

Paulo Roberto da Silva

Doutorando em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP

Mestre em Contabilidade pela Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro

Professor da Universidade Federal Fluminense

## Introdução

O presente artigo objetiva divulgar no Brasil os estudos desenvolvidos pelo *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*<sup>1</sup> sobre os chamados *Assurance Services (AS)*<sup>2</sup>.

Tais estudos se iniciaram e ainda se desenvolvem num ambiente de:

- globalização das relações econômicas, fato que amplia significativamente a demanda e a natureza dos serviços afetos à área contábil;
- focalização no atendimento às necessidades específicas dos consumidores de bens e serviços (abordagem “foco no cliente”<sup>3</sup> – *customer focus*); e
- declínio da participação relativa dos serviços de atestação (inclui a auditoria independente de demonstrações contábeis), comparativamente com outros serviços (consultoria administrativa, impostos, informática, recursos humanos, etc.).

A combinação desses fatores parece ter motivado aquela egrégia entidade norte-americana a envidar esforços no sentido de reposicionar a profissão num lugar de destaque social. A expectativa é que os AS formem os alicerces da próxima evolução da área contábil nos Estados Unidos da América (EUA).

Dentre os vários estudos desenvolvidos pelo *AICPA*<sup>4</sup>, destacamos aquele que fornece um esboço de estrutura conceitual para os AS<sup>5</sup>. Seu conteúdo inclui a definição, o escopo, alguns requisitos (independência, julgamento profissional, usuários, etc.) e uma proposta de distinção entre os vários tipos de serviços que podem ser prestados pelos profissionais.

A referida proposta de estrutura conceitual, segundo a divulgação do *AICPA*, possui como objetivos:

- oferecer uma visão geral e coerente dos AS;
- proporcionar diretrizes que elevem a qualidade e a uniformidade desses serviços; e
- contribuir para o estabelecimento de uma percepção, por parte do público em geral, do valor e significado da função do profissional.

Em síntese, tentamos organizar os conceitos relativos aos vários serviços que os profissionais mais preparados já prestam aos seus clientes, ampliando os horizontes daqueles que ainda não tiveram essa oportunidade, bem como propor uma terminologia para o tema enfocado.

Entendemos que essa não é uma tarefa trivial, devido às diferenças culturais existentes entre os EUA e o Brasil. Na medida do possível, limitados pela falta de uma ampla vivência naquele país, oferecemos destaques para essas discrepâncias.

## Definição de Assurance Services

O *AICPA* define AS como os serviços profissio-

<sup>1</sup> Entidade norte-americana que congrega os profissionais da área contábil aprovados em exame especial de qualificação (*Certified Public Accountants – CPA*). Ela é de direito privado e de participação facultativa. Embora não sendo exatamente igual, o significado de CPA se assemelha ao de auditor independente.

<sup>2</sup> Optamos por manter a nomenclatura original, embora já existam algumas tentativas de tradução. Uma delas é: Serviços de Asseveração de Informações (SAI).

<sup>3</sup> Embora esta seja a tradução mais difundida, no restante do artigo usamos o termo: ‘foco no consumidor’. Para a auditoria independente de demonstrações contábeis, cliente representaria a empresa que contrata os serviços (auditada) e consumidor seria o leitor desses relatórios (usuários externos). Conforme desenvolvimento posterior, entendemos que o significado adotado pelo *AICPA* foi o de focalizar o tomador de decisões, ou seja, o usuário da informação.

<sup>4</sup> Os interessados podem acessar a íntegra do material na *home page* da entidade (<http://www.aicpa.org>).

<sup>5</sup> *Assurance Services – Definition and Interpretative Commentary. Produced by AICPA Special Committee on Assurance Services © 1997 AICPA – <http://www.aicpa.org>.*

nais independentes que aperfeiçoam a qualidade das informações e/ou seu contexto para os usuários<sup>6</sup>.

Podemos observar que a definição oferecida é extremamente ampla, permitindo a inclusão de muitas atividades, bem como a superposição com outras áreas do conhecimento humano<sup>7</sup>. O propósito dessa atitude consiste em evitar a criação de obstáculos ou restrições ao desenvolvimento dos AS. Segundo o AICPA, esse é um comportamento consistente com a etapa embrionária em que se encontra o processo de sistematização da matéria.

A definição oferecida possui uma ligação com os serviços de atestação<sup>8</sup> (inclui a auditoria independente de demonstrações contábeis, entre outros), no que diz respeito à verificação independente. A interpretação proposta para os AS, contudo, engloba esses serviços (atestação), porém é mais abrangente. Compreende, também, serviços menos estruturados (menos vinculados aos padrões estabelecidos) e direcionados para o incremento da utilidade da informação em circunstâncias específicas e bem delimitadas.

Esse segmento dos AS, complementar aos serviços de atestação, reconhece e provoca um deslocamento das atenções do profissional de um usuário abstrato (idealizado, com necessidades informacionais presumidas ou médias) para um usuário mais concreto (identificado, com demandas diretamente pactuadas). Esse movimento migratório parece consistente com a abordagem “foco no consumidor” (*customer focus*), amplamente discutida na literatura sobre qualidade empresarial.

