

3º lugar _ 7ª Edição Prêmio Contador Américo Matheus Florentino 2017

Qualidade da Divulgação de Informações sobre os Serviços Prestados pelos Auditores Independentes no Relatório da Administração

Quality of Disclosure About the Independent Auditors' Services in the Management Report

Artigo recebido em 16/08/2017 e artigo aceito em 20/10/2017

Alessandro Bernardo da Silva

Rio de Janeiro – RJ

Graduando em Ciências Contábeis pela UFRJ

alessandro.bernardo.silva@gmail.com

Adolfo Henrique Coutinho e Silva

Rio de Janeiro – RJ

CRCDF 011725/O-T

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP

Professor Adjunto da UFRJ

adolfohcoutinho@uol.com.br

Resumo

A contratação pelas empresas de capital aberto de serviços de consultoria e similares pode causar um eventual conflito de interesses e uma potencial ameaça à independência do auditor. Para evitar um prejuízo aos interesses dos investidores, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) obriga as companhias a divulgarem, no Relatório da Administração, informações sobre o seu grau de relacionamento com o auditor independente. O objetivo deste trabalho é investigar o nível de divulgação de informações apresentadas no Relatório da Administração do ano de 2015 sobre o relacionamento dos auditores independentes com as Companhias de capital aberto, bem como analisar a natureza dos serviços prestados e a representatividade dos respectivos honorários. Os dados da pesquisa foram coletados no Relatório da Administração das companhias, disponibilizado no site da CVM, e analisados de forma qualitativa. Os principais resultados da pesquisa foram: (a) parte considerável das empresas não divulga as informações exigidas pelo órgão regulador; (b) quase metade das companhias analisadas divulga entre quatro e cinco itens dos sete exigidos pela norma; e (c) existe uma variedade muito grande de serviços prestados pelos auditores independentes, sendo que o tipo de serviço mais contratado é a “revisão de informações contábeis e tributárias”. A principal contribuição deste estudo é fornecer informações sobre a prática de contratação de outros serviços dos auditores independentes pelas empresas de capital aberto e demonstrar as deficiências de divulgação de informações obrigatórias relacionadas ao tema. Estas informações coletadas manualmente em 374 Relatórios de Administração podem ser úteis para as empresas, para os usuários da informação contábil e também para os órgãos reguladores.

Palavras-chave: Auditoria Externa. Relatório da Administração. Evidenciação. Independência do Auditor.

Abstract

The consulting services contracted by public companies may cause a potential conflict of interest and a potential threat to the auditor's independence. To avoid a threat to investors' interests, the Brazilian Securities and Exchange Commission demands companies to disclose information in the Management Report about their degree of relationship with the independent auditor. The objective of this study is to investigate the level of disclosure presented in the Management Report for the year 2015 about the relationship of the independent auditors with the public companies, as required by the CVM, as well as to analyze the nature of the services and the representativeness of the fees of this services. The survey data were collected in the Company's Management Reports available on the CVM website and were analyzed in a qualitative way. The main results were: (a) a considerable number of companies do not disclose the mandatory information; (B) nearly half of the companies disclosing their relationship with the independent auditor meet between four and five of the seven items required; and (c) there is a very wide variety of services provided by independent auditors, and the most sought after service is the review of accounting and tax information. The main contribution of this study is to provide information on the practice of hiring consulting and similar services by public companies and to show the deficiencies in the disclosure of mandatory information related to the subject. This information collected manually in 374 Management Reports can be useful for companies, users of accounting information and for standard setters.

Keywords: External Auditing. Managers' Report. Disclosure. Auditors' Independence.

1 Introdução

O bom funcionamento do mercado de capitais depende da qualidade das informações divulgadas pelas Companhias. Por meio de demonstrações financeiras, os investidores e demais interessados conhecem a real posição financeira e patrimonial das Companhias e podem tomar melhores decisões sobre investimentos. (ALMEIDA, 2012).

A administração das empresas é a responsável pela preparação e divulgação das Demonstrações Financeiras às partes interessadas. Para que possam ser consideradas confiáveis, as informações precisam da análise de um profissional independente: o auditor externo.

No início do século XXI foram descobertos diversos casos de fraude envolvendo grandes empresas norte-americanas e firmas de auditoria independente que causaram milhões de dólares de prejuízos aos investidores. Nestes casos, foram identificadas

falhas nos serviços prestados pelas firmas de auditoria em decorrência da ausência de independência e da falta de ceticismo profissional.

Neste contexto, houve um esforço para regulamentar ainda mais os serviços de auditoria, de modo a aumentar a independência entre a firma de auditoria externa e as Companhias abertas. A lei SARBANES-OXLEY, emitida em 2002 nos Estados Unidos, buscou aumentar a confiabilidade das informações divulgadas ao mercado de capitais estabelecendo diversas novas obrigações para as empresas e para os auditores.

No Brasil, a Instrução Normativa nº 381 de 2003, da Comissão de Valores Mobiliários, exige que as Companhias abertas divulguem anualmente o grau de relacionamento com os seus auditores independentes no Relatório da Administração.

