

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**AS RESPONSABILIDADES LEGAIS DOS AUDITORES
INDEPENDENTES NO BRASIL E SEU MONITORAMENTO
PERANTE OS ÓRGÃOS REGULADORES**

ALDEIR DE LIMA CAMPELO

**PUC – SP
São Paulo
2010**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**AS RESPONSABILIDADES LEGAIS DOS AUDITORES
INDEPENDENTES NO BRASIL E SEU MONITORAMENTO
PERANTE OS ÓRGÃOS REGULADORES**

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 Atuariais, sob a orientação do Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale.

ALDEIR DE LIMA CAMPELO

**PUC – SP
São Paulo
2010**

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Napoleão Verardi Galegale
Orientador
PUC-SP

Prof. Dr. Carlos Fernandes Franco Júnior
UMC – Mogi das Cruzes

Livre Docente Prof. Dr. José Carlos Marion
PUC-SP

Dedico este trabalho:

Ao meu Deus e Pai que,
pelo Seu incomparável amor nunca me abandonou,
mesmo não sendo merecedor de tanto amor.

À minha linda esposa Mileide, minha Vida.

Ao meu filho Samuel, presente de Deus (a caminho)

Ao meu pai Aldo.

À minha mãe Luiza.

AGRADECIMENTOS

Ao Meu Deus e Pai, pelo Teu incomparável amor... por tua indescritível beleza... e por tua imensurável Santidade. _ Aclamem o Senhor todos os habitantes da terra! Pois o Senhor é bom e o seu amor dura para sempre, e a sua fidelidade não tem fim. (Salmo 100: 1 e 5).

À minha linda e amada esposa Mileide, que sempre acreditou em mim. Com seu apoio, ajuda e orações crescemos juntos. Te amo. _ Como é difícil encontrar uma boa esposa! Ela vale mais do que pedras preciosas! (Provérbios de Salomão 31:10).

Ao meu filho Samuel que, ainda estando no ventre da sua mãe, me ensina a cada dia o sentimento do amor. _ Filho, não esqueça os meus ensinamentos; lembre sempre dos meus conselhos. Os meus ensinamentos lhe darão uma vida longa e cheia de sucesso (Provérbios 3:1 e 2).

Aos meus pais Aldo e Luiza, pelos quais aprendi o que é o “amor sacrificial”. Obrigado por tudo, principalmente por terem me ensinado o caminho da salvação (Jesus). Amo vocês. _ Assim como os avós se orgulham dos netos, os filhos se orgulham dos pais. (Provérbios 3:1 e 2).

Ao Professor Doutor Napoleão Verardi Galeale, por aceitar ser o meu orientador, pelas valiosas sugestões, ensinamentos e pleno apoio em minha pesquisa.

Ao Professor Doutor Carlos Fernandes Franco Júnior e ao Livre Docente Professor Doutor José Carlos Marion, por aceitarem compor a banca examinadora deste trabalho, bem como, pelas sugestões apresentadas.

Aos professores do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da PUC-SP, pela oportunidade de aprimorar meus conhecimentos.

À ASPR Auditores Independentes, onde cresci profissionalmente, pelo apoio ao longo do curso de mestrado.

Ao CFC/CRC-SP, CVM, BACEN e IBRACON que responderam o questionário deste trabalho.

À Priscila Araújo pela preciosa ajuda nas traduções. Deus abençoe sua família e a chegada do Felipe.

Ao Doutor Fábio Fadel, pelos empréstimos dos livros que me ajudaram neste estudo.

À Professora Ju Beraldi que até para dar “broncas” se utiliza de uma leveza sem igual e que para ajudar o próximo, não mede esforços e nem tempo.

Muito obrigado a todos e que Deus possa recompensá-los.

RESUMO

A prática de auditoria independente é de exercício exclusivo do contador que, para realizar o exame das demonstrações contábeis de sociedades por ações, bem como, às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, conforme previsto no artigo 3º da Lei nº 11.638/2007, tem como necessário o seu registro na Comissão de Valores Mobiliários além do registro no Conselho Regional de Contabilidade da jurisdição do contador. Todas atividades profissionais exigem envolvimento, compromisso e principalmente responsabilidade em seu exercício e essa responsabilidade pode variar de acordo com as repercussões que sobrevêm do seu trabalho. Os auditores independentes seguem essa regra e que devido à relevância dos seus serviços prestados, devem total confiabilidade à sociedade. Com base nesses aspectos, este estudo objetiva, preponderantemente, identificar as responsabilidades legais dos auditores independentes no Brasil pela verificação se tais responsabilidades são monitoradas pelos órgãos reguladores da profissão e como se dá esse monitoramento. Para tanto, o estudo apresenta a evolução da atividade de auditoria independente no Brasil, os aspectos conceituais, os gêneros, bem como, trata das demonstrações contábeis, das normas de auditoria das demonstrações contábeis e das normas profissionais da atividade. Trata-se de um estudo com metodologia focada teoricamente na revisão da literatura e também em pesquisa do tipo exploratório-descritiva. Os órgãos reguladores apresentados na pesquisa são o Conselho Federal de Contabilidade, a Comissão de Valores Imobiliários e o Banco Central. Os três órgãos designaram um responsável para ser o respondente do questionário elaborado para este fim, com questões abertas. As respostas dos órgãos, em comunhão com a teoria estudada, desde o desenvolvimento inicial até os resultados obtidos, apresentam um estudo que atende ao proposto, bem como oferece credibilidade ao leitor.

Palavras chave: Auditoria – Demonstrações Contábeis – Parecer dos Auditores Independentes – Lei nº 11.638/2007 – Responsabilidades Legais dos Auditores Independentes

ABSTRACT

The independent audit activity can exclusively be performed by accountants who conduct the investigation of the financial statements of listed companies, as well as large companies, as defined by article 3^o of Law 11.638/2007, even if such large companies are not listed. In order to exercise such activity the accountants are required to be registered in the Brazilian Securities and Exchange Commission as well as in the Regional Accounting Council of their jurisdiction. All professional activities require involvement, commitment and mainly responsibility in its practice and such responsibility may vary according to the implications from their work. Independent auditors also follow this rule and due to the relevance of their services, must be totally reliable. Based on these aspects, the goal of this study is mainly to identify the legal responsibilities of independent auditors in Brazil through the verification if such liabilities are being monitored by regulators and how this monitoring is performed. Therefore, the study presents the development of independent audit activity in Brazil, the conceptual aspects, genres, as well as financial statements, generally accepted auditing standards and professional standards. This is a study with a methodology based on the review of theoretical literature and also in research of the explanatory-descriptive. Regulators presented in the research are the Federal Accounting Council, the Brazilian Securities and Exchange Commission and the Brazilian Central Bank. These three regulatory agencies have designated a person to answer the questionnaire prepared for this purpose, with open questions. The responses of the regulators, in conjunction with the theory study, since the initial development to the results, present a study that meets its objective, and provides credibility to the reader.

Keywords: Audit - Financial Statements - Independent Auditors' Report - Law 11.638/2007 - Legal Responsibilities of Independent Auditors.

**Porque Deus amou o mundo tanto,
que deu o seu único Filho,
para que todo aquele que nele crer não morra,
mas tenha a vida eterna.**

**Bíblia Sagrada.
Livro de João, Capítulo 3, Versículo 16**

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1	Cópia na íntegra do primeiro Parecer emitido para uma empresa no Brasil.....	24
Quadro 2	Tradução do primeiro Parecer emitido para uma empresa no Brasil.....	25
Quadro 3	Gêneros da Auditoria.....	33
Quadro 4	Normas sobre as Responsabilidades Legais dos Auditores Independentes no Brasil.....	77
Quadro 5	Normas e Procedimentos de Auditoria – IBRACON.....	91
Quadro 6	Normas e Procedimentos de Contabilidade – IBRACON.....	92
Quadro 7	Tipos de Relatórios da Revisão pelos Pares.....	98
Quadro 8	Resumo dos Resultados das Revisões pelos Pares.....	99
Quadro 9	Tipos de Relatórios das Revisões pelos Pares.....	100
Quadro 10	Contadores Aprovados no Exame de Qualificação Técnica.....	105
Quadro 11	Processos Administrativos Sancionadores Julgados pela CVM.....	109
Quadro 12	Gênero, Idade e Cargo atual dos Pesquisados.....	124
Quadro 13	Formação Acadêmica e Especialização ou MBA.....	124
Quadro 14	Tempo de trabalho na entidade e Tempo que está no cargo.....	124
Quadro 15	Cargos ocupados anteriormente	125
Quadro 16	Experiência Profissional Antes e No Cargo.....	125
Quadro 17	Três maiores motivações para investir na entidade.....	125
Quadro 18	Pergunta 6 – Parte II.....	126
Quadro 19	Pergunta 7 – Parte II.....	127
Quadro 20	Pergunta 8 – Parte II.....	128
Quadro 21	Pergunta 9 – Parte II.....	129
Quadro 22	Pergunta 10 – Parte II.....	130
Quadro 23	Pergunta 11 – Parte II.....	131
Quadro 24	Pergunta 12 – Parte II.....	132
Quadro 25	Pergunta 13 – Parte II.....	133
Quadro 26	Pergunta 14 – Parte II.....	134
Quadro 77	Pergunta 15 – Parte II.....	135-6

LISTA DE FIGURA

Figura 1	Regionais do IBRACON.....	93
-----------------	---------------------------	----

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AAPA	<i>American Association of Public Accountants</i>
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
AIA	<i>American Institute of Accountants</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AMBEV	Companhia de Bebidas das Américas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
AVP	Ajuste a Valor Presente
BACEN	Banco Central do Brasil
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BP	Balanço Patrimonial
BRACO	Controle das Companhias Brasileiras Braco Investimentos S.A
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CC	Código Civil
CEPC	Comissão de Educação Profissional Continuada
CF	Constituição da República Federativa do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIA	Companhia
CILEA	Comitê de Integração Latino Europa-América
CMN	Conselho Monetário Nacional
CNAI	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CP	Código Penal
CPA	<i>Certified Public Accountant</i>
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPV	Custo dos Produtos Vendidos
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRE	Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade
CS	Contribuição Social
CT	Comunicado Técnico
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DIPOA	Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal
DLPA	Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DOU	Diário Oficial da União
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
EC	<i>Education Committee</i>
ECAP	Empresa de Administração e Participações S.A
FIPECAPI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras
GIMCEA	Grupo de Integração do Mercosul de Contabilidade, Economia e Administração
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IAIB	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IAPC	<i>International Auditing Practices Committee</i>
IASB	<i>International Accounting Standard Board</i>
IBAI	Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
IBA-NE	Indústria de Bebidas Antarctica do Nordeste S A
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICPB	Instituto dos Contadores Públicos do Brasil
IES	<i>International Education Standards for Professional Accountants</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IOSCO	<i>International Organization of Securities Commissions</i>
IR	Imposto de Renda
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
IT	Interpretação Técnica
ITR	Informações Trimestrais
MF	Ministério da Fazenda
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NCC	Novo Código Civil
NE	Nota Explicativa
NPA	Normas e Procedimentos de Auditoria
NPC	Normas e Procedimentos de Contabilidade
ONG	Organização Não Governamental
PED	Processamento Eletrônico de Dados
PIS	Programa de Integração Social
S.A.	Sociedade Anônima
SFN	Sistema Financeiro Nacional
SIC	Sistemas de Informações Contábeis
SNC	Superintendência de Normas Contábeis e Auditoria
SRF	Secretaria da Receita Federal
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
TNB	Tesouro Nacional do Brasil