Tal abordagem não nos parece uma novidade no ambiente brasileiro. Por conta de diferenças culturais significativas com os EUA (legislação, atuação do Poder Judiciário e outros órgãos fiscalizadores, representatividade do mercado de capitais, nível de profissionalismo dos investidores, etc.), o profissional que atua no Brasil nos parece bastante familiarizado com a análise específica de cada situação, sensibilizando-se com o atendimento das necessidades informacionais de usuários mais próximos e concretos.

Essa abrangência ampliada, segundo o AICPA<sup>9</sup>, não extrapola os limites da definição de contabilidade revisada com independência (*Certified Public Accounting - CPA*). Ela seria a seguinte:

Na prática da contabilidade (*public accounting*), CPAs proporcionam competência profissional, independência e uma forte preocupação no que se refere à utilidade das informações e assessorias que prestam... A qualidade profissional dos seus serviços é baseada na experiência e nos requisitos exigidos para a obtenção do título de CPA – formação acadêmica e aprovação em exames específicos – e nos padrões éticos e técnicos estabelecidos pela profissão. (tradução livre).

Pelo exposto, o AICPA considera os AS como uma atribuição também do profissional de contabilidade em virtude da preocupação com a utilidade da informação e exigência de verificação independente, embora seja muito mais abrangente que os tradicionais serviços de atestação.

Os AS contribuem para a tomada de decisões mais apropriadas à medida em que aperfeiçoa a qualidade da informação. Podem ser de vários tipos, tais como:

- econômico-financeiras ou não;
- sobre um fenômeno isolado, um processo ou um sistema (de controle interno, modelos de decisão, etc.);
- direta (sobre um produto) ou indireta (sobre declarações de terceiros a respeito de um produto);
- destinadas para usuários externos e/ou internos; etc.

Visando melhor esclarecer a elevada contribuição que o profissional pode oferecer e a abrangência do conceito de informação, exploramos o esquema sobre: “AMPLITUDE DA GESTÃO. SEGMENTO. EFICÁCIA.”, desenvolvido pelo Laboratório de Gestão Econômica (GECON) da Faculdade de Economia, Administração e

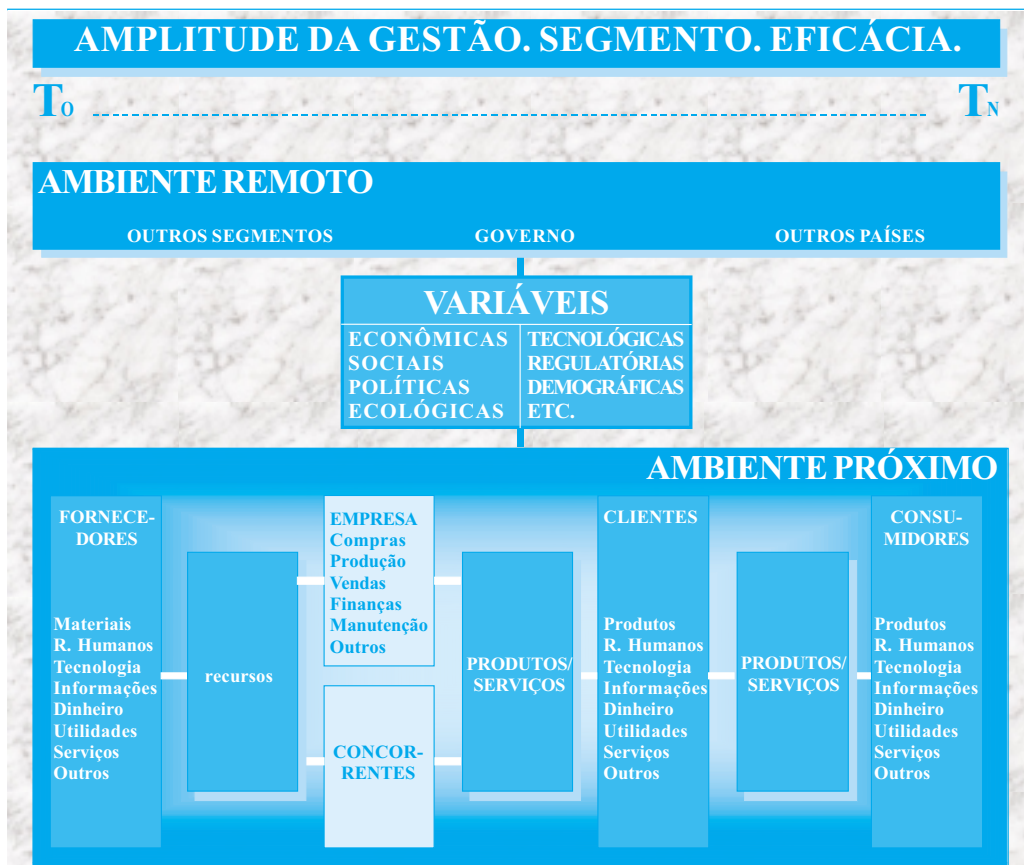
<sup>6</sup> Assurance Services – Definition and Interpretative Commentary. Produced by AICPA Special Committee on Assurance Services © 1997 AICPA – <http://www.aicpa.org>.