Sendo assim, o objetivo deste trabalho é investigar o nível de divulgação apresentado no Relatório da Administração de 2015, sobre o relacionamento dos auditores independentes com as Companhias de capital aberto, conforme exigido pela CVM, bem como analisar a natureza dos serviços prestados e a magnitude da representatividade dos respectivos honorários.

A importância desta pesquisa é justificada pela carência de estudos relacionados ao tema no Brasil, levando em consideração que a divulgação do relacionamento com os auditores externos é um item obrigatório do Relatório da Administração.

A principal contribuição do presente trabalho é apresentar uma análise atual sobre o relacionamento entre Companhias abertas e os seus auditores independentes. Os resultados encontrados podem servir de base para uma avaliação sobre a adequação da aplicação da norma atual, bem como para a implementação de novas regulamentações por parte dos órgãos reguladores de modo a obter um nível adequado de independência do auditor.

Além desta introdução, este trabalho está estruturado em mais quatro seções. Na segunda seção é apresentado o referencial teórico. Na terceira são analisados os resultados de divulgação obtidos na amostra e também são apresentados cinco casos de empresas com melhores níveis de divulgação no relatório anual. Na última seção são apresentadas as considerações finais.

2 Revisão de Literatura

2.1 Resultados de estudos anteriores

Para Bauren e Angonese (2015), as empresas que captam recursos junto ao mercado de capitais precisam divulgar o maior nível possível de informações aos investidores, sejam estas obrigatórias ou voluntárias. Informações produzidas pela contabilidade fornecem subsídios para que os usuários tomem decisões que julgarem mais adequadas. Para a sobrevivência das empresas nos mercados de capitais de todo o mundo, a quantidade e a qualidade na divulgação de informações contábeis são fatores preponderantes em um mercado global cada vez mais dinâmico e volátil (GALLON; BAUREN; HEIN, 2008). Igarashi e Silva (2009) ressaltam que uma forma de os usuários compreenderem a situação econômica das empresas é por meio das informações quantitativas (Demonstrações Financeiras) e qualitativas (Notas Explicativas e Relatório da Administração).

Os mercados de capitais dependem de divulgação financeira imparcial. As demonstrações financeiras devem refletir uma visão real dos resultados alcançados pelas companhias. Todos os usuários das demonstrações são considerados importantes; a divulgação não deve beneficiar um usuário em detrimento de outro. (GRAMLING, JOHNSTONE; RITTEMBERG; 2012).

A função da auditoria é atestar para os investidores e demais interessados que os relatórios financeiros representam adequadamente a posição financeira das empresas. Para cumprir essa missão é necessário que a auditoria seja, de fato, independente (BORTOLON; SARLO NETO; SANTOS, 2013).

Em 2002, após descobertas de grandes fraudes nas corporações norte-americanas, com destaque para o caso da Enron, o Congresso dos Estados Unidos aprovou a lei Sarbanes-Oxley (SOX). Para garantir a independência do auditor, a SOX passou a exigir que o Comitê de Auditoria do Conselho de Administração passe a ter o poder de contratar e demitir os auditores externos; que o sócio responsável pelo contrato de auditoria seja substituído obrigatoriamente a cada cinco anos; que não seja permitido realizar trabalho de consultoria para clientes de auditoria; e que haja maior observância de possíveis conflitos de independência (GRAMLING, JOHNSTONE; RITTEMBERG; 2012, p. 41).

Esta lei também proibiu, conforme descrito no capítulo II da lei que trata da independência do auditor, que qualquer empresa de auditoria independente preste outros serviços simultaneamente ao de auditoria. Isto é, as empresas norte-americanas de auditoria não podem mais contratar serviços de consultoria para os mesmos clientes em que ocorre a auditoria das demonstrações financeiras.

Entre os serviços proibidos foram expressamente mencionados por esta lei: (a) escrituração contábil ou outros serviços relacionados com a elaboração dos registros contábeis e elaboração das demonstrações financeiras dos clientes; (b) Desenho e implementação de Sistemas de Informação; (c) serviços de avaliação; (d) serviços atuariais; (e) serviços de auditoria interna; (f) atividades de recursos humanos ou funções gerenciais; e (g) serviços legais. A lei SARBANES-OXLEY também estabeleceu que qualquer serviço contratado com os auditores independentes, incluindo serviços tributários, deve ser previamente aprovado pelo Comitê de Auditoria, como uma forma de garantir a independência do auditor.

Para Silva e Robles Junior (2008), a atividade de auditoria independente tem um papel fundamental para evitar que escândalos como o da Enron aconteçam com mais frequência, ameaçando os interesses dos investidores. Os usuários da informação contábil requerem representação fidedigna das demonstrações financeiras e a SOX surgiu com o objetivo de recuperar a confiança abalada dos investidores, criando medidas específicas, entre as quais, o relacionamento entre o auditor independente e a empresa contratante dos serviços (Seções 201 e 202 da Lei Sarbanes Oxley de 2002).

Segundo De Luca *et al.* (2010), tornou-se mais frequente a discussão sobre a necessidade de as empresas adotarem melhores práticas de gestão, em que se faz necessário tornar mais justo e transparente o relacionamento entre a empresa e seus investidores. O fortalecimento do relacionamento entre os agentes nas organizações é papel da governança corporativa, que só pode ser considerada eficaz se produzir resultados positivos para todos os níveis da organização, incluindo questões de conduta ética.

