violações dos padrões técnicos e que a firma sob revisão está consciente dos mesmos e/ou não está fazendo nada para corrigi-los, os revisores não podem deixar de informar à divisão de ética profissional do AICPA tais desvios.

A revisão de firmas que audita sociedades anônimas com capital aberto é realizada por sócios e/ou gerentes de auditoria que tenham conhecimento das práticas definidas pela Comissão de Valores Mobiliários Norte Americana (SEC). Já a revisão das demais firmas por sócios e/ou pessoal de auditoria com experiência na área específica.

As firmas de auditoria americanas têm a responsabilidade de estabelecer controles que as assegurem que segmentos dos seus serviços realizados fora dos Estados Unidos da América são realizados de acordo com os princípios de auditoria normalmente aceitos, nos Estados Unidos da América.

Para ser um revisor, o indivíduo e/ou firma deve possuir os conhecimentos correntes de auditoria e contabilidade. No caso de auditor, o mesmo deve atuar em um nível de supervisão na função de auditoria ou contabilidade. Consultas podem ser feitas quando se tratar de revisões em áreas especializadas, como: informática, estatística, etc...

O revisor não é indicado para um firma na mesma área geográfica em que ele atua. O revisor deve ser independente da firma revisada. A revisão recíproca não é permitida.

A equipe de revisores é constituída por membros das firmas participantes do programa e o chefe da equipe é a pessoa responsável pela organização da revisão, supervisão dos revisores e o responsável pela emissão do relatório.

É de responsabilidade dos revisores rever as políticas e procedimentos de controle de qualidade para determinar se os mesmos oferecem segurança razoável à firma revisada. A firma é avisada dos desvios, caso existam alguns. A firma revisada tem oportunidade de contestar ou corrigir tais desvios antes do término da revisão e emissão do relatório.

É dada à firma revisada, a opção de recusar a revisão de determinado serviço. Por exemplo: as Demonstrações Contábeis de um cliente podem estar sob investigação privativa das autoridades governamentais ou a firma ter sido informada por clientes, que não gostariam que seus papéis de trabalho fossem expostos a terceiros. Se os revisores não se derem por satisfeitos, quanto à explicação, poderão levar o caso ao sócio principal da firma.

A firma pode se desligar do programa a qualquer momento, dependendo apenas de sua vontade ou quando do não cumprimento dos requisitos necessários estabelecidos pelo AICPA. Neste caso, nenhuma divulgação é feita por parte do AICPA. Após o desligamento, a firma está proibida a se referir ao programa como se ainda fosse membro do mesmo, embora a mesma, tenha a possibilidade de se associar novamente.

No caso de firmas com muitas filiais, o grau de centralização do controle de qualidade, afeta a quantidade de horas a ser gasta na revisão. O escritório central é geralmente representativo de todos os padrões de controle de qualidade da firma de auditoria.



(1)

O AICPA recomenda os seguintes procedimentos:

" 1) Procedimento para seleção de escritórios. "

<u>N. de escritórios da firma revisada</u>	<u>N. aproximado de escritórios a serem selecionados</u>
2 à 15	esc. grandes + 1 à 3 pequenos
acima de 15	15% a 25% dos esc. da firma (os esc. selec. devem possuir a mesma % de pessoal técnico e horas de auditoria e cont.)

" 2) Procedimento para revisão de horas de auditoria e contabilidade. "

<u>N. de escritórios da firma revisada</u>	<u>Percentagem total de horas de audit. e cont. a serem revisadas</u>
1 à 15	5% à 10%
acima de 15	3% à 6%

O comitê especial do AICPA acredita que tal programa deve ser revisto, de tempo em tempo, para determinar se o programa requer modificações, atualizações e emendas a luz do desenvolvimento profissional futuro.

(1) AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS Professional standards. Chicago: Commerce Clearing House INC. 1978, 2v.

Cabe ressaltar que para alguns estudiosos, o Programa de Revisão Voluntária do Controle de Qualidade nas Firms de Auditoria nos Estados Unidos da América foi instituído como forma de evitar uma provável intervenção do Congresso Norte-Americano sobre a profissão contábil, com extensão em auditoria, uma vez que, a validade e utilidade das informações contábeis estava sendo muito questionada.

(1)

Segundo, Collins:

" Como o Congresso novamente centraliza sua atenção sobre a profissão contábil, todas as firms de auditoria deveriam pensar seriamente em se unir a um programa de controle de qualidade voluntário, antes que o governo torne algum obrigatório."

(1) COLLINS, S.P.. Who audits the auditors. Management Accounting. New York, n.12, p.24-27, 1985.

## II.5 A Fiscalização do Exercício Profissional no Brasil

### II.5.1 Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

O Decreto-Lei N. 9295 de 27 de maio de 1946 no seu artigo segundo, declara que a fiscalização do exercício da profissão de contabilista será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade(CFC) e Conselho Regional de Contabilidade(CRC).

O artigo n. 6, do mesmo Decreto-Lei, na sua alínea d, estabelece como uma das atribuições do CFC:

" d) decidir, em última instância, os recursos de penalidade impostas pelos CRCs ".

Já o artigo n.10 na sua alínea c, declara como uma das atribuições dos CRCs:

" c) fiscalizar o exercício das profissões de contador e técnico em contabilidade, impedindo e punindo as infrações, e, bem assim, enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada ".

O Decreto-Lei entende como profissionais habilitados a prestarem serviços de contabilidade, os contadores e técnicos em contabilidade.

Para serem considerados habilitados, os contadores e técnicos em contabilidade precisam ter seu diploma de graduação regularmente registrado no órgão competente do Ministério da Educação e no CRC. A obtenção do registro implica, legalmente, que o indivíduo esteja tecnicamente habilitado a exercer a profissão.

O artigo n. 25 relaciona os trabalhos técnicos de contabilidade (atribuições profissionais).

É através da Resolução do CFC N. 107 de 13 de dezembro de 1958 que o Conselho esclarece, mais especificamente, o que são as atribuições profissionais. O artigo n. 6 da referida resolução fala das atribuições privativas dos contadores diplomados e apresenta, na sua alínea 12, como uma das atribuições, o seguinte:

" 12) Auditoria de balanços, de contabilidade, de peças contábeis e auditoria analítica, compreendendo-se como tais serviços de exame sistemático dos registros patrimoniais das empresas e entidades, através de pesquisa, interpretações, orientação e parecer, como também investigações de caráter financeiro e contábil"

O artigo n.27 do Decreto-Lei 9295, estabelece as penalidades aplicáveis por infração do exercício legal da profissão. Como infração entende-se, de forma geral, a falta de capacidade técnica no desempenho das atribuições profissionais. A penalidade pode variar de uma simples multa até à suspensão definitiva do registro.

Recentemente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em um estudo conjunto com o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), Banco Central do Brasil (BACEN) e Comissão de Valores Mobiliários (CVM), aprovou as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis -- Resolução CFC n.700/91 -- e Normas Profissionais de Auditor Independente -- Resolução CFC n.701/91.

O BACEN, através de sua Circular n. 1957, de 10/05/91, determinou a observância das Normas acima citadas às instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo mesmo. Da mesma forma, a CVM, consoante Instrução n.145, de 10/05/91, tornou obrigatória a observância das Normas aos auditores registrados na CVM.

#### II.5.2 Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Para desempenhar a atribuição de auditoria em certos tipos de clientes, o contador deve obter seu registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Foi através da Instrução CVM N. 4 de 24 de outubro de 1978 que tal fato ficou oficializado.

Seguem abaixo algumas normas anexas à instrução:

" I - O auditor Independente, para exercer atividade no mercado de valores mobiliários de acordo com as Leis n. 6385 e 6404, de 7 e 15 de dezembro de 1976, respectivamente, estará sujeito a registro na CVM, regulado pelas presentes Normas.



II - O registro de Auditores Independentes na CVM é privativo do Contador ou equiparado legal e da sociedade civil constituída exclusivamente para prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de Contador, registrada no CRC, e que satisfaçam as condições constantes destas Normas.

III - O registro de Auditores Independentes compreende duas categorias:

a) "Auditor Independente - Pessoa Física", conferido ao Contador ou equiparado legal ...

b) "Auditor Independente - Pessoa Jurídica", conferido à sociedade constituída sob forma de sociedade civil..

IV - O Auditor Independente poderá ser advertido, ou ter o registro na CVM cancelado ou provisoriamente suspenso, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis, quando, por si, seus sócios, Diretores ou responsáveis técnicos:

.....  
f) realizar auditoria inepta ou fraudulenta, falsear dados ou números, ou sonegar informações que sejam de seu dever revelar;  
.....

Convém observar que para as auditorias em clientes que constituem companhias abertas, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) tem poderes para revisar os papéis de trabalho e os programas executados pelas empresas de auditoria.

Finalmente, cabe chamar a atenção do leitor para o fato da CVM ter substituído o Banco Central do Brasil (BACEN) no papel de fiscalizador das atividades inerentes ao mercado de valores mobiliários.

#### II.5.3 Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON)

É uma instituição civil de direito privado e é composta por membros integrantes da profissão. O mesmo por ser uma sociedade civil de direito privado, não tem poder legal sobre seus membros, por isso, tem procurado influenciá-los para uma auto-regulamentação, através de pronunciamentos técnicos.

Seus pronunciamentos visam diretamente a qualidade dos serviços de auditoria e a adequabilidade das Demonstrações Contábeis. Devido a qualidade dos seus pronunciamentos, os órgãos oficiais costumam aprová-los e torná-los de uso obrigatório.

## II.6 Análise de Custo-Benefício do Programa de Controle de Qualidade em Auditoria.

Partindo do princípio de que, o empresário visa obter lucros máximos; os aspectos relacionados aos custos, são, pois, fundamentais a tal objetivo. A implantação de um programa de ação relacionado à qualidade, depende do provável resultado, benefícios, do programa em questão. A menos que se prove que os benefícios alcançados compensarão o dinheiro empatado; e, conseqüentemente, contribuirão para a obtenção de um lucro apreciável. Não se poderá convencer o empresário de aplicar qualquer importância em programa de controle de qualidade.

Os custos de qualidade referem-se ao preço a pagar para alcançar-se determinado padrão de qualidade. Em auditoria estes custos compreendem:

- Honorários dos revisores;
- Participação dos auditores em eventos relacionados a profissão;
- Colocar auditores à disposição dos revisores;
- Ministras cursos e dar treinamentos aos auditores;
- Manter uma estrutura permanente de apoio técnico;
- Editar mudanças ocorridas na profissão;
- Participar de programas externos de controle;
- Outros.

Os benefícios alcançados com a aplicação de um programa de controle de qualidade, em auditoria, tornam-se mais visíveis a medida que, os usuários das Demonstrações Contábeis, como um todo, participem ativamente do processo de auditoria. Logo, quanto maior for o nível de conscientização dos usuários das Demonstrações Contábeis, mais factíveis serão os benefícios alcançados pelas empresas de auditoria. Citamos agora alguns dos benefícios alcançados com a aplicação de um programa de controle de qualidade em auditoria:

- Aprimora a qualidade dos serviços;
- Evita ações judiciais;
- Evita indenizações aos usuários;
- Afasta a fiscalização governamental;
- Garante uma reserva de mercado;
- Cria um instrumento de marketing;
- Contribui para a boa imagem da profissão.

A busca da qualidade pressupõe uma postura de comedimento e equilíbrio por parte do empresário no sentido de dosar seus esforços face as reais necessidades do mercado, em termos de padrões qualitativos e dos custos resultantes desses esforços. Logo, o empresário precisa analisar profundamente, a relação custos/benefícios na hora de decidir sobre a implantação, ou não, de um programa de controle de qualidade em auditoria.

### CAPÍTULO III

#### METODOLOGIA DA PESQUISA



### III.1 Natureza da Pesquisa

Buscando atingir os objetivos propostos nesta pesquisa, optou-se pelo método, segundo a classificação de Kerlinger, de (1) "estudo de campo de natureza exploratória", cuja principal vantagem está na possibilidade de se conhecer o assunto pesquisado de forma ampla e detalhada, permitindo, assim, a comparação entre a teoria e a prática.

Outra vantagem apresentada pelo método adotado é o incentivo a novas descobertas, ou seja, no decorrer da pesquisa, o pesquisador pode ter o seu interesse despertado por outros aspectos que não foram considerados inicialmente.

(1) KERLINGER, Fred Nichols. Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual. Trad. Helena Mendes Rotundo. São Paulo: FPU/Edusp, 1980.

### III.2 Hipóteses da Pesquisa

Apresentamos a seguir algumas proposições que tentam solucionar os problemas (objetivos) da pesquisa:

- a) As empresas de auditoria adotam um programa de controle de qualidade que garanta a não omissão dos princípios de auditoria normalmente aceitos; e, conseqüentemente, faça com que os riscos de auditoria diminuam e/ou desapareçam.
- b) Existe diferença entre o programa de controle de qualidade empregado nas empresas de auditoria de origem estrangeira e nacional.
- c) As empresas de auditoria, de origem estrangeira, utilizam o mesmo programa de controle de qualidade de suas matrizes, sediadas no exterior.
- d) Visando atingir o desenvolvimento econômico, social e político, as autoridades brasileiras reproduzem os pronunciamentos feitos pelos países do primeiro mundo. Este fato ocorre também na área contábil, com extensão em auditoria.

A confirmação ou negação destas proposições nos oferecerá condições de formar uma opinião a respeito da qualidade do serviço de auditoria realizado no Brasil.

### III.3 Variáveis da Pesquisa

As diferentes perguntas destinadas a obter informações sobre o programa de controle de qualidade das empresas de auditoria, foram consideradas como as variáveis da pesquisa. Essas variáveis foram agrupadas em categorias, de forma a possibilitar a sistematização dos dados obtidos.

A operacionalização das variáveis visou oferecer condições de delimitar os padrões de controle de qualidade adotados pelas empresas pesquisadas, ao longo das entrevistas, de modo a confrontá-los com os padrões descritos na revisão bibliográfica. As variáveis foram agrupadas da seguinte forma:

- a) Características Gerais da Empresa.
- b) Características dos Papéis de Trabalho da Empresa.
- c) Padrões de Controle de Qualidade:
  - . Teste da Independência do Auditor;
  - . Designar Pessoal Qualificado;
  - . Consultas Prévias;
  - . Supervisão;
  - . Seleção do Pessoal da Equipe;
  - . Desenvolvimento Profissional;
  - . Promoção do Pessoal da Equipe;
  - . Aceitação e Continuidade do Cliente;
  - . Inspeção.
- d) Considerações Finais.

### III.4 Critérios de Seleção das Empresas

A pesquisa deveria abranger todas as empresas de auditoria independente existentes no Brasil, entretanto, foi limitado o número de empresas a serem entrevistadas em seis (6), com sede ou filial na cidade do Rio de Janeiro, três (3) genuinamente nacionais e três (3) de origem estrangeira.

O critério utilizado, pelo pesquisador, para a escolha das empresas de auditoria a serem pesquisadas foi a dispersão geográfica destas no território brasileiro. Logo, as empresas de auditoria, três nacionais e três de origem estrangeira, que possuíam o maior número de escritórios (filiais) espalhados pelo Brasil foram selecionadas.

Os principais motivos que levaram o pesquisador a escolher as empresas da cidade do Rio de Janeiro, como amostras, foram:

- a) Exigüibilidade de ordem temporal e financeira;
- b) Ser a cidade do pesquisador;
- c) Ser uma cidade de destaque no cenário nacional, com um número expressivo de empresas de auditoria independente;
- d) Os programas de controle de qualidade utilizados pelas empresas selecionadas são de âmbito nacional;
- e) Todas as informações relevantes seriam mais facilmente obtidas nas sedes ou filiais de grande porte.

Após definidas as empresas, o pesquisador elaborou cartas de apresentação e as encaminhou às empresas selecionadas. As cartas visavam:

- a) Informar a importância da pesquisa para o programa de mestrado em ciências contábeis da Fundação Getúlio Vargas;
- b) Informar a situação do pesquisador em relação ao programa mencionado;
- c) Chamar a atenção para a carência da pesquisa notada no cenário contábil;
- d) Solicitar a colaboração da empresa na concessão de uma entrevista ao pesquisador, sendo a data e horário ser delineados pela empresa;
- e) Informar a confidencialidade das informações obtidas;
- f) Agradecimentos.

