

AUDITORIA INDEPENDENTE: PRINCIPAIS INFRAÇÕES QUE ACARRETAM EM PROCESSO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR PELA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

INDEPENDENT AUDIT: MAIN INFRACTIONS THAT INCUR ON ADMINISTRATIVE SANCTIONING PROCESS BY THE SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION OF BRAZIL

PAULA FUSIGER

Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). E-mail: paulafusiger@gmail.com

LETICIA MEDEIROS DA SILVA

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). Professora da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). E-mail: leticia.medeiros@ufrgs.br

WENDY BEATRIZ WITT HADDAD CARRARO

Doutora em Economia do Desenvolvimento pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professora da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). E-mail: wencarraro@hotmail.com

Endereço: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Av. João Pessoa, 52, Centro, Porto Alegre - RS – CEP 90.040-000.

Recebido em: 14.01.2015. Revisado por pares em: 21.05.2015. Aceito em: 20.06.2015. Publicado em: 24.09.2015. Avaliado pelo sistema *double blind review*.

Resumo: O trabalho realizado pelo auditor independente é relevante para os usuários das informações contábeis, tendo em vista que ele apresenta uma opinião quanto às demonstrações contábeis terem sido elaboradas conforme as normas, ou não, e se são fidedignas. Dessa forma, qualidade e confiabilidade são indispensáveis em seu trabalho, sendo que, para atingir essas características, o auditor independente também precisa seguir regras e normas emitidas pelos órgãos reguladores. Erros e fraudes, presentes em demonstrações contábeis auditadas, podem ocorrer por negligência ou imperícia na execução da auditoria independente, resultando em desconfiança e fazendo com que a relevância de seu trabalho seja reduzida. Assim, este estudo teve por objetivo identificar as principais infrações cometidas por auditores independentes, pessoas físicas ou jurídicas, as quais acarretam em processos administrativos sancionadores, julgados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Para isso, buscaram-se os processos administrativos sancionadores julgados pela CVM entre 1º de janeiro de 2007 e 31 de agosto de 2013. Foi examinado cada um dos 19 processos encontrados, levando-se em conta as acusações, as instruções e as deliberações da CVM infringidas. Além disso, através da interpretação dos processos, identificaram-se as normas brasileiras profissionais e técnicas do auditor independente. Conclui-se que a infração de maior ocorrência refere-se à emissão de relatório inadequado, seguida da ausência ou execução inadequada do planejamento e dos procedimentos de auditoria, além dos problemas com o registro de auditor independente.

Palavras-chave: Auditor independente. Infrações. Comissão de Valores Mobiliários.

Abstract: *The work realized by the independent auditor is relevant for the accounting information users, since it represents an opinion concerning the accounting demonstrations having been elaborated according to the norms or not and if they are reliable. Therefore, quality and reliability are essential to their work, being that, to achieve those characteristics, the independent auditor needs to follow rules and norms issued by regulatory bodies as well. Mistakes and frauds in accounting demonstrations audited may be originated from infractions committed by the independent auditor, creating mistrust and causing their job to lose relevance. Consequently, the purpose of this paper was identifying the main infractions committed by independent auditors, individuals or companies, which incur on administrative sanctioning process judged by the Securities and Exchange Commission of Brazil (CVM). Therefore, the administrative sanctioning processes judged by CVM from 01/01/2007 to 08/31/2013 were searched, since the defendants were independent auditors, individuals or companies. Each one of the 19 processes found was examined concerning the accusations and the instructions and deliberations of CVM infringed. Besides*

that, through the interpretation of the processes, the Brazilian professional and technic norms for independent auditor were identified. It was concluded that the violation of higher occurrence refers to the emission of inappropriate report, followed by lack of or inappropriate execution of planning and audit procedures and of the problems with independent auditor register.

Keywords: *Independent auditor. Infractions. Securities and Exchange Commission of Brazil.*

1 INTRODUÇÃO

O sistema econômico atual tem contribuído significativamente para a difusão e a evolução da auditoria independente. De acordo com Almeida (2012), o processo de transformação das empresas familiares em corporações, aliado ao desenvolvimento tecnológico e ao aprimoramento de controles internos, levaram as empresas a captarem mais recursos com terceiros, tanto através de instituições financeiras, como da abertura de capital para investidores. Esses fatores contribuíram para que as demonstrações financeiras passassem a ter maior importância para a tomada de decisão dos aplicadores de recursos nas empresas, uma vez que precisam expor sua posição financeira, seu patrimônio e sua capacidade de gerar lucros, assim como diversas informações sobre a administração da entidade.

Neste cenário, fortaleceu-se a atuação do auditor independente, sendo que sua atividade surge como uma ferramenta de aprovação da contabilidade, ou seja, tem como objetivo aumentar o grau de confiabilidade das demonstrações contábeis apresentadas pelas empresas. De acordo com Attie (2010, p. 5), “[...] a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.”

Conforme NBC TA 200 (CONSELHO..., 2009c, p. 3), “[...] o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários”. E esta confiabilidade é alcançada mediante a expressão da opinião do auditor quanto às demonstrações contábeis terem sido elaboradas com todos os aspectos relevantes e com relação às práticas contábeis aceitas. Dentre os usuários, estão desde os próprios administradores das organizações auditadas, como também instituições financeiras, investidores, fornecedores, autoridades, órgãos reguladores, entre outros; os quais utilizarão as demonstrações contábeis para as suas necessidades de informações para fins de tomada de decisão.

É incontestável a importância da auditoria independente para usuários internos e externos às organizações. Além de contribuir na obtenção de informações fidedignas sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira da empresa, também agrega valor à sua imagem institucional e oferece melhoria na eficiência do sistema de controles internos. Sendo assim, o exercício da profissão de auditor independente está sujeito às normas profissionais e técnicas de auditoria independente emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, para os que atuam em sociedades por ações de capital aberto, às normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Além disso, o profissional, na realização dos seus trabalhos, deve ser conduzido por princípios estabelecidos no Código de Ética Profissional do Contador e pelas normas profissionais de auditoria.

Entretanto, apesar da existência de normas que regulamentam o exercício da profissão e de órgãos responsáveis pela sua fiscalização, é comum a atuação da CVM em investigações, através de processos administrativos sancionadores, que envolvem a auditoria independente. Nessas investigações, os auditores independentes são acusados diretamente, por infrações e descumprimentos às normas de auditoria, ou são acusados solidariamente com os sócios de empresas, que realizaram auditoria e entregaram demonstrações contendo fraude ou erro.

