

Francisco de Paula dos Reis Júnior

**CONTROLE DE QUALIDADE DO TRABALHO DE AUDITORIA:
O ESTUDO DE UMA NETWORK DE EMPRESAS DE AUDITORIA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras, sob a orientação da Profª Dra. Neusa Maria Bastos Fernandes dos Santos.

**PUC/SP
2006**

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

BANCA EXAMINADORA

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

À minha esposa, Leda, pela renúncia, apoio e “pressão externa”, tantas vezes necessária para o término deste trabalho. Ao Matheus, ao Lucas e ao Thiago, filhos maravilhosos que proporcionam alegria e vitalidade à nossa convivência.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela proteção e amparo de todas as horas e pela oportunidade de elaborar este trabalho.

À Professora Dra. Neusa Maria Bastos Fernandes dos Santos, orientadora desta dissertação, pela forma com que conduziu a elaboração do trabalho, sempre com muita dedicação, entusiasmo e brilhantismo, meus sinceros e eternos agradecimentos.

Ao Professor Dr. Roberto Fernandes dos Santos, pela confiança em mim depositada, pela colaboração e pelas palavras de incentivo, meu muito obrigado.

Aos Professores Dr. Haroldo Clemente Giacometti e Dr. José Carlos Marion, membros da banca de qualificação, pelas valiosas críticas e sugestões.

Aos Professores da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo do Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras, pela dedicação.

Aos meus mestres e hoje colegas da Fundação Santo André - FAECO, pelo exemplo, pela dedicação e pelo compromisso com a comunidade discente.

Aos meus sócios e amigos, pela ajuda direta e indireta, com palavras de incentivo, colaboração e discussão.

Aos meus pais, Francisco (*in memorian*) e Maria (*in memorian*), e às minhas irmãs, Márcia e Miriam, amigas de toda hora.

*A vida só é bem vivida quando passada
ao lado de amigos, de parentes e da
pessoa amada.*

Albert Einstein

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

RESUMO

O principal objetivo desta dissertação é investigar o impacto na organização das pequenas e médias empresas de auditoria após a adoção da Revisão Externa de Qualidade efetuada pelos órgãos reguladores. Além disso, procura-se identificar até que ponto essas empresas estão preparadas para executar auditorias de nível internacional, cumprindo exigências dos organismos regulamentadores nacionais e internacionais da profissão.

Nos capítulos de 1 a 3, através de pesquisa bibliográfica, aborda-se o desenvolvimento da auditoria independente e dos conceitos de qualidade total. Em seguida, analisa-se as normas internacionais e brasileiras para o controle de qualidade dos trabalhos de auditoria. Adicionalmente, são examinados o Programa de Revisão Externa de Qualidade em vigor e os seus resultados de 2002 até 2005.

No capítulo 4, apresenta-se um estudo de caso, efetuado no intuito de averiguar os procedimentos utilizados por uma Network Internacional de empresas de auditoria de porte médio que possuem membros no Brasil.

Os resultados obtidos durante a realização deste trabalho possibilitam demonstrar a adoção, pelos órgãos reguladores da profissão no Brasil, das Normas Internacionais para o controle de qualidade dos trabalhos de auditoria e identificar como essas normas estão sendo aplicadas pelas médias e pequenas empresas brasileiras de auditoria.

Finalmente, conclui-se que houve plena adoção das normas de controle de qualidade pela Network e por suas empresas membros no Brasil. Pode-se perceber, ainda, o sucesso do Programa de Revisão Externa de Qualidade implementado no Brasil, pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, a partir de 2002, e sua plena aceitação pelas médias e pequenas empresas de auditoria.

Palavras-Chave: revisão, externa, controle, qualidade, empresas, auditoria, normas, serviços.

ABSTRACT

The main purpose of this dissertation is to investigate the impact on the organization of small and medium audit companies after adopting the External Quality Review carried out by the regulating bodies. In addition, we try to identify up to what point these companies are prepared to carry out international-level audits, meeting demands requested by the national and international regulating bodies of the profession.

The development of independent audit and the concepts of total quality are approached in chapters 1 to 3 by means of bibliographical research. Afterwards, the international and Brazilian standards are analyzed for the audit works' quality control. Additionally, the External Quality Review Program in force and effect and its results from 2002 up to 2005 are reviewed.

In chapter 4, a case study is submitted, and it is carried out in order to check the procedures used by an International Network of medium audit companies that have members in Brazil.

As main outcome of this study it is possible to conclude for the success of the External Quality Review Program implemented in Brazil since 2002 and its full acceptance by the medium and small audit companies.

The results obtained while carrying out this work enable us to demonstrate the adoption, for the regulating bodies of the profession in Brazil, the International Standards for quality controlling the audit works and identifying how these standards are being applied by the medium and small Brazilian audit companies.

Finally, we may conclude that there has been full adoption of the quality control standards by the Network and by his member companies in Brazil. It is possible to realize, still, the success of the of External Quality Review Program implemented in Brazil, by the Federal Board of Accountancy - CFC, since 2002, and its full acceptance by the medium and small audit companies.

Key-words: review, external, control, quality, companies, audit, standards, services.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS E FIGURAS.....	x
INTRODUÇÃO.....	01
I – ALGUNS ASPECTOS SOBRE AUDITORIA INDEPENDENTE.....	06
1.1 BREVE HISTÓRICO DA AUDITORIA INDEPENDENTE.....	06
1.2 A FUNÇÃO DA AUDITORIA.....	15
1.2.1 Princípios Éticos Profissionais.....	15
1.2.1.1 Independência.....	15
1.2.1.2 Integridade.....	17
1.2.1.3 Eficiência.....	17
1.2.1.4 Confidencialidade.....	18
1.2.2 Responsabilidade do Auditor.....	19
1.2.3 Distinção entre as Responsabilidades do Auditor e as dos Dirigentes da Empresa.....	19
1.3 O PROCESSO DE AUDITORIA.....	19
II – ASPECTOS CONCEITUAIS: QUALIDADE TOTAL.....	24
2.1 HISTÓRICO.....	24
2.2 CONCEITO.....	27
2.3 QUALIDADE TOTAL.....	32
2.4 CONTROLE DE QUALIDADE.....	33
2.5 NORMAS ISO PARA O CONTROLE DE QUALIDADE.....	35
2.5.1 Porque Avaliar a Qualidade?.....	38
2.5.2 Como Avaliar a Qualidade?.....	39
2.6 PRÊMIO NACIONAL DA QUALIDADE – PNQ.....	39
2.6.1 Histórico.....	40
2.6.2 Objetivos do PNQ.....	43
III – NORMAS PARA O CONTROLE DE QUALIDADE DO TRABALHO DE AUDITORIA.....	46
3.1 FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC).....	46
3.2 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA – CONTROLE DE QUALIDADE DO TRABALHO DE AUDITORIA.....	47
3.3 PROCEDIMENTOS DE CONTROLE DE QUALIDADE PARA UMA FIRMA	

3.4 PAPÉIS DE TRABALHO E CONTROLES DE QUALIDADE.....	56
3.5 ENFOQUE INTERAMERICANO DOS CONTROLES DE QUALIDADE.....	60
3.5.1 Argentina	61
3.5.2 Canadá	62
3.5.3 Chile	63
3.5.4 Colômbia	64
3.5.5 Costa Rica	64
3.5.6 Estados Unidos	65
3.5.7 Guatemala	67
3.5.8 México	68
3.5.9 Nicarágua	68
3.5.10 Panamá	69
3.5.11 Porto Rico	69
3.5.12 República Dominicana	71
3.6 ENFOQUE BRASILEIRO DOS CONTROLES DE QUALIDADE.....	71
3.7 PROGRAMA DE REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE NO BRASIL.....	75
3.7.1 como o programa de revisão externa de qualidade foi implementado	76
3.7.2 Como a Revisão Externa de Qualidade é Efetuada	77
3.7.3 Penalidades pelo descumprimento do programa de revisão externa de qualidade	80
3.7.4 Resultados da revisão externa dos controles de qualidade no Brasil	80
IV – ESTUDO DE UMA NETWORK DE EMPRESAS DE AUDITORIA	84
4.1 A NETWORK.....	85
4.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A METODOLOGIA ADOTADA PELA NETWORK.....	86
4.3 POLÍTICA DE QUALIDADE ADOTADA PELA NETWORK.....	87
4.3.1 Serviço de Qualidade ao Cliente	87
4.3.2 Normas do Controle de Qualidade	89
4.3.3 Ética Profissional	91
4.3.3.1 Código de Conduta Profissional - Princípios Fundamentais.....	92
CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS	98
FONTES E BIBLIOGRAFIA	102

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

Quadro 1 – PERSPECTIVA HISTÓRICA DA AUDITORIA – EVENTOS-CHAVE.....	13
Quadro 2 – OS 9 ELEMENTOS DE CONTROLE DE QUALIDADE.....	54
Quadro 3 – AUDITORES INDEPENDENTES COM CADASTRO NA CVM.....	81
Quadro 4 – BAIXA NO CADASTRO DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS.....	81
Quadro 5 – QUADRO GERAL DO PROGRAMA.....	82
Figura 01 – Estrutura organizacional da FPNQ.....	41

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

INTRODUÇÃO

O limiar do novo século proporcionou aos investidores, aos profissionais da contabilidade e aos auditores repercussões duvidosas acerca da confiabilidade das informações contábeis geradas pelas organizações empresariais.

Os acontecimentos recentes que culminaram na falência da Enron, na concordata da WorldCom, nos Estados Unidos, e na concordata da Parmalat, na Itália, lançaram graves suspeitas sobre a credibilidade das informações contábeis e dos relatórios dos auditores. Estes fatos provocaram as investigações do governo americano contra a Arthur Andersen, uma das mais prestigiadas empresas de auditorias das chamadas Big Five, e, posteriormente, a sua desintegração como empresa de abrangência mundial. Provocaram, ainda, o processo, pelo governo italiano, contra a Grant Thornton e a Deloitte Touche Tohmatsu.

Em julho de 2002, foi promulgada a lei de Sarbanes-Oxley, nos Estados Unidos, que estabeleceu uma das maiores reformas já ocorridas na regulamentação do mercado americano de capitais. A lei foi uma resposta aos escândalos contábeis que envolveram diversas grandes companhias norte-americanas e determinaram regras para a padronização e o aperfeiçoamento dos controles financeiros das empresas que possuíam capital negociado na Bolsa de Nova Iorque (NYSE). Tentava-se, então, recuperar a confiança do público no mercado financeiro, o qual havia acumulado enormes prejuízos em decorrência das fraudes cometidas pelos executivos de empresas como a Enron e a Worldcom (MELO e SIMON, 2006).

A utilização de sofisticadas técnicas e transações para a manipulação de dados dos relatórios financeiros por parte dos executivos-chefes das empresas fraudadoras expôs de forma muito clara a fragilidade dos sistemas financeiros e contábeis corporativos. Estes fatos levaram a uma urgente reavaliação da governança corporativa, com repercussões que se estenderam às regulamentações financeiras, e dos principais padrões para os sistemas financeiros corporativos (MELO e SIMON, 2006).

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

No Brasil, desde o advento das liquidações dos Bancos Nacional, Econômico e Bamerindus, os órgãos regulamentadores têm se preocupado em efetuar um controle maior sobre as atividades dos auditores independentes, culminando na implantação, pelo Banco Central do Brasil, do rodízio de auditores para as Instituições Financeiras, o que foi seguido pela Comissão de Valores Mobiliários para as Companhias Abertas e pela Superintendência do Seguro Privado para as Companhias Seguradoras.

Adicionalmente, a Comissão de Valores Mobiliários, através da Instrução 308/99, introduziu a chamada “Revisão Externa de Qualidade”, que consiste na revisão dos padrões de qualidade adotados pelas empresas de auditoria. Esses padrões são revisados por empresas de auditoria contratadas para esse fim. Esta revisão foi regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução CFC 910/01, e teve sua primeira aplicação efetuada em 31 de dezembro de 2001.

Na ocasião da primeira aplicação da revisão, existiam 430 auditores registrados na CVM, sendo 134 pessoas físicas e 296 pessoas jurídicas. Para a revisão de qualidade, a CVM dividiu esses 430 auditores em três grupos – sendo o 1º grupo composto pelas 10 empresas com maior número de Companhias Abertas como clientes, o 2º grupo composto pelas 50 empresas subsequentes com maior número de Companhias Abertas como clientes, e o 3º grupo composto pelo restante de empresas de auditoria.

Neste estudo, considera-se como média empresa de auditoria o universo do grupo composto pelas 50 empresas com maior número de Companhias Abertas como clientes, que representavam 30% das companhias listadas na Bolsa de Valores de São Paulo - BOVESPA.

O objetivo principal deste estudo é investigar o impacto, na organização das pequenas e médias empresas brasileiras de auditoria, da adoção da Revisão Externa de Qualidade por parte dos órgãos reguladores. Mais precisamente, busca-se identificar até que ponto essas empresas estão preparadas para executar

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

auditorias em nível internacional e para cumprir as exigências dos organismos regulamentadores nacionais e internacionais da profissão.

A partir do estudo de caso, utilizando informações captadas junto a uma Network Internacional de Empresas de Auditoria de porte médio, busca-se responder as seguintes questões:

- A Revisão Externa de Qualidade acarretará um incremento na qualidade dos serviços prestados pelas pequenas e médias empresas brasileiras de auditoria?
- A Revisão externa de Qualidade provocou mudanças nas estruturas organizacionais das pequenas e médias empresas brasileiras de auditoria?

Convém ressaltar que este estudo não pretende esgotar todas as abordagens sobre o assunto e não tem por escopo a análise de todas as conseqüências no mercado de auditoria acarretadas pela adoção desta norma ou de outras similares. A pesquisa se justifica pela contribuição ao conhecimento das estruturas conceituais da contabilidade nos ambientes das empresas de auditoria de pequeno e médio porte no Brasil. De posse deste conhecimento, será possível analisar o grau de preparo dessas empresas para atuarem num mercado cada vez mais globalizado e caminhando para a harmonização das normas contábeis.

O modo de investigação adotado para responder as questões de pesquisa enunciadas anteriormente é o estudo comparativo, cuja extensão fundamenta-se na seguinte afirmação de Bruyne *et al.* (1977, p.228):

O estudo comparativo das organizações assume formas muito variadas, segundo o número de organizações analisadas, a natureza e o tratamento qualitativo ou quantitativo dos dados, a perspectiva sincrônica ou diacrônica do estudo. Ele não se apóia necessariamente no survey de um grande número de organizações e também não exclui o recurso a análises intensivas de casos.

A realização deste estudo seguiu as seguintes etapas:

Etapa 1: Pesquisa bibliográfica

A pesquisa bibliográfica apoiou-se em literatura representativa – livros; materiais emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON e pela International Federation of Accountants - IFAC; artigos publicados em revistas técnicas especializadas; trabalhos apresentados em congressos internacionais; reportagens publicadas na imprensa nacional; e documentos disponibilizados na Internet.

Etapa 2: A amostra

O campo de estudo concentrou-se nas pequenas e médias empresas de auditoria com registro na Comissão de Valores Mobiliários que participaram da 1ª edição do Programa de Revisão externa de Qualidade, em 2002. A definição da amostra baseou-se em critérios não aleatórios, determinados pela disponibilidade e pelo interesse das empresas consultadas em fornecer as informações necessárias ao estudo de suas políticas de qualidade.

Etapa 3: Coleta de dados

Esta etapa constituiu-se da obtenção, junto à Network selecionada para o presente trabalho, das normas para o controle do processo de qualidade junto às empresas-membro.

Etapa 4: Análise comparativa

A análise comparativa foi efetuada entre as Normas Internacionais de Auditoria (NIA's) e suas interpretações com as Normas Brasileiras. A fonte de consulta do primeiro grupo foram as NIA's emitidas pelo IFAC. A Fonte de consulta utilizada para as Normas Brasileiras foi bastante ampla.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

De maneira geral, consultou-se as legislações emanadas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, e os pronunciamentos técnicos do Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes - IBRACON, partindo-se de cada um dos assuntos tratados pelo IFAC para a busca de pontos convergentes e divergentes com as normas brasileiras.

Esta dissertação está estruturada em 4 capítulos, que estão resumidos a seguir:

No **capítulo 1**, discorre-se sobre a origem contemporânea da Auditoria e sua inserção no contexto da Contabilidade moderna.

No **capítulo 2**, discute-se sobre os principais fatos que construíram a história da Qualidade, e procura-se conceituar a sua filosofia e os elementos necessários para a sua adoção.

No **capítulo 3**, são demonstradas as principais normas internacionais para o Controle de Qualidade do Trabalho de Auditoria e sua comparação com as normas brasileiras.

No **capítulo 4**, são analisadas as normas para revisão do controle de qualidade adotadas por uma Network Internacional de Empresas de Auditoria de porte médio que possui membros no Brasil.

Esta análise servirá de base para a identificação de diferenças existentes na adoção das normas internacionais, para posterior comparação com as normas brasileiras adotadas pelo programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares a partir de 2001.

I – ALGUNS ASPECTOS SOBRE AUDITORIA INDEPENDENTE

Neste capítulo discorre-se sobre a origem contemporânea da auditoria e sua importância no contexto da Contabilidade moderna.

1.1 BREVE HISTÓRICO DA AUDITORIA INDEPENDENTE

Desde a remota antiguidade, existem registros da prática de auditoria. Seria difícil aceitar que os grandes impérios da antiguidade não possuíam formas de controlar as extensas vastidões territoriais e suas relações com as metrópoles.

A maioria dos autores que se dedicam a este tema é unânime em aceitar que a origem da atividade de auditoria remonta à antiguidade, conforme menciona Jund (2002, p.3):

Esclareça-se ao leitor, se fizermos uma abordagem com enfoque científico mais aprofundado, teremos fatos históricos que evidenciam a origem da auditoria, como sendo de épocas mais remotas, como por exemplo a ocorrida na Suméria, há 2.600 anos a.C. (SÁ, 1994, p.13-14), porém, para nosso objetivo, trataremos de evolução da auditoria a partir do século XV.

Sabe-se que a denominação “auditor” é antiga, mas a data precisa de sua adoção não é conhecida. Attie (2000, p.27) explica a origem deste termo:

A origem do termo *auditor* em português, muito embora perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), na realidade provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar). Segundo se tem notícias, a atividade de auditoria é originária da Inglaterra que, como dominadora dos mares e do comércio em épocas passadas, teria iniciado a disseminação de investimento em

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

diversos locais e países e, por consequência, o exame dos investimentos mantidos naqueles locais.

Nesse sentido, Taylor (1997, p.11-12) explica a evolução histórica da auditoria: “Não podemos autoritariamente afirmar que a profissão de auditoria é tão antiga quanto a própria civilização, mas temos provas históricas que contas e registros foram averiguados diversos milhares de anos atrás”.

A evolução da atividade de auditoria, ainda segundo Taylor, pode ser dividida em: Auditoria primitiva; Auditoria na Grécia e Roma Antiga; Auditoria no Período Medieval; e Auditoria Inicial nos Estados Unidos.

A **Auditoria primitiva** corresponde ao método que prevalecia nos grandes impérios da antiguidade, que consistia, em parte, em dois ou mais oficiais mantendo registros separados e checando a sua precisão por meio da sua comparação. Atualmente, esse conceito de conferências e balanços ainda é uma prática empresarial aceitável, sendo utilizada pelos Auditores contemporâneos na avaliação dos controles de seus clientes.

Na atualidade, a palavra “auditoria”, derivada do latim, está associada ao ato de escutar ou ouvir. Há algumas centenas de anos, época em que a maioria das pessoas não sabia ler ou escrever, os auditores, que tinham familiaridade com as posses dos Governantes, ouviam seus servos descreverem o castelo, as ovelhas e outros bens que estavam sobre seus controles. Os auditores, então, anotavam erros ou omissões através do que ouviram ou não.

A **Auditoria na Grécia e Roma Antiga** refere-se ao controle e à auditoria das contas públicas inicialmente na Grécia antiga, país que originou muitas das tradições sociais e políticas do hemisfério Ocidental. Provavelmente, todos os oficiais públicos tinham que submeter suas contas a auditores designados, requisito que era, possivelmente, estendido aos membros do mais alto escalão da sociedade Grega.

Se essa prática fosse aplicada hoje, iríamos auditar as contas pessoais de todos os indivíduos das várias seções do governo federal. No entanto, esse aspecto da cultura Grega não foi reproduzido pela sociedade moderna.

Posteriormente, a civilização Romana, que, para muitos, era um exemplo de estrutura e organização, também realizava auditorias de algum tipo. Oficiais romanos, assim como seus semelhantes gregos, tinham a obrigação de submeter suas contas a uma pessoa ou a um corpo designado quando deixavam suas posições.

Na **Auditoria no Período Medieval** – período em que, principalmente na história britânica, as auditorias tornaram-se mais sofisticadas –, altos oficiais responsáveis pelas contas do estado comparavam registros independentes de somas de dinheiro coletadas pelos “sherifes” para a coroa. Atualmente, esses registros independentes são denominados “controles”, e a sua verificação acontece por um alto oficial como auditoria.

Alguns pesquisadores concordam que o desenvolvimento da atividade de auditoria teve um grande impulso em meados do século XV, através, principalmente, das atividades mercantis preconizadas pelas cidades e estados da península italiana, conforme Jund (2002, p.4):

Provavelmente, pode ter sido, um proficiente guarda-livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria e conhecimento técnico, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações. Supõe-se que a auditoria se estabeleceu como profissão distinta da atividade contábil para um único usuário, no momento em que o especialista em escrituração deixou de praticá-la para prestar assessoria aos demais especialistas e mercadores, transformando-se em consultor público liberal.