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
CAPÍTULO I – A AUDITORIA E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	23
1.1. O Ambiente da Auditoria.....	23
1.1.1. Evolução da Auditoria.....	23
1.1.2. Conceitos de Auditoria.....	27
1.1.3. Gêneros de Auditoria.....	31
1.1.3.1. Auditoria Independente ou Externa.....	31
1.1.3.2. Auditoria Operacional ou Interna.....	31
1.2. Demonstrações Contábeis.....	33
1.2.1. Balanço Patrimonial.....	36
1.2.2. Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.....	37
1.2.3. Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).....	38
1.2.4. Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC).....	39
1.2.5. Demonstração do Valor Adicionado (DVA).....	40
1.2.6. Notas Explicativas.....	40
1.3. Lei nº 11.638/2007 – Alterações na Legislação Contábil.....	42
CAPÍTULO II – AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	46
2.1. Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.....	47
2.1.1. Planejamento da Auditoria.....	48
2.1.2. Relevância.....	48
2.1.3. Risco de Auditoria.....	49
2.1.4. Supervisão e Controle de Qualidade.....	49
2.1.5. Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controle Interno.....	50
2.1.6. Aplicação dos Procedimentos de Auditoria.....	50
2.1.7. Documentação da Auditoria.....	51
2.1.8. Continuidade Normal das Atividades da Entidade.....	51
2.1.9. Amostragem.....	51
2.1.10. Processamento Eletrônico de Dados (PED).....	52
2.1.11. Estimativas Contábeis.....	53
2.1.12. Transações com Partes Relacionadas.....	53
2.1.13. Transações e Eventos Subsequentes.....	53
2.1.14. Carta de Responsabilidade da Administração.....	54
2.1.15. Contingências.....	54

2.2. Normas Profissionais de Auditor Independente.....	55
2.2.1. Competência Técnico-profissional.....	55
2.2.2. Independência.....	55
2.2.3. Responsabilidades do Auditor na Execução dos Trabalhos.....	56
2.2.4. Honorários.....	56
2.2.5. Guarda da Documentação.....	56
2.2.6. Sigilo.....	56
2.2.7. Responsabilidade pela Utilização do Trabalho do Auditor Interno.....	57
2.2.8. Responsabilidade pela Utilização do Trabalho de Especialistas.....	57
2.2.9. Informações Anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade.....	57
2.2.10. Educação Continuada.....	58
2.2.11. Exame de Competência Profissional.....	58
2.2.12. Manutenção dos Líderes da Equipe de Auditoria.....	58
2.3. Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.....	59
2.3.1. Parecer Sem Ressalva.....	60
2.3.2. Parecer Com Ressalva.....	61
2.3.3. Parecer Adverso.....	61
2.3.4. Parecer com Abstenção de Opinião.....	62
CAPÍTULO III – RESPONSABILIDADES E ÓRGÃOS REGULADORES.....	63
3.1. Conceito de Responsabilidade.....	64
3.2. A Responsabilidade dos Administradores na Elaboração das Demonstrações Contábeis.....	65
3.3. As Responsabilidades Legais dos Auditores.....	68
3.3.1. As Responsabilidades legais dos Auditores e o Novo Código Civil.....	69
3.3.2. As Responsabilidades Legais dos Auditores e a Comissão de Valores Mobiliários.....	70
3.3.3. As Responsabilidades Legais dos Auditores e o Conselho Federal de Contabilidade.....	73
3.3.4. As Responsabilidades Legais dos Auditores e o Banco Central do Brasil	75
3.3.5. As Responsabilidades Legais dos Auditores e o Código Penal.....	76
3.3.6. Cronologia.....	77
3.4. Órgãos Reguladores da Atividade de Auditoria Independente.....	78
3.4.1. Órgãos Reguladores no Mundo.....	78
3.4.1.1. <i>International Federation of Accountants (IFAC)</i>	79
3.4.1.2. <i>American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)</i>	80
3.4.2. Órgãos Reguladores no Brasil.....	81
3.4.2.1. Conselho Federal de Contabilidade (CFC).....	82

3.4.2.2. Comissão de Valores Mobiliários (CVM).....	85
3.4.2.3. Banco Central do Brasil (BACEN).....	87
3.4.2.4. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).....	88
3.5. Conceito de Monitoramento.....	93
CAPÍTULO IV – MONITORAMENTO DAS RESPONSABILIDADES DOS AUDITORES INDEPENDENTES NO BRASIL.....	96
4.1. Revisão pelos Pares.....	96
4.2. Educação Profissional Continuada.....	101
4.3. Exame de Qualificação Técnica.....	103
4.4. Comunicação aos Órgãos Reguladores.....	105
4.5. Inquéritos/Processos Administrativos.....	108
CAPÍTULO V – PESQUISA EXPLORATÓRIO-DESCRITIVA COM MEMBROS DA ÁREA DE MONITORAMENTO DOS ÓRGÃOS REGULADORES DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INDEPENDENTE NO BRASIL.....	114
5.1. Metodologia da Pesquisa.....	114
5.2. Caracterização dos Órgãos Reguladores.....	117
5.2.1. Conselho Federal de Contabilidade (CFC).....	117
5.2.2. Comissão de Valores Mobiliários (CVM).....	119
5.2.3. Banco Central do Brasil (BACEN).....	120
5.3. Apresentação do Questionário para Investigação de Campo.....	121
5.4. Dados Coletados sobre o Perfil dos Pesquisados.....	124
5.4.1. Gênero, Idade e Cargo que Ocupa.....	124
5.4.2. Formação Acadêmica e Especialização ou MBA.....	124
5.4.3. Tempo de Trabalho na Entidade e Tempo que Está no Cargo.....	124
5.4.4. Cargos Ocupados Anteriormente.....	125
5.4.5. Experiência Profissional antes e no Cargo.....	125
5.4.6. Três Maiores Motivações para Investir na Entidade.....	125
5.5. Respostas obtidas na Parte II do Questionário: Comparativo entre Três Órgãos.....	126
5.6. Discussão Global dos Comparativos.....	137
CONCLUSÃO.....	144
LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	147
SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	148
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	149
BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR.....	154
REFERÊNCIAS RELACIONADAS À LEGISLAÇÃO.....	157

ANEXOS..... 164

INTRODUÇÃO

No final do ano de 2001, o mundo foi surpreendido com a descoberta de manipulações contábeis em uma das maiores e mais conceituadas empresas dos Estados Unidos da América, a *Enron Corporation*. Entre outras consequências desse escândalo contábil, a *Enron* foi a falência juntamente com sua auditora *Arthur Andersen* – uma empresa com 89 anos na época, com aproximadamente 85 mil funcionários no mundo e tida como uma das mais conceituadas no mercado (AMAT, 2002).

A partir desta descoberta, se constatou práticas de manipulação contábil em várias outras empresas. Em seu estudo, Bergamini Júnior (2002) analisou os seguintes escândalos contábeis protagonizados por grandes corporações americanas, envolvendo a manipulação de suas demonstrações contábeis:

- No setor de mídia: *Adelphia Communications* e *AOL Time Warner*.
- No setor de telecomunicações: *WorldCom*, *Qwest* e *Global Crossing*.
- No setor de equipamentos: *Tyco International* e *Xerox Equipamentos*.
- No setor farmacêutico: *ImClone Systems*, *Bristol-Meyers Squibb* e *Merck*.
- No setor de energia: *Enron* e *Dynegy*.

Esses escândalos contábeis resultaram, no início dos anos 2000, em níveis inéditos desde a quebra da bolsa de valores norte-americana ocorrida em 1929, numa crise de confiança e, com isso, os órgãos internacionais reguladores da atividade de auditoria se viram pressionados a rever suas normas com o objetivo de detectar falhas em seus sistemas, os quais não lhes permitiram diagnosticar os problemas com a antecedência necessária para não atingir tais proporções.

Borgerth (2007, p. XV) ao tratar das implicações trazidas para o Brasil, em consequência da quebra das bolsas mundiais e decorrentes dos escândalos contábeis ora citados, afirma:

Houve uma forte evasão dos investimentos estrangeiros no mercado brasileiro, uma vez que os investidores não só começaram a buscar oportunidades de investimentos mais seguras, mas também passaram a necessitar de caixa para cobrir margens de investimentos já existentes.

A atividade de auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos, que tem por objetivo a emissão de um parecer sobre a adequação dessas demonstrações consoante às práticas contábeis adotadas no Brasil.

São práticas contábeis adotadas no Brasil:

- (i) Os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
- (ii) As Normas Brasileiras de Contabilidade.
- (iii) As Legislações Pertinentes.

Por meio da Resolução CFC nº 1.055, datada de 7 de outubro de 2005 é criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), cujo objetivo se reflete no estudo, no preparo e na emissão de Pronunciamentos Técnicos, sobre procedimentos de Contabilidade. Do mesmo modo, se encarrega da 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.

Na prática, com o surgimento do CPC, a emissão das normas contábeis no Brasil foi centralizada em uma única entidade, pois, até então, a CVM, BACEN, demais órgãos reguladores e até associações profissionais, vinham emitindo essas normas que, apesar de sua qualidade técnica, muitas vezes eram conflitantes entre si.

Assim, nas palavras de Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 16):

Por isso a absoluta necessidade de termos uma única normatização contábil no Brasil, suportada legalmente, [...], e caminhando rumo a uma única Contabilidade mundial. E, hoje, esse encaminhamento a uma norma única mundial se dá pela convergência às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB – *International Accounting Standards Board*, às quais a União Européia já está quase que totalmente aderente e tantos outros países no mundo também.

No Brasil, o processo acordado será pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o CPC, que após a discussão com todas as demais entidades, emitirá seu Pronunciamento Técnico e os órgãos reguladores determinarão o seguimento do referido Pronunciamento pela emissão de uma resolução própria.

Até o final o ano de 2009, o CPC havia emitido 42 (quarenta e dois) Pronunciamentos Técnicos (Anexo VI) sobre diversos assuntos relacionados à Contabilidade, que foram aprovados pela CVM e CFC, entre outros órgãos reguladores.

O CPC é composto pelas seguintes entidades:

- Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA)
- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL)
- Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA)
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC)
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON)
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras (FIIPECAFI)

Além das citadas entidades, serão sempre convidados a participar do CPC, os representantes dos seguintes órgãos:

- Banco Central do Brasil (BACEN)
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM)
- Secretaria da Receita Federal (SRF)
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

O Parecer dos Auditores Independentes é o documento formal, mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

A Resolução CFC nº 820/1997 que trata das Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, no item que aborda especificamente as Normas do Parecer dos Auditores Independentes, estabelece que o auditor independente assume – por meio da emissão do seu parecer sobre as demonstrações contábeis – uma responsabilidade técnico-profissional definida, inclusive de ordem pública. Assim, o auditor independente é responsável por expressar opinião sobre as demonstrações contábeis como resultado do seu exame.

Meigs, Larsen e Meigs (1977, p. 44) quando comentam sobre confiança pública que o auditor independente precisa ter, afirmam:

Um médico, advogado, auditor, e todos os demais profissionais precisam ter a confiança do público para serem bem sucedidos profissionalmente. Ao auditor, porém, a confiança pública tem um significado especial. O produto do auditor é credibilidade. Sem a confiança do público, a função da auditoria não tem utilidade.¹

A responsabilidade pública do auditor independente evidencia a importância de sua opinião prestada ao emitir seu parecer, no julgamento do público, quanto à veracidade das informações que são apresentadas pelas demonstrações contábeis.