<sup>7</sup> A delimitação dos AS fica mais clara após o detalhamento da terminologia efetuado adiante.

<sup>8</sup> Attestation Services.

<sup>9</sup> BL§921.06-07.

<sup>10</sup> Material obtido na home page do referido laboratório (<http://www.gecon.com.br>).



Contabilidade da Universidade de São Paulo<sup>10</sup>, apresentado a seguir:

Observamos que os agentes econômicos (ambiente próximo) competem por recursos, os transformam em produtos/serviços (agregam valor) e os oferecem aos clientes e/ou consumidores finais. Dentre os recursos (produtos e serviços) disputados, encontramos a informação que, por sua vez, está associada a uma enorme gama de variáveis (econômicas, sociais, políticas, ecológicas, tecnológicas, regulatórias, demográficas, etc.), envolvendo inclusive outros segmentos, governos, outros países, blocos de países, etc.

À medida em que esses agentes econômicos dispõem de informações mais qualificadas, eles passam a ter melhores condições de elevar a sua eficácia (cumprimento da missão e garantia da continuidade), contribuindo de forma mais efetiva para a cadeia de valor na qual estão inseridos.

O profissional, enquanto agente econômico, agrega valor à informação e, por isso, merece uma remuneração condizente. Portanto, a percepção amplia-

da das oportunidades disponíveis permite elevar o nível das contribuições que podemos oferecer à sociedade, fato que valoriza a contabilidade e nos proporciona maiores benefícios, inclusive em termos financeiros.

Quanto ao escopo dos AS, ele pode compreender as seguintes atividades:

- **capturar informações** – usando critérios de mensuração existentes ou aperfeiçoados;
- **tornar as informações mais confiáveis** – informações primárias podem ser refinadas, tornando-se mais precisas e confiáveis. Este é o escopo dos padrões de atestação: elevar a confiabilidade da informação. Este tipo de serviço independe do tipo de usuário. Algumas informações primárias podem ser refinadas, mesmo que não sejam usadas em todos os processos decisórios; e/ou
- **aperfeiçoar o processo decisório** – os AS aperfeiçoam o processo decisório através da elevação não somente do nível de

credibilidade da informação, como também da sua relevância e utilidade para o usuário. Tal processo pode ser aperfeiçoado pela melhoria do contexto geral como, por exemplo, dos modelos de decisão utilizados. Esta faceta dos AS difere bastante dos modelos de atestação existentes.

Outro aspecto destacado pelo AICPA é a facilidade da emissão de um relatório escrito. O avanço da tecnologia de comunicações está proporcionando muitas situações em que a divulgação de um parecer do profissional se torna difícil. Um exemplo seria a transmissão de dados em formato digital (via satélite). Por isso, visando não restringir o desenvolvimento dos AS, o entendimento que está prevalecendo é que o relatório escrito do profissional pode ser dispensável, dependendo do contexto específico.

Todavia, o AICPA adverte que o parecer escrito é uma das mais importantes formas de demonstrar o valor dos serviços prestados. Desconhecendo o engajamento do profissional, o usuário poderá não perceber os benefícios proporcionados (maior segurança sobre a qualidade da informação), invalidando parcialmente os esforços despendidos.

Assim, nos serviços em que nenhum relatório for emitido, devemos usar os meios disponíveis para dar ciência ao usuário acerca da nossa participação no processo de fornecimento das informações (oral ou outra forma mais adequada para as circunstâncias).

### **Independência**

Conforme mencionado anteriormente, os AS pressupõem a verificação independente das informações. Isso significa dizer que o valor do serviço consiste no fato de que o profissional se interessa exclusivamente na melhoria da qualidade da informação para o usuário. Portanto, o conceito de independência para os AS seria análogo àquele associado aos serviços de auditoria, ainda que estruturado de forma diferente<sup>11</sup>.

Um ponto polêmico defendido pelo AICPA é a possibilidade de o profissional processar dados, elabo-

rar relatórios contábeis para o cliente e permanecer independente. O entendimento privilegiado seria que a mera preparação da informação não cria interesses conflitantes, ou seja, não gera um inaceitável risco de tendenciosidade na prestação do serviço.

O benefício da participação do profissional se consubstanciaria no aperfeiçoamento da informação através de um processo de preparação independente (assumindo a competência, integridade e imparcialidade do prestador deste tipo de AS, bem como a necessidade da informação por parte do usuário).

Teoricamente, a argumentação apresentada nos parece válida. Esta, entretanto, deveria ser submetida ao crivo do cotidiano do ambiente econômico, o desempenho dos profissionais submetido à rigorosa avaliação e os resultados obtidos analisados com bom senso. Isso porque, na prática, existem fortes pressões dificultando o atendimento à essência do referido conceito. Ademais, essa possibilidade poderia ser uma excessiva flexibilização da regra: "ser e parecer ser independente".