Embora a Itália seja o berço da contabilidade moderna, foi na Inglaterra, e

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

fértil, sobretudo com o advento da Revolução Industrial, em meados do século XVIII, e o desenvolvimento industrial dos Estados Unidos.

Jund (2002, p. 4) afirma que:

Os italianos foram os arquitetos da contabilidade moderna. Luca Paccioli, frade matemático franciscano, em 1494, publicou sua teoria das partidas dobradas, alicerce da contabilidade. O interesse do clero pela contabilidade não foi acidental, porquanto os principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval foram dirigidos pela igreja, e a primeira dívida pública organizada de que se tem notícia foi incorrida pelo Vaticano, mediante colocação de títulos mobiliários.

Sá (1998, p.20) indica que:

A Revolução Industrial, operada na segunda metade do Século XVIII, imprimiu novas diretrizes às técnicas contábeis e especialmente às de auditoria, visando atender às necessidades criadas com o aparecimento de grandes empresas (em que tal natureza de serviço é praticamente obrigatória).

Por isso, em 1845, ou seja, pouco depois de a Contabilidade penetrar nos domínios científicos, o Railway Companies Consolidation Act, obrigava a verificação anual dos balanços, que deveria ser feita por auditores.

Sobre este momento da evolução da economia, Taylor (1997, p.12-13) explica:

Auditoria Durante a Revolução Industrial - A revolução industrial produziu as primeiras corporações inglesas com registro público. Essa prática levou a criação de leis e a

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

preparação de demonstrações pelas juntas de diretores e a previsão de “auditorias pelos acionistas” dessas demonstrações pelos acionistas da empresa.

No que se refere ao conceito moderno de independência, os auditores daquela época possuíam pouca ou nenhuma liberdade. A única exigência de independência era a de que os auditores não possuíssem seus escritórios na empresa auditada. Alguns anos depois, passou a ser exigido que a atividade de auditoria fosse executada por profissionais externos às atividades da empresa.

As “auditorias pelos acionistas”, comuns na época, eram consideradas por muitos como uma “completa farsa”. Neste tipo de auditoria, uma reunião de acionistas era convocada, e, com poucas informações, acionistas designados meramente comparavam quantias nas demonstrações financeiras contra quantias nos livros de contas, no intuito de confirmar que cada pagamento tinha um comprovante de suporte. Para os padrões atuais, esse método é considerado inadequado; mas, naqueles dias, a auditoria tinha um escopo bem mais limitado.

Com o advento da Revolução Industrial, na segunda metade do século XVIII, o foco do desenvolvimento mundial passou para a Inglaterra, onde teve início a ascensão da escola Anglo-Saxônica. Havia, então, a necessidade de se encontrar um tratamento prático aos problemas econômico-administrativos surgidos na formação dos grandes empreendimentos industriais.

Sobre esse aspecto, Jund (2002, p.4) salienta que:

A Revolução Industrial, na Inglaterra, quando a demanda de capital e a expansão das atividades, naturalmente, criaram problemas contábeis mais complexos, mudou o eixo do desenvolvimento prático dessa disciplina para aquele país, com o aumento de volume de atividades empresariais e de complexidade nos sistemas contábeis [...].

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

A evolução do desenvolvimento econômico na Inglaterra e o seu deslocamento para os Estados Unidos, que herdou a característica do incremento da profissão através das entidades ligadas aos profissionais da área, provocaram um grande avanço teórico da contabilidade, conforme indica Schmidt (2000, p.87):

As grandes questões enfrentadas por esta escola, especialmente neste século, foram um dos elementos responsáveis por transformá-la em uma das mais importantes do mundo, ditando regras no tratamento de questões ligadas à contabilidade de custos, controladoria, análise de demonstrações contábeis, gestão financeira e controle orçamentário, além de outros ramos do conhecimento contábil.

A contabilidade moderna vem evoluindo sobretudo devido à participação das entidades de classe no desenvolvimento e na divulgação das normas gerais das práticas contábeis, a partir de 1930, que desencadeou nos estudos sobre os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. Uma de suas principais características é a ampla aceitação por parte dos profissionais das diretrizes emanadas pelas entidades profissionais.

Quanto à escola americana, destaca-se a opinião de Ludícibus (1997, p.33):

Não podemos esquecer, também, de que os estados Unidos herdaram da Inglaterra uma excelente tradição no campo da auditoria, criando, lá, sólidas raízes. A evolução da Contabilidade nos Estados Unidos apóia-se, portanto, em um sólido embasamento, a saber:

O grande avanço e o refinamento das instituições econômicas e sociais; o investidor médio é um homem que deseja estar permanentemente bem informado, colocando pressões não percebidas no curtíssimo prazo, mas frutíferas no médio e longo prazos, sobre os elaboradores de demonstrativos financeiros, no sentido de que sejam evidenciadores de tendências; o governo, as universidades e os corpos

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

pesquisas sobre princípios contábeis; e o Instituto dos Contadores Públicos Americanos é um órgão atuante em matéria de pesquisa contábil, ao contrário do que ocorre em outros países; mais recentemente, a criação do FASB (Financial Accounting Standard Board) e, há muitos anos, do SEC (a CVM deles), tem propiciado grandes avanços na pesquisa sobre procedimentos contábeis.

Ao concentrar-se no desenvolvimento dos princípios fundamentais para a prática contábil, a escola Anglo-Saxônica, na visão de Hendriksen (1999, p.79):

[...] é um conjunto coerente de princípios lógicos que:

1. oferece uma compreensão melhor das práticas existentes a contadores, investidores, administradores e estudantes;
2. oferece um referencial conceitual para avaliação de práticas contábeis existentes; e
3. orienta o desenvolvimento de novas práticas e novos procedimentos.

A **Auditoria Inicial nos Estados Unidos**, por sua vez, corresponde ao método que surgiu no final do século XIX e início do XX, quando as auditorias levadas a cabo nos Estados Unidos foram padronizadas segundo o modelo da Inglaterra, onde os exames eram feitos para serem reportados aos administradores e para detectar fraudes. Em muitos casos, todas as transações de uma entidade eram auditadas. Mais tarde, considerações de custo forçaram os auditores a modificarem suas técnicas de exame detalhado para amostragens e testes. Nesta época, as auditorias iniciais americanas enfatizavam o Balanço Patrimonial, uma vez que o propósito de muitas delas era garantir financiamentos junto às instituições financeiras.

A apresentação adequada das demonstrações financeiras tornou-se o padrão dominante quando as empresas foram submetidas à maior regulamentação governamental. Nos Estados Unidos, impostos sobre renda foram estabelecidos no início de 1900. Com a transição da lei de valores de 1922 e 1924, estabeleceram-se

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

auditorias para empresas com títulos cotados na bolsa de valores, bem como a criação da Securities and Exchange Commission, em 1934, medidas que proporcionaram ao governo federal a supervisão das auditorias das maiores corporações no país.

Portanto, apesar de parecer um conceito moderno, a Auditoria era praticada desde a antiguidade. O quadro a seguir delinea o processo histórico da prática da auditoria, segundo O'Reilly (1998 p.1-10).

Quadro 1 – PERSPECTIVA HISTÓRICA DA AUDITORIA – EVENTOS-CHAVE

DATA	EVENTOS
4000 a.C.	- Primeiras auditorias de arrecadação de impostos na Babilônia.
1800 a.C. – 95 d.C.	- Referências bíblicas a controles internos e auditorias surpresa; - Auditorias de receitas e despesas pelo Fisco da Inglaterra e Escócia; - Cidade de Londres auditada.
Por volta de 1500	- Contas <u>Senhoriais</u> auditadas por membros do conselho - precursores dos auditores internos; - Auditorias de receitas e despesas pelo Fisco da Inglaterra e Escócia; e - Cidade de Londres Auditada.
Meio de 1500	- Contas da cidade anotadas por auditores - forma preliminar de “certificado de auditoria”.
Final de 1600	- Primeira lei proibindo funcionários públicos de servirem como auditores (primeira noção de independência de auditor); - Primeiros Padrões de auditoria e relatórios estabelecidos legalmente por Empresas britânicas.
1854	- Primeira <u>carta patente</u> ao Instituto Escocês - criação do “Chartered Accountant” - CA (Contador diplomado).
Final de 1800	- Auditores internos contratados por empresas de estradas de ferro americanas; - American Institute of Accountants (Instituto Americano de Contadores), agora American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos), é estabelecido.
1892	- Publicação do <i>Dicksee's Auditing: A Practical Manual for Auditors</i> (Auditoria Dicksee: Um Manual Prático para Auditores); - Primeira Lei CPA (no estado de Nova York) - Criação da CPA; - Primeira mulher CPA (Christine Ross); - Auditorias Anuais tornam-se obrigatórias para Sociedades Anônimas na Inglaterra; - Publicação das edições Montgomery do <i>Dicksee's Auditing</i> , e a primeira edição de <i>Montgomery's Auditing</i> .

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

Começo de 1900	<ul style="list-style-type: none"> - Evolução das auditorias nos Estados Unidos de auditorias “detalhadas” para Auditorias “de teste”; - Primeiro pronunciamento autoritativo de auditoria publicado pelo American Institute of Accountants (Instituto Americano de Contadores); - General Accounting Office - GAO, criado pela lei orçamentária e contábil.
1933 e 1934	<ul style="list-style-type: none"> - Aprovação das Leis de valores federais; - Pronunciamento revisado de auditoria intitulado “Verificação de Demonstrações Financeiras por Contadores Públicos Independentes”; - Primeira Demonstração emitida em Procedimentos de Auditoria.
1941	<ul style="list-style-type: none"> - Institute of Internal Auditors - IIA (Instituto de Auditores Internos) é fundado; - Dez “Normas de Auditoria Geralmente Aceitas” adotadas pela sociedade AICPA; - Publicação da <i>The Philosophy of Auditing</i> (A Filosofia da Auditoria), por Mautz e Sharaf; - Primeira Demonstração de Normas de Auditoria, <i>Codification of Audit Standards and Procedures</i> é emitida.
Durante 1970	<ul style="list-style-type: none"> - Audiências Congressionais na profissão contábil; - Divisão de empresas CPA criadas pela AICPA; empresas membros obrigadas a serem submetidas à revisão.
1978	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Relatórios, Conclusões e Recomendações</i> da Comissão de Responsabilidades de Auditores (<i>Cohen Commission</i>).
Durante 1980	<ul style="list-style-type: none"> - Audiências Congressionais na profissão contábil; - Primeira Demonstração de Normas de Trabalhos de Certificação é emitida; - Relatório da Comissão Nacional de Relatórios Financeiros Fraudulentos (<i>Treadway Commission</i>); - Nove Demonstrações de “expectation gap” em Normas de Auditoria emitida pela Junta de Normas de Auditoria; - <i>Controle Interno</i> - Estrutura Integrada pelo Comitê de Organizações; - Patrocinadoras da Treadway Commission (COSO).
1993	<ul style="list-style-type: none"> - Relatório da Junta de Supervisão Pública, divulgada ao público. - Relatório do Painel Consultivo da Independência do Auditor, <i>Strengthening the Professionalism of the Independent Auditor</i> (Fortalecimento do Profissionalismo do Auditor Independente); - Relatório do Escritório Geral Contábil, <i>The Accounting Profession, Major Issues: Progress and Concerns</i> (A Profissão Contábil, Questões Principais: Progresso e preocupações).
1997	<ul style="list-style-type: none"> - Criação da Junta de Normas Independentes.

1.2 A FUNÇÃO DA AUDITORIA

A função da auditoria deve ser exercida em caráter de entendimento e de forma que o trabalho executado tenha e mereça toda a credibilidade possível, não sendo permissível a existência de qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor.

O auditor deve ser alguém com profundo equilíbrio e probidade, uma vez que sua opinião influencia outras pessoas, principalmente em relação a interesses financeiros e comerciais que eventuais acionistas, proprietários, clientes e fornecedores, dentre outros, possam ter.

A profissão de auditoria exige, assim, a obediência aos princípios éticos profissionais, que fundamentalmente se apóiam em (ARAÚJO, 1998, p.87):

- Independência;
- Integridade;
- Eficiência;
- Confidencialidade.

1.2.1 Princípios Éticos Profissionais

1.2.1.1 Independência

A independência é condição primordial do trabalho de auditoria, para a obtenção dos elementos de prova e exercício de seu julgamento. O condicionamento de seus atos, para o exercício de sua função, constitui-se elemento restritivo e, portanto, impeditivo de executar o que de fato é necessário. Dado a isto, pode não reunir as melhores e mais eficientes provas cabais que, a seu juízo, seriam vitais para a emissão de sua opinião.

O auditor deve ser absolutamente independente e imparcial na interpretação de tudo o que lhe for apresentado, atestando a cada dado um pronunciamento

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

conclusivo. A independência necessita orientar o trabalho do auditor no sentido da verdade, evitando interesses, conflitos e vantagens, sendo factual em suas afirmações. Seu trabalho precisa ser encaminhado com observância às normas de auditoria e aos padrões e técnicas aplicáveis ao exercício de sua função, valendo-se, se for o caso, de opiniões de outras profissões técnicas quando o momento assim o exigir.

Segundo as Normas Profissionais de Auditoria Independente (NBC P1), deve ter impedimento do exercício da auditoria independente o auditor que tenha tido – no período que se refere à auditoria ou durante a execução dos serviços, em relação à entidade auditada – com suas coligadas, controladas ou integrantes do mesmo grupo econômico:

- Vínculos conjugais, de parentesco consangüíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o terceiro grau, e por afinidade até o segundo grau, com administradores, acionistas, sócios ou empregados que tenham ingerência em sua administração ou em seus negócios ou sejam responsáveis por sua contabilidade;
- Relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos últimos dois anos;
- Participação direta ou indireta como acionista ou sócios;
- Interesse financeiro direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;
- Função ou cargo incompatível com a atividade da auditoria independente;
- Fixado honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado;
- Qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria independente.

1.2.1.2 Integridade

O auditor independente deve ser íntegro em todos os seus compromissos que envolvem:

- A empresa auditada quanto às suas exposições e opiniões, ao exercício de seu trabalho e aos serviços e honorários profissionais;
- O público em geral e as pessoas interessadas na opinião emitida pelo auditor independente, transmitindo validade e certificando a veracidade das informações contidas nas demonstrações financeiras ou de exposições quando não refletidas a realidade em tais demonstrações;
- A entidade de classe a qual pertence, sendo leal quanto à concorrência dos serviços junto a terceiros, não concedendo benefícios financeiros ou aviltando honorários, o que colocaria em risco os objetivos do seu trabalho.

O auditor é considerado culpado em ato de descrédito quando, no desempenho de suas funções:

- Deixa de expressar um fato importante que conhece, não exposto nas demonstrações financeiras, mas cuja exposição é indispensável;
- Deixa de informar acerca de uma exposição errônea importante que conhece;
- É culpado de negligência importante em seu exame ou relatório;
- Não reúne evidências suficientes para justificar a expressão de sua opinião;
- Não relata qualquer desvio importante, ou não expõe qualquer omissão importante dos princípios contábeis.

1.2.1.3 Eficiência

O exercício da auditoria independente é individual e intransferível. Assim, o auditor age em seu nome pessoal e assume inteira responsabilidade técnica pelos serviços executados.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

O serviço da auditoria independente precisa ser estabelecido mediante uma abrangência técnica adequada, estimando-se, dentro do possível, perspectivas de sua concretização quanto a prazos, extensão e momento de obtenção das provas.

O auditor só deve emitir sua opinião ou dar informações quando o exame assim o permitir e houver condições para fazê-lo. Seu parecer precisa ser redigido com objetividade e clareza, em qualquer circunstância, seja em condições favoráveis ou não, e apresentar as razões que motivaram o auditor a tal conclusão.

1.2.1.4 Confidencialidade

O trabalho de auditoria permite que o auditor e seus assistentes designados para o trabalho tenham livre e irrestrito acesso a informações estratégicas importantes, assim como a características secretas de produção, distribuição etc. Estes são elementos de significativa importância, uma vez que também permitem conhecer os elementos patrimoniais e o resultado não só das operações em curso, mas também da estratégia montada pela organização, que pode redundar em variações patrimoniais significativas presentes ou futuras.

Em virtude disso, a confidencialidade torna-se elementar na atividade da auditoria. As informações obtidas somente podem ser usadas na execução do serviço para o qual o auditor foi contratado, não devendo ele, em nenhuma hipótese, divulgar fatos que conheça e/ou utilizar-se dessas informações em seu próprio benefício ou de terceiros.

Informações sobre o trabalho realizado pelo auditor somente podem ser dadas a terceiros se houver determinação legal, como por autorização judicial ou formalmente expressa pela empresa auditada.

1.2.2 Responsabilidade do Auditor

Um auditor independente, ao prestar serviços profissionais de auditoria e de outros tipos, assume responsabilidades éticas e legais. As responsabilidades éticas são descritas pelo Código de Ética Profissional, por regras de outros grupos profissionais e pelos regulamentos das juntas contábeis de cada estado. As responsabilidades legais do auditor independente são definidas pela lei comum ou ordinária.

1.2.3 Distinção entre as Responsabilidades do Auditor e as dos Dirigentes da Empresa

A empresa é responsável pela adoção de diretrizes contábeis adequadas, pela salvaguarda do ativo e pelo planejamento de um sistema de controle interno que, entre outras coisas, contribua para assegurar a apresentação apropriada das demonstrações contábeis. As transações que devem ser refletidas nas contas e nas demonstrações contábeis são de conhecimento e controle direto da empresa. O conhecimento que o auditor tem dessas transações é limitado àquele adquirido por meio de seu exame.

O auditor independente pode fazer sugestões quanto à forma de apresentação ou ao conteúdo das demonstrações, ou pode esboçá-las, em seu todo ou em parte, com base nas contas e nos registros da empresa. Entretanto, sua responsabilidade limita-se à emissão de parecer sobre as demonstrações examinadas. As demonstrações contábeis representam, sempre, a manifestação da empresa.

1.3 O PROCESSO DE AUDITORIA

A Contabilidade trabalha com informações originais e tem a responsabilidade de extrair, de um grande número de dados, relatórios úteis sobre a situação patrimonial. Ela é, portanto, basicamente construtiva, utilizando-se de dados originais para a elaboração de suas demonstrações contábeis.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

A Auditoria, ao contrário, é fundamentalmente crítica. Quando o auditor começa seu trabalho de verificação, a maior parte da tarefa do contador deve ter sido completada. Ao auditor cabe opinar se as demonstrações contábeis, já preparadas pelo departamento de contabilidade, ou a serem preparadas com os saldos do razão, representam ou não os resultados das operações da empresa.

Para cumprir tal intento, o auditor começa com o produto do trabalho do contador – as demonstrações contábeis, que ele, então, revisa, para opinar sobre sua exatidão e fidelidade. Isto pode exigir um trabalho retroativo, através das contas e dos registros nos livros, e até dos documentos originais das transações. Pode também demandar que se vá além dos registros contábeis, até outras provas sobre a fidelidade das demonstrações contábeis.

Em geral, segundo Franco (1982, p.74):

A auditoria procura determinar se as demonstrações e respectivos registros contábeis de uma empresa ou entidade merecem ou não confiança. A auditoria é um esforço para verificar se as demonstrações contábeis realmente refletem, ou não, a situação patrimonial, assim como os resultados das operações da empresa ou entidade que está sendo examinada.

A metodologia do trabalho do auditor segue um procedimento estruturado em fases, que parte de uma demanda de auditoria realizada pelos órgãos diretivos da empresa. Uma vez formulada a demanda de auditoria, inicia-se o procedimento que consta das seguintes fases: obtenção de evidências, análises e diagnóstico. Cada uma destas fases é descrita como a obtenção de evidências – toda auditoria parte de evidências, isto é, de dados objetivos. Mas, no caso da auditoria, o conceito "evidência" deve ser interpretado em função da própria natureza do fenômeno de auditoria.

Assim, as evidências não são unicamente os fenômenos observáveis, mas também as opiniões, as atitudes e os valores que estes geram. Por outro lado, os

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

dados escritos possuem um papel fundamental na identificação das evidências, já que constituem uma das principais fontes de informação do auditor.

Os instrumentos utilizados pelo auditor na coleta de evidências são, em primeiro lugar, as análises dos documentos escritos de que a entidade auditada dispõe: informes, planos, programas, balanços, previsões e comunicações internas. Em segundo lugar, os métodos próprios da investigação qualitativa em ciências humanas, tais como questionários, entrevistas, escalas de atitude, técnicas de observação sistemática e reuniões de grupo. E, por último, os dados que permitem um tratamento quantitativo, com as técnicas estatísticas apropriadas para cada caso.

A coleta de evidências não se dá em forma de fase inicial, que finaliza para se passar à fase seguinte. O processo de aplicação da auditoria começa com a coleta de evidências, e esta gera análises das mesmas. No entanto, sua ação não acaba por aí: a coleta de evidências é constante ao longo do processo de auditoria, já que as análises efetuadas podem exigir a obtenção de informações mais detalhadas ou concretas sobre os fenômenos identificados. Assim, ainda que a coleta de evidências seja a primeira fase do processo, sua ação se estende ao longo de toda a auditoria, que também inclui:

Análises: a fase seguinte do processo de auditoria consiste no exame detalhado das informações recolhidas, no intuito de se obter uma visão clara e objetiva da realidade. A fase de análise implica na realização de dois processos fundamentais para a auditoria:

- a) a identificação e seleção de referenciais, com os quais se contrasta os fatos observados. Os referenciais devem ser objetivos e estar fundamentados nas teorias da auditoria contábil;
- b) estabelecimento de indicadores de medida que possibilitem a comparação entre os fatos identificados e os referenciais fixados. Os indicadores são de três tipos: gerais, parciais e específicos, com um progressivo aumento em seu grau de concreção.