O trabalho do auditor independente, realizado seguindo as normas de auditoria, dificilmente deixa de analisar e relatar fatos relevantes que podem afetar, significativamente, as demonstrações contábeis de uma empresa.

Para isso, é necessário aplicar os procedimentos e técnicas de auditoria, adequados à situação analisada e expor os resultados de forma imparcial, de acordo com as normas de auditoria, de maneira que todas as fases do trabalho sejam realizadas e evidenciadas.

Portanto, o auditor independente é responsável pela opinião que formou e divulgou, bem como por eventuais prejuízos que a mesma possa causar aos usuários de sua informação.

A partir daí, enfatiza Attie (2009, p. 15):

O Auditor pode ser responsabilizado pela não-descoberta de fraude significativa em consequência de negligência na execução das normas de auditoria, ou em consequência de não tê-las aplicado convenientemente.

Assim, a responsabilidade dos auditores independentes é decorrente da opinião expressa em seu parecer.

Pela possibilidade de vir a ser responsabilizado pelo resultado dos seus trabalhos, o auditor deve primar pelo cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 529), “as demonstrações financeiras são um relatório da administração, e não dos auditores”. Porém, o auditor independente, sujeito às normas de sua profissão, não pode emitir um parecer afirmando que as demonstrações contábeis estão adequadas, se as

¹ Tradução livre deste pesquisador.

mesmas podem contemplar quaisquer divergências relevantes em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 134), quando tratam da compreensão do impacto do ambiente legal sobre a profissão do auditor, afirmam que a profissão tem um percentual extremamente baixo de acusações de falhas, em comparação relativa à quantidade total de trabalhos de auditorias realizados.

No entanto, os referidos autores são enfáticos ao lembrarem que “falhas de auditoria, contudo, são como acidentes nucleares: raramente acontecem, mas quando acontecem têm consequências enormes.” Como resultado, suas responsabilidades podem ser exigidas pelos usuários de suas informações.

Desse modo, é evidente que a responsabilidade dos auditores independentes tem relação direta com a execução de trabalho com qualidade, ou seja, os auditores devem observar e seguir rigidamente as normas de auditoria e as normas profissionais que são expedidas pelos órgãos reguladores da profissão no Brasil.

Sendo assim, caso os auditores não observem tais normas, sua responsabilidade poderá ser exigida por algum dos usuários de suas informações, inclusive, por algum órgão regulador da profissão.

Diante disto, se apresenta o problema da pesquisa:

As responsabilidades dos auditores independentes no Brasil, relacionados a trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis de companhias com ações em bolsa de valores, são monitoradas pelos órgãos reguladores?

Para buscar respostas ao problema de pesquisa elencamos como objetivos evidenciar as responsabilidades dos auditores independentes no Brasil, bem como identificar de que forma os órgãos reguladores monitoram a profissão de auditoria independente em demonstrações contábeis, de companhias com ações em bolsa de valores, para verificar se os auditores estão em constante atenção às suas responsabilidades.

Almejando justificar este estudo entendemos que quando da emissão da sua opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor independente cita em seu parecer, mais precisamente em seu segundo parágrafo que trata da extensão dos seus trabalhos, que seu exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria.

Considerando alguns escândalos contábeis que sempre remetem à responsabilidade dos auditores independentes, se questiona a eficácia dessas normas ou a aplicação correta das mesmas.

Caso seja uma ou outra resposta, a responsabilidade dos auditores independentes sempre pode e deve ser exigida por alguém que se sinta prejudicado pela sua opinião, desde que considerada sua inadequação.

A confiança que é depositada nos trabalhos executados pelos auditores independentes não pode, de forma alguma, ser traída sob pena de que sua responsabilidade tende a ser automaticamente questionada.

O Jornal Valor Econômico, de 07 de janeiro de 2009, publicou uma matéria abordando que o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) criou um conselho que entre outros assuntos, discutirá a limitação das responsabilidades dos auditores independentes no Brasil. Segundo a matéria, os auditores independentes são o alvo preferido das críticas quando estoura algum escândalo empresarial, entrando, facilmente, na linha de tiro e sem mostrar poder de reação (NIERO, 2009, p. D4).

Assim, a presente pesquisa se justifica no aprimoramento dos conhecimentos relacionados às responsabilidades dos auditores independentes no Brasil em relação as suas opiniões sobre as demonstrações contábeis.

Metodologicamente este estudo considera, primeiramente, que a metodologia, na concepção de Richardson (1999) corresponde a determinadas regras que, previamente estabelecidas, são usadas para a aplicação do método científico.

Desta forma é imprescindível que cada etapa de um estudo seja evidenciada, para que obtenhamos resultados significativos, por meio dos objetivos atingidos.

Fizemos opção neste estudo por uma metodologia de pesquisa de abordagem qualitativa, do tipo exploratório-descritiva, seguindo a conceituação definida por Gil (2005), uma vez que a pesquisa exploratória tem por finalidade desenvolver, esclarecer conceitos e idéias de modo que possam servir para estudos futuros, ou seja, ponto de partida para novas investigações. Já a pesquisa descritiva segundo o referido autor tem como objetivo principal a descrição das características das pessoas e órgãos, objetos dessa pesquisa. Daí nossa opção por um tipo de pesquisa que engloba tanto a exploratória quanto a descritiva. A pesquisa exploratório-descritiva tem como finalidade descrever as instituições e caracterizá-las em seu processo natural, bem como explorar todas as possibilidades, pelo método de coleta de dados ao comparar os dados obtidos.

Para a pesquisa foram coletados dados de três órgãos reguladores de auditoria independente no Brasil, por meio de um questionário e, com os dados

obtidos, feito um estudo comparativo. Este caminho metodológico é apresentado detalhadamente no Capítulo V, específico da pesquisa.

Se considerarmos as delimitações do estudo podemos observar que as responsabilidades dos auditores independentes podem ser analisadas sob determinados pontos de vista, que podem ser agrupados segundo os usuários de suas informações:

- Clientes (acionistas, administradores e empregados, etc...)
- Terceiros (fornecedores, clientes da empresa auditada, órgãos reguladores, etc...)

Franco (1993, p. 403) ao tratar das responsabilidades dos auditores independentes, segundo sua natureza, afirma:

Em todas as profissões existem, em graus variáveis de incidência, os seguintes tipos de responsabilidade: funcional, legal, ética, moral, social e pública. Os contadores, em geral, e os auditores independentes, em particular, não fogem a essa regra e estão sujeitos a todos esses tipos de responsabilidade. Os auditores independentes, dada a natureza de sua função, de grande interesse público, têm, além das demais, uma grande responsabilidade pública.

Assim, o presente estudo se limita a analisar as responsabilidades dos auditores independentes do ponto de vista legal. Essas responsabilidades são decorrentes das normas legais necessárias ao exercício da atividade de auditoria independente.

Em outras palavras, é a obrigação, imposta por lei, que os auditores independentes devem responder pela consequência de seus atos.

Para direcionar o estudo num encadeamento lógico, esse trabalho está estruturado em cinco capítulos, além de vários tipos de referências.

Na introdução é apresentado o antecedente para contextualizar as responsabilidades dos auditores independentes, o problema, o objetivo, a justificativa, um breve esboço metodológico que será aprofundado no capítulo V, a delimitação da pesquisa e a estrutura da dissertação.

No capítulo I apresentamos o ambiente da auditoria, as demonstrações contábeis e um resumo das alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007.

No capítulo II abordamos a auditoria das demonstrações contábeis, as normas e o parecer dos auditores independentes.

No capítulo III tratamos do conceito de responsabilidade, a responsabilidade dos administradores das empresas, a responsabilidade legal dos auditores independentes, os órgãos reguladores da profissão de auditoria independente no Brasil, bem como o conceito de monitoramento realizado pelos órgãos.

No capítulo IV apresentamos o monitoramento por órgãos reguladores quanto às responsabilidades legais dos auditores independentes no Brasil, com foco na revisão pelos pares, na educação profissional continuada, no exame de qualificação técnica, na comunicação aos órgãos reguladores, bem como nos inquéritos e processos administrativos.

No capítulo V mostramos a metodologia da pesquisa de forma mais detalhada, a caracterização dos órgãos reguladores pesquisados, o questionário realizado com chefes de departamento da área de monitoramento dos órgãos reguladores da atividade de auditoria independente no Brasil, seguido da sistematização dos dados coletados, os resultados obtidos e um estudo comparativo visando alinhar teoria e prática.

Seguimos com uma conclusão que trás um desfecho para a dissertação após a pesquisa e como contribuição acadêmica, apresenta as limitações do estudo e as sugestões para trabalhos futuros.

Ao final segue as referências bibliográficas que nortearam o trabalho, a bibliografia complementar, as referências relacionadas à legislação, bem como, os anexos citados ao longo do trabalho.

CAPÍTULO I – A AUDITORIA E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Este capítulo apresenta o ambiente da auditoria, considerando sua evolução, conceituação e gêneros, passando pelas demonstrações contábeis e finalizando com a Lei nº 11.638/2007 que alterou a legislação contábil.

1.1. O Ambiente da Auditoria

1.1.1. Evolução da Auditoria

É difícil precisar a data do primeiro trabalho de auditoria no Brasil, conforme a opinião de vários autores, mas a primeira evidência concreta da atividade no país foi observada pelo Decreto nº 2.935, de 16 de Junho de 1862, que aprovou a reorganização da “Cia de Navegação por Vapor - Bahiana - Anonyma”, segundo afirmam Ricardino e Carvalho (2004).

Os referidos autores ainda complementam que:

Infelizmente, não há registros conhecidos sobre os trabalhos executados ou o conteúdo da opinião expressada sobre as contas da empresa. Acredita-se que tais documentos, se existirem, devem estar na Inglaterra já que o empreendimento era constituído, exclusivamente, por capital britânico e o resultado do trabalho dos auditores voltados àqueles acionistas (RICARDINO; CARVALHO, 2004, p. 24).

No Brasil, a evolução da auditoria está intimamente ligada à vinda dos investimentos estrangeiros, uma vez que esses investimentos tiveram suas demonstrações contábeis auditadas por auditor independente e à instalação das empresas internacionais de auditoria independente.