Em nossa opinião, ainda nos encontramos num estágio muito inicial da discussão. Em princípio, os argumentos do AICPA, favoráveis à elaboração de relatórios para o cliente, nos parecem adequados. Contudo, a exemplo do que está ocorrendo com quase todos os segmentos da sociedade, consideramos importante o estudo de formas de avaliação de desempenho do profissional, visando corrigir os desvios observados.

### **Serviços Profissionais**

O conceito de serviços profissionais compreende a aplicação do julgamento profissional, que é a essência da atividade do CPA.

Entendemos o conceito de julgamento profissional como a escolha daquela opção, dentre as existentes, que otimize o alcance dos objetivos acordados na contratação. Isso significa dizer que as decisões relativas às avaliações e procedimentos adotados pelo profissional estão isentas das suas preferências pessoais e são justificáveis por uma coerência lógica. Sua com-

<sup>11</sup> A diferença na estruturação do conceito de independência é mais facilmente compreendida no tópico 6 (Usuários dos Assurance Services).

inação com o conceito da independência é o principal valor gerado pela sua atuação.

Portanto, durante a prestação dos AS, o profissional deveria observar os seguintes critérios:

- **competência profissional** (que inclui o comprometimento somente com serviços em que haja a convicção de que serão adequadamente concluídos);
- **zêlo profissional;**
- **planejamento e supervisão;** e
- **dados relevantes suficientes** (obtenção de evidências suficientes e competentes para suportar as conclusões e recomendações relativas aos serviços prestados).

Alguns contratos de AS envolvem a atestação ou outros serviços já cobertos por detalhados padrões de execução e divulgação, como por exemplo: a auditoria independente de demonstrações contábeis. Entretanto, muitos deles podem não se enquadrar nesse contexto, inclusive não se referindo ao teste de afirmações de responsabilidade de outras partes.

Na prestação de AS pouco estruturados, em conformidade com a abordagem do foco no consumidor, podemos usar critérios de avaliação apropriados para as circunstâncias, tendo em vista uma seleção de usuários específicos, ainda que diverjam dos princípios fundamentais da contabilidade<sup>12</sup>. Nesses casos, o procedimento ideal seria consultar esses usuários, preferencialmente antes da efetiva contratação dos serviços, garantindo a percepção clara sobre a adequação dos critérios que serão utilizados.

Complementarmente, pelo menos ao término do serviço, nova consulta deveria ser realizada, desta vez com o intuito de levantar as impressões sobre os trabalhos realizados (feedback), permitindo uma avaliação do nível de satisfação alcançado.

### Melhoria da qualidade da Informação

A definição de AS apresentada estabelece o

termo **qualidade** como o seu direcionador-chave. Ele está associado à informação propriamente dita e/ou ao seu contexto de utilização.

O termo **contexto** se refere à adequação do processo decisório e do formato da informação utilizados pelos usuários. Diferencia-se da informação propriamente dita porque não envolve o conteúdo desta. Como exemplo, podemos ordenar dados dispersos, facilitando a tomada de decisões. Nesse caso, elevamos a qualidade do contexto, sem interferir no conteúdo da informação usada.

A melhoria da qualidade da informação e/ou seu contexto surge como resultado da atuação do profissional no caso específico, independentemente da ocorrência de alterações nos mesmos. Um exemplo desta situação seria um trabalho de auditoria independente de demonstrações contábeis que não identificasse nenhum problema de divulgação. Assim, a atuação do auditor não acarretaria alterações nos relatórios examinados. Contudo, o parecer sem ressalvas, emitido nessas circunstâncias, proporcionaria maior credibilidade às análises efetuadas pelo usuário, aspecto que eleva a sua qualidade e caracteriza os AS.

A qualidade da informação e/ou seu contexto pode ser obtida através das seguintes características:

- **confiabilidade** – que inclui a adequada representação do objeto informado (empresa, unidade organizacional, produto, etc.), neutralidade<sup>13</sup> e comparabilidade entre os períodos; e
- **relevância** – que inclui a capacidade de ser compreendida, comparabilidade com outras entidades, utilidade (pertinência e facilidade de uso) e inteireza (completa, sem omissões importantes).

Um AS pode reforçar a confiabilidade e/ou a relevância da informação e seu contexto. Segundo o AICPA, em alguns casos, a confiabilidade pode ser sacrificada em favor da relevância. Esse entendimento está fundamentado na premissa de que os usuários

<sup>12</sup> Ou outros padrões estabelecidos, tais como: textos legais para órgãos governamentais, etc.

<sup>13</sup> Traduzimos literalmente, embora existam muitas críticas sobre sua utilização, principalmente em ciências sociais. Além disso, ele parece contraditório com a abordagem foco no consumidor. Talvez o seu melhor significado seja a defesa, por parte do profissional, dos interesses dos usuários na utilidade técnica da informação para suas decisões, resistindo às pressões de outras partes, ainda que estas contratem e/ou paguem os serviços.

podem decidir como a qualidade da informação é aperfeiçoada, dado o seu uso pretendido. Além disso, parece consistente com a abordagem foco no consumidor.