Todas as empresas selecionadas, as mais dispersas no território brasileiro, aceitaram participar da pesquisa.

Cartas de agradecimento foram enviadas às empresas pesquisadas, após a conclusão do trabalho. Nestas, o pesquisador agradecia a atenção dispensada pelos entrevistados e informava-lhes a respeito da disposição dos resultados da pesquisa.



### III.5 Método de Coleta dos Dados

A partir da revisão da literatura, construiu-se um questionário que possibilitou o levantamento de informações sobre o programa de controle de qualidade das empresas de auditoria independentes selecionadas, cuja aplicação se constituiu de entrevistas que foram realizadas pelo próprio pesquisador, mediante a utilização de um gravador.

Podemos citar como vantagens do critério adotado, os seguintes aspectos:

- 1) As perguntas e respostas foram gravadas, o que favorece a obtenção de dados mais precisos, sem ambiguidade e evita qualquer espécie de tendenciosidade da parte do pesquisador.
- 2) O questionário possibilita uma melhor sistematização das respostas.
- 3) O contato pessoal justifica-se, em virtude da possibilidade de obter-se maior conhecimento do assunto, e contribuir para uma correta interpretação por parte do entrevistado.
- 4) O contato pessoal possibilita observar as atitudes, reações e condutas do entrevistado.

O questionário foi estruturado, levando-se em consideração as observações feitas por Barros & Lehfeld:<sup>(1)</sup>

- " a) A determinação de itens importantes para a clarificação do problema;

(1) BARROS, A.J.P. de, LEHFELD, N.A. de S. Um guia para a iniciação científica. São Paulo: McGraw-Hill, 1986. p. 109.

- b) As variáveis apresentadas nas hipóteses ou os indicadores das variáveis;
- c) Ordenação e sistematização das questões;
- d) Forma redacional do questionário;
- e) A apresentação do questionário ao pesquisado;
- f) A estética e forma de impressão. "

O questionário foi elaborado com algumas perguntas que permitiam respostas ampliadas, já que procurava-se obter descrições detalhadas sobre o programa de controle de qualidade utilizado pelas empresas selecionadas, de forma que, pudesse contextualizá-las.

### III.6 Pré-Teste e Revisão Final do Questionário

A confecção do questionário obedeceu a duas etapas, a saber:

- 1a) Redação de uma versão preliminar. A versão preliminar foi aplicada a um professor do programa de mestrado em ciências contábeis, na área de auditoria, da Fundação Getúlio Vargas, a um auditor de uma empresa de auditoria estrangeira, e a um estudante de pós-graduação, mestrado, em auditoria.
- 2a) Redação final do questionário.

A etapa que antecedeu a redação final (versão preliminar) foi de vital importância, pois permitiu a adequação do questionário.

O questionário foi elaborado visando obter-se informações sobre:

- a) Características Gerais das Empresas - onde procurou-se identificar as empresas pesquisadas e alguns conceitos assumidos por essas.
- b) Características dos Papéis de Trabalho das Empresas - o pesquisador achou conveniente obter algumas informações a respeito dos papéis de trabalho das empresas pesquisadas, em virtude desses reunirem um número expressivo de procedimentos e/ou normas de controle de qualidade adotados pelas empresas.
- c) Padrões de Controle de Qualidade - buscou-se identificar os programas de controle de qualidade adotados pelas empresas pesquisadas, bem como, a estrutura apresentada por estes.
- d) Considerações Finais - opiniões das empresas pesquisadas sobre determinados assuntos.

Cabe ressaltar que, em virtude do pesquisador querer confrontar algumas respostas, algumas perguntas apresentam um certo grau de semelhança.

### III.7 Trabalho de Campo

As cartas de apresentação, elaboradas pelo pesquisador, foram entregues pessoalmente nas empresas selecionadas. Ao ingressar na empresa, contactava-se a Recepcionista, solicitando a presença específica de algum Sócio, Diretor ou Gerente da empresa de auditoria, no sentido de serem feitos os primeiros contatos. Como já comentado, na carta, o pesquisador solicitava uma entrevista à uma das pessoas acima mencionadas, deixando a critério desta, a marcação da data e horário da realização da entrevista.

Somente em uma empresa, estrangeira, a carta foi deixada com a Recepcionista, que se comprometeu a enviá-la ao Gerente de Recursos Humanos -- pessoa encarregada pela indicação do entrevistado --. Duas empresas, uma nacional e outra estrangeira, se dispuseram a conceder a entrevista no ato da entrega da carta. Todavia, isto não foi possível, em virtude do pesquisador não dispor, naquele momento, dos instrumentos necessários à entrevista.

#### Cargo e Tempo de Atividade dos Entrevistados

Empresa	Cargo do Entrevistado	Tempo de Atividade	Data da Entrevista
"A"	Gerente	07 anos	16/12/91
"B"	Sócio	10 anos	29/11/91
"C"	Sócio	17 anos	21/11/91
"D"	Sócio	27 anos	05/02/92
"E"	Diretor	14 anos	01/11/91
"F"	Diretor	14 anos	29/11/91

Em nenhum momento, as empresas tomaram conhecimento do teor do questionário, a não ser no momento da entrevista.

Somente duas empresas demoraram a marcar a data da entrevista, tendo o pesquisador de reiterar, por diversas vezes, a importância da participação das mesmas na pesquisa.

Todas as entrevistas foram gravadas com a autorização dos entrevistados; sendo, porém, as informações apresentadas de forma anônimas visando preservar o aspecto confidencial da pesquisa.

Durante a realização da entrevista, uma cópia do questionário era entregue ao entrevistado e outra ficava com o pesquisador. As dúvidas foram sanadas no momento da entrevista.

A duração de cada entrevista ficou em torno de uma hora. Porém, duas delas duraram um pouco mais, em virtude do tempo disponível do entrevistado. Todas as entrevistas foram concluídas sem a necessidade de adiamento.

É importante enfatizar a forma cordial com que o pesquisador foi recebido desde os primeiros contatos até os momentos finais das entrevistas.

Após concluído o trabalho, cartas de agradecimento foram remetidas às empresas entrevistadas.



### III.8 Análise dos Dados

Devido ao pequeno número de empresas estudadas e por se tratar de pesquisa exploratória, não foi necessário a utilização de instrumentos auxiliares de tabulação de dados.

Os resultados obtidos foram expostos de forma resumida, via quadros comparativos, de modo a possibilitar uma melhor compreensão da real situação do programa de controle de qualidade utilizado pelas empresas pesquisadas, com vista ao seu confronto com o plano de referência (capítulo II) previamente traçado.

A partir desse confronto, se elaborou a análise dos resultados (capítulo V).

### III.9 Limitações da Pesquisa

Por ter se fixado em seis (6) o número de empresas de auditoria a serem pesquisadas, as conclusões estão limitadas a essas empresas, não podendo ser generalizadas.

Como já comentado, a pesquisa foi realizada mediante a aplicação de um questionário, onde o pesquisador inquiria ao entrevistado e este o respondia. Esse processo foi totalmente gravado. Logo, a coleta dos dados da pesquisa foi feita através de "declaração de fato".

Isso se deu em virtude da dificuldade de obtenção de elementos formais por parte das empresas de auditoria. Desse modo, nenhum dado secundário ( manual, papel de trabalho, acompanhamento de serviço de auditoria, verificação in loco de biblioteca, e etc... ) foi observado de fato.

(1)

Portanto, reiteramos as razões dadas por Silva, para não considerar a " declaração de fato " como o fato em si:

- " a) O pesquisado pode entender que haja possibilidade real ou imaginária de prejuízo pessoal;
- b) Probabilidade de o entrevistado fornecer respostas socialmente aceitas;
- c) Possibilidade de que o fato seja mal interpretado;
- d) Tendência ao esquecimento, isto é, só conseguirmos lembrar de coisas e de aspectos relevantes;
- e) Conscientização - o entrevistado nem sempre tem conhecimento adequado sobre o assunto;
- f) Negligência ou desinteresse em informar corretamente. "

Cabe ressaltar que não houve a preocupação por parte do pesquisador, em verificar se as normas e procedimentos de controle de qualidade recomendadas pela literatura estrangeira referenciada são totalmente válidas para o Brasil.

(1) SILVA, A. R. da. Técnicas de auditoria analítica utilizadas pelas empresas de auditoria independente no Brasil- um estudo de casos. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: FGV/ISEC, 1990, p.103.

## CAPÍTULO IV

### RESULTADOS OBTIDOS

#### IV.1 Introdução

No presente capítulo, após a anexação do questionário utilizado, serão apresentados os resultados obtidos, através dos quadros de números I a IV, durante a pesquisa de campo, nas seis empresas de auditoria pesquisadas.

Os quadros de números I a IV apresentam informações relacionadas com as características gerais da empresa, as características gerais dos papéis de trabalho da empresa, os padrões de controle de qualidade utilizados pela empresa, e as considerações finais sobre a empresa, respectivamente.

Por último, apresentar-se-ão as notas referentes aos quadros de números I a IV. Essas notas visam complementar ou ilustrar melhor o modo pelo qual alguns quesitos foram respondidos pelos entrevistados.

Devido ao compromisso assumido com as empresas pesquisadas, suas identificações foram omitidas. Desse modo, as empresas serão descritas por letras do alfabeto: de "A" à "F".

Este capítulo se restringe à apresentação dos resultados obtidos. Os comentários sobre esses resultados serão apresentados em capítulo posterior.

## IV.2 Questionário

### O CONTROLE DE QUALIDADE NAS EMPRESAS DE AUDITORIA NO BRASIL

O objetivo deste questionário é coletar dados sobre o controle de qualidade empregado pelas firmas de auditoria no Brasil.

Conforme definição da Federação Internacional de Contadores (IFAC): " Controles de Qualidade são as normas e procedimentos adotados por uma firma, para proporcionar uma garantia razoável de que todas as auditorias feitas pela firma estejam sendo executadas de acordo com os Princípios Básicos que Regem uma Auditoria."

Este trabalho é parte de um projeto de pesquisa desenvolvido pelo Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, na área de auditoria, da Escola de Pós-Graduação em Economia/Instituto Superior de Estudos Contábeis (EPGE/ISEC) da Fundação Getúlio Vargas.

As informações prestadas nesta entrevista serão estritamente confidenciais. Com relação à análise das respostas, os resultados serão apresentados de forma condensada, tornando-se assim, difícil a identificação de respostas individuais.



O questionário será aplicado pelo mestrando, SÉRGIO DOS SANTOS VIEIRA, via entrevista, utilizando-se de um gravador. O respondente deverá responder as perguntas de forma clara, objetiva e sucinta.

DATA    \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

RAZÃO SOCIAL DA EMPRESA: \_\_\_\_\_

ENDEREÇO: \_\_\_\_\_

BAIRRO: \_\_\_\_\_ CIDADE: \_\_\_\_\_ ESTADO: \_\_\_\_\_

TELEFONE: \_\_\_\_\_ RAMAL: \_\_\_\_\_ CEP: \_\_\_\_\_

NOME DO RESPONDENTE: \_\_\_\_\_

CARGO: \_\_\_\_\_

TEMPO DE TRABALHO NA EMPRESA: \_\_\_\_\_

- 01) A empresa possui cadastros de seus clientes? Caso afirmativo, como os mesmos são compostos? É permitido o acesso, de todos os níveis da organização, a estes cadastros?
- 02) Podemos confiar no trabalho de um auditor iniciante (trainee)? Porquê?
- 03) Qual é a percentagem de participação do pessoal de auditoria, empresa como um todo, em seminários, convenções, foruns, cursos, etc...? Esta participação ocorre de que maneira (ouvinte, palestrante, etc...) e qual é a sua frequência?
- 04) No caso de dúvidas em relação a determinado assunto o que o auditor faz?
- 05) Descreva sucintamente o processo empregado pela empresa na seleção de seus auditores.
- 06) Qual é o critério utilizado para indicar um auditor para determinado serviço?
- 07) Com base em que técnicas a empresa calcula a extensão dos testes de amostragens?
- 08) O que ocorre quando um dos clientes da empresa começa a ser citado, de forma negativa, nos principais meios de comunicação?
- 09) A empresa confecciona seus papéis de trabalho separadamente para quantos setores? Descrever esses setores. Existe indicação e explicação para as contas não analisadas em determinado setor?

- 10) O que a empresa entende por princípios de auditoria normalmente aceitos? Comente-os sucintamente.
- 11) Como a empresa define controle de qualidade em auditoria e qual é a associação que a mesma faz entre o controle de qualidade e os princípios de auditoria normalmente aceitos?
- 12) O que a empresa tem feito para atender a alínea 11.2.4.2 -- Controle de Qualidade -- da recente Resolução CFC N. 700 de 24 de maio de 1991?
- 13) A empresa se utiliza de algum (ns) serviço (s) de seu (s) cliente (s)?
- 14) O que o auditor responsável (sócio) por uma auditoria deve fazer antes de emitir o parecer de auditoria?
- 15) Qual é o organograma funcional desta empresa, quantas pessoas o integram e quais os atributos necessários para cada categoria?
- 16) O que a empresa busca atingir quando da programação do pessoal?
- 17) Como o quadro de pessoal toma conhecimento das mudanças ocorridas na profissão?
- 18) Os papéis de trabalho da empresa oferecem condições de se avaliar a infra-estrutura, controles internos e segregações de funções de cada setor do cliente?

- 19) O que representa para a empresa o sistema contábil e controles interno do cliente?
- 20) Os papéis de trabalho contém questionários cujas respostas sejam somente SIM ou NÃO? Os mesmos possuem espaço para a assinatura do auditor que os completaram?
- 21) Como é avaliado o desempenho do pessoal e em que isto implica?
- 22) A empresa possui biblioteca ou área específica onde se possa encontrar livros ou materiais técnicos para consultas? Cite alguns desses livros e/ou materiais técnicos.
- 23) Os papéis de trabalho indicam as contas examinadas e seus respectivos saldos e são acompanhados de listagens (documentos suporte) que servem para corroborá-los?
- 24) Qual é o ritual empregado quando a empresa recebe um pedido de prestação de serviço de auditoria a um provável cliente?
- 25) Quais são as principais características que um candidato deve possuir para ingressar nesta empresa?
- 26) O que a empresa sabe sobre o Programa de Revisão Voluntária do Controle de Qualidade nas Firms de Auditoria nos Estados Unidos da América? Qual é a sua opinião a respeito do programa?

- 27) A empresa é membro do programa acima citado? Caso afirmativo:
- a) Qual é o método escolhido para passar pela revisão:
    - ( ) Equipe do AICPA;
    - ( ) Empresa de auditoria convidada;
    - ( ) Sociedade de classe.
  - b) A empresa divulga o relatório sobre a adequação ou não do controle de qualidade emitido pelos revisores?
  - c) Com que periodicidade tal revisão ocorre?
  - d) Já ocorreram divergências entre a empresa e os revisores?  
Caso afirmativo, quais as divergências e o que foi feito para solucioná-las?
- 28) Como anda a credibilidade dos serviços de auditoria no Brasil? Você concorda que o controle de qualidade está diretamente relacionado com credibilidade? Justifique sua resposta.
- 29) Na sua opinião o que seria mais interessante para o aprimoramento e qualidade da auditoria: a auto-regulamentação ou a regulamentação pelo Estado.
- 30) Os papéis de trabalho identificam, para cada caso, o tipo e tamanho da amostra a ser analisada?