O estabelecimento de referenciais e indicadores garante a objetividade e a validade das análises de auditoria, já que permite identificar problemas e disfunções, assim como descobrir suas causas e prevenir seus efeitos.

A fase de análise não se dá em uma seqüência contínua, mas tem lugar à medida que informações novas são recolhidas. Portanto, as duas primeiras fases do processo de auditoria se dão paralelamente e de forma alternada; conforme se recolhe informação, estas vão sendo analisadas, e conforme se analisa, mais informações sobre aspectos concretos são requeridas.

Diagnóstico: o objetivo desta fase do processo de auditoria é emitir um julgamento sobre a realidade percebida. Consiste em:

- a) avaliar as disfunções e os problemas identificados na fase anterior;
- b) determinar suas causas e conseqüências;
- c) considerar seu grau de gravidade e os riscos que implicam;
- d) evidenciar os aspectos positivos do sistema auditado e relacionar os seus pontos fortes e fracos.

O diagnóstico proporciona os elementos necessários ao auditor para proceder, ato contínuo, à formulação de recomendações e propostas de melhoria.

Ao longo do tempo, a atividade de auditoria, por forçosamente ter de acompanhar a evolução das atividades econômicas do homem, sofreu modificações no seu conceito, bem como no seu enfoque e na sua metodologia. As profundas mudanças no cenário econômico mundial têm levado os auditores independentes e seus órgãos reguladores à revisão de posturas, procedimentos e técnicas.

A preocupação dos organismos reguladores em normatizar a atividade de auditoria se justifica pelo acentuado caráter social por ela experimentado nesta época de globalização econômica, pois abrange muito mais que o binômio empresa-

investidor, extrapolando o relacionamento auditor-cliente e alcançando o governo e a sociedade como um todo.

Conclui-se que, embora os métodos utilizados pela auditoria não tenham sofrido grandes alterações no decorrer dos anos, a sua adaptação às novas tecnologias visa a obtenção de maior eficácia e eficiência na realização dos trabalhos contratados, aplicando no enfoque das auditorias a preocupação com a qualidade do serviço prestado ao cliente.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

II – ASPECTOS CONCEITUAIS: QUALIDADE TOTAL

Neste capítulo, são abordados os principais fatos que construíram a história da Qualidade; procura-se também conceituar sua filosofia e os elementos necessários para a sua adoção. Discute-se, ainda, sobre as principais normas internacionais para o Controle de Qualidade do Trabalho de Auditoria.

2.1 HISTÓRICO

Qualidade não é tema novo. Pela própria natureza do homem, a busca pela melhoria, pelo aperfeiçoamento e pela realização sempre foi uma constante. O enfoque na qualidade e da qualidade é que evoluiu à medida que as relações sociais e econômicas do homem se tornaram mais complexas.

A 1ª fase: Artesanato

Nesta fase, antes das descobertas do Novo Mundo e das rotas marítimas, a produção artesanal era limitada ao consumo local da pequena comunidade, do vilarejo ou da aldeia. A relação produtor-consumidor era pessoal, e na maior parte das vezes ensinada de pai para filho. De geração em geração, conquistava-se uma certa "garantia de qualidade". A inspeção do produto era feita pelo próprio consumidor.

A 2ª fase: Colonização

Com a descoberta de Novos Mundos e a expansão da ciência, com seus conhecimentos de navegação, iniciava-se o comércio fora dos limites da aldeia. Comprava-se e vendia-se matérias-primas ou produtos trabalhados em grandes quantidades, por via terrestre ou marítima.

Já neste estágio, fazia-se necessária maior tecnologia para o transporte, para a comercialização e para os serviços prestados, surgindo, assim, as corporações, que nada mais eram do que micro e médias empresas.

A qualidade era diretamente proporcional à experiência e à técnica de quem produzia. O consumidor, de longe, já não mais atuaria como inspetor da qualidade.

A 3ª fase: Revolução Industrial

Nesta fase, teve início a mecanização. As corporações tornaram-se fábricas, e quanto maior era a necessidade de consumo, maior era a produção, o número de empregados e, por conseguinte, o crescimento da fábrica. Então:

- Artesãos tornaram-se operários;
- Mestres tornaram-se supervisores;
- Surgiram as especificações escritas;
- Mensurações passaram a ser realizadas;
- Surgiu a padronização.

Procurava-se produzir cada vez mais. Não havia mais preocupação com a qualidade do operário; este não passava de mera mão-de-obra. Nesse contexto, surgiu o conflito de classes.

A 4ª fase: Gerenciamento Científico

Com a evolução da indústria, começou o interesse pelo estudo desta nova realidade administrativa e, logo, surgiram correntes de pensamento. Nesta fase, destacaram-se Taylor, Fayol e Ford.

A ênfase passou a ser dada à maneira como as tarefas eram executadas e à comprovação de resultados. A maior crítica do momento referia-se ao elemento humano e à pouca atenção que recebia. O problema da maior produtividade com

conseqüente diminuição da qualidade ganhou ênfase, e surgiu a inspeção dentro da fábrica, que culminou no afastamento da alta gerência da questão qualidade.

A 5ª fase: Século XX

Nesse período, assistiu-se uma verdadeira explosão de bens e serviços. Evolutivamente, viu-se que a qualidade final do produto ou serviço era função direta da qualidade de cada departamento no processo.

Foi neste estágio que a humanidade viveu um de seus maiores desafios: a eclosão da Segunda Grande Guerra Mundial. A indústria da Guerra utilizou o controle estatístico de qualidade para melhor fabricar bens de guerra. Foi no pós-guerra que surgiu uma nova realidade: o Controle da Qualidade Total.

O Japão, derrotado e arrasado econômica e moralmente, sob a intervenção americana, passou a converter a sua indústria de bens de guerra para a produção de bens civis. Dos EUA foram enviados Deming e outros que passaram a idéia do Controle Estatístico da Qualidade. Surgiram, então, um novo enfoque na liderança da gerência e o conceito do envolvimento de todos pela empresa, ao mesmo tempo em que foram criados os Círculos de Controle da Qualidade - CCQ. Paulatinamente, o Japão deixou de produzir produtos de 2ª linha, e melhorou economicamente.

O primeiro impacto na indústria americana se fez com a invasão de produtos japoneses no mercado mundial não só com menor preço, mas também com maior qualidade. A primeira reação da indústria americana foi fabricar fora do país, contratando mão-de-obra mais barata. Esta política não surtiu efeito, assim como as tentativas de reserva de mercado.

Foi na recessão que surgiu enfim a saída: implantar a CQT com ênfase na qualidade e na produtividade, e não só no preço. Para tanto, fazia-se necessário derrubar idéias e preconceitos antigos. Na relação do trabalho, a ênfase deveria ser dada ao homem, e não mais à organização e à máquina.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

Atualmente, a qualidade é um dos temas mais discutidos nas grandes organizações. Mas, no início de sua implantação, o seu gerenciamento foi muito debatido entre vários profissionais, acadêmicos ou não, que acreditavam que isto seria apenas um novo modismo fadado ao esquecimento.

O futuro de uma empresa depende de sua capacidade de satisfazer os requisitos de qualidade que o mercado solicita. A empresa tem que produzir e entregar bens e serviços que satisfaçam as expectativas e as demandas de seus usuários e clientes. É difícil imaginar que uma empresa possa cumprir todos estes requisitos, sem possuir um alto nível de qualidade.

2.2 CONCEITO

O conceito de Qualidade não é novo. A preocupação com a questão remonta ao início do século XX, conforme ensina Drügg (1994, p.1):

A Qualidade Total não surgiu como uma teoria pronta e acabada, mas, como toda filosofia, foi construída paulatinamente com a soma e transformação de várias outras teorias.

Outros autores também procuraram definir Qualidade:

Qualidade é a totalidade de atributos empregados em determinado produto para que atenda ou supere as expectativas dos clientes (JURAN, 1992, p.20).

Qualidade, pode-se dizer que é a soma de todas as características de um produto ou serviço contribuindo para sua superioridade e excelência (PURI, 1994, p.27).

Qualidade é aplicar cedo mudanças, propiciando no local de trabalho o entusiasmo, melhorando continuamente o que se faz (FERREIRA, 1999, p.98).

Qualidade é o grau no qual um conjunto de características inerentes satisfaz a requisitos (ABNT, 2000, p.7).

Observando todos esses conceitos supracitados, entende-se que a qualidade de uma organização depende dela mesma, já que se a empresa fornecer o que o cliente necessita, então, terá qualidade frente às concorrentes.

Foi no início do século XX que a teoria da administração, através de F. Taylor – que, em 1911, publicou o livro “Princípios da Administração Científica” –, propôs o aumento da eficiência por meio de normas e processos técnicos e da adoção dos princípios básicos da ênfase na eficiência, na racionalização dos métodos de trabalho e na crença no homem econômico. Nesta obra de Taylor, autor que dava muita importância para a organização formal, a divisão e a hierarquização do trabalho receberam destaque.

Nos primeiros anos do século XX, ainda não havia uma noção muito clara acerca do significado de Qualidade. No entanto, esse conceito foi evoluindo ao longo do tempo, em função do desenvolvimento apresentado pelo mercado consumidor norte-americano antes da Segunda Guerra Mundial.

Nos anos 30, o Dr. W. A. Shewhart propiciou uma evolução à teoria científica da administração ao propor a aplicação industrial do gráfico de controle, por ele desenvolvido quando trabalhava para o Bell Laboratories. Este método, voltado para a gestão das organizações, passou a ser conhecido como Controle da Qualidade, mas também foi chamado de Controle Estatístico da Qualidade (CEQ) ou Controle Estatístico de Processos (CEP). Baseava-se na aplicação dos gráficos de controle na inspeção por amostragem e na utilização do ciclo PDCA, que são as iniciais em inglês de *Planejar, Fazer, Verificar e Agir*.

Já mais recentemente, pôde-se verificar a preocupação dos estudiosos da qualidade pelo processo – não somente o fabril ou de prestação de serviços, mas também todos os processos de que as organizações lançam mão para atender e

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

satisfazer as necessidades dos consumidores. Hoje, essa preocupação é conhecida como *Total Quality Control*, ou apenas TQC.

Na fase inicial do presente estudo, procurou-se pesquisar a definição de qualidade. Das diversas significações encontradas, destacou-se a encontrada no “Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa” (1975, p.1165):

1. Propriedade, atributo ou condição das coisas ou das pessoas capaz de distingui-las das outras e de lhes determinar a natureza.
2. Numa escala de valores, qualidade (1) que permite avaliar e, conseqüentemente, aprovar, aceitar ou recusar, qualquer coisa.

Ao tentar definir o conceito de qualidade utilizando como base a definição supracitada, Drügg (1994, p.13) afirmou que:

Pode-se dizer simplesmente que Qualidade é o que distingue uma coisa ou uma pessoa de outra. No entanto, até mesmo tentando-se uma junção de todo o detalhamento apontado no dicionário, e ainda, somando-se definições de vários dicionários, não se tem um conceito suficiente e eficaz para descrever a idéia de Qualidade Total. Qualidade Total é uma filosofia que vem sendo adotada atualmente em diferentes organizações, no sentido de incorporar nas pessoas e na própria organização uma postura de melhoria continua. A dificuldade de conceituação, pois, tem uma causa muito significativa – Qualidade não é apenas um conceito.

Os conceitos modernos de administração voltada para a qualidade tiveram seu embrião há cerca de 50 anos, quando executivos da The Union of Japanese Scientists and Engineers (JUSE) convidaram o estatístico norte-americano Dr. W. Edwards Deming para ministrar uma série de palestras a administradores, cientistas e engenheiros japoneses sobre o uso da estatística no controle de qualidade.

Os ouvintes do Dr. Deming sabiam que aquele homem, cuja mensagem fora virtualmente ignorada em seu próprio país, falaria sobre qualidade. No entanto, eles esperavam ouvi-lo falar sobre produtos de qualidade, e não sobre gestão de qualidade. Deming, assim, discorreu sobre como tornar o cliente e o fornecedor partes do processo de produção.

Segundo o então palestrante, sem clientes não haveria pedidos, empregos, e não haveria meios para que o Japão obtivesse sucesso. Sem relações estreitas de trabalho com os fornecedores, nenhuma empresa poderia ter certeza de fazer produtos de alta qualidade. A partir desse momento, lançou-se a base do programa de Controle de Qualidade, cujo resultado foi uma das explicações para o notável desenvolvimento da economia Japonesa na segunda metade do século XX.

O movimento iniciado por Deming, que se pode chamar de qualidade contemporânea, foi difundido largamente durante as décadas de 70, 80 e 90. Segundo Drügg (1994), este movimento pode ser resumido como um composto de diferentes elementos, entre os quais os princípios de Taylor – que defendia a administração científica por especialistas com base em padrões normativos técnicos –, as concepções sobre comportamento humano e os conceitos técnicos da qualidade desenvolvidos por Deming, Juran, Feigenbaum, Crosby e Ishikawa, a partir dos estudos de controle estatístico de Shewhart. Tais estudos são instrumentos de análise da qualidade do produto (características verdadeiras de qualidade e substitutas de qualidade) e do processo (fatores de causa e efeito, como qualidade, custo, produtividade).

No artigo publicado na revista HSM Management nº 3, de julho-agosto de 1997, intitulado “Contabilidade X Qualidade”, Joseph F. Castellano, Harper A. Roehm e Donald T. Hughes discorreram sobre como garantir a qualidade total nas empresas com a introdução de elementos do método Deming no sistema de contabilidade. Estes autores fizeram a seguinte colocação:

O primeiro elemento do “conhecimento profundo” de W. Edwards Deming é a compreensão de um sistema. Por

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

sistema, entendemos uma rede de atividades interligadas que são realizadas para alcançar alguma meta ou objetivo predeterminado. Deming afirmou que todo sistema deve ter um alvo e que a organização deve buscar a otimização do sistema inteiro, e não só das unidades individuais. Um sistema também deve criar interdependência entre seus componentes e, quanto maior for o grau de interdependência, maior será a necessidade de cooperação, comunicação e liderança. Isso significa que todos devem trabalhar para alcançar a meta do sistema.

Segundo Gil (1997, p.23), independentemente do tamanho das organizações, o modelo macro do ambiente de qualidade da gestão empresarial deve ser adequado ao momento histórico, ao nível da tecnologia aplicada e às características empresariais:

As macro funções organizacionais e suas perspectivas em face das entidades do ambiente externo empresarial, segundo os seguintes focos principais:

- a) Qualidade é, prioritariamente, eficácia no atendimento ao consumidor/cliente, na satisfação de seus anseios/desejos de consumo. Na realidade, qualquer organização, para ter lucro e continuidade operacional, tem de captar a que se passa na "cabeça" dos clientes, esse é a "campo de batalha" da guerra com os concorrentes.
- b) Qualidade é cumprimento atendimento à legislação, à jurisprudência vigente e ao enfoque governamental, quanto ao segmento econômico e, às características operacionais da organização.
- c) Qualidade é imagem junto à comunidade, ao povo, aos profissionais do mercado, aos funcionários em potencial da organização.
- d) Qualidade é criatividade, garra, informação e contra-informação na luta diária "cliente a cliente" com a concorrência.
- e) Qualidade é parceria, entrosamento com os fornecedores.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

f) Qualidade é gerenciamento do caixa, do capital de giro, dos investimentos em parceria com as instituições financeiras.

Na opinião dos estudiosos da questão, um produto ou serviço de qualidade, na visão do consumidor, é aquele que atende às suas necessidades e que está dentro de suas possibilidades de compra, ou seja, que tem um preço justo.

Nesse sentido, conforme as teorias desenvolvidas para o controle da qualidade, a adequação com normas e padrões pré-estabelecidos é fundamental. Crosby (1994) definiu qualidade em termos concisos ao assim conceituá-la: “Qualidade é conformidade com os requisitos”. Isto é, se um produto ou serviço satisfaz todos os requisitos do seu modelo-padrão, ele tem qualidade.

A maioria das diversas abordagens mencionadas tem como ponto consensual a satisfação das necessidades do consumidor. Ou, como interpretado, na sua forma mais ampla, por Ishikawa (1993, p.44):

[...] qualidade significa qualidade de trabalho, qualidade de serviço, qualidade de informação, qualidade de processo, qualidade de divisão, qualidade de pessoal, incluindo operários, engenheiros, gerentes e executivos, qualidade de sistema, qualidade de empresa, qualidade de objetivos etc. Nosso enfoque básico é controlar a qualidade em todas as suas manifestações.

2.3 QUALIDADE TOTAL

Segundo Ishikawa (1993, p.93-94):

Controle de Qualidade Total foi criado por Feigenbaum que, nos anos 50 atuou na General Electric, e que o definiu como um sistema eficiente para a integração do desenvolvimento de qualidade, da manutenção de qualidade e dos esforços de melhoramento de qualidade dos diversos grupos em uma

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

econômicos, que levem em conta a satisfação total do consumidor.

A visão japonesa da Qualidade Total diverge da visão inicialmente defendida por Feigenbaum. Para os japoneses, o processo de controle de qualidade deve envolver toda a empresa, desde o presidente até o operário da produção, descartando a utilização de especialistas da qualidade.

Nesse sentido, Ishikawa (1993, p.94) explica:

O que eu quero dizer com controle de qualidade total ou em toda a empresa? Isso significa simplesmente que cada pessoa em cada divisão da empresa precisa estudar, praticar e participar do controle de qualidade. Colocar simplesmente alguns especialistas em CQ em cada divisão, conforme sugerido por Feigenbaum, não é suficiente.

O movimento pela qualidade no Japão privilegia, desde o começo, a educação, desenvolvendo treinamentos que envolvem não só as atividades produtivas, mas também as demais atividades das empresas, tais como marketing, compras, entre outras. Nesse sentido, Ishikawa (1993, p.95) afirma que o “CQ começa com a educação e termina com a educação”.

2.4 CONTROLE DE QUALIDADE

Numa economia, dois fatores influenciam diretamente a colocação de um produto no mercado: o preço e a qualidade. É possível afirmar também que existe uma relação direta entre esses dois fatores. Não se pode pretender uma excelente qualidade quando estamos dispostos a pagar pouco, e, da mesma forma, quem pode pagar mais quer um produto melhor.

Para determinados produtos, existem padrões mínimos de qualidade, que são estipulados pelo governo, pelas associações, etc. Alguns produtos alcançaram

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

notoriedade e atravessaram o tempo e as fronteiras exatamente por sua qualidade. No entanto, este paradigma era correto em meados da década de 1980; atualmente, a nova realidade econômica evidencia que a procura por produtos de alta qualidade por preços competitivos é o que prevalece.

Quando se trata de uma indústria, o controle de qualidade assume características matemáticas. A estatística pode ser utilizada como uma grande ferramenta, e as suas técnicas são objetivamente simples quanto à aplicabilidade, se comparadas às empregadas em empresas de prestação de serviços. Nestas, enfrenta-se características de subjetividade, que, aliadas a problemas como falta de padrões e grande diversificação do produto final, tornam a tarefa mais complexa, porém não menos importante.

O controle de qualidade está intimamente ligado à existência de padrões. Não se pode pretender garantir a qualidade do produto se não forem caracterizados os padrões e suas abrangências.

Na verdade, o controle de qualidade está apoiado no tripé do chamado ciclo administrativo: Planejamento, Execução e Controle. O *Planejamento* define a meta e os meios de alcançá-la. A *Execução*, etapa que pode existir sozinha, é o processo em si. E o *Controle*, fase que está ligada ao planejamento, é tomar conhecimento dos desvios, identificar a natureza e, principalmente, efetuar as correções necessárias.

Quanto mais detalhado, mais refinado pode ser o controle. A tônica é sempre uma comparação entre o planejado e o realizado. Quando não há planejamento, o controle pode ser feito em função de padrões “externos”, que são aqueles aceitos de maneira informal e que têm, às vezes, relação inclusive com a ética.

O controle não se resume a uma comparação; caso contrário, seria apenas uma medição do executado, uma mera estatística dos fatos. Mais do que isto, ele envolve a tomada de decisão para a correção de um desvio. Não basta tomar

conhecimento, é preciso atuar no processo. Quanto mais cedo se toma conhecimento, menores são as conseqüências.

2.5 NORMAS ISO PARA O CONTROLE DE QUALIDADE

Logo após a Segunda Guerra Mundial, houve a necessidade da padronização das normas mundiais de engenharia. Em 1947, foi criada uma entidade denominada ISO, que em 1951 publicou seu primeiro padrão.

Quanto à denominação ISO, Zacharias (2001, p.23) explica que:

ISO é o nome, e não a sigla, da Organização Internacional para Normalização (International Organization for Standardization) que está localizada em Genebra, na Suíça. O nome ISO é derivado da palavra grega *isos* que significa igual – e que serve de prefixo a muitas palavras como isonomia, isômero, isométrico, etc. –, já que o objetivo da organização é padronizar as normas internacionalmente.

O propósito da ISO é desenvolver e promover normas e padrões mundiais que traduzam o consenso dos diferentes países do mundo de forma a facilitar o comércio internacional.

Cada país-membro está representado na ISO por uma entidade normativa, que no caso do Brasil é a ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas. O INMETRO - Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial, por sua vez, é o responsável pela fiscalização e pelo credenciamento dos organismos certificadores.