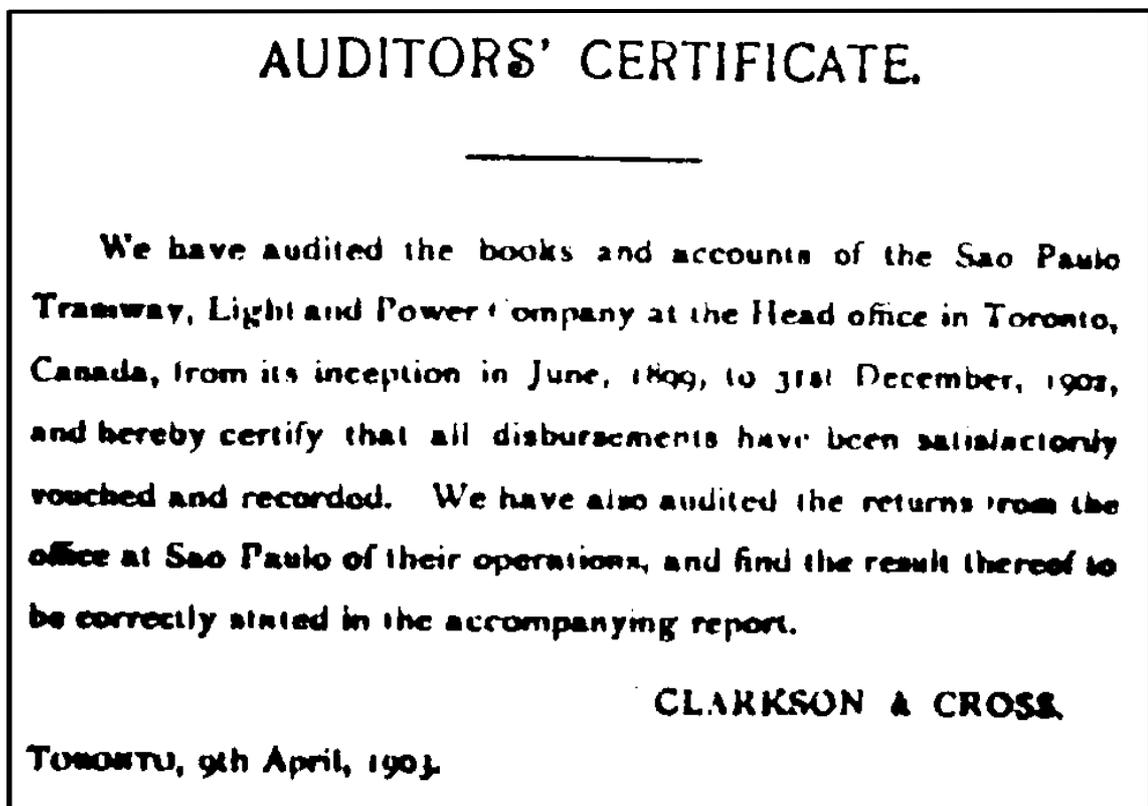
Para Attie (2009) as principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

- Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras.
- Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais.

- Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas.
- Evolução do mercado de capitais.
- Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972.
- Criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades por Ações em 1976 (ATTIE, 2009, p.9).

O primeiro parecer dos auditores independentes emitido para uma empresa situada no Brasil, e do qual se tem conhecimento, data de mais de 106 anos, pois foi assinado precisamente em 09 de abril de 1903. A empresa auditada foi a *São Paulo Tramway, Light and Power Company*, no período compreendido entre junho de 1899 (data da fundação da empresa) e 31 de dezembro de 1902. A responsável pela auditoria foi uma empresa oriunda do Canadá, chamada *Clarkson & Cross*, atualmente conhecida com o nome de *Ernst & Young* (RICARDINO; CARVALHO, 2004, p. 24)

No Quadro 1 reproduzimos a cópia, na íntegra, do referido Parecer.



Quadro 1 – Cópia, na íntegra, do primeiro Parecer emitido para uma empresa no Brasil
Fonte: Kanitz (1973, p. 61)

No Quadro 2 apresentamos a tradução do referido Parecer para o português.

CERTIFICADO DOS AUDITORES.

Auditamos os livros da São Paulo Tramway, Light and Power Company na sua Matriz em Toronto, Canadá, desde a sua fundação em junho de 1899 até o dia 31 de dezembro de 1902, e certificamos que todos os pagamentos foram satisfatoriamente registrados. Auditamos também os recebimentos da filial em São Paulo e achamos os resultados corretamente apresentados nos relatórios acima.

CLARKSON & CROSS

Toronto, 9 de abril de 1903.

Quadro 2 – Tradução do primeiro Parecer emitido para uma empresa no Brasil

Fonte: Kanitz (1979, p. 61)

Franco e Marra (2007) ao tratarem do exercício da profissão contábil no Brasil afirmam:

Quanto ao efetivo exercício da atividade de Contador como profissional liberal, na qual se incluía a função do auditor independente, pouca coisa existia no Brasil antes de 1931, a não ser

os escritórios estrangeiros de auditores, todos de origem inglesa (FRANCO; MARRA, 2007, p. 45).

Quando do término da Segunda Grande Guerra Mundial, ocorrida no período de 1939 a 1945, muitas empresas estrangeiras instalaram-se no Brasil trazendo consigo a exigência de terem suas demonstrações contábeis auditadas, o que era trabalho indispensável em outros países, especialmente na circunstância em que os investidores permaneciam nos países de origem, controlando seus investimentos à distância.

Assim, como consequência, novos escritórios estrangeiros de auditoria se instalaram no Brasil, contribuindo para disseminar a prática de auditoria em nosso país, inclusive na administração pública, conforme publicação em artigo escrito por Leopoldo Luiz dos Santos que, primeiramente, foi publicado no jornal “Diário da Manhã”, da cidade de Recife, em 1º de julho de 1934 e depois transcrito pela “Revista Paulista de Contabilidade”:

A Contabilidade, ramo das sciencias sociaes, encerra maravilhosos conceitos administrativos; hoje não ha mais uma administração completa sem uma orientação e fiscalização permanente subordinado á contadoria geral um actuario e um auditor. E' obra prima contabil brasileira a organização que deu ao Instituto de Previdencia dos Funcionarios Publicos da União a esclarecida intelligencia do grande contabilista e administrador patricio, o sr. Aristides Casado. Do schema de sua formidavel organização contabil, destacam-se, ao centro, o Contador Geral, commandando um batalhão de sub-contadores; ao seu lado direito destaca-se a secção actuarial, que custou-lhe em 1932 - rs. 115 :000\$000, e ao lado esquerdo a secção de auditoria, tudo revelando a capacidade de commando contábil de que dispõe o seu contador, de indisfarçavel revelação na interessantissima prestação de contas que por isto proporciona ao sr. Salgado nos seus relatorios, que, paralelo a seus valiosos auxilios, brilha esplendorosamente na riquissima licção de Contabilidade Publica e Privada que constituem as suas palavras, ricas de eloquencia e sinceridade technica (SANTOS, 1934, p. 176).

Santi (1988, p. 18-19) menciona que a firma de auditoria *MCAuliffe Davis Bell & Co* – mais tarde conhecida como *Arthur Andersen* e extinta desde o ano de 2002, após o escândalo contábil da *Enron Corporation* – mantinha escritório na cidade do Rio de Janeiro, desde 21 de outubro de 1909, sendo, possivelmente, o primeiro escritório a se instalar no Brasil.

No site da empresa de auditoria independente *Deloitte Touche Tohmatsu* consta que, em 1911, na cidade do Rio de Janeiro, esta instalou seu primeiro

escritório de auditoria no Brasil. Em 1917 abriu um novo escritório na cidade do Recife e, na década de 1940, na cidade de São Paulo.

Ricardino e Carvalho (2004, p. 24) mencionam as datas em que os outros principais escritórios de auditoria independentes estrangeiros se instalaram no Brasil, quais sejam:

- 1915 - *Price Waterhouse & Peat Marwick*, atualmente conhecida como *PricewaterhouseCoopers*.
- 1959 - *Arthur & Young*, atualmente conhecida como *Ernst & Young*.

Com o passar do tempo, e com a experiência adquirida nas empresas estrangeiras de auditoria, alguns profissionais fundaram as primeiras empresas brasileiras de auditoria.

Conforme o site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), em meados do ano de 2009 havia um cadastro naquela Instituição de cerca de 440 (quatrocentos e quarenta) auditores independentes, entre pessoas jurídicas e físicas, o que nos indica, analisando simplesmente esse número, a grande evolução ocorrida na atividade de auditoria independente no Brasil.

Assim, cabe darmos prosseguimento conceituando a auditoria, a auditoria contábil e também os gêneros de auditoria.

1.1.2. Conceitos de Auditoria

Conforme Pratt (1983, p. 1) e Sá (1993, p. 20), segundo a epistemologia da palavra, o termo auditoria vem do latim *audire*, que significa ouvir; termo este ampliado pelos ingleses como *auditing* para denominar a tecnologia contábil da revisão.

O conceito de auditoria, ao longo do tempo tem-se ampliado visando atender o mundo globalizado de uma sociedade moderna e composta por grandes organizações. Esse conceito, com o desenvolvimento econômico dos países, toma maiores proporções gerando uma crescente complexidade na administração dos negócios, na qual as transações são contabilizadas em tempo real, sujeitas às determinações fiscais e legais dos países, bem como à criação de normas regulamentadoras da profissão.

Apresentamos alguns conceitos do termo “auditor”, obtidos da literatura de distintos autores.

Em seu livro intitulado “Vocabulário Jurídico”, Silva (1998) registra:

AUDITOR. É título por que se designam juízes ou magistrados encarregados de aplicação de justiça em certo ramo ou espécie de jurisdição, em regra, de ordem criminal. No Direito Antigo, com o mesmo sentido de ouvidor, indicava o funcionário, instruído em leis, que tinha a missão ou atribuição de informar o tribunal ou repartição pública sobre a legalidade de certos atos ou sobre a interpretação das leis nos casos concretos submetidos à sua apreciação. É o consultor jurídico da atualidade. Segundo a aplicação atual, o vocábulo designa o juiz de direito agregado aos tribunais de jurisdição especial: auditor de guerra ou auditor de marinha. Auditor. Na linguagem técnica da contabilidade é a palavra empregada para distinguir o perito ou técnico de contabilidade, a que se comete o encargo de examinar e dar parecer sobre a escrituração mercantil de um estabelecimento comercial, atestando igualmente, a sua exatidão em confronto com os documentos, de que se originaram os lançamentos ou assentos constantes da escrita e a veracidade do balanço geral, que lhe foi mostrado para exame (SILVA, 1998, p. 100, grifo nosso).

Diniz (2005) aborda o seguinte conceito para o termo auditor:

AUDITOR. 1. Direito processual. a) Juiz togado, adjunto a tribunais de justiça militar; b) funcionário ou magistrado incumbidos de informar um tribunal ou repartição pública sobre a aplicação de normas a casos concretos que ocorrerem. 2. Direito comercial. Perito-contador ou técnico de contabilidade incumbido de examinar livros contábeis ou escrituração de um estabelecimento empresarial, dando parecer e atestando sua exatidão, confrontando-os com os documentos comprobatórios dos lançamentos feitos. 3. História do direito. Tratava-se do ouvidor, isto é, funcionário versado em leis que tinha a tarefa de informar o tribunal ou a repartição pública sobre a legalidade de certos atos ou a respeito da interpretação de normas nos casos concretos que eram submetidos à sua apreciação. Correspondia ao que, nos dias atuais, chamamos de “consultor jurídico”. 4. Direito agrário. Fiscal Federal Agropecuário, graduado em medicina veterinária, designado por Portaria do Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal (DIPOA) (DINIZ, 2005, p. 407, grifo nosso).

Com base nas definições apresentadas compreendemos que os autores utilizam o termo auditor, não somente no seu sentido estritamente contábil (texto grifado), mas também o aplicam a outros sentidos de atividades diferentes ao contexto contábil como, por exemplo, ao “juiz de direito agregado aos tribunais de jurisdição especial: auditor de guerra ou auditor de marinha”. Assim, entendemos

que o termo auditor pode ser utilizado em conexão com uma ampla gama de atividades.