Um exemplo de sacrifício da confiabilidade em prol da relevância seria a técnica de custo-padrão. Ela é menos confiável que o custeio pelo real consumo dos recursos para a elaboração dos produtos porque se baseia em expectativas. Entretanto, pode ser muito útil para o gestor da produção, uma vez que oferece uma razoável aproximação do resultado do processo produtivo, antes mesmo do seu início. Em outras palavras, sacrificamos alguma confiabilidade para incrementar a relevância da informação.

Embora polêmico, consideramos muito importante a prevalência da relevância sobre a confiabilidade porque o declínio da participação da auditoria independente no mercado de serviços pode estar fortemente associado à insuficiência de relevância das demonstrações contábeis publicadas.

Por conseguinte, esse aspecto parece merecer a atenção da classe contábil e da sociedade como um todo.

### **Usuários dos Assurance Services**

Conforme mencionado anteriormente, os AS se caracterizam pela verificação independente da informação. Surge, então, a seguinte pergunta: quando essa verificação é necessária?

Segundo o AICPA, a verificação independente é necessária nas situações de conflito de interesses. Como exemplo, podemos considerar a diretoria de uma empresa que supervisiona as suas unidades operacionais. Ela poderia contratar um AS que envolvesse a avaliação de desempenho das referidas unidades ou para assegurar a qualidade do sistema de informações em uso.

O produto, nesse caso, seria uma avaliação profissional das unidades operacionais, diminuindo o risco de excesso de tendenciosidade na escolha dos critérios e procedimentos utilizados, bem como nas análises correspondentes. Em princípio, um profissional externo à empresa e presumivelmente competente proporcionaria maior credibilidade ao processo de avaliação de desempenho como um todo.

Depreendemos da exemplificação realizada que:

- os AS pressupõem a existência de três partes (no caso: diretoria, unidades operacionais e o prestador do serviço), sendo que duas (as primeiras) estão envolvidas num conflito de interesses; e
- as duas partes em situação de conflito de interesses podem pertencer a uma mesma entidade (ou seja, não existe a obrigatoriedade do envolvimento de um usuário externo).

Pelo exposto, o conceito de usuário potencial dos AS é mais abrangente que aquele tradicionalmente associado aos serviços de atestação. Essa ampliação conceitual oferece muitas oportunidades para o profissional, notadamente as atividades conflituosas internas da empresa, tais como: preços de transferência, avaliação de desempenho, estabelecimento de metas, orçamentos, etc.

Surgiria, agora, outra indagação: se as duas partes em conflito de interesses pertencerem à empresa cliente, a quem o profissional deveria atender? Supondo a existência de uma neutralidade profissional, o serviço deveria ser prestado tendo em vista a qualidade da informação e seu contexto, independentemente das partes envolvidas.

Contudo, por tudo que já foi comentado, tal neutralidade, se alcançável, parece inconsistente com a abordagem do foco no consumidor. Assim, no exemplo dado, o consumidor das informações é a diretoria, pois é ela que vai tomar decisões com base nas mesmas.

Ainda que contratado e/ou pago pelas unidades operacionais, o profissional deveria orientar o seu trabalho para o atendimento das necessidades informacionais da diretoria, resistindo às possíveis pressões exercidas pela outra parte em conflito de interesses.

Zelar pela satisfação das necessidades informacionais de uma das partes em conflito de interesses (usuário ou consumidor da informação) não é o mesmo que ser utilizado para justificar atitudes que ela pretenda implementar contra os outros envolvidos.

Por exemplo, suponhamos que a diretoria, incomodada com a existência de uma unidade operacional,

proponha a contratação do profissional para analisar o sistema de informações voltado para a avaliação de desempenho da organização. Sendo o interesse da diretoria que o relatório final do serviço recomende alterações nos critérios do atual sistema, de sorte a prejudicar a imagem da unidade operacional desafeta, sua execução, em nossa opinião, não estaria amparada pela abordagem foco no consumidor e feriria os conceitos de independência e julgamento profissional.

Observamos que nem sempre existem limites claros entre essas situações. A busca da melhoria da qualidade da informação seria identificar o perfil e necessidades do consumidor dos relatórios e indicar aquilo que tornaria mais eficaz o seu processo decisório. Dentre os vários aspectos envolvidos, relacionamos, simplesmente a título de ilustração, os seguintes:

- extensão dos relatórios (longos ou curtos);
- sentido da exposição (do geral para as partes ou o inverso);
- ferramentas utilizadas para transmitir as mensagens (texto, planilhas, gráficos, etc.);
- nível de complexidade dos conceitos utilizados (básico – o usuário faz as relações que julgar necessárias – avançado – relações já realizadas pelo profissional);
- periodicidade;
- meio de divulgação (papel, mídia eletrônica, jornal, etc.);
- perspectiva temporal (futura – teoricamente mais útil, porém menos verificável – ou passada e presente – o inverso);
- coerência lógica do processo decisório (modelo de decisão); etc.

