

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**INÁCIO MITSUO UCHIDA**

**UM ESTUDO SOBRE AS POSSÍVEIS CAUSAS DO  
CANCELAMENTO DE REGISTRO DAS EMPRESAS  
NACIONAIS DE AUDITORIA INDEPENDENTE NA  
COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM.**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS**

**PUC – SP  
São Paulo  
2010**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS**

**UM ESTUDO SOBRE AS POSSÍVEIS CAUSAS DO  
CANCELAMENTO DE REGISTRO DAS EMPRESAS  
NACIONAIS DE AUDITORIA INDEPENDENTE NA  
COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM.**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras, sob a orientação do Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale.

**INÁCIO MITSUO UCHIDA**

**PUC – SP  
São Paulo  
2010**

Constar as seguintes correções:

Correção 1:

p.41, Quadro 4 – Número de Contabilistas (1998 a 2009)

Coluna “1998”, última linha, consta “110”, corrigir para “100”.

Correção 2:

p.50, Quadro 10 – Número de Auditores: Pessoas Físicas e Jurídicas

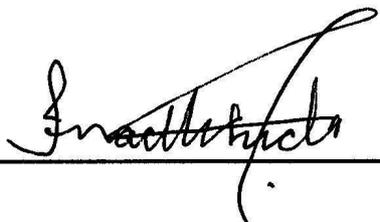
Coluna “Ano”, sexta linha, consta “Ano 1999”, corrigir para “Ano 1998”.

Correção 3:

p.50, Quadro 10 – Número de Auditores: Pessoas Físicas e Jurídicas

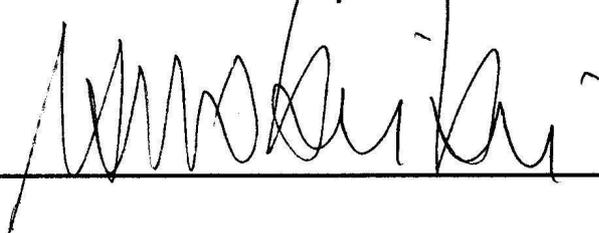
Coluna “Ano”, oitava linha, consta “Ano 199”, corrigir para “Ano 1998”.

Autor: Inácio Mitsuo Uchida



---

Orientador: Prof. Dr. Napoleão Verardi Galegale



---

## **BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale**

Orientador

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

---

**Prof. Dr. Jairo da Rocha Soares**

Centro Universitário Fundação Santo André – CUFSA

---

**Prof. Dr. Carlos Hideo Arima**

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Dedico este trabalho a minha família,  
em especial aos meus queridos pais,  
Satoru (em memória) e Aiaco,  
que com luta e empenho  
educaram os filhos,  
Eduardo, Lydia e Inácio.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Dr. Napoleão Verardi Galegale, meu orientador, pelo apoio na realização desta dissertação.

Ao Prof. Dr. Jairo da Rocha Soares e Prof. Dr. Carlos Hideo Arima, componentes da banca examinadora, pelas leituras e contribuições para a realização desta dissertação.

Aos excelentes e seletos professores do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pelos ensinamentos recebidos.

Agradecimentos especiais aos Profs. Geraldo Gianini e Ademar De Caroli, que contam com minha amizade e gratidão pela acolhida na FEAPUC, e a todos os colegas professores, funcionários e alunos da FEAPUC, pelos desafios, apoios e compartilhamento dos conhecimentos.

Aos entrevistados, pela valiosa contribuição e, sobretudo, por compartilharem informações, visões e experiências sem as quais este trabalho não seria concretizado.

A todos os amigos, colegas e clientes que, direta ou indiretamente, contribuíram com suas experiências, ideias e informações para o meu desenvolvimento profissional e acadêmico, ao longo da minha carreira.

## RESUMO

Este estudo busca responder a seguinte questão problema: quais os motivos que levam as empresas de auditoria independente a cancelarem o registro na CVM? Busca apresentar uma contribuição para o entendimento das possíveis causas do cancelamento de registro de auditores, considerando os dados quantitativos de auditores cancelados, pesquisando os ambientes da contabilidade e da auditoria no Brasil, bem como os trabalhos de auditoria independente nos maiores mercados de auditoria independente no Brasil, ou seja, nas empresas de Capital Aberto e nas Instituições Financeiras, para o período de 1998 a 2009. O método de pesquisa adotado foi o Estudo de Caso Múltiplo, com a seleção de três empresas nacionais de auditoria independente que cancelaram o registro na Comissão de Valores Mobiliários. São objetivos da pesquisa: coletar dados estatísticos para análise junto aos órgãos competentes; revisar a literatura sobre as atividades do auditor e das empresas de auditoria independente; pesquisar as exigências legais e técnicas emanadas dos órgãos normatizadores e fiscalizadores da profissão. Com base na análise sobre os resultados obtidos tem-se a aspiração de chegar à conclusão que as empresas selecionadas cancelam o registro, porque não apresentam uma relação custos/benefícios, para o cumprimento das exigências dos órgãos fiscalizadores e normatizadores e aos riscos inerentes a atividade de auditoria independente.

**Palavras-Chave:** Auditoria – Auditoria Independente – Empresas Nacionais de Auditoria – Contabilidade – Órgãos Fiscalizadores e Normatizadores

## ABSTRACT

This study seeks to answer the following question problem: what makes independent auditing companies cancel the registration with the CVM? It seeks to present a contribution to understanding the possible causes of the cancellation of auditors registration, considering the quantitative data of auditors canceled, researching the environment of accounting and auditing in Brazil, and the work of independent auditors in major markets in the independent audit Brazil, in other words, business-Traded and Financial Institutions for the period 1998 to 2009. The research method used was the multiple case study, with a selection of three national companies to independent audit that cleared the record in the Securities and Exchange Commission. The objectives of the research are: collecting data for statistical analysis with the competent organs; review the literature on the activities of the auditor and the independent auditing firms; researching the legal and technical requirements issued by standard setters and supervisory institutions of the profession. Based on analysis of the results, it intends the aspiration of reaching the conclusion that the selected companies cancel the registration, why not have a cost/benefits, to meet the requirements of regulating agencies, standard setters and the risks inherent in the activity independent audit.

**Keywords:** Audit – Independent Audit – Business National Audit – Accounting – Inspecting and Normalizing Institutions.

## LISTAS DE QUADROS

<b>Quadro 1</b>	Número de Auditores Cancelados .na CVM .....	14
<b>Quadro 2</b>	Pronunciamentos do CPC emitidos em 2008.....	30
<b>Quadro 3</b>	Pronunciamentos do CPC emitidos em 2009.....	31
<b>Quadro 4</b>	Número de Contabilistas (1998 a 2009).....	39
<b>Quadro 5</b>	Número de Auditores Ativos registrados na CVM.....	43
<b>Quadro 6</b>	Número de Companhias Abertas com registro ativo na CVM para negociação em Bolsa de Valores .....	44
<b>Quadro 7</b>	Número de Companhias Abertas com operações na BOVESPA.....	45
<b>Quadro 8</b>	Entidades Normativas do Sistema Financeiro Nacional.....	46
<b>Quadro 9</b>	Número de Instituições autorizadas pelo Sistema Financeiro Nacional .....	48
<b>Quadro 10</b>	Número de Auditores: Pessoas Físicas e Jurídicas.....	50
<b>Quadro 11</b>	Número de Auditores com Registros Cancelados.....	51
<b>Quadro 12</b>	Receita das dez maiores empresas de auditoria e contabilidade dos Estados Unidos da América.....	52
<b>Quadro 13</b>	Relação das Dez Empresas com Maior Movimentação Anual no Mercado à Vista na BOVESPA.....	54
<b>Quadro 14</b>	Relação das Dez Empresas com Maior Movimentação Anual no Mercado à Vista (lote-padrão) e os Auditores Independentes.....	55
<b>Quadro 15</b>	Maiores Empresas de Auditoria pela Quantidade de Clientes na BOVESPA (considerado as empresas com mais de 10 clientes)....	57
<b>Quadro 16</b>	Maiores Empresas de Auditoria pela Quantidade de Clientes na BOVESPA (considerado as 200 maiores empresas por ativo total)	60
<b>Quadro 17</b>	Maiores Honorários pagos pelas empresas de capital abertos às empresas de auditoria.....	60
<b>Quadro 18</b>	Resultados sobre o Acompanhamento e Normatização da Atividade de Auditoria.....	67
<b>Quadro 19</b>	Exigências da Instrução Nº 308 de 14 de maio de 1999 da CVM.....	68
<b>Quadro 20</b>	Exigências da Lei Nº 7.940/1989.....	69
<b>Quadro 21</b>	Exigências da Instrução nº 308/99 para Controle Interno.....	69
<b>Quadro 22</b>	Exigências da Instrução nº 308/99 para Controle Externo.....	69
<b>Quadro 23</b>	Exigências da Instrução nº 308/99 para Política de Educação Continuada.....	70
<b>Quadro 24</b>	Exigências da Instrução nº 308/99 para Rotatividade de Auditores	70
<b>Quadro 25</b>	Exigências da Resolução Nº 3.198/04 para Independência do Auditor.....	74

<b>Quadro 26</b>	Quantidade de auditores registrados no CNAI.....	76
<b>Quadro 27</b>	Exigências da Resolução Nº 1019/05 do CFC.....	77
<b>Quadro 28</b>	Resumo dos resultados dos exames do período 2004 a 2009.....	79
<b>Quadro 29</b>	Exigências da Resolução CFC 1158/09 .....	81
<b>Quadro 30</b>	Movimentação de criação de empresas nos anos de 2005 a 2008 no Brasil.....	83
<b>Quadro 31</b>	Contadores registrados no CFC e CRCSP, período de 2005 a 2009.....	87
<b>Quadro 32</b>	Auditores registrados no CNAI e os registrados do Estado de São Paulo.....	88
<b>Quadro 33</b>	Representatividade de São Paulo nos registros do CNAI, CVM, BCB e SUSEP.....	88
<b>Quadro 34</b>	Resumo da Parte I do Formulário de Pesquisa.....	91
<b>Quadro 35</b>	Resumo da Parte II do Formulário de Pesquisa.....	92
<b>Quadro 36</b>	Resumo da Parte III do Formulário de Pesquisa.....	95
<b>Quadro 37</b>	Resumo da Pontuação das Partes I e II do Formulário de Pesquisa.....	96
<b>Quadro 38</b>	Resumo da Questão Aberta.....	97

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b>	Participação por Empresa de Auditoria Independente nos trabalhos de auditoria no Sistema Financeiro Brasileiro em Nov/2001 – Base: Ativo Total.....	58
<b>Figura 2</b>	Instituições Financeiras Auditadas pelas Cinco Maiores Empresas de Auditoria Independente, por segmento bancário. Base Ativo Total.....	58

## LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>ANEEL</b>	Agência Nacional de Energia Elétrica
<b>ANS</b>	Agência Nacional de Saúde Suplementar
<b>ANTT</b>	Agência Nacional de Transportes Terrestres
<b>AIPF</b>	Pessoa Física
<b>AIPJ</b>	Pessoa Jurídica
<b>ART</b>	Artigo
<b>BACEN</b>	Banco Central do Brasil
<b>BID</b>	Banco Interamericano de Desenvolvimento
<b>BM</b>	Banco Mundial
<b>BM&amp;F</b>	Bolsa de Mercadorias e Futuros
<b>BNDES</b>	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
<b>BOVESPA</b>	Bolsa de Valores de São Paulo
<b>CEMPRE</b>	Cadastro Central de Empresas
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CGPC</b>	Conselho de Gestão da Previdência Complementar
<b>CIA</b>	Companhia
<b>CMN</b>	Conselho Monetário Nacional
<b>CNAE</b>	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
<b>CNAI</b>	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
<b>CNPJ</b>	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
<b>CNSP</b>	Conselho Nacional de Seguros Privados
<b>COSIF</b>	Plano Contábil das Instituições Financeiras
<b>CPC</b>	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
<b>CRE</b>	Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade
<b>CReCER</b>	Contabilidade e Responsabilidade para o Crescimento Econômico Regional
<b>CVM</b>	Comissão de Valores Mobiliários
<b>DELOITTE</b>	Deloitte Touche Tohmatsu - Auditores Independentes
<b>EPC</b>	Educação Profissional Continuada
<b>EQT</b>	Exame de Qualificação Técnica para Auditores Independentes
<b>ERNST &amp; YOUNG</b>	Ernst & Young – Auditores Independentes
<b>EUA</b>	Estados Unidos da América
<b>FRB</b>	Federal Reserve Board
<b>IAIB</b>	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
<b>IASB</b>	<i>International Accounting Standard Board</i>
<b>IBGE</b>	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas

<b>IBRACON</b>	Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
<b>IFAC</b>	Federação Internacional de Contadores
<b>IFRS</b>	Normas Internacionais de Informação Financeira
<b>IFT</b>	Informações Financeiras Trimestrais
<b>INE</b>	Instituto Nacional de Estatística
<b>IOSCO</b>	<i>International Organization of Securities Commissions</i>
<b>IPSAS</b>	Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
<b>KPMG</b>	KPMG Auditores Independentes
<b>MTE</b>	Ministério do Trabalho e Emprego
<b>NBC</b>	Normas Brasileiras de Contabilidade
<b>NBCASP</b>	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
<b>PF</b>	Pessoa Física
<b>PFC</b>	Princípios Fundamentais de Contabilidade
<b>PJ</b>	Pessoa Jurídica
<b>PME</b>	Pequenas e Médias Empresas
<b>PREVIC</b>	Superintendência Nacional de Previdência Complementar
<b>PUCSP</b>	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
<b>PwC</b>	PricewaterhouseCoopers Brasil - Auditores Independentes
<b>RAIS</b>	Relação Anual de Informações Sociais
<b>ROSC</b>	Relatórios sobre a Observância de Normas e Códigos
<b>SCIR</b>	Sociedades de Crédito Imobiliário Repassadoras
<b>SCM</b>	Sociedade de Crédito ao Microempreendedor
<b>SNC</b>	Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria
<b>SPE</b>	Sociedades Anônimas de Propósito Específico
<b>SUSEP</b>	Superintendência de Seguros Privadas
<b>TVM</b>	Títulos e Valores Mobiliários
<b>UE</b>	União Européia
<b>USGAAP</b>	Princípios Contábeis Norte-americanos

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>18</b>
<b>CAPÍTULO I – A AUDITORIA INDEPENDENTE, A CIÊNCIA CONTÁBIL, SEUS PROFISSIONAIS E SUA RELAÇÃO COM OS ÓRGÃOS NORMATIZADORES E FISCALIZADORES .....</b>	<b>18</b>
1.1. O Auditor Independente: atribuições e objetivos .....	18
1.2. A Ciência Contábil.....	20
1.2.1. Escola Européia e Escola Anglo-Saxônica.....	21
1.2.2 O Momento Atual da Ciência Contábil.....	22
1.3. Normas Contábeis no Brasil.....	28
1.3.1. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).....	29
1.3.2. Normas Internacionais de Auditoria.....	32
1.3.3. Normas Internacionais de Auditoria Aplicadas de maneira proporcional ao porte e à complexidade da entidade.....	32
1.3.4. Normas Internacionais de Contabilidade: Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – <i>The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities</i> (IFRS for SMEs).....	34
1.4. O Contador.....	34
1.5. As Entidades Normatizadoras e Fiscalizadoras no Mercado de Trabalho dos Auditores Independentes.....	37
1.5.1. O Auditor Independente e o Conselho Federal de Contabilidade – CFC.	40
1.5.2. O Cadastro Nacional de Auditores Independentes – CNAI.....	42
1.5.3. O Auditor Independente e a Comissão de Valores Mobiliários – CVM....	42
1.5.4. O Conselho Monetário Nacional e o Banco Central do Brasil.....	46
1.5.5. O Auditor Independente e o Banco Central do Brasil.....	47
1.6. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON .....	49
<b>CAPITULO II – A ATUAÇÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE E O MERCADO DE TRABALHO.....</b>	<b>50</b>
2.1. Dados do Número de Auditores e seus Registros .....	50
2.2. O Mercado de Auditoria Independente no Mundo.....	51
2.3. O Mercado de Auditoria Independente no Brasil.....	53
2.3.1. A Concentração dos Trabalhos, considerando o Mercado de Companhias Abertas, nas maiores Empresas de Auditoria Independente.....	56

2.3.2 A Concentração dos Trabalhos, considerando o Mercado de Instituições do Sistema Financeiro Nacional, inclusive as financeiras listadas na Bovespa, nas maiores Empresas de Auditoria Independente no Brasil.....	57
2.3.3 Atualidades sobre o Mercado Brasileiro de Auditoria Independente.....	59
2.4. As Pequenas Empresas de Auditoria Independente diante do Dominio das Grandes Empresas Estrangeiras.....	61
2.5. A Teoria do Agenciamento e os Trabalhos de Auditoria Independente.....	64
2.6. O Risco de Auditoria, o Auditor Independente e as Exigências da CVM.....	65
2.6.1. O Risco de Auditoria, considerando o Mercado de Companhias Abertas, nas maiores Empresas de Auditoria Independente no Brasil.....	71
2.6.2. O Risco de Auditoria, considerando o Mercado de Companhias Abertas, nas maiores Empresas de Auditoria Independente no Mundo.....	72
2.7. As Exigências do Banco Central do Brasil – BACEN.....	74
2.8. As Exigências do Conselho Federal de Contabilidade – CFC .....	75
2.9. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE.....	82
<b>CAPÍTULO III – ESTUDO DE CASO: COLETA DE DADOS, CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS E O CUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS.....</b>	<b>85</b>
3.1. Metodologia da Pesquisa.....	85
3.2. Universo de Pesquisa.....	87
3.3. Elaboração e Aplicação do Questionário.....	89
3.4. Organização, Sistematização dos Dados e a Construção da Escala Likert para os Procedimentos de Análise de Dados.....	90
3.5. Caracterização das Empresas Pesquisadas.....	91
3.5.1. Resumo da Parte II do Formulário de Pesquisa.....	92
3.5.2. Resumo da Parte III do Formulário de Pesquisa.....	94
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>98</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>101</b>
<b>BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR.....</b>	<b>107</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>108</b>

## INTRODUÇÃO

A Auditoria Independente das demonstrações contábeis representa o trabalho executado por profissionais contábeis, com o objetivo de emitir um parecer sobre a adequação da apresentação dessas demonstrações contábeis, de acordo com as normas brasileiras de contabilidade.

O trabalho dos auditores independentes desempenha papel vital nos negócios e na economia em geral, por representarem opinião imparcial de especialistas sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis apresentadas ao público em geral, atendendo a um dos grandes objetivos da contabilidade, o de significativo instrumento para tomada de decisões; todavia, foi constatada na literatura nacional a escassez de estudo sobre as causas de fechamento das empresas de auditoria independente.

A atividade de auditoria independente é uma prestação de serviço contábil e, portanto, uma profissão intelectual de natureza científica, podendo ser exercida de forma individual, pela pessoa física, ou sob a forma de sociedade, como pessoa jurídica. Em qualquer das situações tem como entidade responsável pelo seu registro e fiscalização, a Superintendência da CVM (CVM, 2006, p.79) que divulga como uma das metas, a de ter maior número de auditores registrados, evitando a concentração da atividade de auditoria em poucos auditores registrados.

Contudo, conforme os dados analisados no período de 1998 a 2005 foi observada a ocorrência do aumento nas quantidades de auditores cancelados na CVM, como mostra o Quadro 1. (este quadro é apresentado no capítulo 3, quadro 11 com dados complementares).

<b>AUDITORES CANCELADOS NA CVM</b>								
<b>ANO</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
<b>QUANTIDADE</b>	16	15	18	27	57	38	21	28
<b>ACUMULADO</b>	16	31	49	76	133	171	192	220

**Quadro 1 – Número de Auditores Cancelados na CVM**

Fonte: CVM (1998-2005)

Também foi observado nos dados analisados, que os trabalhos de auditoria independente nos dois maiores mercados de auditoria independente, ou seja, nas empresas de Capital Aberto e nas Instituições Financeiras de Capital Fechado e/ou Aberto, estão concentradas em 6 (seis) empresas de auditoria, destacando que neste período existiam em torno de 400 (quatrocentas) empresas ativas de auditoria independente.

Este estudo apresenta como problema a seguinte questão: Quais os motivos que levam as empresas de auditoria independente a cancelarem o registro na CVM?

São objetivos da pesquisa:

- Coletar dados estatísticos para análise junto aos órgãos competentes.
- Revisar a literatura sobre as atividades do auditor e das empresas de auditoria independente.
- Pesquisar as exigências legais e técnicas emanadas dos órgãos normatizadores e fiscalizadores da profissão.
- Realizar um estudo de caso múltiplo com três empresas nacionais de auditoria buscando respostas à questão problema.

O estudo se justifica, não só pela escassez de fontes sobre os motivos dos cancelamentos de registros destas empresas de auditoria independente na CVM, mas, igualmente, pela importância do mercado de auditoria independente para os profissionais da contabilidade em geral. A possibilidade de identificação de prováveis motivos que determinaram o cancelamento do registro pode contribuir para um aumento na quantidade de empresas de auditoria independente e uma diminuição na concentração dos trabalhos, melhorando a distribuição de empresas de capital aberto e instituições financeiras entre as empresas de auditoria independente.

Como metodologia, para atingir aos objetivos definidos, foi adotada a abordagem qualitativa, realizada primeiramente por levantamentos bibliográficos, produções acadêmicas, pesquisas documentais, visitas em entidades fiscalizadoras e normatizadoras, como CVM, CFC/CRCSP e Banco Central, assim como em artigos e periódicos em meio eletrônico, visando abordar os principais conceitos e temas pertinentes ao objetivo da pesquisa, descrevendo a variável independente, o mercado organizado de auditoria independente, na primeira parte do trabalho e na segunda parte a variável dependente, as exigências dos órgãos normatizadores e fiscalizadores.

Num segundo momento, foi desenvolvido um estudo de caso múltiplo que, segundo Martins (2008, p.11), este tipo de estudo de caso é próprio para avaliação qualitativa, “com a construção de uma investigação empírica pesquisando fenômenos dentro do seu contexto real, com pouco controle do pesquisador sobre eventos e manifestações do fenômeno”.

E, conforme definido por Yin (2005, p.49), o estudo de caso “pressupõe a formulação de uma teoria preliminar relacionada à questão de estudo”, e o estudo de caso busca demonstrar, que as empresas nacionais de auditoria independente cancelam o seu registro, porque o mercado exige, além das exigências técnicas, legais e financeiras – impostas pelos órgãos normatizadores e fiscalizadores – outras condições que excluem do mercado as empresas nacionais de auditoria independente.

Para o estudo de caso, Yin (2005, p.42), destaca cinco componentes importantes e que devem ser elaborados com cuidado e rigor que são: - Questões de estudo; - Proposições do estudo; - Unidade de Análise; - Ligação dos Dados à Proposição; e - Critérios para interpretação dos dados.

Bressan (2008, p.5), corroborando com esta concepção de estudo de caso destaca que estes componentes dão sustentação ao processo de pesquisa e guiam o pesquisador em seu trabalho, ajudando-o a se manter no rumo pelo qual fez opção.

Para a questão de estudo foi elaborado um questionário estruturado visando obter respostas às perguntas “como” e “por que”, para as seguintes questões:

- a) Por que a empresa de auditoria independente fez seu registro na CVM?
- b) Como a empresa atende as exigências legais e técnicas dos órgãos normatizadores e fiscalizadores?
- c) Por qual razão a empresa de auditoria fez o cancelamento do seu registro na CVM?

Para a proposição do estudo e unidade de análise, será examinado de forma objetiva, se as empresas que cancelaram o registro na CVM, atendiam as exigências técnicas e legais previstas nos normativos aplicáveis, e quais os motivos que definiram o cancelamento de seus registros.

Para a ligação dos dados à proposição e aos critérios para a interpretação dos dados, são analisadas as informações obtidas, sistematizadas e com aplicação

das analogias das respostas às situações específicas e relacionadas às questões inicialmente formuladas.

Este estudo organizado em conformidade com a estratégia adotada apresenta, em linhas gerais, a introdução, a revisão da literatura ou o “estado da arte” – composto por três capítulos – com seus pressupostos conceituais sobre a situação-problema, o estudo de caso e as considerações finais.

A Introdução apresenta o tema, a questão problema, os objetivos, a justificativa, a metodologia e a estrutura do trabalho.

O Capítulo I aborda a revisão da literatura, sobre as atribuições e objetivos dos trabalhos de auditoria independente, os pressupostos conceituais, as normas nacionais e internacionais de auditoria, a Ciência Contábil e a formação técnica do contador, o momento atual do contador e auditor frente à globalização, bem como o relacionamento do Auditor Independente com os diversos órgãos fiscalizadores e normatizadores.

O Capítulo II apresenta a atuação do Auditor Independente no mercado de Companhias Abertas e no Sistema Financeiro Nacional, e nas empresas sob fiscalizações específicas, destacando as exigências técnicas e legais dos órgãos normatizadores e fiscalizadores sobre os trabalhos dos auditores independentes. Contempla, ainda, o campo de atuação das empresas nacionais de auditoria independente apresentando desta forma a variável dependente da situação-problema.

O Capítulo III apresenta o estudo de caso, com as três empresas que cancelaram o seu registro na Comissão de Valores Mobiliários, verificando o possível atendimento às exigências das normas técnicas e legais dos órgãos fiscalizadores e normatizadores, e sobre os motivos que definiram o cancelamento do registro da empresa na CVM, bem como a análise dos resultados. Os resultados apresentados foram obtidos das respostas dos questionários estruturados respondidos pelas empresas na pessoa do sócio/contador responsável.

Após o capítulo III são apresentadas as Considerações Finais do trabalho, suas contribuições em relação à questão problema, as referências, a bibliográfica complementar e os apêndices para suporte ao processo proposto.