Neste caso, cabe salientar que é significativo o número de escândalos contábeis e financeiros decorrentes de fraudes no âmbito empresarial de organizações, que têm suas demonstrações contábeis auditadas. Por isso, cabe saber qual a real participação dos auditores nesses eventos e se a não detecção destes eventos foi ocasionado por falha em seu trabalho ou por falhas nos controles internos da empresa auditada.

Neste contexto, é possível que seja afetada a credibilidade e a confiança depositadas no trabalho da auditoria independente. Assim, o problema de pesquisa é: Quais as infrações cometidas pelos auditores independentes, pessoas físicas ou jurídicas, as quais acarretam em processos administrativos sancionadores julgados pela CVM?

Portanto, o presente estudo tem por objetivo identificar as principais infrações cometidas pelos auditores independentes, que acarretam em processos administrativos sancionadores julgados pela CVM. Os resultados obtidos serão relevantes para os usuários das demonstrações contábeis, para a escolha da auditoria por parte das empresas auditadas e, principalmente, para a própria auditoria, como uma forma de evitar as infrações identificadas, além de

serem úteis para futuros estudos acadêmicos. Destaca-se que há escassez de estudos sobre as infrações às normas da CVM cometidas por auditores independentes, tornando relevante a temática da pesquisa.

O artigo encontra-se dividido em cinco tópicos. Na introdução apresenta-se o problema de pesquisa e o objetivo geral. O segundo capítulo contempla o referencial teórico, com o objetivo de demonstrar os principais conceitos que envolvem a pesquisa. Os procedimentos metodológicos são apresentados no terceiro capítulo, seguido da seção que aborda a apresentação e análise dos dados. Por fim, apresentam-se as considerações finais, seguidas pelas referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem por objetivo apresentar contribuições teóricas que possibilitem a compreensão e a análise dos dados da pesquisa. Serão destacados conceitos e normas sobre auditoria independente, requisitos para o exercício da profissão de auditor, planejamento e procedimentos de auditoria, relatório do auditor, educação continuada, rotatividade dos auditores, programa de revisão externa de qualidade pelos pares, fraude e erro, CVM, assim como, uma seção destinada à apresentação de estudos relacionados.

2.1 A AUDITORIA INDEPENDENTE

Conforme Perez Jr. (2010), a auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática das transações, procedimentos, rotinas e demonstrações financeiras de uma entidade. Ela tem como objetivo fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação. Crepaldi (2012) afirma que a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos, os quais têm por objetivo a emissão de relatório sobre sua adequação, consoante aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente à legislação específica.

Attie (2010) complementa o conceito de auditoria evidenciando que todos os itens, formas e métodos que influenciam a opinião também estarão sendo examinados. E o exame engloba a verificação documental, os livros, registros, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes.

De forma clara e objetiva, Franco e Marra (2001, p. 15) apresentam o objetivo da auditoria externa como sendo: "[...] estudar e controlar o patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativo e qualitativo e as variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período".

O objetivo da auditoria independente é estabelecido na NBC TA 200:

O objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais de auditoria, para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. Uma auditoria conduzida em conformidade com NBC TAs e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião. (CONSELHO..., 2009c, p. 3).

A partir das definições dos diversos autores, pode-se resumir o conceito de auditoria independente como uma técnica contábil composta por um conjunto de normas e procedimentos específicos. Ela é utilizada por profissional qualificado que visa à formação de uma opinião sustentada sobre os exames realizados nas demonstrações contábeis e controles internos da entidade examinada, com o objetivo de demonstrar a fidedignidade dos resultados econômico-financeiros indicados nas demonstrações contábeis.

Com relação à asseguuração razoável, os trabalhos de auditoria aos quais a pesquisa se refere são denominados trabalhos de asseguuração razoável. O objetivo do trabalho de asseguuração razoável, conforme NBC TA Estrutura Conceitual (CONSELHO..., 2009b, p. 6), "[...] é reduzir o risco do trabalho de asseguuração a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho como base para uma forma positiva de expressão da conclusão do auditor independente".

De acordo com a NBC TA 200 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009c, p. 7), “[...] asseguarção razoável é, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, um nível alto, mas não absoluto, de segurança”. Ou seja, obtêm-se um nível elevado de segurança, mas não é absoluto pelo fato de existirem limitações inerentes em uma auditoria.

A seguir serão apresentados conceitos e requisitos relacionados ao profissional que exerce a atividade de auditoria independente.

2.2 O AUDITOR INDEPENDENTE

O auditor externo ou auditor independente é a pessoa que vai conduzir a auditoria, em conformidade com as respectivas normas, das demonstrações contábeis. Conforme Attie (2010), os procedimentos aplicados em uma auditoria e a extensão de sua aplicação são determinados pelo julgamento do auditor que deve considerar a natureza e os problemas da empresa e observar a qualidade e eficiência de seus procedimentos contábeis e seus controles internos.

2.2.1 Exercício da Profissão

A auditoria externa somente é exercida por bacharel em Ciências Contábeis ou seu equiparado legal, registrado no Conselho Regional de Contabilidade, conforme Resolução do CFC, nº 560 (CONSELHO..., 1983) Além disso, para exercer atividade de auditoria independente no mercado de valores mobiliários, o auditor está sujeito a prévio registro na CVM, a qual regulamentou o registro por meio da Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, e define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

Conforme a Instrução CVM nº 308, o registro de auditor independente compreende as categorias de pessoa física, conferido a contador; e pessoa jurídica, à sociedade profissional constituída sob a forma de sociedade civil. Em seu artigo 3º, estabelece as condições que devem ser atendidas pelo interessado para fins de registro na categoria de auditor independente – pessoa física:

- I - Estar registrado em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;
- II - Haver exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, dentro do território nacional, por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir da data do registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador, nos termos do art. 7º;
- III - Estar exercendo atividade de auditoria independente, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes;
- IV - Possuir conhecimento permanentemente atualizado sobre o ramo de atividade, os negócios e as práticas contábeis e operacionais de seus clientes, bem como possuir estrutura operacional adequada ao seu número e porte; e
- V - Ter sido aprovado em exame de qualificação técnica previsto no art. 30. (COMISSÃO..., 1999, p. 1).