Em síntese, o interesse da terceira parte (usuário, tomador de decisão) na qualidade da informação e seu contexto é a principal razão para a necessidade de independência nos AS, fato que justificaria a contratação do profissional. Nesse sentido, os usuários podem ser internos ou externos em relação à empresa cliente.

### O Interesse Público

Nos tópicos anteriores, destacamos que os AS podem contribuir para a geração de valor ao longo do fluxo de recursos na sociedade. Esse valor se

consubstanciaria no aperfeiçoamento das decisões fundamentadas em informações mais qualificadas. Em tese, esse aspecto acarretaria um nível mais elevado de acertos, menores riscos, menos desperdícios, etc., gerando um impacto favorável na qualidade de vida dos indivíduos e caracterizando o interesse público desses serviços.

Tais suposições nos encaminham para um assunto muito controverso: a regulamentação dos AS. Segundo o AICPA, não existem leis nos EUA que reservem para o CPA a prerrogativa para a prestação desses serviços, exceção feita à auditoria independente de demonstrações contábeis e outros casos específicos. Sugere, ainda, que a reputação, integridade, zelo profissional, etc. seriam os fatores que motivariam o usuário a acionar esse profissional. Portanto, sua imagem perante a sociedade, produto da combinação entre o *marketing* da classe e o resultado dos serviços prestados, seria o principal aspecto relacionado com a sua remuneração.

Entendemos que a regulamentação poderia provocar uma aceleração no processo de profissionalização. Todavia, existem vários pontos que serviriam para desestimular essa regulamentação. Os principais são:

- a pouca estruturação dos serviços (foco no consumidor);
- a grande interdisciplinaridade envolvida, dificultando a definição das atribuições das diversas profissões;
- aparente desejo da sociedade de redução do peso da regulamentação no cotidiano das pessoas e empresas; e
- exploração das oportunidades oferecidas por profissionais despreparados, denegrindo a imagem da classe como um todo.

Pelo exposto, percebemos a complexidade associada à regulamentação dos AS, assunto carente de reflexão por parte de toda a sociedade brasileira.

### Assurance Services e Outros Serviços

O AICPA se preocupou bastante com delimitação dos serviços que o profissional pode prestar aos seus clientes. Eles podem ser classificados da seguinte forma:

- serviços de atestação (*Attestation Services*<sup>14</sup>);
- serviços de compilação (*Compilation Services*<sup>15</sup>);
- serviços de consultoria (*Consulting Services*<sup>16</sup>); e
- outros.

Um **serviço de atestação** consiste na atribuição de credibilidade às afirmações escritas que são de responsabilidade de outra parte. Esse objetivo é alcançado através do exame fundamentado em critérios de avaliação estabelecidos (padrões)<sup>17</sup>, bem como da emissão de um relatório escrito contendo as conclusões do serviço. A auditoria independente de demonstrações contábeis é o exemplo clássico de serviço de atestação.

Um **serviço de compilação** representa a elaboração das afirmações que são de responsabilidade de outra parte. Nesse caso, o profissional prepara os relatórios com base nos dados fornecidos pelo cliente, não emitindo qualquer tipo de opinião. A elaboração de demonstrações contábeis para os clientes é o principal serviço dessa categoria.

Os serviços de atestação e de compilação integram os AS porque eles melhoram a qualidade da informação e/ou seu contexto<sup>18</sup>, contudo, não esgotam as possibilidades existentes.

Já os **serviços de consultoria** não são considerados integrantes dos AS porque objetivam aperfeiçoar diretamente a condição do cliente, inexistindo três partes interessadas (só o profissional e o cliente,

embora outras partes possam ser beneficiadas).

Em algumas situações, os limites entre os AS e os serviços de consultoria não são claros. A referência básica para a sua diferenciação seria a existência de três partes envolvidas num conflito de interesses (o profissional, os envolvidos com o objeto da informação e o usuário), característica dos AS. Não se verificando essa situação, o serviço seria considerado uma consultoria.

Tentamos esclarecer a sutil diferença entre essas categorias, supondo a contratação do profissional para efetuar uma revisão no sistema de informações gerenciais de uma dada unidade operacional. Esse serviço poderia ser um AS ou uma consultoria.

Entendemos que seria um AS se o serviço fosse uma exigência da diretoria, visando atribuir maior credibilidade às informações recebidas. Nesse caso, existiriam três partes, ou seja: o profissional, a unidade operacional e a diretoria (usuário).

Por outro lado, tal serviço se enquadraria como uma consultoria se fosse uma demanda da própria unidade operacional, numa tentativa de aperfeiçoar o seu desempenho. Essa nova situação envolveria somente duas partes (o profissional e a unidade operacional), embora uma terceira (a diretoria) pudesse ser beneficiada. A diferença é que o foco recai sobre os envolvidos com o objeto da informação alvo do serviço (unidade operacional) e não sobre o usuário (a diretoria).