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

### **CAPÍTULO I – A AUDITORIA INDEPENDENTE, A CIÊNCIA CONTÁBIL, SEUS PROFISSIONAIS E SUA RELAÇÃO COM OS ÓRGÃOS NORMATIZADORES E FISCALIZADORES**

O capítulo aborda a revisão da literatura, sobre as atribuições e objetivos dos trabalhos de auditoria independente, conforme as normas nacionais e internacionais de auditoria, os principais campos de atuação das empresas de auditoria independentes, destacando as legislações relacionadas às atividades específicas que exigem os trabalhos de auditoria independente.

O capítulo aborda também o relacionamento do Auditor Independente com os diversos órgãos fiscalizadores e normatizadores; dá destaque à Ciência Contábil no momento atual e ao Contador apresentando sua formação e o número desses profissionais no mercado.

#### **1.1. O Auditor Independente: atribuições e objetivos**

O cargo de auditor independente é exercido por profissional da contabilidade que tem suas atribuições estabelecidas pelas Normas Profissionais de Auditor Independente – NBC P1, Resolução CFC nº 821/97, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, como segue:

1.1.1 – O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

Como objetivos da Auditoria Independente no exame das demonstrações contábeis estes estão estabelecidos nas Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis - NBC T 11, aprovado pela Resolução CFC nº 820/97, e

alterações posteriores, em vigor até 31 de dezembro de 2010, conforme resolução CFC nº 1279 de 8 de abril de 2010:

11.1.1.1 – A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

11.1.1.1.1 – Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.

11.1.1.2 – Salvo declaração expressa em contrário, consoante do parecer, entende-se que o auditor considera adequadas e suficientes, para o entendimento dos usuários, as informações divulgadas nas demonstrações contábeis, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.

11.1.1.3 – O parecer do auditor independente tem por limite os próprios objetivos da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

11.1.1.4 – O parecer é de exclusiva responsabilidade de contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nestas normas denominado auditor.

O CFC editou inúmeras resoluções para convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, apresentado com maiores detalhes no tópico 1.3 Normas Contábeis no Brasil, e relacionado aos objetivos do auditor independente foi editado a resolução nº 1.203 em 27 de novembro de 2009, que aprovou a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, com previsão inicial de aplicação a partir de 1º de janeiro de 2010, porém a resolução nº 1.279/10, citada acima, postergou a aplicação para 31/12/10, e apresenta os objetivos destacando os conceitos e não regras:

### **Auditoria de demonstrações contábeis**

3. O objetivo da 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 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. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião (ver item A1)...

Alcance da auditoria (ver item 3)

A1. A opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis trata de determinar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Tal opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações contábeis. A opinião do auditor, portanto, não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com a qual a administração conduziu os negócios da entidade. Em algumas situações, porém, lei e regulamento aplicáveis podem exigir que o auditor forneça opinião sobre outros assuntos específicos, tais como a eficácia do controle interno ou a compatibilidade de um relatório separado da administração junto com as demonstrações contábeis. Embora as NBC TAs incluam exigências e orientação em relação a tais assuntos na medida em que sejam relevantes para a formação de uma opinião sobre as demonstrações contábeis, seria exigido que o auditor empreendesse trabalho adicional se tivesse responsabilidades adicionais no fornecimento de tais opiniões.

## **1.2. A Ciência Contábil**

A auditoria independente das demonstrações contábeis, conforme conceituado nas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 11 (Resolução CFC nº 820/97) constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), ou conforme a nova resolução, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro, que deve ser elaborado conforme as normas brasileiras de contabilidade convergidas às normas internacionais.

Portanto, os trabalhos de auditoria independente devem ser executados analisando e avaliando a aplicação dos PFC e das NBC, quando da elaboração das demonstrações contábeis pelas empresas com obediência às normas de auditoria.

Deve ser destacado, a seguir, alguns fatos do desenvolvimento da contabilidade e da auditoria, bem como a singularidade do momento atual da contabilidade com a efetiva convergência e implantação das Normas Internacionais de Informação Financeira (IFRS) no Brasil.

### **1.2.1. Escola Européia e Escola Anglo-Saxônica**

Iudícibus (2004) destaca os primórdios da contabilidade.

Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente 2.000 anos a.C. Entretanto, antes disto, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade (IUDÍCIBUS, 2004, p. 34).

Porém, como disciplina adulta e completa, destaca Iudícibus (2004, p.36) que: “a contabilidade teve seu florescer nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença, Pisa, e outras”. A partir do século XIII e até o início do século XVII, “estas cidades e outras da Europa, estavam com intensa atividade mercantil, econômica e cultural”, com empreendimentos comerciais e industriais incipientes.

Neste período o Frà Luca Pacioli (1445-1517), CONSIDERADO O “Patrono da Contabilidade”, escreveu seu famoso *Tractatus de computis et scripturis*, considerado por muitos historiadores como o marco básico na evolução da Contabilidade. (IUDÍCIBUS, 2004).

Conforme relatado por Iudícibus (2004, 38), “o domínio da Escola Italiana ou Européia persistiu até o início do século XX, sucedida pela Escola Anglo-Saxônica”, pela ascensão econômica e cultural dos Estados Unidos da América, com o “surgimento de grandes conglomerados e, principalmente, formidável desenvolvimento do mercado de capitais, constituindo um fértil campo para avanço das teorias e práticas contábeis norte-americanas”, aliadas a herança cultural da Inglaterra no campo da auditoria.

### 1.2.2. O Momento Atual da Ciência Contábil

O momento atual é de grande efervescência e singularidade, isto pelas crises enfrentadas, pelo grande colapso nas maiores economias do mundo, pelos questionamentos sobre a veracidade das demonstrações contábeis, pela atuação dos auditores independentes, pela atuação dos órgãos reguladores e fiscalizadores, bem como pela implantação das novas regras contábeis, representadas pelo IFRS.

Em artigo publicado na revista *Harvard Business Review* de junho de 2009 – A nova pauta do comitê de auditoria, Sherman, H. David; Carey, Dennis; e Brust Robert (HBRBR, 2009, p.81), comentam os problemas das práticas contábeis adotadas, e falhas não identificadas pelos auditores:

Confiabilidade da auditoria. Antes de 2000, era difícil ver 50 casos de retificação de declarações num ano. Entre 2005 e 2007, foram apresentadas mais de 3 mil declarações retificadas de resultados – forte indício da necessidade de renovar o foco na confiabilidade do processo de auditoria.

Fraudes contábeis nos EUA receberam muita atenção e escrutínio, mas não faltam, em outros países, casos parecidos. Em um deles, a Allied Carpets, do Reino Unido, foi obrigada a retificar os resultados por terem descoberto que vinham registrando receitas de forma prematura.

O movimento de questionamentos sobre a veracidade das demonstrações contábeis de ganhou grande projeção a partir de 2002, com: - as fraudes e quebras de gigantes americanas como a *Enron Corporation* e a *WorldCom*; - fraudes em empresas como *Xerox Equipamentos* e *Parmalat* e ressurgidas em 2006 com os grandes problemas enfrentados pelos grandes conglomerados americanos, como *General Motors* e *Bank Of América*.

Contudo, o assunto vem sendo discutido a tempos, e pode ser citado:

- o XV Congresso Mundial de Contadores;
- a 3ª Conferência sobre Contabilidade e Responsabilidade para o Crescimento Econômico Regional (CReCER);
- o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional;
- as Entidades contábeis internacionais e a origem da possível integração USGAAP e IFRS.

No **XV Congresso Mundial de Contadores**, realizado em Paris-França, no ano de 1997, cujo tema foi “A Contabilidade na Era da Globalização”, os contadores e o mundo discutem o assunto globalização há décadas.

Entre os temas, Franco (1999), destaca:

– A urgente necessidade de harmonização internacional das normas contábeis, em face da crescente globalização da economia e das relações internacionais.

\_ A imprescindibilidade da educação profissional continuada, em todos os níveis de atividade profissional, principalmente o magistério, que é o grande formador e orientador de novas gerações de profissionais [...] (FRANCO, 1999, p.31).

Como se observa este é um assunto que há tempos mobiliza a classe contábil, bem como as entidades mundiais. No referido congresso, houve o discurso do Presidente do Banco Mundial, Sr. James Wolfensohn, com trecho aqui citado por Franco (1999).

A economia está mudando fundamentalmente as relações entre ricos e pobres. Hoje, os países em desenvolvimento representam 18% do PNB global. No ano 2020, talvez representem 30%. Hoje, China, Índia, Indonésia, Brasil e Rússia – os cinco grandes emergentes – representam 50% da população mundial, mas seu comércio é de apenas 25% daquela da Comunidade Européia. No ano 2020, sua participação poderá ser de 150% daquela da Europa. Hoje, pensamos em Londres, Paris e Nova York com os centros mais importantes. Em 2020, estaremos pensando em Jacarta, Pequim, São Paulo e Bombaim, porque elas serão as maiores cidades. O que isso significa para 4.000 Contadores reunidos em Paris? Primeiro, e mais importante, significa que uma relevante parte de sua clientela – muito mais do que hoje – estará em economias em desenvolvimento e em transição. (FRANCO, 1999, p.32).

O estudo *The World In 2050*, escrito e publicado pela *PricewaterhouseCoopers* no ano de 2006, prevê que em 2050, a soma das economias dos sete países emergentes – China, Índia, Brasil, Rússia, Indonésia, México e Turquia, ou E7, irá superar em pelo menos, 25% a das atuais sete maiores economias do mundo, o chamado G7 (Estados Unidos, Japão, Alemanha, Reino Unido, França, Itália e Canadá).

No **XV Congresso Mundial de Contadores** Wolfensohn mencionou que o Banco Mundial está trabalhando para melhorar a capacidade contábil e de Auditoria em muitos países, e que em reunião com as maiores empresas de auditoria da

época, afirmou que o banco estava aumentando o empenho para que os clientes melhorassem suas administrações financeiras e recrutassem mais profissionais especialistas, com qualificações contábeis. (FRANCO, 1999).

Segundo Franco, Wolfensohn acrescentou:

Mas vocês também têm de fazer sua parte: forçar a agenda para harmonização internacional das normas contábeis, para atender às necessidades do mercado global. Em um mundo que está crescendo cada vez mais, como se fosse uma economia doméstica, não faz sentido falar em vozes diferentes. Precisamos, urgentemente, de uma linguagem unificada dos negócios. IFAC e IASC têm cerca de 90 países associados, cobrindo significativa parte do PNB mundial, mas há pelo menos outros 90 países que são membros do Banco Mundial e do FMI, os quais não possuem o que é necessário para melhorar seus órgãos profissionais contábeis. Estendam as mãos e os ajudem a desenvolver esses órgãos, bem como a constituir adequadas comissões reguladoras de normas contábeis. (FRANCO, 1999, p.33-34).

Nesse sentido, deve ser entendido que houve e há empenho dos organismos internacionais, tanto no aspecto técnico como financeiro, e recentemente ocorreu a **A 3ª Conferência sobre Contabilidade e Responsabilidade para o Crescimento Econômico Regional (CReCER)** realizada de 23 a 25 de setembro de 2009, em São Paulo, Brasil é um evento promovido pelo Banco Mundial (BM), Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), Federação Internacional de Contadores (IFAC) e com o apoio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Tanto no Brasil como nos demais países da América Latina (AL), os organizadores do CReCER objetivam estimular a cooperação internacional entre supervisores e reguladores financeiros e aumentar esforços para a adoção de normas internacionais.

Intencionam, igualmente, fomentar a colaboração entre os formuladores de políticas públicas latino-americanos, uma vez que as instituições internacionais esperam que o evento possa contribuir para, após a crise financeira iniciada em 2008, restaurar a confiança dos investidores, visando a estabilidade financeira e o crescimento econômico.

Destaca a publicação do Informativo CReCER, de fevereiro de 2009, sobre o Brasil:

O Brasil é a principal economia na América Latina. A Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA-BM&F) é a maior da região, com mais de 450 empresas listadas e uma capitalização de mercado de US\$1,5 trilhões (2008). Grande parte de seu sucesso é devido à introdução de novos segmentos de listagem (inclusive o Novo Mercado), os quais exigem padrões mais altos de governança corporativa. Além disso, o Brasil tem progredido significativamente em relação à contabilidade e auditoria. Uma das mais notáveis melhorias nesse aspecto é a decisão dos três principais reguladores do setor financeiro de requerer a utilização das Normas Internacionais de Informação Financeira (IFRS) a partir de 2010 (*vide* edição de número 3 do boletim CReCER sobre setor bancário). No tocante ao setor público, o governo federal anunciou planos para adequar as práticas contábeis do governo com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS) até 2012. (CReCER, 2009) (grifo deste pesquisador).

O evento também ressalta que o encontro de Cúpula do G-20, realizado em 15 de novembro de 2008, em Washington-EUA, endossou uma agenda para estimular a cooperação internacional entre supervisores e reguladores financeiros e aumentar o esforço para adoção de normas internacionais entre o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB).

Na 3ª CReCER, foram abordados como principais temas:

- a) emissão de relatórios financeiros consistentes utilizando as normas internacionais de contabilidade;
- b) relatórios financeiros corporativos;
- c) relatórios financeiros governamentais;
- d) governança corporativa;
- e) qualidade de auditoria;
- f) fraude;
- g) o papel da educação em contabilidade.

O **Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional**, a partir de uma iniciativa conjunta, fazem o trabalho de elaboração dos “Relatórios sobre a Observância de Normas e Códigos (ROSC)”. Em 2005, responsabilizaram-se pela preparação do exame das práticas de contabilidade e auditoria no Brasil; um trabalho que foca os pontos fortes e fracos do ambiente de contabilidade e auditoria

do setor corporativo e sua influência sobre a qualidade das informações financeiras corporativas.

Após essa preparação, discussões técnicas com os órgãos normatizadores e fiscalizadores na área contábil no Brasil, o resultado do exame teve sua aprovação para publicação pelo Ministério da Fazenda (MF), em 25 de setembro de 2007.

O Relatório sobre a Observância de Normas e Códigos, ou simplesmente ROSC, como é conhecido, apresenta:

Fortalecendo as práticas de contabilidade e auditoria do setor privado e melhorando a qualidade das informações financeiras corporativas, o Brasil pode dominar alguns dos desafios econômicos que atualmente enfrenta. Os benefícios de longo prazo associados com a melhoria nas práticas de contabilidade e auditoria das empresas incluem:

- Aumento nos níveis de negociação nos mercados de títulos. A bolsa de valores do Brasil está procurando aumentar o volume de negócios e melhorar o acesso ao mercado para as empresas de médio porte. Esse objetivo pode ser alcançado aumentando a confiança dos investidores, algo que, entre outros fatores, exige a disponibilidade de informações financeiras suficientemente precisas e completas.
- Aprofundamento da integração da economia brasileira em escala internacional, pelo aumento na comparabilidade e alinhamento de suas normas e códigos com os de seus principais parceiros, especialmente UE e EUA.
- Aumento no investimento estrangeiro direto, que pode ser obtido por intermédio de um aumento na confiança nas informações financeiras e melhoria na sua comparabilidade.
- Acesso mais simples e barato ao financiamento para as pequenas e médias empresas (PME): com a apresentação de informações financeiras padronizadas úteis e confiáveis a bancos e empresários de projetos de risco, as PMEs aumentarão suas chances de obter empréstimos a taxas mais baixas.
- Mais diversificação e oportunidades de investimento para os fundos de pensão privados: as melhorias na qualidade das informações financeiras das empresas cotadas vão ajudar a promover um aumento dos negócios na bolsa. Para as empresas não cotadas, vão ajudar a desenvolver os fundos de *private equity*, que ainda estão nascendo no Brasil. Por sua vez, os fundos de pensão vão obter acesso a uma gama mais ampla de investimentos. (ROSC, 2007, p.11).

Concluem que, com a redução do risco do investidor e a redução do custo de captação de recursos, tanto para investimento como de empréstimos, o fluxo de recursos tende ao aumento.

Quanto às **Entidades contábeis internacionais e a origem da possível integração USGAAP e IFRS**, a CVM descreve – no documento Edital de Audiência Pública SNC nº 02/07, datado de 15 de maio de 2007 – que o organismo privado internacional de elaboração de Normas Contábeis Internacionais (IASB), e a Organização privada internacional, que congrega as Bolsas de Valores Mobiliários do mundo (IOSCO), se uniram para a regulação contábil internacional.

O poder que apóia a regulação contábil internacional teve origem na aproximação entre o *International Accounting Standard Board* – IASB e a International Organization of Securities Commissions - IOSCO, da qual participa o Brasil desde o seu início, e que levou à reformulação, em 2000 (*Sydney Resolution*), não só de um conjunto de pronunciamentos do IASB aceito e endossado pela IOSCO, mas, também, à reformulação do próprio IASB, que objetivou, dentre outras questões, a obtenção da necessária representatividade em nível mundial. Este processo resultou na obrigatoriedade imposta pela União Européia aos seus países membros de adotar, a partir de 2005, as normas internacionais emitidas pelo IASB para as suas demonstrações consolidadas, atingindo nesse intento cerca de 7.000 companhias abertas (CVM, 2007).

Essa regulamentação ganhou grande projeção, tendo como tema “Normas Internacionais de Contabilidade: Importância e Desafios ao Processo de Convergência”, na “11ª Semana de Contabilidade do Banco Central”, evento organizado pelo Banco Central do Brasil (BACEN), em 2005 e o tema “Convergências às Normas Internacionais: Desafios e Avanços”, na “12ª Semana de Contabilidade do Banco Central”, em 2007.

Em 2007, Roberto Teixeira da Costa, na época um dos curadores do IASB, destacou que: - a maior conquista do IASB nos 7 anos de existência, foi a adoção do IFRS pela União Européia (UE); - que, um número adicional de países não europeus de grandeza, como a China, Japão e Índia, estavam em vias de adotar como padrão; - que o número de países ultrapassaria 100 (cem).

E salientou como fato marcante que, na data de 30 de abril de 2007, os líderes da União Européia e dos Estados Unidos, assinaram em Washington um protocolo que tornava os padrões contábeis IFRS aceitos nos Estados Unidos e, vice-versa, considerando que o caminho da convergência estava acelerado.

### 1.3. Normas Contábeis no Brasil

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade possui, entre as suas atribuições privativas, a responsabilidade de editar normas que devem ser cumpridas por todos os profissionais de contabilidade no País. E, no exercício de suas atribuições legais, emitem as Normas Brasileiras de Contabilidade, classificadas em “Profissionais” e “Técnicas”.

As Normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional e as Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade.

Entretanto, alguns setores da economia possuem entidades específicas de fiscalização que adotam posturas de autoridade superiores ao CFC. Ao longo do tempo, com atuação conjunta e agora com as alterações introduzidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, que atualizaram a legislação societária, estão trabalhando e legislando em ampla cooperação técnica e profissional, que são destacados a seguir.

A **Lei 11.638**, de 28 de dezembro de 2007, altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

Em seu §5º, artigo 177 incluiu a previsão legal de convergência aos padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários, atribuindo esta elaboração à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

A **Lei 11.941**, de 27 de maio de 2009, altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando inúmeros decretos e leis.

Em seu artigo 16 enfoca que as modificações introduzidas pela Lei 11.638/07 e que modificam o lucro líquido, não terão efeito para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica. A referida lei introduziu, ainda, na lei societária a obrigatoriedade da apuração do Valor Justo e do cálculo periódico sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, alterações que convergem para os IFRS.

### 1.3.1. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

O **Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)** foi instituído pela Resolução CFC nº 1.055 de 07 de outubro de 2007. Isto porque o Brasil inserido no Mercado Mundial de Capitais mostrou-se carente de uma maior integração na internacionalização das normas contábeis, conforme diagnosticados por estudos realizados por entidades internacionais representativas, tal como o Banco Mundial, descritos nos Relatórios sobre a Observância de Normas e Códigos-ROSC, conforme relatado na página 25.

Também houve o incentivo pela união de esforços de diversas entidades representativas dos segmentos de preparadores de informações contábeis, auditores contábeis, profissionais de investimentos, usuários, fiscalizadores e pesquisadores, bem como do próprio Conselho Federal de Contabilidade.

O CPC, conforme a resolução apresenta no artigo 3º os seus objetivos:

**Art. 3º** O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (CPC, 2007).

O CPC divulgou o primeiro pronunciamento técnico em 14 de março de 2008, intitulado “Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, com base no *Framework* emitido pelo IASB e, até o fim do ano de 2009, conforme relatório de atividades do CPC, consultado em 20 de abril de 2010 foram aprovados 41(quarenta e um) Pronunciamentos Técnicos, sendo que o CPC nº 14, foi revogado, demonstrando todo o empenho da entidade e consonância com os pronunciamentos originais do IASB e do IFRS, para a efetiva convergência às normas contábeis internacionais.

Em função da importância dos pronunciamentos emitidos pelo CPC, e a adoção pelos demais órgãos fiscalizadores e normatizadores, está sendo apresentado nos quadros 2 e 3, os pronunciamentos emitidos nos anos de 2008 e 2009, e a correlação com os demais órgãos fiscalizadores e normatizadores.

**Pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2008 e sua correlação com os órgãos de fiscalização e normatização.**

Nº CPC	Pronunciamento Técnico	Correlação									
		Data da Aprovação	Data da divulgação	IASB	CVM Deliberação	CFC Resolução	BACEN Resolução CMN	SUSEP Circular	ANEEL Despacho	ANTT Comunicado	ANS Instr Normativa
	Elaboração das Dem. Contábeis	11/1/08	14/3/08	Frame work	539/08	1.212/08		379/08	4.796/08	'01/09	
1	Recuperável de Ativos	11/1/08	14/3/08	Frame work	539/08	1.110/07	3.566/08	379/08	4.796/08	'01/09	37/09
2	Câmbio e Conversão das demonstrações	14/9/07	19/11/07	IAS 36	527/07	1.120/08 1.164/09		379/08	4.796/08	'01/09	37/09
3	Fluxo de Caixa	9/11/07	29/1/08	IAS 21	534/08	1.125/08	3.604/08	379/08	4.796/08	'01/09	37/09
4	Ativo Intangível	13/7/08	13/8/08	IAS 7	547/08	1.139/08 1.140/08		379/08	4.796/08	01/09	37/09
5	Partes Relacionadas	3/10/08	12/11/08	IAS 38	553/08	1.145/08	3.750/09	379/08	4.796/08	'01/09	37/09
6	Arrendamento Mercantil	30/10/08	11/12/08	IAS 24	560/08	1.141/08		379/08	4.796/08	'01/09	37/09
7	Subvenção e Assistência	3/10/08	12/11/08	IAS 17	554/08	1.143/08		379/08	4.796/08	'01/09	37/09
8	Custos e Prêmios TVM	3/10/08	12/11/08	IAS20	555/08	1.142/08		379/08	4.796/08	'01/09	37/09
9	Demonstração do Valor			IAS 39		1.138/08					
	Adicionado (DVA)	30/10/08	12/11/08	(partes)	556/08	1.162/09			4.796/08	'01/09	37/09
10	Pagto. Baseado em Ações	30/10/08	12/11/08		557/08	1.149/09		379/08	4.796/08	'01/09	37/09
11	Contratos de Seguro	5/12/08	17/12/09	IFRS 2	562/08	1.150/09		379/08	4.796/08	'01/09	37/09
12	Ajuste a Valor Presente	05/12/08	17/12/09	IFRS 4	563/08	1.151/09		379/08	4.796/08	'01/09	37/09
13	Adoção da Lei nº. 11.638/07	5/12/08	17/12/09		564/08	1.152/09		379/08	4.796/08	'01/09	37/09
14	Instrumentos Financeiros:	5/12/08					Revogado				

**Quadro 2 - Pronunciamentos do CPC emitidos em 2008**

Fonte: Adaptado do CFC - CPC : Atividade dos anos de 2008 e 2009

Pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2009 e sua correlação com os órgãos de fiscalização e normatização.											
Nº CPC	Pronunciamento Técnico	Correlação									
		Data da Aprovação	Data da divulgação	IASB	CVM Deliberação	CFC Resolução	Resolução BACEN-CMN	SUSEP Circular	ANEEL Despacho	ANTT Comunicado	ANS Instr Normativa
15	Combinação de Negócios	26/6/09	31/07/09	IFRS 3	580/09	1.175/09					37/09
16	Estoques	8/5/09	8/9/09	IAS 2	575/09	1.170/09					37/09
17	Contratos de Construção	8/5/09	8/6/09	IAS 11	576/09	1.171/09					37/09
18	Investimentos societários	6/11/09	26/11/09	IAS 28	605/09	1.241/09					37/09
19	Investimento em Conjunto	6/11/09	26/11/09	IAS 31	606/09	1.242/09					37/09
20	Custos de Empréstimos	08/05/09	8/6/09	IAS 23	577/09	1.172/09					37/09
21	Demonstração Intermediárias	26/6/09	31/7/09	IAS 34	581/09	1.174/09					37/09
22	Informações por Segmento	26/6/09	31/7/09	IFRS 8	582/09	1.176/09					37/09
23	Políticas e Retificação de Erro	26/6/09	16/9/09	IAS 8	592/09	1.179/09					37/09
24	Evento Subsequente	17/07/09	16/9/09	IAS 10	593/09	1.184/09					37/09
25	Ativos e passivos Contingentes	26/6/09	16/09/09	IAS 37	594/09	1.180/09	3.823/09				37/09
26	Demonstrações Contábeis	26/6/09	16/09/09	IAS 1	595/09	1.185/09					37/09
27	Ativo Imobilizado	26/6/09	31/7/09	IAS 16	583/09	1.177/09					37/09
28	Ativos para Investimento	26/6/09	31/7/09	IAS 40	584/09	1.178/09					37/09
29	Ativo Biológico e agrícola	7/8/09	16/9/09	IAS 41	596/09	1.186/09					37/09
30	Receitas	7/8/09	16/9/09	IAS 18	597/09	1.187/09					37/09
31	Operação Descontinuada	17/7/09	16/9/09	IFRS 5	598/09	1.188/09					37/09
32	Tributos sobre o Lucro	17/7/09	16/9/09	IAS 12	599/09	1.189/09					37/09
33	Benefícios a Empregados	4/9/09	7/10/09	IAS 19	600/09	1.193/09					37/09
35	Demonstrações Separadas	6/11/09	26/11/09		607/09	1.239/09					37/09
36	Demonstrações Consolidadas	6/11/09	26/11/09	IAS 27	608/09	1.240/09					37/09
37	Adoção das IFRS	4/12/09	24/12/09	IFRS 1	609/09	1.253/09					37/09
38	IF : Instrumentos Financeiros	2/10/09	19/11/09	IAS 39	604/09	1.196/09					37/09
39	IF : apresentação	2/10/09	2/10/09	IAS 32	604/09	1.197/09					37/09
40	IF : Evidenciação	2/10/09	19/11/09	IFRS 7	604/09	1.198/09					37/09
43	Adoção dos CPCs 15 a 40	4/12/09	24/12/09	IFRS 1	610/09	1.254/09					37/09
PME	Contabilidade: Pequenas e Médias	4/12/09	16/12/09	SMES		1.255/09					37/09

### Quadro 3 - Pronunciamento do CPC emitidos em 2009

Fonte: Adaptado do CFC - CPC : Atividade dos anos de 2008 e 2009

### **1.3.2. Normas Internacionais de Auditoria**

O CFC, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, e autorizado pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), e conforme o Comitê Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração – *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), divulgou as novas normas de auditoria independente a serem adotadas no Brasil, conforme as Normas Internacionais de Auditoria – *International Standards on Auditing* (ISAs).