Por sua vez, os profissionais da contabilidade e da auditoria fazem uso dos termos “auditor” e “auditoria” como se fossem exclusivos de seu ramo de atividade, desconhecendo os demais sentidos desses termos, e como exposto nas definições apresentadas anteriormente, são vários os sentidos que permitem a aplicação tanto da expressão auditor como da expressão auditoria.

Assim, compreendemos que, para não causar qualquer tipo de interpretação duvidosa aos envolvidos ou não, na área da contabilidade, é conveniente a utilização das expressões “auditor contábil” e “auditoria contábil” aos trabalhos relacionados à contabilidade.

Attie (2009, p. 7) esclarece que em relação à origem do termo auditor, “muito embora perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve; o ouvinte), na realidade, provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar).”

Analisando os conceitos apresentados percebemos o desenvolvimento da própria atividade do auditor que, inicialmente, era tratado como “ouvinte” e que teve sua evolução para o exame e a certificação da situação patrimonial das entidades.

Imoniana (2001, p. 20) define auditoria como:

Atividade que se refere à verificação das informações contábeis para certificar a sua acuracidade e determinar a confiabilidade das demonstrações financeiras. Em uma abrangência maior, conceituaremos Auditoria como processo de avaliação sistemática dos registros contábeis e das operações correlatas para determinar a aderência aos princípios contábeis, geralmente aceitos, políticas empresariais e os regulamentos que regem as operações das entidades contábeis.

Pela ótica de Jund (2007, p. 27):

Conclui-se ser a auditoria uma das técnicas utilizadas pela contabilidade, ou seja, aquela destinada a examinar a escrituração e demonstrações contábeis, a fim de confirmar sua adequação. A auditoria, dessa forma, aperfeiçoa a utilidade das informações fornecidas e dá credibilidade à contabilidade, valorizando seus objetivos.

Um aspecto importante a destacar é que o papel da auditoria contábil não está limitado somente naquilo que está registrado nos livros contábeis, mas também

concerne à apuração de eventuais omissões de fatos – que deveriam ter obrigatoriamente um registro e não tem – e avaliar se há impacto relevante dessa ausência de registro nos referidos livros. Desse modo, a auditoria contábil aplica todos os meios de que dispõe para apurar a veracidade dos registros contábeis.

Perez Júnior (1995, p. 11) define auditoria contábil como:

O levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

Portanto, a auditoria contábil compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. Assim, a auditoria é uma das especializações do contador.

Sullivan et al (1985, p. 4), bem como Robertson (1996, p. 6) citam a publicação de nº 6 da *Studies in Accounting Research* intitulada *A Statement of Basic Auditing Concepts*, de 1973, pela *American Accounting Association (AAA)*, por meio de seu *Committee on Basic Auditing Concepts* que trouxe a seguinte definição de auditoria:

Auditoria é um processo sistemático de obter e avaliar evidências relativas a afirmações sobre atos econômicas e eventos, averiguando o grau de correspondência entre essas afirmações e critérios estabelecidos e comunicar os resultados aos usuários interessados².

Outra conceituação interessante nos é apresentada por Hoog e Carlin (2008, p. 53):

A auditoria contábil é a certificação dos elementos da contabilidade com o exercício da sociedade empresária, assegurando a credibilidade das informações das peças contábeis e a integridade do patrimônio, visando a minimização dos riscos operacionais, fiscais,

² Tradução livre deste pesquisador.

societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários, sistêmicos do mercado e outros, através de técnicas específicas.

Com base nos conceitos apresentados é possível perceber o quanto o trabalho de auditoria contábil proporciona credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas.

Na concepção de Hoog e Carlin (2008, p. 60) “a auditoria como gênero, se justifica através da aplicação dos trabalhos do auditor independente e do empregado”.

1.1.3. Gêneros de Auditoria

Considerando as diferentes necessidades das empresas, que são os clientes das auditorias, os gêneros de auditoria se dividem em: independente ou externa e operacional ou interna, conforme segue detalhado:

1.1.3.1. Auditoria Independente ou Externa

É aquela em que o serviço é efetuado por contadores que atuam por conta própria ou são sócios/funcionários de empresas de auditoria. Estes são credenciados pelos órgãos reguladores e sua remuneração é baseada nos serviços prestados.

Moscove, Simkin e Bagranoff (2002, p. 278) ao tratarem da função da auditoria citam que a auditoria externa “é conduzida por contadores que trabalham para uma empresa de contabilidade independente” e complementam ao afirmar que “a principal função da auditoria externa é atestar”, ou seja, “dar uma opinião sobre a veracidade das demonstrações financeiras”.

Assim, pelo fato de não possuírem vínculo empregatício, subordinação e qualquer outra ligação de interesse pessoal ou comercial, além do trabalho específico de auditoria, são reconhecidos pelo mercado como auditores com independência (por isso o termo “independentes”) para expressar uma opinião imparcial sobre a adequação ou não, das demonstrações contábeis e demais procedimentos dos controles internos.

1.1.3.2 Auditoria Operacional ou Interna

É aquela em que o serviço é prestado para fins gerenciais (uso interno) nas empresas, por contadores comumente contratados, ou seja, com vínculo empregatício.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 33) os auditores internos “desenvolvem uma atividade de avaliação dentro da organização, como um centro de serviços” cujo objetivo é “ajudar a administração da organização a cumprir eficazmente suas responsabilidades.”

Por sua vez, Almeida (1996) ao tratar da evolução da auditoria interna tece o seguinte esclarecimento:

A administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa (ALMEIDA, 1996, p. 25).

Assim, para atender aos objetivos da administração da empresa há a necessidade de uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade e também com visão às outras áreas não relacionadas com a contabilidade, surgindo, portanto, a auditoria interna.

Moscove, Simkin e Bagranoff (2002, p. 278) fazem a seguinte afirmação sobre a auditoria interna:

Em geral, os cargos de auditoria interna são cargos de assessoria, e reportam-se à alta administração. Embora uma auditoria possa ser interna do ponto de vista da empresa, ela é invariavelmente externa ao departamento ou divisão auditada.

Nesse sentido, o principal foco dos trabalhos da auditoria interna está na melhoria dos controles internos, servindo de meio de assessoramento da administração da empresa.

Ressaltamos ainda que, atualmente, a auditoria interna também pode ser realizada por profissionais externos à empresa, seja pelo fenômeno de terceirização

dessa atividade, ou até mesmo pelo simples fato de que empresas de auditoria externa costumam oferecer este serviço aos seus clientes.

No Quadro 3 demonstramos um resumo/comparativo sobre o que mencionamos acerca dos gêneros de auditoria, trazendo suas principais características.

ELEMENTOS	AUDITORIA INDEPENDENTE (EXTERNA)	AUDITORIA OPERACIONAL (INTERNA)
Sujeito	Profissional independente, ou seja, não tem vínculo empregatício com a empresa auditada.	Funcionário da empresa auditada ou empresa terceirizada.
Vínculo com a empresa auditada	Contrato de prestação de serviços.	Contrato de trabalho ou contrato de prestação de serviços.
Objetivos	Exame das demonstrações contábeis ou de alguma área específica ou procedimento predefinido como objeto de trabalho especial.	Exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão.
Finalidade	Principalmente, emitir uma opinião (parecer) sobre as demonstrações contábeis.	Promover melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos.
Relatório principal	Parecer do auditor independente.	Relatório de recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa.
Usuários do trabalho	A empresa e o público em geral.	A empresa.
Volume de testes	Menor, pois está interessado em identificar erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.	Maior, pois, normalmente, tem maior tempo para executar os seus serviços na empresa.
Grau de independência	Mais amplo.	Menos amplo.
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior.	Menor.
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor.	Maior.
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal.	Trabalhista ou profissional, civil e criminal.

Quadro 3 – Gêneros da Auditoria

Fonte: Adaptado de Perez Junior (1995, p. 13) e Almeida (1996, p. 26)

1.2. Demonstrações Contábeis

Ressaltamos que neste estudo as expressões “demonstrações contábeis” e “demonstrações financeiras” são usadas com o mesmo significado, conforme determina o item 11, da Norma e Procedimento de Auditoria – NPA 01 – “Parecer

dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis” – emitida pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON):

A expressão 'demonstrações contábeis' é utilizada para referir-se às informações contábeis [...]. Entretanto, a legislação societária e, posteriormente, a legislação fiscal e outras consagraram o uso da expressão 'demonstrações financeiras' para o mesmo conjunto de informações. Assim, a expressão 'demonstrações financeiras' tem exatamente o sentido da expressão 'demonstrações contábeis', e vice-versa (IBRACON, NPA 01, item 11).

Ao longo do tempo, o trabalho dos auditores tem sido utilizado para diversas finalidades, que vão desde o apoio ao processo gerencial, analisando e melhorando procedimentos administrativos e de controle, até o fornecimento de opinião que garanta ao mercado, que é um dos usuários da informação contábil, que as demonstrações contábeis publicadas são dignas de fé.

Com isso, o auditor ganhou destaque no mundo empresarial, uma vez que, geralmente, é considerado profundo conhecedor de negócios e processos administrativos e contábeis. Em sua formação, necessita somar conhecimentos de contabilidade, bem como de áreas correlatas, que permitam que este avalie e opine sobre diversas questões. Esse entendimento é compartilhado por Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 37) que efetuam o seguinte relato: “os auditores desenvolveram a reputação de entenderem tanto de contabilidade como dos fatores que afetam a competitividade de um negócio ou setor de atividades.”

O principal trabalho dos auditores independentes é a execução da auditoria das demonstrações contábeis, como bem nos lembra Santi (1988):

Entre os inúmeros serviços prestados pelo auditor na sua área de especialização, devido ao elevado número de usuários por ele servidos e atingidos, o mais conhecido é o exame das demonstrações financeiras; sobre elas deve opinar se refletem apropriadamente a posição financeira e o resultado das operações (SANTI, 1988, p. 19).

As demonstrações contábeis são informações destinadas a apresentar a situação e a evolução do patrimônio da empresa aos administradores e a terceiros. Para que cumpram suas funções, tais demonstrações devem informar aos usuários quais os critérios observados em sua elaboração, ou seja, a contabilidade deve observar os “Princípios Fundamentais de Contabilidade” que são os parâmetros

básicos que norteiam a realização da escrituração, pela definição – de critérios e procedimentos – que direciona e dá uniformidade à contabilidade como atividade.

Conforme Ludícibus e Marion (2006, p. 89), os “Princípios Fundamentais de Contabilidade são os conceitos básicos que constituem o núcleo essencial, que deve guiar a profissão na consecução dos objetivos da Contabilidade”. E complementam ao afirmar que “os princípios são a forma, o meio e a estrutura de que a disciplina se utiliza para chegar aos objetivos ou, às vezes, para melhor entender o que vem sendo praticado há muito tempo”.

Ludícibus (2004, p. 50), bem como, Lopes e Martins (2005, p. 127-131), classificam os “Princípios Fundamentais de Contabilidade” em postulados, princípios e convenções.

Os postulados se propõem a delimitar o espaço de atuação da contabilidade e impor as situações básicas nas quais esta se aplica, estabelecendo as condições institucionais, econômicas e sociais nas quais a contabilidade se firma como provedora de informações econômicas. Ou seja, se trata de uma proposição ou observação de certa realidade, que pode ser considerada não sujeita à verificação, portanto, uma verdade evidente por si mesma.