O conteúdo deste tópico pode ser ilustrado através da representação gráfica elaborada pelo AICPA:

<sup>14</sup> SSAE No. 1, AT§100.01.

<sup>15</sup> SSARS No. 1, AR§100.04.

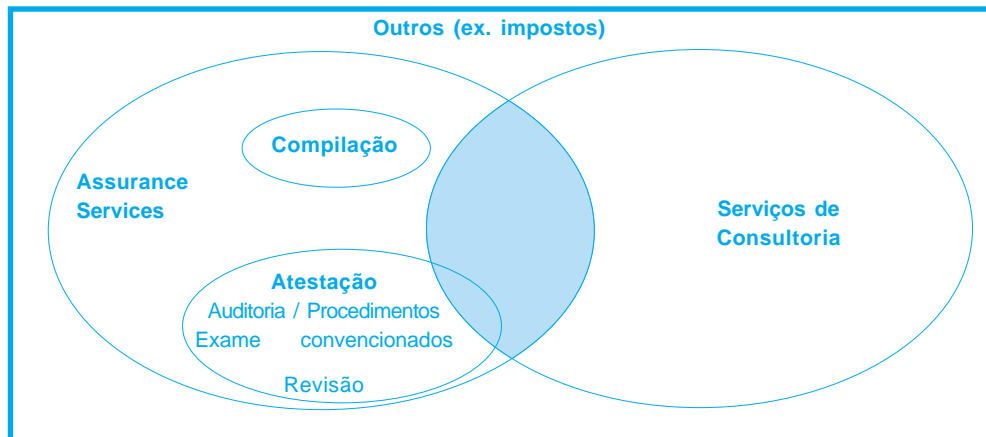
<sup>16</sup> SSCS No. 1, CS§100.05.

<sup>17</sup> Nos serviços de atestação em que não existem padrões estabelecidos, o profissional deve divulgar em seu parecer os critérios de avaliação utilizados.

<sup>18</sup> Conforme mencionado anteriormente, os serviços de compilação executados por profissionais supostamente competentes e independentes diminuiriam os riscos de erros óbvios, desatualizações, etc., tornando a informação mais qualificada.



### Universo dos Serviços Prestados pelos CPA's



Embora inexistindo qualquer relação com a participação de cada tipo de serviço no mercado norte-americano, podemos perceber áreas comuns entre os mesmos. Esse fato parece confirmar a dificuldade de traçar limites

perfeitos, bem como elaborar definições inquestionáveis.

O quadro apresentado a seguir, também elaborado pelo AICPA, tenta esclarecer as diferenças existentes entre os tipos de serviços abordados.

	<b>ATESTAÇÃO</b>	<b>ASSURANCE</b>	<b>CONSULTORIA</b>
<b>Resultado</b>	Conclusão escrita sobre a confiabilidade das afirmações escritas de outra parte.	Melhor informação para os tomadores de decisões. Recomendações podem ser um produto acessório.	Recomendações baseadas nos objetivos da contratação.
<b>Objetivo</b>	Confiabilidade da informação.	Melhorar a tomada de decisões.	Melhorar os resultados.
<b>Partes para a contratação</b>	Não especificada, porém geralmente três (a terceira parte é usualmente externa à entidade); o profissional, em geral, é pago pela parte que elabora a informação.	Geralmente, três (embora as outras duas possam integrar a mesma entidade); o profissional é pago pela parte que elabora a informação ou pelo usuário.	Geralmente, duas; o profissional é pago pelo usuário.
<b>Independência</b>	Exigida por normas.	Incluída na definição.	Não exigida.
<b>Essência do resultado do serviço do profissional</b>	Conformidade com critérios estabelecidos ou fixados.	Segurança sobre a confiabilidade da informação. Os critérios podem ser (ou não) estabelecidos ou fixados.	Recomendações; não se constitui num confronto com critérios formais estabelecidos.
<b>Forma de apresentação do resultado</b>	Escrita.	Alguma forma de comunicação.	Escrita ou oral.
<b>Quem elabora a informação objeto do serviço.</b>	Preparador, sendo a responsabilidade do cliente.	Cliente ou o profissional.	O profissional.
<b>Quem determina o conteúdo da informação</b>	Cliente.	Cliente, o profissional ou o usuário.	O profissional.
<b>Nível de segurança</b>	Exame, revisão ou procedimentos convencionados.	Flexível, por exemplo, ele pode ser um nível de compilação, explícito (segurança sobre a utilidade da informação para um propósito específico) ou implícito (através da participação do CPA).	Nenhuma garantia explícita.

## Conclusões

Esperamos ter alcançado o objetivo de divulgar no Brasil o estudo desenvolvido pelo *AICPA* sobre a estrutura conceitual dos *Assurance Services*. Conforme mencionado, essa tarefa não é trivial devido às diferenças culturais existentes entre o Brasil e os *EUA*.

Observamos que os *AS* se caracterizam pelo aperfeiçoamento da informação e/ou seu contexto através da verificação independente. Embora compreenda serviços tradicionais, como por exemplo: a auditoria independente de demonstrações contábeis, o destaque foi para os serviços menos estruturados e circunscritos às situações específicas (foco no consumidor – usuário).