As resoluções do CFC de nº 1.201/09 a 1.238/09, 1.274/10 e 1.275/10, representam a efetiva convergência as Normas Internacionais de Auditoria – ISA, e estavam previstas para aplicação para as auditorias de exercícios iniciados antes de 1º de janeiro de 2010, e com a publicação da resolução CFC nº 1.279 de 8 de abril de 2010, foi postergada para os períodos completos ou intermediários que findam após 30 de dezembro de 2010, não foram avaliados os possíveis efeitos destas normas nos trabalhos dos auditores independentes do Brasil.

O CFC, conforme consta na resolução 1.203 de 27 de novembro de 2009, que aprovou a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, e acrescentando em conformidade com as normas internacionais de auditoria.

1. Esta Norma de Auditoria trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nesta Norma e em outras normas elas estão substancialmente apresentadas pela sua sigla “NBC TA”. Especificamente, ela expõe os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e o alcance da auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento desses objetivos. (grifo deste pesquisador).

### **1.3.3. Normas Internacionais de Auditoria Aplicadas de maneira proporcional ao porte e à complexidade da entidade**

O CFC consciente das dificuldades de implantação das convergências às normas internacionais de contabilidade e auditoria, publicou um documento de perguntas e respostas emitido pelo Comitê de Normas Internacionais de Auditoria e

Asseguração da Federação Internacional de Contadores, visando demonstrar como a estrutura das Normas Brasileiras de Auditoria (NBC Tas), permite que elas sejam aplicadas de maneira proporcional ao porte e à complexidade da entidade.

As Normas Brasileiras de Auditoria, convergidas às Normas Internacionais de Auditoria emitidas pela Federação Internacional de Contadores, tornam-se vigentes para auditorias iniciadas em ou após 1º. de janeiro de 2010. Essas novas normas especificam de maneira mais clara os objetivos do auditor e os requisitos que devem ser por ele cumpridos na condução de auditoria segundo essas normas.

É do interesse público que os usuários das demonstrações contábeis confiem que as auditorias de entidades, de pequeno ou grande porte, simples ou complexas, foram executadas com os mesmos altos padrões de qualidade. As normas emitidas pelo IAASB, e conseqüentemente as normas convergidas emitidas pelo CFC, prestam particular atenção às necessidades daqueles que auditam demonstrações contábeis de PMEs, um setor importante da economia brasileira e que é particularmente sensível ao excesso de normas. Conseqüentemente, o IAASB e o próprio CFC estão cientes da importância de estabelecer requisitos que sejam aplicáveis de forma generalizada a praticamente todos os trabalhos. O entendimento da estrutura e da intenção das novas normas brasileiras de auditoria ajudará os auditores de PMEs na aplicação delas de forma relevante e eficaz em termos de custo...

A NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, item 19, requer que o auditor entenda o texto completo de uma NBC TA para entender seus objetivos e aplicar seus requisitos adequadamente. O item A59 explica que quando necessário, a seção Aplicação e outros Materiais Explicativos fornece explicações adicionais dos requisitos de uma NBC TA e orientações para sua execução, e, especificamente, podem:

- explicar mais precisamente o que um requisito significa ou pretende cobrir;
- incluir exemplos de procedimentos que podem ser apropriados nas circunstâncias...

As NBC TAs também explicam que a abordagem de auditoria para o planejamento e a execução de procedimentos de auditoria depende da avaliação de riscos do auditor. Por exemplo, com base no necessário entendimento da entidade e seu ambiente

Como descrito no item 1.3.2 estas normas serão aplicadas nos exercícios encerrados a partir de 30 de dezembro de 2010, e não foram avaliados os possíveis efeitos destas normas sobre os trabalhos de auditoria independente.

### **1.3.4. Normas Internacionais de Contabilidade: Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)**

O CPC aprovou, em 4 de dezembro de 2009, o pronunciamento de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs) e destaca:

**P6** O CPC está emitindo em separado este Pronunciamento Técnico PME para aplicação às demonstrações contábeis para fins gerais de empresas de pequeno e médio porte (PMEs), conjunto esse composto por sociedades fechadas e sociedades que não sejam requeridas a fazer prestação pública de suas contas.

Este Pronunciamento é denominado: Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs).

**P7** O termo empresas de pequeno e médio porte adotado neste Pronunciamento não inclui

(i) as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM;

(ii) as sociedades de grande porte, como definido na Lei nº. 11.638/07;

(iii) as sociedades reguladas pelo Banco Central do Brasil, pela Superintendência de Seguros Privados e outras sociedades cuja prática contábil é ditada pelo correspondente órgão regulador com poder legal para tanto. Ver Seção 1.

**P8** As PMEs muitas vezes produzem demonstrações contábeis apenas para o uso de proprietários-administradores ou apenas para o uso de autoridades fiscais ou outras autoridades governamentais. Demonstrações contábeis produzidas apenas para esses propósitos não são, necessariamente, demonstrações contábeis para fins gerais.

## **1.4. O Contador**

A atuação como auditor é atribuição privativa dos contadores, portanto, do bacharel em contabilidade, conforme determinado na Resolução CFC nº 560/83. Esta formação acadêmica de Bacharel em Ciências Contábeis, aqui é apresentada com base no referido curso ministrado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP) cujos objetivos e conteúdo programático que seguem estão disponibilizados no próprio site da Instituição (2009).

São os objetivos:

Na PUC-SP, o estudo da Contabilidade é abordado como um sistema de informações à disposição dos usuários da informação contábil, que permite a avaliação patrimonial e a mensuração dos resultados econômicos e financeiros alcançados, incentivando-se o corpo discente à prática da pesquisa científica no campo da ciência contábil [...].

Tem como Organização Curricular a seguinte estrutura:

O Curso de Ciências Contábeis baseia-se em seis grandes áreas de concentração:

- Área Básica: aborda as Contabilidades Introdutória, Intermediária e Avançada, apoiadas na ética, na metodologia científica e no conhecimento de português instrumental.

- Área da Controladoria: contém o estudo de Custos, Auditoria, Orçamento Público, Sistemas Contábeis, Microinformática e Laboratório Contábil.

- Área Gerencial: envolve as Contabilidades Gerencial e Decisória, Técnicas de Medição de Desempenho, Planejamento Financeiro, Matemática Financeira, Marketing e Mecanismo das Instituições Financeiras.

- Área de Métodos Quantitativos: contém Matemática e Estatística.

- Área da Legislação: envolve Direito Comercial, Societário, Tributário e Trabalhista, Planejamento Tributário e Perícia Contábil.

- Área Sócio-econômica: aborda a Teoria das Organizações, Teoria Econômica, Economia Brasileira, Internacional e Comércio Exterior, Política e Cidadania, Sociologia, Psicologia e Teologia (PUCSP, 2009).

Os cursos na área de Contabilidade oferecem os títulos de Técnico de Contabilidade, Contabilista e/ou Bacharel em Ciências Contábeis.

No caso do Bacharel em Ciências Contábeis, tendo concluído o curso este adquire o direito de registro profissional no Conselho Regional de Contabilidade; com a obtenção do registro torna-se habilitado a exercer a profissão, assumindo as responsabilidades inerentes às funções assumidas.

Cabe aos Conselhos Regionais a responsabilidade de fiscalização do exercício técnico e legal da profissão e ao Conselho Federal de Contabilidade a atribuição privativa da responsabilidade de editar normas e procedimentos contábeis gerais e específicos para os profissionais da contabilidade, bem como normatizar e fiscalizar as atividades dos diversos Conselhos Regionais.

Com base no registro obtido, figuram como atribuições privativas dos contabilistas o conteúdo de duas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, na primeira resolução consta as atribuições privativas dos contabilistas e, na segunda resolução, as normas profissionais do auditor independente, com destaque à Competência técnico-profissional.

A **Resolução CFC Nº 560/83** descreve a atividade de auditoria externa independente e privativa do contador com formação de nível superior.

Art. 1º O exercício das atividades compreendidas na Contabilidade, considerada esta na sua plena amplitude e condição de Ciência Aplicada, constitui prerrogativa, sem exceção, dos contadores e dos técnicos em contabilidade legalmente habilitados, ressalvadas as atribuições privativas dos contadores.

A **Resolução CFC Nº 821/97** aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente com alterações e dá outras providências.

#### 1.1 – Competência técnico-profissional

1.1.1 – O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada...

1.1.3 – Antes de aceitar o trabalho, o auditor deverá obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação, junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações e do grau de exigência requerido, para a realização do trabalho de auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado. Esta avaliação deve ficar evidenciada de modo a poder ser comprovado o grau de prudência e zelo na contratação dos serviços.

1.1.4 – O auditor deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada atualização de especialistas em outras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos do contratante.

Deve ser destacado que a legislação não permite questionamentos sobre os requisitos e procedimentos para exercer a atividade de auditor independente.

## 1.5. As Entidades Normatizadoras e Fiscalizadoras no Mercado de Trabalho dos Auditores Independentes

No mercado de trabalho em que os auditores independentes podem atuar, merecem destaques as empresas que por exigências previstas nas legislações específicas são obrigadas a contratarem auditores independentes, e que também são disciplinadas, no que couber, pelas normas e resoluções do Conselho Monetário Nacional (CMN) e Conselho Federal de Contabilidade.

Os auditores independentes para atuarem nestes mercados devem cumprir as exigências impostas pelas entidades fiscalizadoras e normatizadoras.

Assim, são apresentadas as principais atividades, sendo que as exigências são apresentadas no capítulo II deste estudo.

Conforme as previsões das legislações, as demonstrações contábeis das seguintes empresas ou entidades devem ser auditadas por auditores independentes:

a) Empresas de capital aberto – a Lei 6404/76, a chamada Lei das Sociedades por Ações, e suas atualizações, dispõe:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, a companhia é aberta ou fechada conforme os valores mobiliários de sua emissão estejam ou não admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 1º Somente os valores mobiliários de emissão de companhia registrada na Comissão de Valores Mobiliários podem ser negociados no mercado de valores mobiliários. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 2º Nenhuma distribuição pública de valores mobiliários será efetivada no mercado sem prévio registro na Comissão de Valores Mobiliários. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 3º A Comissão de Valores Mobiliários poderá classificar as companhias abertas em categorias, segundo as espécies e classes dos valores mobiliários por ela emitidos negociados no mercado, e especificará as normas sobre companhias abertas aplicáveis a cada categoria. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)...

Art.177 – “§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão. (grifo deste pesquisador)

b) Instituições financeiras ou assemelhadas autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BACEN) – o Conselho Monetário Nacional, definiu na Resolução 3.198/04, a obrigatoriedade para as seguintes empresas e entidades:

Art.1º Devem ser auditados por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e que atendam aos requisitos mínimos a serem fixados pelo Banco Central do Brasil:

I - as demonstrações contábeis, inclusive notas explicativas:  
a) das instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, exceto as Sociedades de crédito ao micro empreendedor;  
b) das câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação;

II - as demonstrações contábeis previstas nos arts. 3º e 10 da Resolução 2.723, de 31 de maio de 2000;

III - o documento Informações Financeiras Trimestrais (IFT), de que trata o art. 1º da Circular 2.990, de 28 de junho de 2000, na forma de revisão especial.

Art. 2º O auditor independente pode ser pessoa física ou pessoa jurídica.

c) Seguradoras e entidades de previdência privadas abertas, autorizadas pela Superintendência de Seguros Privadas (SUSEP) – o Conselho Nacional de Seguros Privados, autarquia do Ministério da Fazenda, através do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP), definiu na Resolução 118/04:

Art. 1º\_\_Dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as sociedades seguradoras, de capitalização e entidades abertas de previdência complementar e sobre a criação do Comitê de Auditoria.

Art. 3º\_As demonstrações contábeis, inclusive as notas explicativas das sociedades supervisionadas devem ser auditadas por auditor independente.

Parágrafo único. As sociedades e entidades supervisionadas somente poderão contratar auditores independentes, pessoa física ou jurídica, registrados na Comissão de Valores Mobiliários - CVM - e que atendam aos requisitos mínimos fixados nesta Resolução e nas normas a serem editadas pela Superintendência de Seguros Privados - SUSEP. (grifo deste pesquisador)

d) Entidades de Previdência Privada Fechadas, autorizadas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC), vinculadas ao

Ministério de Previdência Complementar, o Conselho Monetário Nacional, definiu na Resolução MPS/CGPC N°28, de 26 de janeiro de 2009, item 26:

26. A EFPC, na contratação de serviços de auditoria independente para fins de demonstrações contábeis, deverá observar, além do disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade vigentes, os seguintes aspectos: a) substituição obrigatória do responsável técnico, do diretor, do gerente, do supervisor e de qualquer outro integrante com função de gerência da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria, após emitidos pareceres relativos a, no máximo, cinco exercícios sociais consecutivos. (...)

e) Entidades para obtenção de redução de encargos previdenciários, a Lei 9.790/99, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, dentre as exigências para obter recursos, determina:

Art. 4º Atendido o disposto no art. 3º, exige-se ainda, para qualificarem-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatutos cujas normas expressamente disponham sobre:...

c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento;

d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal. (grifo deste pesquisador).

f) Entidades de financiamentos privadas e públicas, estas empresas definem diversas obrigações às entidades beneficiadas pelos empréstimos, sendo a obrigatoriedade de auditoria independente das demonstrações contábeis uma constante entre estas obrigações. Como exemplo, podem ser citados os empréstimos de apoio que o BNDES destinará às concessionárias de serviços de energia elétrica:

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) vai apoiar as concessionárias de serviços públicos na instalação de novas linhas de transmissão de energia elétrica. As empresas que vencerem a próxima licitação da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) para construção e operação de aproximadamente 2,6 mil km de linhas de transmissão, em diversas regiões do País, poderão financiar até 80% de seus investimentos fixos, com obrigatoriedade de aplicarem na obra, incluindo investimentos variáveis, pelo menos, 30% de capital próprio.

As empresas beneficiárias - sociedades anônimas de propósito específico (SPEs), com balanços submetidos a auditorias credenciadas junto à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) – só começarão a pagar o financiamento seis meses após a entrada em operação comercial da linha de transmissão, com juros capitalizados ao longo desse período de carência. A amortização será feita em até 12 anos. (grifo deste pesquisador).

### **1.5.1. O Auditor Independente e o Conselho Federal de Contabilidade – CFC**

O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade foram criados pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e contém atualizações posteriores. São os responsáveis pela fiscalização do exercício da profissão de contabilista, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contador e os técnicos em contabilidade.

O Balanço Socioambiental de 2008 (CFC, 2008, p.12) destaca como Missão desses profissionais:

Promover o desenvolvimento da profissão contábil, primando pela ética e pela qualidade na prestação dos serviços; realizar o registro e a fiscalização dos profissionais e organizações contábeis; e atuar como fator de proteção da sociedade.

O CFC, em grande colaboração e discussão com a CVM, BACEN, Receita Federal (RF), SUSEP, e outros órgãos fiscalizadores, vêm trabalhando para melhor definir e implantar as novas normas contábeis e de auditoria para as diversas atividades específicas, abrangendo os ramos industriais, financeiros, securitários, previdenciários e outros.

Dentre as atividades conjuntas devem ser destacadas as implantações das seguintes exigências: Exame de Qualificação Técnica Para Auditores Independentes (EQT), Educação Profissional Continuada (EPC), Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASPs.

O Quadro 4 que segue, o Conselho Federal de Contabilidade destaca o número de contabilistas do período de 1998 a 2009.

<b>Contabilistas de 1998 a 2009</b>
-------------------------------------

<b>Dados</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Contador	113.062	126.975	138.503	138.563	145.984	152.426	166.670	189.803	199.671	205.724	213.027	222.998
Técnico	194.050	201.973	198.642	192.749	188.517	187.962	192.349	200.526	194.917	193.614	192.526	293.407
<b>Total</b>	307.112	328.948	337.145	331.312	334.501	340.388	359.019	390.329	394.588	399.338	405.553	416.405
Índice – Ano 1998 base 100	100	107	110	108	109	111	117	127	128	130	132	136
Escritório Individual	n/d	n/d	n/d	42.852	43.939	46.103	46.835	43.528	44.194	44.746	46.039	47.174
Sociedade Contábil	n/d	n/d	n/d	18.892	19.812	20.754	21.172	21.620	21.421	22.275	23.341	26.379
<b>Total</b>	57.056	60.095	57.659	61.744	63.751	66.857	68.007	65.148	65.615	67.021	69.380	73.553
Índice – Ano 1998 base 100	110	105	101	108	112	117	119	114	115	117	122	129

n/d = dado não disponível nos respectivos balanços sociais anuais

**Quadro 4 – Número de Contabilistas (1998 a 2009)**

Fonte: Adaptado das informações do CFC

### **1.5.2. O Cadastro Nacional de Auditores Independentes – CNAI**

Conforme consta no Balanço Social de 2006 (CFC, 2006, p.30) o Exame CNAI foi criado pela Resolução CFC nº 1019/05, atendendo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e ao Banco Central do Brasil (BACEN) que exigiam a realização de exame de qualificação para os auditores que atuam nas áreas reguladas respectivamente por esses órgãos. O primeiro exame foi realizado em novembro de 2004 e estavam inscritos no CNAI em 2005, 1.180 (um mil, cento e oitenta) auditores. O quadro 24 na página 76 apresenta a evolução dos auditores registrados no CNAI.

### **1.5.3. O Auditor Independente e a Comissão de Valores Mobiliários – CVM<sup>1</sup>.**

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) foi criada pela Lei 6.385/76, aprovada pelo Congresso Nacional e ficou conhecida como a Lei da CVM, pois àquela data faltava uma entidade que absorvesse a regulação do mercado de capitais, especialmente no que se referia às sociedades de capital aberto.

Fixou-se, portanto, como o órgão normativo do sistema financeiro, especificamente voltado para o desenvolvimento, a disciplina e a fiscalização do mercado de valores mobiliários. Os poderes de fiscalização e disciplinador da CVM foram ampliados para incluir as Bolsas de Mercadorias e Futuros (BM&F), as entidades do mercado de balcão organizado, as entidades de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários, da mesma forma que as Bolsas de Valores. Conforme apresentado no item anterior, a exigência dos trabalhos de auditoria independente, em diversos segmentos de empresas no mercado, pressupõe a obrigatoriedade de registro destes auditores independentes na Comissão de Valores Mobiliários, como são apresentadas a seguir.

O **Registro na Comissão de Valores Mobiliários** é necessário para o exercício da profissão de Auditoria Independente no Mercado de Títulos e Valores Mobiliários que pressupõe o registro de auditor independente na CVM, e compreende duas categorias: a) auditor independente pessoa física; e b) auditor

---

<sup>1</sup> A Comissão de Valores Mobiliários – CVM foi criada pela Lei 6.385, em 07 de dezembro de 1976, a MP. 8 de 31/10/2001, caracterizou-a como uma: Entidade autárquica em regime especial, vinculada ao M. da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, dotada de autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, e autonomia financeira e orçamentária.

independente pessoa jurídica. Neste trabalho, as referências às entidades de auditoria independentes abrangem as duas categorias.

**A Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários**, teve seus valores instituídos pela Lei 7.940/89, alterada pela Lei 11.076/04, para todos os participantes do Mercado de Valores Mobiliários. Obrigou ser o pagamento em conformidade com as modalidades e percentuais previstos nas leis, incluídas nesta obrigação as companhias abertas, as empresas beneficiárias de incentivos fiscais, as instituições financeiras, os fundos de investimentos, os prestadores de serviços de auditoria independente, os prestadores de serviços de administradores de fundos de investimentos, distribuição de ações, distribuição de debêntures e diversas outras atividades vinculadas à emissão, registro e negociação dos títulos e valores mobiliários.

Os valores da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, que devem ser pagas pelos auditores independentes são assim distribuídos:

- Auditores Independentes Pessoas Físicas (AIPF): pagamento trimestral de R\$414,35, conforme tabela B.
- Auditores Independentes Pessoas Jurídicas (AIPJ), conforme tabela C.
  - até dois estabelecimentos: pagamento trimestral de R\$828,70;
  - de 3 a 4 estabelecimentos: pagamento trimestral de R\$1.657,40;
  - mais de 4 estabelecimentos: pagamento trimestral de R\$2.486,10.

O número de auditores ativos registrados na CVM, no período de 1996 a 2005, está disponibilizado no site da CVM e apresentado no Quadro 5.

<b>NÚMERO DE AUDITORES ATIVOS REGISTRADOS NA CVM</b>												
<b>ANO</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>ATIVOS</b>	342	394	429	438	410	409	417	412	420	428	443	449
<b>ÍNDICE - ANO 1998 BASE 100</b>	100	115	125	128	120	120	122	120	123	125	130	131

**Quadro 5 – Número de Auditores Ativos registrados na CVM**

Fonte: CVM (1998-2009)

Com relação às **Companhias Abertas registradas na CVM**, é considerada como exigência básica para negociação de títulos e valores mobiliários no Brasil, a aprovação e registro da empresa e dos títulos na CVM e suas especificações foram apresentadas anteriormente.

O número de companhias abertas com registros ativos na CVM, portanto não consideradas as empresas com registros suspensos, as empresas estrangeiras, e as empresas incentivadas, no período de 1998 a 2009, estão disponibilizado no site da CVM e apresentado no Quadro 6.

<b>NÚMERO DE COMPANHIAS ABERTAS COM REGISTRO ATIVO NA CVM PARA NEGOCIAÇÃO EM BOLSA DE VALORES</b>												
<b>ANO</b>	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>ATIVAS</b>	898	882	851	830	792	718	651	620	624	682	680	663
<b>ÍNDICE – ANO 1998 BASE 100</b>	100	98	95	92	88	80	72	69	69	76	76	74

**Quadro 6 – Número de Companhias Abertas com registro ativo na CVM para negociação em Bolsa de Valores**

Fonte: CVM – Assessoria Econômica – ASE (1998-2009)

Deve ser destacado que as bolsas de valores são locais que realizam a negociação de compra e venda de títulos e valores mobiliários e, além deste papel básico de oferecer condições para negociações e cotações dos títulos nela negociados, orienta, registra, fiscaliza os serviços prestados, e facilita a divulgação constante das informações sobre as empresas e negócios.

A principal razão da existência das bolsas de valores é a de possibilitar a liquidez financeira dos títulos e valores mobiliários, podendo ser comprados e vendidos, conforme determinado pelo exercício das leis de oferta e demanda, a um preço justo de mercado.

O número de companhias abertas com operações na BOVESPA, no período de 1998 a 2009, está disponibilizado no site da CVM e apresentado no Quadro 7.

<b>NÚMERO DE COMPANHIAS ABERTAS COM OPERAÇÕES NA BOVESPA</b>												
<b>ANO</b>	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>EMPRESAS</b>	527	478	459	428	399	369	358	343	350	404	392	385
<b>ÍNDICE – ANO 1998 BASE 100</b>	100	91	87	81	76	70	68	65	66	77	74	73

**Quadro 7 – Número de Companhias Abertas com Operações na BOVESPA**

Fonte: CVM (1998-2009)

As empresas de capital aberto representam um dos principais mercados de trabalho para os auditores independentes, sendo que o surgimento da exigência da obrigatoriedade dos trabalhos de auditoria, conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p.56) aparece na regulamentação pela Grã-Bretanha, estabelecida na Lei das Companhias de Capital Conjunto de 1844. Já a exigência nos Estados Unidos, de pareceres de auditoria externa para as empresas que solicitassem registro na bolsa de valores, data de 1º de julho de 1993, em resposta à grave crise de 1929 no mercado de ações de *New York*, a chamada “Grande Depressão”.

Hendriksen e Van Breda (1999, p.58) relatam:

Tais pareceres deviam obedecer aos critérios de *Verification of Financial Statements*, publicado pelo FRB<sup>2</sup> em 1929, e conter uma opinião a respeito da fidedignidade, coerência e, pela primeira vez, conformidade com ‘práticas contábeis aceitas’.