EMPRESAS RESULTADOS OBTIDOS

QUESTÕES FORMULADOS

	A	B	C
1. Origem da empresa	Estrangeira	Estrangeira	Estrangeira
2. Tempo de atividade em auditoria, no Brasil	79 anos	39 anos	Fusão recente
3. Localização da sede, n. de filiais no Brasil	São Paulo, 8	São Paulo, 3	São Paulo, 5
4. Definição de Princípios de Auditoria Moralmente Aceitos (PAMA)	Elementos que devem ser observados, constantemente, no desempenho do trabalho de auditoria, pois são os elementos que regem a ética profissional	São princípios standards (padrões) de auditoria, e estão bem documentados no material técnico da empresa. Esse material está de acordo com os diversos órgãos reguladores da profissão no mundo	São valores universalmente aplicados, ou seja, aqueles que as empresas de auditoria utilizam, uniformemente, em seus trabalhos no Brasil e no resto do mundo
5. Definição de Controle de Qualidade em Auditoria	1. O mesmo tipo de serviço prestado no Brasil, deve ser prestado em qualquer parte do mundo	-0-	Fiz com que o auditor cumpra com as exigências da profissão (realização dos serviços segundo os PAMA)
6. Relação entre o Controle de Qualidade e os Princípios de Auditoria Moralmente Aceitos	Existente uma integração muito grande entre ambos	-0-	O controle verifica o cumprimento dos PAMA
7. Comentário sobre a alínea 11.2.4.2 da Resolução nº 744 de 24 de maio de 1993 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	A alínea não apresentou nenhuma novidade para a empresa, uma vez que, tudo aquilo que sai como norma do CFC, são adaptações, ao Brasil, de normas internacionais, elaboradas por sua matriz, sediada no exterior, que fixa regras quanto ao controle de qualidade. A alínea não apresenta nada de novo para a empresa, já prevê tudo isso	-0-	A empresa possui um manual, elaborado por sua matriz, sediada no exterior, que fixa regras quanto ao controle de qualidade. A alínea não apresenta nada de novo para a empresa, já prevê tudo isso

QUESTÕES FORMULADOS

EMPRESAS RESULTADOS OBTIDOS

	D	E	F
1. Origem da empresa	Nacional	Nacional	Nacional
2. Tempo de atividade em auditoria, no Brasil	45 anos	45 anos	29 anos
3. Localização da sede, n. de filiais no Brasil	Rio de Janeiro, 8	São Paulo, 6	São Paulo, 13
4. Definição de Princípios de Auditoria Moralmente Aceitos (PAMA)	A empresa não precisa entender sobre PAMA, e, sim, cumprir com as determinações da Resolução CFC nº 744/93	São os adotados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica (NBCT), número 11 do Conselho Federal de Contabilidade	As normas que são comuns no mercado, ou seja, aquelas que todos se utilizam
5. Definição de Controle de Qualidade em Auditoria	Satisfação dos usuários das Demonstrações Contábeis e realização do serviço em conformidade às normas	É o processo das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica (NBCT), número 11 do Conselho Federal de Contabilidade	Ser o para verificar se todos os Princípios de Auditoria Moralmente Aceitos estão sendo adotados
6. Relação entre o Controle de Qualidade e os Princípios de Auditoria Moralmente Aceitos	O controle verifica se o serviço foi realizado segundo os PAMA	-0-	O Controle de Qualidade serve para verificar se todos os PAMA estão sendo adotados
7. Comentário sobre a alínea 11.2.4.2 da Resolução nº 744 de 24 de maio de 1993 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	O programa recomendado pela alínea 11.2.4.2 da Resolução nº 744 de 24 de maio de 1993 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é muito bom, mas não apresenta nada de novo para a empresa, já prevê tudo isso	O programa recomendado pela alínea 11.2.4.2 da Resolução nº 744 de 24 de maio de 1993 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é muito bom, mas não apresenta nada de novo para a empresa, já prevê tudo isso	O Controle de Qualidade serve para verificar se todos os PAMA estão sendo adotados

EMPRESAS: RESULTADOS GERAIS					
	QUESTÕES FORMULADAS	D ( Nacional )	E ( Nacional )	F ( Nacional )	
I	Os controles internos são mais importantes para o auditor do que o sistema contábil?				
C	(QUESTÃO M. 19)				
A	Os papéis de trabalho oferecem condições de apoio à auditoria?	SIM	SIM	SIM	
C	(QUESTÃO M. 18)				
T	Os papéis de trabalho são preparados para mostrar a natureza e extensão dos testes realizados?				
A	(QUESTÃO M. 44)				
I	Os papéis de trabalho indicam as contas examinadas e seus respectivos valores?	SIM	SIM	SIM	
S	(QUESTÃO M. 23)				
I	Os papéis de trabalho indicam e justificam as contas não analisadas?				
P	(QUESTÃO M. 49)				
T	Os papéis de trabalho possuem espaços para a assinatura e data?	SIM	SIM	SIM	
C	(QUESTÃO M. 28)				
I	Os papéis de trabalho são acompanhados de documentos suportados?	SIM	SIM	SIM	
A	(QUESTÃO M. 23)				
I	Auxiliares, checklist, cujas respostas sejam "SIM" e "NÃO", fazem parte dos papéis de trabalho?	SIM	SIM	SIM	
C	(QUESTÃO M. 24)				
A	Qual é a técnica empregada para determinar a extensão dos testes de amostragem?				
P	(QUESTÃO M. 47)				
C	(QUESTÃO M. 47)				
S	Os papéis de trabalho indicam o tipo e tamanho da amostra utilizada?	SIM	SIM	SIM	
A	(QUESTÃO M. 34)				

## EMPRESAS: RESULTADOS OBTIDOS

QUESTÕES FORMULADAS		A (Estrangeira)	E (Estrangeira)	C (Estrangeira)
C				
I O que representa o Sistema Contábil (SC) e Controles Internos (CI) do cliente? (QUESTÃO N. 19)		São os CI que dão origem aos números divulgados pelo SC. Logo, o auditor precisa analisar, profundamente, os CI para obter uma segurança razoável quanto à veracidade dos dados apresentados pelo SC.	Representa a base para que o auditor tome decisão de auditar ou rejeitar a profundidade dos testes substantivos.	São os instrumentos técnicos da empresa nos quais o auditor se baseia para expressar uma opinião sobre a apropriação das informações contábeis.
A				
R Os papéis de trabalho oferecem condições de apoiar a elaboração de uma "resposta" do cliente? (QUESTÃO N. 18)		SIM	SIM	SIM
C				
T Os papéis de trabalho são preparados para quantas "respostas" do cliente? (QUESTÃO N. 49)		Todas	Para cada "resposta" do cliente.	Todas
D				
O Os papéis de trabalho indicam as contas examinadas e seus respectivos saldos? (QUESTÃO N. 23)		SIM	SIM	SIM
S				
P Os papéis de trabalho indicam e justificam as contas não analisadas? (QUESTÃO N. 49)		SIM	SIM	SIM
T				
S Os papéis de trabalho possuem espaços para assinatura e data? (QUESTÃO N. 24)		SIM	SIM	SIM
D				
A Os papéis de trabalho são acompanhados de documentos suportados? (QUESTÃO N. 23)		AS VEZES	Não necessariamente, o que determina o acompanhamento é a importância do saldo.	SIM
E				
M Os questionários, checklist, cujas respostas sejam SIM e NÃO, fazem parte dos papéis de trabalho? (QUESTÃO N. 24)		NÃO	SIM	SIM
P				
R Qual é a técnica empregada para determinar a extensão dos testes de amostragem? (QUESTÃO N. 47)		Geralmente, auditoria analítica. Porém, a confiabilidade possui no cliente e o questionário principal.	A empresa procura utilizar técnicas recomendadas internacionalmente.	Técnicas estatísticas
E				
S				
A Os papéis de trabalho indicam o tipo e tamanho da amostra utilizada? (QUESTÃO N. 34)		SIM	SIM	SIM

Continua

## EMPRESAS RESULTADOS OBTIDOS

QUESTÕES FORMULADAS		A (Estrangeira)	B (Estrangeira)	C (Estrangeira)
I	A empresa possui cadastro de seus clientes?	SIM	SIM	SIM, divididos em duas partes
II	Como são compostos?	Nomes dos contatos; nome e endereço do cliente, e, etc.	Número de funcionários; patrimônio líquido; ramo de atividades; nomes dos executivos principais; telefone, e, etc.	Nome e número do cliente, tipo de serviço prestado, contratação do serviço; valor faturado; desenvolvimento técnico do serviço; etc.
III	É realizado o acesso, de todos os níveis da organização, a estes cadastros?	NÃO, só do nível de supervisor em diante	SIM	A participação de clientes; acesso generalizado, da participação com a clientes; do algumas pessoas do nível executivo
IV	A empresa se utiliza de algum serviço do cliente?	SIM	NÃO	SIM
V	Qual é o critério utilizado para designar um auditor para determinado serviço?	Depende do nível ocupado. Até o nível de sênior B ou A não existe critério, todos estão aptos a realizar qualquer tipo de serviço. Já do nível de sênior B ou A em diante, os auditores são designados de acordo com suas especializações.		Varia em função do nível ocupado. Os sêniores, gerentes e encarregados são alocados de acordo com suas experiências e em função da complexidade do ramo de negócio; já os demais auditores, são alocados de maneira indeterminada.
VI	O que se busca atingir quando da programação de pessoal?	Até o nível de sênior B ou A, visa dar oportunidade ao pessoal para adquirir experiências nos mais diversos ramos de negócio, já do nível de sênior B ou A em diante, visa alocar o pessoal de acordo com suas especializações.		Até o nível de sênior B ou A, visa oferecer experiências aos auditores; já do nível de sênior B ou A em diante, visa alocá-los de acordo com suas experiências.
VII	No caso de férias em relação a determinado assunto, o que o auditor faz?	Consulta seu superior hierárquico.	Consulta seu superior hierárquico.	Consulta seu superior hierárquico ou o animal que aponta as normas de trabalho da empresa.
VIII	A empresa possui biblioteca onde se possa encontrar livros e/ou materiais técnicos?	SIM	SIM	SIM
IX	Podemos copiar nos trabalhos de um auditor iniciante "passagem"?	SIM	SIM	SIM
X	O auditor recebe uma carga intensa de treinamento no campo, e sempre orientado e seus trabalhos feitos sob supervisão direta?	SIM	SIM	SIM
XI	O que o sênior deve fazer antes de emitir o parecer?	Deve revisar os papéis de trabalho.	Deve revisar os PJs e obter a aprovação de um segundo sócio	Deve certificar-se de que as normas de auditoria foram cumpridas, vital revisar os papéis de trabalho
XII	Descreva o processo empregado na seleção dos auditores.	Divulgação da empresa nas facilidades, teste psicológico, dinâmicas de grupo, entrevistas	Divulgação da empresa nas facilidades, testes de conhecimentos gerais, testes de auditor, entrevistas	O processo inicia-se nas facilidades, onde a empresa procura identificar os alunos que tenham potencial para exercer a profissão
XIII	Qual as principais características que um candidato deve apresentar para ingressar na empresa?	É superior diferenciado o que é um cargo do que é uma oportunidade de carreira, e, concomitantemente, obter esta segunda alternativa	Ter habilidade para trabalhar com números; interesse por negócios; gostar de assuntos ligados à área administrativa-financeira; conhecimentos de inglês e microcomputador	Ser aluno de contabilidade; administração de economia; possuir um perfil de auditor; possuir conhecimentos de microinformática e de inglês; possuir um nível psicológico elevado

Continua



EMPRESAS: RESULTADOS OBTIDOS			
	A (Estrangeira)	B (Estrangeira)	C (Estrangeira)
QUESTÕES FUNDAMENTAIS			
1B - Fale sobre a participação do pessoal de auditoria	Eventos Externos: é quase permanente, existe algum do departamento de auditoria envolvido nesses eventos, pelo menos uma vez por mês	Eventos Externos: realizam seminários frequentemente, sobre assuntos novos e assuntos que se mostre experiente	Eventos Externos: não há uma regra estabelecida, mas desde que haja eventos dessa natureza, os auditores são indicados
1C - Em seminários, conferências, fóruns, etc.	Eventos Internos: existe uma programação anual de treinamento	Eventos Internos: existe na programação anual de treinamento	Eventos Internos: existe na programação anual de treinamento
1D - (QUESTÃO N. 43)			
1E - (QUESTÃO N. 44)			
1F - (QUESTÃO N. 45)			
1G - (QUESTÃO N. 46)			
1H - (QUESTÃO N. 47)			
1I - (QUESTÃO N. 48)			
1J - (QUESTÃO N. 49)			
1K - (QUESTÃO N. 50)			
1L - (QUESTÃO N. 51)			
1M - (QUESTÃO N. 52)			
1N - (QUESTÃO N. 53)			
1O - (QUESTÃO N. 54)			
1P - (QUESTÃO N. 55)			
1Q - (QUESTÃO N. 56)			
1R - (QUESTÃO N. 57)			
1S - (QUESTÃO N. 58)			
1T - (QUESTÃO N. 59)			
1U - (QUESTÃO N. 60)			
1V - (QUESTÃO N. 61)			
1W - (QUESTÃO N. 62)			
1X - (QUESTÃO N. 63)			
1Y - (QUESTÃO N. 64)			
1Z - (QUESTÃO N. 65)			
1AA - (QUESTÃO N. 66)			
1AB - (QUESTÃO N. 67)			
1AC - (QUESTÃO N. 68)			
1AD - (QUESTÃO N. 69)			
1AE - (QUESTÃO N. 70)			
1AF - (QUESTÃO N. 71)			
1AG - (QUESTÃO N. 72)			
1AH - (QUESTÃO N. 73)			
1AI - (QUESTÃO N. 74)			
1AJ - (QUESTÃO N. 75)			
1AK - (QUESTÃO N. 76)			
1AL - (QUESTÃO N. 77)			
1AM - (QUESTÃO N. 78)			
1AN - (QUESTÃO N. 79)			
1AO - (QUESTÃO N. 80)			
1AP - (QUESTÃO N. 81)			
1AQ - (QUESTÃO N. 82)			
1AR - (QUESTÃO N. 83)			
1AS - (QUESTÃO N. 84)			
1AT - (QUESTÃO N. 85)			
1AU - (QUESTÃO N. 86)			
1AV - (QUESTÃO N. 87)			
1AW - (QUESTÃO N. 88)			
1AX - (QUESTÃO N. 89)			
1AY - (QUESTÃO N. 90)			
1AZ - (QUESTÃO N. 91)			
1BA - (QUESTÃO N. 92)			
1BB - (QUESTÃO N. 93)			
1BC - (QUESTÃO N. 94)			
1BD - (QUESTÃO N. 95)			
1BE - (QUESTÃO N. 96)			
1BF - (QUESTÃO N. 97)			
1BG - (QUESTÃO N. 98)			
1BH - (QUESTÃO N. 99)			
1BI - (QUESTÃO N. 100)			