A normatização do Sistema de Qualidade não se iniciou pela ISO, e sim pelo Departamento de Defesa dos EUA, conforme explica Zacharias (2001, p.24):

A primeira norma relativa a Sistema da Qualidade foi a MILQ-9858 "Quality Program Requirement for Industry", que foi

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

editada em 1963 pelo Departamento de Defesa dos EUA e utilizada por esse governo em indústrias do setor militar. Em 1970 foi emitido o documento “10 CFK 50 - B”, pela comissão de energia Atômica Americana, que fundamentou o Sistema da Qualidade e formalizou o modelo de Gerenciamento da Qualidade. Deste documento foram derivados outros, inicialmente ligados à área nuclear e depois difundidos para aplicação em empresas de forma geral.

As primeiras normas ISO que trataram da qualidade surgiram somente em 1987, denominadas ISO 9000, e chamaram a atenção de um número maior de pessoas do que as suas antecessoras, uma vez que se dirigiram a toda comunidade empresarial, e não só aos engenheiros.

As normas ISO 9000 possuem uma abrangência maior, abordando, também, circunstâncias não contratuais (ISO 9004) e oferecendo as diretrizes básicas para a implementação de um Sistema da Qualidade Normalizado. Podem ser adotadas por empresas que desejam implementar um Sistema da Qualidade com foco estratégico e competitivo sem se prender a cláusulas contratuais.

Nesse sentido, Zacharias (2001, p.25) esclarece:

Para ser realmente eficiente, qualquer organização, grande ou pequena, precisa sistematizar as maneiras de conduzir suas atividades. A ISO 9000 providencia para as empresas um modelo para implantar esse tipo de sistema, com regras elaboradas por especialistas do mundo inteiro, tomando por base outros modelos comprovadamente satisfatórios. O principal objetivo das normas ISO 9000 é o de padronizar, entre clientes e fornecedores, um Sistema de Gestão da Qualidade. Uma vez alcançado e certificado este sistema, há uma garantia de que o produto, serviço, ou processo tem sua qualidade assegurada.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

A utilização das normas ISO 9000 para a obtenção de um Sistema da Qualidade desenvolvido como ferramenta de estratégia gerencial corresponde às novas necessidades do comércio mundial, tendo em vista a quebra das barreiras comerciais e o advento da globalização.

Segundo Zacharias (2001, p.27), o conceito de gerenciamento passou por significativas mudanças nas últimas décadas. De Taylor a Peter Drucker, o verbo gerenciar saltou de pensar, passou por controlar, e hoje está norteado para processos. No futuro, possivelmente, estará intimamente ligado ao domínio do recurso tempo – não como ferramenta, conforme Taylor, mas como estratégia de gestão e planejamento gerencial.

O controle da Inflação, o advento da Internet, o maior nível de exigência dos clientes, a queda das barreiras comerciais e mormente a globalização jogaram por terra as técnicas gerenciais até então adotadas por alguns profissionais.

A estratégia gerencial a ser atualmente seguida contempla necessariamente os seguintes pontos:

- Ter um corpo Gerencial competente, isto é, que some Conhecimento, Habilidade e Comportamento (atitude, postura e, principalmente, ética).
- Tornar a empresa sensível às necessidades dos clientes e do mercado (afinal, as empresas dependem dos clientes).
- Adotar uma visão holística da empresa, enxergando os Processos (e não os departamentos) que a compõem de forma sistêmica.
- Ações locais ficam sintonizadas com o global e, portanto, com a razão de ser da empresa.
- Consolidar a cultura de busca pela Melhoria Contínua na empresa, estruturada por processos.

2.5.1 Porque Avaliar a Qualidade?

A avaliação da qualidade sempre ocupou lugar relevante no gerenciamento das organizações, tanto pelo esforço para criar um modelo adequado para a gestão de qualidade inserida em ambientes competitivos, quanto pelo empenho para desenvolver estratégias que viabilizem o próprio processo de avaliação.

Produzir qualidade envolve inúmeras variáveis, o que torna necessário avaliar permanentemente os processos, já que sempre surgem novos elementos internos (como a inovação da tecnologia) e externos (como a mudança de hábitos de consumo).

A seguir, podem ser verificadas duas definições de gestão de qualidade que enfatizam a questão da avaliação:

A gestão de qualidade total é um processo que envolve monitoramento e avaliação do alcance de objetivos, utilizando métodos de medição de melhoria e da verificação do funcionamento das ações de processo (BONHAN e BECKER *apud* PALADINI, 2002, p.20).

A gestão da qualidade total é um conjunto de métodos quantitativos para acompanhar e melhorar processos da organização e mecanismos de atenção aos clientes hoje e no futuro (RYAN *apud* PALADINI, 2002, p.20).

O que se pode observar quanto ao processo de avaliação é que gestão de qualidade total é um conjunto de normas que tem como objetivo precípua acompanhar as ações que são desenvolvidas dentro de cada Instituição, não esquecendo que o monitoramento deve ser constante para avaliar o alcance de propósitos.

Também não se pode esquecer de colocar no planejamento estratégico que avaliação é um processo contínuo e permanente. Deve-se, ainda, mostrar que a importância deste processo está em visar a melhoria da Instituição no que se refere aos seus procedimentos.

2.5.2 Como Avaliar a Qualidade?

Procurando responder esta questão, Paladini (2002, p.22) cita dois referenciais:

- a) Facilidade de operação dos mecanismos de avaliação (rigor teórico transparente ao usuário);
- b) Inserção da avaliação de características de processos ou de um produto em um modelo abrangente de avaliação que envolva toda organização.

Para avaliar a qualidade, faz-se necessário analisar o planejamento (no qual são determinados padrões e objetivos propostos a atingir) e basear-se em modelos quantitativos, pois é a única forma de verificar se houve o alcance do objetivo. Outro fator importante é não esquecer que, através do monitoramento contínuo, é possível avaliar se as etapas estão sendo encaminhadas em direção ao que está sendo proposto.

2.6 PRÊMIO NACIONAL DA QUALIDADE – PNQ

Com a globalização da economia e o conseqüente acirramento da competitividade, teve início a era do cliente. Hoje, as organizações precisam estar atentas às expectativas de seus clientes, procurando, sobretudo, atender às suas expectativas e aos seus anseios legítimos. A filosofia da "Qualidade Total" é decorrência dessa evolução.

As organizações entendem Qualidade Total como uma estratégia gerencial que valoriza, acredita e aposta no elemento humano como possibilidade de

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

conquistas e melhorias. Qualidade Total é um processo sem fim, em que a avaliação é constante; faz-se diagnósticos, discute-se e propõe-se soluções. Nesse sentido, entende-se que o ideal está sempre distante da realidade (senão não seria ideal). Seu final é, portanto, inatingível, mas, sem sombra de dúvida, é a direção que se deve perseguir.

Com base na teoria da Gestão da Qualidade, é possível afirmar que o sucesso de uma organização decorre da qualidade que ela oferece aos seus clientes – embora outros fatores complementem essa teoria, como, por exemplo, os processos de produção dos produtos e serviços, os processos de apoio que suportam e complementam os processos de produção e as pessoas que se dedicam a operá-los e melhorá-los.

2.6.1 Histórico

Em outubro de 1991, foi dado início à criação de uma Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade - FPNQ, uma instituição sem fins lucrativos, fundada por 39 organizações públicas e privadas no intuito de administrar o PNQ e todas as atividades decorrentes da premiação, em todo o território nacional. Além disso, a FPNQ deveria fazer a representação institucional externa do Prêmio Nacional da Qualidade nos fóruns internacionais.

Ao longo de 8 ciclos de premiações, a FPNQ, cumprindo com afinco a sua missão institucional, estimulou e participou da criação de diversas premiações setoriais e regionais. O domínio do conhecimento na área de avaliação, utilizando o modelo bem sucedido do PNQ, contribuiu para gerar a credibilidade que hoje sustenta o Prêmio Nacional da Qualidade. Outros fatores também colaboraram para essa condição, tais como o rigoroso cumprimento do Código de Ética por parte das Bancas Examinadoras, bem como as sucessivas atualizações implementadas nos Critérios de Excelência, a partir da troca de informações com as instituições congêneres à Fundação no exterior.

A FPNQ, dessa forma, vem estimulando a melhoria da qualidade de produtos e serviços brasileiros, e projetando a sua imagem e reputação para o mercado internacional.

A seguir, observa-se o organograma desta Fundação:

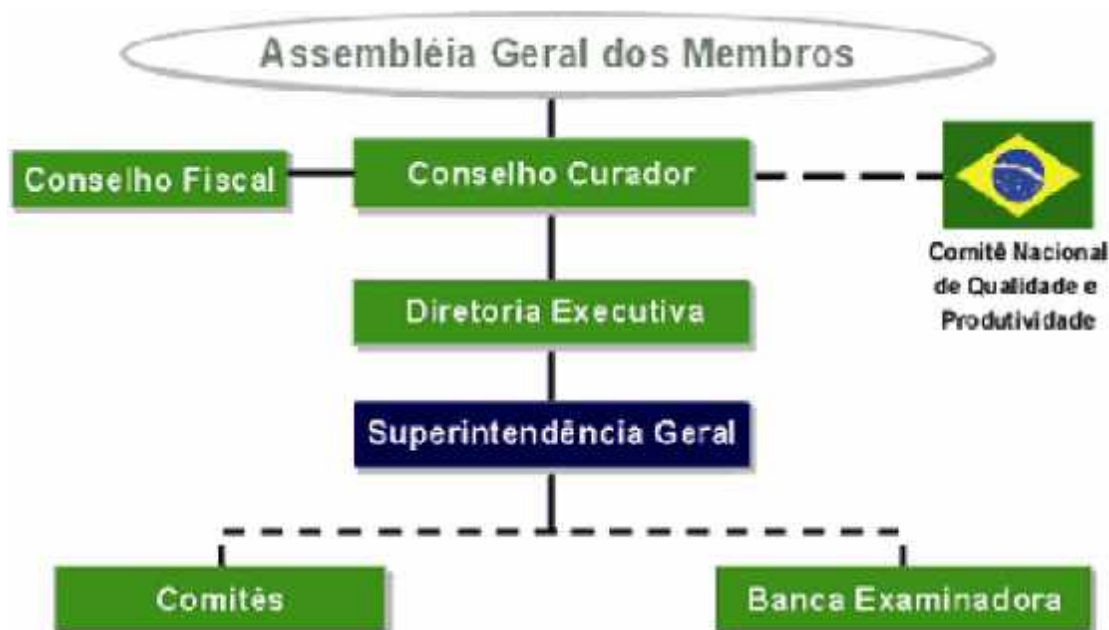


Figura 01 – Estrutura organizacional da FPNQ.

Graficamente, pode-se observar que o organograma é composto pelo Conselho Curador, órgão máximo de deliberação e orientação, que é constituído por 5 Conselheiros Efetivos, um Conselheiro Suplente e um Conselheiro Honorário, cujo cargo é preenchido pelo Comitê Nacional da Qualidade e Produtividade.

O Conselho Fiscal é composto por três membros efetivos e três membros suplentes, sendo facultativa a sua instalação a qualquer tempo para orientar o Conselho Curador nos aspectos econômico-financeiros das atividades desenvolvidas pela Fundação.

Já o Comitê Nacional da Qualidade e Produtividade tem como membros efetivos, além da FPNQ, a Casa Civil da Presidência da República; a Confederação Nacional da Indústria (CNI); o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Sócio-Econômicos (DIEESE); o Ministério da Agricultura e Abastecimento (MA); o Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT); o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (MDIC); o Ministério do Orçamento e Gestão (MOG); e o Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

A Diretoria Executiva, por sua vez, é composta por três membros, nomeados pelo Conselho Curador, com mandato de três anos, tendo a designação de Diretor Presidente, Diretor Administrativo e Diretor Financeiro.

A Superintendência Geral é designada pela Diretoria Executiva para auxiliar nas funções de administração ou na qualidade de mandatário da Fundação.

Os Comitês, divididos em três tipos – Técnicos, Temáticos e Setoriais –, têm as seguintes atribuições:

- Ampliar a compreensão e uso dos Critérios de Excelência;
- Aperfeiçoar o Processo de Premiação do PNQ;
- Estudar a criação de novas categorias de premiação do PNQ;
- Promover a criação de premiações intermediárias ao PNQ; e
- Disseminar as melhores práticas de gestão.

Por fim, a Banca Examinadora do PNQ é composta por profissionais voluntários, os quais desempenham as seguintes funções:

- Juízes;
- Instrutores;
- Examinadores Seniores;
- Examinadores Relatores; e
- Examinadores.

Vale lembrar, ainda, que esta Fundação é responsável por todo o processo do Prêmio Nacional da Qualidade. É uma Instituição estruturada e composta por pessoas qualificadas e de alto nível de conhecimento entre os elementos citados.

2.6.2 Objetivos do PNQ

Alcançar a Qualidade Total não é privilégio de todos, mas a busca por esse sucesso é aberta às Organizações, nacionais ou estrangeiras (grandes, médias, pequenas e micro empresas; Organizações sem fins lucrativos; e Órgãos da Administração Pública), que tenham esse objetivo. Nesse sentido, o Prêmio Nacional da Qualidade visa dar o reconhecimento à excelência na gestão das Organizações sediadas no Brasil, em forma de um troféu.

No entanto, vale lembrar que existem algumas restrições para a participação na Premiação. Não podem fazer parte da PNQ Instituições:

- Que se caracterizarem como associações religiosas, político-partidárias ou desportistas;
- Com sede fora do Brasil, não sendo possível avaliá-las em suas principais funções dentro do território brasileiro;
- Com 50% ou mais da força de trabalho situada fora do Brasil;
- Com 50% ou mais dos bens materiais situados fora do Brasil;
- Com 50% ou mais da receita operacional bruta anual provenientes de Unidades Autônomas premiadas nos últimos 3 ciclos; ou
- Que foram premiadas nos últimos 3 ciclos.

Estes são alguns exemplos de restrições que existem para a candidatura na Premiação, dentre outras citadas no manual de Instruções para Candidatura do PNQ.

Existem, ainda, alguns aspectos que devem ser levados em consideração quanto à premiação, que busca promover:

pdfMachine
A pdf writer that produces quality PDF files with ease!
Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

- amplo entendimento dos requisitos para alcançar a excelência do desempenho e, portanto, a melhoria da competitividade; e
- ampla troca de informações sobre métodos e sistemas de gestão que alcançaram sucesso e sobre os benefícios decorrentes da utilização dessas estratégias.

Os requisitos para a candidatura ao Prêmio Nacional da Qualidade podem ser subdivididos em 3 partes:

- Elegibilidade;
- Inscrição para Candidatura;
- Relatório da Gestão, contendo: Perfil da Organização; e Descrição da Gestão (no formato requerido pelos critérios).

Como resultado da análise efetuada nos itens anteriores, pode-se considerar o controle de qualidade como um ciclo contínuo de atividades administrativas, tais como planejamento, organização, execução, controle e correção. Necessita de um posicionamento por parte da administração no que se refere à qualidade. Todos os níveis da empresa devem trabalhar integrados e coordenados, com a missão de prevenir e não mais corrigir.

As Normas Internacionais de Auditoria definem que um programa de controle de qualidade nos trabalhos de auditoria deve atender aos seguintes objetivos: qualidade, capacidade e competência do pessoal; um programa de pessoal; estabelecimento de direção e supervisão do trabalho; avaliação, aceitação e continuidade de clientes; e acompanhamento periódico desses objetivos.

Não se deve ver os controles de qualidade somente como um conjunto de procedimentos voltados para atender apenas a um conjunto de objetivos determinados por uma norma reguladora. Os controles de qualidade dos trabalhos de auditoria devem compreender toda a estrutura da empresa, desde o recrutamento do pessoal técnico até a emissão dos relatórios, visando sempre a prestação do melhor serviço ao cliente.

O programa de controle de qualidade adotado por uma empresa está diretamente relacionado ao seu porte e à natureza de seus clientes, bem como à sua organização, à sua localização geográfica e a de seus escritórios. Dessa forma, pode-se dizer que o tamanho da empresa de auditoria está diretamente ligado à complexidade do seu programa de controle de qualidade. A implantação e manutenção de um adequado programa de controle de qualidade implica na alocação de recursos na forma de investimento, o que normalmente é mais viável para as empresas de grande porte.

O Programa de Revisão do Controle de Qualidade, implantado a partir de 2002 pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, veio forçar as empresas de médio e pequeno porte a se adaptarem e a implantarem programas de acordo com sua capacidade de investimento.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

III – NORMAS PARA O CONTROLE DE QUALIDADE DO TRABALHO DE AUDITORIA

Neste Capítulo, comenta-se sobre as normas existentes para o controle de qualidade do trabalho de auditoria e verifica-se como elas estão sendo aplicadas no Brasil e nos demais países da América.

3.1 FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC)

A Federação Internacional de Contadores (IFAC), que foi criada em 1977, tem como objetivo o desenvolvimento e aprimoramento da profissão contábil no âmbito internacional, mediante a harmonização das normas e dos procedimentos para a área da contabilidade. Na sua organização, foi criada a Comissão de Exercício de Auditoria Internacional (IAPC), cuja tarefa é desenvolver e emitir, em nome do Conselho da IFAC, orientações sobre normas de auditoria. As atribuições da IAPC, com o apoio do Conselho da IFAC, incluem, ainda, a promoção da aceitação e aplicação voluntária, pelos países-membros, das orientações e normas internacionais emitidas.

Nesse sentido, conforme estabelecido nos Estatutos da IFAC, sua missão é (IBRACON, 1997 p.2):

O desenvolvimento e aperfeiçoamento de uma profissão contábil capaz de prestar serviços de qualidade consistentemente alta, no interesse público.

Segundo a IFAC (IBRACON, 1997, p.9), o conceito de Controle de Qualidade, de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (NIAs), é assim compreendido:

Controles de qualidade são as normas e procedimentos adotados por uma firma, para proporcionar uma segurança razoável de que todas as Auditorias feitas pela firma estejam

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

Básicos que Regem uma Auditoria, apresentados nas Normas Internacionais de Auditoria.

3.2 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA – CONTROLE DE QUALIDADE DO TRABALHO DE AUDITORIA

Em setembro de 1981, a IFAC editou a Norma Internacional de Auditoria (NIA) nº 220, sob o título de “Controle de Qualidade do Trabalho de Auditoria“, com os objetivos de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o controle de qualidade. Assim, a NIA está dividida da seguinte forma:

- Introdução;
- Firma de Auditoria;
- Auditorias Individuais;
- Perspectiva do Setor Público.

Na “Introdução”, o objetivo da Norma é esclarecido, assim como as políticas e os procedimentos relacionados aos controles de qualidade que devem ser implantados ao nível de firma de Auditoria e de Auditorias Individuais. Além disso, a “Introdução” elucida o sentido atribuído a alguns termos da NIA.

Em “Firma de Auditoria”, discorre-se sobre as políticas e os procedimentos de controle de qualidade que devem ser projetados para assegurar que todas as Auditorias sejam efetuadas de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria ou normas e práticas nacionais pertinentes.

No item “Auditorias Individuais”, a Norma determina que o Auditor deve, levando em consideração o contexto das políticas e os procedimentos de sua firma, implantar os procedimentos de controle de qualidade apropriados para cada Auditoria.

Por fim, em “Perspectiva do Setor Público”, a NIA se refere ao Trabalho das firmas de Auditoria do setor privado, esclarecendo que muitas Auditorias de

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

entidades governamentais ou do setor público são executadas por Instituições de Auditorias Oficiais, por outras organizações nomeadas por lei ou por Auditores profissionais.

3.3 PROCEDIMENTOS DE CONTROLE DE QUALIDADE PARA UMA FIRMA DE AUDITORIA

Ao publicar a NIA nº 220, a IFAC editou também um Apêndice referente a essa NIA, sob o título: “Exemplos Ilustrativos de Procedimentos de Controle de Qualidade para uma Firma de Auditoria”. Esse Apêndice está dividido nos seguintes itens, contendo as respectivas políticas e procedimentos a serem adotados:

- a) Exigências Profissionais;
- b) Habilidades e Competência;
- c) Designação do Pessoal;
- d) Delegação;
- e) Consultas;
- f) Aceitação e Retenção de Clientes;
- g) Monitoração.

As Políticas desses itens do Apêndice são:

- a) Exigências Profissionais:

O pessoal da firma deve aderir aos princípios de independência, integridade, objetividade, confidencialidade e comportamento profissional (IBRACON, 1997).

A Independência é condição essencial para que o auditor desenvolva seu trabalho de forma íntegra, objetiva e honesta. Não há nada pior para uma empresa que trabalha com dados confidenciais do que não possuir uma equipe de confiança. Portanto, a manutenção da confiança é requisito fundamental para o exercício

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

Quanto a este item da norma internacional, Vieira (1992, p.29) explica:

Cabe-nos agora citar algumas políticas que devem ser adotadas pela empresa para assegurar-se de que seu quadro de pessoal conhece as regras de 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 trabalho deve confirmar a independência de terceiros, quando estiver utilizando serviços deste.

b) Habilidades e Competência:

A firma deve ter pessoal que tenha atingido e que mantém as normas técnicas e a competência profissional necessárias para lhes permitir cumprir com suas responsabilidades com o devido zelo (IBRACON, 1997).

A atividade de auditoria é comumente abordada em livros por meio de conceitos, objetivos e formas de se efetuar auditorias. No entanto, a utilização de pessoal com prática permite uma vantagem ampla na aquisição de dados detalhados sobre a empresa auditada.

Com relação a este aspecto, o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1996, p.30) explica:

Na execução do exame que o leva a emitir um parecer, o auditor considera-se perito na prática contábil e nos procedimentos de auditoria. Essa posição é alcançada pelo

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

experiência. O auditor deve submeter-se a treinamento adequado, a fim de atingir os requisitos necessários a um profissional.