Referente ao registro na categoria de auditor independente – pessoa jurídica, de acordo com o artigo 4º da Instrução CVM nº 308, deverá a interessada atender as seguintes condições:

- I - Estar inscrita no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, sob a forma de sociedade civil, constituída exclusivamente para prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador;
- II - Que todos os sócios sejam contadores e que, pelo menos a metade desses, sejam cadastrados como responsáveis técnicos, conforme disposto nos §§ 1º e 2º do art. 2º;
- III - Constar do contrato social, ou ato constitutivo equivalente, cláusula dispondo que a sociedade responsabilizar-se-á pela reparação de dano que causar a terceiros, por culpa ou dolo, no exercício da atividade profissional e que os sócios responderão solidaria e ilimitadamente pelas obrigações sociais, depois de esgotados os bens da sociedade;

- IV - Estar regularmente inscrita, bem como seus sócios e demais responsáveis técnicos regularmente registrados, em Conselho Regional de Contabilidade;
- V - Terem todos os responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade, conforme disposto nos §§ 1º e 2º do art. 2º, exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, comprovada nos termos do art. 7º; dentro do território nacional por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir da data do registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;
- VI - Terem sido todos os responsáveis técnicos aprovados em exame de qualificação técnica previsto no art. 30;
- VII - Manter escritório profissional legalizado em nome da sociedade, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria independente, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes; e
- VIII - Manter quadro permanente de pessoal técnico adequado ao número e porte de seus clientes, com conhecimento constantemente atualizado sobre o seu ramo de atividade, os negócios, as práticas contábeis e operacionais. (COMISSÃO..., 1999, p. 2).

Verifica-se que um dos requisitos para ambos os cadastros, pessoa física e pessoa jurídica, é o exame de qualificação técnica. Esse exame é obrigatório para o registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do CFC, o qual foi criado pela Resolução CFC nº 1.019 (CONSELHO..., 2005), como resposta à exigência da CVM e do Banco Central do Brasil de realização de exame de qualificação para os auditores que atuam nas áreas reguladas por esses órgãos. O Contador aprovado no exame de qualificação técnica será inscrito de forma automática no CNAI do CFC (CONSELHO..., 2005). Conforme NBC PA 13 (CONSELHO..., 2007) o exame tem por objetivo aferir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários para atuação na área da auditoria independente.

2.2.2 Requisitos do Auditor Independente

A NBC TA 200 (CONSELHO..., 2009c) contempla requisitos estabelecendo as responsabilidades gerais do auditor independente aplicáveis em todas as auditorias. Entre os requisitos estão o cumprimento de exigências éticas, o exercício de julgamento e ceticismo profissional ao planejar e executar a auditoria, a obtenção de evidência de auditoria adequada e suficiente e a condução de uma auditoria em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas à Auditoria (NBC TAs).

Em relação aos requisitos éticos, Santos e Grateron (2003) destacam a necessidade de um componente comportamental no desenvolvimento da atividade profissional dos auditores. Os autores ressaltam que o processo de tomada de decisões, muitas vezes, pode estar mais ligado aos princípios e valores éticos elementares do que aos aspectos técnicos. Attie (2010) estabelece que a opinião do auditor influenciará outras pessoas e, por isso, ele deve possuir profundo equilíbrio e probidade.

Conforme NBC PA 01 (CONSELHO..., 2009a), os princípios fundamentais da ética profissional a serem observados pelos auditores incluem a integridade, a objetividade, a competência, a confidencialidade, o zelo e o comportamento profissional. Além disso, a NBC TA 200 (CONSELHO..., 2009c) estabelece que, no caso do trabalho de auditoria ser de interesse público, exige-se a independência do auditor em relação à entidade auditada. Longo (2011) afirma que esta independência é fundamental, pois salvaguarda a capacidade do auditor em formar uma opinião livre de qualquer influência, agindo de forma objetiva, íntegra e mantendo a postura de ceticismo profissional.

2.2.3 Planejamento e Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria, segundo Attie (2010), são aqueles que, a juízo do auditor, permitem uma conclusão quanto à razoabilidade das operações e aos seus reflexos nas demonstrações contábeis. São as ferramentas técnicas das quais o auditor se utiliza para realização de seu trabalho, consistindo na reunião e avaliação de informações para formação da sua opinião imparcial. Perez Jr. (2010, p. 126) expõe que “[...] os procedimentos de auditoria representam os trabalhos que serão executados pelo auditor para obtenção da evidência de auditoria que suportará a opinião que será emitida.”

Entretanto, os procedimentos de auditoria dependem de vários fatores a serem observados na fase de planejamento da auditoria. “Planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível.” (ALMEIDA, 2012, p. 154). “Não se inicia qualquer atividade na vida sem um planejamento de onde se quer chegar e dos passos a serem aplicados para atingir o objetivo; portanto, tão logo seja contratado, o auditor deve iniciar o seu planejamento.” (LONGO, 2011, p. 28). Perez Jr. (2010) evidencia a importância da fase do planejamento em qualquer tipo de atividade e especificamente na auditoria. Segundo ele, não há outra fase no processo de auditoria tão importante quanto essa, e que contribua mais para sua eficácia e eficiência do que o tempo despendido na análise prévia das atividades a serem examinadas.

A NBC TA 300 que trata da responsabilidade do auditor no planejamento de auditoria de demonstrações contábeis destaca que o planejamento de auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. Segundo essa norma, um planejamento adequado traz vários benefícios para a auditoria, inclusive para:

- Auxiliar o auditor a dedicar atenção adequada às áreas importantes da auditoria;
- Auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais;
- Auxiliar o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- Auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis adequados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação adequada de tarefas;
- Facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho;
- Auxiliar, se for o caso, na coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas. (CONSELHO..., 2009e, p. 4).

Conforme a NBC TA 300, a fim de orientar o desenvolvimento do plano de auditoria, o auditor deve estabelecer uma estratégia global que defina o alcance, a época e a direção da auditoria. Ao definir a estratégia global, ele deve:

- (a) identificar as características do trabalho para definir o seu alcance;
- (b) definir os objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas;
- (c) considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe do trabalho;
- (d) considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho de auditoria e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo sócio do trabalho para a entidade; e
- (e) determinar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho. (CONSELHO..., 2009e, p. 5).

Longo (2011) acredita que, na prática, é difícil pensar no planejamento de auditoria olhando apenas a NBC TA 300. Para ele, um plano de auditoria completo, além de incluir aspectos gerais de alcance do trabalho, estratégia global, equipe de trabalho e conhecimento da empresa a ser auditada, também deve levar em conta a identificação e avaliação de riscos, a definição da materialidade, a identificação das respostas do auditor aos riscos avaliados e os aspectos específicos de uma primeira auditoria.