Verificamos, também, que a classificação dos serviços prestados pelo *CPA* nas categorias propostas (*AS*, Consultorias e outros) nem sempre é óbvia. Entendemos que a análise do contexto da contratação e execução do serviço é que proporciona os elementos necessários para o devido enquadramento.

Tendo em vista a exigência da independência e do julgamento profissional, parece consistente considerar indispensável o envolvimento de três partes (o profissional, os envolvidos com o objeto da informação alvo do serviço e o usuário), mesmo que duas delas pertençam a uma mesma entidade.

Dentre todos os aspectos positivos relacionados com a divulgação dos estudos sobre os *AS* no Brasil, atribuímos maior importância ao potencial de alargar os horizontes dos profissionais brasileiros, notadamente no que se refere ao leque de oportunidades de prestação de serviços que o momento atual está proporcionando.

A sintonia fina entre a percepção do profissional e as efetivas demandas de serviços pelos usuários contribuiria sobremaneira para a valorização da contabilidade brasileira, trazendo benefícios para toda a sociedade.

## Resumo

O presente artigo pretende divulgar no Brasil os estudos desenvolvidos pelo *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA* sobre os chamados **Assurance Services (AS)**. Essa entidade tem envidado esforços para reposicionar a profissão num lugar de destaque social. A expectativa é que os *AS* formem os alicerces da próxima evolução da área contábil. Destacamos o estudo que fornece um esboço de estrutura conceitual para os *AS*. Seu conteúdo inclui a definição, o escopo, alguns requisitos (independência, julgamento profissional, usuários, etc.) e a distinção entre os vários tipos de serviços prestados pelos profissionais. Entendemos que essa não é uma tarefa trivial, devido às diferenças culturais existentes entre os *EUA* e o Brasil.

Observamos que os *AS* se caracterizam pelo aperfeiçoamento da informação e/ou seu contexto através da verificação independente. Embora compreenda serviços tradicionais (auditoria independente de demonstrações contábeis), destacamos os serviços menos estruturados e circunscritos às situações específicas (foco no consumidor – usuário).

A exigência de independência e do julgamento profissional sugere que a existência de três partes envolvidas (o profissional, os envolvidos com o objeto da informação alvo do serviço e o usuário) é indispensável, mesmo que duas delas pertençam a uma mesma entidade.

Dentre todos os aspectos positivos relacionados com a divulgação dos estudos sobre os *AS* no Brasil, atribuímos maior importância ao potencial de alargar os horizontes dos profissionais brasileiros. A “sintonia fina” entre a percepção do profissional e as efetivas demandas de serviços pelos usuários contribuiria sobremaneira para a valorização da contabilidade brasileira, trazendo benefícios para toda a sociedade.

**Referências Bibliográficas**

- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS - AICPA. Assurance services – definition and interpretative commentary. Produced by AICPA Special Committee on Assurance Services © 1997 AICPA (<http://www.aicpa.org>).
- CARDOSO, Júlio Sérgio S. O papel do auditor na sociedade ou o que a sociedade espera do auditor. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Rio Grande do Sul, Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, n. 56, p. 44-52, jul. 1989.
- CLARO, Nilton. Controle de qualidade de trabalhos de auditoria. *Boletim do Contador*. São Paulo, Instituto Brasileiro de Contadores, n. 135, Ano XII, p. 1-8, ago. 1989.
- COLLINS, Stephen. Who audits the auditors?. *Management Accounting*. New York, n. 12, p. 24-27, jun. 1985.
- COOK, John W. & WINKLE, Gary M. *Auditoria; filosofia e técnica*. São Paulo: Saraiva, 1983.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. Princípios contábeis; normas e procedimentos de auditoria. São Paulo : Atlas, 1988.
- LABORATÓRIO DE GESTÃO ECONÔMICA (GECON) – FEA/USP. <http://www.gecon.com.br>
- SILVA, Paulo R. *Controle de qualidade dos serviços de auditoria; atitudes frente aos estudos acadêmicos – Um estudo de caso*. Niterói: Departamento de Contabilidade da Universidade Federal Fluminense, 1996, (Pesquisa Docente).
- \_\_\_\_\_. O significado da auditoria e a televisão. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil*. Maringá, Departamento de Contabilidade da Universidade Estadual de Maringá, n. 3, p. 21-22, jul./dez. 1991.
- \_\_\_\_\_. Usuários da contabilidade: Uma reflexão. *Revista Brasileira de Mercado de Capitais*. Rio de Janeiro, Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais, v. 16, n. 44, p. 7-16, jan./jun. 1992.
- THOMAS, C. Willian & HENKE, Emerson O. *Auditing: theory and practice*. Boston: Kent Publishing, 1983.
- VIEIRA, Sérgio dos Santos. *O controle de qualidade nas empresas de auditoria no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Rio de Janeiro, 1992. Escola de Pós-Graduação em Economia da Fundação Getúlio Vargas.