EMPRESAS: RESULTADOS OBTIDOS					
QUESTÕES FORMULADAS	A	B	C	D	F
	(Nacional)	(Nacional)	(Nacional)	(Nacional)	(Nacional)
1. A empresa possui cadastros de seus clientes?	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
2. Como são compostos?	São dados normais que um cadastro, geralmente possui.				Nome e endereço da empresa, nome da diretoria, nomes de clientes, etc.
3. É permitido o acesso, de todos os níveis da organização, a estes cadastros?	NÃO, só do nível de supervisor em diante				NÃO, só gerentes, sócios, e diretores.
4. (QUESTÃO N. 41)					(NOTA N. 38)
5. A empresa se utiliza de algum serviço do cliente?	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
6. (QUESTÃO N. 13)					
7. Qual é o critério utilizado para designar um auditor para determinado serviço?	O ideal seria aloca-lo por atividades e experiências, porém, o que ocorre, na realidade, é indicar o auditor que está disponível no momento.				Áreas em que melhor se destaca.
8. (QUESTÃO N. 46)					
9. O que se busca atingir quando da programação de pessoal?	Alocar o auditor de acordo com a experiência necessária. Contudo, a empresa não chega a ter técnicos especializados só em um determinado ramo de atividade.				É permitir a diversificação de experiências; contribuir para a obtenção da programação de pessoal; ocorre de forma posterior ao planejamento do trabalho, e vice.
10. (QUESTÃO N. 44)					Informar o ponto vital do cliente.
11. A empresa possui biblioteca onde, se possa encontrar livros e/ou materiais técnicos?	SIM	SIM	SIM	SIM	Informar experiências passadas com relação ao cliente.
12. (QUESTÃO N. 22)					(NOTA N. 42)
13. Podemos confiar nos trabalhos de um auditor institucionalizado?	NÃO	SIM	SIM	SIM	Consulta sem superior hierárquico.
14. Por quê?	A empresa está proibida por Lei (Resolução) a empresa utiliza os princípios da revisão e supervisão para suprir as necessidades.				Os trabalhos são orientados e supervisionados.
15. (QUESTÃO N. 42)					(NOTA N. 42)
16. O que o sócio deve fazer antes de emitir o parecer?	Deve acompanhar cada passo da realização de trabalho e fazer um relatório final do trabalho realizado.				Deve revisar o trabalho realizado.
17. (QUESTÃO N. 14)					(NOTA N. 32)
18. Deixaria o processo empregado no selado dos auditores?	Não, teste técnico, teste psicodramático, teste psicológico, teste psicológico, teste psicológico.				Ampliação em geral, teste técnico, teste psicológico, teste psicológico.
19. (QUESTÃO N. 45)					
20. Quais as principais características que um chefe precisa possuir para impulsionar as empresas?	Procurar um bom nível psicológico, integridade, habilidades.				Não pode ser tomado, deve ter um objetivo, deve ter um plano, deve ter uma estratégia, deve ter uma visão, deve ter uma atitude, deve ter uma postura, deve ter uma personalidade, deve ter uma formação, deve ter uma educação, deve ter uma cultura, deve ter uma ética, deve ter uma moral, deve ter uma honra, deve ter uma dignidade, deve ter uma nobreza, deve ter uma grandeza, deve ter uma majestade, deve ter uma realeza, deve ter uma divindade, deve ter uma eternidade, deve ter uma eternidade, deve ter uma eternidade.
21. (QUESTÃO N. 25)					(NOTA N. 42)

Contestants

[illegible]

## IV - QUADRO IV

## EMPRESAS: RESULTADOS OBTIDOS

QUESTÕES FORMULADAS	EMPRESAS: RESULTADOS OBTIDOS		
	A (Estrangeira)	B (Estrangeira)	C (Estrangeira)
1. Comentário sobre o Programa de Revisão Voluntária (VR) do Controle de Qualidade das Firms de Auditoria nos Estados Unidos da América (QUESTÃO N. 24)	É um passo que contribui para que as empresas tornem seu nível de qualidade excelente o programa alcançou grande importância por ter sido concedido pela própria categoria	O programa exige que o revisor tenha muita ética e muito cuidado com a postura assumida quando da revisão, pois a divulgação da revisão poderia invalidar todo o processo que é bastante nobre	É bastante saudável e deveria ser introduzido no Brasil, porém, o mesmo deve ser desenvolvido considerando a estruturação das empresas de auditoria no Brasil
2. (QUESTÃO N. 25)			(NOTA N. 70)
3. (QUESTÃO N. 26)			
4. (QUESTÃO N. 27)			
5. (QUESTÃO N. 28)			
6. (QUESTÃO N. 29)			
7. (QUESTÃO N. 30)			
8. (QUESTÃO N. 31)			
9. (QUESTÃO N. 32)			
10. (QUESTÃO N. 33)			
11. (QUESTÃO N. 34)			
12. (QUESTÃO N. 35)			
13. (QUESTÃO N. 36)			
14. (QUESTÃO N. 37)			
15. (QUESTÃO N. 38)			
16. (QUESTÃO N. 39)			
17. (QUESTÃO N. 40)			
18. (QUESTÃO N. 41)			
19. (QUESTÃO N. 42)			
20. (QUESTÃO N. 43)			
21. (QUESTÃO N. 44)			
22. (QUESTÃO N. 45)			
23. (QUESTÃO N. 46)			
24. (QUESTÃO N. 47)			
25. (QUESTÃO N. 48)			
26. (QUESTÃO N. 49)			
27. (QUESTÃO N. 50)			
28. (QUESTÃO N. 51)			
29. (QUESTÃO N. 52)			
30. (QUESTÃO N. 53)			
31. (QUESTÃO N. 54)			
32. (QUESTÃO N. 55)			
33. (QUESTÃO N. 56)			
34. (QUESTÃO N. 57)			
35. (QUESTÃO N. 58)			
36. (QUESTÃO N. 59)			
37. (QUESTÃO N. 60)			
38. (QUESTÃO N. 61)			
39. (QUESTÃO N. 62)			
40. (QUESTÃO N. 63)			
41. (QUESTÃO N. 64)			
42. (QUESTÃO N. 65)			
43. (QUESTÃO N. 66)			
44. (QUESTÃO N. 67)			
45. (QUESTÃO N. 68)			
46. (QUESTÃO N. 69)			
47. (QUESTÃO N. 70)			
48. (QUESTÃO N. 71)			
49. (QUESTÃO N. 72)			
50. (QUESTÃO N. 73)			
51. (QUESTÃO N. 74)			
52. (QUESTÃO N. 75)			
53. (QUESTÃO N. 76)			
54. (QUESTÃO N. 77)			
55. (QUESTÃO N. 78)			
56. (QUESTÃO N. 79)			
57. (QUESTÃO N. 80)			
58. (QUESTÃO N. 81)			
59. (QUESTÃO N. 82)			
60. (QUESTÃO N. 83)			
61. (QUESTÃO N. 84)			
62. (QUESTÃO N. 85)			
63. (QUESTÃO N. 86)			
64. (QUESTÃO N. 87)			
65. (QUESTÃO N. 88)			
66. (QUESTÃO N. 89)			
67. (QUESTÃO N. 90)			
68. (QUESTÃO N. 91)			
69. (QUESTÃO N. 92)			
70. (QUESTÃO N. 93)			
71. (QUESTÃO N. 94)			
72. (QUESTÃO N. 95)			
73. (QUESTÃO N. 96)			
74. (QUESTÃO N. 97)			
75. (QUESTÃO N. 98)			
76. (QUESTÃO N. 99)			
77. (QUESTÃO N. 100)			

## EMPRESAS: RESULTADOS OBTIDOS

QUESTÕES FORMULADAS	EMPRESAS: RESULTADOS OBTIDOS		
	D (Nacional)	E (Nacional)	F (Nacional)
1. Comentário sobre o Programa de Revisão Voluntária (VR) do Controle de Qualidade das Firms de Auditoria nos Estados Unidos da América (QUESTÃO N. 24)	O programa atinge seu objetivo e contribuiu para o surgimento de programas semelhantes	É um elemento positivo para a profissão, porém acredita-se que no Brasil tal programa não teria efeito, pois as empresas não têm uma relação muito próxima. São vistas como concorrentes	
2. (QUESTÃO N. 25)			(NOTA N. 87)
3. (QUESTÃO N. 26)			
4. (QUESTÃO N. 27)			
5. (QUESTÃO N. 28)			
6. (QUESTÃO N. 29)			
7. (QUESTÃO N. 30)			
8. (QUESTÃO N. 31)			
9. (QUESTÃO N. 32)			
10. (QUESTÃO N. 33)			
11. (QUESTÃO N. 34)			
12. (QUESTÃO N. 35)			
13. (QUESTÃO N. 36)			
14. (QUESTÃO N. 37)			
15. (QUESTÃO N. 38)			
16. (QUESTÃO N. 39)			
17. (QUESTÃO N. 40)			
18. (QUESTÃO N. 41)			
19. (QUESTÃO N. 42)			
20. (QUESTÃO N. 43)			
21. (QUESTÃO N. 44)			
22. (QUESTÃO N. 45)			
23. (QUESTÃO N. 46)			
24. (QUESTÃO N. 47)			
25. (QUESTÃO N. 48)			
26. (QUESTÃO N. 49)			
27. (QUESTÃO N. 50)			
28. (QUESTÃO N. 51)			
29. (QUESTÃO N. 52)			
30. (QUESTÃO N. 53)			
31. (QUESTÃO N. 54)			
32. (QUESTÃO N. 55)			
33. (QUESTÃO N. 56)			
34. (QUESTÃO N. 57)			
35. (QUESTÃO N. 58)			
36. (QUESTÃO N. 59)			
37. (QUESTÃO N. 60)			
38. (QUESTÃO N. 61)			
39. (QUESTÃO N. 62)			
40. (QUESTÃO N. 63)			
41. (QUESTÃO N. 64)			
42. (QUESTÃO N. 65)			
43. (QUESTÃO N. 66)			
44. (QUESTÃO N. 67)			
45. (QUESTÃO N. 68)			
46. (QUESTÃO N. 69)			
47. (QUESTÃO N. 70)			
48. (QUESTÃO N. 71)			
49. (QUESTÃO N. 72)			
50. (QUESTÃO N. 73)			
51. (QUESTÃO N. 74)			
52. (QUESTÃO N. 75)			
53. (QUESTÃO N. 76)			
54. (QUESTÃO N. 77)			
55. (QUESTÃO N. 78)			
56. (QUESTÃO N. 79)			
57. (QUESTÃO N. 80)			
58. (QUESTÃO N. 81)			
59. (QUESTÃO N. 82)			
60. (QUESTÃO N. 83)			
61. (QUESTÃO N. 84)			
62. (QUESTÃO N. 85)			
63. (QUESTÃO N. 86)			
64. (QUESTÃO N. 87)			
65. (QUESTÃO N. 88)			
66. (QUESTÃO N. 89)			
67. (QUESTÃO N. 90)			
68. (QUESTÃO N. 91)			
69. (QUESTÃO N. 92)			
70. (QUESTÃO N. 93)			
71. (QUESTÃO N. 94)			
72. (QUESTÃO N. 95)			
73. (QUESTÃO N. 96)			
74. (QUESTÃO N. 97)			
75. (QUESTÃO N. 98)			
76. (QUESTÃO N. 99)			
77. (QUESTÃO N. 100)			

#### IV.7 Notas

- 1A " No Brasil de hoje, o auditor não é mais visto como um inspetor e/ou fiscal e sim como um assessor e/ou consultor do cliente. Logo, o auditor precisa mostrar respeito e confidencialidade, princípios importantes a seu cliente."
- 2A Regra adotada pela empresa, e transmitida aos seus funcionários: " Nós queremos ser a melhor e a maior. "
- 3A " Os papéis de trabalho devem oferecer condições de se avaliar a infra-estrutura, controles internos e segregações de funções de cada área do cliente. Caso contrário, não teríamos condições de opinar sobre a empresa."
- 4A A empresa entende que, para obter um melhor entendimento de cada área (conta) do cliente a técnica de fluxogramação e descrição detalhada da área surtem mais efeito.
- 5A " - Se a dúvida ocorrer na categoria de assistente, ela deverá recorrer a categoria de sênior para solucioná-la;  
- Se ocorrer na categoria de sênior, ela terá o supervisor;  
- Porém, se a dúvida tiver pairado em toda a equipe, a mesma deve reportar-se ao escritório e falar com o gerente ou sócio;  
- Por último, a dúvida deverá ser levada ao Comitê de Assuntos Técnicos a nível Brasil, que irá dizer quais os procedimentos a serem tomados."



6A No ano de 1991, na cidade do Rio de Janeiro, a empresa participou de uma feira de recrutamento universitário. Reuniram-se algumas empresas. Na oportunidade, os estudantes tiveram condições de conhecer e se candidatar à empresa que melhor lhes conviesse. A feira foi um grande sucesso e as empresas demonstraram a necessidade de um mercado desta natureza.

7A " É preciso saber a respeito da veracidade da informação, pois nós sabemos que a imprensa, às vezes, joga com informações -- jogando como se diz no ditado: jogando verde para colher maduro. Portanto, às vezes, não nos interessamos pelo que sai na imprensa e sim, na confiabilidade que temos no cliente e o cliente em nós. Para uma empresa como a nossa, a confiabilidade em nosso trabalho e em nossa equipe é tudo. Quando nós observamos uma notícia nos meios de comunicação, às vezes, não nos preocupamos, porque sabemos se tratar de uma divulgação totalmente política."

8A No ano de 1990, a empresa recebeu a visita de membros dos escritórios da Argentina, Chile e Colômbia. Em contrapartida, visitou os escritórios da Espanha.

9A " Existem empresas que não estão preocupadas com o nível de qualidade de seus serviços, fazendo com que a credibilidade dos serviços de auditoria diminua e com que a imagem do auditor se deteriore."



10A " Num país como o Brasil, o auditor ocupa um papel importante na sociedade, pois o mesmo procura ajudar as empresas a saírem da crise que assola o país. Este papel fica evidenciado, dentre outros acontecimentos, no momento em que nossos sócios são convidados para participarem de estudos governamentais com o intuito de oferecer saídas e soluções para os problemas vividos pelo país, bem como, contribuírem com opiniões de pessoas altamente qualificadas em assuntos de extrema importância para a nação."

1B " Existem pequenas diferenças entre os Princípios Standards de um país para o outro, sendo os americanos os mais sofisticados.

Os Princípios Standards, adotados pela matriz de uma empresa de auditoria, são, geralmente, usados em todos os seus escritórios no mundo.

No Brasil, de um modo em geral, as empresas de auditoria procuram atender as práticas americanas, como sendo as ideais, devido ao grande número de investimentos americanos no país ( + 50% dos investimentos estrangeiros). Isto faz com que os trabalhos sejam feitos e redigidos de acordo com os princípios estabelecidos, uniformemente, nos E.U.A.."

2B " A empresa tem feito, exatamente, o que sempre fez em relação à qualidade de seus serviços, pois a auditoria é uma profissão centenária, onde os países do primeiro mundo, local onde a empresa possui sua matriz, estão muito adiantados em relação aos países da América Latina. Tudo aquilo que sai como normas do CFC , normas que são incorporadas na regulamentação brasileira, são adaptações, ao Brasil, do que existe de mais moderno na Alemanha, França, Inglaterra, E.U.A., Itália, etc... -- ninguém inventa a roda, a profissão é muito antiga--.

Logo, a técnica empregada pela empresa, empresa internacional, de um modo geral, já prevê tudo isso que é estabelecido na regulamentação local."

3B Para a indústria, a empresa possui um pacote chamado PRÉ-OUT que é rodado em microcomputador e que tem as áreas separadas de forma standard, em que os papéis de trabalho são feitos de forma mecanizada; bastando para isso, que a empresa insira os dados novos para que os papéis saiam na forma de listagens, em vez de work-papers tradicionais.

4B A empresa considera a programação de pessoal uma " administração de estoque de talentos ".

5B Segundo o entrevistado, o departamento de auditoria assume o papel de: "cavalo de batalha" da empresa.

6B Para o entrevistado, este sistema de avaliação apresenta aspectos positivos e negativos. O ponto negativo é o fato da avaliação permanente se tornar uma coisa não humana. Existe uma pressão sobre os pontos fracos no sentido de eliminá-los. Já no ponto positivo é que o auditor é sempre "espetado" para crescer, ou seja, é empurrado para o desenvolvimento; e, conseqüentemente, ser promovido.

7B A empresa, no ano de 1990, revisou os escritórios da França e foi revisada por membros dos escritórios do Canadá.

8B O resultado da última revisão, 1990, concluiu que a empresa estava adequadamente atendendo as normas da profissão nos seus aspectos relevantes.

9B " O auditor não se dá por satisfeito enquanto não tiver oferecido sugestões para seu cliente. Não interessa se esse cliente é uma fábrica de automóveis ou uma empresa de auditoria, ele quer é sugerir. Essa posição pode se tornar um ponto positivo ou negativo para a auditoria. O enfoque de nossa empresa, de um modo geral, é o de encher, o máximo possível, o relatório com recomendações construtivas, falar sobre os controles internos, por exemplo, e não fazer "caquetações" quanto a pontos falhos. Porém essas "caquetações" às vezes

(\*) O entrevistado usou esse termo no sentido de que as observações a fazer sejam confidenciais e não exponham a auditada ao conhecimento de terceiros.

ocorrem e precisam ser escritas. Esse acontecimento, "caquetações", numa empresa de auditoria, quando auditada, seria extremamente desconfortante, pois a pessoa que está prestando o serviço é, também, comercialmente, um concorrente. Logo, é preciso ter muita ética e muito cuidado com a postura assumida nesse tipo de trabalho. A divulgação para os órgãos que regulam a profissão, poderia invalidar todo o processo que é bastante nobre, criando com isso uma limitação ao programa."