O auditor, ao executar seu trabalho, se baseia nos princípios fundamentais de contabilidade para determinar a validade das demonstrações contábeis. Para tanto, deve possuir educação formal e prática, geralmente obtida no campo em que os auditores com mais experiência supervisionam e treinam os menos experientes.

Sobre este assunto, segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1992, p.30):

A instrução formal e a experiência profissional do auditor se complementam. Assim, ao exercer a autoridade que lhe confere um compromisso, o auditor deverá considerar esses atributos conjuntamente, a fim de determinar o grau de supervisão exercida sobre seus subordinados e da revisão de seus trabalhos.

A experiência profissional é entendida como o conhecimento atualizado das normas internacionais e brasileiras de auditoria, dos princípios fundamentais de contabilidade, das técnicas empresariais e dos processos surgidos em decorrência da evolução da profissão. Na aplicação das Normas de Controle de Qualidade, deve-se considerar como de suma importância a manutenção de um adequado programa de educação continuada, que propicie à equipe de auditoria uma formação adequada às necessidades da sua função.

c) Designação do Pessoal:

O trabalho de Auditoria deve ser designado a pessoal com o grau de treinamento técnico e proficiência necessários nas circunstâncias (IBRACON, 1997).

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

A equipe de auditoria deve ser composta por profissionais capazes de lidar com a circunstância imposta pela auditoria a ser efetuada. Faz-se necessário avaliar cada situação isoladamente, a fim de alocar os profissionais de acordo com as exigências de cada trabalho.

Nesse sentido, Vieira (1992, p.30) explica:

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.

d) Delegação:

Deve haver suficiente direção, supervisão e revisão do trabalho em todos os níveis, para proporcionar uma segurança razoável de que o trabalho executado satisfaz padrões de qualidade apropriados (IBRACON, 1997).

Para uma adequada delegação de poder, desde o sócio até o assistente de auditoria devem ser sistematizados, cada qual com sua obrigação, permitindo trabalho coerente e que atenda às necessidades da auditoria a ser efetuada. Por ser o responsável por delegar funções a terceiros ou ao seu próprio pessoal, o auditor é sempre o responsável pelo resultado final do trabalho.

A supervisão e a revisão de todos os trabalhos efetuados por seu próprio pessoal ou por terceiros permite ao auditor identificar se os objetivos planejados foram alcançados ao final das tarefas de campo.

e) Consultas:

Quando necessário, devem ser consultadas pessoas com os conhecimentos apropriados, dentro ou fora da firma (IBRACON, 1997).

O auditor, ao aceitar um trabalho, deve avaliar antecipadamente a necessidade de procurar a assistência de pessoas com níveis de conhecimento apropriados para as questões específicas da tarefa. O nível da consulta está relacionado ao grau de complexidade da atividade do cliente e à competência e experiência do pessoal responsável pela realização do trabalho.

Vieira (1992, p.31), com relação a esta exigência da norma, sugere:

Os itens a seguir servem como exemplo 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.

f) Aceitação e Retenção de Clientes:

A firma deve fazer a avaliação de um cliente em perspectiva, antes de aceitá-lo, e deve revisar continuamente a associação com os clientes existentes. Ao tomar a decisão de aceitar ou reter um cliente, a firma deve considerar sua própria independência, sua capacidade de atender o cliente apropriadamente e a integridade da administração do cliente (IBRACON, 1997).

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

A aceitação de um cliente, por parte do auditor, ou a sua manutenção deve ser efetuada levando em consideração, além da integridade da administração, a independência do auditor e a sua capacidade técnica para atender às necessidades específicas de seu trabalho. A decisão de aceitar ou manter um cliente reflete diretamente na reputação e imagem pública do auditor.

Nesse sentido, Vieira (1992, p.35) sugere:

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) Fazer avaliação periódica dos clientes assumidos.

g) Monitoração:

A firma deve monitorar continuamente a adequação e eficácia operacional de suas políticas e procedimentos de controle de qualidade (IBRACON, 1997).

Um sistema de monitoração do controle de qualidade é necessário para que se assegure que as políticas estabelecidas para a manutenção da qualidade dos serviços prestados efetivamente sejam aplicadas de acordo com as normas regulamentares vigentes.

O auditor deve estabelecer normas internas para revisão do controle de qualidade, a cargo de um Sócio. Deve, ainda, anualmente, ao final de cada ciclo operacional, determinar a revisão das práticas profissionais de acordo com as normas para o controle de qualidade. Os resultados dessas ações são, então, discutidos com os sócios responsáveis técnicos por cada trabalho e com a equipe que o efetuou.

Com relação a este item, Vieira (1992, p.36) aponta que:

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.

O quadro apresentado a seguir exemplifica alguns dos procedimentos que devem ser observados no controle de qualidade para o atendimento da norma internacional expedida pela Federação Internacional de Contabilidade - IFAC.

Quadro 2 – OS 9 ELEMENTOS DE CONTROLE DE QUALIDADE

ELEMENTO	RESUMO DE REQUISITOS	EXEMPLO DE UM PROCEDIMENTO
Independência	Todo o pessoal em Auditorias deve comprometer-se com os requisitos de independência do Código de conduta profissional do AICPA.	Cada sócio ou empregado deve responder a um “questionário de independência” cada ano no qual se tratem assuntos tais como propriedade de ações e participação na Diretoria.
Designação de pessoal para as Auditorias	Todo o pessoal em Auditorias deve comprometer-se a ter um grau adequado de capacitação técnica e de competência.	A designação de todo o pessoal é feita por um sócio que conheça os clientes do escritório e designe o pessoal pelo menos com dois meses de antecipação.
Consulta	Quando o pessoal ou os sócios tenham problemas técnicos, os procedimentos devem assegurar que se procure ajuda de pessoal capacitado.	O Diretor de Contabilidade e de Auditoria do escritório está disponível para consultas e deve aprovar todos os compromissos antes de seu término.

Supervisão	Devem existir políticas para assegurar uma adequada supervisão do trabalho em todos os níveis em toda a Auditoria.	É necessário que um sócio da Auditoria analise e aprove os programas de Auditoria antes que seja feito um exame detalhado.
Contratação	Todo o pessoal novo deve estar preparado para realizar o seu trabalho de forma competente.	Todo o pessoal que se considera para um emprego deve ser entrevistado e aprovado pelo sócio de pessoal e por um sócio nas áreas técnicas nas quais irá trabalhar o novo contratado.
Desenvolvimento profissional	Todo o pessoal deve receber o suficiente desenvolvimento profissional que lhe permita realizar seu trabalho em forma competente.	Cada profissional deve receber 40 horas de educação continuada cada ano e mais as horas adicionais que recomende o sócio de pessoal.
Progresso	Devem ser estabelecidas políticas de promoção a fim de assegurar que o pessoal promovido esteja capacitado para suas novas responsabilidades.	Cada profissional deve ser avaliado em cada Auditoria utilizando o Relatório de avaliação de cada Auditoria do escritório.
Aceitação e Continuação de Clientes	Todos os clientes potenciais e os existentes devem ser avaliados a fim de reduzir ao mínimo a possibilidade de que se ligue com dirigentes aos quais lhes falte integridade.	Deve ser preparado um formulário de avaliação de clientes que trate de assuntos tais como os comentários do Auditor anterior e para a avaliação da Diretoria, antes de aceitar um novo cliente.
Inspeção	Devem existir políticas e procedimentos para assegurar que estão seguindo em forma consistente os procedimentos que cumpram com os outros oito elementos de controle de qualidade.	O sócio de controle de qualidade deve testar os procedimentos de controle de qualidade pelo menos cada ano a fim de assegurar que o escritório está cumprindo com os mesmos.

Fonte: Anais da XXIII Conferência Interamericana de Contabilidade (1999, p.457).

Os 9 elementos de controle de qualidade que uma firma de Contadores Independentes ou um profissional individual deve ter, descritos no quadro acima, foram reagrupados pelo AICPA em 5 elementos de controle de qualidade. São eles:

- a) Independência, Integridade e Objetividade;
- b) Administração do Pessoal;
- c) Aceitação e Continuação de Clientes;
- d) Execução dos Trabalhos;
- e) Monitoração.

Por outro lado, em maio de 1999, a IFAC aprovou a publicação do Pronunciamento intitulado “Assuring the Quality of Professional Services”, ou “Assegurando a Qualidade de Serviços Profissionais”, que se efetivou em junho de 1999.

3.4 PAPÉIS DE TRABALHO E CONTROLES DE QUALIDADE

Os papéis de trabalho, que são de fundamental importância para o atendimento das normas de auditoria geralmente aceitas pelo auditor independente, constituem o conjunto de formulários e documentos que contém as informações coligidas pelo auditor no decurso do exame, as provas por ele realizadas e, em muitos casos, a descrição dessas provas, que compõem o testemunho do trabalho executado e o fundamento de sua opinião. Por essa razão, embora a empresa concorra para sua obtenção, eles são de propriedade exclusiva e confidencial do auditor.

Para que os controles de qualidade sobre os trabalhos de auditoria sejam efetuados, é fundamental o atendimento das normas de auditoria que se referem a este item. Nesse sentido, Alonso (1999 p.215), na XXIII Conferência Interamericana de Contabilidade, indica que:

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

Há uma íntima ligação entre os papéis de trabalho e os controles de qualidade, inclusive porque a revisão de tais controles implica no exame dos papéis de trabalho relativos à empresa ou entidade auditada, papéis esses em poder do Auditor Independente ou de sua firma ou empresa, e o exame, por sua vez, tem conseqüências quanto a aspectos éticos de sigilo profissional, no tocante à confidencialidade dos dados constantes dos papéis de trabalho.

Aliás, devido a tais aspectos, em certos países de nosso continente ainda não é viável a revisão externa do controle de qualidade do Auditor Independente (pessoa física ou jurídica), quando há impedimento de tal revisão, por eventuais conflitos com o texto de normas éticas.

A IFAC aprovou o “Código de Ética para Contadores Profissionais”, cujo objetivo é, segundo o item nº 4 de sua Introdução, “servir como modelo sobre o qual basear a orientação ética nacional”. Tal modelo tem servido, no caso das Américas e de outros Continentes, para alterações e adaptações em vários Códigos de Ética.

Entre os Princípios Fundamentais enunciados pelo Código aprovado pela IFAC está o da Confidencialidade, no qual se prevê que:

Um Contador profissional deve respeitar a confidencialidade das informações adquiridas durante a execução de serviços profissionais e somente deve usar ou divulgar quaisquer dessas informações com autoridade apropriada e específica ou se houver uma obrigação legal ou profissional de divulgar.

Em sua Seção 4, o Código detalha aspectos de Confidencialidade, entre os quais o que consta no item 4.8:

4.8 – Os seguintes exemplos apresentam pontos que devem ser considerados ao determinar se é possível divulgar informações confidenciais: [...] (C) Quando houver um direito

ou obrigação profissional de divulgar: [...] (III) – para cumprir a revisão de qualidade (ou pelos pares) de órgão regulador.

No que se refere ao mercado de valores mobiliários, a atuação do Auditor Independente, no Brasil, é regulada pela Instrução nº 308, de 14 de maio de 1999, que no seu artigo 25 estabelece que são deveres do Auditor Independente no exercício de suas atividades naquele âmbito:

V – dar acesso à fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários e fornecer ou permitir a reprodução dos documentos referidos no item III (toda a documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com o exercício de suas funções), que tenham servido de base à emissão do relatório de revisão especial de Demonstrações Trimestrais ou do parecer de Auditoria; e

VI – possibilitar, no caso de substituição por outro Auditor, resguardados os aspectos de sigilo e obtida a prévia concordância da entidade auditada, o acesso do novo Auditor contratado aos documentos e informações que serviram de base para a emissão dos relatórios de revisões especiais de Demonstrações Trimestrais e pareceres de Auditoria dos exercícios anteriores.

Através dessa Instrução, foi introduzida a obrigatoriedade da revisão de qualidade pelos pares ou *peer review*.

No Brasil, o Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96, do “Conselho Federal de Contabilidade”, de 10 de outubro de 1996, trata do tema da confidencialidade em seu artigo 2º:

[...] II – guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por

autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade.

O artigo 5º, por sua vez, diz:

[...] IX – atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

O Conselho Federal de Contabilidade trata do assunto através da NBC - P - 1 - Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC nº 821, de 17 de dezembro de 1997, e elaborada em conjunto com o “Instituto Brasileiro de Contadores” (IBRACON), a “Comissão de Valores Mobiliários” (CVM), o “Banco Central do Brasil” (BACEN) e a “Superintendência de Seguros Privados” (SUSEP).

Em seu item 1.6.2, determina que o Auditor deve respeitar e assegurar o sigilo das informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da entidade auditada, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo. E, no seu item 1.6.3, estabelece que o Auditor somente deve divulgar a terceiros informações sobre a entidade auditada ou sobre o trabalho por ele realizado caso seja autorizado, por escrito, pela administração da entidade, com poderes para tanto; ainda segundo esse item, o documento de autorização deve conter de forma clara e objetiva os limites das informações a serem fornecidas, sob pena de se infringir o sigilo profissional.

Essas mesmas normas profissionais, em seus itens seguintes, tratam do assunto, estabelecendo que:

a) O Auditor, quando previamente autorizado, por escrito, pela entidade auditada, deverá fornecer as informações que forem

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

julgadas necessárias ao trabalho do Auditor Independente que o suceder, as quais serviram de base para emissão do último parecer de Auditoria por ele emitido;

b) O Auditor, desde que autorizado pela administração da entidade auditada, quando solicitado, por escrito e fundamentadamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, bem como pelos órgãos reguladores e fiscalizadores de atividades específicas, quando o trabalho for realizado em entidades sujeitas ao controle daqueles organismos, deve exibir as informações obtidas durante o seu trabalho, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres, de modo a demonstrar que o trabalho foi realizado de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com as Normas Profissionais de Auditor Independente e com as demais normas legais aplicáveis.

As normas Brasileiras não prevêm nenhum dispositivo admitindo exceção aos requisitos de confidencialidade para a revisão de qualidade pelos pares ou *peer review*.

Nos Estados Unidos, a Regra 301 do Código de Ética Profissional do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) contém uma exceção aos requisitos de confidencialidade, de modo que a revisão do exercício profissional de um membro como parte de uma revisão de qualidade voluntária sob a autorização do AICPA não é proibida.

3.5 ENFOQUE INTERAMERICANO DOS CONTROLES DE QUALIDADE

Neste momento, apresenta-se o resultado da pesquisa efetuada por Alonso (1999, p.217) junto às entidades de profissionais de alguns países da América do Sul, Central e do Norte, por ocasião do XXIII Congresso Interamericano de Contabilidade. Nesta pesquisa, o autor pretendeu mostrar:

pdfMachine
A pdf writer that produces quality PDF files with ease!
Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

- a) Os controles de qualidade que exercem as entidades de profissionais sobre seus associados que exercem a profissão;
- b) Os controles de qualidade sobre os trabalhos realizados pelas firmas de Contadores Independentes nos setores públicos e privados;
- c) Os controles de qualidade exercidos pela Controladoria Geral da República sobre os trabalhos no setor público delegados às firmas de Contadores Independentes.

Com relação às situações supracitadas, vale esclarecer que da consulta realizada aos Organismos Patrocinadores da AIC, do nosso conhecimento prévio sobre o assunto e da pesquisa realizada, resultou a posição ou o enfoque acerca dos Controles de Qualidade interamericanos constante neste item.

Isso posto, apresenta-se a seguir uma síntese da pesquisa realizada, incluindo aspectos importantes das respostas obtidas de vários Organismos Patrocinadores da AIC nas Américas acerca das características de seus Sistemas de Controle de Qualidade em Firmas de Contadores Independentes. Como se poderá observar, em nosso Continente, os dois países que têm Sistemas melhor estruturados são os Estados Unidos e o Canadá. A síntese apresentada em seguida está organizada por país, em ordem alfabética.

3.5.1 Argentina

Os detalhes deste item foram incluídos no tópico referente aos papéis de trabalho, de acordo com as respostas à consulta obtidas por escrito da “Federación Argentina de Graduados En Ciencias Económicas” e do “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal”. Todavia, com relação à Auditoria de entidades financeiras e às Normas citadas, vale destacar, no tocante à verificação periódica do cumprimento por parte dos Auditores Externos de tais Normas, seu item nº 7, descrito na íntegra a seguir:

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

7. Regime Aplicável à Avaliação Integral do Trabalho

A avaliação do Auditor Externo consistirá em verificar o cumprimento das normas mínimas de Auditoria Externa emitidas pelo Banco Central de la República Argentina e das normas de Auditoria profissionais vigentes durante o período avaliado e também a qualidade da equipe de trabalho, o grau de independência frente ao cliente e o adequado conhecimento da atividade da entidade auditada. Dita verificação se efetuará à base de Programa de Trabalho de Revisões Integrais de Controle de Auditores Internos e Externos, da Superintendência de Entidades Financeiras e Cambiais, do Banco Central de la República Argentina ou programas de trabalho criados para esse fim (A 2035).

3.5.2 Canadá

De acordo com a resposta obtida do “The Canadian Institute of Chartered Accountants” (CICA), nesse país, a profissão é auto-regulada e, assim, estabelece suas próprias regras no tocante à admissão de novos membros e à sua conduta profissional (normas de Ética).

No Canadá, o controle das profissões é responsabilidade constitucional dos Governos provinciais. Em cada uma das dez províncias e dos dois territórios deste país, há um Instituto de Chartered Accountants, criado por ato provincial ou territorial, cuja função é cuidar da profissão de CA, ou Chartered Accountant. Um dos meios utilizados pelos Institutos para proteger o interesse público é a inspeção do programa dos CAs, com o objetivo de assegurar que todos os membros no exercício da profissão mantenham um grau apropriado de padrões profissionais.

Através da referida resposta, o CICA recomendou a visita ao website do ICAO (The Institute of Chartered Accountants of Ontario), o maior Instituto provincial do Canadá, para captação de informações adicionais sobre o seu programa de inspeção de firmas constantes do Regulamento nº 267. Nesta visita, foi possível

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

colher uma série de dados referentes ao referido Programa, em vigor desde junho de 1980, e ao Comitê que trata da inspeção.

Entre as informações mais relevantes expressas no website, destaca-se que, naquela Província, todos os membros que atuam na profissão de modo independente estão sujeitos a inspeção, que é aplicada através do referido Comitê, que, posteriormente, deve contactar os membros ou as firmas inspecionados, recomendando qualquer eventual melhoria nos padrões de seus serviços contábeis e de Auditoria. Dessa forma, procura-se manter os padrões profissionais adequados.

Com relação aos controles de qualidade para trabalhos na área pública utilizados pelo órgão equivalente à Controladoria Geral da República (The General Comptrolles's Office, no Canadá), podem também ser estabelecidos pelo Auditor Geral (Governo Federal) e pelos Auditores Provinciais (Governo Provincial). Se o Contador Público Independente, que é um CA ou uma firma CAs, for o responsável pela Auditoria de um Departamento governamental ou de uma Companhia da Coroa, então, o controle de qualidade pode ser realizado através do sistema de inspeção do respectivo Instituto de CAs.

3.5.3 Chile

Em resposta à nossa consulta, o “Colégio de Contadores de Chile”, através de carta de seu Conselho Nacional, esclareceu que o exercício da profissão de Auditor, no Chile, está normatizado pelas Normas de Auditoria Geralmente Aceitas (NAGAS). Estas foram estabelecidas pelo referido Colégio, por meio de normas fixadas pela “Superintendência de Valores y Seguros”, no caso de Sociedades Anônimas que transacionam ações em Bolsas de Valores (Bolsa de Comércio), e de normas editadas pelas Superintendências, no caso de outros ramos e dos serviços governamentais.

Do material enviado pelo Colégio, vale destacar a NAGA (Normas de Auditoria Geralmente Aceptadas) nº 25, que, em seus parágrafos 11 a 14, sob o

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

título de Supervisão, estabelece critérios de revisão de controle de qualidade. A seguir, verifica-se o seu parágrafo 13:

O trabalho que cada integrante da equipe de Auditoria faz deve ser revisado para determinar se foi executado adequadamente e para avaliar se os resultados são consistentes com as conclusões que serão apresentadas no Relatório do Auditor.

3.5.4 Colômbia

De acordo com a resposta recebida do “Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia” (INCP), nesse país não existe especificamente um controle de qualidade nas firmas de Contadores Independentes.

3.5.5 Costa Rica

Segundo a resposta do “Colégio de Contadores Públicos de Costa Rica”, nesse país não existe, dentro da Lei que regula a profissão, uma diretriz com referência à obrigatoriedade da aplicação de controles de qualidade nas firmas de Contadores Independentes. Todavia, segundo tal resposta, a maioria das firmas que têm uma representação internacional cumpre as políticas estabelecidas pelas firmas principais ou Matrizes. Entre tais políticas, consta que as normas de controle de qualidade devem ser observadas, e que os Contadores Independentes devem se submeter a Auditorias periódicas por parte das firmas principais ou de alguma outra firma representante delas.

Já as firmas sem representação internacional procuram sanar a ausência desses parâmetros com os preceitos que consideram necessários, de acordo com as circunstâncias de cada trabalho, com a observação das Normas de Auditoria de aceitação geral e com a verificação de que o trabalho está sendo desenvolvido satisfatoriamente.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

Por outro lado, a fiscalização exercida pelo “Colégio de Contadores Públicos de Costa Rica” obriga tanto o profissional independente, como as firmas, a realizarem um cumprimento adequado das normas e a levarem em conta em seus trabalhos certos requisitos e cuidados que garantem pelo menos um mínimo de qualidade às tarefas desenvolvidas.