2.2.4 Relatório do Auditor Independente

Com a alteração das normas brasileiras de auditoria independente, em 2010 na busca da harmonização às normas internacionais de auditoria, o “Parecer dos Auditores Independentes”, como era denominado, passou a se chamar “Relatório dos Auditores Independentes”. “Relatório de auditoria é a nova expressão utilizada nas novas normas de auditoria para se referir ao produto final emitido pelo auditor independente em decorrência de sua auditoria das demonstrações financeiras e que contém a sua opinião.” (LONGO, 2011, p. 323).

De acordo com Attie (2010), a emissão do relatório de auditoria reflete o entendimento do auditor, referente aos dados que estão sendo analisados, de forma padrão e resumida, que dê aos leitores, em geral, uma noção exata dos trabalhos que realizou e o que concluiu. Perez Jr. (2010) evidencia que o parecer dos auditores independentes é o documento pelo

qual o auditor expressa sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas. Entretanto, o autor salienta que a opinião do auditor não representa sua opinião com relação à adequação, ou não, das demonstrações contábeis, mas relacionadas às normas estabelecidas para sua elaboração.

A NBC TA 700 trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e da forma e do conteúdo do relatório emitido como resultado da auditoria de demonstrações contábeis. De acordo com a NBC TA 700, a formação da opinião do auditor pode ser não modificada ou com modificações. A norma estabelece que o auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Em relação à modificação de opinião, de acordo com a NBC TA 700:

O auditor deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria de acordo com a NBC TA 705 se:

- (a) concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou
- (b) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes. (CONSELHO..., 2009f, p. 5).

A NBC TA 705, que trata das modificações da opinião do auditor independente, estabelece três tipos de opinião modificada: opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. Conforme esta norma:

O auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando:

- (a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou
- (b) ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados. (CONSELHO..., 2009g, p. 5).

Em relação à opinião adversa, a NBC TA 705 (CONSELHO..., 2009g, p. 6) estabelece: "O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis".

Quanto à abstenção de opinião, a norma dispõe, em seus itens 9 e 10 que:

O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas.

O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, o auditor conclui que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis. (CONSELHO..., 2009g, p. 6).

Segundo Santos, Schmidt e Gomes (2006), a abstenção de opinião ocorre, normalmente, em função de limite no escopo do exame ou incertezas que possam ter efeito bastante relevante sobre a situação patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido ou as origens e aplicações de recursos.

2.2.5 Educação continuada

Segundo Amorim *et al.* (2012), a evolução da sociedade e de suas formas de organização, assim como o progresso tecnológico e econômico, originam situações que requerem profissionais com qualificação necessária para

o acompanhamento dessas mudanças. Sendo assim, a educação continuada surge como uma forma de aprimoramento, atualização e desenvolvimento do profissional.

A CVM dispõe no artigo 34º da Instrução nº 308 de 1999:

Os auditores independentes deverão manter uma política de educação continuada de todo o seu quadro funcional e de si próprio, conforme o caso, segundo as diretrizes aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC e pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, com vistas a garantir a qualidade e o pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis. (COMISSÃO..., 1999, p. 18).

O CFC regulamentou o Programa de Educação Profissional Continuada através da Resolução nº 1.377/11, a qual aprova a NBC PA 12 (R1) – Educação Profissional Continuada. Segundo a NBC PA 12 (CONSELHO..., 2011b), a Educação Profissional Continuada é conceituada com a atividade formal e reconhecida pelo CFC, visando manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos e profissionais, indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento às normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis.

2.2.6 Rotatividade dos Auditores

A NBC PA 290 (CONSELHO..., 2010) dispõe sobre a necessidade de rotatividade do pessoal sênior da equipe, incluindo a rotação de sócios. Já a CVM exige a rotatividade da firma de auditoria, conforme estabelece no artigo 31º da Instrução CVM nº 308/99: "O Auditor Independente - Pessoa Física e o Auditor Independente - Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, contados a partir da data desta Instrução, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para a sua recontratação" (COMISSÃO..., 1999, p. 12).

Conforme Assunção e Carrasco (2008 *apud* SILVA; SOUZA, 2012, p. 3), "[...] a regra pretende evitar o relacionamento prolongado entre auditor e auditada, que pode diminuir a independência do primeiro em relação ao segundo na execução de seu trabalho".

De acordo com a NBC PA 01 (CONSELHO..., 2009a), o rodízio é uma salvaguarda, visto que a norma que trata da independência do auditor independente reconhece que a ameaça de familiaridade é especialmente relevante no contexto de auditoria de demonstrações contábeis. Conforme NBC PA 290 (CONSELHO..., 2010), a ameaça de familiaridade é a que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente, o auditor tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento.

2.3 REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES

A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, segundo Crepaldi (2012), pode ser definida como um processo de acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes. Tem como objetivo avaliar os procedimentos adotados pelo auditor independente e pela firma de auditoria de modo a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

A Instrução CVM nº 308 (COMISSÃO..., 1999) estabelece em seu artigo 33º que a revisão externa deve ocorrer a cada quatro anos, segundo as diretrizes emanadas do CFC e do Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon). Além disso, dispõe que deverá ser realizada por outro auditor independente, também registrado na CVM, cuja escolha deverá ser comunicada previamente a esta.

Segundo a NBC PA 11 (CONSELHO..., 2011a), a Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, ou simplesmente Revisão pelos Pares, tem por objetivo verificar se os procedimentos e as técnicas de auditoria utilizadas para execução dos trabalhos nas empresas clientes estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, com outras normas emitidas por órgão regulador; e se o sistema de controle de qualidade desenvolvido e adotado pelo auditor está adequado e conforme o previsto na NBC PA 01, que trata do Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes.

2.4 FRAUDE E ERRO

A NBC TA 240 (CONSELHO..., 2009d) trata da responsabilidade do auditor no que se refere à fraude na auditoria de demonstrações contábeis. Segundo a norma, as distorções presentes nas demonstrações contábeis podem ser originadas de fraude ou erro, sendo que o fator distintivo entre ambos está no fato da ação subjacente que resulta em distorção ser intencional ou não intencional.

Em relação à responsabilidade pela prevenção e detecção de fraude, a NBC TA 240 (CONSELHO..., 2009d) expõe de forma clara que a responsabilidade principal é da administração da entidade e dos responsáveis pela governança. Já a responsabilidade do auditor é a obtenção de segurança razoável de que as demonstrações financeiras não apresentam distorções relevantes causadas por fraude ou erro.