10B " A Lei da S/A, ajudou muito os auditores por ter colocado, num documento legal, uma série de práticas da profissão e práticas contábeis que antes não tinham força de lei. O auditor tinha que convencer o cliente a seguir os princípios de contabilidade só com o material técnico, nacional e estrangeiro, possuído. A partir desse momento, tivemos o conforto de dizer que a nossa tese está suportada em lei e a empresa que não cumprir com o que está determinado, se torna uma ilegal. Mas ao mesmo tempo, a Lei determinou que as empresas de capital aberto têm que ser auditadas, as financeiras passaram a ser, também, obrigatoriamente auditadas, e na ocasião a profissão não era muito conhecida e divulgada, grande o suficiente para atender a essa nova demanda. A CVM tomou a responsabilidade de habilitar os auditores para trabalharem em empresas de capital aberto e esta habilitação inicialmente não exigia nenhum teste

de habilitação técnica, e, sim, apenas experiências anteriores e anos de registros no CRC. Isso não é o suficiente para permitir o registro desses novos profissionais. Hoje temos cerca de 300 auditores registrados na CVM, desses 300 só uns 20 são auditores competentes, existindo com isso muitos auditores que não têm a competência necessária para exercer a auditoria. Logo, como consequência natural, a credibilidade, que é o principal produto do auditor, fica prejudicada."

11B " O IBRACON tem uma elite acadêmica, técnica, que emite pronunciamentos e edita opiniões que o mercado costuma seguir e alguns deles são endossados pela CVM. Contudo, é o CFC que tem poderes, por direito, de fazer esses pronunciamentos. No momento, o CFC está passando por uma fase de transição, onde os notáveis do IBRACON estão sendo convidados a integrar o Comitê Técnico do CFC. Este sim, tem poderes para ditar regras na estrutura brasileira. Apesar do CFC ser uma autarquia, isso nos levaria a pensar que a regulamentação ocorreria por parte do Estado. Seus pronunciamentos são elaborados por pessoas habilitadas, profissionais respeitados, que não estariam editando normas que não estivessem de acordo com a opinião da categoria, caracterizando portanto a auto-regulamentação."



1C       Estas técnicas foram traduzidas em um sistema, formulários práticos, muito simples, onde o auditor não precisa conhecer bem estatística para aplicá-la. As quantificações são rapidamente obtidas graças a esse sistema.

2C       " Nós temos na nossa carteira de clientes, empresas importantes da atividade financeira. Nós auditamos alguns dos mais importantes bancos do Brasil e mantemos c/c em pelo menos 1 ou 2 desses bancos, porque são bancos que têm uma área de atuação, a nível nacional, muito grande -- Nós também temos uma área de atuação, a nível nacional, muito grande --. Portanto, precisamos de bancos como esses para podermos operar. Por isso prestamos serviços de auditoria a esses bancos e os mesmos nos prestam serviços bancários normais. Mas nos preocupamos muito com a independência e a partir do momento em que um desses serviços pudesse afetar a nossa independência, nós não os aceitaríamos. Numa empresa do porte da nossa, esse tipo de caracterização de dependência fica mais difícil de acontecer, pois possuímos uma carteira de clientes muito grande e se tivéssemos de perder um desses clientes, isso não prejudicaria o nosso quadro profissional. Logo, não teríamos nenhum constrangimento em dar uma opinião, qualquer que seja ela, diferentemente da opinião limpa, pelo fato de termos algum tipo de relacionamento com o cliente."

3C        Este potencial é identificado a medida que os candidatos preencham determinados parâmetros estabelecidos pela empresa, parâmetros esses que caracterizam o perfil do auditor.

4C        Se o cliente não gozar de um conceito, pelo menos razoável, a empresa não associa seu nome ao dele.

5C        Ano passado, 1990, os membros de alguns escritórios do Brasil revisaram alguns dos escritórios do México e da África do Sul e foram revisados pelos membros de alguns dos escritórios dos E.U.A.

6C        Informações sobre a revisão externa são passadas de forma geral, globalizada, sem identificar os serviços, para todos os escritórios da empresa no mundo, somente o sócio e o gerente responsáveis pelos serviços revisados são os que recebem informações detalhadas sobre as observações contidas no relatório, com relação a qualidade do serviço prestado. As observações são feitas no sentido de eliminar as falhas na próxima auditoria.

7C        " As grandes empresas de auditoria já fazem um trabalho que atende a pelo menos o mínimo exigido na profissão em relação à execução do seu trabalho. As empresas de porte menor nem sempre executam seus trabalhos de forma que atendam a essas normas. Logo, esse programa é necessário. Porém o mesmo deve ser desenvolvido considerando a estratificação das empresas de auditoria no Brasil. Uma empresa de grande porte, multinacional,

deveria ser revisada por uma outra empresa de grande porte e vice-versa, pois não interessaria a essa grande empresa ser revisada por uma empresa de pequeno porte, pois seus auditores mal conhecem as normas de auditoria. Possuem uma experiência limitada, logo, não teriam condições de fazer uma revisão crítica do trabalho revisado, por não serem especialistas. As revisões de auditores que não têm uma estrutura grande, empresas de pequeno porte, poderia ser feita por auditores mais experientes, empresas de grande porte. Por conseguinte, os mesmos poderão obter os padrões exigidos. Em síntese, isso seria feito no sentido de transmitir experiências e até mesmo dar treinamentos a determinadas empresas, fazendo com que as auditorias executadas possam atingir um nível de qualidade adequado."

8C Segundo o entrevistado o que está acontecendo no Brasil, atualmente, é um misto de Auto-regulamentação e Regulamentação pelo Estado tendo em vista a recente Res. CFC n. 700/91.

Esclarecemos que nas respostas obtidas da empresa D foram mantidos os termos de gíria utilizados pelo entrevistado, os quais se encontram impressos entre aspas.

1D " A empresa de auditoria não tem opção, pois é uma de suas características a regulamentação externa, ou seja, uma empresa não pode ser diferente da outra, todas devem seguir os mesmos princípios.

A Res. CFC n. 700/91 ainda precisa ser desdobrada. Ela é totalmente obsoleta, mesmo sendo nova, na parte referente ao controle interno. A Res. CFC n. 700/91 está pior do que sua precedente a Res. CFC n. 321/72, no que diz respeito ao controle interno."

2D O entrevistado citou uma série de itens que se relacionam com controle de qualidade, são eles:

- " 1. Admissão do pessoal;
- 2. Treinamento do pessoal;
- 3. Supervisão do pessoal;
- 4. Revisão do trabalho;
- 5. Acesso a fontes de consultas;
- 6. Mecanismos de consultas dinâmicos;
- 7. Critérios para a aceitação de clientes."

3D A empresa prepara seus papéis de trabalho para nove áreas das Demonstrações Contábeis, são elas.

- " 10. ciclo da receita
- 20. ciclo de desembolsos
- 30. segmento de custo de mão de obra e de pessoal
- 40. segmento de estoques e custo de vendas ( mercad. serviços )
- 50. segmento do ativo imobilizado e do ativo diferido
- 60. segmento do disponível
- 70. segmento dos investimentos
- 80. segmento de financiamentos e exigível a longo prazo
- 90. segmento do patrimônio líquido "

4D " A programação de pessoal é um dos problemas mais complexos que existe em termos matemáticos, porque a mesma não depende só da empresa, mas também do cliente -- necessidade de existir uma colisão de prazos --. A medida que se faz um cronograma com um cliente e o mesmo se atrasa, a empresa se desculpa por não poder esperar, e vai atender outro cliente que está no horário, e que portanto tem prioridade. A clientela nem sempre cumpre com o cronograma."

5D " As próprias normas que regem a recente Res. CFC n. 700/91, nesse ponto, reafirmou que o trabalho deve ser revisado e supervisionado.

As Faculdades de contabilidade são ruins e são ruins porque não estão direcionadas a nada.

O aluno de contabilidade é, normalmente, um "cara" frustrado -- por não ter conseguido passar para odontologia, por exemplo. Agarra-se à contabilidade que passa a ser sua tábua de salvação. O pior aluno é o de contabilidade -- 90% dos alunos do curso financiam os outros 10%. Esses 10% vão dar certo, enquanto que os 90% "vão pastar".

Os professores deveriam ser professores profissionais, mas não o são. O professor de estatística não sabe porque está dando estatística, nunca ouviu falar em amostragem. Então como é que você vai querer que teu pessoal faça amostragem estatística, se eles não aprenderam os rudimentos básicos na faculdade.



Os "idiotas" do Conselho Federal de Educação que juntaram análise de balanço com auditoria, esses "caras" não sabem nada de contabilidade e auditoria, pois são duas disciplinas completamente distintas.

Todos os fatos apresentados nos leva a não confiar no trabalho de um auditor iniciante (trainee)."

6D " A minha opinião é diferente. Eu acho que tem que surgir a profissão de auditor, nada deve ficar amarrado à administração, à informática, à contabilidade e etc.... A nova profissão deve pegar gente dessas áreas todas.

Por exemplo, uma Cia Telefônica que tem em sua equipe de auditores internos, um engenheiro de telecomunicações porque é o "cara" que entra numa central telefônica e anda bem. Já um "cara" formado em economia não iria exergar nada.

Existe uma guerra de interesses sobre o assunto, mas não passa de interesses de alguns "bobões".

7D " Neste momento, a empresa não está sozinha. A empresa está concorrendo. No fim, ganha quem der o menor preço. Então é preciso estimar as horas, por categoria, de maneira que se ganhe o cliente, e não se perca dinheiro."

8D " Aqui no Brasil vai surgir a grande pergunta: Quem é que vai pagar a conta?

No Brasil, quem teria de fazer isso é a CVM, que não está aparelhada e nem tem dinheiro para isso, então, cobra uma taxa de fiscalização da "gente". Nós estamos financiando um órgão do governo que não se reporta ao Congresso Nacional -- é mais importante ser diretor do Banco do Brasil do que presidente da CVM --. Por isso, o programa não se justifica no Brasil."

9D " Se não houvesse as empresas multinacionais, não haveria auditoria séria no Brasil, porque as nacionais não teriam condições de segurar a pressão. Você não consegue pressionar uma empresa que tem 60 mil profissionais e fatura 4 bilhões de dólares por ano, como cada uma das quatro grandes que estão aqui instaladas. Elas são muito grandes. Logo, têm um poder de pressão, ninguém consegue atropelar uma delas. Se você falar que uma delas está errada, ninguém vai acreditar em você, vão dizer que você é mentiroso."

1E " A atividade de auditoria de uma maneira geral se originou numa cultura americana. As grandes empresas de auditoria americanas instaladas no Brasil foram a base do crescimento e desenvolvimento da profissão no país.

Existe um grande número de pessoas, em nossa empresa, que são egressas das empresas americanas aqui instaladas. Como consequência, nossa empresa sempre

seguir os princípios americanos, ou seja, plagiou as normas de auditoria americanas.

Felizmente, agora no Brasil, temos as normas de auditoria independente - NBCT 11 - emitidas pelo CFC. A partir de sua emissão, passamos a utilizá-las. O treinamento de todas as categorias da empresa, agora, é realizado com base na NBCT 11.

Logo, os princípios de auditoria adotados, hoje, pela empresa, são os princípios de auditoria da NBCT 11 do CFC.

E o meu trabalho, como pessoa responsável pelo controle de qualidade, é de verificar se esses princípios estão ou não sendo cumpridos em todas as suas extensões."

(1) Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas.

(2) Conselho Federal de Contabilidade.

2E Conceito de Controle de Qualidade expresso na NBCT n.11.

" O auditor deve instituir um programa de controle de qualidade visando a avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade."

3E " Já tivemos algumas experiências com o uso da abordagem estatística, porém, as mesmas não foram bem sucedidas. Nós temos utilizado, realmente, o que costumamos chamar de feeling. Um auditor com mais de 10 ou 12 anos de profissão já possui experiência suficiente para ter uma idéia das áreas de determinado cliente, pela própria atividade do cliente, que são mais importantes."

4E Segundo o entrevistado, devido a diversificação, os auditores da empresa apresentam um alto grau de crescimento profissional, estando aptos a realizarem qualquer tipo de trabalho. Com efeito, adquirem maior valorização profissional.

5E O programa consiste em um questionário onde todos os itens das Demonstrações Contábeis são indicados com suas legislações correspondentes. O sócio evidencia nesse questionário, que tais itens foram observados no decorrer do trabalho.

6E Um dos sócios da empresa é o responsável pela associação na América Latina ( associação esta que examina o controle de qualidade).

7E Segundo o entrevistado, o Programa de Revisão Voluntária do Controle de Qualidade nas Firms de Auditoria nos E.U.A. foi criado pelo AICPA, com a intenção de mostrar às autoridades americanas que a categoria tem condições de criar mecanismos que mantenham a qualidade de seus serviços, sem que para isso haja a necessidade de intervenção.

8E " A credibilidade da auditoria no Brasil é baixa. Agora, ela pode ser melhorada, aprimorada, na medida em que nosso trabalho for melhor conhecido pelo público, e, isso, faz parte do trabalho do nosso organismo de classe."

1F " Até um tempo atrás a empresa tinha maiores problemas de qualidade. Com o advento de tais exigências, o Controle de Qualidade se tornou mais rígido. Hoje em dia, praticamente, não se passa mais nada. O que aconteceu é que a empresa arcou com um custo maior por ter que formar uma estrutura para analisar toda a parte de Controle de Qualidade dos papéis de trabalho e do próprio serviço. Com isso, a empresa ganhou bastante. O Controle de Qualidade para nós é essencial."

2F " Toda empresa, queira ou não, tem um Sistema Contábil, que é bom ou ruim. Os Controles Internos estão intimamente ligado ao Sistema Contábil e quanto melhor for o Sistema Contábil, melhores serão os Controles Internos. Quanto melhores forem os Controles Internos, mais fácil será trabalhar."

3F A empresa possui aproximadamente 800 clientes.



4F " O trabalho de auditoria é desenvolvido por uma equipe, o papel do trainee, nessa equipe, é o de fazer somente o trabalho para o qual foi treinado, ou seja, que tenha capacidade. Trabalho que exige maior grau de conhecimentos técnicos, normalmente não possuídos pelo trainee, ficam a cargo do senior e/ou gerente."

5F O entrevistado detalhou posteriormente a caracterização dos níveis que tomam conhecimento das mudanças ocorridas. Nível de...staff: categorias inferiores ao nível de supervisor, é o pessoal que está diretamente vinculado à execução do trabalho no campo. Nível executivo: categorias a partir do nível de supervisor, se caracteriza por não exercer um trabalho contínuo no campo.

6F " A empresa, de antemão, conhece bem a situação econômico-financeira de seu cliente, e, conseqüentemente, já sabe se a citação é verdadeira ou não. Se for apenas uma propaganda desleal de um concorrente, a empresa não dá a mínima atenção; agora, se for verdadeira, a empresa já tem conhecimento. Se existir a possibilidade de descontinuidade, a empresa procura se cercar de todos os meios para que o público seja informado; porém, esta informação só ocorre através do parecer. A empresa não dá informações além do parecer, devido ao código de ética Profissional."

7F Segundo o entrevistado, as principais formas de obtenção de um futuro cliente de auditoria ocorrem por meio de: indicação de uma empresa já cliente, contatos por telefone, e concorrência pública.

8F Quanto a uma associação com uma instituição de classe, para a verificação do Controle de Qualidade, o entrevistado comentou. " não cogitamos em participar de um programa deste tipo no momento, mas isto não quer dizer que futuramente o assunto não evolua dentro da empresa."

## CAPÍTULO V

### ANÁLISE DOS RESULTADOS

## V.1 Introdução

No presente capítulo serão feitas as análises dos resultados obtidos (capítulo IV), junto as seis empresas de auditoria pesquisadas, à luz do referencial teórico previamente traçado (capítulo II).