Os princípios consistem no núcleo central da teoria contábil e estruturam a resposta da contabilidade aos seus desafios, buscando atingir seus objetivos dentro do ambiente delimitado pelos postulados fundamentais. Assim, os princípios têm o papel de orientar, efetivamente, os procedimentos contábeis definindo a produção da informação.

Por fim, as convenções se referem a algumas restrições à aplicação dos princípios, no sentido de delimitar, por intermédio da experiência e da viabilidade prática, as situações nas quais as escolhas devem ser feitas no que se refere às várias opções, comumente existentes, para a aplicação dos princípios. As restrições aos princípios – também conhecidas como convenções ou qualificações – representam o complemento dos postulados e princípios, no sentido de delimitar-lhes conceitos, atribuições e direções a seguir, bem como de sedimentar toda a experiência e bom senso da profissão no trato de problemas contábeis.

A contabilidade de uma empresa se inicia por meio do processamento dos registros contábeis, acumulando os valores em determinadas contas que são encerradas ao final de um período específico. Após o encerramento são gerados alguns relatórios que demonstram a situação patrimonial da empresa.

De acordo com o Artigo 176 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, também conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas, alterada pelas disposições da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, as demonstrações contábeis obrigatórias no Brasil, a partir de 01 de janeiro de 2008, são:

- Balanço Patrimonial (BP).
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA).
- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC).
- Demonstração do Valor Adicionado (DVA).
- Notas Explicativas (NE).

A seguir tratamos, de forma resumida, das principais características de cada uma dessas demonstrações.

1.2.1. Balanço Patrimonial

Dos relatórios contábeis, o mais importante é o Balanço Patrimonial (BP), pois com ele identifica-se, ao final do ano, ou a qualquer data, a saúde financeira e econômica da empresa. O Balanço Patrimonial representa a composição sintética de todas as contas de um patrimônio, agrupadas segundo sua natureza, ou seja, demonstra a posição da empresa, num determinado momento, no que se refere às suas principais contas.

Assaf Neto (2006), ao tratar do Balanço Patrimonial ensina que:

A informação que esse demonstrativo fornece é totalmente estática e, muito provavelmente, sua estrutura se apresentará relativamente diferente algum tempo após seu encerramento. No entanto, pelas relevantes informações de tendências que podem ser extraídas de seus diversos grupos de contas, o balanço servirá como elemento de partida indispensável para o conhecimento da situação econômica e financeira de uma empresa (ASSAF NETO, 2006, p. 67).

Stickney e Weil (2001, p. 24) afirmam que “o balanço patrimonial apresenta um flagrante dos financiamentos e investimentos de uma empresa, em determinado instante”. Essa afirmação está ligada ao fato do balanço patrimonial apresentar uma relação do ativo, passivo e patrimônio líquido da empresa, assim definido pelos referidos autores:

Ativo: são os recursos econômicos com capacidade ou potencial para lhe fornecer benefícios futuros. [...]

Passivo: são os direitos que seus credores têm sobre o ativo. [...]

Patrimônio Líquido: é o direito que seus proprietários têm sobre o ativo da empresa. [...] (STICKNEY; WEIL, 2001, p. 24-25).

Por fim, Greco e Arend (2001, p. 75) quando abordam o balanço patrimonial citam que “é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade.”

1.2.2. Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

O Artigo 186 da Lei nº 6.404/1976, determina que, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) pode ser incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), caso esta seja elaborada e publicada pela companhia.

Assim, quando a empresa elabora e publica a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a inclui como parte integrante de suas demonstrações contábeis do exercício, deixa de elaborar a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Marion (2006, p. 415), ao nos lembrar que a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido não é obrigatória afirma que “é mais completa e abrangente que a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.”

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido apresenta as movimentações que geraram alterações no patrimônio líquido da empresa, separadas por grupo de contas, ou seja, todo acréscimo e/ou diminuição do patrimônio líquido são evidenciados por meio dessa demonstração.

Matarazzo (2003, p. 46) complementa informando que essa demonstração “apresenta as variações de todas as contas do patrimônio líquido ocorridas entre dois balanços independentemente da origem da variação”.

Por fim, Perez Júnior e Begalli (2002, p. 176) ao tratarem da referida demonstração mencionam que a mesma:

Faz clara indicação do fluxo de uma conta para outra e indica a origem e o valor de cada acréscimo ou diminuição no patrimônio líquido durante o exercício. Trata-se, portanto, de informação que complementa os demais dados constantes do balanço e da demonstração do resultado do exercício. É particularmente importante para as empresas que tenham seu patrimônio líquido formado por diversas contas e mantenham com elas inúmeras transações.

Uma novidade trazida pela Lei nº 11.638/2007 (Artigo 178, parágrafo 2º, letra “d”) que afeta diretamente a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados é que não pode mais permanecer, nos balanços, saldo positivo na conta de lucros acumulados, ou seja, todo o resultado precisa, obrigatoriamente, ser destinado, e as parcelas do resultado que são retidas devem ser contabilizadas nas reservas próprias. Consequentemente, só pode haver saldo na forma de Prejuízos Acumulados.

A CVM regulamentou o assunto com a publicação da Instrução CVM nº 469/2008 que dispõe em seu Artigo 5º “no encerramento do exercício social, a conta de lucros e prejuízos acumulados não deverá apresentar saldo positivo”.

1.2.3. Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

Por sua vez, a Demonstração do Resultado do Exercício, também conhecida pelas iniciais “DRE”, tem como objetivo principal apresentar, de forma vertical resumida, o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas num determinado período. Essa demonstração oferece uma síntese financeira dos resultados (confronto das receitas e despesas).

Iudícibus e Marion (2006, p. 197) definem que a Demonstração do Resultado do Exercício “é a principal demonstração de fluxos” e complementam afirmando que essa demonstração “compara receitas com despesas do período [...] apurando um resultado que pode ser positivo [...] negativo [...] ou nulo.”

Por sua vez, Ferrari (2006, p. 463) ao abordar a Demonstração do Resultado do Exercício, resume afirmando que “é a demonstração contábil que tem por objetivo evidenciar a situação econômica da entidade, isto é, apuração do lucro ou prejuízo.”

Stickney e Weil (2001, p. 109) ao tratarem da demonstração do resultado do exercício afirmam que “o lucro líquido é igual a receitas menos despesas” e definem:

As **receitas** medem os ativos líquidos (ativos menos passivos) que entram na empresa, quando ela vende bens ou presta serviços.

As **despesas** medem os ativos líquidos (ativos menos passivos) que a empresa consome, no processo de gerar receitas. [...] (STICKNEY; WEIL, 2001, p. 109).

1.2.4. Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) indica quais as saídas e entradas de dinheiro no caixa, durante um período de tempo e qual o resultado desse fluxo. De forma condensada, esta demonstração indica a origem de todo o dinheiro que entrou no caixa em determinado período e, ainda, o resultado do fluxo financeiro. Assim como a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração dos Fluxos de Caixa é dinâmica e também está contida no balanço patrimonial.

Conforme Marion e Soares (2000, p. 85) a Demonstração dos Fluxos de Caixa deve indicar “no mínimo, as alterações ocorridas no Exercício no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregadas em fluxos das operações, dos financiamentos e dos investimentos.”

Desse modo, a DFC fornece informações úteis sobre a capacidade da empresa em gerar caixa operacional, manter e expandir sua capacidade operacional, cumprir com suas obrigações financeiras e pagar dividendos.

Reis (2006, p. 108) reforça o conceito afirmando que essa demonstração “indica a origem de todos os recursos monetários que entraram no caixa, bem como onde foram aplicados os recursos monetários que saíram do caixa em determinado período.”

Warren, Reeve e Fess (2008) resumem a importância da Demonstração dos Fluxos de Caixa fazendo a seguinte afirmação:

A demonstração dos fluxos de caixa é uma das principais demonstrações financeiras. É útil para os gerentes avaliarem as operações passadas e planejarem futuras atividades de investimento e de financiamento. Também é útil para os investidores, credores e

outros, na avaliação da capacidade da empresa em pagar suas dívidas no vencimento (WARREN; REEVE; FESS, 2008, p. 468)

O parágrafo 6º do Artigo 176 da Lei nº 6.404/1976 com a redação dada pela Lei nº 11.638/2007 determina que: a companhia fechada com patrimônio líquido na data do balanço, com valor inferior a R\$ 2.000 milhões de reais não é obrigada a promover elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

1.2.5. Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

Com base no Artigo 1º da Lei nº 11.638/2007, a Demonstração do Valor Adicionado é obrigatória, mas somente exigida para as companhias abertas. Essa demonstração indica, no mínimo, o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuem para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.

De acordo com Reis (2006, p. 128), essa demonstração procura “evidenciar o valor da riqueza agregada a um produto por uma determinada empresa, e de que forma esse valor agregado foi distribuído entre os fatores de produção”.

Assim, a Demonstração do Valor Adicionado tem como objetivos básicos informar o valor da riqueza criada à natureza dos custos agregados pela empresa ao montante dos insumos adquiridos, bem como, informar a quem foi destinada essa riqueza criada.

Nas palavras de Bruni e Famá (2006, p. 175) a Demonstração do Valor Adicionado “tem o objetivo de evidenciar para quem e de que forma as rendas geradas pela entidade foram distribuídas”.

Entendemos importante ressaltar que conforme Peters (2008, p. 42), “a DVA não é prevista nas normas internacionais, apesar de ser tradicional, há mais de 25 anos, na contabilidade francesa.”

1.2.6. Notas Explicativas (NE)

O parágrafo 4º do Artigo 176 da Lei nº 6.404/1976 determina que, as demonstrações contábeis são, obrigatoriamente, complementadas pelas Notas Explicativas (NE), com o objetivo de esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 453) ao tecerem seus comentários introdutórios sobre as notas explicativas afirmam que:

Um dos grandes desafios da contabilidade, relativamente à evidenciação, tem sido o dimensionamento da qualidade e da quantidade de informações que atendam às necessidades dos usuários das demonstrações contábeis em determinado momento.

As Notas Explicativas surgem como parte do esforço desenvolvido para a melhoria da evidenciação das demonstrações contábeis.

As referidas Notas são informações e dados, que ora complementam as demonstrações contábeis como um todo (como por exemplo: taxas de juros, vencimentos e garantias de obrigações de curto e longo prazo); ora fornecem critérios contábeis (como por exemplo: os de avaliação de estoques, depreciação e demais provisões); ou ainda, acrescentam informações relevantes para os usuários das informações contábeis (como por exemplo: garantias prestadas a terceiros, espécies de ações do capital social, eventos subsequentes à data do balanço e seus reflexos às demonstrações contábeis).

De acordo com o parágrafo 4º do Artigo 176 da Lei nº 6.404/1976 são as indicações mínimas que devem constar das Notas Explicativas:

- i Apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos.
- ii Divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras.
- iii Fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada.
- iv Indicar:
 - a). Os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para

encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo.