Na composição da estrutura de governança corporativa de uma empresa, a contratação de uma firma de auditoria independente é parte integrante. Os investidores procuram diminuir os riscos de os executivos responsáveis pela administração das organizações fazerem determinadas escolhas contábeis em benefício próprio (PIZETTA; COSTA, 2013)

Muitas partes estão envolvidas no processo para produção e divulgação das demonstrações financeiras: Conselho de Administração, executivos responsáveis pela administração da Companhia e pessoas físicas e jurídicas que têm ou poderiam ter algum interesse em conhecer a situação financeira da empresa.

A auditoria reúne evidências para determinar se as demonstrações financeiras estão de acordo com os princípios contábeis aceitos em geral, e emitem um parecer que é compartilhado com usuários externos, administração e Conselho de Administração. Para cumprir corretamente o seu papel, a auditoria precisa ser competente na obtenção e avaliação de evidências, estar familiarizada com os riscos e padrões de divulgação financeira da empresa e ser independente da administração e usuários externos (GRAMLING, JOHNSTONE; RITTEMBERG; 2012).

A qualidade dos serviços prestados pelo auditor independente está diretamente relacionada à competência técnico-profissional e a sua independência em relação ao cliente de auditoria (ITO; MENDES; NIYAMA, 2008).

Segundo Gramling, Johnstone e Rittenberg (2012, p. 6), a auditoria pode ser definida como um processo de comprovação de afirmações relacionadas a ações e eventos econômicos. A auditoria das demonstrações financeiras tem sido definida como um processo de obtenção e avaliação de evidências de ações e eventos econômicos das entidades auditadas para comparação destas afirmações a critérios estabelecidos, comunicando os resultados obtidos aos usuários interessados.

Finalmente, de acordo com Silva, Silva e Laurencel (2016), o cumprimento de divulgação de informações regulatórias tem sido tema de diversos estudos tanto em âmbito nacional quanto em âmbito internacional. Em geral, busca-se identificar o grau de evidência de informações obrigatórias de determinado grupo de empresas e até mesmo na comparação desses índices com índices de empresas de países diferentes.

2.2 Normas de Auditoria das Demonstrações Financeiras

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 200, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 05/09/2016, define os objetivos gerais do auditor independente na condução do trabalho de auditoria. A referida norma estabelece que o principal objetivo do auditor externo é aumentar o grau de confiança dos usuários das demonstrações financeiras. Os investidores e credores terão um maior grau de confiança nas demonstrações financeiras mediante a opinião do auditor, de que as demonstrações foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável em todos os seus aspectos relevantes e de que a auditoria foi realizada em conformidade com as normas vigentes e exigências éticas. Para fundamentar a sua opinião, as normas exigem que o auditor obtenha evidência de auditoria apropriada, para reduzir a um nível suficientemente baixo a possibilidade de o auditor emitir uma opinião inadequada quando as demonstrações financeiras contiverem distorção relevante.

Na condução do trabalho de auditoria, conforme define a NBC TA 200, os objetivos gerais do auditor externo são:

- a. obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções relevantes, causadas por fraude ou erro, para que o auditor expresse a sua opinião em conformidade com o relatório financeiro aplicável, e
- b. apresentar relatório sobre as Demonstrações Financeiras e comunicá-lo.

Segundo a NBC TA 220, aprovada em 05/09/2016, que trata do controle de qualidade de demonstrações contábeis, o objetivo do auditor é implementar procedimentos de controle de qualidade que forneçam segurança razoável de que: (a) as exigências técnicas, legais e regulatórias aplicáveis estão sendo seguidas; e

(b) os relatórios emitidos pelo auditor são apropriados.

Ainda segundo a NBC TA 220, a responsabilidade pela qualidade de todos os trabalhos de auditoria é do sócio encarregado da função. Durante o trabalho, o sócio deve observar se os membros da equipe designada para realizar o trabalho de auditoria não estão cumprindo as exigências éticas relevantes. Caso chegue ao conhecimento do sócio encarregado do trabalho a indicação de que membros da equipe de trabalho não estão cumprindo as exigências éticas relevantes, o mesmo deverá tomar medidas apropriadas, mediante consulta a outros profissionais.

Em relação à independência da auditoria externa, a NBC TA 220 (item 11) define que o sócio encarregado deve concluir sobre o cumprimento dos requisitos de independência aplicáveis ao trabalho, sendo estes:

- a. obter informações relevantes da firma para identificar e avaliar ameaças à independência;
- b. avaliar informações sobre violações de políticas e procedimentos de independência da firma; e
- c. tomar medidas apropriadas para eliminar essas ameaças ou reduzi-las a um patamar aceitável, ou, se apropriado, retirar-se do trabalho.

Caso seja identificada alguma ameaça à independência, em relação ao trabalho de auditoria, em que não seja possível a aplicação de ações que possam eliminá-la ou reduzi-la a um nível aceitável, o sócio encarregado deve comunicar à firma de auditoria para tomada de providências.

O sócio encarregado do trabalho deve estar certo de que foram seguidos os procedimentos necessários em relação à aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e trabalhos de auditoria.