Segundo Longo (2011) a fraude pode envolver aspectos sofisticados, conluios e outros aspectos, sendo que sua detecção, pelo auditor, é mais difícil do que a detecção de erro. Sendo assim, existe a possibilidade de que ela não seja detectada pela própria limitação inerente do processo de auditoria. Entretanto, Longo (2011) complementa sua ideia afirmando que esta maior dificuldade não é justificativa para a não adoção de procedimentos apropriados pelo auditor. A própria NBC TA 240 (CONSELHO..., 2009d) estabelece que o auditor, na obtenção de segurança razoável, tem a responsabilidade de manter atitude de ceticismo profissional durante a auditoria, considerando o potencial de burlar os controles pela administração, e de reconhecer o fato de que procedimentos de auditoria eficazes na detecção de erros podem não ser eficazes na detecção de fraude.

2.5 A COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

A CVM, entidade autárquica, vinculada ao Ministério da Fazenda, foi criada pela Lei nº 6.385 de 1976, a qual disciplina e fiscaliza, entre outras atividades, a auditoria das companhias abertas. O artigo 26º da Lei 6.385 (BRASIL, 1976) dispõe que poderão auditar as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários, somente as empresas de auditoria contábil ou auditores independentes registrados na CVM. Em seu parágrafo 1º estabelece que “[...] a Comissão estabelecerá as condições para o registro e o seu procedimento, e definirá os casos em que poderá ser recusado, suspenso ou cancelado”. E em seu parágrafo 2º expressa que “[...] as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo”. O artigo 11º da Lei 6.385/76 dá poderes à CVM de julgar e punir as irregularidades cometidas no mercado de valores mobiliários.

Através da Instrução nº 308 (COMISSÃO..., 1999), a CVM dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários e define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

2.6 ESTUDOS RELACIONADOS

A maioria dos estudos relacionados ao tema não tratam especificamente de avaliar os principais erros e infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela CVM. Pelo contrário, eles focam nos resultados dos escândalos corporativos que envolvem a participação de empresas de auditoria independente.

A pesquisa de Costa (2012) analisou dois processos julgados pela CVM envolvendo auditores independentes. O objetivo do estudo foi verificar os erros e fraudes detectados na atividade de auditoria e como os auditores foram julgados e punidos. Constatou-se que o maior índice de falhas é a ausência de ressalvas nos pareceres. Além disso, verificaram-se nos casos analisados, auditorias descuidadas e incapazes de desenvolver o serviço dentro das normas da CVM e do CFC. As punições aplicadas pela CVM fora multas e suspensões das atividades.

Já o estudo de Santos *et al.* (2013) teve o objetivo de verificar se a imagem do auditor independente foi afetada devido aos escândalos corporativos dos últimos doze anos através de questionários enviados a analistas financeiros. Embora poucos analistas tenham respondido à pesquisa, já foi possível perceber que a imagem do auditor perante eles encontra-se abalada, sendo necessário um resgate de credibilidade do seu trabalho.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Do ponto de vista da abordagem do problema esta pesquisa é qualitativa, que, conforme Prodanov e Freitas (2013), parte do entendimento de que existe uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzida em números. Para Silva e Menezes (2005, p. 20), “A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa”. Optou-se pela abordagem qualitativa por ser a mais adequada para a análise de informações específicas de cada processo administrativo, conforme descrito a seguir e, assim, será possível atingir ao objetivo estabelecido para o estudo.

Do ponto de vista de seus objetivos é classificada como descritiva. Conforme Gil (2002, p. 42) “As pesquisas descritivas tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.” De acordo com Prodanov e Freitas (2013), nas pesquisas descritivas, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles, ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador. Sendo assim, a pesquisa descritiva foi abordada a fim de analisar, interpretar, classificar e identificar possíveis origens das infrações de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM, os quais, dentre os acusados, estão auditores independentes.

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa classifica-se como documental, a qual, segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 55), “[...] é destacada no momento em que podemos organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta.” A obtenção dos dados ocorreu através de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM no período de 1º de janeiro de 2007 a 31 de agosto de 2013, acessados por meio do *site* da CVM no campo “Acesso à Informação”, no *link* “Processos Administrativos Sancionadores”, “Processos Sancionadores Julgados”. Pesquisaram-se os processos administrativos sancionadores de rito ordinário e rito sumário no período compreendido entre 1º de janeiro de 2007 a 31 de agosto de 2013. A pesquisa compreendeu 267 processos de rito ordinário e 49 processos de rito sumário, sendo que se analisaram aqueles que, entre os acusados, estavam auditores independentes pessoas físicas e jurídicas. Sendo assim, a amostra totalizou 19 processos, sendo 18 de rito ordinário e 1 de rito sumário

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Após coletados os processos, examinou-se cada um dos selecionados em relação às acusações feitas aos auditores independentes, assim como, às instruções e deliberações da CVM infringidas, de acordo com a acusação, e às decisões julgadas. Além disso, através da interpretação dos processos, procurou-se identificar as normas brasileiras profissionais e técnicas de auditor independente, as quais foram infringidas. Posteriormente, os dados foram categorizados de acordo com as infrações cometidas, possibilitando a sua sintetização e quantificação para a análise dos resultados da pesquisa.

Nesse contexto, as categorias utilizadas para a classificação dos processos analisados, criadas com base nas infrações encontradas, foram as seguintes:

- a) Relatório inadequado;
- b) Não participação ou não cumprimento do Programa de Educação Continuada;
- c) Não participação do Programa de Revisão Externa de Qualidade;
- d) Planejamento e Procedimentos de Auditoria: ausência ou execução inadequada;
- e) Problemas com o Registro de Auditor Independente;
- f) Inobservância da Rotatividade dos Auditores Independentes;
- g) Auditoria inepta ou fraudulenta;
- h) Avaliação específica de controle interno: não envio à CVM;
- i) Obstrução à fiscalização.

Cabe destacar que um processo pode ser classificado em mais de uma das categorias de infrações estabelecidas.

O Quadro 1 apresenta as informações de cada processo analisado, assim como, a identificação das normas brasileiras profissionais e técnicas aplicadas à auditoria infringidas e a classificação conforme categorias utilizadas. Os processos estão em ordem cronológica decrescente de julgamento.