- b). Os investimentos em outras sociedades, quando relevantes.
- c). O aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações.
- d). Os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes.
- e). A taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo.
- f). O número, espécies e classes das ações do capital social.
- g). As opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício.
- h). Os ajustes de exercícios anteriores.
- i). Os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

A letra “b” citada trata dos “investimentos em outras sociedades, quando relevantes”. No entanto, por força do Artigo 1º Lei nº 11.638/2007, a redação do Artigo 248 da Lei nº 6.404/1976 – que trata dos investimentos a serem avaliados pelo método da equivalência patrimonial – foi alterada. Assim, a partir de 1º de janeiro de 2008, a obrigatoriedade de avaliar pelo método da equivalência patrimonial atinge os investimentos em coligadas, sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum. Ou seja, a necessidade do investimento ser “relevante”, que até então era preciso, foi omitida na Lei nº 11.638/2007.

Por fim, há autores que entendem que o uso generalizado das Notas Explicativas tem dificultado o desenvolvimento adequado das próprias demonstrações contábeis, pois tem resultado na substituição da melhor informação no corpo da demonstração pelas Notas Explicativas.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 525) ao tratarem do uso generalizado das Notas Explicativas, fazem o seguinte alerta:

As notas explicativas possuem um lugar apropriado no processo de informação financeira, mas há o risco de se dar ênfase excessiva as

Notas Explicativas como método de divulgação, ou ao seu uso como desculpa pelo fornecimento de demonstrações formais inadequadas.

1.3. Lei nº 11.638/2007 – Alterações na Legislação Contábil

Neste tópico, abordamos as principais alterações ocorridas na legislação contábil do Brasil, após a promulgação da Lei nº 11.638/2007.

A Lei nº 11.638, datada de 28 de dezembro de 2007 foi publicada na mesma data no Diário Oficial da União (DOU) em edição extraordinária. A Lei alterou e revogou alguns dispositivos das Leis nº 6.404/1976 e nº 6.385/1976, notadamente em relação ao capítulo XV da Lei nº 6.404/1976 que trata de matéria contábil, e que estabeleceu novas regras relativas à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

A CVM, através do Comunicado ao Mercado de 14 de janeiro de 2008, fez o seguinte comentário:

A referida Lei nº 11.638/07 teve origem no Projeto de Lei nº 3.741/2000, de iniciativa desta CVM junto ao Executivo, cuja finalidade maior era possibilitar a eliminação de algumas barreiras regulatórias que impediam a inserção total das companhias abertas no processo de convergência contábil internacional, além de aumentar o grau de transparência das demonstrações financeiras em geral, inclusive em relação às chamadas sociedades de grande porte não constituídas sob a forma de sociedade por ações.

Nas palavras de Braga e Almeida (2008, p. ix), ao se referirem às alterações que a Lei nº 11.638/2007 trouxe, afirmam:

Foram introduzidas as mais recentes conquistas conceituais e normativas em matéria contábil de países mais desenvolvidos, incorporando-as à realidade jurídica e econômica de nosso País, além de serem aperfeiçoadas inúmeras disposições e institutos já contemplados na legislação anterior e serem consagradas as melhores práticas de governança corporativa.

A Lei nº 11.638/2007 está em vigor desde 1º de janeiro de 2008 e, por meio dela houve o marco da legislação relativo às normas contábeis brasileiras, para uma importante aproximação das legislações contábeis do mundo globalizado.

A CVM e o BACEN já se pronunciaram estabelecendo que as demonstrações contábeis do exercício a ser encerrado em 31 de dezembro de 2010, das empresas

sujeitas a esses órgãos reguladores, deverão ser elaboradas de acordo com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*).

Peters (2008, p. 11) ao tratar da data de 31 de dezembro de 2010, a partir da qual as empresas terão que aplicar as normas internacionais de contabilidade, detalha:

Essa data de referência implica a realização de demonstrações financeiras consolidadas comparativas, melhor falando, demonstrações financeiras de 31/12/2009, o que exige que se tenha o saldo de encerramento em 31/12/2008 em conformidade com esses padrões para que haja condições de se ter as demonstrações do período de 2009.

Assim, por intermédio da Lei, foi desencadeado o início do processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade.

Ludícibus, Martins e Gelbcke (2008, p. 6) fazem um alerta sobre a aplicação das mudanças nas regras contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/2007:

Mais do que mudanças em normas, é a mudança de filosofia, postura e pensamento quanto a, pelo menos, três tópicos: primazia da essência sobre a forma, primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas. Essa deve ser, de fato, a grande mudança na Contabilidade brasileira que se inicia com essa nova lei.

Resumidamente, apresentamos as principais alterações contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/2007.

1. A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) substitui a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR).
2. A obrigatoriedade da elaboração da Demonstração do Valor Agregado (DVA) para as sociedades abertas.
3. Foram criados 2 (dois) novos subgrupos de contas: Intangível (ativo permanente) e Ajustes de Avaliação Patrimonial (patrimônio líquido).

4. Introdução do conceito de Ajuste a Valor Presente (AVP) para as operações ativas e passivas de longo prazo e para as relevantes de curto prazo.
5. Obrigatoriedade da empresa, de efetuar periodicamente análise para verificação do grau de recuperação (teste de *impairment*) sobre os valores registrados no ativo imobilizado, intangível e diferido.
6. Os bens cujo controle, riscos e benefícios pertencem à empresa (exemplo: leasing), devem ser contabilizados no ativo imobilizado.
7. Nas operações de incorporação, fusão ou cisão, quando forem realizadas entre partes não relacionadas e estiverem vinculadas à efetiva transferência de controle, todos os ativos e passivos deverão ser avaliados a valor de mercado.
8. Alteração do critério de avaliação de coligadas pelo método da equivalência patrimonial.
9. Eliminação da possibilidade das empresas efetuarem reavaliações espontâneas do seu ativo imobilizado.
10. As sociedades de grande porte (empresas com ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta superior a R\$ 300 milhões) mesmo que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, devem ter suas demonstrações contábeis auditadas por auditor independente registrado na CVM, bem como, têm que adotar as normas contábeis previstas na Lei nº 6.404/1976.
11. A conta de lucros acumulados não pode ter saldo positivo, ou seja, todo o resultado precisa ser destinado.

12.A Lei validou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), permitindo que os órgãos reguladores façam convênio com o CPC para a adoção das regras contábeis que ele emitir.

Considerando o conteúdo deste capítulo acerca da auditoria e das demonstrações contábeis, prosseguimos no capítulo II abordando a normatização da auditoria independente.

CAPÍTULO II – AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Este capítulo apresenta as normas de auditoria independente, normas profissionais de auditor independente, os tipos de pareceres dos auditores e como estes são emitidos.

O objetivo de uma auditoria das demonstrações contábeis é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representem, adequadamente, a posição patrimonial e financeira relativa ao período abrangido pelos trabalhos de auditoria de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

O item 11.1.1.1 da Resolução CFC nº 820/1997, que aprovou a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – definiu a auditoria das demonstrações contábeis da seguinte forma:

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.

A auditoria das demonstrações contábeis envolve obtenção e avaliação de evidências, a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade com vistas à emissão de parecer se sua apresentação está adequada, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Para a execução dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis, são estabelecidos determinados padrões técnicos que objetivam qualificação na condução dos trabalhos de auditoria e a garantia da autuação, consistente

tecnicamente do auditor, bem como de seu parecer, assegurando a todos àqueles que dependem de sua opinião, a observação de uma série de requisitos, considerados indispensáveis para o trabalho concretizado.

Esses padrões técnicos, também conhecidos como “normas de auditoria” tratam das medidas de qualidade da execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados por meio dos procedimentos durante o trabalho de auditoria das demonstrações contábeis.

Quando tratam das normas de auditoria, Cook e Winkle (1979, p. 25) afirmam:

Essas normas determinam a estrutura dentro da qual o auditor decide sobre o que é necessário à elaboração de um exame de demonstrações financeiras, à realização do exame e à redação do relatório. Essas normas servem para medir a qualidade dos objetivos de auditoria e dos atos destinados a atingir esses objetivos.

Esses padrões técnicos também conhecidos como “normas de auditoria” tratam das medidas de qualidade da execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados, por meio dos procedimentos durante o trabalho de auditoria das demonstrações contábeis.

2.1. Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis

As normas de execução dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis, reconhecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estão contidas na Resolução CFC nº 820/1997, que aprovou a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

A referida Resolução pode ser dividida em três partes distintas:

- (i) Conceituação e disposições gerais.
- (ii) Normas de execução dos trabalhos.
- (iii) Normas do parecer dos auditores independentes.

A primeira parte (Conceituação e disposições gerais) abrange a conceituação e objetivos da auditoria independente, a definição do que são procedimentos de auditoria, a forma, conteúdo, confidencialidade, custódia e propriedade dos papéis de trabalho e a diferença entre fraude e erro.

Na segunda parte trata-se das normas propriamente ditas de execução dos trabalhos dos auditores independentes.

A terceira e última parte da Resolução CFC nº 820/1997 (Normas do parecer dos auditores independentes) são tratadas no item 2.3 deste capítulo.

Seguem resumidos os principais pontos das normas mencionadas na segunda parte (Normas de execução dos trabalhos).

2.1.1. Planejamento da Auditoria

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução CFC nº 1.035/2005 que aprovou a NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria.

Eventuais falhas nos trabalhos de auditoria podem ocorrer porque procedimentos importantes não são adotados ou porque as evidências colhidas durante a execução dos trabalhos não são adequadamente avaliadas. O objetivo do planejamento de auditoria é evitar a ocorrência dessas falhas.

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 247):

Planejamento desempenha em auditoria o mesmo papel que desempenha em outras atividades – em nossa vida pessoal, no desenvolvimento de um novo produto etc. dele resulta um arranjo ordenado das partes ou passos necessários à consecução de determinado objetivo.

Assim, o planejamento é a etapa, dos trabalhos de auditoria, que define: quais, quando e quantos exames serão executados, visando alcançar o objetivo previamente identificado.

A Resolução CFC nº 1.035/2005 definiu da seguinte maneira o planejamento da auditoria:

Etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz.

2.1.2. Relevância

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução CFC nº 981/2003 que aprovou a NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria.

De acordo com a referida Resolução, uma informação é relevante se sua omissão ou distorção puder influenciar a decisão dos usuários dessa informação, no contexto das demonstrações contábeis.

Durante a etapa do planejamento da auditoria, devem ser considerados os fatores que podem resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis sob exame. Para o auditor independente, tanto a avaliação quanto a relevância de rubricas específicas e classes de transações ou divulgações necessárias, ajuda-o a decidir sobre assuntos de planejamento de auditoria como, por exemplo, quais os itens a examinar e onde aplicar, ou não, amostragem e procedimentos analíticos.

2.1.3. Risco de Auditoria

A Resolução CFC nº 820/1997 define risco de auditoria como a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas.

Jund (2007) ao fazer a introdução ao assunto de riscos de auditoria tece o seguinte comentário:

A auditoria é realizada por meio de processo de amostragem e, por isso, os auditores escolhem áreas a serem examinadas e evidências a serem investigadas, dentre aquelas que eles acreditam possuir a maior relevância para seu propósito final, levando-se em conta que os trabalhos possuem limites impostos pelas restrições de tempo e de custos, não podendo, portanto, examinar todas as evidências disponíveis. Risco de auditoria, em sentido amplo, pode ser definido como a possibilidade de o auditor, por desconhecimento, deixar de modificar apropriadamente sua opinião sobre as demonstrações financeiras materialmente incorretas pelo efeito de erros ou irregularidades existentes, mas não detectados pelo seu exame. (JUND, 2007, p. 387).

A análise dos riscos de auditoria deve ser efetuada na fase do planejamento da auditoria, pois assim, direcionará todo o trabalho para mitigar esses riscos.