(1)

Segundo Kerlinger:

" A análise é a categorização, ordenação, manipulação e sumarização de dados. Seu objetivo é reduzir grandes quantidades de dados brutos passando para uma forma interpretável e mensurável de maneira que características de situações, acontecimentos e de pessoas possam ser descritas sucintamente e as relações entre as variáveis estudadas e interpretadas."

Procurando alcançar a definição acima, apresentar-se-á uma nova estrutura para a exposição dos resultados obtidos durante a pesquisa de campo. Porém, a ordem de apresentação na nova estrutura dos resultados obtidos, continuará sendo a adotada nos quadros de número I à IV, ou seja, "A" "B" "C" (empresas estrangeiras) e, "D" "E" "F" (empresas nacionais). Os números entre parênteses, expostos nos finais de alguns resultados, indicam a quantidade de respostas idênticas.

(1) KERLINGER, Fred Nichols. Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual. Trad. Helena Mendes Rotundo. São Paulo: FPU/Edusp, 1980. p.353.

O agrupamento dos quesitos e suas respectivas respostas possibilitou uma melhor análise das características gerais das empresas, das características dos papéis de trabalho das empresas, dos padrões de controle de qualidade utilizados, segundo declarações dos entrevistados, pelas empresas e das considerações finais sobre as empresas.



## V.2 Características Gerais das Empresas

### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de Auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
10	Elementos que regem a ética profissional; princípios os padrões; princípios universalmente aplicados.	Determinados pelo CFC (2); são comuns no mercado.
11	O mesmo tipo de serviço, prestado no Brasil, deve ser prestado em qualquer parte do mundo; não respondeu; realização dos serviços segundo os princípios.	Realização dos serviços em conformidade as normas, é o exposto pelo CFC, verifica se os princípios estão sendo adotados.
11	Existe uma integração entre o controle e os princípios; não respondeu; o controle verifica o cumprimento dos princípios.	O controle verifica se o serviço foi realizado segundo os princípios; não respondeu; o controle verifica se os princípios estão sendo adotados.
12	Não apresentou nenhuma novidade; a técnica empregada pela empresa já a previa; foi ao encontro do manual elaborado pela matriz.	Não estava sendo exercitado com a disciplina devida; possui programa próprio; o controle se tornou mais rígido, arcou com um custo maior.

23	Os papéis são acompanhados de documentos-suportes: às vezes, não, necessariamente, SIM.	Os papéis são acompanhados de documentos-suportes. SIM (3).
20	Questionários e checklists fazem parte dos papéis: NÃO, SIM (2).	Questionários e checklists fazem parte dos papéis. SIM (3).
07	Confiabilidade no cliente, técnicas recomendadas internacionalmente ( sem especificá-las); técnicas estatísticas.	Julgamento pessoal, feeling, não respondeu.
30	Os papéis indicam o tipo e tamanho da amostra: SIM (3).	Os papéis indicam o tipo e tamanho da amostra. SIM (3).

#### Análises

19 Todas as empresas declararam que é através da análise do sistema de controle interno do cliente que elas determinam o grau de confiança a ser depositado nas informações contábeis apresentadas pelo cliente.

A extensão do trabalho de auditoria está diretamente relacionada ao grau de confiança depositado nas informações contábeis.

18 Todas as empresas pesquisadas foram unânimes em afirmar que seus papéis de trabalho oferecem condições de se avaliar a adequação das áreas das Demonstrações Contábeis do cliente.

A avaliação da adequação das áreas das DC do cliente, via papéis de trabalho, possibilita o auditor identificar se as transações realizadas pelo cliente estão livres das fraquezas humanas, ou seja, a adequação inviabiliza a ocorrência de erros e/ou fraudes.

09 As empresas estrangeiras vão além das recomendações feitas pela literatura referenciada, quanto à preparação de papéis de trabalho por área, pois estas preparam papéis de trabalho para todas as áreas das DC do cliente, ao invés de prepararem somente para as áreas mais relevantes, como acontece em duas empresas nacionais.

Uma empresa nacional não respondeu este quesito.

23 Somente uma empresa nacional declarou que seus papéis de trabalho normalmente indicam as contas examinadas e seus respectivos saldos. Já, as demais afirmaram que seus papéis indicam.

As posições assumidas pelas empresas neste quesito ratificam as declarações feitas no quesito de número 09 (anterior).

09 As três empresas estrangeiras responderam que seus papéis de trabalho indicam e justificam as contas não examinadas, ratificando, outra vez, as declarações feitas no quesito de número 09 (anterior).

Duas empresas nacionais não responderam este quesito.

A empresa nacional que declarou que seus papéis de trabalho indicam e justificam as contas não analisadas, incorreu em uma contradição, uma vez que, havia respondido no quesito de número 09 (anterior), que os seus papéis de trabalho só eram preparados para as áreas(contas) mais relevantes.

20 Todas as empresas foram unânimes em afirmar que seus papéis de trabalho possuem espaços para a assinatura do auditor que o elaborou e para a data de realização do serviço.

23 Duas empresas estrangeiras não deram muita importância à anexação de documentos de suporte aos papéis de trabalho.

20 Sabendo-se da fragilidade dos questionários de trabalho cujas anotações sejam apenas "SIM" ou "NÃO", constatou-se que todas as empresas nacionais ainda utilizam esse método; e, duas das três empresas estrangeiras também ainda utilizam esse método.

07 Apenas uma empresa estrangeira não utiliza as recentes técnicas recomendadas internacionalmente para determinar a extensão dos testes de auditoria. As empresas nacionais só utilizam julgamento pessoal, sendo que uma delas não respondeu a este quesito.

A aplicação de técnicas estatísticas é aconselhável na hora de determinar a quantidade de amostras a serem utilizadas no exame de auditoria.

30 Todas as empresas afirmaram que o tipo e tamanho das amostras utilizadas constam dos papéis de trabalho.

## V.4 Padrões de Controle de Qualidade

### V.4.1 Teste da Independência do Auditor

#### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de Auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
01	Cadastros: SIM (3). Dados: inerentes a um cadastro. Acesso: só do nível de supervisor em diante; generalizado; 1. parte: generalizado, 2. parte: só o nível executivo.	Cadastros: SIM (3). Dados: inerentes a um cadastro. Acesso: só do nível de supervisor em diante, só do nível de gerente em diante (2).
13	Utilização de serviços de clientes: SIM, NÃO, SIM.	Utilização de serviços de clientes: NÃO (3).

#### Análises

- 01 Todas as empresas possuem cadastros de seus clientes.  
Mesmo sabendo da importância da divulgação das informações relacionadas a clientes, somente duas empresas estrangeiras permitem o acesso de todos os seus auditores aos cadastros de clientes.
- 13 Apesar de saber que a utilização de serviços de clientes pode comprometer suas independências, duas empresas estrangeiras os utilizam.



## V.4.2 Designar Pessoal Qualificado

### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de Auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
06	<p>Auditor de nível inferior: não existe critério; critérios práticos; de maneira indeterminada.</p> <p>Auditor de nível superior: de acordo com sua especialização; experiência possuída; experiência e complexidade do negócio.</p>	<p>Auditor de nível inferior: o que está disponível no momento; para qualquer área; área em que melhor se destaca.</p> <p>Auditor de nível superior: o que está disponível no momento; experiência possuída; área em que melhor se destaca.</p>
16	<p>Auditor de nível inferior: dar oportunidade para adquirir experiências; mantê-lo sempre motivado e os clientes bem atendidos; oferecer experiências.</p> <p>Auditor de nível superior: alocar de acordo com suas especializações; mantê-lo sempre motivado e os clientes bem atendidos; alocar de acordo com suas experiências.</p>	<p>Auditor de nível inferior: alocar de acordo com suas experiências; permitir a diversificação de experiências; passar informações sobre o cliente.</p> <p>Auditor de nível superior: alocar de acordo com suas experiências; permitir a diversificação de experiências; passar informações sobre o cliente.</p>

## Análises

06 As empresas estrangeiras, e duas nacionais designam seus auditores de nível inferior para realizarem qualquer tipo de serviço. Uma nacional o designa para a área em que melhor se destaca.

As empresas estrangeiras, e duas nacionais designam seus auditores de nível superior de acordo com suas especializações, experiências ou aptidões. Uma nacional designa o que está disponível no momento.

Como se verifica, os critérios de designação não são muito bem definidos, com exceção de uma empresa nacional, para o nível inferior.

Já o critério utilizado para o nível superior, com exceção de uma empresa nacional, é bem definido.

O auditor designado deve possuir o grau de treinamento técnico e experiências requeridas nas circunstâncias.

16 Uma empresa estrangeira elabora sua programação de pessoal, em ambos os níveis, procurando alocar seus auditores de forma que permaneçam sempre motivados e os clientes bem atendidos. Esta deveria alocá-los, para o nível inferior, de maneira que pudessem adquirir experiências, e, para o nível superior, de acordo com as experiências possuídas, conforme declarações feitas pelas demais empresas estrangeiras. Estas ratificaram as posições assumidas no quesito de número 06.

As empresas nacionais não enfatizaram que ao designar os auditores de nível inferior têm como objetivo proporcionar-lhes experiências. Uma delas declarou que só os programa após o planejamento do trabalho do cliente, cujo objetivo é passar as informações obtidas sobre o cliente.

Somente uma empresa nacional prepara a programação para o nível superior, buscando alocar os auditores de acordo com suas experiências.

Uma empresa nacional ao declarar que programa seus auditores de acordo com suas experiências, se contradisse, pois tinha afirmado no quesito de número 06, que designava o auditor que estava disponível no momento.

Outra empresa nacional declarou que seus auditores são programados, para o nível superior, de forma que possam diversificar suas experiências. Esta resposta vai de encontro à resposta dada no quesito de número 06: "aloca os auditores de acordo com as experiências possuídas.", uma vez que, para conseguir diversificar sua experiência o auditor precisa trabalhar em ramos de negócio nos quais não possui experiência.

### V.4.3 Consultas Prévias

#### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de Auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
04	Consulta seu superior hierárquico (3).	Consulta seu superior hierárquico (3).
22	Biblioteca: SIM (3).	Biblioteca: SIM (3).

#### Análises

04 Todas as empresas declararam que em caso de dúvida, em relação a assuntos que envolvam o exercício profissional, o auditor consulta seu superior hierárquico.

22 Todas as empresas possuem bibliotecas.

#### V.4.4 Supervisão

##### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de Auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
02	Trabalhos: SIM (3). Porque: são orientados e supervisionados (3).	Trabalhos: NÃO, SIM (2). Porque: é proibido por lei, são orientados e supervisionados (2).
14	Deve revisar os papéis de trabalho (3).	Deve revisar o trabalho realizado, analisar o programa de revisão das DC, deve revisar o trabalho realizado.

##### Análises

02 Todas as empresas, inclusive a nacional que declarou não poder confiar no trabalho do auditor iniciante, reconhecem que o trabalho realizado pelo auditor iniciante (trainee) precisa ser orientado e supervisionado.

14 Somente uma empresa nacional não se referiu, especificamente, à revisão do trabalho realizado, via papéis de trabalho, como norma estabelecida antes que o sócio responsável pela auditoria assine o parecer. Esta citou a análise do programa de revisão das DC, constituído, basicamente, de um checklist, como norma principal.



#### V.4.5 Seleção do Pessoal da Equipe

##### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de Auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
05	Divulgação nas faculdades seguido da aplicação de diversos testes (3).	Divulgação nos jornais seguido da aplicação de diversos testes (3).
25	Principal: saber diferenciar o que é um emprego do que é uma oportunidade de carreira; ter habilidade para trabalhar com números; ser aluno de cont., adm., e eco.	Principal: possuir um bom nível psicológico; estar no início da faculdade; não pode ser comodista.

##### Análises

05 O meio de divulgação da abertura do processo seletivo é, basicamente, a única diferença encontrada entre o grupo de empresas de auditoria pesquisadas. As empresas estrangeiras utilizam as faculdades e as nacionais os jornais.

Os diversos testes, geralmente, são: técnico, psicotécnico (aptidões), conhecimentos gerais, dinâmicas de grupo, e entrevistas.

O candidato a ser contratado deve possuir as características apropriadas que o capacite à realização dos serviços de auditoria.

Uma empresa nacional, primeiro submete o auditor iniciante a um estágio antes de contratá-lo.

25 Cada empresa pesquisada apresentou um rol das principais características que um candidato precisa possuir para ingressar na organização. Estas variam bastante de empresa para empresa.

O quadro apresentado neste capítulo, demonstra a principal característica considerada pela empresa.

O rol das principais características pode ser identificado no quadro III, no sub-item: Seleção, do capítulo IV.

#### V.4.6 Desenvolvimento Profissional

##### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de Auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
03	Eventos externos: é quase permanente, realiza seminários frequentemente, desde que haja eventos dessa natureza.  Eventos internos: programação anual de treinamento (3).	Eventos externos: depende da utilidade do assunto apresentado (2), realiza palestras e cursos.  Eventos internos: seminário anual, realiza curso anual de treinamento e desenvolvimento (2).
17	Recebimento de publicações, cursos internos extraordinários, recebimento de informativos ou treinamentos específicos.	Um grupo de auditores estuda as mudanças e as informa aos demais, treinamentos internos; o nível executivo analisa as mudanças e as informa ao nível de staff.

##### Análises

03 As empresas de auditoria estrangeiras, quanto à participação em eventos externos relacionados à profissão, indicam seus auditores a medida que os eventos ocorram. Já duas empresas nacionais indicam só se os eventos forem considerados, pelo nível executivo, de alguma utilidade para a empresa.

Uma empresa nacional se limitou a dizer que realiza externamente, palestras em faculdades e cursos fechados a empresas clientes e não clientes.

Internamente, todas as empresas realizam um curso anual (seminário) de treinamento e desenvolvimento.

A participação do auditor em eventos dessa natureza serve para complementar sua formação acadêmica e como instrumento de educação profissional contínua, contribuindo para capacitá-lo a cumprir com as responsabilidades que a ele serão atribuídas.

17 As empresas estrangeiras se utilizam da distribuição de publicações e/ou cursos internos específicos com o intuito de informar a seus auditores as mudanças ocorridas na profissão.

É, basicamente, através de cursos internos específicos que os auditores das empresas nacionais tomam conhecimento das mudanças ocorridas na profissão.

O objetivo da divulgação é conscientizar e preparar o auditor para um melhor desempenho em seu serviço, ou seja, a divulgação é vista muito mais como um meio de informação do que de formação.

#### V.4.7 Promoção do Pessoal da Equipe

##### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de Auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
15	Estrutura: sócio, diretor, gerente, supervisor, sênior, assistente, sócio, gerente, supervisor, sênior, assistente, sócio, gerente, supervisor, sênior, semi-sênior, assistente.	Estrutura: sócio, gerente, supervisor, sênior, assistente, auxiliar, estagiário; sócio, diretor, gerente, supervisor, sênior, assistente, auxiliar, diretor, sócio, gerente de escritório, gerente, supervisor, sênior, semi-sênior, assistente, auxiliar.
	Número de auditores a nível Brasil: 1500; 70% da empresa; 400.	Número de auditores a nível Brasil: não informou, 150, não informou.
	Número de auditores a nível R.J.: 400; 70% do escritório, não informou.	Número de auditores a nível R.J.: 15; não informou (2).



21	<p>Avaliação: a cada trabalho realizado; a cada trabalho que exceda 40 horas; a cada trabalho realizado.</p> <p>Implicação: a sumarização das avaliações individuais, avaliação coletiva, serve de base a promoção (3).</p>	<p>Avaliação: a cada trabalho onde tenha uma participação importante, a cada trabalho realizado (2).</p> <p>Implicação: a sumarização das avaliações individuais, avaliação coletiva, serve de base a promoção (3).</p>
----	---	---

#### Análises

15 Os organogramas apresentados pelas empresas demonstram uma relativa similaridade, uma vez que, percebemos pequenas variações quanto ao título de cada categoria.

Os organogramas sugerem a realização do trabalho em equipe.

Os organogramas oferecem possibilidade de ascensão funcional.

Os organogramas apresentam os níveis de responsabilidades assumidas por cada categoria, ou seja, sua hierarquia.