Iudícibus e Lopes (2004, p.61), abordando o tema da pesquisa em contabilidade, também destacam a obrigatoriedade da auditoria, como reflexo da Revolução Industrial:

A expansão da demanda começou a exigir aporte de capital externo e, conseqüentemente, a geração de relatórios contábeis voltadas para novos agentes interessados em conhecer a situação financeira das empresas. A partir de então, a contabilidade passou a contribuir de forma mais incisiva para a democratização das informações econômicas, fornecendo dados para subsidiar decisões de instituições financeiras, acionistas, fornecedores, governo etc. Entre os procedimentos que passaram a assumir maior importância no bojo

<sup>2</sup> FRB = *Federal Reserve Board*, um Órgão do *Federal Reserve System*, do Banco Central dos Estados Unidos.

das práticas contábeis estavam o controle dos custos de produção, a alocação de custos referentes a ativos fixos e a avaliação de estoques. A criação das sociedades por ações e, mais tarde, a obrigatoriedade da auditoria externa também são reflexos da Revolução Industrial.

#### 1.5.4. O Conselho Monetário Nacional e o Banco Central do Brasil.

O Conselho Monetário Nacional (CMN) é um órgão normativo, responsável pela fixação das diretrizes das políticas monetárias, de crédito e câmbio, sendo que o Banco Central do Brasil atua como secretaria-executiva do CMN, que torna públicas as Resoluções do CMN e atua como gestor destas mesmas normas.

O Banco Central do Brasil, criado pela Lei 4.595, de 31 de dezembro de 1964, é uma autarquia federal, vinculada ao Ministério da Fazenda e tem dentre suas principais atribuições: - fazer cumprir e acompanhar as normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional; - a condução das políticas monetárias, cambial e de créditos; - a regulação e a supervisão do Sistema Financeiro Nacional (SFN) ; - a administração do Sistema de Pagamentos e do Meio Circulante; - as relações financeiras com o exterior.

O Quadro 8 apresenta a composição do Sistema Financeiro Nacional, cujas informações estão disponibilizados no site do BACEN.

ORGÃOS NORMATIVOS	ENTIDADES SUPERVISORAS	OPERADORES			
		Instituições financeiras captadoras de depósitos à vista	Demais instituições financeiras Bancos de Câmbio	Outros intermediários financeiros e administra- dores de recursos de terceiros	
Conselho Monetário Nacional CMN	Banco Central do Brasil - BACEN				
	Comissão de Valores Mobiliários - CVM	Bolsas de Mercadorias e Futuros	Bolsas de Valores		
Conselho Nacional de Seguros Privados CNSP	Superintendência de Seguros Privados SUSEP	Resseguradores	Sociedades seguradoras	Sociedades de Capita- lização	Entidades abertas de previdên cia com- plementar
Conselho de Gestão da Previdência Complementar - CGPC	Secretaria da Previdência Complementar - PREVIC	Entidades fechadas de previdência complementar (fundos de pensão)			

**Quadro 8 – Entidades Normativas do Sistema Financeiro Nacional**

Fonte: BACEN (2009)

### 1.5.5. O Auditor Independente e o Banco Central do Brasil

O mercado de trabalho do auditor independente no sistema financeiro nacional é, pela sua abrangência, o maior mercado e o mais receptivo a todos os auditores independentes desde as empresas de pequeno porte até as *Big 4*, pois o mercado financeiro abrange os Consórcios, as Cooperativas de Crédito, as Corretoras de Mercadorias, as Corretoras de Câmbio, Títulos e Valores Mobiliários, os Fundos de Investimentos, os pequenos bancos até os grandes conglomerados financeiros.

Deve ser destacado que nem todas as instituições citadas no quadro 9 devem ser auditadas por auditores independentes, pois as Sociedades de Crédito ao Micro empreendedor em 31/12/2009 apresentam a quantidade de 45 instituições, conforme disposto no artigo 1º do anexo da resolução 3.198 de 27 de maio de 2004, não são obrigadas a serem auditadas, e as Cooperativas de Créditos que em 31/12/2009 apresentam a expressiva quantidade de 1.405 instituições, conforme disposto no artigo 23 da resolução 3.442 de 28/02/2007, podem ser auditadas por auditor independente ou por entidade de auditoria cooperativa destinada à prestação de serviços de auditoria externa, constituída e integrada por cooperativa centrais de crédito e/ou por suas confederações.

No site das Cooperativas de Crédito no Brasil e no Mundo – Cooperativismo no Brasil, acessado em 30 de julho de 2010, consta que a Confederação Nacional de Auditoria Cooperativa – CNAC, auditava o expressivo percentual de 30% das cooperativas de crédito, ou seja 486 instituições. Este mesmo site destaca que apesar do grande número de cooperativas no Brasil, com os dados consolidados de 1.394 cooperativas de crédito, estas administram ativos totais de R\$ 52,8 bilhões, que somados aos ativos dos bancos do sistema de cooperativas, Banco SICRED S.A. e do BANCOOB montam em ativos totais de R\$ 68,7 bilhões, representando 1,9% do total de ativos do mercado financeiro.

O Quadro 9 apresenta um resumo das instituições autorizadas que compõem o Sistema Financeiro Nacional, no período de 1998 a 2009 e tais informações estão disponibilizados no site do BACEN, que conforme destacado acima, representam em termos quantitativos o maior mercado para atuação do auditor independente, destacando o ano de 2009 tendo no total 2.444 entidades, e mesmo excluindo as

cooperativas de crédito (486) e as sociedades de crédito do micro empreendedor (56), as empresas de auditoria independente teriam um mercado para disputa de 1.902 entidades, estando incluído neste total 966 cooperativas de crédito, no tópico 2.3, figuras 1 e 2, são apresentadas as participações percentuais das empresas de auditoria nos trabalhos de auditoria independente no sistema financeiro nacional.

Tipo	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
	dezembro											
Banco Múltiplo	174	169	163	153	143	141	139	138	137	135	140	139
Banco Comercial (1)	28	25	28	28	23	23	24	22	21	20	18	18
Banco de Desenvolvimento	6	5	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Caixa Econômica	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Banco de Investimento	22	21	19	20	23	21	21	20	18	17	17	16
Sociedade de CFI	44	42	43	42	46	47	46	50	51	52	55	59
Soc Corretora de TVM	194	193	187	177	161	147	139	133	116	107	107	105
Soc Corr de Câmbio	39	39	41	43	42	43	47	45	48	46	45	45
Soc Distrib de TVM	210	190	177	159	151	146	138	134	133	135	135	125
Soc Arrendamento Mercantil	83	81	78	72	65	58	51	45	41	38	36	33
Soc Crédito Imobiliário, Assoc de Poupança e Empréstimo e Soc de Crédito Imobiliário Repassadora (2)	21	19	18	18	18	18	18	18	18	18	16	16
Companhia Hipotecária	4	6	7	7	6	6	6	6	6	6	6	6
Agência de Fomento(3)	3	5	8	9	10	11	12	12	12	12	12	14
<b>1º sub-total</b>	<b>830</b>	<b>796</b>	<b>775</b>	<b>733</b>	<b>693</b>	<b>666</b>	<b>646</b>	<b>628</b>	<b>606</b>	<b>591</b>	<b>592</b>	<b>581</b>
Cooperativa de Crédito	1.198	1.253	1.311	1.379	1.430	1.454	1.436	1.439	1.452	1.465	1.453	1.405
Soc de Crédito ao Microempreendedor (4)	-	4	11	23	37	49	51	55	56	52	47	45
<b>2º sub-total</b>	<b>2.028</b>	<b>2.053</b>	<b>2.097</b>	<b>2.135</b>	<b>2.160</b>	<b>2.169</b>	<b>2.133</b>	<b>2.122</b>	<b>2.114</b>	<b>2.108</b>	<b>2.092</b>	<b>2.031</b>
Consórcio	422	406	407	399	376	365	364	342	333	329	317	308
<b>Total</b>	<b>2.450</b>	<b>2.459</b>	<b>2.504</b>	<b>2.534</b>	<b>2.536</b>	<b>2.534</b>	<b>2.497</b>	<b>2.464</b>	<b>2.447</b>	<b>2.437</b>	<b>2.409</b>	<b>2.339</b>
1/inclui as filiais de Banco Estrangeiro												
2/ Inclui Sociedades de Crédito Imobiliário Repassadoras (SCIR) que não podem captar recursos junto ao público												
3/ Em Jan/1999 foi constituída a 1ª Ag. Fomento, nos termos da Res. 2.828/01.												
4/ Em Out/1999 foi constituída a 1ª SCM, nos termos da Res. 2.627, de 2.8.1999.												

#### Quadro 9 – Número de Instituições autorizadas pelo Sistema Financeiro Nacional

Fonte: BACEN - UNICAD – Sistema Financeiro Nacional – Relatórios Anuais (2009)

## 1.6. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON

O IBRACON, inicialmente denominado Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB.

“Surgiu em 13 de dezembro de 1971, para atender às necessidades de discussão de práticas contábeis e procedimentos de auditoria e responder as exigências de um mercado de capitais que se reestruturava no país. (IBRACON, 2007, p.68)”.

O IBRACON tem como função:

Discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias no diálogo com reguladores e organismos públicos e privados e com a sociedade em geral. Além disso, sua missão contempla a busca da difusão e correta interpretação das normas que regem a profissão, possibilitando aos profissionais conhecê-las e aplicá-las de forma apropriada. (IBRACON, 2007, p.72)

Com base na revisão da literatura sobre a auditoria independente, os órgãos normatizadores e fiscalizadores, a Ciência Contábil e seu profissional, no capítulo II que segue, são destacados à atuação do auditor independente e o mercado de trabalho.

## CAPITULO II – A ATUAÇÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE E O MERCADO DE TRABALHO

Neste capítulo são apresentados, o problema da pesquisa, os pressupostos e os principais conceitos e os fatos que descrevem a situação-problema, a variável dependente do estudo sobre a percepção das empresas nacionais de auditoria independente de pequeno porte sobre as possíveis causas do cancelamento do registro destas empresas na Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

### 2.1. Dados do Número de Auditores e seus Registros

Com relação ao **Número de Auditores: pessoas físicas e jurídicas**, a CVM como entidade, define como uma das metas, o aumento da quantidade de auditores independentes e, desta forma, a diminuição na concentração dos trabalhos de auditoria independente nas companhias.

No Quadro 10 pode ser observado que o aumento na quantidade de auditores está bem aquém da quantidade de cancelamento de auditores independentes.

<b>NÚMERO DE AUDITORES: PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS</b>												
<b>ANO</b>	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>AUMENTO (DIMINUIÇÃO) ANO</b>	24	52	35	9	(28)	(1)	8	(5)	8	8	15	6
<b>ATIVOS</b>	342	394	429	438	410	409	417	412	420	428	443	449
<b>ÍNDICE – ANO 1999 BASE 100</b>	100	115	109	128	120	119	122	120	123	125	129	131
<b>CANCELADOS ACUMULADOS</b>	398	413	431	458	515	553	574	602	(a)	(a)	(a)	(a)
<b>ÍNDICE – ANO 1999 BASE 100</b>	100	104	108	115	129	139	144	151	N/d	N/d	N/d	N/d
<b>SUSPENSOS</b>	2	1	2	1	4	1	1	2	N/d	N/d	N/d	N/d
<b>NÃO CONCEDIDOS</b>	0	5	16	25	50	70	91	120	N/d	N/d	N/d	N/d

N/d: não disponível nos respectivos balanços sociais anuais

(a) dado solicitado a CVM e não disponível até ao encerramento da pesquisa

#### Quadro 10 – Número de Auditores: Pessoas Físicas e Jurídicas

Fonte: CVM (1998-2009)

Quanto ao **Número de Cancelamentos de Registro de Auditores Independentes na CVM**, está sendo apresentada no Quadro 11, a movimentação do período de 1998 a 2009, e os dados acumulados desde o início (1978) até 2009.

<b>EVOLUÇÃO DA QUANTIDADE DE AUDITORES COM REGISTROS CANCELADOS</b>												
<b>ANO</b>	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>ATIVOS INÍCIO DO ANO</b>	318	342	394	429	438	410	409	417	412	420	428	443
<b>AUMENTO ANO</b>	40	67	53	33	29	37	29	23	N/d	N/d	N/d	N/d
<b>CANCELAMENTO ANO</b>	16	15	18	27	57	38	21	28	<b>(a)</b>	<b>(a)</b>	<b>(a)</b>	<b>(a)</b>
<b>SALDO ANO</b>	24	52	35	9	(28)	(1)	8	(5)	8	8	15	6
<b>RELAÇÃO CANCELAMENTO COM AUMENTO ANO</b>	40%	22%	34%	82%	196%	103%	72%	122%	N/d	N/d	N/d	N/d
<b>ATIVO FINAL DO ANO</b>	342	394	429	438	410	409	417	412	420	428	443	449
<b>ÍNDICE – ANO 1998 BASE 100</b>	100	115	109	128	120	119	122	120	123	125	129	131
<b>CANCELADOS ACUMULADOS DESDE 1978</b>	398	413	431	458	515	553	574	602	<b>(a)</b>	<b>(a)</b>	<b>(a)</b>	<b>(a)</b>
<b>ÍNDICE – ANO 1998 BASE 100</b>	100	104	108	115	129	139	144	151	N/d	N/d	N/d	N/d

N/d: não disponível nos respectivos balanços sociais anuais

**(a)** dado solicitado a CVM e não disponível até ao encerramento da pesquisa

#### **Quadro 11 – Número de Auditores com Registros Cancelados**

Fonte: CVM (1998-2009)

## **2.2. O Mercado de Auditoria Independente no Mundo**

O Mercado de Auditoria Independente é dominado mundialmente por quatro empresas de auditoria: a *PricewaterhouseCoopers (PwC)*; a *Ernst & Young*; a *KPMG*, e a *Deloitte*, segundo o Relatório do Banco Mundial (ROSC, 2007).

Como acontece na maioria dos países com um setor privado significativo, as quatro grandes firmas de auditoria *BIG 4* dominam o mercado de serviços de auditoria para as entidades de interesse

público no Brasil. Na verdade, a maioria das empresas registradas em bolsa, bancos, seguradoras, fundos de pensão, grandes subsidiárias de grupos estrangeiros e grandes grupos não registrados em bolsa têm suas demonstrações financeiras examinadas por uma das *BIG 4*. (ROSC, 2007, p.16)

Confirmando estas informações no Quadro 12 estão apresentadas as receitas das dez maiores empresas de auditoria e contabilidade em atividade nos Estados Unidos da América de exercício encerrado durante o ano de 2010 em comparação aos exercícios encerrados em 2009 e 2008, conforme apresentado pelas edições especiais da revista “*accountingTODAY TOP 100 FIRMS – THE 2010*” (Sourcmedia inc., 2010, p.18,19 e 20) e “*accountingTODAY TOP 100 FIRMS – THE 2009*”.

<b>RECEITA DAS DEZ MAIORES EMPRESAS DE AUDITORIA E CONTABILIDADE NOS ESTADOS UNIDOS DA AMERICA: COMPARATIVO ANO DE 2008 A 2010</b>					
<b>Po- si- ção</b>	<b>Nome das empresas</b>	<b>Mês base</b>	<b>Receita em U\$ milhões</b>		
			<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
1º	Deloitte & Touche (1)	Maio	9.850,18	10.980,00	10.722,00
2º	Ernst & Young (1)	Junho	7.560,71	8.232,10	7.620,00
3º	PricewaterhouseCoopers (1)	Junho	7.464,10	7.578,30	7.369,44
4º	KPMG (1)	Setembro	5.357,00	5.679,00	5.076,00
5º	RSM/McGladrey & Pullen (1) (2)	Abril	1.343,20	1.467,64	1.460,72
6º	Grant Thornton (1)	Dezembro	1.136,90	1.210,34	1.147,81
7º	BDO (1)	Junho	589,02	659,00	620,00
8º	CBIZ/Mayer Hoffman McCan (3) (1)	Dezembro	500,72	553,10	600,66
9º	Crowe Horwath (1)	Março	456,99	493,00	508,00
10º	BKD (1)	Maio	322,00	358,00	393,00
<b>Soma das dez maiores empresas</b>			<b>34.580,82</b>	<b>37.210,48</b>	<b>35.517,63</b>
<b>Participação % sobre as 100 empresas</b>			<b>84,8</b>	<b>84,4</b>	<b>83,3</b>
<b>Soma das outras noventa empresas</b>			<b>6.207,64</b>	<b>6.890,00</b>	<b>7.121,27</b>
<b>Participação % sobre as 100 empresas</b>			15,2	15,6	16,7
<b>Soma das maiores cem empresas</b>			<b>40.788,46</b>	<b>44.100,48</b>	<b>42.638,90</b>
<b>Total das 100 empresas</b>			100,0%	100,0%	100,0%
<b>Ano 2008 - base 100</b>			<b>100,0</b>	<b>108,1</b>	<b>104,5</b>

(1) representam receitas brutas

(2) a RSM de forma isolada não tem permissão para executar trabalhos de auditoria independente das companhias abertas.

(3) estimativa da revista “*accountingTODAY*”

**Quadro 12 – Receita das dez maiores empresas de auditoria e contabilidade dos Estados Unidos da América.**

Fonte: Adaptado da Top 100 Firmas – da revista Accounting Today de 2010 e 2009.

A IOSCO entidade que reúne as comissões de valores mobiliários de todo o mundo em matéria publicada no jornal Valor Econômico de 11/02/2010, destaca:

A losco diz que é particularmente importante ter informações sobre a qualidade do trabalho das auditorias e sobre saúde financeira delas, em um cenário em que as quatro maiores empresas do setor - PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young e KPMG -, auditam os balanços de 98% das 1,5 mil maiores empresas dos EUA e de 96% das 250 maiores companhias do Reino Unido, por exemplo. No Brasil, a concentração é de 58% entre as companhias abertas.

A losco menciona que há dúvida se essa concentração limita as opções das empresas e também se há o risco de haver uma falta de oferta de serviço de auditoria para grandes corporações se uma das quatro maiores "deixar o mercado".

### **2.3. O Mercado de Auditoria Independente no Brasil**

No artigo escrito pelo jornalista Nelson Niero, no jornal Valor Econômico de 25/06/02 (Ano 3, nº 536), intitulado "Fusões acirram disputa entre as auditorias do segundo bloco", são apresentados comentários das maiores empresas de auditoria independente do Brasil, e estas destacam que "a solução é unir-se para ganhar competitividade e especializar-se em nichos setoriais e regionais", conforme afirma o Presidente da Boucinhas & Campos, o Sr. José Fernando da Costa Boucinhas. Do mesmo modo, o Presidente da Directa Auditores, Sr. Ernesto Rubens Gelbcke, afirma que a fusão "é uma necessidade das empresas que querem crescer num mercado que exige cada vez mais investimentos em tecnologia e pessoal".

Niero (2002) também destaca que as *Big Four* detêm 90% do mercado de auditoria de companhias abertas, por patrimônio líquido das empresas auditadas, ou cerca de 60% por número de clientes. E, se fossem fundidas as operações da Trevisan, Boucinhas & Campos + a Sotecom e BDO Terco Directa, teriam pouco mais de 5% desse segmento, evidenciando um grande distanciamento na participação de mercado.

O Quadro 13 mostra um demonstrativo das dez maiores empresas em volume de operações na BOVESPA, no período dos exercícios sociais de 2001 a 2009.

<b>Relação das dez empresas com as maiores movimentações anuais no mercado à vista (lote padrão) na Bovespa, apresentados a valores de mercado.</b>									
<b>Empresa</b>	<b>Valor de Mercado em 31 de dezembro</b>					<b>R\$ milhões</b>			
	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Petrobrás	56.404	54.454	88.659	112.458	173.584	230.371	429.923	223.991	347.085
Vale	20.441	39.250	62.771	83.290	106.437	147.466	275.333	140.553	250.190
Itaubanco	20.003	18.496	31.247	44.136	59.024	86.651	108.069	71.765	156.956
Bradesco	16.601	15.267	22.707	28.750	64.763	84.864	109.586	65.358	103.389
Ambev	18.145	19.876	26.843	56.440	54.201	60.646	79.072	56.599	98.306
Eletrobrás	17.720	12.671	25.788	20.753	21.640	28.495	26.810	28.929	40.100
Usiminas	1.320	1.454	6.672	11.711	12.043	19.876	27.798	13.267	25.211
Cia. Sid. Nacional	2.618	3.669	11.240	14.573	13.685	17.548	42.878	23.009	42.290
Cemig	5.201	4.011	7.395	10.229	14.342	16.047	16.084	14.310	17.652
Telemar Norte Leste Part	13.050	9.545	16.409	17.507	17.802	15.634	20.676	13.492	15.530
<b>Soma</b>	<b>171.503</b>	<b>178.693</b>	<b>299.730</b>	<b>399.847</b>	<b>537.522</b>	<b>707.600</b>	<b>1.136.230</b>	<b>651.273</b>	<b>1.096.709</b>
Participação do total %	39,88%	40,80%	44,27%	44,18%	47,61%	45,80%	45,86%	47,36%	46,97%
<b>Valor de Mercado total na BOVESPA</b>	<b>430.000</b>	<b>438.000</b>	<b>677.000</b>	<b>905.000</b>	<b>1.129.000</b>	<b>1.545.000</b>	<b>2.477.555</b>	<b>1.375.272</b>	<b>2.334.949</b>

**Quadro 13 – Relação das Dez Empresas com Maior Movimentação Anual no Mercado à Vista na BOVESPA**

Fonte: Adaptado de demonstrativo da BMFBOVESPA (2001-2009)

Para o cálculo de valor de mercado, foi utilizado o embasamento de Martelanc (2006, p.184):

Valor de mercado = (cotação das ações ordinárias X quantidade de ações ordinárias emitidas) + (cotação das ações preferenciais X quantidade de ações preferenciais emitidas).

As quantidades das ações e as cotações das respectivas datas estão disponibilizadas no site da Bolsa de Valores do Estado de São Paulo, obtido do site em abril de 2010.

O Quadro 13, apresentado acima, será base para apresentar quais as empresas de auditoria independente que auditam as empresas que apresentam maiores negociações no mercado a vista na Bovespa, é demonstrado no Quadro 14 as dez maiores empresas em volume de operações na BOVESPA e os respectivos

auditores independentes no encerramento do exercício social, no período dos exercícios sociais de 2001 a 2009.

<b>Relação das dez empresas com as maiores movimentações anuais no mercado à vista (lote-padrão) na Bovespa e as empresas de auditoria independente que emitiram o parecer para 31 de dezembro</b>									
<b>Empresa</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Petrobrás	PWC	PWC	Ernst & Young	Ernst & Young	Ernst & Young	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG
Vale	PWC	PWC	PWC	Deloitte	Deloitte	Deloitte	Deloitte	Deloitte	PWC
Itaubanco	PWC	PWC	PWC	PWC	PWC	PWC	PWC	PWC	PWC
Bradesco	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	PWC	PWC	PWC	PWC
Ambev	PWC	PWC	PWC	Deloitte	Deloitte	Deloitte	KPMG	KPMG	KPMG
Eletróbrás	PWC	PWC	PWC	Boucinhas	BDO Trevisan	BDO Trevisan	BDO Trevisan	BDO Trevisan	PWC
Usiminas	PWC	PWC	PWC	Ernst & Young	Ernst & Young	Ernst & Young	Ernst & Young	PWC	PWC
Cia. Sid. Nacional	Andersen	Deloitte	Deloitte	Deloitte	Deloitte	Deloitte	KPMG	KPMG	KPMG
Cemig	Andersen	Deloitte	Deloitte	Deloitte	Deloitte	Deloitte	KPMG	KPMG	KPMG
Telemar Norte Leste Part	PWC	PWC	PWC	Trevisan	BDO Trevisan	BDO Trevisan	BDO Trevisan	BDO Trevisan	Deloitte

**Quadro 14 – Relação das Dez Empresas com Maior Movimentação Anual no Mercado à Vista (lote-padrão) e os Auditores Independentes**

Fonte: Adaptado de demonstrativo da BMFBOVESPA (2001-2009)

Analisando o Quadro 14, as dez maiores empresas de movimentação no mercado à vista (lote-padrão) representam 90 exercícios sociais (10 empresas x 9 exercícios) e, apenas no ano de 2004, duas empresas nacionais, a Boucinhas & Campos e a Trevisan, emitiram pareceres para estas empresas, representando 2,2% do total dos exercícios.

Considerando estes dois exercícios e mais os trabalhos da Trevisan associada à BDO, nos exercícios de 2005 a 2008, o total de exercícios sociais auditados pelas empresas nacionais atingiram 11% do total, e as *Big 4* ou *Big 5* (acrescentando-se aqui a Artur Andersen em 2001), auditaram 89% do total dos exercícios.

### 2.3.1. A Concentração dos Trabalhos, considerando o Mercado de Companhias Abertas, nas maiores Empresas de Auditoria Independente no Brasil.

Os trabalhos de auditoria independente – nas empresas de capital aberto, conforme demonstrativo elaborado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) – estão concentrados nas maiores empresas de auditoria independente, considerando a quantidade de clientes na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), em 31 de dezembro de 2005, ano de início de divulgação desta informação, é apresentada no Quadro 5

O Quadro 15 apresenta as oito maiores empresas de auditoria independente considerando a quantidade de clientes atendidos na Bovespa, estas oito empresas auditavam 371 (trezentas e setenta e uma) empresas de capital aberto. As outras 112 (cento e doze) empresas são atendidas pelas demais 403 (quatrocentos e três) empresas ativas de auditoria independente, resultando em um quociente de 0,27% (vinte e sete décimos) para cada empresa de auditoria, o que representa, portanto, menos de uma empresa de companhia aberta por empresa de auditoria independente.