Além das normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os profissionais de auditoria também devem seguir as normas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários e pelo Banco Central do Brasil (BCB), órgãos reguladores do mercado de capitais e financeiro.

No âmbito do mercado de capitais, a Instrução Normativa CVM no 308, de 14 de maio de 1999, que estabelece sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define claramente as hipóteses de impedimento e de incompatibilidade de prestação de serviços que coloquem em risco a independência do auditor, como destacado a seguir:

“Art. 23. É vedado ao auditor independente e às pessoas físicas e jurídicas a ele ligadas, conforme definido nas normas de independência do CFC, em relação às entidades cujo serviço de auditoria contábil esteja a seu cargo:

- I – adquirir ou manter títulos ou valores mobiliários de emissão da entidade, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico; ou
- II - prestar serviços de consultoria que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência.

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

- I - assessoria à reestruturação organizacional;
- II - avaliação de empresas;
- III - reavaliação de ativos;
- IV - determinação de valores para efeito de constituição de provisões ou reservas técnicas e de provisões para contingências;
- V - planejamento tributário;

- VI - remodelamento dos sistemas contábil, de informações e de controle interno; ou
 VII - qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da instituição auditada.”

(Fonte: IN 308/99) (Grifo nosso)

A regulamentação relativa à prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras reguladas pelo Banco Central do Brasil está definida na Resolução no 3.198, de 27 de maio de 2004. Essa norma estabelece que as instituições financeiras devem seguir as normas e regulamentos sobre independência emitidos pela Comissão de Valores Mobiliários, Conselho Federal de Contabilidade e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon). Esta resolução estabelece ainda que:

Art. 8º O auditor independente deve elaborar e manter adequadamente documentada sua política de independência, a qual deve ficar à disposição do Banco Central do Brasil e do Comitê de Auditoria da entidade auditada, quando instalado, evidenciando, além das situações previstas neste regulamento, outras que, a seu critério, possam afetar sua independência, bem como os procedimentos de controles internos adotados com vistas a monitorar, identificar e evitar as suas ocorrências. (Fonte: Resolução BACEN no 3.198/04) (Grifos nossos)

Adicionalmente, as empresas com registro na Comissão de Valores Mobiliários também devem atender as exigências da Instrução Normativa CVM Nº 381, de 14 de janeiro de 2003, que trata da divulgação, pela entidade auditada, de informações sobre a prestação por outros serviços não relacionados à auditoria externa.

O Art. 2º desta norma estabelece que deverão ser divulgados pela entidade, sobre a prestação de serviços não relacionados à auditoria externa por parte do auditor independente ou partes relacionadas com o auditor independente:

- I – a data da contratação, o prazo de duração, se superior a um ano, e a indicação da natureza de cada serviço prestado;
- II – o valor total dos honorários contratados e o seu percentual em relação aos honorários relativos aos de serviços de auditoria externa;
- III – a política ou procedimentos adotados pela Companhia para evitar a existência de conflito de interesse, perda de independência ou objetividade de seus auditores independentes; e
- IV – um resumo da exposição justificativa a que se refere o art. 3º.

Tais exigências apresentadas no art. 2º deverão ser divulgadas do Relatório Anual da Administração e as entidades auditadas poderão deixar de divulgar a informação exigida pelo inciso II, caso a remuneração global referida por este inciso represente menos de 5% da remuneração do serviço de auditoria externa.

O art. 3º, mencionado no inciso IV do art. 2º, estabelece que o auditor deve declarar à administração das empresas auditadas as razões por que a prestação de outros serviços não afeta a independência e objetividade necessárias para o trabalho de auditoria independente.

Por fim, o Art. 5º define que o descumprimento desta norma constitui infração de natureza grave.

De um modo geral, é possível observar que as normas existentes no Brasil são compatíveis com as emitidas nos Estados Unidos e buscam contribuir no aumento da independência dos auditores externos de modo a aprimorar a qualidades das demonstrações financeiras de um modo geral.

3 Metodologia

O presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa descritiva e de natureza qualitativa. Buscou-se analisar o nível de divulgação do relacionamento das empresas com os seus respectivos auditores externos apresentado no Relatório da Administração.

Para a construção do estudo, a amostra da pesquisa é composta por 374 empresas listadas na BMF&BOVESPA no fim do exercício de 2015, que divulgaram o relatório anual, conforme demonstrado na tabela 1.

Tabela 1: Composição da amostra de empresas abertas do ano de 2015

	Quantidade de Empresas
Empresas cadastradas na CVM	384
(-) Empresas inativas	-4
(-) Empresas sem dados	-6
Total da amostra	374

Fonte: Elaboração própria.

Optou-se por obter as informações disponíveis no Relatório da Administração porque este relatório deve ser divulgado obrigatoriamente pelas empresas e está disponível para consulta no site da CVM. O exercício de 2015 foi escolhido por ser este o último ano de divulgação dos relatórios pela maioria das empresas até a elaboração da presente pesquisa.

A base de dados utilizada nesta pesquisa é proveniente da realização de uma coleta manual das informações nos Relatórios da Administração das empresas selecionadas, disponibilizados no site da CVM. Esta coleta foi realizada entre os dias 10/12/2016 e 13/12/2016.