21 De uma forma geral, os auditores são avaliados a cada trabalho realizado, sendo que em uma empresa estrangeira e outra nacional as avaliações só ocorrem quando o trabalho exceder a 40 horas, e em trabalhos onde o auditor tenha uma participação importante, respectivamente.

A avaliação é feita por um encarregado que tem a responsabilidade de quantificar um conjunto de atributos estabelecidos pela empresa.

A avaliação individual tem como objetivo principal permitir ao auditor corrigir as falhas que porventura existam e orientar seu desenvolvimento profissional.

Em todas as empresas, a sumarização das avaliações individuais - avaliação coletiva - é utilizada como suporte na tomada de decisão quanto a promoção, ou não, do auditor.

É através da avaliação coletiva que a empresa se certifica se o pessoal a ser promovido tem as qualificações necessárias para cumprir as atribuições que a eles serão confiadas.

#### V.4.8 Aceitação e Continuidade de Clientes

##### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de Auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
00	O que importa é a confiabilidade que tem no cliente e em seu trabalho; se a citação, tiver ocorrido devido a falhas do auditor este deverá responder por má prática da profissão; a empresa antes de associar seu nome ao do cliente precisa conhecê-lo.	Apesar de avaliar a adm. do cliente para decidir sobre a prestação de serviço, a citação pode ocorrer, a empresa aprofunda o exame, redobrando os cuidados na realização do trabalho; se for verdadeira e existir a possibilidade de descontinuidade a empresa se cerca de todos os meios para informar o público, via parecer.

Entrevista-se a alta adm. para identificar o tipo de serviço desejado, entrevista-se o controller visando fazer o levantamento dos dados, a seguir emite-se a proposta, o gerente visita o provável cliente objetivando preparar o dimensionamento do trabalho e o encaminha ao sócio para sua apreciação, emite-se a proposta; primeiro avalia-se o provável cliente e sua adm., posteriormente a sua auditabilidade, caso aprovado emite-se a proposta.

Envia-se alguém da área técnica com o objetivo de conhecer o provável cliente e em última análise determinar o tempo de realização do serviço, envia-se um gerente com o objetivo de fazer o dimensionamento do serviço e a seguir emite-se a proposta, visita-se o provável cliente procurando identificar o tipo de serviço desejado e seu negócio, faz-se uma análise preliminar para determinar a carga horária necessária para a realização do serviço, a seguir emite-se a proposta.

### Análises

00 A avaliação da integridade da adm. do cliente e sua reputação perante o mercado é um requisito essencial para evitar que o auditor tenha problemas futuros, de toda a natureza, com o cliente.

Somente uma empresa estrangeira e uma nacional souberam identificar corretamente, a relação acima (avaliação do provável cliente X problemas futuros). Contudo, a empresa nacional, acima citada, se destaca da estrangeira, também citada, ao declarar caso exista a ocorrência, apesar da avaliação, a empresa precisa provar que realizou seu serviço com o devido zelo profissional e de acordo com as normas da profissão.

24 Somente uma empresa estrangeira e uma nacional têm como objetivo primário, quando da solicitação de prestação de serviço, avaliar a adm. do provável cliente e sua reputação perante o mercado.

As demais empresas têm como objetivo primário identificar o tipo de serviço desejado e preparar o dimensionamento do serviço (levantamento dos dados).

A posição assumida pelas duas empresas mencionadas mostra a importância que elas dão à política de controle de qualidade: avaliação do cliente, e ratificam suas respostas para o quesito de número 08.



## V.4.9 Inspeção

### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de Auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
27	<p>Programa interno: escritórios revisam entre si a qualidade de seus serviços; feito pela própria rotina de trabalho estabelecida e escritórios revisam entre si a qualidade de seus serviços (2).</p> <p>Programa externo: participa de um programa de revisão voluntária do controle de qualidade nos E.U.A. (3).</p>	<p>Programa interno: feito pela própria rotina de trabalho estabelecida, o responsável pela qualidade dos serviços da empresa revisa os diversos escritórios, escritórios revisam entre si a qualidade de seus serviços, feito pela própria rotina de trabalho estabelecida, escritórios revisam entre si a qualidade de seus serviços.</p> <p>Programa externo: já participou, tornou-se, recentemente, membro de uma associação internacional visando participar do programa, não participa.</p>

## Análises

27 Duas empresas, uma estrangeira e outra nacional, não se referiram ao controle de qualidade existente na própria rotina de trabalho estabelecida. Estas, descreveram diretamente, o controle existente a nível de empresa, onde os diversos escritórios revisam entre si a qualidade de seus serviços.

O controle de qualidade existente na rotina de trabalho estabelecida, nas demais empresas pesquisadas, vai desde o treinamento oferecido ao auditor iniciante - no momento da contratação - até à revisão do parecer feita por um sócio totalmente independente da realização do trabalho, o segundo sócio.

Os programas internos de controle de qualidade das empresas estrangeiras diferem, a nível de empresa, das empresas nacionais, pois além de terem como política a indicação de um ou mais sócios para revisarem os trabalhos de escritórios distintos dos seus, com o intuito de se certificarem do cumprimento das normas e diretrizes estabelecidas pela sede, fato este que também ocorre nas nacionais, adotam a política de revisar e ser revisada por escritórios de outros países.

O programa externo de controle de qualidade, do qual as empresas estrangeiras participam, limita-se aos escritórios americanos.

Somente uma empresa nacional participa, recentemente, de um programa externo de controle de qualidade. Esta passará pela primeira revisão no ano de 1992.

A participação das empresas de auditoria em programa externo de controle de qualidade contribui para o aprimoramento da qualidade dos serviços e para a redução da vulnerabilidade que envolve o negócio de auditoria.

## V.5 Considerações Finais

### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
26	Foi concebido pela categoria e contribui para a elevação da qualidade do serviço; exige muita ética do revisor, pois a divulgação da revisão pode invalidar o processo; é bastante saudável e deveria ser introduzido no Brasil.	Apresenta grande importância para o aprimoramento da auditoria, porém não se justifica no Brasil, atingiu seu objetivo e contribuiu para o surgimento de outros, é um elemento positivo para a profissão, porém acredita que este não teria sucesso no Brasil.
28	Está boa, mas pode melhorar ainda mais; foi muito prejudicada pela Lei da S/A e pela regulamentação da profissão subsequentemente; em relação ao mercado de maneira geral é baixa, já em relação a uma pessoa que conheça auditoria é alta.	É muito boa; é baixa, existe um ponto de equilíbrio.

29	A auto-regulamentação é mais interessante; a auto-regulamentação é o que se espera no Brasil; a auto-regulamentação é mais interessante.	O entrevistado defendeu a auto-regulamentação; a auto-regulamentação é mais interessante; o entrevistado acredita que precisa existir a aplicação das duas formas de regulamentação.
----	--	--

#### Análises

26 Duas empresas estrangeiras e duas nacionais se referiram ao programa de revisão voluntária como um instrumento que serve para aprimorar a qualidade dos serviços de auditoria; sendo que, uma estrangeira o recomenda para o Brasil; enquanto que, as duas nacionais acreditam que o mesmo não se justifica no Brasil.

Uma empresa estrangeira acredita que a divulgação do relatório da revisão, aos usuários das DC e aos órgãos de classe, invalidaria todo o processo.

Para uma empresa nacional, o programa teve como objetivo principal mostrar as autoridades norte-americanas que as empresas de auditoria são capazes de se auto-regularem.



28 Para duas empresas estrangeiras e duas nacionais a credibilidade da auditoria, no Brasil, de um modo geral, é boa. Porém, pode melhorar ainda mais. Já, para uma empresa estrangeira e outra nacional, é baixa, devido a fatores tais como, incompetência da maioria dos auditores, e falta de conhecimento do público, do que seja o trabalho da auditoria.

29 Somente uma empresa nacional não acredita que somente a implantação da auto-regulamentação no Brasil contribua para o aprimoramento da qualidade dos serviços de auditoria como um todo. Esta acredita que em alguns casos a regulamentação pelo Estado, impositiva, deve acontecer, devido ao nível cultural brasileiro.

## CAPÍTULO VI

SUMÁRIO, CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES, E SUGESTÕES PARA PESQUISAS  
FUTURAS

## SUMÁRIO

O presente trabalho objetivou estudar os programas de controle de qualidade utilizados, segundo declarações dos entrevistados, pelas empresas de auditoria independentes que atuam no Brasil.

Visando contribuir para o adequado conhecimento do assunto, realizou-se uma pesquisa exploratória em seis (6) empresas de auditoria independentes, com sede ou filial na cidade do Rio de Janeiro. Três (3) de origem estrangeira e três (3) de origem nacional.

Objetivando atingir-se os objetivos da pesquisa, realizou-se uma revisão bibliográfica, em que foram estudados os padrões de controle de qualidade, bem como, as informações relacionadas aos programas de controle de qualidade em auditoria.

Os dados pertinentes foram obtidos mediante a aplicação de um questionário, contendo em sua maioria perguntas que permitiam respostas amplas e entrevista conduzida pelo próprio pesquisador.

Os resultados (respostas) foram descritos individualmente, com base nos depoimentos dos entrevistados. A análise qualitativa das informações obtidas foi desenvolvida em concordância com a literatura referenciada.

Cabe ressaltar que a validade da pesquisa limita-se as seis empresas de auditoria entrevistadas.

## Análises

10 Duas das três empresas nacionais não deram muita ênfase aos princípios internacionais, alegando que bastava cumprir as determinações emanadas do CFC.

11 Somente uma empresa estrangeira e duas nacionais definiram controle de qualidade como sendo o instrumento utilizado para verificar se o serviço foi realizado em conformidade aos PANA.

Uma empresa estrangeira não respondeu este quesito.

Uma empresa nacional referiu-se novamente ao CFC, quando questionada sobre a definição de controle de qualidade em auditoria.

11 Quanto à relação existente entre o controle de qualidade e os princípios -- o controle verifica o cumprimento dos princípios --, somente as empresas que definiram corretamente controle de qualidade em auditoria, quesito de número 11 (anterior), externaram relação adequada.

Dois empresas, uma nacional e outra estrangeira, não responderam este quesito.

12 A alínea 11.2.4.2 da Resolução CFC n. 700/91 fortaleceu os programas de controle de qualidade de duas empresas nacionais, uma vez que, eles não estavam sendo exercitados com a disciplina devida, contribuindo assim para uma melhoria da qualidade dos serviços.

Para as demais empresas a alínea foi ao encontro dos programas adotados, de fato, quanto à qualidade dos serviços.

## V.3 Características dos Papéis de Trabalho das Empresas

### Resultados Obtidos

Quesito	Empresas de Auditoria Estrangeiras	Empresas de Auditoria Nacionais
17	A análise do CI determina a veracidade dos dados divulgados pelo SC; determinam a profundidade dos testes substantivos; determinam a apropriação das informações contábeis.	Os CI são mais importantes do que o SC; determinam a extensão dos trabalhos a serem realizados (2).
18	Os papéis oferecem condições de avaliar a adequação de cada área das DC's: SIM (3).	Os papéis oferecem condições de avaliar a adequação de cada área das DC's: SIM (3).
09	Papéis para todas as áreas (3).	Nove áreas; não respondeu; somente as mais relevantes.
23	Os papéis indicam as contas examinadas: SIM (3).	Os papéis indicam as contas examinadas: SIM (2); normalmente.
09	Os papéis indicam as contas não analisadas: SIM (3).	Os papéis indicam as contas não analisadas: não respondeu (2); SIM.
20	Os papéis possuem espaços para assinatura e data: SIM (3).	Os papéis possuem espaços para assinatura e data: SIM (3).



A maioria das empresas pesquisadas adota princípios universais na realização de seus serviços.

Metade das empresas pesquisadas demonstrou conhecer o conceito de programa de controle de qualidade em empresas de auditoria, e sua relação com os PANA.

Todas as empresas possuem, na medida das suas possibilidades, um programa interno de controle de qualidade.

Os papéis de trabalho das empresas pesquisadas oferecem condições para a avaliação da adequabilidade das Demonstrações Contábeis do cliente.

As empresas estrangeiras possuem condições de expressar opiniões mais apropriadas sobre as DC do cliente, uma vez que, preparam papéis de trabalho para todas as áreas das DC.

Os papéis de trabalho das empresas pesquisadas apresentam um número razoável de características recomendadas pela literatura referenciada.

A maior parte das empresas pesquisadas não se preocupa em elaborar seus papéis de trabalho com o maior e mais detalhado número de informações suficientes e competentes possíveis, utilizando questionários de trabalho cujas anotações são apenas "SIM" ou "NÃO".

A metade das empresas pesquisadas tem empregado técnicas tradicionais, ex: julgamento pessoal, na execução de seus trabalhos.

Existem divergências entre algumas respostas dadas pelas empresas pesquisadas e as recomendações feitas pela literatura referenciada, em relação à determinada política de controle de qualidade. As divergências se apresentam de maneira aleatória, quanto à seqüência dos quesitos e das empresas, ou seja, uma(s) determinada(s) empresa(s) apresenta(m) divergência(s) em um determinado quesito, enquanto a(s) outra(s) não.

Ex., - Duas empresas estrangeiras se utilizam de serviços dos clientes.

A literatura referenciada recomenda a não utilização, pois a utilização pode comprometer a independência da empresa.

- Uma empresa nacional designa, para o nível superior, o auditor que está disponível no momento.

A literatura referenciada recomenda que o auditor, de nível superior, seja alocado de acordo com suas experiências.

A alternância nos mostra que as divergências não estão condicionadas ao fato de serem as empresas de origem estrangeira ou nacional.

A maior parte das empresas pesquisadas concorda que a participação em programas externos de controle de qualidade contribui para o aprimoramento da qualidade dos serviços de auditoria, e, conseqüentemente, aumenta a credibilidade da auditoria, que de um modo geral é boa, perante o público.

Para a maioria das empresas pesquisadas, a auto-regulamentação em auditoria mostra o amadurecimento e o nível cultural das pessoas que compõem a sociedade, mais especificamente das pessoas que se encontram envolvidas com informações contábeis. Logo, a auto-regulamentação é defendida por estas empresas.

## CONCLUSÕES

As empresas de auditoria pesquisadas consideram o programa de controle de qualidade importante para o aprimoramento da qualidade dos serviços de auditoria. Logo, estabelecem padrões internos de controle e/ou participam de programas externos de controle de qualidade.

Como se pode observar as empresas pesquisadas possuem duas opções quanto à adoção de programa de controle de qualidade, programa interno de controle de qualidade e programa externo de controle de qualidade.

Das seis empresas pesquisadas, somente uma empresa nacional, adota as duas opções. As três empresas estrangeiras adotam as duas opções, apenas, no país de suas matrizes -- Estados Unidos da América --, enquanto que no Brasil só adotam o programa interno. As outras duas empresas nacionais só adotam o programa interno. Estes exercitados com maior rigor, a partir da emissão da Res. CFC N. 700/91.

Quanto ao programa interno de controle de qualidade, verifica-se que as políticas adotadas, segundo declarações dos entrevistados, quanto aos padrões estabelecidos pelo AICPA, pelas seis empresas pesquisadas apresentam um certo grau de similaridade entre si, e na maioria dos aspectos se aproximam daqueles pontos indicados como relevantes na literatura referenciada. Logo, quando vistos pelo ângulo de sua utilização na empresa como um todo, contribuem para a diminuição do risco de auditoria.

Quanto às políticas, relacionadas aos padrões de controle de qualidade, que se afastam da literatura referenciada, conclui-se que.

- A independência é um dos principais princípios de auditoria, e, à medida que as empresas não divulgam a seus auditores as informações relacionadas com clientes, e se utilizam dos serviços destes, este princípio deixa de ser atendido, comprometendo, a qualidade dos serviços.
- A programação de pessoal visa alocar os profissionais de nível inferior, de forma que adquiram experiências, e, os de nível superior, às tarefas para as quais possuem experiência e competência técnica. A não observação dessa definição, por parte de qualquer empresa, pode acarretar problemas de qualidade do trabalho realizado, e, conseqüentemente, no desprestígio da profissão como um todo.
- A revisão do trabalho realizado, via papéis de trabalho, pelo sócio responsável, visa certificá-lo de que os serviços de auditoria foram realizados segundo os PANA. Logo, não é aconselhável utilizar somente questionários e/ou checklists neste tipo de procedimento.
- Uma empresa de auditoria não pode apenas realizar externamente palestras e cursos, deve participar, como ouvinte de eventos, que envolvam o exercício profissional.