Relação de Auditores com mais de 10 clientes.		Cias Abertas em 31/12/05	Cias Abertas em 31/12/06	Cias Abertas em 31/12/07	Cias Abertas em 31/12/08	Cias Abertas em 31/12/09	Média 2005 a 2009
Deloitte	Clientes	114	132	111	96	93	112
	%	23,6%	25,6%	19,7%	17,7%	17,5%	21,2%
KPMG	Clientes	50	69	110	92	99	84
	%	10,4%	13,4%	19,5%	17%	18,6%	15,9%
Pricewaterhouse Coopers	Clientes	56	51	60	61	58	<b>57,2</b>
	%	11,6%	9,9%	10,6%	11,3%	10,9%	<b>10,8%</b>
Ernst & Young	Clientes	45	39	53	62	64	52,6
	%	9,3%	7,6%	9,4%	11,5%	12,0%	10%
BDO Trevisan	Clientes	45	51	59	59	54	45,6
	%	9,3%	9,9%	10,5%	10,9%	10,1%	8,6%
Performance	Clientes	23	23	19	21	21	21,4
	%	4,8%	4,5%	3,4%	3,9%	3,9%	4,0%
Directa	Clientes	24	20	17	17	15	18,6
	%	5,0%	3,9%	3,0%	3,1%	2,8%	3,5%

<b>Terco Grant Thornton</b>	Clientes	5	13	26	29	30	20,6
	%	1,0%	2,5%	4,6%	5,4%	5,6%	3,9%
<b>Soma: Auditores com mais de 10 clientes</b>	<b>Clientes</b>	<b>362</b>	<b>398</b>	<b>455</b>	<b>437</b>	<b>434</b>	<b>417,2</b>
	<b>%</b>	<b>75,0%</b>	<b>77,1%</b>	<b>80,7%</b>	<b>80,8%</b>	<b>81,6%</b>	<b>79,1%</b>
	Nº auditores	8	8	8	8	8	8
<b>Total: Cias. Abertas</b>	Cias.abertas	<b>483</b>	<b>516</b>	<b>564</b>	<b>541</b>	<b>532</b>	<b>527,2</b>
	%	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>Quantidade de Cias. Auditadas por outros auditores</b>	Clientes	121	118	109	104	98	110
	%	25%	22,9%	19,3%	19,2%	18,4%	20,9%
	Nº auditores	404	412	420	435	441	422,4
	%	98%	98,1%	98,1%	98,2%	98,2%	98,1%
<b>Total de empresas de auditoria</b>	Nº auditores	<b>412</b>	<b>420</b>	<b>428</b>	<b>443</b>	<b>449</b>	<b>430,4</b>
	%	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

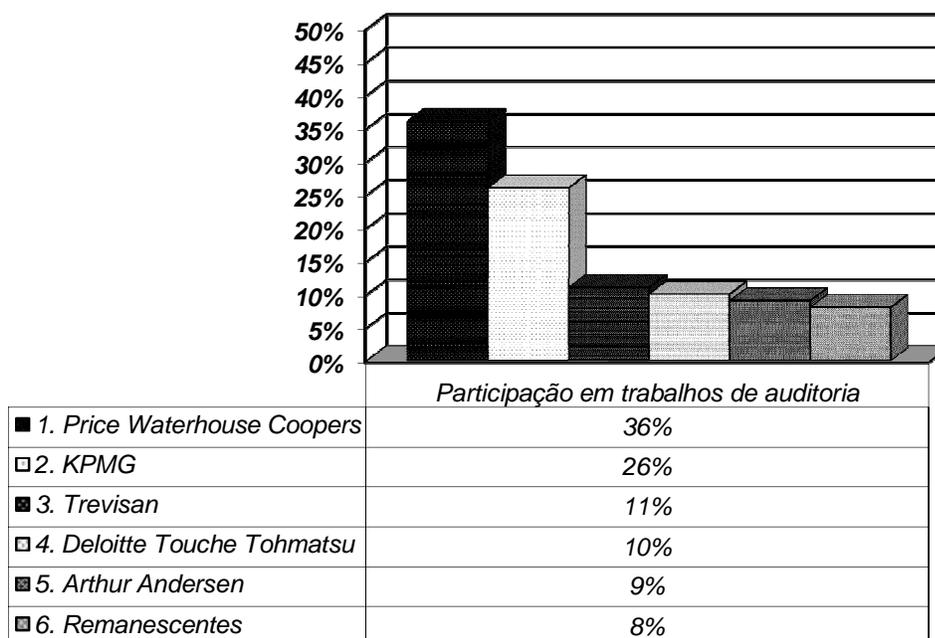
**Quadro 15 – Maiores Empresas de Auditoria pela Quantidade de Clientes na BOVESPA (considerado as empresas com mais de 10 clientes)**

Fonte: Adaptado de CVM – 2005 (ano de início de publicação deste demonstrativo) a 2009

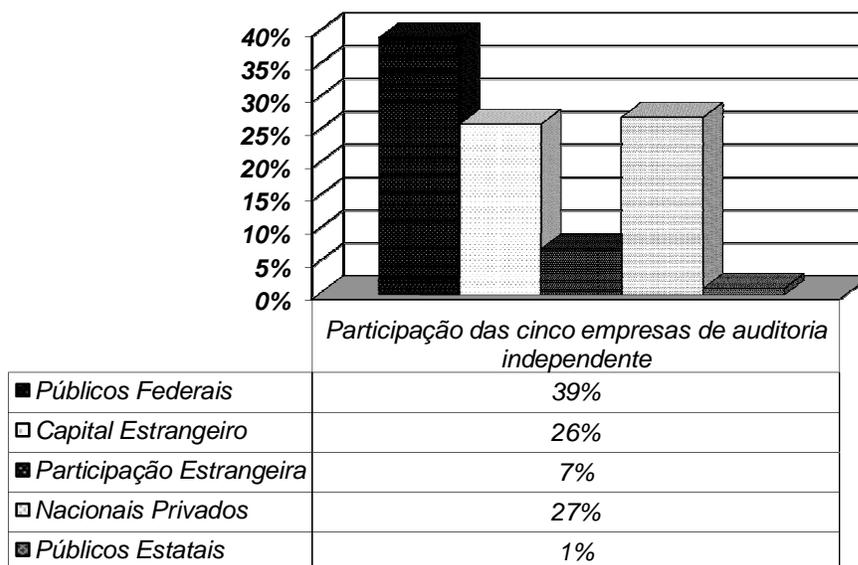
### **2.3.2 A Concentração dos Trabalhos, considerando o Mercado de Instituições do Sistema Financeiro Nacional, inclusive as financeiras listadas na Bovespa, nas maiores Empresas de Auditoria Independente no Brasil.**

O Banco Central no relatório Focus de março de 2002, apresentou informações referentes à concentração dos trabalhos dos auditores independentes, tendo como base o Ativo Total das instituições no mês de novembro de 2001, considerando o mercado de instituições do Sistema Financeiro Nacional, nas maiores empresas de auditoria independente, conforme mostram as Figuras 1 e 2. Foi efetuada a pesquisa no site do Banco Central, porém não foram localizadas novas pesquisas referentes à participação dos auditores nos trabalhos do Sistema Financeiro Nacional, incluindo as instituições financeiras listadas na Bovespa.

A figura 1 demonstra que assim com no mundo, conforme item 2.2, as multinacionais dominam o mercado de auditoria nas instituições financeiras, as Big Five detêm no mínimo 92% dos trabalhos, considerando o ativo total.



**Figura 1 – Participação por Empresa de Auditoria Independente nos trabalhos de auditoria no Sistema Financeiro Brasileiro em Nov/2001 – Base: Ativo Total**  
 Fonte: BACEN- Relatório Focus março/2002



**Figura 2 – Instituições Financeiras Auditadas pelas Cinco Maiores Empresas de Auditoria Independente, por segmento bancário em Nov/2001 - Base: Ativo Total**  
 Fonte: BACEN- Relatório Focus março/2002

### 2.3.3 Atualidades sobre o Mercado Brasileiro de Auditoria Independente

O jornal Valor Econômico na edição de 10 de agosto de 2010, em destaque de primeira página, apresenta a reportagem “Quatro grandes auditorias detêm 99% da receita total.”, assinada pelo jornalista Fernando Torres, que em levantamento feito com as 200 maiores empresas abertas por ativos, com dados de 31 de dezembro de 2009, mostra que as quatro grandes do setor de auditoria, detinham, 81% dos clientes e receberam 96% do total gasto pelas empresas com serviço de auditoria, no valor de R\$ 382 milhões.

A reportagem também destaca que até o ano anterior a única referência do mercado era o ranking da CVM por números de clientes, conforme item 2.3.1, e que a partir deste ano, as empresas de capital aberto estão obrigadas a divulgar o quanto pagam a seus auditores, fato que permitiu o levantamento dos seguintes valores:

Com a compra da Terco pela Ernst & Young, anunciada na semana passada, a concentração deve aumentar ainda mais. Sobe para 88% no total dos 200 clientes e atinge 99% do faturamento total obtido com eles. Apesar de ter 10% dos clientes dessa amostra, a BDO, quinta firma do mercado, fica com apenas 1% da receita.

Apesar de estar na quarta posição em termos de clientes no ranking da CVM e também no do **Valor (considera as 200 maiores empresas por ativo total)**, a PricewaterhouseCoopers tem a liderança em termos de receita obtida com serviços para as 200 maiores companhias abertas. Tem na carteira os três melhores contratos do mercado em 2009 - Itaú Unibanco, Bradesco e Vale - e faturou R\$ 132 milhões.

Na reportagem do jornal Valor Econômico de 10/08/10, folha D1, com o nome “Alta Concentração”, é apresentado o ranking por receitas obtidas nos trabalhos de auditoria das 200 maiores companhia aberta, considerando o ativo total:

<b>Empresa</b>	<b>Faturamento R\$ milhões</b>	<b>%</b>	<b>Quantidade de empresas dentre as 200 maiores de 2009</b>	<b>%</b>
<b>PWC</b>	132,1	34,6	33	16,5
<b>Deloitte</b>	89,4	23,4	51	25,5
<b>KPMG</b>	74,6	19,5	42	21
<b>E &amp; Y</b>	68,7	18	36	18
<b>Soma (Big four)</b>	364,8	95,5	162	81
<b>Outras empresas</b>	16,8	4,5	38	19
<b>Total</b>	<b>381,6</b>	<b>100</b>	<b>200</b>	<b>100</b>

**Quadro 16 – Maiores Empresas de Auditoria pela Quantidade de Clientes na BOVESPA (considerado as 200 maiores empresas por ativo total)**

Fonte: Adaptado do Jornal Valor Econômico edição de 10/08/10.(Valor, 10/08/10, p. D1)

A reportagem também apresenta com destaque, os 10 maiores valores pagos pelas empresas de capital aberto contratante dos serviços de auditoria no exercício de 2009.

<b>Empresa capital aberto/auditor</b>	<b>Valor em R\$ milhões</b>
Itaú Unibanco (PWC)	38,7
Bradesco (PWC)	31,4
Vale (PWC)	21,1
Petrobras (KPMG)	20,2
Santander (Deloitte)	15,4
Oi (Deloitte)	13,5
Gerdau (Deloitte)	11,3
Vivo (E & Y)	9,7
Pão de Açúcar (E & Y)	7,5
Tim (E & Y)	7,2
<b>Soma</b>	<b>176</b>

**Quadro 17 – Maiores Honorários pagos pelas empresas de capital abertos às empresas de auditoria**

Fonte: Adaptado do Jornal Valor Econômico edição de 10/08/10.(Valor, 10/08/10, p. D1)

## 2.4. As Pequenas Empresas de Auditoria Independente diante do Dominio das Grandes Empresas Estrangeiras.

Ao considerar as pequenas empresas de auditoria independente diante do dominio das grandes empresas estrangeiras, não se deve deixar de transcrever a resposta de Porter (2002, p. 190) quando questionado se a estratégia interessa somente às grandes empresas:

A estratégia é uma necessidade para qualquer empresa, não importa de que tamanho. De certo modo, talvez seja ainda mais importante para as empresas menores, uma vez que as grandes empresas têm mais margem de manobra – porque seus recursos e sua inércia são maiores – e conseguem sobreviver mesmo com uma estratégia ruim. Para a empresa pequena, o único modo de sobreviver é ter noção clara do nicho de mercado em que trabalha e a maneira de se diferenciar dos concorrentes....

O jornalista Fernando Torres, apresentou reportagem no jornal Valor Econômico de 28/08/2007, com o título: Contabilidade: grandes firmas ficaram com 85% das aberturas de capital deste ano, num total de R\$ 35 milhões, e destacou o processo de abertura de capital, como um filão explorado por bancos, escritórios de advocacia e consultorias e auditorias, bem como apresentou grande movimentação financeira, confirmando a concentração do mercado nas grandes empresas internacionais.

Isto por que:

Apesar de o 'boom' provocado pela forte demanda de empresas interessadas em ir à bolsa confirmar a concentração do mercado nas mãos das chamadas "Big Four" - *Deloitte, Ernst & Young, KPMG e PricewaterhouseCoopers*, que responderam por 85% dos lançamentos deste ano -, ainda sobra trabalho para firmas menores. Todas estão de olho em honorários que variam, em média, de R\$ 500 mil a R\$ 1 milhão por operação, de acordo com a quantidade de horas trabalhadas por oferta...

A concentração é reflexo do domínio que as quatro grandes têm do mercado internacional. Na busca de recursos, principalmente entre investidores estrangeiros (que têm comprado de 60% a 70% das ações vendidas nessas operações), é natural que as empresas queiram uma 'marca' de auditoria mais conhecida.

A reportagem também destaca as seguintes informações:

Segundo Márcio Rômulo, sócio da Performance Alliot, que perdeu a conta da PDG para a Ernst & Young, a troca ocorreu devido à "representatividade internacional maior" da concorrente. "A Performance Alliot tem uma ótima representatividade nacional, entretanto não tem a mesma representatividade internacional que a Ernst & Young."

O mesmo ocorreu com a Horwath Bendoraytes Aizenman, que viu a conta do Cruzeiro do Sul migrar para a KPMG no momento da abertura de capital. Para Sérgio Bendoraytes, sócio da firma, a questão "não é de qualidade do trabalho, mas de 'placa internacional'". "Se [o banco] não tivesse mudado, não conseguiria fazer a oferta", afirma Bendoraytes. Ele conta ainda que, antes da abertura de capital, o fato de a auditoria não ser uma Big Four foi um dos fatores que impediram que o Cruzeiro do Sul fizesse uma emissão de 10 anos no mercado internacional.

Nem mesmo a associação com a firma internacional Horwath lhe garante uma participação mais expressiva nesse mercado. "Eles não querem a sétima maior [referindo-se à posição da Horwath], tem que ser uma das quatro", diz. Segundo ele, insistir em atuar nesse mercado é querer dar "murro em ponta de faca". "Não crio expectativas de participar de ofertas públicas. Cada um tem que procurar o seu nicho, o que no nosso caso são os clientes de médio porte", afirma.

Do lado das gigantes, a Deloitte, que já é líder no mercado brasileiro de auditoria de companhias abertas, tem sustentado a primeira posição também no ranking das ofertas. A empresa auditou os balanços de 19 empresas que lançaram ações ao mercado desde janeiro, ante 10 da PwC, segunda colocada.

Segundo Bruce Mescher, sócio de auditoria da Deloitte, o desempenho da firma explica-se pelos clientes que já tinha, pelo início do relacionamento com empresas que nunca tinham sido auditadas e também pela substituição de outros auditores "que às vezes são de pequeno porte para aceitar os riscos que se colocam pela frente".

"Isso é um reflexo do nosso conhecimento e nossa capacidade para atender as empresas nesta nova fase", afirma. Para ele, a concentração do mercado nas "Big Four" é um processo "natural" e que não acontece só no Brasil.

Fábio Cajazeira, sócio da área de mercado de capitais da PwC, considera que a reputação internacional é um diferencial para conquistar a clientela neste mercado. Segundo ele, a maioria dos bancos que coordena as ofertas é internacional e essas operações precisam ser aprovadas pelos seus conselhos. "A tendência natural, por parte dos bancos, é de que eles procurem auditorias com renome e credibilidade no mundo todo", afirma, ressaltando que isso não significa um juízo de valor sobre o trabalho de outras auditorias.

Considerando o domínio das empresas multinacionais de auditoria nos mercados de empresas de Capital Aberto e nas Instituições do Sistema Financeiro, o mercado alvo das empresas nacionais de auditoria independentes, são as empresas de médio e pequeno porte, que são disputadas com as Big Four, como demonstram as pesquisas nos respectivos sites, e pelas declarações constantes na reportagem assinada pelo jornalista Fernando Torres do jornal Valor Econômico na edição de 10 de agosto de 2010, intitulada: “Alta Concentração” destaca:

Sobre o movimento da concorrente Ernst & Young com a Terco, os dois (Henrique Luz da PWC e Charles Kriek da KPMG) disseram ver a transação como uma consequência da disputa pelo mercado, especialmente do segmento de pequenas e médias empresas, que eles também garante que estão disputando. “Seria totalmente inaceitável não olhar esse segmento no Brasil emergente”, diz Luz, da PWC.

Para Kriek, da KPMG, é uma visão errada achar que as quatro grandes do setor só têm clientes de grande porte. “Mais da metade dos nossos clientes são pequenas e médias”, diz o executivo.

O jornal Valor Econômico na edição do dia 8/12/2005, em matéria assinados pelos jornalistas Carolina Mandl e Ricardo Cesar, destacam fatos contraditórios, que afetam não só as pequenas empresas de auditoria independente, mas todas as empresas nacionais:

Trevisan sempre usou bem a sua projeção para defender uma posição "nacionalista" na disputa do mercado de auditoria, claramente ressentido com o domínio das quatro grandes marcas internacionais do setor - PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte e KPMG. Empresas de grande porte com exposição ao mercado externo passaram a excluir as auditorias menores de suas concorrências, alegando que os investidores exigiam assinaturas conhecidas nos balanços contábeis...

Quando a Petrobras, numa licitação em 2003 para trocar de auditor, incluiu restrições que praticamente limitavam a disputa às "Quatro Grandes", Trevisan não escondeu sua indignação. "Não aceito que uma empresa brasileira não possa auditar a Petrobras. Isso é uma intransigência, um dirigismo que nem Hitler fez", afirmou na época...

As fraudes contábeis em empresas multinacionais, cujos balanços eram auditados por grandes auditorias, foi usado pelas "nacionais" como argumento de que a grife não garantiria qualidade. Em vão. Até o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), por conta da unificação da auditoria de todas as suas regionais, excluiu pequenas e médias da sua última concorrência...

A associação a redes globais de auditoria é um fato antigo, mas era quase uma formalidade, com nomes pouco conhecidos que vinham

em letras diminutas nos cartões de visitas. O avanço das grandes fez da marca estrangeira um item de primeira necessidade.

## **2.5. A Teoria do Agenciamento e os Trabalhos de Auditoria Independente**

Na Teoria do Agenciamento, conforme destacado por Hendriksen e Van Breda (1999, p.139), o agente compromete-se a realizar certas tarefas para o principal, e o principal compromete-se a remunerar o agente; considera também que o agente e o principal têm aversão ao risco e a informação contábil é uma das maneiras de reduzir a incerteza.

Neste contexto Galeale, Bernardo e David Filho (1998) discutem o papel contratual da contabilidade como forma de monitoramento de contratos e o papel contratual da auditoria, dando ênfase às questões que envolvem a competência e a independência dos auditores, sua reputação, a forma o porte das empresas de auditoria e analisa alguns estudos sobre a aplicação do método de pesquisa positivista para prever auditoria.

Galeale, Bernardo e David Filho (1998) também afirmam que o papel dos auditores é mais amplo nas leis que regulamentam o mercado de ações do que o papel de monitoramento de contratos, e destacam:

A padronização das práticas contábeis restringe o conjunto de normas disponíveis obrigando as empresas a utilizar contratos com maior grau de complexidade, encarecendo o processo de auditoria. Os padrões reduzem a eficácia de contratos apoiados na teoria contábil, reduzindo os custos de agenciamento e a demanda das empresas por tais contratos. Desta forma, reduz-se a demanda por auditoria como um mecanismo de monitoramento de contrato bem como por contratos de auditoria não-obrigatórios, enquanto que, por outro lado, a regulamentação aumenta a demanda por auditoria para atender exigências legais...

Uma empresa de auditoria de grande porte fornece maior garantia a seus serviços do que um simples auditor certificado. A garantia consiste não somente dos bens da entidade e dos bens dos sócios individualmente, mas também de todo patrimônio humano dos sócios. O valor desse patrimônio é sensível à reputação dos auditores e a reputação dos auditores está ligada à reputação da entidade.

O tamanho da garantia da empresa de grande porte indica que a probabilidade de esta empresa resistir à pressão de determinados administradores, no sentido de ocultar infrações, é maior, isto é, sua

independência é supostamente maior do que a de um mero auditor certificado. (GALEALE; BERNARDO; DAVID FILHO, 1998, p.15).

Galeale, Bernardo e David Filho (1998), como outros autores, destacam o fator da independência e confiabilidade das empresas de auditoria de maior porte, como apontam Iudícibus e Marion (2009):

A auditoria pode ser feita por pessoa física (contador credenciado) ou por empresa de auditoria (escritório). A opinião dada por empresa de auditoria normalmente é mais confiável, principalmente porque há a preocupação com o prestígio da firma, muitas vezes representada em diversos países. (IUDÍCIBUS; MARION, 2009, p.6).

Considerando a Teoria do Agenciamento, deve ser destacado da reportagem publicada no jornal *The Economist* da Inglaterra e publicada no jornal Valor Econômico na edição de 21/09/2006, com o título: Dependências das 'quatro grandes' preocupa investidor, e a reportagem destaca uma hipótese que considera como a mais sombria:

A auditoria das contas é vital para os investidores, que precisam de balanços confiáveis para alocar seu capital de forma eficiente. É do interesse de todos terem confiança no trabalho que os contadores fazem. As dúvidas no passado centravam-se no conflito de interesse, já que os auditores ganham grandes honorários para, além da contabilidade, também prestar assessoria fiscal e serviços de consultoria. Foram promovidas mudanças, bem recebidas, para salvar os auditores dessas tentações...

Como as auditorias tendem a especializar-se setorialmente, algumas empresas não têm opção alguma. O cenário mais sombrio seria o de que as quatro usassem esse poder para dominar reguladores, responsáveis por criar as regras e litigantes. Por um lado, dominam os órgãos oficiais da profissão; por outro, não podem ser severamente punidas por receios de que em vez de quatro, passem a ser três, ainda mais dominantes. (grifo deste pesquisador)

## **2.6. O Risco de Auditoria, o Auditor Independente e as Exigências da CVM**

Bernstein (1997, p.8) na introdução do livro “Desafio aos Deuses”, destaca que “a palavra “risco” deriva do italiano antigo *riscare*, que significa “ousar”. Neste sentido, o risco é uma opção, e não um destino. É das ações que ousamos tomar, que dependem de nosso grau de liberdade de opção....”.

Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 291), expressam o conceito de risco de auditoria:

O conceito de risco de auditoria é importante como forma de expressão da idéia de segurança razoável, e...vimos que o auditor avalia os componentes de auditoria – risco inerente, risco de controle e risco de detecção -, para orientar suas decisões tanto sobre natureza, época de realização e extensão de procedimentos de auditoria quanto sobre formação de equipe de trabalho.

A Resolução CFC nº 1.203 de 27/11/09, aprovou a NBC TA 200, uma norma de auditoria que trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis, em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Define também o Risco de Auditoria, como o risco de que o auditor possa expressar uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorções relevantes.

Ocorrendo essas distorções relevantes, a penalização depende dos órgãos reguladores, que apresentam as seguintes penalidades:

- **CFC:** disposto no artigo 27 do Decreto-lei 9295/46, as penalidades podem ser financeiras, como multas e até a suspensão do exercício profissional.
- **CVM:** além do disposto no artigo 27 do Decreto-lei 9295/46, destaca o disposto no artigo 35 da Instrução CVM nº 308/99, os auditores independentes e os seus responsáveis técnicos poderão ser advertidos, multados, ou ter o registro na CVM, suspenso ou cancelados, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis.
- **BCB:** o Banco Central, além das exigências do CFC e CVM, acrescenta, as legislações do BC/Conselho Monetário Nacional, e formalização de processo administrativo, por parte do Banco Central do Brasil, contra auditores independentes, diante de ocorrências consideradas como falhas ou irregularidades graves, por atos praticados ou omissões incorridas no desempenho de suas atividades.

Para serem penalizadas há que se ter fiscalização e estas atividades de fiscalização são de responsabilidade da CVM.

O jornal Financial Times, de Londres – Inglaterra, conforme a matéria publicada no jornal Valor Econômico de 26/05/2010, no caderno de Investimentos discutindo o tema de Conflito de interesse entre os auditores e as empresas que as contrata, potencializando este risco de auditoria, destaca:

A questão mais ampla a ser debatida hoje é parecida com a da era pós-Enron. Será que os auditores, assim como as agências de avaliação de crédito, sofrem de um potencial conflito de interesses pelo fato de serem pagos por aqueles que julgam, que podem lhes conceder outros trabalhos?

Essa questão foi levantada pelo relatório do examinador do Lehman Brothers, que revelou o agora infame truque contábil chamado Repo 105, que permitiu ao Lehman maquiagem suas contas. A E&Y, que ganhou US\$ 31 milhões do Lehman, nega qualquer irregularidade e parece ter seguido as normas contábeis dos Estados Unidos.

Com honorários desse porte disponíveis, políticos e autoridades reguladoras estão avaliando se esses auditores são tentados a partir para práticas que atendem as regras, mas podem apresentar um quadro enganoso sobre a saúde financeira de um cliente.