Como exigido no Art 2º da Instrução Normativa CVM nº 381/03, as companhias abertas são obrigadas a divulgar no Relatório de Administração anual informações sobre o seu relacionamento com os auditores externos.

A referida norma define os itens que devem ser divulgados no relatório. Os itens objeto de análise foram: (1) data de contratação do serviço; (2) prazo de duração do serviço (se superior a um ano); (3) indicação da natureza de cada serviço prestado; (4) valor total dos honorários contratados; (5) percentual em relação aos serviços de auditoria contratados; (6) política ou procedimentos da companhia para evitar conflitos de interesses, perda de independência ou objetividade dos auditores; e (7) resumo da declaração dada pelo auditor à administração da entidade auditada com as razões pelas quais a prestação de outros serviços não afetam a independência e objetividade do serviço de auditoria.

Cada item foi classificado de forma binomial (0 ou 1), onde se atribuiu 0 (zero) quando a informação não foi divulgada e 1 (um) quando a informação foi divulgada.

A partir da atribuição de notas aos itens acima citados, foi calculado o índice percentual de divulgação das empresas sobre o relacionamento com os auditores externos em relação à contratação de outros serviços não relacionados ao trabalho de auditoria das demonstrações financeiras.

Adicionalmente, foi realizada uma análise qualitativa dos melhores exemplos de divulgação das informações exigidas pela Instrução Normativa CVM nº 381/03, isto é, foram selecionados alguns exemplos de divulgação que podem servir de benchmarks por terem apresentado os maiores índices de divulgação.

4 Análise dos Resultados

A tabela 2 apresenta uma síntese das informações obtidas na coleta de dados realizada nos Relatórios de Administração do ano de 2015, disponibilizados pelas empresas com registro na Comissão de Valores Mobiliários.

No ano de 2015, verifica-se, pelo painel “A” da tabela 2, que entre as empresas analisadas, 65 Companhias não apresentaram informação sobre o seu relacionamento com os auditores independentes em atividades de consultoria, representando 17,38% da amostra coletada.

Notadamente, uma parte considerável destas empresas pode ter deixado de cumprir a norma e isso, conseqüentemente, pode oferecer algum risco aos interesses dos investidores que necessitam de informações fidedignas para a tomada de decisão. Destaca-se que estas empresas deveriam ter indicado explicitamente a ausência de serviços que poderiam potencializar algum conflito de interesses.

Do total da amostra, 214 empresas (57,22%) informaram que não houve a contratação de outros serviços que não fossem os de auditoria das Demonstrações Financeiras do exercício.

Por fim, verificou-se que 95 empresas divulgaram informações sobre o seu relacionamento com o seu auditor externo, representando 25,4% da amostra das empresas analisadas. Esta parcela pode ser mais bem analisada nas tabelas próximas tabelas.

Pode-se verificar no painel “B” da tabela 2 que a maior parte das empresas (81,1%) que evidencia o seu relacionamento com o auditor independente divulga a política de procedimentos para evitar o conflito de interesses com a firma de auditoria (item VI). Destaca-se que este item faz parte dos critérios internacionais de auditoria que estabelecem que o auditor não pode auditar o seu próprio trabalho, exercer funções gerenciais no seu cliente ou promover os interesses do cliente.

Verifica-se que os itens III e IV, que representam a natureza e o valor do serviço prestado, respectivamente, têm um índice expressivo de divulgação – acima de 70%.

Por outro lado, apenas 17,9% das empresas informam o prazo de duração do serviço contratado (item II). Além disso, o percentual de empresas que esclarecem a data da contratação dos serviços (item I) é um pouco superior ao item anterior, porém muito baixo (28,4%). Apenas 35,8% das companhias divulgaram um resumo do Relatório do Auditor Externo em que o mesmo deve explicar os motivos pelos quais acredita que a prestação de outros serviços não afeta a independência e objetividade do trabalho de auditoria.

Tabela 2: Nível de divulgação de informações no Relatório de Administração de 2015\

Painel A - Divulgação de informações sobre relacionamento com o auditor independente		
	Quantidade	%
Não apresentam informações sobre o tema	65	17,4%
Informam que não existe contratação de outros serviços	214	57,2%
Divulgam informações sobre outros serviços prestados	95	25,4%
Total	374	100,0%

Painel B – Quantidade de divulgações por cada item da norma		
Item da norma	Quantidade	%
I – data da contratação	27	28,4%
II – prazo de duração	17	17,9%
III – natureza do serviço	75	78,9%
IV – valor total dos honorários	69	72,6%
V – percentual dos honorários em relação à auditoria	47	49,5%
VI – política para evitar conflito de interesses	77	81,1%
VII – resumo da justificativa do auditor independente	34	35,8%

Painel C – Quantidade de divulgação por empresa		
Número de itens divulgados por empresa	Quantidade	%
1	13	13,7%
2	14	14,7%
3	14	14,7%
4	21	22,1%
5	22	23,2%
6	8	8,4%
7	3	3,2%
Total	95	100,0%

Painel D – Quantidade de serviços prestados às Companhias			
Número de serviços contratados		Quantidade	%
8 serviços		1	1,3%
7 serviços		1	1,3%
5 serviços		1	1,3%
4 serviços		1	1,3%
3 serviços		18	24,0%
2 serviços		23	30,7%
1 serviços		30	40,0%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por fim, pouco menos da metade das empresas (49,5%) divulgou a porcentagem dos honorários de outros serviços em relação ao serviço de auditoria. O valor dos honorários prestados, entre as 47 empresas que divulgaram, apresentou uma média de 43,5% em relação ao valor total dos honorários cobrados, sendo o valor máximo de 522,84%.