Quadro 1 - Resumo e análise dos processos

Nº Processo CVM	Resumo acusação	Infrações CVM	Normas de Auditoria	Decisão	Infração Tabela 1
RJ2013/4367	Não cumprimento da pontuação mínima exigida para fins do atendimento ao Programa de Educação Continuada por parte de sócios e responsáveis técnicos.	Art. 34 da Instrução CVM nº 308/99; Deliberação CVM nº 570/09	NBC PA 12	Multa	b
RJ2012/7471	Não participação no Programa de Revisão Externa de Qualidade para Auditores Independentes.	Art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	NBC PA 11	Multa	c
RJ/2011/14365	Inobservância das normas profissionais emanadas do CFC relativas ao exercício da atividade de auditoria independente; emissão de parecer sem ressalvas; emissão de relatório afirmando que a DRE havia sido analisada sem ter sido apresentada pela empresa auditada; não verificação da efetiva existência de bens da auditada; não menção no relatório de auditoria ao fato de a auditada estar inoperante há vários anos.	Art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	NBC TA 200; NBC TA 700; NBC TA 705; NBC TA 706	Multa	a; d
RJ2012/10465	Não cumprimento de regulamentação e não obtenção de pontuação mínima anual associada ao Programa de Educação Profissional Continuada de Auditor Independente registrado na CVM.	Art. 34 da Instrução CVM nº 308/99; Deliberação CVM nº 570/09	NBC PA 12	Multa	b
12/05	Não observância de procedimentos de auditoria; ausência de ressalva em parecer; realização de auditoria inepta e fraudulenta.	Art. 20 e 25, parágrafo único, da Instrução CVM nº 308/99	NBC TA 200; NBC TA 700; NBC TA 705; NBC TA 240	Absolvição e Multa	a; d; g
RJ2011/280	Não inclusão de ressalva no relatório de auditoria sobre procedimento contábil inadequado que foi utilizado pela auditada: contabilização de direitos creditórios sem perspectiva de realização (ativos contingentes).	Art. 25, inciso I, "d", e Art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	NBC TA 700; NBC TA 705	Multa	a

continua...

continuação...

Nº Processo CVM	Resumo acusação	Infrações CVM	Normas de Auditoria	Decisão	Infração Tabela 1
RJ2010/9582	Não aplicação de diversos procedimentos de auditoria; ausência do planejamento geral e dos programas de trabalho de auditoria divididos pelas áreas de atuação; não encaminhamento à CVM de comunicado específico sobre a falta de controle interno efetivo sobre o Ativo Não Circulante Imobilizado da companhia auditada; emissão de parecer com ressalva quando deveria ser emitido parecer com abstenção de opinião; ausência de evidência de realização de auditoria in loco.	Art. 25, inciso I, "d" e parágrafo único e Art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	NBC TA 300; NBC TA 200; NBC TA 700; NBC TA 705	Multa	a; d; h
RJ2010/16893	Imputação de não emissão de relatório de revisão especial com ressalva sobre demonstrações contábeis, dada a não evidenciação em nota explicativa específica da realização de operações com derivativos.	Art. 25, inciso I, "d" e Art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	NBC TA 700; NBC TA 705	Absolvição	a
RJ2010/8588	Emissão de parecer com ressalvas quando deveria ter sido emitido um parecer com abstenção de opinião; ausência de ressalva em relação à insuficiência das notas explicativas relacionadas a instrumentos derivativos.	Art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	NBC TA 700; NBC TA 705	Multa	a
RJ2009/12495	Não inclusão de ressalva no relatório de revisão especial sobre informações trimestrais encerradas em 30/06/08 de companhia aberta, em face ao procedimento contábil inadequado utilizado pela companhia de amortização integral do ágio oriundo de expectativa de rentabilidade futura em companhia controlada, em função de sua incorporação.	Art. 25, I, alínea "d" da Instrução CVM nº 308/99	NBC TA 700; NBC TA 705	Multa	a
15/90	Não emissão de parecer conclusivo dos auditores quanto à adequação das DFs ou não indicação das razões pelas quais se declinou de sua emissão; não apresentação de ressalva quanto a desvio de objeto social e quanto a não constituição de provisão para devedores duvidosos por parte da Companhia - Auditoria Inepta.	Art. 4º, incisos I e V da Instrução CVM 38/84	NBC TA 200; NBC TA 700; NBC TA 705	Absolvição e Advertência	a; d; g

continua...

conclusão.

Nº Processo CVM	Resumo acusação	Infrações CVM	Normas de Auditoria	Decisão	Infração Tabela 1
RJ2008/9120	Ausência de ressalva nos pareceres de auditoria emitidos para as demonstrações contábeis frente a erro na avaliação de passivo decorrente de pagamento em ações de contrato de arrendamento mercantil.	Art. 25, I, alínea "d" e Art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	NBC TA 700; NBC TA 705	Absolvição	a
RJ2008/11805	Descumprimento de requisitos obrigatórios para manutenção, na CVM, de registro de Auditor Independente.	Art. 15, II, da Instrução CVM nº 308/99	NBC PA 13	Multa	e
RJ 2008/2468	Emissão de pareceres de auditoria por pessoa física que teve o registro de Auditor Independente – Pessoa Física cancelado pela CVM.	Art. 26 da Lei 6.385/76; Art. 1º da Instrução CVM nº 308/99 e Art. 19 da Instrução CVM nº 265/97	NBC PA 13	Multa	e
RJ2007/4247	Inobservância da regra da rotatividade dos Auditores Independentes.	Art. 31 da Instrução CVM nº 308/99	NBC PA 01	Advertência	f
RJ2005/9831	Ausência de planejamento geral e programas de trabalho escritos nos papéis de trabalho de auditoria; ausência de carta de responsabilidade da administração; ausência de carta-proposta ou contrato; extravio de cerca de 90% dos papéis de trabalho permanentes; desorganização dos documentos armazenados; emissão de parecer com ressalvas em casos em que o parecer deveria ter sido emitido sem opinião.	Art. 20 ; Art. 25, inciso III e Art. 35 da Instrução CVM nº 308/99	NBC TA 300; NBC TA 200; NBC TA 700; NBC TA 705	Suspensão	a; d
2007/2088	Emissão de pareceres de auditoria contendo indicação da denominação de sociedade de auditoria não registrada na CVM.	Art. 21 da Instrução CVM 308/99	NBC PA 13	Advertência	e
RJ2006/6017	Descumprimento da regra que estabeleceu o rodízio obrigatório de auditorias após 5 anos de prestação dos serviços à mesma companhia.	Art. 31 da Instrução CVM nº 308/99	NBC PA 01	Multa	f
03/04	Obstrução à fiscalização.	Instrução CVM nº 18/81, inciso II, alínea "b"	NBC TA 240; NBC P 1	Absolvição	i

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

A Tabela 1 contempla um resumo das principais infrações encontradas na amostra de processos, conforme classificação retirada do Quadro 1.