O Quadro 18 apresenta os resultados dos casos de auditores julgados pela CVM no período de 2003 (ano de início de divulgação no balanço anual) 2009, demonstrando a efetividade da CVM fiscalizando os trabalhos dos auditores, avaliando os procedimentos e extensões dos trabalhos executados, para atendimento e cobertura dos riscos da auditoria.

ACOMPANHAMENTO DA ATUAÇÃO DOS AUDITORES ANO A ANO								ACUMULADO
TOTAL DE CASOS REGISTRADOS	EM 2003	EM 2004	EM 2005	EM 2006	EM 2007	EM 2008	EM 2009	DESDE 1978
Análises concluídas	37	35	19	29	18	21	27	<b>899</b>
Auditores advertidos por ofício	4	10	8	11	4	4	15	<b>343</b>
Não considerados	28	21	7	13	11	14	10	<b>382</b>
Termos de Acusação	5	4	4	5	3	3	2	<b>40</b>

**Quadro 18 – Resultados sobre o acompanhamento e normatização da atividade de auditoria**

Fonte: CVM- Relatórios de atividades de 2003 a 2009

O exercício da profissão de Auditoria Independente, no Mercado de Títulos e Valores Mobiliários, pressupõe o registro de auditor independente na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), como já mencionado anteriormente, possui duas categorias, ambas usadas neste trabalho, o auditor independente pessoa física e o auditor independente pessoa jurídica. O registro na Comissão de Valores Mobiliários

(CVM)<sup>3</sup> é condição necessária para prestação de serviços de auditoria independente para empresas conforme a Instrução nº 308 de 14 de maio de 1999 da CVM, aqui apresentada..

O Quadro 19 apresenta as principais exigências para **Registro como Auditor Independente**, segundo a Instrução CVM nº 308 apresentadas aqui pelos seus artigos.

<b>EXIGÊNCIAS DA INSTRUÇÃO Nº 308 DE 14 DE MAIO DE 1999 DA CVM</b>	
<b>Art. 1º</b>	O auditor independente, para exercer atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, está sujeito ao registro na Comissão de Valores Mobiliários, regulado pela presente Instrução
<b>Art. 2º</b>	O registro de auditor independente compreende duas categorias: I - Auditor Independente - Pessoa Física (AIPF), conferido ao contador que satisfaça os requisitos previstos nos arts. 3º e 5º desta Instrução; II - Auditor Independente - Pessoa Jurídica (AIPJ), conferido à sociedade profissional, constituída sob a forma de sociedade civil, que satisfaça os requisitos previstos nos arts. 4º e 6º desta Instrução.
<b>Art. 3º</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Estar registrado em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador.</li> <li>- 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.</li> <li>- 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.</li> <li>- 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.</li> </ul> <p>- Ter sido aprovado em exame de qualificação técnica.</p>
<b>Art. 4º</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 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;</li> <li>- 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;</li> <li>- 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;</li> <li>- 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.</li> </ul>

**Quadro 19 – Exigências da Instrução Nº 308 de 14 de maio de 1999 da CVM**

Fonte: CVM (2009)

<sup>3</sup> A lei que dispõe sobre a Sociedade por Ações, Lei 6404 de 15 de dezembro de 1976, determina no artigo 177 “§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

### EXIGÊNCIAS DA LEI Nº 7.940 DE 1989

<b>Art. 4º</b>	Instituiu os valores da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, que devem ser pagas pelos auditores independentes.
--------------------	--

#### Quadro 20 – Exigências da Lei Nº 7.940/1989

Fonte: CVM (2009)

Quanto aos **Controles de Qualidade Interno e Externo**, as principais exigências estão definidas na Instrução CVM nº308 de 14 de maio de 1999 e apresentadas nos Quadros 21 e 22.

### EXIGÊNCIAS DA INSTRUÇÃO Nº 308 DE 14 DE MAIO DE 1999 DA CVM CONTROLE INTERNO

<b>Art. 32º</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O auditor independente deverá implementar um programa interno de controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, que vise a garantir o pleno atendimento das normas que regem a atividade de auditoria de demonstrações contábeis e das normas emanadas desta Comissão de Valores Mobiliários.</li> <li>- O programa interno de controle de qualidade será estabelecido de acordo com a estrutura de sua equipe técnica e a complexidade dos serviços a seu cargo, no caso de Auditor Independente - Pessoa Jurídica e quanto à competência técnico-profissional, no caso de Auditor Independente - Pessoa Física.</li> </ul>
---------------------	--

#### Quadro 21 – Exigências da Instrução nº 308/99 para Controle Interno

Fonte: CVM (2009)

### EXIGÊNCIAS DA INSTRUÇÃO Nº 308 DE 14 DE MAIO DE 1999 DA CVM CONTROLE EXTERNO

<b>Art. 33º</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os auditores independentes deverão, a cada quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, que será realizada por outro auditor independente, também registrado na Comissão de Valores Mobiliários, cuja escolha deverá ser comunicada previamente a esta Autarquia.</li> <li>- O auditor revisor deverá emitir relatório de revisão do controle de qualidade a ser encaminhado ao auditor independente e à CVM até 31 de outubro do ano em que se realizar a revisão.</li> </ul>
---------------------	--

#### Quadro 22 – Exigências da Instrução nº 308/99 para Controle Externo

Fonte: CVM (2009)

O Quadro 23 apresenta o artigo 34 da Instrução CVM nº308 de 14 de maio de 1999 sobre a **Política de Educação Continuada**.

<b>EXIGÊNCIAS DA INSTRUÇÃO Nº 308 DE 14 DE MAIO DE 1999 DA CVM</b>	
<b>POLÍTICA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA</b>	
<b>Art. 34º</b>	– 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.

**Quadro 23 – Exigências da Instrução nº 308/99 para Política de Educação Continuada**  
Fonte: CVM (2009)

A Instrução CVM nº308 de 14 de maio de 1999 ainda prevê em seu artigo 31 a Rotatividade dos Auditores, mostrada no Quadros 24.

<b>EXIGÊNCIAS DA INSTRUÇÃO Nº 308 DE 14 DE MAIO DE 1999 DA CVM</b>	
<b>ROTATIVIDADE DE AUDITORES</b>	
<b>Art. 31º</b>	– 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 recontração

**Quadro 24 – Exigências da Instrução nº 308/99 para Rotatividade de Auditores**  
Fonte: CVM (2009)

Esta rotatividade, conforme a Deliberação CVM nº 549, de 10 de setembro de 2008, transformou em facultativa, até o ano de 2011, a rotatividade para as companhias abertas, com a justificativa que a decisão foi para não aumentar eventuais instabilidades neste período de adaptação às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS).

A CVM encomendou à PUC-RJ, em 2008, um estudo sobre os efeitos dessa regra de Rotatividade dos Auditores, com a intenção de aumentar a transparência e confiabilidade dos balanços das empresas, características essas que ajudam a evitar as temidas fraudes contábeis.

O referido estudo teve sua conclusão publicada no Jornal Valor Econômico (2008).

O trabalho concluiu que, de 1999 a 2006, o rodízio elevou em 39% a chance de ocorrer ressalvas no balanço e em 6% a divulgação de contas facultativas, o que seria um benefício concreto da rotatividade de auditorias nas companhias abertas...

Para o Ibracon, é preciso fazer uma análise mais qualitativa dos balanços das empresas nos últimos anos. Por isso, a entidade avaliou 444 balanços de companhias que tiveram troca de auditores entre 2003 e 2004 e apontou que só 20% deles têm ressalvas. Segundo o Ibracon, porém, a análise dessas ressalvas revela que menos de 3% delas podem ter ocorrido em função de uma troca de auditor. 'Mesmo isso não se pode afirmar com certeza', afirma Ana Maria Elorrieta, diretora de assuntos técnicos.

### **2.6.1. O Risco de Auditoria, considerando o Mercado de Companhias Abertas, nas maiores Empresas de Auditoria Independente no Brasil.**

O risco de auditoria influência todas as empresas de auditoria, no Brasil a CVM, apresenta a relação de todos os processos julgados ou em julgamento, e são destacados alguns conforme noticiados na imprensa:

- Jornal Valor Econômico, edição de 10/06/2010:

Dois processos administrativos sancionadores contra a KPMG Auditores Independentes estão em fase final de tramitação na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). As investigações decorrem da discordância do órgão regulador em relação a pareceres apresentados pela empresa, um envolvendo a Perdigão e outro relativo a dois fundos de recebíveis do Cruzeiro do Sul.

A auditoria foi procurada para comentar as acusações e divulgou a seguinte nota: "A KPMG no Brasil reafirma o respeito ao posicionamento da CVM e também sua convicção sobre a correção técnica dos trabalhos realizados." A empresa disse ainda que não poderia comentar os detalhes dos casos, porque as regras da profissão impedem que a firma se manifeste sobre processos em andamento.

- Jornal Valor Econômico, edição de 12/11/2004:

Mais uma vez, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) demonstrou uma disposição severa com o mercado e aplicou uma advertência à Trevisan Auditores Independentes, uma multa de R\$ 50 mil ao auditor responsável, Luiz Cláudio Fontes, por falta de diligência na auditoria das demonstrações financeiras da Ceval Alimentos, em 1996 e 1997. A autarquia inabilitou também por um ano para o cargo de administrador de companhia aberta o antigo diretor financeiro da Ceval Alimentos, Helio Bernz. Os punidos poderão recorrer à segunda instância, o Conselho de Recursos do Sistema Nacional, o

chamado "conselhinho". Outros 18 indiciados no processo foram absolvidos.

O inquérito que originou as punições foi aberto na CVM em 1998, quando investidores questionaram vários detalhes do processo de venda do controle acionário da Ceval para a Bunge International. A principal crítica era em relação aos critérios de contabilização de ativos adotados pela antiga e pela nova administração, o que ensejou uma significativa mudança nos resultados, que saiu de um lucro de cerca de R\$ 16 milhões para um prejuízo de R\$ 350 milhões, segundo informou um dos diretores da CVM durante o julgamento, ontem. Os auditores foram indiciados por terem validado tanto as demonstrações do antigo quanto as do novo controlador, apesar das suas diferenças.

### **2.6.2. O Risco de Auditoria, considerando o Mercado de Companhias Abertas, nas maiores Empresas de Auditoria Independente no Mundo.**

O risco de auditoria influência todas as empresas de auditoria independente do porte ou nacionalidade, são destacados alguns conforme reportagens nos jornais financeiros mundiais:

- Jornal Valor Econômico em 23/11/2009, reproduzido da Bloomberg, de Nova York – Estados Unidos, reportagem escrita por David Glovin, indicando que a Grant Thornton e Deloitte vão pagar US\$ 15 milhões para resolver processo judicial:

As empresas de auditoria e consultoria Grant Thornton e Deloitte & Touche vão pagar um total de US\$ 15 milhões para resolver um processo no qual investidores da Parmalat Finanziaria, da Itália, acusam as firmas de contabilidade de ajudar a fraudá-los, segundo consta em documentos que deram entrada na Justiça na sexta-feira.

A Deloitte, com sede em Nova York, vai pagar US\$ 8,5 milhões, e a Grant Thornton, de Chicago, US\$ 6,5 milhões, segundo os documentos que pedem ao juiz distrital de Nova York, Lewis Kaplan, que aprove o acordo preliminar firmado entre as partes. "O acordo encerra o litígio com a Parmalat", diz James Sabella, um advogado dos investidores que processaram as duas firmas de contabilidade.

- Jornal Valor Econômico em 19/04/2010, reproduzido da Bloomberg, de Nova York – Estados Unidos, reportagem escrita por Jonathan Weil, indicando que a fraude em fundos "subprime" deixa auditoria sem palavras:

Um episódio em que a acusação da SEC menciona o auditor externo dos fundos ocorreu em 30 de março de 2007, último dia de negócios no ano fiscal para a maioria dos fundos. Segundo a denúncia, o auditor solicitou da corretora cotações de uma série de títulos nas carteiras dos fundos para a auditoria final do ano, inclusive de uma

obrigação de dívida colateralizada chamada Knollwood. A corretora respondeu enviando as cotações um mês depois, mas não forneceu a cotação da Knollwood.

Em consequência, o título Knollwood continuou a ser mantido em US\$ 92, um preço superior a seu valor justo, no item valor patrimonial", disse a SEC. O valor patrimonial é o número que mais interessa a investidores em fundos. A cadeia de eventos, conforme descrita pela SEC, sugere que a PwC pode não ter cumprido seu dever de dar seguimento à solicitação de informações, deixando de questionar a ausência da cotação dos títulos Knollwood.

Sabe-se lá por que a PwC não se absteve de cancelar os pareceres de auditoria dos fundos para o ano fiscal de 2007. O dever dos auditores é firmar cartas de opinião favorável apenas se obtiverem um "elevado nível de segurança" de que as demonstrações financeiras de um cliente estão apresentadas de forma imparcial, isso é o que dizem as normas de auditoria americanas. É difícil imaginar como a PwC pode sentir-se tão confiante, hoje, considerando que a SEC recém acusou seu ex-cliente de fraude contábil.

O jornalista acrescenta um comentário sobre auditoria e fraude, de um acadêmico:

Ou, como o influente contador britânico Lawrence Dicksee escreveu em seu livro de 1892, "Auditing" , um dos primeiros manuais sobre o assunto: "O auditor que é capaz de detectar fraudes é - tudo o mais mantido constante - um homem melhor do que o auditor incapaz de fazê-lo" . Dele não discordariam os investidores que perderam dinheiro nos fundos de investimento da Morgan Keegan. Pena que os auditores atuais não tenham lido seu livro.

- Jornal Valor Econômico em 30/03/2010, apresenta do Financial Times, Londres, Inglaterra, reportagem escrita por Jane Croft, indicando que cresce o número de processos contra empresas de auditoria:

O número de ações ajuizadas no Reino Unido contra auditorias, por negligência profissional, superou em 2009 o total alcançado nos cinco anos anteriores. Pesquisa realizada pelo escritório de advocacia Reynolds Porter Chamberlain (RPC) mostra que 13 ações foram apresentadas na Suprema Corte, no ano passado. Entre 2004 e 2007, apenas quatro processos foram abertos.

Advogados estavam prevendo uma enorme onda de processos judiciais decorrentes da crise econômica. "A pesquisa mostra que as ações judiciais relativas à crise no crédito começaram a chegar aos tribunais", diz Jane Howard, sócia do escritório. "Ocorreram algumas fraudes de grande repercussão nesse período de recessão, como o esquema de pirâmide financeira de Bernard Madoff. Contadores que trabalharam nesses casos enfrentam processos na Justiça. Mas

aconteceram também fraudes de menor escala, que estão gerando ações por negligência contra contadores”.

A jornalista acrescenta:

O número de ações levadas à Corte Suprema no ano passado, porém, ainda está abaixo dos 37 processos ajuizados contra firmas de auditoria em 2002, em meio ao efeito colateral adverso provocado por escândalos financeiros, como as falências da Enron e da WorldCom.

## 2.7. As Exigências do Banco Central do Brasil - BACEN

O Banco Central do Brasil, por meio da Resolução Nº 3.198, de 27 de maio de 2004, juntamente com as normas contidas no Plano Contábil das Instituições Financeiras – COSIF 1-34 apresentam a sua série de exigências, como mostra o Quadro 25.

<b>EXIGÊNCIAS DA RESOLUÇÃO Nº 3.198/ 04 DO BACEN</b>	
<b>INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR</b>	
<b>Art. 6º</b>	DA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR - V - pagamento de honorários e reembolso de despesas do auditor independente, relativos ao ano-base das demonstrações contábeis objeto de auditoria, pela entidade auditada, isoladamente, ou em conjunto com suas ligadas, com representatividade igual ou superior a 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento total do auditor independente naquele ano.
<b>Art. 8º</b>	O auditor independente deve elaborar e manter adequadamente documentada sua política de independência, a qual deve ficar à disposição do Banco Central do Brasil e do comitê de auditoria da entidade auditada, quando instalado, evidenciando, além das situações previstas neste regulamento, outras que, a seu critério, possam afetar sua independência, bem como os procedimentos de controles internos adotados com vistas a monitorar, identificar e evitar as suas ocorrências.
<b>Art. 9º</b>	As instituições, câmaras e prestadores de serviços referidos no art. 1º devem proceder à substituição do responsável técnico, diretor, gerente, supervisor e qualquer outro integrante, com função de gerência, da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria, após emitidos pareceres relativos a, no máximo, cinco exercícios sociais completos. (Rodízio de equipe e não de empresas)
<b>Art. 18º</b>	A contratação ou manutenção de auditor independente pelas instituições, pelas câmaras e pelos prestadores de serviços referidos no art. 1º fica condicionada à aprovação do responsável técnico, diretor, gerente, supervisor ou qualquer outro integrante, com função de gerência, da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria, em exame de certificação organizado pelo CFC em conjunto com o Ibracon.
<b>Art. 27º</b>	O auditor independente, além do disposto neste regulamento, deve observar as normas, regulamentos e procedimentos da CVM, do CFC e do Ibracon no que diz respeito a: I - deveres e responsabilidades dos auditores independentes; II - exame de qualificação técnica; III - controle de qualidade interno; IV - controle de qualidade externo; V - programa de educação continuada, inclusive com previsão de atividades específicas relativas à auditoria independente em instituições financeiras.

**Quadro 25 – Exigências da Resolução Nº 3.198/04 para Independência do Auditor**

Fonte: BACEN (2010)

## 2.8. As Exigências do Conselho Federal de Contabilidade - CFC

As exigências técnicas, que devem ser cumpridas por todas as empresas de auditoria independente que participam do mercado, apresentam efeitos disparez dependendo do porte das empresas, conforme destacado na reportagem do Jornal Valor Econômico (2002, p.D3).

Tanto Henrique Luz, sócio da *PricewaterhouseCooper*, líder do setor, quanto Guy Almeida Andrade, sócio da Magalhães Andrade comentaram sobre o caso envolvendo a *Enron* e a *Andersen* e acreditaram como caso isolado, mas que aumentaram os custos internos.

Henrique Luz, o sócio da Price, destaca que os custos aumentaram de 8% a 10% e que os seus clientes estavam receptivos. Guy Almeida Andrade, sócio da Magalhães Andrade, destaca que, naquele momento de economia estagnada, falar em aumento de custo não era tarefa fácil para empresas com menos poder de pressão. Lembrou que além dos aumentos de custos para treinamento aos conceitos como independência e gestão de risco, a Instrução Nº 308 da CVM, trouxe outras exigências que implicaram em aumentos de custos, entre elas o sistema de qualidade interna, a revisão pelos pares e o rodizio de clientes.

O Conselho Federal de Contabilidade disciplinou as seguintes exigências para os auditores independentes:

- a) Educação Profissional Continuada (EPC).
- b) Exame de Qualificação Técnica para Auditores Independentes (EQT).
- c) Revisão dos Pares (CRE).

A **Educação Profissional Continuada (EPC)** foi instituída pela Resolução CFC nº 945 de 27 de setembro de 2002, entrou em vigor em 2003, e visa atualizar e aprimorar os conhecimentos técnicos e éticos dos contadores que atuam no mercado como auditores independentes e estão devidamente registrados nos CRCs e registrados na CVM.

Esta atualização e aprimoramento são obtidos mediante a participação em curso de pós-graduação, de extensão e eventos relacionados a treinamento, reciclagem, especialização ou atualização na área contábil promovidas por instituições credenciadas, conforme mostra o Balanço Socioambiental 2008 (CFC, p.

42). Devem participar em eventos promovidos por instituições credenciadas e com atribuições de pontos que, acumulados, indicarão o cumprimento obrigatório de pontuação mínima por triênio-calendário. Anualmente estas informações são enviadas aos CRCs, que atestam o recebimento e os pontos válidos, e no triênio o CFC/CRC também atestam o cumprimento ou não da obrigação.

Conforme descrito no Balanço Socioambiental 2008 o **Exame de Qualificação Técnica para Auditores Independentes (EQT)** foi instituído por meio da Resolução CFC nº 1.018/05, para atender às exigências de registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI)

O EQT visa estimular o aprimoramento técnico, científico e ético do contador na execução dos trabalhos desenvolvidos na área de auditoria independente em matérias reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BCB) e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). (CFC, 2008, p.42).

O Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), foi criado pelo CFC com a edição da Resolução nº 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, visando:

Cadastrar todos os profissionais que atuam no mercado de Auditoria Independente e disponibilizar estas informações ao CRC para que estes possam fiscalizar o exercício profissional com mais eficácia (CFC, 2008, p.42).

O Quadro 26 apresenta as quantidades de auditores registrados no CNAI, no período de 2005 a 2009.

<b>Quantidade de auditores no CNAI, período de 2005 a 2009</b>		
<b>Na data de 31 de dezembro</b>	Quantidade de auditores registrados	Evolução Ano 2005 – base 100
<b>2005</b>	1.180	100
<b>2006</b>	1.642	139
<b>2007</b>	1.844	156
<b>2008</b>	2.086	177
<b>2009</b>	2.287	194

**Quadro 26 – Quantidade de auditores registrados no CNAI**

Fonte: CFC – Balanços Sociais dos respectivos exercícios

Esta resolução destaca as condições para inscrição no CNAI, e inclusive aos contadores que não são obrigados a prestarem o Exame de Qualificação Técnica, para terem o registro no CNAI, como segue no Quadro 27.

<b>EXIGÊNCIAS DA RESOLUÇÃO Nº 1019, DE 18 DE FEVEREIRO DE 2005 DO CFC</b>	
<b>Art. 1º</b>	O Contador regularmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), independente do tempo de inscrição, tendo sido aprovado no Exame de Qualificação Técnica, terá direito ao registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
<b>Art. 2º</b>	Comporão o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) os Contadores com registro regular na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), até 10 de dezembro de 2003, na condição de Responsáveis Técnicos de empresa de auditoria ou como pessoa física, independente de se submeterem ao Exame de Qualificação Técnica.
<b>Art. 3º</b>	<p>O Contador aprovado no Exame de Qualificação Técnica será inscrito de forma automática no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).</p> <p>§ 1º O Conselho Federal de Contabilidade disponibilizará em sua página na internet a certidão de registro no CNAI, a partir da data de publicação do resultado no Diário Oficial da União.</p> <p>§ 2º Para manutenção de seu cadastro, o profissional deverá comprovar sua participação no Programa de Educação Continuada, nos termos estabelecidos em resoluções do CFC.</p> <p>Prestou exame específicos para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Qualificação Técnica para Atuação em Auditoria nas Instituições Reguladas pelo Banco Central do Brasil.</li> <li>- Exame de Qualificação para Atuação em Auditoria nas Instituições Reguladas pela Superintendência de Seguros Privados – SUSEP.</li> </ul>

#### **Quadro 27 – Exigências da Resolução Nº 1019/05 do CFC**

Fonte: BACEN (2010)

Para a manutenção do registro no CNAI os profissionais devem comprovar a participação no Programa de Educação Continuada.

A Resolução que disciplinou o 1º Exame de Qualificação Técnica para Auditores Independentes – EQT foi a Resolução Nº 1.002, de 23 de julho de 2004, sendo que esse 1º exame foi realizado em novembro de 2004.

Deve ser ressaltado que as resoluções são editadas para cada novo exame e, nesta Resolução Nº 1.002/04, as exigências para os exames de Qualificação Técnica Geral e para o exame de Qualificação Técnica para Atuação em Auditoria nas Instituições Reguladas pelo Banco Central do Brasil, foram assim descritas:

5.3.3. Nas provas dos exames serão exigidos conhecimentos nas seguintes áreas:

- a) Legislação e Ética Profissional.
- b) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
- c) Auditoria Contábil.
- d) Legislação e normas de organismos controladores do mercado.
- e) Língua Portuguesa aplicada (conteúdo programático).

5.3.4. Os contadores que pretendem atuar em auditoria de instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil (BACEN) devem ainda se submeter à prova específica sobre:

- a) Legislação e normas emitidas pelo Banco Central do Brasil.
- b) Conhecimentos específicos na área de instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil.
- c) Contabilidade bancária.

A Resolução Nº 1077, de 25 de agosto de 2006, instituiu o Exame de Qualificação para Atuação em Auditoria nas Instituições Reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), exigindo os seguintes conhecimentos:

5.4.5. Os Contadores que pretendem atuar em auditoria de instituições reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) devem ainda se submeter à prova específica sobre:

- a) Legislação Profissional;
- b) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- c) Auditoria Contábil;
- d) Legislação e Normas emitidas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
- e) Conhecimentos de operações da área de instituições reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
- f) Língua Portuguesa Aplicada.

No período que vai desde a implantação do exame em 2004 até 2009, foram executados, conforme o CFC, apresentado na publicação “Exame de Qualificação Técnica para Auditores Independentes. Origem, Desenvolvimento, Aplicação e Resultados 2004 a 2009” (CFC, 2009, p. 515 a 526), nove exames para Qualificação Técnica Geral e Qualificação Técnica para Atuação em Auditoria nas Instituições Reguladas pelo Banco Central do Brasil e, por ter sido instituído em 2006, cinco

exames para Qualificação para Atuação em Auditoria nas Instituições Reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Com base nos demonstrativos apresentados na referida publicação foi elaborado um resumo referente ao período de 2004 a 2009 que é apresentado no Quadro 28.