No painel “C” da tabela 2 verifica-se que apenas três empresas divulgam todos os itens exigidos pela norma. Pode-se observar também que o número de empresas que divulgam 6 ou 7 itens é muito baixo (total de 11 empresas), representando 11,6% do total de empresas que divulgam informações.

O painel “D” da tabela 2 apresenta o nível de concentração dos serviços prestados por empresa. Pode-se verificar que o volume de serviços prestados a uma mesma Companhia não é

comum. A grande maioria das Companhias da amostra (94,67%) contratou o número máximo de três serviços. Apenas quatro Companhias contrataram acima de três serviços, sendo que uma das empresas analisadas contratou oito tipos diferentes de serviços além do trabalho de auditoria das Demonstrações Financeiras.

A tabela 3 apresentada a seguir indica os tipos de serviços contratados pelas empresas junto aos auditores independentes.

Observa-se na tabela 3 que a natureza dos serviços prestados pelos auditores independentes é bastante diversificada. O tipo mais comum de serviço prestado foi de “Revisão de informações financeiras, fiscais e atuariais”, abrangendo 26,0% das companhias que divulgam informações dos serviços prestados (total de 75 companhias).

Tabela 3: Tipos de Serviços Contratados Divulgados no Relatório Anual

Tipo de Serviço	Quantidade	%
Revisão das informações financeiras, fiscais e atuariais	40	26,0%
Assessoria/consultoria tributária	29	18,8%
Operações no exterior	7	4,5%
Demonstrações regulatórias	7	4,5%
Relatório do controle patrimonial	7	4,5%
Assessoria/consultoria trabalhista e previdenciária	6	3,9%
Sistemas de informação	5	3,2%
Procedimentos adicionais e procedimentos pré-acordados	5	3,2%
Emissão de laudo	5	3,2%
Revisão sobre sustentabilidade	4	2,6%
Assessoria /consultoria contábil	4	2,6%
Treinamento	4	2,6%
Carta conforto	3	1,9%
Revisão sobre preço e transferência	2	1,3%
Diagnóstico e melhorias do processo de suprimentos	2	1,3%
Auditoria sorteio	2	1,3%
Auditoria controles internos	2	1,3%
Consultoria de processos	2	1,3%
Informações em procedimentos administrativos	2	1,3%
Aquisição de novos negócios	2	1,3%
Outros serviços	14	9,1%
Total	154	100,0%

Fonte: Elaborado pelos autores.

O serviço de assessoria e consultoria tributária é o segundo serviço mais contratado pelas Companhias, representando 18,8% das empresas que divulgaram os serviços.

Além dos serviços mencionados na tabela 3 também foram identificados os seguintes serviços: (1) Data quality; (2) Suporte de estruturação de fábrica; (3) Declarações fiscais e tributárias; (4) Assistência na prestação de documento; (5) Diligência; (6) Revisão de Demonstrativos Gerenciais; (7) auditoria Atuarial; (8) Risco Based Capital (RBS); (9) Asseguração das informações de responsabilidade social corporativa; (10) Emissão de certificado internacional; (11) Emissão adicional de Relatório de Auditoria; (12) Pesquisa de mercado; (13) Avaliação estratégica; e (14) Consultoria RH.

Entre as empresas com alto índice de divulgação destacam-se, por exemplo, as empresas (a) Cinesystem; (b) CPFL Energia; (c) Cemig; (d) RaiaDrogasil; e (e) Santander Brasil.

O valor dos honorários dos serviços prestados no ano de 2015 corresponde a 32,6% na RaiaDrogasil, 31% na CPFL Energia, 25% no Santander Brasil; 15,7% na Cinesystem; e 4,18% na Cemig.

A empresa Cinesystem, por exemplo, cumpriu fielmente o que é exigido pela IN CVM no 381/03. Apresentou a data de contratação, o prazo de duração e indicou o serviço adicional contratado. Também divulgou que pagou R\$ 22.369,14 (equivalente a 15,7% dos honorários de auditoria) por este serviço no ano de 2015. Além disso, divulgou que consultou o auditor independente e o Conselho de Administração para se assegurar de que o serviço adicional não gera conflito de interesse ou perda de independência. Por fim, também divulgou a justificativa do auditor de por que o serviço não afeta a independência da firma de auditoria, como destacado a seguir.