Tabela 1 - N° de ocorrências por tipo de infração

Infração	N° de ocorrências	%
a. Relatório inadequado	10	37,04%
b. Não participação ou não cumprimento do Programa de Educação Continuada	2	7,41%
c. Não participação do Programa de Revisão Externa de Qualidade	1	3,70%
d. Planejamento e Procedimentos de Auditoria: ausência ou execução inadequada	5	18,52%
e. Problemas com o Registro de Auditor Independente	3	11,11%
f. Inobservância da Rotatividade dos Auditores Independentes	2	7,41%
g. Auditoria Inepta ou Fraudulenta	2	7,41%
h. Avaliação específica de controle interno: não envio à CVM	1	3,70%
i. Obstrução à fiscalização	1	3,70%
Total	27	100,00%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 1, constataram-se 27 ocorrências entre os 19 processos da amostra. A principal infração, representando 37,04% das ocorrências e presente em 52,63% dos processos (10 processos do total de 19) é “Relatório inadequado”. Nesta categoria enquadram-se os processos cujos auditores independentes, pessoas físicas ou jurídicas, foram acusados de emitirem relatórios sem ressalvas ou até mesmo com ressalvas quando deveriam ter sido emitidos com abstenção de opinião.

Essa infração ocorre por vários motivos, dentre os quais pode-se citar duas situações: as referentes à condução da auditoria e as referentes à postura do auditor independente. A condução da auditoria envolve as ferramentas de trabalho do auditor e os procedimentos de auditoria que o permitem chegar a uma conclusão fundamentada sobre as demonstrações examinadas. De acordo com Attie (2010), os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas utilizadas pelo auditor para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião de informações possíveis e necessárias e na avaliação das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial. Sendo assim, a emissão de um relatório sem ressalvas, quando deveria ser ressalvado, pode ser ocasionada por falha nos procedimentos de auditoria utilizados, assim como por insuficiência de testes e exames das informações as quais estão sendo auditadas.

A outra hipótese levantada como um dos motivos da emissão de relatórios inadequados seria a postura do auditor independente. Nesse caso, o auditor, realizando os testes e procedimentos de auditoria, obtém evidências das irregularidades praticadas pela empresa auditada, entretanto, não ressalva o relatório com o propósito de preservar a imagem da mesma. Essa situação desvirtua o objetivo principal da auditoria, que é expressar uma opinião sobre a veracidade e adequação das suas demonstrações contábeis. Além disso, descaracteriza a independência do auditor perante a entidade auditada, requisito que, conforme NBC TA 200 (CONSELHO..., 2009c), resguarda a capacidade do auditor de formar opinião de auditoria sem ser afetado por influências.

Comprovada essa hipótese, a auditoria é considerada inepta e fraudulenta. É o caso do processo nº 12/05 julgado em 04 de setembro de 2012. Nesse processo, ficou claro que um dos auditores acusados efetivamente conhecia as irregularidades praticadas pela empresa auditada, tendo como prova relatórios circunstanciados e confidenciais preparados pelo auditor e endereçados à auditada onde constam diversas práticas irregulares adotadas. Além disso, em esclarecimento à comissão de inquérito, o auditor reconheceu não ter consignado ressalva em seus relatórios em atenção à possível repercussão negativa que a empresa auditada sofreria. Conforme voto do processo, com este esclarecimento, o auditor reconheceu o completo desvirtuamento da sua atividade, desconhecendo, aparentemente, que o seu trabalho não era voltado exclusivamente à administração da empresa auditada. Destaca-se, ainda, o fato de que auditor demonstrou lealdade para com a auditada em sua defesa, enquanto deveria ter sido leal com o mercado e com os potenciais investidores da companhia, de forma a fazer com que as suas demonstrações contábeis espelhassem a real situação econômico-financeira.

A infração “Planejamento e Procedimentos de Auditoria: ausência ou execução inadequada” aparece em segundo lugar no ranking das ocorrências da Tabela 1, representando 18,52% do total e presente em 26,32% dos processos analisados (5 processos do total de 19). Conforme a NBC TA 200 (CONSELHO..., 2009c), o auditor deve utilizar os procedimentos estabelecidos nas NBC TA's relevantes ao planejar e executar a auditoria, a fim de atingir os seus objetivos gerais. Ficam claras a importância e a essencialidade da execução dos procedimentos, sendo que a ausência ou execução

inadequada também pode desencadear outras infrações, como exposto na primeira hipótese de causa da infração “Relatório Inadequado”.

Entre as causas da ausência ou execução inadequada, do planejamento e dos procedimentos de auditoria, pode-se citar a falta de preparação e treinamento da equipe de trabalho, a insuficiência de supervisão e revisão dos trabalhos executados, e a ausência de ceticismo e julgamento profissional. De acordo com a NBC TA 200 (CONSELHO..., 2009c), a supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado ajudam a aprimorar a eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação e reduzem a possibilidade de que o auditor possa selecionar um procedimento de auditoria inadequado, aplicar erroneamente um procedimento apropriado ou interpretar erroneamente os resultados de sua análise.

“Problemas com o Registro de Auditor Independente” ficou em terceiro lugar nas ocorrências, representando 11,11% do total e presente em 15,79% dos processos analisados (3 processos do total de 19). Entre as acusações verificadas encontra-se, no processo RJ2008-11805, uma empresa de auditoria que teve entre seus sócios uma pessoa cuja qualificação profissional se resumia a técnico de contabilidade. Entretanto, a Instrução CVM 308/99 (COMISSÃO..., 1999) é clara em seu artigo 4º ao mencionar que, para fins de registro de categoria de auditor independente – pessoa jurídica, todos os sócios sejam contadores e que, pelo menos a metade, seja cadastrada como responsáveis técnicos. As demais acusações verificadas referem-se à emissão de relatório por pessoa física que teve o registro de auditor independente – pessoa física, cancelado pela CVM e emissão de relatório contendo indicação da denominação de sociedade de auditoria não registrada na CVM.

As demais categorias de infrações apresentaram de uma a duas ocorrências entre os processos da amostra, são elas: não participação ou não cumprimento do Programa de Educação Continuada; não participação do Programa de Revisão Externa de Qualidade; inobservância da rotatividade dos auditores independentes; auditoria inepta ou fraudulenta; avaliação específica de controle interno: não envio à CVM, e obstrução à fiscalização.

Ao analisar os estudos relacionados apresentados, destaca-se que os resultados apontados nesta pesquisa corroboram para o cenário apresentado na contribuição de Costa (2012), que destacou que o maior índice de falhas é a ausência de ressalvas nos pareceres, bem como o apontamento de trabalhos de auditorias descuidadas e incapazes de desenvolver o serviço dentro das normas da CVM e do CFC. Em relação ao estudo de Santos *et al.* (2013), destaca-se a questão do comprometimento da imagem do auditor bem como de sua credibilidade no trabalho.