UF	Exames do CNAI de 2004 a 2009 Qualificação: Técnica Geral				Consolidado Qualificação: Atuação em Instituições Financeiras			
	Inscritos	Aprovados	Reprovados	Ausentes	Inscritos	Aprovados	Reprovados	Ausentes
AC	5	0	5	0	2	1	1	0
AL	5	1	4	0	2	1	1	0
AM	20	2	15	3	7	1	3	3
AP	2	0	2	0	2	0	2	0
BA	72	36	20	16	30	11	10	6
CE	79	33	37	10	46	19	20	7
DF	134	52	69	13	92	37	50	5
ES	37	11	21	5	20	4	13	3
GO	55	18	29	8	21	7	9	5
MA	4	2	2	0	1	0	1	0
MG	231	103	97	31	174	76	69	29
MS	20	4	11	5	4	1	2	1
MT	46	9	34	3	18	3	15	0
PA	22	8	11	3	9	3	3	3
PB	4	1	3	0	4	1	2	1
PE	92	46	33	13	42	14	12	16
PI	16	4	8	4	2	0	1	1
PR	137	46	74	17	95	38	49	8
RJ	356	158	159	39	204	96	66	42
RN	7	6	0	1	6	4	2	0
RO	21	3	15	3	12	4	7	1
RR	3	2	1	0	1	0	1	0
RS	299	128	140	31	262	98	125	39
SC	127	48	64	15	90	30	49	11
SE	14	2	11	1	7	1	4	2
SP	1.526	704	668	154	970	433	406	131
TO	5	0	5	0	3	0	2	1
TOTAIS	3.339	1.427	1.538	375	2.126	883	925	315
%	100,0	42,7	46,1	11,0	100,0	41,5	43,5	14,8

**Quadro 28 – Resumo dos resultados dos exames do período 2004 a 2009**

Fonte: Adaptado de CFC (2009, p. 469 a 503)

Conforme os resultados obtidos na somatória de todos os estados e distrito federal, para o período de 2004 e 2009, foi observado que no Exame Qualificação Técnica Geral, do total de 3.339 inscritos, 42,7% foram aprovados nos exames, 46,1% foram reprovados e 11% não compareceram, e no Exame Qualificação Técnica para Atuação em Instituições Financeiras, foram 2.126 inscritos 41,5% foram aprovados nos exames, 43,5% foram reprovados e 14,8% não compareceram.

Os resultados apresentados evidenciam a necessidade de aplicação destes procedimentos de exames de Técnica Geral e de Atuação em Instituições Financeiras.

A Revisão Externa de Qualidade, também chamada de "Revisão pelos Pares" é feita pela **Comissão de Revisão dos Pares – CRE**.

Fazer a Revisão pelos Pares significa que a empresa de auditoria independente deverá contratar outra empresa de auditoria que efetuará uma auditoria nos procedimentos e objetivos de auditoria, adotados para os trabalhos de auditoria executados em dado período. Esta revisão é feita por um auditor externo à empresa e é considerada como elemento essencial de garantia da qualidade dos serviços de auditoria independente no âmbito internacional.

Por esta razão, foi instalado um Comitê Administrador específico, denominado **Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE)**, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON)

Segundo dados disponibilizados no site do CFC, este faz a apresentação do CRE.

O controle de qualidade constitui um dos pontos centrais da NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC n.º 820, de 17 de dezembro de 1997.

A Instrução nº 308, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), de 14 de maio de 1999, em seu art. 33 prevê a obrigatoriedade da revisão do controle de qualidade para os contadores e as firmas de auditoria que exerçam auditoria independente.

A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, adiante denominada de "Revisão pelos pares", constitui-se em processo educacional, de acompanhamento e controle, que visa alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade.

O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelos Contadores e Firms de Auditoria, de aqui em diante

denominados "Auditores", com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do IBRACON - Instituto de Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, das normas emitidas por órgãos reguladores.

A "Revisão pelos Pares" está normatizada pela Resolução CFC n.º 1.158/09 que aprova a NBC TA - Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

Esta norma aplica-se, exclusivamente, aos "Auditores" que exercem a atividade de Auditoria Independente com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

As exigências da Resolução CFC 1158/09 são apresentadas no Quadro 29.

<b>EXIGÊNCIAS DA RESOLUÇÃO Nº 1158 DE 2009</b>
<p><b><u>OBJETIVO</u></b></p> <p>1. A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, adiante denominada de "Revisão pelos Pares", constitui-se em processo de acompanhamento e controle, que visa alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade.</p> <p>2. O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Contador que atua como Auditor Independente e Firma de Auditoria, daqui em diante denominado "Auditor", com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, das normas emitidas por órgãos reguladores.</p> <p><b><u>ALCANCE</u></b></p> <p>3. Esta norma aplica-se, exclusivamente, ao "Auditor" que exerce a atividade de Auditoria Independente com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).</p> <p>5. O Auditor deve submeter-se à Revisão Externa de Qualidade, no mínimo uma vez, a cada ciclo de quatro anos, considerando:</p> <p><b><u>REALIZAÇÃO DA REVISÃO PELOS PARES</u></b></p> <p><b><u>OBJETIVO</u></b></p> <p>29. A revisão deve ser organizada para permitir que o auditor-revisor emita opinião sobre se durante o período coberto pela revisão:</p> <p>a) o sistema de controle de qualidade, incluindo a estrutura organizacional e a metodologia de auditoria, estabelecido pelo auditor-revisado para os trabalhos de auditoria atende às normas profissionais estabelecidas, independentemente de o auditor-revisado ter realizado trabalho com emissão de parecer de auditoria no período sob revisão;</p> <p>b) os procedimentos de controle de qualidade definidos foram, efetivamente, adotados na realização dos trabalhos pelo auditor-revisado.</p> <p><b><u>RELATÓRIO DA REVISÃO PELOS PARES</u></b></p> <p><b><u>PENALIDADES</u></b></p> <p>50. A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas "c", "d" e "e" do art. 27 do Decreto-Lei n.º. 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.</p>

**Quadro 29 – Exigências da Resolução CFC 1158/09**

Fonte: CFC (2009, p. 515 a 524)

## 2.9. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas - IBGE

Foi criado em 1934, para articular e coordenar as pesquisas estatísticas, unificando a ação dos serviços especializados em funcionamento no País, o Instituto Nacional de Estatística - INE, que iniciou suas atividades em 29 de maio de 1936. No ano seguinte, foi instituído o Conselho Brasileiro de Geografia, incorporado ao INE, que passou a se chamar, então, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

O Cadastro Central de Empresas do IBGE, CEMPRES, reúne o registro de informações referentes às empresas e outras organizações (órgãos da administração pública e entidades sem fins lucrativos) e em cada um de seus endereços de atuação, todas inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, sendo suas informações organizadas segundo os níveis de detalhamento da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE (versão 1.0). A atualização é feita a partir de registros administrativos, como a Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, do Ministério do Trabalho e Emprego, e das pesquisas anuais do IBGE para as atividades de Indústria, Comércio, Construção Civil e Serviços.

O IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas, em 29 de novembro de 2007, apresentou estudo sobre a demografia empresarial em 2005, com base nas informações do CEMPRES – Cadastro Central de Empresas, com ênfase nos seguintes dados:

Total de empresas e outras organizações ativas – 5,7 milhões.

Pessoas ocupadas: 81,4% assalariados e 18,6% sócios e proprietários.

Participação de empresas com até quatro pessoas: 83,09%.

Participação de empresas de cinco à dezenove pessoas: 13,9%.  
(IBGE, CEMPRES, 2006).

O estudo também apresenta, para os anos de 2007 e 2008, os dados mostrados no Quadro 30, conforme dados obtidos no site do IBGE, em junho de 2010, o resultado das “Estatísticas do Cadastro Central de Empresas para 2008”.

DESCRIÇÃO		QUANTIDADE EM MIL	PARTICIPAÇÃO ÍNDICE 100 EM 2004
Total de empresas ativas em:	2004	4.847	100
Empresas constituídas em:	2005	792	16
Empresas extintas em:	2005	544	11
Saldo no ano:	2005	248	5
Total das empresas ativas em:	2005	5.095	105
Empresas constituídas em:	2006	711	15
Empresas extintas em:	2006	664	14
Saldo no ano:	2006	46	1
Total das empresas ativas em:	2006	5.141	106
Empresas constituídas em:	2007	N/d	
Empresas extintas em:	2007	N/d	
Saldo no ano:	2007	N/d	
Total das empresas ativas em:	2007	4.413	91
Empresas constituídas em:	2008	991	22
Empresas extintas em:	2008	804	17
Saldo no ano:	2008	187	4
Total das empresas ativas em:	2008	4.600	95

**Quadro 30 – Movimentação de criação de empresas no ano de 2004 a 2008 no Brasil**

Fonte: IBGE – Cadastro Central de Empresas-Cempre de 2004 a 2008

Comparando os dados do IBGE, apresentados com os dados da CVM – Registro de Auditores Independentes foi observado que o percentual de empresas de auditoria constituídas no ano 2003, representando 5,5% do total de empresas ativas em 2004, é menor que a média apurada pelo IBGE que apresentou constituição de 792 mil, representando 16,3% do total de empresas ativas em 2004.

É coerente a constituição de menor número de empresa, pelas características e especificação da profissão, porém destaque para o saldo do ano de 2005 que apresentou queda no número de empresas de auditoria.

## **CAPÍTULO III – ESTUDO DE CASO: COLETA DE DADOS, CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS E O CUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS**

Neste capítulo está sendo aplicada a metodologia do estudo de caso, por meio de um questionário estruturado visando coletar dados acerca do cancelamento dos registros, bem como mostrar a caracterização dessas empresas do estudo que cancelaram o registro na CVM.

Os dados estão sendo coletados, sistematizados e avaliados visando apontar os resultados às questões propostas. Também objetiva este estudo de caso, verificar o possível atendimento às exigências das normas técnicas e legais dos órgãos fiscalizadores e normatizadores, por meio da análise das respostas dos questionários estruturados respondidos pelas empresas.

### **3.1. Procedimentos Metodológicos**

Toda metodologia traz à tona o conceito de método que, nada mais é, do que a organização de atividades sobre as quais a pesquisa é concebida. E, neste estudo esta é concebida numa abordagem qualitativa, que busca constantemente compreender os processos vividos e experienciados por pessoas ou grupos.

A abordagem qualitativa, na concepção de Martins (2006, p. XI), mostra que:

No campo das Ciências Sociais Aplicadas há fenômenos de elevada complexidade e de difícil quantificação, como por exemplo, a supervisão de funções administrativas dentro de uma organização [...] Nestes casos, abordagens qualitativas são adequadas, tanto no que diz respeito ao tratamento contextual do fenômeno, quanto no que tange à sua operacionalização.

Outra relevância da abordagem qualitativa é que esta propicia o aprofundamento de um tema específico, no caso deste estudo a questão do cancelamento dos registros dos auditores na CVM, que pode ser observado através de explorações, descrições, comparações, interpretações.

A pesquisa, com abordagem qualitativa, foi dividida em duas partes, sendo a primeira àquela relativa aos levantamentos bibliográficos, produções acadêmicas, pesquisas documentais, artigos e periódicos em meio eletrônico, para oferecer um bom alicerce à revisão da literatura, apresentada nos dois primeiros capítulos.

A segunda parte contempla um estudo de caso que, comumente, é usado para lidar com acontecimentos atuais, como afirma Yin (2005, p.21).

O estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real – tais como ciclo de vida individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de alguns setores.

Ainda para Yin (2005, p.20), o estudo de caso busca “contribuir com o conhecimento que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados”.

Outro autor que aborda alguns pontos relevantes do estudo de caso é Triviños (1990, p.111).

No estudo de caso, os resultados são válidos só para o que se estuda. Não se pode generalizar o resultado atingido (...) Aqui está o grande valor do estudo de caso: fornecer o conhecimento aprofundado de uma realidade delimitada que os resultados atingidos podem permitir e formular hipóteses para o encaminhamento de outras pesquisas.

Foi adotado para este estudo, em especial o estudo de casos múltiplos que possibilitou a organização da estrutura dos casos nas empresas aqui apresentadas.

O estudo de caso múltiplo apresentado, embora seja realizado com diferentes empresas, contém uma única unidade de análise, ou seja, foi intenção obter o mesmo resultado em todas elas. (YIN, 2005).

Isto significa que foi intenção procurar os possíveis motivos que levaram algumas empresas de auditoria independente a cancelarem seus registros na CVM, e, ainda, descobrir se estas cumpriram com as exigências legais e técnicas previstas nas legislações normatizadoras e fiscalizadoras das atividades de auditoria independente.

### 3.2. Universo de Pesquisa

Foram selecionadas três empresas do período de 1998 a 2009, que cancelaram o seu registro na CVM do Estado de São Paulo; um Estado que apresenta o maior contingente de contadores e auditores, conforme demonstrado nos quadros 30 a 32.

O quadro 31 apresenta para os anos de 2005 a 2009, os contadores registrados no CFC e no CRCSP, atestando a representatividade de São Paulo na quantidade de contadores, tendo em 2009, a percentagem significativa de 28% do total de contabilistas do país.

<b>CONTADORES REGISTRADOS</b>				
<b>Ano</b>	<b>CFC</b>		<b>CRCSP</b>	
	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
<b>2005</b>	390.329	100,0	111.849	28,7
<b>2006</b>	394.588	100,0	110.040	27,9
<b>2007</b>	399.338	100,0	110.107	27,6
<b>2008</b>	405.553	100,0	112.941	27,8
<b>2009</b>	416.405	100,0	116.600	28,0

**Quadro 31 - Contadores registrados no CFC e no CRCSP no período de 2005 a 2009**

Fonte: CFC – Balanço Social dos respectivos exercícios  
CRCSP – Balanço dos respectivos exercícios

O quadro 32 apresenta para os anos de 2005 (início do registro) a 2009, os auditores registrados no CNAI e os registrados no estado de São Paulo, demonstrando que o Estado de São Paulo, concentra o percentual de 44,3% do total dos auditores registrados no país.

<b>AUDITORES REGISTRADOS NO CNAI, E OS REGISTRADOS NO ESTADO DE SÃO PAULO, PERÍODO DE 2005 A 2009.</b>			
Na data de 31 de dezembro	Quantidade de auditores registrados	Auditores registrados em São Paulo	
		Quantidade	Percentual do total
<b>2005</b>	1.180	n/d	n/d
<b>2006</b>	1.642	n/d	n/d
<b>2007</b>	1.844	839	45,5%
<b>2008</b>	2.086	914	43,8%
<b>2009</b>	2.287	1.013	44,3%

n/d: dado não disponível no balanço social dos respectivos anos

**Quadro 32 - Auditores registrados no CNAI e os registrado no Estado de São Paulo**

Fonte: CFC – Balanço Social dos respectivos exercícios

O Quadro 33 apresenta a comparação o total dos auditores registrados no CNAI, na CVM, no BCB e na SUSEP, e os registrados em São Paulo, conforme demonstrativo elaborado pelo CFC com dados do primeiro semestre de 2009, obtidos da publicação, Exame de Qualificação Técnica para Auditores Independentes. Origem, Desenvolvimento, Aplicação e Resultados 2004 a 2009.

O quadro demonstra a representatividade de São Paulo, de 44% no CNAI, 39% na CVM, 46% no BCB e 46% na SUSEP, considerando os dados do 1º semestre de 2009.

<b>Estado</b>	<b>CNAI - CFC</b>	<b>CVM</b>	<b>BCB</b>	<b>SUSEP</b>
Total	2.307	864	856	215
%	100%	100%	100%	100%
<b>São Paulo</b>	<b>1.013</b>	<b>333</b>	<b>394</b>	<b>98</b>
%	<b>44</b>	<b>39</b>	<b>46</b>	<b>46</b>
Outros estados	1.294	531	462	117
%	56	51	54	54

**Quadro 33 – Representatividade de São Paulo nos registros do CNAI, CVM, BCB e SUSEP.**

Fonte: Elaborado com base nos dados do CFC. (CFC, 2009, p. 525)

### 3.3. Elaboração e Aplicação do Questionário

São relacionados inicialmente alguns dos principais dados da identidade da empresa, e as principais questões sobre o cumprimento às exigências das entidades fiscalizadoras e normatizadoras da profissão de auditor independente, e finalizando duas principais questões para a sobrevivência das empresas de auditoria independente, os clientes e a rentabilidade dos negócios. O questionário abordando estas principais questões oferece à pesquisa com esta coleta de dados, uma visão factual e indicativa dos motivos que levaram as empresas ao cancelamento do registro na CVM, e possibilita também uma base comparativa com as outras empresas integrantes deste estudo de caso.

O questionário é considerado por Martins (2008, p.36) um “importante e popular instrumento de coleta de dados, pois se constitui de uma lista ordenada de perguntas que são encaminhadas para informantes previamente selecionados”. É um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas a serem respondidas por escrito e, comumente, sem a presença do pesquisador, facilitando sua aplicação atualmente, até por meio eletrônico.

Na divisão do questionário em partes deve ser destacado:

- A Parte I é composta de 7 questões com o objetivo de identificar a empresa, o seu respondente e algumas das principais datas.
- A Parte II sobre o Cumprimento às exigências da CVM, da BC e CFC, riscos de auditoria e a concorrência das empresas internacionais de auditoria, é composta de 15 questões, e procurou identificar a importância aparente das normas da CVM, da BC e CFC, e do efetivo cumprimento às normas pelas empresas participante do estudo de caso..
- A Parte III do questionário procurou identificar as questões envolvendo as previsões de metas de conquista de clientes e se a rentabilidade do negócio atingiu o planejado.

### **3.4. Organização, Sistematização dos Dados e a Construção da Escala Likert para os Procedimentos de Análise de Dados**

Para avaliação das questões formuladas nas partes II e III foi utilizadas a Escala Likert, método que foi desenvolvido por Rensis Likert no início dos anos trinta. Consiste em um conjunto de itens apresentados em forma de afirmações, ou juízos, ante os quais se pede aos sujeitos que externem suas reações, escolhendo um dos cinco, ou sete pontos de uma escala. A cada ponto, associa-se um valor numérico. Assim, o sujeito obtém uma pontuação para cada item [...] (RODRIGUES, 2004, p.120).

Martins (2008, p.41) descreve que a Escala Likert é um conjunto de itens:

Apresentados em forma de afirmações que e solicita ao entrevistado que responda, escolhendo um dos cinco ou sete pontos de uma escala, e que como cada ponto corresponde a um valor numérico, a somatória das respostas indicará sua atitude favorável ou desfavorável, em relação ao objeto ou representação simbólica que está sendo medida

A Escala Likert enfoca alternativas que indicam o grau de concordância ou discordância em relação ao que se almeja pesquisar como Controle, bem como com a frequência e não-frequência. (MATTAR, 1997).

Desse modo, se torna possível entender que tal escala pode trazer benefícios, porque é uma escala confiável, prática, que permite ao pesquisador informações sobre os sentimentos de cada respondente ao assinalar a sua opção, permitindo bases comparáveis de respostas.

Nesta escala cada resposta tem um número que lhe é atribuído, permitindo que ao final ocorra a soma das pontuações obtidas em cada uma das afirmações. Na elaboração desta escala foram considerados:

1) Seleção de dados que era considerado de maior importância para a pesquisa.

2) Elaboração do formulário de pesquisa considerando as empresas integrantes do estudo de caso.

3) Utilizada a pontuação de 1 a 5 pontos.

4) Para análise dos dados da escala optou-se pela somatória de pontuação individual que indica a atitude do respondente com relação às afirmações apresentadas.

Com base na Escala Likert foram utilizadas para a Afirmação, as opções:

5= Concordo totalmente

4= Concordo

3= Não aplicável

2= Discordo

1= Discordo totalmente

### 3.5. Caracterização das Empresas Pesquisadas

São apresentadas algumas informações acerca das empresas pesquisadas, visando situar o leitor sobre o porte, mercado de atuação, entre outras.

As três empresas estão representadas como Auditoria A, Auditoria B e Auditoria C.

Principais características:

- **Auditoria A:** auditor pessoa física, trabalho individual com um assistente, atendia Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público;
- **Auditoria B:** auditor pessoa jurídica, 3 sócios e equipe, trabalhos com maior ênfase em indústrias de capital fechado;
- **Auditoria C:** auditor pessoa jurídica, 2 sócios e equipe, trabalhos em maior volume nas empresas fechadas do Sistema Financeiro Nacional.

O quadro 34 apresenta o resumo contendo das três empresas, as respostas às questões formuladas na parte I do formulário de pesquisa.

<b>Questão</b>	<b>Auditoria A</b>	<b>Auditoria B</b>	<b>Auditoria C</b>
<b>Cargo do entrevistado</b>	<b>Sócio</b>	<b>Sócio principal</b>	<b>Sócio principal</b>
<b>Data de início de atividades</b>	<b>1979</b>	<b>21/02//1968</b>	<b>01/03/1988</b>
<b>Data de registro na CVM</b>	<b>14/10/2003</b>	<b>11/11/1970</b>	<b>29/06/1989</b>
<b>Data de cancelamento do registro na CVM</b>	<b>28/03/2007</b>	<b>9/06/2009</b>	<b>11/05/1998</b>
<b>Número total de sócio</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>2</b>

**Quadro 34 – Resumo da Parte I do formulário de pesquisa**

Fonte: elaborado pelo autor com base nas respostas

### 3.5.1. Resumo da Parte II do Formulário de Pesquisa

No quadro 35 é apresentado um resumo da parte II do formulário de pesquisa, destacando as questões sobre a Aceitação e Cumprimento às exigências da CVM, da BC e CFC, respondidas pela empresa.

<b>AFIRMAÇÃO</b>						
<b>Concordo totalmente</b>	<b>Concordo</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Discordo</b>	<b>Discordo totalmente</b>		
<b>5</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>		
<b>AFIRMAÇÕES</b>				<b>Auditoria</b>		
				<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
<b>1</b>	As exigências da CVM são importantes para os auditores independentes.		<b>4</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	
<b>2</b>	As exigências do BC são importantes para os auditores independentes.		<b>4</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	
<b>3</b>	As exigências do CFC são importantes para os auditores independentes.		<b>4</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	
<b>4</b>	O pagamento da taxa de fiscalização era realizado.		<b>4</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	
<b>5</b>	C Cumpria com as exigências de Controle de Qualidade Interno e Externo.		<b>2</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	
<b>6</b>	Cumpria todas as exigências de Educação continuada.		<b>2</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	
<b>7</b>	Foi aprovado no exame de certificação de Técnica Geral (CVM).		<b>3</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	
<b>8</b>	Foi aprovado no exame de certificação para atuação em Instituições financeiras.		<b>5</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	
<b>9</b>	Foi aprovado no exame de certificação para atuação em Seguradoras.		<b>3</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	
<b>10</b>	Não recebeu penalidades, originada pela fiscalização da CVM.		<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	
<b>11</b>	Não recebeu penalidades, originada pela fiscalização do Banco Central.		<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	
<b>12</b>	Não recebeu penalidades, originada pela fiscalização do Conselho Federal de Contabilidade/Conselho Regional de Contabilidade		<b>1</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	
<b>13</b>	O rodízio de auditores previstos nas normas, são importantes para os auditores independentes.		<b>2</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	
<b>14</b>	A empresa avaliava/estimava o risco de auditoria.		<b>2</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	
<b>15</b>	Para os clientes que buscam auditoria é indiferente a contratação de uma empresa exclusivamente nacional ou outra com associação internacional.		<b>2</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	
<b>Soma (75 possíveis)</b>				<b>48</b>	<b>64</b>	<b>71</b>

**Quadro 35 – Resumo da Parte II do formulário de pesquisa**

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas respostas

Conforme observado no resumo da parte II, todos consideram de grande valor as exigências da CRC, CVM e BC, porém quanto ao efetivo cumprimento às estas normas não houve unanimidade. O item educação continuada, apresentou um grande desvio de cumprimento à norma.

Deve ser destacado que a questão referente ao rodízio dos auditores, dos 15 pontos possíveis atingiu apenas 9, e a menor pontuação com 6 pontos, foi a questão referente à possível indiferença na contratação de empresas de auditoria independente com e sem associação internacional, as empresas selecionadas não concordaram e consideram que as empresas com associação internacional, possuem a vantagem na venda de trabalhos de auditoria independente.

**São apresentados, como segue, os resultados específicos para cada uma das questões da Parte II:**

1º) Todas as empresas, portanto 100% concordam que as exigências da CVM são importantes.

2º) Todas as empresa, portanto 100% concordam que as exigências do BC são importantes.

3º) Todas as empresa, portanto 100% concordam que as exigências do CFC são importantes.

4º) Todos cumpriram com a exigência do pagamento da taxa de fiscalização da CVM.

5º) Com relação ao Controle de Qualidade Interno e Externo, as duas pessoas jurídicas (67%), além de considerarem importantes, cumpriam com as exigências; o auditor pessoa física (33%), apesar de considerar importante, não cumpriam integralmente as exigências.

6º) Com relação às exigências de Educação Continuada, as duas pessoas jurídicas (67%), além de considerarem importantes, cumpriam com as exigências; o auditor pessoa física (33%), apesar de considerar importante, não cumpriam integralmente as exigências.

7º) Com relação às exigências da Certificação de Técnica Geral, exame para auditar empresas de capital aberto, todas as três empresas, estavam aptas.

8º) Com relação às exigências de Certificação para atuação em Instituições Financeiras, duas empresas (67%) estavam aptas, e uma (33%) não estava apta.

9º) Com relação às exigências de Certificação para atuação em Seguradoras, uma (33%) estava apta, e as outras duas empresas (67%) não estavam aptas.

10º) Com relação a fiscalização da CVM, nenhuma delas recebeu penalidades, estando com o cadastro limpo.

11º) Com relação a fiscalização do BC, nenhuma delas recebeu penalidades, estando com o cadastro limpo.

12º) Com relação a fiscalização do CFC, duas delas (67%) não receberam penalidades, e uma delas (33%) recebeu penalidades pela fiscalização.

13º) Para o Rodízio dos Auditores, um auditor (33%), concorda com o procedimento de rodízio, e duas empresas (67%), não concordam com o procedimento, inclusive perderam clientes com o rodízio;

14º) Para o Risco de Auditoria, duas adotam o procedimento (67%) e uma não adota o procedimento de avaliação dos riscos de auditoria para aceitação dos trabalhos de auditoria.