“Conforme Instrução CVM 381/03, informamos que, no exercício de 2015, a Companhia contratou seus auditores independentes, a KPMG Auditores Independentes, para prestação de outro serviço que não o de auditoria externa. Os auditores independentes foram contratados em 17 de abril de 2015 para emissão adicional de relatório de auditoria de acordo com as normas brasileiras (NBC TA 805) e internacionais de auditoria, com análise de contas contábeis específicas do balanço patrimonial para o período iniciado em 1º de julho de 2013 e findo em 28 de fevereiro de 2014, para fins de ajuste de participação dos acionistas da Companhia, o qual foi emitido em 14 de agosto de 2015. Por tal serviço adicional foi cobrado o montante de R\$ 22.369,14, o qual representa 15,7% dos honorários relativos aos serviços de auditoria externa. A Companhia adota como procedimento formal, previamente à contratação de outros serviços profissionais que não os relacionados à auditoria externa, consultar os auditores independentes e o Conselho de Administração, no sentido de assegurar-se que a realização da prestação destes outros serviços não venha gerar conflito de interesses ou afetar sua independência e objetividade. Nossos auditores independentes declararam à administração da Companhia que os serviços prestados não afetaram a independência e a objetividade necessárias ao desempenho dos serviços de auditoria externa, por se tratar de levantamento de saldos contábeis de contas contábeis específicas, com propósito de possíveis ajustes em participações entre acionistas.” (fonte: pág. 4 do Relatório da Administração de 2015) (grifos nossos)

Na empresa RaiaDrogasil, todos os itens exigidos foram divulgados. Os serviços prestados relacionados a pesquisa de mercado em recursos humanos e consultoria em sistema de informática

representaram 32,6% do total pago ao serviço de auditoria, como destacado a seguir.

“Em atendimento à Instrução CVM nº 381/2003 e ao Ofício Circular SNC/SEP nº 01/2007, a Companhia informa que, durante o ano de 2015, a PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes, além dos serviços de auditoria externa relacionados às demonstrações financeiras do exercício de 2015, prestou os seguintes serviços: Serviço de consultoria de pesquisa de mercado de indicadores de recursos humanos, no valor de R\$ 16,0 (2,7% do total pago ao serviço de auditoria externa), assinado em 24 de julho de 2015, com prazo de 3 meses. Serviço de consultoria para estudo de diminuição de riscos relacionados ao sistema de informática, no valor de R\$ 180,0 (29,9% do total pago ao serviço de auditoria externa), assinado em 17 de agosto de 2015, com prazo de 4 meses. Os serviços, acima mencionados, totalizaram R\$ 196,0 ou 32,6% do total pago ao serviço de auditoria externa relacionado às demonstrações financeiras. A Companhia informa que a sua política de contratação de prestação de serviços não relacionados à auditoria externa se substancia nos princípios que preservam a independência do auditor. Tais princípios baseiam-se no fato de que o auditor independente não deve auditar seu próprio trabalho, não pode exercer funções gerenciais, não deve advogar por seu cliente ou prestar quaisquer outros serviços que sejam considerados proibidos pelas normas vigentes, mantendo desta forma a independência nos trabalhos realizados. A PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes não tem conhecimento de qualquer relacionamento entre as partes que poderia ser considerado como conflitantes em relação a sua independência.”

(fonte: pág. 22 do Relatório da Administração de 2015)

No caso da empresa CPFL Energia destaca-se que a empresa informa que os serviços prestados estão relacionados aos serviços de auditoria das demonstrações financeiras. Possivelmente, a prestação de serviços complementares aos serviços de auditoria das demonstrações financeiras pode, em alguns casos, contribuir na melhoria do serviço prestado pelos auditores independentes.

Destaca-se também que as empresas normalmente apresentam quadros sintéticos demonstrando a natureza dos serviços prestados e os valores relacionados, facilitando a compreensão das informações divulgadas, como pode ser observado nas empresas Cemig e Santander Brasil.

Nestes casos, apesar de não existir um padrão de apresentação das informações exigidas (texto ou tabelas), houve a preocupação destas empresas de cumprir a norma da melhor maneira possível.

5 Conclusão

O objetivo deste trabalho foi investigar o nível de divulgação apresentado no Relatório da Administração do ano de 2015 sobre o relacionamento dos auditores independentes com as Companhias de capital aberto, conforme exigido pela CVM, bem como analisar a natureza dos serviços prestados e a magnitude da representatividade dos respectivos honorários.

Do total de 374 empresas que divulgaram o Relatório da Administração de 2015, 65 (17,38%) não apresentaram nenhuma informação exigida pela Instrução Normativa CVM no 381/03. Isso pode expressar a existência de um conflito de interesses e uma possível ameaça à independência do trabalho de auditoria.

Cabe destacar que a norma permite que serviços contratados que não ultrapassem 5% do valor da auditoria não tenham seus

montantes divulgados, porém algumas Companhias alegaram que não contrataram outros serviços acima dos 5% e não divulgaram as demais informações exigidas pela norma. Nestes casos, as informações foram consideradas como não divulgadas pelas empresas.

Verificou-se que os itens com o menor índice de divulgação são a data e o prazo de contratação dos serviços.

Os serviços de consultoria mais contratados são os de revisão de informações financeiras, fiscais e atuariais, sendo contratados por mais da metade das empresas que os divulgaram. Outro serviço muito contratado refere-se à consultoria e assessoria tributária, principalmente para elaboração de obrigações acessórias tão comuns no Brasil. A explicação para este fato pode ser encontrada na complexidade da legislação tributária existente no país, o que exige custos adicionais para que as Companhias possam cumpri-la.