- A aceitação e avaliação do cliente é o padrão de controle de qualidade responsável pelo não envolvimento do auditor com clientes que não disponham de uma boa reputação no mercado. Logo, a integridade do cliente e a sua reputação no mercado são aspectos que pesam para que o auditor se decida quanto à conveniência de prestar-lhe serviços.

Cabe ressaltar, que o programa interno de controle de qualidade em nível de empresa, das empresas estrangeiras, conta com um procedimento a mais que o programa interno de controle de qualidade das empresas nacionais. Nas empresas estrangeiras, ocorrem revisões entre escritórios de diversas nações, ou seja, escritórios de um país revisam escritórios de outro país. Isso, contribui bastante para o aprimoramento da qualidade dos serviços de auditoria, pois nestas revisões ocorre troca de experiências, a nível mundial.

O programa externo de controle de qualidade das empresas estrangeiras pesquisadas se limita aos escritórios americanos, não influenciando diretamente os escritórios estabelecidos no Brasil. Contudo, tal programa contribui indiretamente, para a melhoria da qualidade dos serviços de auditoria no Brasil, à medida que os escritórios americanos revisam os escritórios brasileiros; havendo, assim, uma transferência de tecnologia.

Já o programa externo de controle de qualidade da empresa nacional trará benefícios diretos. As revisões ocorrerão no território brasileiro e serão realizadas por empresas membros da associação internacional da qual a empresa brasileira faz parte.

Para Collins, a participação das empresas de auditoria no programa de revisão voluntária do controle de qualidade nas firmas de auditoria nos Estados Unidos da América, ocorreu como resposta às constantes apreciações do Congresso Norte-Americano sobre a validade e utilidade das informações contábeis, com extensão em auditoria.

No início de 1986, o Instituto Americano de Auditores, contratou os serviços de Louis Harris and Associate, Nova York, para realizar uma pesquisa de opinião pública centrada sobre as qualificações, serviços, e regulamentação da profissão dos auditores.

O mesmo estudo já havia sido realizado em 1983, pela Peat, Marvick, Mitchell & Co.

Conforme observou-se durante o trabalho de campo, as regulamentações emitidas pelas autoridades brasileiras, com relação à profissão contábil e de auditoria, não têm apresentado nenhuma novidade para as empresas de auditoria estrangeiras. Isso porque essas regulamentações se constituem de adaptações de regulamentações emitidas em países do primeiro mundo, onde as empresas estrangeiras pesquisadas possuem suas matrizes.

Relacionando-se essas conclusões com os objetivos da pesquisa ( páginas 6 e 7 ), pode-se inferir que:

A. Quanto à questão 1.

As empresas de auditoria independentes pesquisadas adotam programa(s) de controle de qualidade que minimiza(m) os risco de auditoria.

B. Quanto à questão 2.

Os programas de controle de qualidade das empresas de auditoria estrangeiras pesquisadas diferem dos programas de controle de qualidade das empresas de auditoria nacionais pesquisadas.

C. Quanto à questão 3.

A participação das autoridades governamentais, associações de classe, e até mesmo do público em geral, é mais ativa nos países do primeiro mundo, principalmente nos E.U.A., do que nos países do terceiro mundo. Por esse motivo, as empresas de auditoria estrangeiras pesquisadas se vêem obrigadas a participar, no primeiro mundo, de programas externos de controle de qualidade.

Uma das empresas de auditoria nacionais pesquisadas tornou-se, recentemente, membro de uma Associação Internacional, sediada nos E.U.A.. Uma das finalidades desta Associação é realizar revisões dos programas de controle de qualidade de seus membros. As empresas de auditoria nacionais pesquisadas não possuem escritórios no exterior.

Logo, podemos inferir que a diferença apresentada na questão de número dois (2) decorre do nível de desenvolvimento alcançado pelo país em que as empresas de auditoria estão inseridas, bem como, de suas dispersões geográficas.

D. Quanto à questão 4.

As empresas de auditoria estrangeiras pesquisadas adotam programas de controle de qualidade diferentes dos adotados por suas matrizes. As matrizes participam de programas externos de controle de qualidade, enquanto as empresas estrangeiras pesquisadas, no Brasil, não.

E. Quanto a questão 5.

As autoridades brasileiras se baseiam em legislações externas, geralmente as americanas, para emitirem pronunciamentos na área contábil, com extensão em auditoria.

Com base nas conclusões apresentadas, podemos afirmar que os programas de controle de qualidade adotados, segundo declarações dos entrevistados, pelas empresas de auditoria pesquisadas, vistos como um todo, são bons. Porém, podem melhorar ainda mais, para as empresas localizadas no Brasil, a partir do momento em que passe a existir uma maior conscientização da importância da auditoria, no Brasil.

## RECOMENDAÇÕES

### Para as Empresas de Auditoria

A carência de regulamentações específicas sobre programas de controle de qualidade em auditoria notada no cenário brasileiro, não deve se constituir em motivo para que as empresas de auditoria, localizadas no Brasil, não estabeleçam e/ou participem de programas dessa natureza. Recomendamos às empresas de auditoria, localizadas no Brasil, que estabeleçam e/ou participem de programas de controle de qualidade.

Um exemplo de modelo de programa externo de controle de qualidade seria a reunião de um grupo de especialistas, pessoas de notório saber, em um órgão de classe, o IBRACON por exemplo, os quais teriam o importante papel de revisar, desde que solicitado -- o ideal seria a solicitação por todas as empresas de auditoria localizadas no Brasil --, os trabalhos das diversas empresas de auditoria, independentemente do seu tamanho e de sua origem. Esse grupo poderia sugerir mudanças e/ou implantações, quando necessário, de determinados procedimentos, visando à melhoria do programa interno de controle de qualidade, ou até mesmo, auxiliar uma empresa de auditoria na elaboração de seu programa interno de controle de qualidade.

O programa externo, também, poderia ser estruturado de acordo com a estratificação das empresas de auditoria em nosso país, conforme recomendação feita por uma das empresas pesquisadas. As grandes empresas revisariam entre si a qualidade de seus serviços, e as pequenas seriam revisadas pelas grandes, que lhes transfeririam suas experiências; contribuindo assim, para a elevação dos níveis de qualidade daquelas.



Claro está, que esses programas de revisão deveriam se ater à verificação da aplicação, por parte da revisada, dos Princípios de Auditoria Normalmente Aceitos nos trabalhos realizados e das Políticas de Controle de Qualidade estabelecidas, sem penetrarem nos aspectos confidenciais dos clientes.

As empresas de auditoria devem observar os programas existentes nas literaturas especializadas e as suas experiências, ao estabelecerem seus programas internos de controle de qualidade. As empresas de auditoria devem levar em consideração as peculiaridades legais ou outras existentes entre os países das literaturas consultadas e as brasileiras, na hora de estabelecerem seus programas.

As empresas pesquisadas sugerimos:

- Evitar a utilização de serviços de seus clientes.
- Divulgar ao seu pessoal qualquer tipo de informação relacionada aos clientes, inclusive dar acesso a seus auditores, independentemente do nível ocupado, aos cadastros de clientes.
- Os auditores só devem ser alocados aos serviços para os quais foram ou estão sendo treinados e/ou possuem experiência.
- Revisar o trabalho realizado, via papéis de trabalho.
- Participar de eventos ligados ao exercício profissional, como, ouvintes, palestrantes, debatedores, e etc...
- Avaliar a integridade da administração do cliente antes de decidir pela prestação de serviços àquele cliente.

Recomendamos, também, que as empresas de auditoria e mais os profissionais de contabilidade tomem para si, a tarefa de desenvolver um conjunto de normas técnicas que sirvam como ponto de referência às autoridades governamentais na elaboração de toda regulamentação que trate sobre matéria contábil, com extensão em auditoria, contribuindo, assim, para uma melhor imagem da profissão perante ao público.

Finalmente, é preciso haver um maior entrosamento entre as empresas de auditoria, independentemente da sua origem e/ou do seu tamanho. O entrosamento faria com que houvesse um maior intercâmbio de conhecimentos, elevando-se, assim, o nível global da qualidade da auditoria. Claro está, que esse entrosamento seria absolutamente técnico, sem entrar nos aspectos confidenciais dos seus clientes.

#### Para os órgãos de Classe

A principal recomendação que fazemos aos órgãos de classe é que passem a dar mais atenção à qualidade dos serviços de auditoria.

Que seja constituída uma comissão, formada por profissionais habilitados, com o intuito de emitir publicações e prestar esclarecimentos quanto à aplicação de um programa de controle de qualidade.

Que os órgãos de classe busquem nos maiores usuários das informações contábeis: incentivos e recursos significativos, para o desenvolvimento de programas de pesquisa e desenvolvimento de cursos de pós-graduação em contabilidade, com extensão em auditoria.

Que os órgãos de classe divulguem mais a profissão do auditor e realizem um trabalho de conscientização da importância desta para a vida social.

#### Para as Pessoas Envolvidas com Informações Contábeis

A grande recomendação feita a este grupo de pessoas é que as mesmas participem mais ativamente do processo de auditoria. Este grupo deve questionar sempre a validade dos serviços de auditoria, exigindo das partes responsáveis esclarecimentos quanto à execução dos serviços prestados.

Cabe aos usuários das demonstrações contábeis, ocupar seu papel neste processo. Devem solicitar dos órgãos de classe e as empresas de auditoria que eles sejam ouvidos quando forem tratados assuntos que lhes dizem respeito. Portanto, devem participar e fiscalizar a aplicação de programas de controle de qualidade em empresas de auditoria.

## SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Espera-se que o estudo ora concluído sirva como ponto de partida para estudos mais amplos sobre a qualidade dos serviços de auditoria. Estudos esses, que se converteriam da maior importância para o desenvolvimento e aperfeiçoamento da comunidade acadêmica contábil e empresarial brasileira.

Diante deste objetivo, parece-nos oportuno recomendar a realização das seguintes pesquisas.

- Pesquisa de maior amplitude, onde todas as empresas de auditoria seriam estudadas. Esta pesquisa teria como finalidade oferecer um retrato da situação brasileira.
- Pesquisas que levem em consideração outros procedimentos de políticas de controle de qualidade. A obtenção de novos resultados associados aos apresentados nesta pesquisa ofereceria uma melhor visão da realidade das empresas de auditoria.
- Pesquisa que verifique "in loco" todos os depoimentos após externados pelos entrevistados.
- Pesquisa que compare as peculiaridades apresentadas pelos países das literaturas consultadas com as apresentadas pelo Brasil, com relação a profissão de auditoria; e, a partir, daí, desenvolva um programa de controle de qualidade para as empresas brasileiras.
- Pesquisa de opinião pública voltada para o grau de confiabilidade depositado nos serviços de auditoria.

## B I B L I O G R A F I A



- 1) ALBUQUERQUE, S.B.. Considerações sobre o trabalho do auditor independente. Revista Brasileira de Contabilidade. Rio de Janeiro, n.14, p. 52-56, 1975.
- 2) ALONSO, J.R.. Introdução à auditoria. Revista Brasileira de Contabilidade. Rio de Janeiro, n.19, p. 16-23, 1976.
- 3) ALONSO, J.R.. Auditor independente. Revista Brasileira de Contabilidade. Rio de Janeiro, n.7, p. 36-42, 1973.
- 4) AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Codification of statements on auditing standards -- numbers 1 to 51. Chicago: Commerce Clearing House INC., 1988.
- 5) AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Professional standards. Chicago: Commerce Clearing House INC., 1978, 1 v..
- 6) AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Professional standards. Chicago: Commerce Clearing House INC., 1978, 2 v..
- 7) ANDARA, M.V.D.. A utilização de técnicas de revisão analítica em firmas de auditoria no Brasil - um estudo de casos. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: FGV/ISEC, 1989.
- 8) ANDERSEN, Arthur & Co., et al. Curso de auditoria. Rio de Janeiro: FGV/ISEC, 1975.
- 9) ARKIN, Herbert. Handbook of sampling for auditing and accounting. New York: McGraw-Hill, 1984.
- 10) ATTIE, W.. Auditoria: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2.ed., 1984.

- 11) BARROS, A.J.P. de, LEHFELD, M.A. de S.. Um guia para a iniciação científica. São Paulo: McGraw-Hill, 1986.
- 12) CARDOSO, J.S.S.. O papel do auditor na sociedade ou o que a sociedade espera do auditor. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Rio Grande do Sul, n.56, p. 44-52.
- 13) CLARO, N.. Controle de qualidade de trabalhos de auditoria. Boletim do Contador. São Paulo, n.135, p. 1-8, 1989.
- 14) COLLINS, S.P.. Who audits the auditors. Management Accounting. New York, n.12, p. 24-27, 1985.
- 15) CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas da profissão contábil. Rio de Janeiro: CFC, 1983.
- 16) CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n. 700/91. Rio de Janeiro: CFC, 1991.
- 17) COOK, J.W., WINKLE, G.M.. Auditoria. Tradução por: Sonia S. Revisão Técnica por: Wilson G. São Paulo: Saraiva, 1981.
- 18) FLORENTINO, A. M.. Auditoria contábil. Rio de Janeiro: FGV, 5.ed., 1987.
- 19) FRANCO, H., MARFA, E.. Auditoria contábil. São Paulo: Atlas, 1982.
- 20) GOMES, J.S.. Recrutamento e formação de pessoal técnico em firmas de auditoria no Brasil - um estudo de casos. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: UFRJ/COPPEAD, 1978.
- 21) HARRIS, L.. How the public sees CPAs. Journal of Accountancy. New York, December 1986.
- 22) IBARRA, J.R.R.B.. Auditoria externa em empresas que utilizam computador eletrônico - um estudo de casos. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: FGV/ISEC, 1987.

- 23) INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. Princípios contábeis. São Paulo: Atlas, 1988.
- 24) INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPANÑA. Manual de auditoria. Madrid-Enero: ICJCE, 1978.
- 25) JURAN, J.M.. Quality control handbook. New York: McGraw-Hill INC. 2.ed., 1962.
- 26) KELL, W.G., BOYNTON, W.C., ZIEGLER, R.E.. Modern auditing. New York: John Wiley & Sons, 1986.
- 27) KERLINGER, Fred Nichols. Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual. Trad. Helena Mendes Rotundo. São Paulo: FPU/Edusp, 1980.
- 28) LAFFERTY, M., CAIRNSM, D., CARTY, J.. 1979 Financial times survey of 100 major european companies reports & accounts. Londres: The Financial Times Ltd, 1979.
- 29) MAUTZ, R. K.. Princípios de auditoria. Tradução de Hilário Franco. São Paulo: Atlas, 3.ed., 1980, 1 v..
- 30) MOTTA, J. M.. Auditoria: princípios e técnicas. São Paulo: Atlas, 1988.
- 31) ROBERTSON, J. C., DAVIS, F. G.. Auditing. Texas: Business Publications INC., 3.ed., 1982.
- 32) RODRIGUES, A. A.. O cronograma no plano de trabalho do auditor. Revista Brasileira de Contabilidade. Rio de Janeiro, n.20, p. 22-30, 1977.
- 33) SECURITIES AND EXCHANGE COMISSION. Report to Congress on The accounting profession and the comission's oversight role. Washington: SEC, July 1979.

- 34) SILVA, A. R. da. Técnicas de auditoria analítica utilizadas pelas empresas de auditoria independente no Brasil - um estudo de casos. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: FGV/ISEC, 1990.
- 35) THE CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS. CICA handbook. Toronto: CICA, 1975.
- 36) THOMAS, C. W., HENKE, E. O.. Auditing theory and practice. California: Kent Publishing Co., 1983.
- 37) WADDELL, H. R.. Manual de auditoria. São Paulo: Atlas, 1982.