3.5.6 Estados Unidos

O tema Controle de Qualidade para as firmas ou empresas de Auditoria tem sido tratado há muito tempo nos Estados Unidos, antes mesmo da criação, em 1977, da IFAC. Já em 1974, o “Comitê Executivo de Padrões de Auditoria” (Auditing Standards Executive Committee), do AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), emitiu o Pronunciamento sobre os Padrões de Auditoria nº 4, intitulado “Quality Control - Considerations for a Firm of Independent Auditors” (Considerações de Controle de Qualidade para uma Firma de Auditores Independentes), no qual indicou a necessidade crescente de identificar políticas e procedimentos de uma firma de Auditores Independentes que poderiam afetar a qualidade do trabalho em seus serviços de Auditoria.

Por outro lado, em 1977, foi adotado, pelo Conselho do AICPA, o Programa Voluntário de Revisão de Controle de Qualidade para firmas de Certified Public Accountants - CPAs, mediante a criação de uma Divisão de Firmas de CPAs através de Seção destinada a congregar firmas prestadoras de serviços a clientes sujeitos a registro e arquivamento de Demonstrações Contábeis e outros dados na SEC - Securities Exchange Commission (Companhias Abertas) e de Seção destinada às demais firmas prestadoras de serviços a outros clientes (Companhias Fechadas).

Dentre os atos que fixam as Normas Profissionais do AICPA, vale destacar os “Statements on Quality Control Standards”, ou Pronunciamentos sobre as Normas de Controle de Qualidade; as “Interpretations of Quality Control Standards”, ou Interpretações sobre as Normas de Controle de Qualidade; as “Quality Control Policies and Procedures for CPA Firms”, ou Políticas e Procedimentos de Controle de Qualidade para Firmas de CPAs; as “Standards for Performing and Reporting on

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

Quality Reviews”, ou Normas para a Execução e Relato de Revisões de Qualidade; e o “Guide for establishing and maintaining a System of Quality Control for a CPA Firm’s Accounting and Auditing Practice”, ou Guia para o estabelecimento e manutenção de um Sistema de Controle de Qualidade para a Prática de Contabilidade e de Auditoria de uma Firma de CPA, que contém as Recomendações da Força de Tarefa Conjunta do AICPA com relação aos Padrões de Controle de Qualidade.

Vale destacar ainda que, segundo o último Guia citado, obtido diretamente do AICPA na pesquisa realizada, uma firma de CPAs deve ter um Sistema de Controle de Qualidade para os seus serviços de Contabilidade e de Auditoria. Tal sistema deve levar em conta os seguintes elementos de controle de qualidade:

- Independência, Integridade e Objetividade;
- Administração do Pessoal;
- Aceitação e Continuidade de Clientes;
- Execução dos Trabalhos;
- Monitoração.

O Guia apresenta também exemplos ilustrativos de tipos de política que uma firma deve considerar para cada um dos elementos de controle de qualidade, baseados na presunção de que cada sistema de políticas e de procedimentos numa firma seja escrito e distribuído para todo o pessoal. Os exemplos ilustrativos se baseiam em quatro firmas ou situações hipotéticas, abrangendo uma firma nacional de CPA; uma firma regional de CPA; uma firma local de CPA e um CPA individual, como segue:

a) Firma Nacional de CPA

É uma das maiores firmas dos Estados Unidos, com 60 escritórios, 800 sócios e 5.000 profissionais. Entre seus clientes, 500 são Companhias Abertas. Atende a clientes (esses e outros) numa grande variedade de ramos.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

b) Firma Regional de CPA

Tem 10 escritórios em 3 Estados e sua direção é centralizada. Tem 35 sócios, 200 profissionais, e entre seus clientes 25 são Companhias Abertas. Atende a tais clientes e a outros, numa grande variedade de ramos, incluindo o de instituições financeiras.

c) Firma Local de CPA

Tem 1 escritório com três sócios e 10 profissionais. Seus serviços incluem a Auditoria de planos de benefícios para empregados. Não tem, entre seus clientes, Companhias Abertas.

d) CPA Individual

Atua como profissional individual, sem pessoal na área profissional ou técnica, contratando autônomos, quando necessário. Faz trabalhos de Contabilidade e de Revisão.

Como já observado, os sistemas de Controle de Qualidade exemplificados nesse livreto do AICPA se aplicam cada um a casos semelhantes, com base no tamanho da firma de CPA ou do escritório profissional individual, variando, pois, suas regras e exemplos de acordo com o referido parâmetro.

Comparando esse material com o emitido pela IFAC a respeito do tema Controle de Qualidade e sua Revisão, são notadas muitas semelhanças e algumas pequenas diferenças entre ambos.

3.5.7 Guatemala

De acordo com a resposta obtida do “Instituto Guatemaltico de Contadores Públicos y Auditores” nesse país, o controle de qualidade não está regulado por lei.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

3.5.8 México

No México, segundo o “Instituto Mexicano de Contadores Públicos”, o documento que trata do assunto é o Boletim 3020, intitulado “Controle de Qualidade”, emitido pela Comissão de Normas e Procedimentos de Auditoria, do referido Instituto. Da análise do texto desse Boletim, pode-se concluir que ele se aproxima muito das Normas emitidas a respeito pela IFAC.

No que se refere ao seu alcance, o Boletim apresenta o seguinte texto:

Alcance - O presente Boletim se refere ao processo de controle de qualidade que o Auditor deve observar para conseguir que seus trabalhos cumpram com as normas de Auditoria da profissão.

3.5.9 Nicarágua

Nesse país, segundo o trabalho do Colega Freddy A. Solis Ibarra, as disposições regulares ou determinações específicas que visam garantir o controle de qualidade sobre as firmas de Auditoria e seus serviços propriamente ditos são estabelecidas pelo “Colégio de Contadores Públicos da Nicarágua”, mediante o seu Código de Ética Profissional, entre outros.

Freddy Ibarra, no subitem de seu trabalho intitulado “El Control de Calidad desde La Perspectiva de La Controladoria General de La República”, destaca que toda firma de Contadores Públicos Autorizados que presta serviços a empresas ou a entidades utilizando recursos do Estado fica sujeita aos atos promulgados pela “Controladoria General de la República” ou “Controladoria Geral da República” (C.R.R.), especialmente ao princípio nº A-8, das Normas de Auditoria Governamental da República da Nicarágua (NAGUN). Tais Normas exigem que as firmas estabeleçam seu próprio Sistema de Controle de Qualidade, que deve ser periodicamente submetido à revisão externa por entidade competente e

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

independente, que, apesar de as referidas normas não especificar, pode ser a própria Controladoria ou outra firma de Contadores Públicos Independentes.

3.5.10 Panamá

De acordo com o “Colégio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá”, os parâmetros utilizados no Panamá para controlar a qualidade dos trabalhos nas firmas de Contadores Públicos Autorizados, geralmente, se cingem às regulações fixadas pelas firmas internacionais representadas localmente. Tanto a Superintendência de Seguros, como o correspondente Órgão regulador dos Bancos, podem fazer as revisões pertinentes nas empresas controladas sob suas legislações. No entanto, não existe uma regulamentação específica preparada exclusivamente para controles de qualidade.

Por outro lado, a “Asociación de Mujeres Contadoras Públicas Autorizadas de Panamá” enfatiza que nesse país não existe legislação sobre controles de qualidade em firmas de Contadores Públicos Autorizados.

3.5.11 Porto Rico

O “Colégio de Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico” não respondeu ao pedido de informações acerca do Sistema de Controle de Qualidade em Firmas de Contadores Independentes de seu país. Contudo, foi possível obter uma série de dados e de informações sobre o tema através de Colegas porto-riquenhos e de pesquisas acerca dos Trabalhos Nacionais apresentados ao XXIII Congresso Interamericano de Contabilidade, evento que foi sediado em Porto Rico.

Antes de prosseguir, porém, vale destacar que anteriormente, ao discorrer sobre as respostas obtidas de Órgãos Patrocinadores da AIC, assinalou-se que os dois países com Sistemas de Controle de Qualidade em Firmas de Contadores Independentes mais estruturados são, em nosso Continente, os Estados Unidos e o Canadá. Nesse sentido, como Porto Rico tem “status” especial de Estado Livre

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

Associado aos Estados Unidos, ele goza de uma série de privilégios em consequência dessa situação.

Entre tais privilégios, estão os benefícios relacionados ao AICPA, inclusive quanto ao tema ora em apreciação, o que permite às firmas de Contadores Independentes e aos próprios profissionais de Porto Rico desfrutarem um bem estruturado Sistema de Controle de Qualidade em Firmas de Contadores Independentes e mesmo para profissionais da área não constituídos como pessoas jurídicas.

O Programa de revisão entre Colegas, ou *Peer Review*, em Porto Rico, é administrado pelo Colégio já referido, através do Comitê de Revisão entre Colegas. O trabalho desse Comitê é avaliado pelo AICPA a cada 3 anos. Para pertencer ao Programa, é necessário preencher um formulário de admissão, que pode ser obtido junto ao Colégio ou ao AICPA; em seguida, a revisão se realiza a partir dos próximos 18 meses, e, depois, a cada 3 anos.

Embora a participação no Programa seja facultativa, muitas empresas e instituições requerem que a firma ou o CPA pertença ao Programa do Colégio. Há, ainda, um Projeto de Lei para que a participação no Programa passe a ser compulsória.

A revisão pode ser realizada no escritório da CPA (*On-Site Quality Review*) ou, em outros casos, se limita à avaliação das Demonstrações Contábeis e das Notas Explicativas (*Off-Site Quality Review*). No primeiro caso, a firma a ser revista pode escolher seu Revisor, desde que este seja aprovado pelo Colégio.

Naturalmente, há uma série de outros detalhes e procedimentos a serem adotados por Revisores e Revisados, mas as informações acima constituem a base do Programa de Porto Rico.

3.5.12 República Dominicana

Segundo o “Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana”, nesse país não há controles de qualidade em firmas de Contadores Públicos Independentes. Contudo, atualmente, o Instituto está trabalhando na elaboração de um Sistema de Controle de Qualidade que garanta à sociedade um serviço excelente.

3.6 ENFOQUE BRASILEIRO DOS CONTROLES DE QUALIDADE

Nesta parte do estudo, discorre-se sobre as normas adotadas no Brasil, com base no levantamento efetuado por Alonso (1999, p.218).

Primeiramente, cumpre salientar que a Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997, do “Conselho Federal de Contabilidade”, aprovou a NBC - T - 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, trabalho que contou com a cooperação do IBRACON, da CVM, do BACEN e da SUSEP. Seu item 11.2.4 trata da Supervisão e Controle de Qualidade, e seu subitem 11.2.4.2 estabelece que o Auditor deve instituir um programa de controle de qualidade, visando avaliar, periodicamente, se os serviços são efetuados de acordo com as Normas Profissionais de Auditor Independente e com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Nos subitens seguintes, 11.2.4.3 a 11.2.4.6, o tema Controle de Qualidade continua a ser tratado, dessa vez quanto ao programa deste controle, à avaliação da carteira de clientes e aos requisitos que o Auditor deve adotar para o controle da qualidade dos seus serviços.

No tocante ao referido item 11.2.4, intitulado “Supervisão e Controle de Qualidade”, o “Conselho Federal de Contabilidade” preparou Minuta, ainda em estudo no Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, das “Diretrizes Básicas sobre Supervisão e Controle Interno de Qualidade do Trabalho

de Auditoria”, Minuta essa da Interpretação Técnica NBC T 11 - IT, cuja introdução esclarece que:

Esta Interpretação Técnica (IT) visa explicitar o item 11.2.4, da NBC - T - 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, proporcionando maior detalhamento sobre a supervisão dos trabalhos de Auditoria e sobre o programa de controle de qualidade que deve ser mantido pelo Auditor Independente, e está em consonância com a Norma Internacional de Auditoria número 220, da IFAC - Federação Internacional de Contadores.

Na área do mercado de valores mobiliários, a matéria objeto deste item é tratada através da já referida Instrução nº 308, de 14 de maio de 1999, em seus artigos 19 e 20, do seguinte teor:

Art. 19. O Auditor Independente, no exercício de sua atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, deve cumprir e fazer cumprir, por seus empregados e prepostos, as normas específicas emanadas da Comissão de Valores Mobiliários.

Art. 20. O Auditor Independente – Pessoa Física e o Auditor Independente – Pessoa Jurídica todos os seus sócios e integrantes do quadro Técnico deverão observar, ainda, as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade e os pronunciamentos técnicos do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, no que se refere à conduta profissional, ao exercício da atividade e à emissão de pareceres e relatórios de Auditoria.

A Instrução em referência e a Nota Explicativa que a acompanha dispõem, entre outros assuntos, sobre o Controle de Qualidade Interno e sobre o Controle de Qualidade Externo; o primeiro através de Programa Interno de Controle de Qualidade e o segundo tratando da revisão do seu controle de qualidade, ou “peer

emanadas do CFC e do IBRACON, com vistas a avaliar também a observância às normas técnicas e profissionais. É efetuado por outro Auditor Independente, igualmente registrado na CVM, ou, no caso de Pessoa Jurídica, por outra Sociedade de Auditores que possua estrutura compatível com o trabalho a ser desenvolvido.

O Auditor revisor deve emitir Relatório de revisão do controle de qualidade, a ser encaminhado ao Auditor Independente e à CVM até 31 de outubro do ano de sua realização. Este Relatório é uma exposição sobre o exame efetuado e sobre os pontos de recomendação para melhoria ou de correção de deficiências encontradas. A primeira revisão de controle de qualidade deve ser efetuada em até dois anos, contados a partir da publicação da Instrução, tendo o seu Auditor Independente que observar, em relação ao Auditor revisado, as normas de independência aprovadas pelo CFC.

O Controle de Qualidade Externa deve ser implementado segundo as diretrizes do CFC e do IBRACON, visando garantir o pleno atendimento das normas que regem a atividade de Auditoria de Demonstrações Contábeis e das normas emanadas da CVM, e, ainda, harmonizar a atividade de Auditoria Independente exercida no Brasil com aquela praticada nos países mais desenvolvidos e com os princípios recomendados pelo Conselho de Reguladores de Valores Mobiliários das Américas - COSRA, de modo a garantir que haja dentro da empresa de Auditoria um sistema de verificação sobre o grau de aderência às normas técnicas e profissionais.

Finalmente, quanto ao disposto na Instrução e na Nota Explicativa, cumpre salientar que, no caso de Auditor Independente - Pessoa Jurídica, o Programa Interno de Controle de Qualidade é estabelecido de acordo com a estrutura de sua equipe técnica e com a complexidade dos serviços a seu cargo, seguindo as normas emitidas pelo CFC e as exigências do IBRACON. Esses são os órgãos encarregados de estabelecer e atualizar as diretrizes de implantação do Programa. Após doze meses da publicação das normas e diretrizes aprovadas pelo CFC, exige-se, ainda, que um sócio responsável pela implementação e condução do Programa seja indicado.

Aliás, com relação à revisão do controle de qualidade, vale destacar que, quando Vice-Presidente de Exercício Profissional do IBRACON (então IAIB, ou Instituto de Auditores Independentes do Brasil), procurei criar, a exemplo do que já existia no AICPA, um Cadastro ou Divisão de Firms de Auditores Independentes no Instituto. Tal idéia foi apresentada à Diretoria Nacional, em reunião realizada em 7 de março de 1980. Então, ficamos incumbidos de consultar os associados a respeito, o que foi feito através de Circular com questionário, que em seu item 5 indagava: “Entre outras condições, acha viável: [...] b) A aceitação de revisão de seu controle de qualidade, em prazo a ser estipulado pelo Instituto, através de Comissão do IAIB ou de outra firma de Auditores Independentes inscrita na Divisão, a exemplo do que é praticado pelo AICPA?”

A matéria, todavia, sofreu restrições e, embora nosso sucessor naquele cargo tenha, no ano seguinte, prosseguido tal consulta, foi eliminada. O mesmo ocorreu quando, muitos anos depois, o Instituto criou o Cadastro de Empresas, nada constando a respeito, entre as exigências para o ingresso nesse Cadastro.

Sobre o assunto, o Colega Irineu de Mula, quando Presidente do IBRACON, em trabalho apresentado no Seminário Interamericano de Contabilidade, realizado de 7 a 9 de setembro de 1994, em Fortaleza (Ceará), sob o título “Auditoria: Responsabilidade Profissional e Ética”, tratou do assunto em seu item 1.2 - Exigências/Compromissos com a Qualidade. Então, entre outros aspectos, salientou como inevitável a introdução, no Brasil, de certas práticas já aceitas em outras culturas técnica e economicamente mais avançadas, como, por exemplo, “um controle de qualidade independente e periódico”.

Quanto à Controladoria Geral da República, no Brasil, de acordo com o artigo 71 da Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, a tarefa que seria confiada a esse Órgão é exercida pelo Tribunal de Contas da União, ao qual compete, inclusive, realizar inspeções e Auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nos Órgãos Públicos. No caso específico do Rio Grande do Sul, existe um Órgão a nível estadual com funções que se assemelham, até certo ponto, à referida Controladoria: a Contadoria e Auditoria

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

Geral do Estado do Rio Grande do Sul - CAGE, criada pela Lei Estadual nº 521, de 28 de dezembro de 1948. Este Órgão atua no controle das contas públicas daquele Estado, sem prejuízo da existência e atuação do Tribunal de Contas do Estado.

A propósito, vale destacar o trabalho apresentado no XV Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Fortaleza, no Ceará, de 20 a 25 de outubro de 1996, pelo Colega Zulmir Ivânio Breda, Diretor do Departamento de Auditoria da CAGE, sob o título "Controle Interno Governamental - A Auditoria das Contas Públicas". Ele, então, propunha a criação de Órgãos de controle interno no setor público, com autonomia funcional e administrativa, como a Controladoria Geral. No entanto, discordava da posição de muitos que entendiam que a Auditoria das contas públicas pudesse ser executada por empresas privadas de Auditoria, entendendo ele que se tratava de função essencial do Estado, devendo ser executada por Órgãos específicos legalmente constituídos para tanto e integrados por Contadores recrutados mediante concurso público em carreira com atribuições específicas.

3.7 PROGRAMA DE REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE NO BRASIL

A Revisão Externa de Qualidade foi instituída no Brasil através da Instrução nº 308/99 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através das Resoluções CFC nºs 910/01, 914/01 e 923/01, que aprovaram as NBC T 14 - Normas sobre a revisão externa de qualidade, e NBC T 11 - IT - 06 - Supervisão e Controle de Qualidade. Essas Normas, entre outras medidas, estipularam a implantação da Revisão Externa de Qualidade a partir de janeiro de 2002.

Através da Resolução CFC nº 923/01, foi criado o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), formado por 7 Auditores Independentes, cuja função é administrar a aplicação do Programa de Revisão Externa de Qualidade. As normas atualmente em vigor no Brasil estão entre as mais rigorosas e inovadoras do mundo, estabelecendo obrigações que não se encontram nas legislações das nações mais desenvolvidas.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

O principal objetivo do programa de revisão externa de qualidade é criar um processo educativo voltado para a conscientização do profissional em adotar e implementar as normas profissionais voltadas para a qualidade dos serviços prestados. No período de implementação do programa, existiam 430 auditores independentes com registro na CVM, sendo 296 pessoas jurídicas e 134 pessoas físicas. No universo das pessoas jurídicas, aproximadamente 10 empresas podiam ser consideradas de grande porte, 30 de médio porte e as demais de pequeno porte.

Nesse sentido, Godoy (2003, p.5) explica:

entendemos que será, justamente no seguimento das médias e pequenas empresas de auditoria, que a revisão pelos pares terá maiores reflexos, pois, invariavelmente, os obrigará a investir em controles internos de qualidade, educação continuada, procedimentos estruturados de trabalho, atendimento efetivo das normas técnicas e profissionais editadas pelo CFC e complementarmente os pronunciamentos editados pelo IBRACON.

3.7.1 Como o programa de revisão externa de qualidade foi implementado

O controle e a administração do Programa estão a cargo do CRE, que utiliza os seguintes parâmetros:

- O CRE é formado por 7 membros, todos auditores independentes com mandato de 3 anos;
- Os auditores responsáveis pela realização das revisões individuais são denominados “auditores revisores”;
- As firmas de auditoria ou o auditor pessoa física, objeto da revisão, são denominados “auditores revisados”.

A revisão externa de qualidade deve ocorrer a cada 4 anos, no mínimo, sendo que na primeira revisão (2002) todos os auditores independentes com registro na CVM devem se submeter à revisão.

É atribuição do CRE:

- Identificar os auditores a serem revisados;
- Emitir e atualizar anualmente as instruções e questionários detalhados para a revisão pelos pares;
- Dirimir quaisquer dúvidas a respeito do processo de revisão pelos pares e resolver eventuais situações não previstas;
- Receber dos auditores revisores os relatórios de cada revisão, e dos auditores revisados os planos de ação corretivos;
- Emitir relatório sumário anual.

O CRE não tem poder de fiscalização; portanto, todas as improbidades identificadas durante o processo de revisão são comunicadas para a CVM e o CFC, que, através de seus órgãos de fiscalização, adotam as providências previstas na legislação.

3.7.2 Como a Revisão Externa de Qualidade é Efetuada

O processo de revisão é efetuado com base nos seguintes parâmetros:

- A organização da revisão deve permitir que os auditores revisores emitam opinião sobre se, durante o período coberto pela revisão:
 - a) o sistema de controle de qualidade estabelecido pelos auditores revisados para os trabalhos de auditoria atende às normas técnicas e profissionais estabelecidas; e
 - b) se os procedimentos de controle de qualidade definidos foram efetivamente adotados.