15º) Alinhado ao mercado, nenhuma das empresas entende que para os clientes é indiferente a contratação de uma empresa exclusivamente nacional ou a contratação de uma empresa com associação internacional, a associação é importante na definição de contratação da auditoria (100%).

### **3.5.2. Resumo da Parte III do Formulário de Pesquisa**

No quadro 36 é apresentado um resumo da parte III do formulário de pesquisa, destacando as questões sobre as metas previstas ou resultados esperados quando do registro de auditor independente na CVM, e os resultados alcançados, conforme as respostas das empresas.

Foi incluída nesta parte III do formulário de pesquisa, para análise, uma questão aberta e direta, questionando: Quais os principais motivos para o cancelamento do registro na CVM, permitindo desta forma que o respondente

apresente a sua exposição pessoal. Após o resumo das questões fechadas, foram apresentados os principais comentários apresentados pelos respondentes.

### Outras questões e questão aberta

AFIRMAÇÕES		Auditoria		
		A	B	C
1	A empresa atingiu a quantidade de clientes previstos, considerando os tipos de clientes igualmente importantes, ou 25%, da previsão:			
	• Companhias abertas, exceto financeiras (25%);	1	1	1
	• Instituições financeiras aberta (25%);	1	1	1
	• Outras instituições financeiras (25%);	1	4	3
	• Entidades de interesse público (25%).	4	4	5
2	A rentabilidade do negócio atingia o planejado	1	2	2
	<b>Soma (25 possíveis)</b>	<b>8</b>	<b>12</b>	<b>12</b>

#### Quadro 36 – Resumo da Parte III do formulário de pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas respostas.

Conforme observado no resumo da parte III, as três empresas selecionadas, não obtiveram contratos com as empresas e instituições financeiras de capital aberto, e também não obtiveram as rentabilidades conforme planejado.

Deve ser destacado que nenhuma das três empresas, conseguiu ultrapassar a metade dos pontos possíveis, evidenciando um fraco desempenho relacionado com a rentabilidade do negócio.

**São apresentados, como segue, os resultados específicos para cada uma das questões da Parte III:**

1º) Todas as empresas, portanto 100% concordam que não atingiram a meta de clientes companhias abertas (exceto financeiras).

2º) Todas as empresa, portanto 100% concordam que não atingiram a meta de clientes instituições financeiras abertas.

3º) Para outras instituições financeiras, uma das empresas atingiu a meta (33%), outra parcialmente (33%), e a outra discorda totalmente de ter atingido a meta (33%).

4º) Todas as empresas, portanto 100% concordam que atingiram a meta para as entidades de interesse público.

5º) Com relação às rentabilidades obtidas conforme o planejado, as duas pessoas jurídicas (67%) discordaram, e a pessoa física (33%) discordou complementado, indicando que não atingiu de forma alguma a rentabilidade planejada.

Está sendo apresentado no quadro 37, um resumo da pontuação obtida pelas empresas, considerando as questões respondidas das Partes II e III, do Formulário de Pesquisa.

Formulário de Pesquisa	Auditoria		
	A	B	C
<b>Parte II – Cumprimento das normas</b>	48	64	71
<b>Percentual atendido</b>	64%	85,3%	94,6%
<b>Parte II – pontos possíveis</b>	<b>75</b>	<b>75</b>	<b>75</b>
<b>Parte III – Metas e rentabilidade</b>	8	12	12
<b>Percentual atendido</b>	32%	48%	48%
<b>Parte III - pontos possíveis</b>	<b>25</b>	<b>25</b>	<b>25</b>
<b>Soma – pontos obtidos</b>	<b>56</b>	<b>76</b>	<b>83</b>
<b>Percentual atendido</b>	<b>56%</b>	<b>76%</b>	<b>83%</b>
<b>Soma - pontos possíveis</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>

**Quadro 37 – Resumo da pontuação das partes II e III do Formulário de Pesquisa**

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos quadros 32 e 33

Está sendo apresentado no quadro 38, um resumo das respostas de cada uma das empresas, para a questão aberta:

<b>Quais os principais motivos para o cancelamento do registro na CVM?</b>
<p><b>Auditoria A:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Concorrência e Baixa remuneração;</li> <li>• Exigências e fiscalização dos órgãos reguladores;</li> <li>• Sobrecarga de trabalho.</li> </ul>
<p><b>Auditoria B:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Globalização da economia, incorporação e fusão das empresas da auditoria, fato também verificado nos possíveis clientes;</li> <li>• O mercado se tornou profundamente competitivo, inclusive as grandes com interesse nos clientes médios e pequenos;</li> <li>• As empresas nacionais, a grande maioria, disputam as sobras do mercado, representado por pequenas instituições financeiras, consórcios de bens móveis e imóveis, instituições da área da educação, saúde, com remunerações aviltantes e riscos enormes;</li> <li>• Rentabilidade baixa, e necessidade de investimentos significativos, face às exigências da CVM, BC e CFC/CRC;</li> <li>• Estes fatores forçam à grande maioria das empresas nacionais a afastar-se do registro no Cadastro da CVM e a sua continuidade na profissão passa a se circunscrever fora do mercado aberto.</li> </ul>
<p><b>Auditoria C:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mudança de estratégia de negócios;</li> <li>• Baixo retorno em relação aos custos envolvidos, com a manutenção do registro e todo atendimento das normas impostas pela CVM, CFC e BACEN.</li> </ul>

#### **Quadro 38 – Resumo da questão aberta**

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas respostas das empresas

## CONCLUSÃO

Procurou-se com a pesquisa atingir os objetivos propostos, com a coleta dos dados estatísticos para análise junto aos órgãos competentes, com a revisão da literatura sobre as atividades do auditor e das empresas de auditoria independente, e com a pesquisa das exigências legais e técnicas emanadas dos órgãos normatizadores e fiscalizadoras da profissão, e com a realização de estudo de caso múltiplo com três empresas nacionais de auditoria, buscando respostas à questão problema.

A pesquisa procurou apresentar para o período de 1998 a 2005 (último ano com dados disponíveis sobre o cancelamento de registros na CVM), a taxa de aumento de empresas, no saldo líquido, aumentou 29,6%, e a taxa de cancelamento aumentou em 57,6%, apresentando um aumento significativo de cancelamentos no período analisado.

No resumo dos dados coletados e utilizando a Escala Likert de Importância ou Concordância para as questões relacionadas com as normas exigidas pelos órgãos reguladores e normatizadores, as respostas apresentadas evidenciam o conhecimento e aceitação das exigências impostas pelos órgãos reguladores, e com relação às questões de cumprimento às metas planejadas e os resultados de rentabilidade, foram unânimes em afirmarem que não atingiram aos objetivos propostos com o registro na CVM.

Na questão aberta apresentada às empresas, “Quais os principais motivos para o cancelamento do registro na CVM?”, os respondentes destacaram estes três principais comentários: a) baixa remuneração; b) risco elevado dos trabalhos; e c) exigências e fiscalizações do CFC, CVM e BC.

O estudo de caso múltiplo demonstrou que as empresas cancelaram o registro na CVM mesmo cumprindo as exigências impostas pelos órgãos normatizadores e fiscalizadores da profissão, porque consideraram as exigências e riscos não condizentes com as remunerações e rentabilidades que obtinham.

Considerando que as atividades de prestação de serviços de auditoria independente dependem da execução dos trabalhos e serviços, com o cumprimento das exigências das entidades normatizadoras e fiscalizadoras convergentes com as normas internacionais e, principalmente de clientes que paguem as remunerações

condizentes, e que as empresas que cancelaram o registro atendiam às normas, e 100% destas empresas afirmaram que as empresas internacionais de auditoria, têm melhor estrutura, e afirmam que a grande maioria dos potenciais clientes prefere empresas internacionais; e que as grandes empresas de auditoria estão presentes e muito ativas no mercado de médias e pequenas empresas, isso nos leva a deduzir que o mercado exige das empresas de auditoria independente, além das exigências técnicas e legais, outras condições, tais como, o vínculo internacional e porte.

A pesquisa realizada apresenta algumas limitações, dentre as quais podem ser destacadas:

- Na literatura pesquisada, foi observada a escassez do estudo sobre os motivos de cancelamento de registro na CVM;
- A seleção das empresas para o estudo de caso foi realizada com base em amostra não probabilística ou de conveniência, restrito às empresas de auditoria que cancelaram o registro na CVM, estabelecidos em São Paulo, que concentra o maior número de contadores, o maior número de auditores registrados no CNAI, BC e SUSEP e as empresas de auditoria independente de todos os portes;
- O estudo foi sobre a percepção das empresas nacionais de auditoria independente, e podem ser pesquisados sobre outros pontos de vista, principalmente dos contratantes dos serviços de auditoria independente;
- Foram solicitados e ainda não recebidos da CVM os dados referentes aos cancelamentos do período de 2006 a 2009, é intenção do pesquisador em futuros trabalhos, incluir estes novos dados, dados estes que não afetam as conclusões apresentadas, pois os saldos líquidos de aumentos no período não foram significativos.
- Não foram avaliados os possíveis efeitos da implantação no Brasil e no exterior das Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS, na contratação dos serviços de auditoria independente, dada a atualidade desta implantação;
- Não foram avaliados os possíveis efeitos da implantação no Brasil do Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (*The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities - IFRS for SMEs*) na contratação dos serviços de auditoria independente, dada a atualidade desta implantação.

Apesar das limitações relatadas, com o empenho na pesquisa de Estudo de Caso Múltiplo e considerando os formulários estruturados de pesquisa com questões fechadas e aberta, e considerando o mercado de auditoria de São Paulo, como o de maior expressão, as limitações não prejudicaram a conclusão desta pesquisa.

A pesquisa apresenta uma possível contribuição para análise dos órgãos fiscalizadores e normatizadores, para o entendimento do porque as empresas de auditoria independente nacional cancelam o registro na CVM, produzindo o fenômeno do aumento de cancelamento no período analisado, e poderá ser complementada com novos estudos, com as empresas de capital aberto e do sistema financeiro nacional, e outros possíveis tomadores de serviços de auditoria independente. E estudos com os empresários de auditoria registrados na CVM, e como possível alerta aos novos empreendedores no mercado de auditoria independente.

## REFERÊNCIAS

BCB - BANCO CENTRAL DO BRASIL – **Documentos Gerais**. Disponível em <http://www.bcb.gov.br> Acesso em 12/11/09 e 15/06/10.

\_\_\_\_\_. **Relatório Banco Central FOCUS** – Emitido em 20/03/2002.

\_\_\_\_\_. **Resolução 2.723 de 31 de maio de 2000**.

\_\_\_\_\_. **Resolução 3.198 de 27 de maio de 2004**.

\_\_\_\_\_. **Resolução 3.442 de 28 de fevereiro de 2007**.

\_\_\_\_\_. Sistema Financeiro Nacional – **Relatórios Anuais 2005**.

\_\_\_\_\_. Sistema Financeiro Nacional – **Relatórios Anuais 2006**.

\_\_\_\_\_. Sistema Financeiro Nacional – **Relatórios Anuais 2007**.

\_\_\_\_\_. Sistema Financeiro Nacional – **Relatórios Anuais 2008**.

\_\_\_\_\_. Sistema Financeiro Nacional – **Relatórios Anuais 2009**.

BANCO MUNDIAL – **Brasil - Relatório sobre a Observância de Normas e Códigos – ROSC – Contabilidade e Auditoria – Junho de 2005**. Disponível em <http://www.worldbank.org/ifa/rosc> Acesso em 14 de junho de 2008.

BELO, Luis Carlos. **Contribuição para o estudo do planejamento financeiro em pequenas empresas com contabilidade terceirizada**. São Paulo, 2009. 131 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP.

BERNSTEIN, Peter L. **Desafio aos Deuses: A fascinante história do risco**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

BORSATTO, Gabriela. **Dimensionamento de força de trabalho: estudo de casos múltiplos em organizações com trabalho organizado**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) COPPE. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: UFRJ, 2009.

BOVESPA - BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO - **Revista e Site**. Disponível em <http://www.bovespa.com.br> Acesso em 19 out 2009, 20 de maio de 2010 e junho de 2010.

BOYNTON, William C.; JOHSON, Raymond N.; KELL Walter G. Kell. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRESSAN, Cyndia Laura. **Mudança organizacional**: uma visão gerencial. Disponível em: [http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art\\_cie/art\\_25.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_25.pdf)>. Acesso em 29 jun.2008.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - **Documentos e Site**: Disponível em <http://www.cfc.org.br> Acesso em 22/11/09 e 15/06/10.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2006**. CFC.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2007**. CFC.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2008**. CFC.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2009**. CFC.

\_\_\_\_\_. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC): pronunciamentos emitidos em 2008 e 2009**.

\_\_\_\_\_. **Exame de Qualificação Técnica para Auditores Independentes**: Origem, desenvolvimento, aplicação e resultados 2004 a 2009.

\_\_\_\_\_. Normas Brasileiras de Contabilidade – **Alteração de data de implantação**, aprovado pela Resolução CFC nº 1279/10.

\_\_\_\_\_. Normas Brasileiras de Contabilidade – **NBC P1**, Resolução CFC nº 821/97, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade.

\_\_\_\_\_. Normas Brasileiras de Contabilidade – **NBC P4**, Resolução CFC nº 945/02, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade.

\_\_\_\_\_. Normas Brasileiras de Contabilidade - **NBC P 05**, aprovado pelas Resoluções CFC nº 1002/04, 1018/05, 1019/05, 1077/06 .

\_\_\_\_\_. Normas Brasileiras de Contabilidade - **NBC PA 03**, aprovado pela Resolução CFC nº 1158/09.

\_\_\_\_\_. Normas Brasileiras de Contabilidade - **NBC T 11**, aprovado pela Resolução CFC nº 820/97.

CFC - Normas Brasileiras de Contabilidade - **NBC TA 200**, aprovado pela Resolução CFC nº 1203/09.

CROFT Jane. Cresce número de processos contra empresas de auditoria. Financial Times. **Valor Econômico**, São Paulo, 30/mar/2010.

CROWE HORWATH RCS. Normas Internacionais de relatórios financeiros para pequenas e médias empresas - ifrs – pme. Suplemento. São Paulo: 2010.

CVM - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – **Documentos e Site**. Disponível em <http://www.cvm.gov.br> Acesso em 12 jan 2010.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2005**. CVM.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2006**. CVM.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2007**. CVM.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2008**. CVM.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2009**. CVM.

\_\_\_\_\_. Deliberação 549 de 10/07/2008 – **Rotatividade dos Auditores** – CVM.

\_\_\_\_\_. Informativo CVM – Janeiro de 2010 – **Dados estatísticos 1995 a 2009** - Assessoria Econômica – ASE.

\_\_\_\_\_. Informativo CVM Mensal – **Relatório de Acompanhamento dos Auditores - dezembro de 2005**. CVM.

\_\_\_\_\_. Informativo CVM Mensal – **Relatório de Acompanhamento dos Auditores - dezembro de 2006**. CVM.

\_\_\_\_\_. Informativo CVM Mensal – **Relatório de Acompanhamento dos Auditores - dezembro de 2007**. CVM.

\_\_\_\_\_. Informativo CVM Mensal – **Relatório de Acompanhamento dos Auditores - dezembro de 2008**. CVM.

\_\_\_\_\_. Informativo CVM Mensal – **Relatório de Acompanhamento dos Auditores - dezembro de 2009**. CVM.

\_\_\_\_\_. Instrução 308 de 14/05/1999 – **Registro e exercício da atividade de auditoria independente** – CVM.

CRC - CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE – **Documentos e Site**. Disponível em [http:// www.crcsp.org.br](http://www.crcsp.org.br) Acesso em 22 jan 2010.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2005**. CRCSP.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2006**. CRCSP.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2007**. CRCSP

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2008**. CRCSP.

\_\_\_\_\_. **Balço Social – Ano 2009**. CRCSP.

CCBM - Cooperativas de Crédito no Brasil e no Mundo – **Cooperativismo no Brasil** – Documentos e Site. Disponível em <http://www.cooperativosmodecredito.com.br>, acessado em 25 de junho de 2010.

DOWBOR, Ladislau, **O que acontece com o trabalho?** São Paulo: Ed. SENAC, 2006.

FRANCO, H. **A contabilidade na era da globalização**. São Paulo,. Atlas, 1999, 406 p.

GALEALE, Napoleão V.; BERNARDO, Mauro S.; DAVID FILHO, Benedito. Algumas Reflexões sobre a Teoria do Agenciamento Aplicada à Auditoria Contábil. In: **Unibero Revista de Estudos Acadêmicos**. São Paulo: Unibero, ano IV, nº 08, p. 9-27, ago.1998. ISSN 1414-3577.

GLOVIN, David. Transparência: Grant Thornton e Deloitte vão pagar US\$ 15 milhões para resolver processo judicial. Bloomberg. **Valor Econômico**, São Paulo, 23/nov/2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – **Documentos e Site**. Disponível em [http:// www.ibracon.com.br](http://www.ibracon.com.br) Acesso em 11 dez 2009.

IBRACON, IBRACON NEWS. **Ofertas esquentam mercado de auditoria**. São Paulo: jan.2008. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/noticias/destaque>. Acesso em 11 dez 2009.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – **Estatísticas do Cadastro Central de Empresas 2004 a 2009 - Documentos e Site**. Disponível em <http://www.ibge.gov.br> Acesso em 11 junho 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José C. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o Nível de Graduação**. São Paulo: Atlas, 2009, 288 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio; LOPES, Alexandro Broedel (Coord). **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

LUNA, Sérgio Vasconcelos de. **Planejamento de Pesquisa: Uma Introdução**. São Paulo: Ed. EDUC, 2002.

MACHADO, Daniel José. **Manual para Elaboração de Monografias: Estruturação e relatório final**. São Paulo: Seducon, 2006.

MANDL, Carolina; CESAR, Ricardo. Trevisan prepara-se para deixar auditoria. **Valor Econômico**, São Paulo, 8/dez./2005.

MARTELANC, Roy.; PASIN, Rodrigo.; CAVALCANTE, Francisco. **Avaliação de empresas: Um guia para fusões & aquisições e gestão de valor**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de Caso: Uma estratégia de pesquisa**. São Paulo, Atlas, 2008.

MATTAR, Fauze N. **Pesquisa de marketing**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

NIERO, Nelson. Aumenta o custo das auditorias. **Valor Econômico**, São Paulo, 20/jun./2002. Caderno: Empresas & Tecnologia, p.E3.

NIERO, Nelson. Fusões acirram disputas entre as auditorias do segundo bloco. **Valor Econômico**, São Paulo, 25/jun./2002.

OLIVEIRA, Alexandre Q. **O rodízio de firmas de auditoria e seus impactos nas demonstrações contábeis**, 2005. 201 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) PUC-SP. São Paulo.

OLIVEIRA, L. Martins. et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2005.

PORTER, Michael. **A hora da estratégia**. São Paulo: Publifolha, 2002.

REIS JUNIOR, Francisco de P. **Controle de qualidade do trabalho de auditoria: o estudo de uma network de empresas de auditoria**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2006. 107 f.

RODRIGUES, M.G.V. **Metodologia da pesquisa**: elaboração de projetos, trabalhos acadêmicos e dissertações. Rio de Janeiro: Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais EsAO, 2004.

SANDERSON, Rachel. Crise financeira: voltam à tona questões sobre o potencial conflito de interesse entre firmas de auditoria e empresas que as contratam. Financial Times. **Valor Econômico**, São Paulo, 26/mai/2010.

SHERMAN, H. DAVID; CAREY, DENNIS; E BRUST ROBERT – **A nova pauta do comitê de auditoria** - HARVARD BUSINESS REVIEW – Junho/09 – São Paulo: HBRBR ( 2009, p.81).

SEVERINO, A.J. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Cortez, 2005.

SOURCMEDIA INC - **ACCOUNTING TODAY - TOP 100 FIRMS** – THE 2010. Nova York, 2010. Suplemento

\_\_\_\_\_. **ACCOUNTING TODAY - TOP 100 FIRMS** – THE 2009. Nova York, 2009. Suplemento

The Economist. Dependências das quatro grandes preocupa investidor. **Valor Econômico**, São Paulo, 21/set/2006.

TORRES, Fernando. STF mantém cobrança da taxa da CVM. **Valor Econômico**, São Paulo, 31/ago/2006.

\_\_\_\_\_. Mercado de Capitais: Entidade que reúne comissões de valores mobiliários quer mais informações sobre qualidade. **Valor Econômico**, São Paulo, 11/fev/2010.

\_\_\_\_\_. Quatro grandes auditorias detêm 99% da receita total. **Valor Econômico**, São Paulo, 10/ago/2010.

\_\_\_\_\_. Alta concentração. **Valor Econômico**, São Paulo, 10/ago/2010.

\_\_\_\_\_. Contabilidade: grandes firmas ficaram com 85% das aberturas de capital deste ano. **Valor Econômico**, São Paulo, 28/ago./2007.

\_\_\_\_\_. CVM move dois processos sancionadores contra KPMG. **Valor Econômico**, São Paulo, 10/jun./2010.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1990.

VIEIRA, Catherine. Erro leva CVM a punir auditor e executivo da Ceval. **Valor Econômico**, São Paulo, 12/nov./2004.

VIEIRA, Catherine; NIERO, Nelson; VALENTI Graziella. Rodízio volta à discussão. **Valor Econômico**, São Paulo, 18/jul./2008. Caderno: EU & Investimentos, p. D1

WEIL, Jonathan. Fraude em fundos “subprime” deixa auditorias sem palavras. **Valor Econômico**, São Paulo, 19/abr./2010.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

## **BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR**

BELL, Judith. **Projeto de Pesquisa. Guia para pesquisadores iniciantes em educação, saúde e ciências sociais**. Porto Alegre: Artmed, 2008.

BORGERTH, V.M. da Costa. **Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley**. São Paulo: Thomson, 2007.

COOK, John W. **Auditoria: Filosofia e Técnica**. São Paulo: Saraiva, 1979

GIL, Antonio de L. **Auditoria Operacional e de Gestão**. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNA, Sergio Vasconcelos. **Planejamento de Pesquisa - Uma introdução**. São Paulo: Educ, 2003.

SANTOS, João José. **IFRS Manual de Contabilidade Internacional**. São Paulo: Lex Editora, 2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; ARIMA, Carlos Hideo. **Fundamentos de Auditoria de Sistemas**. São Paulo: Atlas, 2006.

VIEIRA, Sonia. **Como elaborar questionários**. São Paulo: Atlas, 2009.

## **APÊNDICES**

### **APÊNDICE I**

#### **À FORMALIZAÇÃO DO CONVITE PARA A PARTICIPAÇÃO DO ESTUDO DE CASO**

##### **O CONVITE**

**De:** Inácio Mitsuo Uchida  
**Enviada em:** terça-feira, 14 de maio de 2010  
**Para:** Sócios da empresa  
**Assunto:** Estudo de Caso PUC-SP – Auditoria A

**APÊNDICE II****Formulário de Pesquisa para Estudo de Caso**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP  
PROGRAMA DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**Mestrando: Inácio Mitsuo Uchida**

**Tema:**

**UM ESTUDO SOBRE AS POSSÍVEIS CAUSAS DO  
CANCELAMENTO DE REGISTRO DAS EMPRESAS  
NACIONAIS DE AUDITORIA INDEPENDENTE NA  
COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM.**

**FORMULÁRIO DE PESQUISA PARA ESTUDO DE CASO**

**Pesquisador: Inácio Mitsuo Uchida**

**Assinatura do pesquisador: \_\_\_\_\_**

**Identificação do Auditor na pesquisa: “ Auditoria A”**

**Assinatura do entrevistado: \_\_\_\_\_**

**Data: São Paulo, \_\_\_\_ de maio de 2010**

### PARTE I – Identificação da empresa

1	Nome da empresa:	
2	Nome do Pesquisado	
3	Cargo do entrevistado	
4	Data do início de atividades	
5	Data do registro na CVM:	
6	Data do cancelamento de registro na CVM	
7	Número total de sócios da empresa	

### PARTE II – Cumprimento às exigências das entidades fiscalizadoras e normatizadoras: CFC, CVM e BC

Com base na Escala Likert foram utilizadas para a Afirmação, as opções:

1= Concordo totalmente

2= Concordo

3= Não aplicável

4= Discordo

5= Discordo totalmente

AFIRMAÇÃO				
Concordo totalmente	Concordo	Não aplicável	Discordo	Discordo totalmente
5	4	3	2	1

	<b>AFIRMAÇÕES</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>
<b>1</b>	As exigências da CVM são importantes para os auditores independentes.					
<b>2</b>	As exigências do BC são importantes para os auditores independentes.					
<b>3</b>	As exigências do CFC são importantes para os auditores independentes.					
<b>4</b>	O pagamento da taxa de fiscalização era realizado.					
<b>5</b>	Cumpria com as exigências de Controle de Qualidade Interno e Externo.					
<b>6</b>	Cumpria todas as exigências de Educação continuada.					
<b>7</b>	Foi aprovado no exame de certificação de Técnica Geral (CVM).					
<b>8</b>	Foi aprovado no exame de certificação para atuação em Instituições financeiras.					
<b>9</b>	Foi aprovado no exame de certificação para atuação em Seguradoras.					
<b>10</b>	Recebeu penalidades, originada pela fiscalização da CVM.					
<b>11</b>	Recebeu penalidades, originada pela fiscalização do Banco Central.					
<b>12</b>	Recebeu penalidades, originada pela fiscalização do Conselho Federal de Contabilidade/Conselho Regional de Contabilidade					
<b>13</b>	O rodízio de auditores previstos nas normas, são importantes para os auditores independentes.					
<b>14</b>	A empresa avaliava/estimava o risco de auditoria.					
<b>15</b>	Para os clientes que buscam auditoria é indiferente a contratação de uma empresa exclusivamente nacional ou outra com associação internacional.					
	<b>Soma (75 possíveis)</b>					