Mesmo que, com poucas ocorrências ou insignificantes, não são menos importantes e graves. Uma auditoria inepta, por exemplo, impede o auditor de apurar situações em que ele deveria se manifestar ou até mesmo faz com que ele dê uma opinião sem nenhum fundamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou avaliar as principais infrações cometidas por auditores independentes, as quais acarretam em processo administrativo sancionador julgado pela CVM. Verificou-se, nos processos analisados, que a infração de maior ocorrência refere-se à emissão inadequada de relatórios, seguida da ausência ou execução inadequada do planejamento e procedimentos de auditoria e, em terceiro lugar, problemas com o registro de auditor independente.

Os casos de emissão inadequada de relatório compreendem relatórios emitidos sem modificações, quando deveriam possuir ressalvas ou, até mesmo, abster-se de opinião. É uma infração que merece cuidados, afinal, o relatório do auditor independente é a última etapa do seu trabalho, após ter realizado todos os procedimentos pertinentes à auditoria. É a etapa onde ele expõe a sua opinião sobre os trabalhos realizados. Além disso, é através do relatório do auditor que os usuários das informações terão a certeza de que as demonstrações contábeis da empresa auditada são confiáveis.

A auditoria independente deveria ser sinônimo de credibilidade, visto que seu objetivo, conforme a NBC TA 200 (CONSELHO..., 2009c) é aumentar o grau de confiabilidade das demonstrações contábeis apresentadas pelas empresas. Além disso, conforme Santos *et al.* (2013), representa a avaliação de um agente externo à organização e de atuação independente, o que garante maior isenção e imparcialidade de avaliação. Entretanto, as infrações identificadas na análise dos processos, fazem com que os usuários das demonstrações contábeis contestem a credibilidade e a relevância do trabalho do auditor independente.

Faz-se necessário uma presença constante da fiscalização quanto ao trabalho dos auditores independentes, pessoas físicas e jurídicas, no sentido de buscar um adequado julgamento bem como a aplicação de punições severas pelas infrações às normas. Por fim, ressalta-se a essencialidade do trabalho da CVM para que as empresas não infringam as normas, bem como estejam atentas aos principais erros cometidos e, desta forma, desempenhem um trabalho confiável.

Como sugestão para estudos futuros, recomenda-se analisar as características técnicas e profissionais do auditor e da empresa de auditoria dos processos administrativos do período, verificando os possíveis aspectos que possam influenciar ou relacionar-se com os tipos de infrações cometidas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

AMORIM, L. P. *et al.* Educação profissional continuada em Santa Catarina: um estudo acerca da avaliação dos auditores independentes sobre o programa. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 19., 2012, Belém. *Anais...* Belém: CBC, 2012.

ATTIE, W. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385original.htm>. Acesso em: 10 set. 2013.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999*. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/Atos/Atos/inst/inst308.doc>>. Acesso em: 06 set. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC PG 12, de 21 de novembro de 2014*. Aprova a NBC PG 12 que dispõe sobre educação profissional continuada. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCPG12>. Acesso em: 28 maio 2015.

_____. *Resolução nº 1.019/05, de 18 de fevereiro de 2005*. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1019.doc>. Acesso em: 05 set. 2013.

_____. *Resolução nº 1.109/07, de 29 de novembro de 2007*. Dispõe sobre a NBC PA 13 - Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1109.doc>. Acesso em: 07 set. 2013.

_____. *Resolução nº 1.201/09, de 27 de novembro de 2009*. 2009a. Aprova a NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1201.doc>. Acesso em: 08 set. 2013.

_____. *Resolução nº 1.202/09, de 27 de novembro de 2009*. 2009b. Aprova a NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001202>. Acesso em: 03 jun. 2015.

_____. *Resolução nº 1.203/09, de 27 de novembro de 2009*. 2009c. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1203.doc>. Acesso em: 05 maio 2013.

_____. *Resolução nº 1.207/09, de 27 de novembro de 2009*. 2009d. Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1207.doc>. Acesso em: 20 set. 2013.

_____. *Resolução nº 1.211/09, de 27 de novembro de 2009*. 2009e. Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1211.doc>. Acesso em: 06 set. 2013.

_____. *Resolução nº 1.231/09, de 27 de novembro de 2009*. 2009f. Aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1231.doc>. Acesso em: 08 set. 2013.

_____. *Resolução nº 1.232/09, de 27 de novembro de 2009*. 2009g. Aprova a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1232.doc>. Acesso em: 08 set. 2013.

_____. *Resolução nº 1.311/10, de 09 de dezembro de 2010*. Aprova a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1311.doc>. Acesso em: 10 set. 2013.

_____. *Resolução nº 1.323/11, de 21 de janeiro de 2011*. 2011a. Aprova a NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1323.doc>. Acesso em: 10 set. 2013.

_____. *Resolução nº 560/83, de 28 de outubro de 1983*. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_560.doc>. Acesso em: 05 set. 2013.

COSTA, N. L. *Erros e problemas na atividade de auditoria independente: uma análise dos processos da CVM*. 2012. 23 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=000895816&loc=2013&l=ee1b315b1dfca40c>>. Acesso em: 30 nov. 2013.

CREPALDI, S. A. *Auditoria contábil: teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FRANCO, H.; MARRA, E. *Auditoria contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LONGO, C. G. *Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREZ JR., J. H. *Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Universidade Feevale, 2013.

SANTOS, A.; GRATERON, I. R. G. Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 14, n. 32, p. 7-22, maio/ago. 2003. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772003000200001&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 30 nov. 2013.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; GOMES, J. M. M. *Fundamentos de auditoria contábil*. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, N. L. *et al.* Avaliação dos analistas de mercado sobre a relevância dos trabalhos dos auditores independentes na análise financeira das sociedades anônimas (S.A.) de capital aberto. *Revista Eletrônica de Administração*, Franca, v. 12, n. 1, p. 31-47, jan./jun. 2013. Disponível em: <<http://periodicos.unifacel.com.br/index.php/rea/article/view/504/531>>. Acesso em: 30 nov. 2013.

SILVA, A. F. S.; SOUZA, V. A. Percepção dos Auditores Independentes sobre a rotatividade das firmas de auditoria: um estudo exploratório. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 19., 2012, Belém. *Anais...* Belém: CBC, 2012.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 4. ed. Florianópolis: UFSC, 2005.