- A equipe revisora deve concluir sobre a existência de assuntos que mereçam atenção por evidenciarem o não cumprimento das políticas e dos procedimentos de controle de qualidade estabelecidos.
- A revisão deve abranger exclusivamente os aspectos de atendimento às normas profissionais, sem a inclusão de quaisquer questões relativas a negócios.
- O processo de revisão externa deve ser desenvolvido conforme procedimentos a serem detalhados pelo CRE, o qual, no decorrer das revisões efetuadas, emite os seguintes documentos de orientação:
 - a) informações preliminares sobre a revisão externa de qualidade a ser elaborada pelo auditor revisado;
 - b) instruções para os auditores revisados;
 - c) instruções para os auditores revisores;
 - d) programa de trabalho para a revisão externa de qualidade;
 - e) sugestão de carta de contratação dos trabalhos pelo auditor revisado e pelo auditor revisor;
 - f) relatórios a serem emitidos pelos revisores;
 - g) carta de confirmação de confidencialidade;
 - h) questionário com as dúvidas mais recentes;
- O desenvolvimento do programa deve considerar confidencialidade, independência, conflitos de interesse, competência e organização dos trabalhos, aplicando-se as mesmas normas profissionais e técnicas emitidas pelo CFC para a execução dos trabalhos de auditoria.

Na conclusão dos trabalhos de revisão os auditores revisores devem elaborar relatórios de revisão considerando:

- O escopo da revisão e eventuais limitações;
- Descrição sumária das principais características das políticas e procedimentos de controle de qualidade; e
- Conclusão sobre se essas políticas e esses procedimentos de controle de qualidade atendem às normas aplicáveis e se elas foram observadas no período da revisão.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

Os relatórios a serem emitidos pelo auditor revisor devem seguir uma das seguintes modalidades:

- Sem ressalvas, quando os auditores revisores concluírem positivamente sobre os trabalhos realizados;
- Com ressalvas, quando for imposta alguma limitação no escopo da revisão que impeça os auditores revisores de aplicar um ou mais procedimentos requeridos, ou quando encontrarem falhas relevantes, que, porém, não requeiram a emissão de parecer adverso;
- Com conclusão adversa, quando a magnitude das falhas identificadas for tão relevante que evidencie que as políticas e os procedimentos de qualidade não estão de acordo com as normas profissionais; e
- Com abstenção de conclusão, quando as limitações impostas ao trabalho forem tão relevantes que os auditores revisores não tenham condições de concluir sobre a revisão.

O auditor revisor que durante a execução da revisão dos trabalhos selecionados se deparar com falhas, não necessariamente deve emitir um relatório com ressalva ou adverso. Nesse caso, o auditor revisor deve julgar se as falhas identificadas se tratam de casos isolados, avaliando o seu padrão e os seus efeitos. Deve julgar, ainda, a sua implicação no sistema de controle de qualidade do auditor revisado, diferenciando os erros no desenho do sistema de controle de qualidade dos erros na aplicação das políticas e dos procedimentos definidos.

Nesse sentido, Godoy (2003, p.13) ensina:

As conclusões constantes do relatório emitido dependerão sempre do exercício de julgamento profissional dos auditores revisores. Estes poderão incluir no relatório parágrafos explicativos, sempre que tal seja necessário ao entendimento das políticas e procedimentos adotados, bem como, das suas aplicações.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

Finalmente, os auditores revisados devem apresentar seu comentário sobre os aspectos reportados pelos auditores revisores. Em seguida, devem elaborar um plano de ação, respondendo às recomendações formuladas pelos auditores revisores, no prazo de até 30 dias do recebimento do relatório.

3.7.3 Penalidades pelo descumprimento do programa de revisão externa de qualidade

Todos os auditores independentes com registro na CVM estão obrigados a se submeterem ao Programa de Revisão Externa de Qualidade. Os que deixam de fazê-lo, ficam sujeitos a penalidades do organismo de controle de mercado, a CVM, e do organismo de fiscalização profissional, o CFC, da seguinte forma:

- A CVM pode aplicar, num primeiro momento, pelo prazo de 60 dias, pena de multa pecuniária diária. A partir daí, abre processo administrativo com o objetivo de cancelar o registro do auditor independente e da empresa.
- O CFC pode emitir auto de infração ao auditor independente, o que gera a abertura de processo que pode resultar na aplicação de suspensão do exercício profissional.

3.7.4 Resultados da revisão externa dos controles de qualidade no Brasil

Devido ao caráter confidencial das informações resultantes das revisões, não foi possível obter detalhes sobre os resultados das revisões obtidos pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade - CRE.

Até esta data, foram efetuadas 4 rodadas de revisão, cujos resultados estão demonstrados nos quadros a seguir:

Quadro 3 – AUDITORES INDEPENDENTES COM CADASTRO NA CVM

	2002		2003		2004		2005	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Empresas de Auditoria	296	69	171	66	71	72	82	70
Pessoas Físicas	134	31	88	34	28	28	35	30
Total	430	100	259	100	99	100	117	100

Fonte: CFC/CRE

A primeira rodada de revisão ocorreu em 2002, quando todos os auditores independentes, pessoas físicas ou jurídicas, se submeteram ao programa de revisão externa. O quadro acima demonstra o número de auditores que se submeteram ao programa nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005.

A partir de então, o CRE passou a selecionar os auditores a serem revisados com base em sorteios e aqueles que na revisão anterior apresentassem relatórios adversos, com ressalvas ou com abstenção de conclusão.

Quadro 4 – BAIXA NO CADASTRO DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

	2002		2003		2004		2005	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Empresas de Auditoria	27	43,5	16	47,1	3	43	6	60
Pessoas Físicas	35	56,5	18	52,9	4	57	4	40
Total	62	100	34	100	7	100	10	100

Fonte: CFC/CRE

No início do programa, 62 auditores, entre pessoas jurídicas e físicas, solicitaram baixa no cadastro da CVM, motivados principalmente pela falta de condições técnicas de atenderem aos requisitos do programa. Conforme demonstrado no Quadro acima, em 2003, foram solicitadas 34 baixas do cadastro; em 2004, 7 baixas; e em 2005, 10 baixas; o que demonstra a adaptação por parte dos auditores às exigências do programa.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

Quadro 5 – QUADRO GERAL DO PROGRAMA

	2002		2003		2004		2005	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Audidores com Cadastro na CVM	430	100	259	100	99	100	117	100
(-) Deixaram de submeter à revisão	14	3,3	23	9	11	11	8	6,8
(-) Transferidos para 2004	-	-	7	3	2	2	-	-
(-) Baixados no cadastro da CVM	62	14,4	34	13	7	7	10	8,5
Total	354	82,3	195	75	79	80	96	84,7

Fonte: CFC/CRE

Desde a primeira revisão, realizada em 2002, o CRE recebeu 412 planos de ação por parte dos auditores revisados, o que demonstra uma maturidade dos participantes do Programa. No início do Programa, existia uma clara preocupação com relação à troca de favores, ao corporativismo entre os auditores e ao desnível técnico e estrutural entre auditor revisor e revisado.

Na opinião do CRE, já na primeira revisão, em 2002, os objetivos inicialmente estabelecidos pelos órgãos reguladores e técnicos foram plenamente alcançados. Constituiu, dessa forma, um marco histórico para o Brasil e para a profissão contábil, uma vez que foi a primeira vez em 56 anos que se realizou um programa de revisão de qualidade da profissão de tamanha envergadura.

No que se refere às empresas de auditoria, particularmente às médias e pequenas, a grande preocupação é quanto ao custo benefício da implantação do programa de controle de qualidade das auditorias, uma vez que o objetivo principal de qualquer empresa é a obtenção do maior lucro possível, mantendo os custos nos níveis adequados. A implantação de qualquer plano de ação relacionado ao controle da qualidade depende do resultado, do benefício, a ser alcançado.

No acaso do Programa adotado no Brasil, por ser de caráter obrigatório para as empresas que atuam no mercado de valores mobiliários, o aspecto custo-

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

- Honorários dos auditores revisores;
- Participação do corpo técnico em eventos relacionados com a profissão;
- Colocar seu corpo técnico à disposição dos auditores revisores;
- Atender ao programa de Educação Continuada;
- Manter estrutura de apoio técnico de forma permanente;
- Acompanhar as mudanças ocorridas na profissão;
- Participar como revisor dos programas externos de controle; entre outros.

Os benefícios alcançados pelas empresas que implantam o programa de controle de qualidade tornam-se visíveis à medida que os usuários das informações contábeis como um todo participam ativamente do processo de auditoria.

A seguir, são elencados alguns dos benefícios alcançados com a implantação do Programa de Controle de Qualidade:

- Aprimora a qualidade dos serviços;
- Evita ações judiciais;
- Evita pagamento de indenizações aos usuários;
- Evita problemas com a fiscalização dos órgãos reguladores;
- Garante uma imagem saudável no mercado;
- É um instrumento de marketing;
- Contribui para a boa imagem da profissão.

A recuperação da imagem do auditor está diretamente relacionada com o nível de qualidade dos serviços prestados; dessa forma, a credibilidade dos serviços de auditoria pode ser restaurada.

IV – ESTUDO DE UMA NETWORK DE EMPRESAS DE AUDITORIA

Neste capítulo, apresenta-se o estudo da aplicação das normas para revisão do controle de qualidade por uma Network Internacional de empresas de Auditoria de porte médio que possui membros no Brasil.

As firmas internacionais ou os grupos internacionais de firmas de contabilidade e auditoria exercem um papel fundamental no que se refere à questão da qualidade dos trabalhos de auditoria, conforme salientado por Alonso (1999, p.224), na XXIII Conferência Interamericana de Contabilidade:

Antes de concluir este ítem, desejamos salientar o papel importante exercido pelas firmas internacionais e por Grupos internacionais, na área de Auditoria, face à exigência que geralmente fazem de revisão do controle de qualidade das firmas ou empresas que pretendam participar de seu quadro, em seu ingresso e depois periodicamente, num esforço e pressão que se antecipam até, muitas vezes, ao das entidades profissionais, especialmente nos países onde tal prática ainda não é prevista ou usual.

As firmas internacionais ou os grupos internacionais, em sua grande maioria, possuem Manuais contendo a Metodologia a ser utilizada na execução dos trabalhos de auditoria em seu nome. Normalmente, esses Manuais contemplam capítulos sobre o Controle de Qualidade, interno e externo, muitas vezes adaptados aos padrões do AICPA, da IFAC ou aos padrões próprios da empresa ou do Grupo, prevendo inclusive as Políticas e os Procedimentos desejados ou existentes e os modelos de questionários ou de outros critérios relacionados com a revisão do controle de qualidade.

A Network foi selecionada com base na sua posição no ranking do IAB - International Accounting Bulletin, considerando sua região de origem. Devido ao compromisso assumido com a Network estudada, sua identificação será omitida,

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

uma vez que trabalhar-se-á com informações internas que não são normalmente divulgadas ao mercado. Desse modo, a empresa será identificada apenas por “NETWORK”.

4.1 A NETWORK

A NETWORK se posiciona entre as 10 primeiras no ranking da IAB e sua origem é predominantemente norte-americana. É uma associação de mais de 110 membros independentes e empresas de contabilidade e consultoria.

Com um combinado de 420 escritórios em mais de 400 cidades ao redor do mundo, seus membros e correspondentes devem ser capazes de atender seus clientes internacionalmente. Cada membro é um líder estabelecido em sua comunidade empresarial nacional, e com um staff nacional, assim provendo o conhecimento de leis locais e costumes.

A critério do conselho, os membros, para sua filiação, periodicamente estão sujeitos a revisão dos padrões profissionais e de qualidade, conforme estipulado pelas normas internacionais que regulam a profissão. Nesse sentido, o artigo XIV do estatuto prevê:

ARTIGO XIV – CONTROLE DE QUALIDADE, INDENIZAÇÃO E SEGURO

Cada Filiado assegurará o adequado controle de qualidade com relação a todo trabalho a ele encaminhado segundo disposto no presente Estatuto e sua realização em conformidade com as leis aplicáveis, regulamentações, códigos de prática e padrões de ética assim como com todas as regulamentações do Conselho de Administração e do Comitê Executivo. Cada Filiado concorda com inspeções periódicas de qualidade, realizadas pelos revisores selecionados pelo CEO [...].

4.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A METODOLOGIA ADOTADA PELA NETWORK

A NETWORK adota uma metodologia padrão para orientar seus membros na execução de trabalhos de auditoria para seus clientes com qualidade. No Manual de auditoria, adotado mundialmente, o seu capítulo introdutório é iniciado com a seguinte citação de Vince Lombardi, técnico norte-americano de futebol:

A qualidade de vida de uma pessoa está em proporção direta com seu compromisso com o que é melhor, sem importar com o campo escolhido para seu esforço.

Neste capítulo introdutório, são discutidos os conceitos nos quais se baseiam o desenvolvimento da metodologia, a sua aderência às Normas Internacionais e a responsabilidade de cada Firma-Membro no atendimento dessas Normas, como reproduzido a seguir:

Este material é dedicado aos princípios de qualidade incorporadas ao espírito que guia os profissionais de auditoria de sucesso a encontrar suas responsabilidades para com seus clientes, o público, seus colegas e eles mesmos.

Este texto e os programas, com idéias e práticas que o acompanham, contêm um guia para a condução apropriada dos compromissos de auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (NIA). Os mesmos representam um enfoque global e uma metodologia que são lógicas estando baseada nos riscos e são totalmente fiéis às normas e depositam também uma ênfase substancial na influência e na satisfação do cliente.

Este manual contém somente orientação, não fixa as normas da empresa. Cada firma de auditoria é responsável por estabelecer e divulgar seus próprios padrões de desempenho, um controle de qualidade adequado e as políticas e procedimentos operacionais que sejam necessários para suplementar este manual. Os objetivos de tais políticas e

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

razoável segurança de que cumprem com essas normas, bem como com as normas profissionais e regulamentos aplicáveis a cada compromisso e à prática da firma como um todo. As firmas são também responsáveis por indicar os indivíduos adequadamente qualificados pra implementar e monitorar sua efetividade e interpretar suas políticas e padrões e orientações deste manual.

O staff técnico é responsável por estar familiarizado com as normas, políticas e procedimentos da firma suficientes para desenvolver efetivamente as tarefas que lhe são designadas e também devam saber quais são as autoridades, da firma, para consultar, caso seja, necessário, para complementar suas atribuições profissionais.

4.3 POLÍTICA DE QUALIDADE ADOTADA PELA NETWORK

No capítulo 2 do Manual, aborda-se o tema “serviço de qualidade ao cliente e qualidade da auditoria”. A discussão é iniciada com a seguinte citação de Will A. Foster:

A qualidade nunca é um acidente, sempre é o resultado das melhores intenções, esforços sinceros, administração inteligente e reputada execução, representa a sábia escolha entre várias alternativas [...].

Nos itens seguintes, será transcrita a política de qualidade constante do manual da NETWORK.

4.3.1 Serviço de Qualidade ao Cliente

Na década passada, o tema “qualidade” recebeu muita atenção tanto de fornecedores como de consumidores de produtos e serviços. Historicamente, os auditores enfocam seu trabalho em uma rigorosa definição de qualidade que se

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

refere primariamente ao cumprimento das normas profissionais na condução de seus compromissos de auditoria.

A mais óbvia e, possivelmente, importante forma de se oferecer a clientes serviços de qualidade é dar-lhes um bom valor aos honorários pagos. Isto implica conduzir as auditorias de forma mais eficiente, sem sacrificar a qualidade profissional, de forma a atingir os objetivos de auditoria no menor tempo possível e com o mínimo de interrupção das rotinas do cliente.

A segunda forma mais importante de executar um serviço de qualidade é estar especialmente “sintonizado” com as necessidades e as expectativas dos clientes. Isto requer uma boa capacidade de escutar e outras habilidades de comunicação oral.

A terceira forma mais importante de se executar um serviço de qualidade ao cliente é estar alerta às oportunidades de prestar conselhos úteis para o seu negócio, tarefa que vai além daquelas especificadas na carta de compromisso. Para que seja possível executá-la, primeiro se deve fazer com que o cliente confie no profissional não só como auditor, mas também como conselheiro de negócios.

É preciso estar constantemente alerta para identificar oportunidades de prestar os serviços mencionados. Tais oportunidades podem ser quase sempre reconhecidas:

- Nos escritórios do cliente, durante o planejamento do trabalho de campo.
- Nas reuniões que se mantêm com o cliente ao longo do ano.
- Utilizando o sentido, a experiência e o juízo para os negócios.

Muitos clientes não entendem que as normas profissionais de qualidade são cumpridas para o seu próprio benefício. Eles crêem que tais normas são apenas para a proteção dos auditores. Assim sendo, é trabalho do Auditor – e outro importante elemento do serviço ao cliente – ajudá-los, com tato, a compreender e a

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

apreciar as responsabilidades a respeito de uma adequada apresentação de suas demonstrações financeiras. É preciso, ainda, fazê-los entender que uma auditoria de alta qualidade lhes oferece proteção contra demandas e outros riscos (como, por exemplo, os riscos de confiar em demonstrações financeiras superavaliadas ou de outra forma incorretas, ao tomar decisões, e o dano à reputação da companhia e à sua credibilidade na comunidade financeira por haver publicado demonstrações financeiras erradas).

Quando surge uma disputa sobre um assunto contábil, de auditoria ou de apresentação, o auditor não deve se aproximar do cliente como um adversário, ou demonstrar uma arrogante superioridade intelectual e, em consequência, revelar que está certo, enquanto o cliente está equivocado. Deve-se, delicadamente, convencê-lo de que seus interesses serão atendidos se a orientação do auditor for seguida.

4.3.2 Normas do Controle de Qualidade

Sob as normas de controle de qualidade da NIA, cada firma que preste serviços contábeis, de revisão e de auditoria deve ter um sistema de controle de qualidade com políticas apropriadas e procedimentos capazes de proporcionar uma razoável segurança, garantindo o cumprimento de suas responsabilidades de acordo com os padrões profissionais aplicáveis. O sistema, suas políticas e seus procedimentos devem ser adequadamente incluídos e apropriadamente elaborados, conforme o tamanho da firma, a sua estrutura organizacional, as suas políticas operacionais e a natureza de suas práticas, incluindo as considerações de custo-benefício.

Para assegurar um adequado atendimento, as normas requerem que cada firma comunique a sua agremiação profissional, de acordo com a seção 220 do manual do "IFAC". As políticas e os procedimentos gerais de controle de qualidade da firma devem ser comunicados ao staff, de forma a dar uma razoável segurança de que as mesmas são compreendidas.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

Para assegurar uma efetiva aplicação de suas políticas e procedimentos de controle, as normas requerem que as firmas atribuam autoridade e responsabilidade a profissionais qualificados. Para garantir a sua contínua aplicação, essas políticas e esses procedimentos devem ser monitorados periodicamente e modificados, se necessário, em função das mudanças que surgirem.

As normas definem elementos do controle de qualidade para os quais as firmas devem manter políticas e procedimentos. Eles são:

- Exigências profissionais (aderência às normas técnicas e qualificação profissional);
- Habilidade e competência;
- Cuidado profissional devido na realização dos trabalhos;
- Aceitação e manutenção de clientes;
- Monitoração.

As firmas de auditoria estabelecem políticas e procedimentos no intuito de garantir que os auditores sejam independentes, possuam conhecimento adequado e bom treinamento para desempenharem as tarefas a eles confiadas, e para terem certeza de que os padrões de qualidade estabelecidos são observados. Muitas firmas estabelecem procedimentos formais de revisão interna como método auxiliar na observância de normas e procedimentos para realização de exames e para operação interna da firma.

Os parágrafos seguintes tratam da adaptação do Manual da NETWORK às Normas Brasileiras de controle de qualidade.

Em se preocupando com a qualidade dos serviços prestados, os órgãos que regulamentam a profissão aprovaram a Revisão Externa de Qualidade pelos Pares (NBCT 14), também chamada de Revisão pelos Pares. Esta revisão constitui-se em processo educacional, de acompanhamento e de fiscalização, que visa alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelos contadores e firmas de auditoria, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais, estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do Instituto de Auditores Independentes do Brasil - IBRACON e, eventualmente, das normas emitidas por órgãos reguladores.

Os auditores independentes, como bons profissionais, preocupam-se em prestar aos seus clientes e ao público em geral os melhores serviços. A profissão de contador deve sempre proteger sua reputação ao prestar serviços e evitar ações legais motivadas por deficiência ou negligência no serviço.

4.3.3 Ética Profissional

A ética geral se constitui de normas pelas quais o indivíduo estabelece uma conduta pessoal adequada. Normalmente, isto leva em conta as exigências impostas pela sociedade, pelos deveres morais e pelas conseqüências dos atos das pessoas. *A ética profissional* nada mais é que uma divisão especial da ética geral.

O conceito de ética profissional precisa ir além de princípios morais; deve incluir normas de comportamento que tenham finalidades tanto práticas quanto “idealistas” que o profissional possa utilizar. Embora sejam concebidas para encorajar o comportamento ideal, os códigos de ética profissional devem ser simultaneamente realistas e aplicáveis. Para que façam sentido, devem estar acima da lei, mas abaixo do ideal.

Os princípios do Código de Conduta Profissional do AICPA expressam o reconhecimento pela profissão e suas responsabilidades profissionais para com o público, os clientes e os colegas. Eles orientam os associados no desempenho de suas responsabilidades profissionais e caracterizam os pilares básicos de conduta ética e profissional. Os princípios exigem comprometimento inabalável e

comportamento honrado – mesmo que isso implique em sacrifício de vantagens pessoais.