Os resultados da análise apontam deficiências no nível de divulgação das informações prestadas por algumas empresas de capital aberto no ano de 2015. Quase 20% das empresas não divulgaram nenhuma informação sobre o relacionamento com o auditor independente; mais de 40% das empresas que apresentaram informações divulgaram, no máximo, três itens; e apenas três empresas divulgaram todos os itens exigidos.

Ressalta-se que um baixo nível de divulgação impossibilita uma adequada avaliação, pelos usuários, da informação contábil de

eventuais situações que possam comprometer a independência do auditor externo.

O tema tratado no presente estudo é importante por três aspectos:

Primeiro, para as companhias abertas, que são obrigadas a atender as exigências de divulgação previstas na Instrução Normativa CVM nº 381/03, serve de alerta para a necessidade de aprimoramento da qualidade das informações divulgadas, evitando dúvidas por parte dos acionistas e credores, e eventuais, sanções do órgão regulador.

Segundo, para os usuários da informação contábil, esta pesquisa contribui ao alertar sobre a relevância deste tipo de divulgação para ampliar o nível de confiabilidade das demonstrações financeiras publicadas pelas empresas.

Terceiro, para os órgãos reguladores esta pesquisa pode ser importante pois apresenta evidências relevantes que podem facilitar a atividade de fiscalização das empresas de modo a garantir o cumprimento da norma e contribuir para o bom funcionamento do mercado, bem como pode servir de referência para revisão ou implementação de novas normas sobre o tema.

Como sugestão para pesquisas futuras recomenda-se uma análise de um número maior de anos, bem como um estudo mais detalhado sobre as características dos serviços prestados e a sua relação com as características das empresas de capital aberto.

Referências

- ALMEIDA, M. C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas, 2012.
- BEUREN, I. M.; ANGONESE, R. *Instrumentos para determinação do índice de evidenciação de informações contábeis*. Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios, v. 8, n. 1, p. 120-144, 2015.
- BORTOLON, P. M.; SARLO NETO, A.; SANTOS, T. B. *Custos de auditoria e Governança Corporativa*. Revista Contabilidade & Finanças - USP, v. 24, n. 61, p. 27-36, 2013.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Resolução nº 3.198, de 27 de maio de 2004*. Altera e consolida a regulamentação relativa à prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação. Disponível em: <www.bcb.gov.br>
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Instrução nº 308, 14 de maio de 2004*. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br>.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Instrução nº 381, 14 de janeiro de 2003*. Divulgação, pelas entidades auditadas, de informações sobre a prestação, pelo auditor independente, de outros serviços que não sejam de auditoria externa. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br>.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC TA 200 (R1): Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria*. Brasília (DF), 2016.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC TA 220 (R2): Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis*. Brasília (DF), 2016.
- GALLON, A. V.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. *Evidenciação Contábil: itens de maior divulgação nos relatórios da administração das empresas participantes dos níveis de governança da Bovespa*. Contabilidade Vista & Revista, v. 19, n. 2, p. 141-165, 2008.
- GRAMLING, A. A.; JOHNSTONE, K. M.; RITTENBERG, L. E.; *Auditoria. Tradução de Antônio Zorato Sanvicente*. São Paulo: Cengage Learning, 2012. 743 p.
- IGARASHI, D. C. C.; SILVA, R. A.; OLIVEIRA, C. R. *Análise das informações que compõem os relatórios da administração segundo a ótica do parecer de orientação da CVM*. Enfoque Reflexão Contábil, v. 28, n. 3, p. 24-35, 2009.
- ITO, E. Y. H.; MENDES, P. C. M.; NIYAMA, J. K. *Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: um estudo comparativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais*. Contabilidade, Gestão e Governança, v. 11, n. 1-2, p. 312-328, 2008.
- LUCA, M. M. M.; MARTINS, L. C.; MAIA, A. B. G. R.; COELHO, A. C. D. *Os mecanismos de auditoria evidenciados pelas empresas listadas nos níveis diferenciados de governança corporativa e no novo mercado da Bovespa*. Contabilidade Vista & Revista, v. 21, n. 1, p. 101-130, 2010.
- PIZETTA, K. C.; COSTA, F. M. *O papel do conselho de administração na contratação da empresa de auditoria: evidências empíricas no Brasil*. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 7, n. 3, p. 291-304, 2013.
- SARBANES OXLEY ACT. *Public Law 107-204*. July 30, 2002. Disponível em: <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>. Acesso em 28 de junho de 2017.
- SILVA, J. S.; SILVA, A. H. C.; LAURENCEL, L. C. *Nível de Evidenciação Obrigatória nas Empresas de Capital Aberto: Uma Análise do CPC 27*. Pensar Contábil, v. 18, n. 65, p. 40-50, 2016.
- SILVA, A. G.; ROBLES JUNIOR, A. *Os impactos na atividade de auditoria independente com a introdução da lei Sarbanes-Oxley*. Revista Contabilidade & Finanças - USP, v. 19, n. 48, art. 10, p. 112-127, 2008.