4.3.3.1 Código de Conduta Profissional - Princípios Fundamentais

O código de ética profissional adotado pelo AICPA identifica 6 princípios:

1. Responsabilidade
2. Interesse Público
3. Integridade
4. Objetividade e Independência
5. Cuidado devido
6. Extensão e natureza dos serviços

1 - Responsabilidade

O auditor independente deve ser justo e honesto com seus clientes e servi-los o melhor que puder, cuidando de defender profissionalmente os seus interesses, de forma condizente com as responsabilidades que tem para com o público. No desempenho de suas responsabilidades, devem exercer julgamentos profissionais e morais sensíveis em todas as suas atividades.

2 - Interesse Público

É definido como a satisfação coletiva da comunidade, das pessoas e das instituições que integram o campo de atuação do auditor. Os auditores independentes devem aceitar a obrigação de agir de forma a atender o interesse público, honrar a confiança pública e demonstrar compromisso com o profissionalismo.

3 - Integridade

Um auditor deve manter a sua integridade e ser independente daqueles a quem presta serviços. Para manter e ampliar a confiança do público, os auditores independentes devem realizar suas responsabilidades profissionais com o mais alto senso de integridade.

4 - Objetividade e Independência

A independência é uma característica fundamental dos auditores. É, tradicionalmente, considerada e definida como a capacidade de agir íntegra e objetivamente.

A objetividade, enquanto aplicada aos auditores, significa a capacidade de manter atitude imparcial e de lidar com todas as questões a eles submetidas, de forma isenta de preconceitos e tendências.

No desempenho de suas responsabilidades profissionais, o auditor independente deve manter a objetividade e não ter conflito de interesse. Ao prestar serviços de auditoria e outros serviços de certificação, o membro deve ser independente de fato e na aparência.

5 - Cuidado devido

O princípio do cuidado devido é central na busca contínua por excelência de serviços que caracterizam a profissão. Exige que cada auditor desincumba-se de suas responsabilidades profissionais com competência e diligência.

Competência é produto de educação e experiência. A educação começa com a preparação para a entrada na profissão e estende-se por educação continuada durante toda a carreira. Envolve treinamento no trabalho e aceitação de maiores responsabilidades durante a vida profissional. Diligência, por sua vez, envolve

aplicação e esforços constantes, honestos e enérgicos na realização de serviços profissionais.

O auditor independente deve observar as normas técnicas e de ética da profissão, esforçar-se continuamente, aumentar sua competência, melhorar a qualidade de seu serviço e desempenhar suas responsabilidades profissionais com o melhor de sua capacidade.

6 - Extensão e natureza dos serviços

Decidindo sobre a prestação de serviços específicos, em determinada situação, o auditor independente deve considerar todos os princípios mencionados anteriormente. Na determinação da extensão e da natureza dos serviços a serem prestados, o auditor deve observar os Princípios do Código de Conduta Profissional.

A metodologia adotada pela NETWORK, além de observar o atendimento dos requisitos profissionais instituídos pelas Normas Internacionais de Auditoria, segue os conceitos contemporâneos de qualidade no sentido da satisfação do cliente através da prestação de serviços de qualidade, e não do mero atendimento de regulamentos.

Nesse sentido, pode-se observar o que diz o Manual quando cita a eficiência da auditoria:

Enquanto for nossa responsabilidade fazer só trabalho de qualidade, no sentido estrito de cumprir todas as normas profissionais aplicáveis, sem levar em consideração nossa retribuição (em honorários), a importância de considerar a eficiência da auditoria no planejamento pode ser superdimensionada. Para que possamos satisfazer e manter nossos clientes, e que nos recomendem outros, é essencial permanecer competitivos prestando o melhor serviço ao menor custo possível, com o mínimo de alteração na rotina operacional diária do cliente. Tudo isto leva-nos a encontrar

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

formas de empregar menos tempo para alcançar nossos objetivos e cumprir com as normas, profissionais e da firma, sem sacrificar a qualidade.

Outra preocupação básica na metodologia é a identificação e o atendimento às expectativas do cliente, como premissa na prestação de serviços de qualidade ao cliente.

Nesse sentido, o manual observa que um propósito tão importante como qualquer outro nas reuniões de planejamento é determinar e identificar as necessidades do cliente, seus interesses e suas expectativas. Eles quase sempre esperam o desenvolvimento de serviços não solicitados, e observam a capacidade de atender às suas expectativas. Esse é um importante meio para que a firma (ou um concorrente) adquira ou retenha clientes.

Para ter êxito em servir os clientes, é necessário fazer mais que uma auditoria de qualidade. Deve-se:

- Conhecer as expectativas específicas e planejar suas funções;
- Ser conselheiros de negócios, além de auditores;
- Buscar oportunidades de servir ao cliente.

As expectativas podem variar conforme os clientes, e dependem da composição da gerência, do seu envolvimento com as operações diárias, do tamanho da empresa e da sofisticação contábil do negócio. O grau de expectativa vai das normas de educação comuns dos negócios (como retornar rapidamente as ligações telefônicas recebidas), até a revisão de transações complexas.

Algumas expectativas comuns de clientes incluem:

- Disponibilidade para assessorar em assuntos contábeis de impostos e negócios;

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

- Atendimento rápido a questões relacionadas à contabilidade, aos impostos ou aos negócios;
- Equipe profissional capacitada e treinada para atendimento;
- Presença do sócio e gerente no campo durante a auditoria;
- Rapidez na comunicação de excessos de custos ou custos adicionais;
- Revisão de provisão para impostos, lucros, vendas e sobre folha de pagamento;
- Orientação para planejamento de impostos da companhia e de seus acionistas;
- Identificação de desfalques (inclusive os materiais).

Adicionalmente, a qualidade da auditoria é melhorada por relatar os seus resultados em tempo hábil. Os Auditores que se reúnem com o cliente numa etapa anterior à reunião de planejamento não só obtém melhoramentos e atualizações dos conhecimentos acerca dos seus negócios e do seu ramo de atividade – o que assegura a identificação das operações de impacto e contribui para o alcance dos objetivos de auditoria –, como também percebem as expectativas do cliente, minimizando potenciais mal entendidos.

Superar as expectativas do cliente quase sempre requer tempo e custo que excedem os limites de uma auditoria. É aconselhável informar o cliente sobre os custos estimados dos serviços adicionais e chegar a um acordo antes de desenvolver o trabalho. Isto permite ao cliente decidir se é justificável.

Se freqüentemente forem realizados serviços adicionais para o cliente, torna-se eficiente incluir o trabalho adicional ao trabalho normal de auditoria. Por exemplo, a gerência principal de um cliente poderia expressar sua preocupação sobre a compilação e execução adequada de impostos sobre a folha de pagamento e vendas. Nesta situação, pode-se desenvolver procedimentos para verificar as declarações de impostos sobre as vendas quanto à exatidão dos cálculos e aspectos técnicos e legais. Estes procedimentos poderiam atender às expectativas do cliente e os objetivos da auditoria, com um incremento mínimo de tempo.

Ao analisarmos os padrões de qualidade adotados pela NETWORK, observamos que existe uma preocupação com a satisfação do cliente através de padrões de qualidade definidos em sua metodologia de trabalho. Esses padrões estão em consonância com as Normas Internacionais de Auditoria (NIA's).

Adicionalmente, o Manual da NETWORK foi adaptado pelas empresas membros no Brasil, para convergir com as normas brasileiras de auditoria, principalmente no que se refere ao controle de qualidade do serviço prestado.

A metodologia adotada pela NETWORK, além de atender às normas técnicas da profissão no que diz respeito à qualidade do serviço prestado, demonstra uma preocupação em adotar um programa de controle de qualidade que reflita diretamente no serviço prestado ao cliente, e não apenas no cumprimento de normas regulamentares.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho foi desenvolvido objetivando identificar o impacto da adoção da Revisão Externa de Qualidade, efetuada pelos órgãos reguladores, na organização das pequenas e médias empresas de auditoria.

Para o estudo do tema deste trabalho, efetuou-se uma revisão da bibliografia disponível, no intuito de entender a evolução histórica da auditoria, os conceitos de qualidade e, principalmente, a evolução das normas internacionais e brasileiras do controle de qualidade dos trabalhos de auditoria.

No que diz respeito à compreensão dos conceitos de qualidade, pode-se concluir que a qualidade experimentada é constituída de duas dimensões básicas: uma funcional e outra técnica. A dimensão funcional deriva de aspectos comportamentais, vinculados ao encontro do serviço, que podem ser definidos como a relação inter-pessoal entre o cliente e o auditor na realização do trabalho de auditoria. Tal relação é fundamental, pois dela deriva grande parte das percepções utilizadas pelo usuário para avaliar a qualidade do serviço. Envolve os princípios Éticos Profissionais, que são: independência, integridade, eficiência e confidencialidade.

Já a dimensão técnica vincula-se à solução “técnica” encontrada pelo auditor para atender à necessidade de seu cliente. Esta solução, naturalmente, pode influenciar a relação cliente-auditor. Todavia, não pode influenciar o nível de responsabilidade do auditor independente, que assume responsabilidades éticas, descritas pelo Código de Ética Profissional, e legais, definidas em lei comum ou ordinária.

Quanto à adoção das normas de revisão do controle de qualidade pelas médias e pequenas empresas de auditoria, o resultado das revisões levadas a cabo desde 2002 nos leva a concluir que a sua implementação é uma realidade. A regulamentação do controle de qualidade das empresas de auditoria vem de

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click “print”, select the “Broadgun pdfMachine printer” and that’s it! Get yours now!

encontro às aspirações dos usuários das informações contábeis no que se refere à garantia de qualidade nos trabalhos do auditor.

O custo da implantação do programa para as pequenas e médias empresas de auditoria é um fator secundário, já a adoção do programa é obrigatória e as empresas que não aderirem devem solicitar a baixa de seu registro junto à Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Nesse sentido, observa-se que, desde a implantação o programa, houve 113 baixas no cadastro da CVM, sendo 52 de Empresas de Auditoria e 61 de Auditores Pessoas Físicas.

Os benefícios advindos da adoção do programa são muitos, principalmente no que tange à recuperação da imagem do auditor e ao aumento da confiança do mercado no serviço por ele prestado.

Com relação à participação das Network's de empresas de auditoria na implantação desse processo, o resultado do estudo efetuado deixa claro que essas organizações de empresas de auditoria, ao adotarem em sua metodologia de trabalho as Normas Internacionais de Auditoria relacionadas ao controle de qualidade, estão contribuindo para o sucesso do programa implantado no Brasil, já que os membros locais devem implantar os controles de qualidade atendendo às Normas da Network

Os esforços dos órgãos regulamentadores da profissão contábil e de auditoria são imprescindíveis para a mudança tanto na imagem quanto nas posturas do profissional de auditoria, e, acima de tudo, asseguram a credibilidade e a confiança dos usuários das informações contábeis. Entretanto, por se tratar de uma nova concepção na condução das auditorias pelas empresas brasileiras, demandam um tempo maior para sua consolidação.

Diante dessas considerações, verifica-se que a regulamentação da revisão dos controles de qualidade das empresas de auditoria tem logrado êxito no que diz respeito a um maior rigor na condução dos trabalhos de auditoria independente. De

auditoria conferiram a estabilidade necessária para o setor, diante da crise de credibilidade que atravessava.

Agora, o grande desafio está em reafirmar junto aos usuários da informação contábil a credibilidade do trabalho dos auditores independentes. No que diz respeito à regulamentação do controle de qualidade, a questão parece bem resolvida, inclusive no tocante às normas adotadas em convergência com as regras internacionais.

Parte dos questionamentos efetuados no início deste estudo foi respondida quando aqui foi enfatizada a opinião dos órgãos reguladores quanto ao sucesso do Programa de Revisão Externa de Qualidade. Naturalmente, será necessário manter o rigor na condução do programa de revisão externa de qualidade, o que propiciará a manutenção da confiança dos usuários nos serviços prestados pelos auditores independentes.

A participação das Organizações Internacionais de Empresas de Auditoria de médio porte no processo é fundamental, na medida em que o relacionamento com as empresas-membro nacionais e, conseqüentemente, a indicação de clientes internacionais estão diretamente vinculadas ao atendimento das normas internacionais.

Não pretendemos, com este estudo, o esgotamento do tema, pois muitos outros questionamentos e estudos poderão ser feitos no futuro.

Espera-se que este estudo sirva como ponto de partida para estudos mais amplos sobre os resultados da implantação, no Brasil, do Controle de Qualidade dos Trabalhos de Auditoria. Neste momento, parece-nos oportuno recomendar a realização das seguintes pesquisas:

- Pesquisa junto às empresas de auditoria que se submeteram ao programa quanto às dificuldades enfrentadas na sua implantação;

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

- Pesquisa que leve em consideração a importância do programa de educação continuada na implantação do programa de controle de qualidade;
- Pesquisa que demonstre a influência das Organizações Internacionais de Empresas de Auditoria no mercado brasileiro de auditoria;
- Pesquisa de opinião pública voltada para o grau de confiabilidade, após a implantação do programa, depositado nos serviços de auditoria.

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

FONTES E BIBLIOGRAFIA

- ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas. *NBR ISO 9000: Sistemas de gestão da qualidade – Fundamentos e Vocabulário*. Dezembro de 2000.
- ALONSO, J. R. *Controles de Qualidade em Firms de Contadores Independentes*. Anais da XXIII Conferência Interamericana de Contabilidade. Porto Rico, 1999.
- ARAÚJO, I. P. S. *Introdução à auditoria: breves apontamentos de aula. Aplicáveis à área governamental e aos programas de concursos públicos*. Salvador: EGBA, 1998. 369p.
- ATTIE, W. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 3ªed. São Paulo: Atlas S.A., 2000. 477p.
- BARNÉS, P.; LLOYD-JONES, J. *Quality Control in Independnet Accounting Firms*. Anais da XXIII Conferência Interamericana de Contabilidade. Porto Rico, 1999.
- BONETE, M. C.; CARDONA, B. A. *Implantación de Los Controles de Calidad Del Instituto Americano de Contadores Autorizados y el Colégio de Contadores Públicos Autorizados*. Anais da XXIII Conferência Interamericana de Contabilidade. Porto Rico, 1999.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. *Auditoria*. 7ªed. São Paulo: Atlas, 2002. 982p.
- CASTELLANO, J. F.; ROEHM, H. A.; HUGHES, D. T. *Contabilidade x Qualidade*. HSM Management nº 3. São Paulo, julho-agosto de 1997.
- CHAVES, O. A.; CHYRIKINS, H.; DEALECSANDRIS, R. P.; ACUNA, R. J. M. P.; VIEGAS, J. C. *Teoría Contable*. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1998.

- CONSELHO Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Curso Básico de Auditoria 1 – Normas e Procedimentos*. 2ªed. São Paulo: Atlas, 1996. 309p.
- CONWAY, W. E. *O Segredo da Qualidade*. São Paulo: Marcos Cobra Editora, 1996. 316p.
- CRE - Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade. *Guia de Orientação de Revisão Externa de Qualidade e Legislação Aplicada*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2002. 251p.
- CROSBY, Philip B. *Qualidade Falando Sério*. São Paulo: McGraw Hill, 1990. 201p.
- _____. *Qualidade sem Lágrima - A Arte da Gerência Descomplicada*. 3ªed. São Paulo: José Olympio, 1994. 236p.
- CRUZ, C.; RIBEIRO, U. *Metodologia Científica*. Teoria e Prática. 2ªed. Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil Editora, 2004. 324p.
- CRUZ, T. *Sistemas de Informações Gerenciais*. Tecnologia da Informação e a Empresa do Século XXI. São Paulo: Atlas S.A., 1998. 231p.
- DRÜGG, K. I.; ORTIZ, D. D. *O Desafio da Educação*. A Qualidade Total. São Paulo: Makron Books do Brasil Editora Ltda, 1994. 87p.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio*. São Paulo: Editora Nova Fronteira, 1975.
- FERREIRA, Getulio A. *Gestão pela Qualidade sem dor de cabeça*. 1ªed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999. 75p.
- FRANCO, H. *Auditoria Contábil*. São Paulo: Atlas S.A., 1982. 393p.

_____. *A Contabilidade na Era da Globalização: Temas Discutidos no XV Congresso Mundial de Contadores em Paris, 26 a 29-10-1997*. São Paulo: Atlas S.A., 1999. 400p.

_____; MARRA, E. *Auditoria Contábil*. Normas de Auditoria, Procedimentos e papéis de trabalho, Programas de Auditoria, Relatórios de Auditoria. 4ªed. São Paulo: Atlas S.A., 2001. 607p.

GIL, A. L. *Gestão da Qualidade Empresarial*. 2ªed. São Paulo: Atlas S.A., 1997. 195p.

_____. *Auditoria da Qualidade: Auditoria, Qualidade e Fraudes - Novos Desafios*. 3ªed. São Paulo: Atlas S.A., 1999. 274p.

GODOY, J. A.; MAION, J. A. *Controle Externo de Qualidade dos Auditores Independentes Cadastrados na CVM – Comissão de Valores Mobiliários – Exigência e Experiência no Brasil*. Anais da 18ª Convenção dos contabilistas do Estado de São Paulo. São Paulo, 2003. 16p.

GUY, D. M.; CARMICHAEL, D. R. *Guide to International Standards on Auditing & Related Services 2000*. Fort Worth, Texas: Practitioners Publishing Company, 1999.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BRENDA, M. F. *Teoria da Contabilidade*. 5ªed. São Paulo: Atlas S.A., 1999. 550p.

HOROVITZ, J. *Los Siete Secretos Del Servicio al Cliente*. Madrid: Pearson Educacion Limites, 2000. 146p.

HUANG, K.; LEE, Y. W.; WANG, R. Y. *Quality Information and Knowledge*. New Jersey: Prentice Hall, 1999. 209p.

IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. *Princípios Contábeis, Normas e*

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

_____. *Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional*. São Paulo: IBRACON, 1997.

IMONIANA, J. O. *Auditoria - Abordagem Contemporânea*. 1ªed. São Paulo: Associação de Ensino de Itapetininga, 2001. 359p.

ISHIKAWA, K. *Controle de Qualidade Total a Maneira Japonesa*. 2ªed. Rio de Janeiro: Campus, 1993. 221p.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. 5ªed. São Paulo: Atlas S.A., 1997. 331p.

_____; LOPES, A. B. *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas S.A., 2004. 300p.

JONES, E. *True and Fair: A History of Price Waterhouse*. London: Hamish Hamilton, 1995. 444p.

JUND, S. *Auditoria*. Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos. 4ªed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002. 513p.

JURAN, J. M. *A Qualidade desde o Projeto: novos passos para o planejamento da qualidade de produtos e serviços*. São Paulo: Pioneira, 1992. 551p.

_____; GRYNA, F. M. *Controle da Qualidade*. Conceitos, Políticas e Filosofia da Qualidade. 4ªed. Rio de Janeiro: MAKRON Books, 1991.

MAISTER, D. H. *Managing the Professional Service Firm*. New York: Simon & Schuster Inc., 1993. 376p.

MARTINS, G. A. *Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações*. 2ªed. São Paulo: Atlas S.A., 2000. 116p.

MELO, R. H.; SIMON, R. C. *O que é a Lei de Sarbanes-Oxley?* Disponível em:

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

O'REILLY, Vincent M.; McDONNELL, Patrick J.; WINOGRAD, Barry N.; GERSON, James S.; JAENICK, Henry R. *Montgomery's Auditing*. 20ªed. New York: John Wiley & Sons Inc., 1998.

PALADINI, E. P. *Gestão da qualidade do processo: a qualidade na produção de bens e serviços*. 4ªed. São Paulo: Atlas, 1995. 286p.

_____. *Avaliação Estratégica da Qualidade*. 1ªed. São Paulo: Atlas, 2002. 248p.

PEREZ JUNIOR, J. H. *Auditoria de Demonstrações Contábeis*. Normas e Procedimentos. 2ªed. São Paulo: Atlas, 1998. 192p.

PERRY, W. E. *Quality Assurance For Information Systems*. Methods, Tools, and Techniques. New York: John Wiley & Sons Inc., 1991. 814p.

PURI, Subhash C. *Iso 9000 Certificação - Gestão da Qualidade Total*. 1ªed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1994. 250p.

SÁ, A. L. *Curso de Auditoria*. 8ªed. São Paulo: Atlas S.A., 1998. 533p.

SCHMIDT, P. *História do Pensamento Contábil*. Porto Alegre: Artes Médicas Sul Ltda, 2000. 231p.

SEVERINO, A. J. *Metodologia do trabalho Científico*. 22ªed. São Paulo: Cortez Editora, 2002. 335p.

SOLIS IBARRA, F. A. *Controles de Calidad en Firmas de Contadores Públicos Independientes*. Anais da XXIII Conferência Interamericana de Contabilidade. Porto Rico, 1999.

TAYLOR, D. H.; GLEZEN, G. W. *Auditing - An Assertions Approach*. 7ªed. New York: John Wiley & Sons, 1997. 748p.

- WEBER, M. *A Ética Protestante e o Espírito do Capitalismo*. 3ªed. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1983. 233p.
- VIEIRA, S. S. *O Controle de Qualidade nas Empresas de Auditoria no Brasil*. Dissertação de Mestrado, FGV/EPGE/ISEC, Rio de Janeiro, 1992. 150p.
- VITTA, J. V. *Introducción al Estudio de Un Sistema de Calidad em Firms de Contadores Públicos*. Anais da XXIII Conferência Interamericana de Contabilidade. Porto Rico, 1999.
- YIN, R. K. *Estudo de Caso - Planejamento e Métodos*. 3ªed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 212p
- ZACHARIAS, O. J. *ISO 9000:2000 - Conhecendo e Implantando*. Uma Estratégia de Gestão Empresarial. São Paulo: Associação Religiosa Imprensa da Fé, 2001. 157p.