2.1.4. Supervisão e Controle de Qualidade

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.036/2005 que aprovou a NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade.

A etapa de supervisão e controle de qualidade, expressa a garantia da qualidade dos serviços prestados de auditoria. Deve abranger a totalidade das atividades dos auditores, diante da repercussão que os relatórios de auditoria, interna e externamente vêm afetar a entidade auditada.

O programa de supervisão e controle de qualidade deve avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as normas técnicas de auditoria.

2.1.5. Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controle Interno

A contabilidade representa sempre a base para os trabalhos de auditoria, por tudo o que ela concebe nas organizações, sendo que o sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio.

De acordo com a Resolução nº 820/1997 o sistema contábil e de controles internos estabelece:

O plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade, porém, o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

2.1.6. Aplicação dos Procedimentos de Auditoria

A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada – em razão da complexidade e volume das operações – por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e em outros elementos à disposição, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

2.1.7. Documentação da Auditoria

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.024/2005 que aprovou a NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria.

A referida norma estabelece os procedimentos e critérios relativos à documentação mínima obrigatória, a ser gerada na realização dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis.

A norma ainda esclarece que o auditor deve documentar as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando fundamentar seu parecer de auditoria e comprovar que o mesmo foi executado de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

2.1.8 Continuidade Normal das Atividades da Entidade

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.037/2005 que aprovou a NBC T 11.10 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade.

A continuidade normal das atividades da entidade deve merecer especial atenção do auditor, quando do planejamento dos seus trabalhos, ao analisar os riscos de auditoria e do mesmo modo, deve ser complementada quando da execução de seus exames.

A evidência de normalidade, pelo prazo de um ano após a data das Demonstrações Contábeis, é suficiente para a caracterização dessa continuidade.

Quando o auditor constata que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, deve, em seu parecer, mencionar, em parágrafo de ênfase, os efeitos que tal situação pode determinar na continuidade operacional da entidade, de modo que os usuários tenham adequada informação sobre a mesma.

2.1.9. Amostragem

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.012/2005 que aprovou a NBC T 11.11 – Amostragem.

A amostra deve assegurar que o volume escolhido do universo disponível seja considerado suficiente, mesmo com alguma margem de erro, para que o auditor possa chegar a uma conclusão.

A norma estabelece a obrigatoriedade, os procedimentos e os critérios para planejar e selecionar amostra de itens a serem examinados pelo auditor.

2.1.10. Processamento Eletrônico de Dados (PED)

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.029/2005 que aprovou a NBC T 11.12 – Processamento Eletrônico de Dados.

A referida Resolução dita que se pressupõe existir um ambiente de Processamento Eletrônico de Dados (PED), quando um computador, de qualquer tipo ou tamanho é utilizado pela entidade no processamento de informações contábeis de relevância para a auditoria, indiferentemente se o computador é operado pela própria entidade ou por terceiros.

A utilização destes bancos de registros de dados, por processamento eletrônico, modifica a forma de processamento e armazenamento de informações, afetando a organização e os procedimentos adotados pela entidade auditada, principalmente quanto aos controles internos.

O auditor deve dispor de compreensão suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamento existentes, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.

A norma estabelece os procedimentos e critérios a serem seguidos quando uma auditoria é conduzida em um ambiente de PED.

Moscove, Simkin e Bagranoff (2002) quando tratam do processo de auditoria de Sistemas de Informações Contábeis (SIC), fazem o seguinte comentário:

Os auditores externos examinam o SIC computadorizado de uma organização basicamente para avaliar como os procedimentos de controle da organização sobre o processamento de dados pode afetar as demonstrações financeiras (objetivos de atestar). Os controles existentes irão influenciar diretamente o alcance da auditoria. (MOSCOVE; SIMKIN; BAGRANOFF, 2002, p. 279).

2.1.11. Estimativas Contábeis

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.038/2005 que aprovou a NBC T 11.13 – Estimativas Contábeis.

A referida Resolução define estimativa contábil da seguinte maneira:

Estimativa contábil é uma previsão quanto ao valor de um item que considera as melhores evidências disponíveis, incluindo fatores objetivos e subjetivos, quando não exista forma precisa de apuração, e requer julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas Demonstrações Contábeis.

Apesar das estimativas contábeis serem de responsabilidade da administração da entidade, o auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, procedimentos e métodos utilizados pela entidade na determinação das estimativas, principalmente sobre aquelas estimativas que resultem em provisões.

Por fim, o auditor deve obter evidência de auditoria, suficiente e apropriada, para certificar-se de que uma estimativa contábil é razoável nas circunstâncias e, quando necessário, se está divulgada apropriadamente nas Demonstrações Contábeis.

2.1.12. Transações com Partes Relacionadas

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.039/2005 que aprovou a NBC T 11.14 – Transações com Partes Relacionadas.

Os saldos e negócios entre companhias ligadas societariamente, sob qualquer forma, devem ser analisados com cuidados especiais.

O auditor deve obter evidências suficientes para identificar partes relacionadas na fase de planejamento, possibilitando detectar, no decorrer dos trabalhos, quaisquer transações relevantes que as envolvam.

2.1.13. Transações e Eventos Subsequentes

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.040/2005 que aprovou a NBC T 11.16 – Transações e Eventos Subseqüentes.

Muitos acontecimentos podem ocorrer após o fechamento/encerramento de um balanço, portanto, o auditor deve aplicar procedimentos específicos em relação aos eventos ocorridos entre as datas do balanço e a do seu parecer, que possam, eventualmente, demandar ajustes nas demonstrações contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas.

2.1.14. Carta de Responsabilidade da Administração

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.054/2005 que aprovou a NBC T 11.17 – Carta de Responsabilidade da Administração.

Trata-se de um documento que deve ser emitido pelos administradores da entidade auditada e endereçada ao auditor independente, evidenciando a responsabilidade da administração quanto às informações e dados, e a preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria.

Caso haja declarações prestadas ao auditor, espontaneamente ou em resposta a indagações específicas, e quando essas declarações estão relacionadas com assuntos que sejam significativos para as demonstrações contábeis, o auditor pode solicitar que tais declarações sejam formalizadas nessa carta de responsabilidade da administração.

2.1.15. Contingências

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.022/2005 que aprovou a NBC T 11.15 – Contingências.

O auditor deve adotar procedimentos para assegurar-se de que todas as contingências passivas relevantes foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis.

2.2. Normas Profissionais de Auditor Independente

As normas de execução dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis reconhecidas pelo CFC estão contidas na Resolução CFC nº 821/1997 – Normas Profissionais de Auditor Independente.

Resumimos os principais pontos dessas normas, como segue.

2.2.1. Competência Técnico-profissional

O auditor, para assumir a responsabilidade de execução de uma auditoria das demonstrações contábeis, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma, bem como as práticas contábeis aplicadas que podem ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade e o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis.

2.2.2. Independência

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.034/2005 que aprovou a NBC P 1.2 – Independência.

De acordo com a referida Resolução, o termo independência é entendido como “o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são,

suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade.”

Em outras palavras, é a condição necessária para que a auditoria independente execute seu trabalho e de forma totalmente imparcial aos interesses da empresa auditada.

2.2.3. Responsabilidades do Auditor na Execução dos Trabalhos

O auditor deve ter o máximo de cuidado e zelo na realização dos seus trabalhos e, conseqüentemente, na emissão de sua opinião profissional, por meio do seu parecer.

Seu trabalho não tem como objetivo principal a descoberta de fraudes, mas sim considerar a possibilidade de sua ocorrência.

2.2.4. Honorários

Os honorários devem ser apresentados às empresas auditadas, por meio de carta-proposta ou documento equivalente, antes do início da execução dos trabalhos de auditoria.

O auditor deve estabelecer e documentar seus honorários, mediante avaliação técnica dos serviços, considerando, entre outros fatores, a relevância, o vulto, a complexidade e o custo dos serviços a executar.

2.2.5. Guarda da Documentação

Para fins de fiscalização do exercício profissional, toda documentação (papéis de trabalho, relatórios, pareceres, etc...) relacionada com os serviços realizados pelos auditores independentes, deve ser conservada em boa guarda, pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

2.2.6. Sigilo

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.100/2007 que aprovou a NBC P 1.6 – Sigilo.

A referida Resolução define sigilo como “a obrigatoriedade do Auditor Independente não revelar, em nenhuma hipótese, [...] as informações que obteve e tem conhecimento em função de seu trabalho na entidade auditada.”

Os auditores independentes ficam obrigados a ter procedimentos de proteção de informações sigilosas, obtidas durante o relacionamento com a entidade auditada.

2.2.7. Responsabilidade pela Utilização do Trabalho do Auditor Interno

A responsabilidade do auditor independente, em relação aos seus trabalhos não se modifica, mesmo quando o contador, na função de auditor interno, contribuir para a realização dos referidos trabalhos.

2.2.8. Responsabilidade pela Utilização do Trabalho de Especialistas

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.023/2005 que aprovou a NBC P 1.8 – Utilização de Trabalhos de Especialistas.

Quando o auditor independente utiliza o trabalho de especialistas legalmente habilitados, sua responsabilidade profissional mantém-se inalterada.

Caso os especialistas sejam contratados pela entidade auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeito relevante nas demonstrações contábeis, esse fato deve ser mencionado no parecer do auditor independente, para que a responsabilidade do auditor seja restrita a sua competência profissional.

2.2.9. Informações Anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade

O auditor deve enviar, até 30 de junho de cada ano, ao Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição, as seguintes informações:

- (i) Dados sobre os seus clientes cujo objeto do trabalho seja a auditoria independente realizada em demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado até o dia 31 de dezembro do ano anterior.
- (ii) A relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior.
- (iii) A relação de seus clientes cujos honorários representem mais de 10% (dez por cento) do seu faturamento anual, bem como os casos onde o faturamento de outros serviços prestados aos mesmos clientes de auditoria ultrapassarem, na média dos últimos 3 (três) anos, os honorários dos serviços de auditoria.

2.2.10. Educação Continuada

O auditor independente deve comprovar a participação em programa de educação continuada. Atualmente, o CFC regulamenta esse assunto pela Resolução CFC nº 1.146/2008 que aprovou a NBC P 4 – Educação Profissional Continuada.

2.2.11. Exame de Competência Profissional

O auditor independente, para poder exercer sua atividade, deve submeter-se a um exame de competência profissional. Atualmente, o CFC regulamenta esse assunto através da Resolução CFC nº 1.109/2007 que dispõe sobre a NBC P 5 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do CFC.

2.2.12. Manutenção dos Líderes da Equipe de Auditoria

A utilização dos mesmos profissionais de liderança (sócio, diretor e gerente) na equipe de auditoria, numa mesma entidade auditada, por longo período, pode criar a perda da objetividade e do ceticismo necessários à auditoria.

O risco dessa perda deve ser eliminado adotando-se a rotação a cada intervalo, menor ou igual a cinco anos consecutivos, das lideranças da equipe de trabalho de auditoria, que somente devem retornar à referida equipe no intervalo mínimo de 3 (três) anos.

2.3 Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis

O objetivo da auditoria independente é expressar opinião sobre a propriedade das demonstrações contábeis de uma entidade e verificar se estas representam a situação patrimonial e financeira, suas mutações patrimoniais, o resultado e os fluxos de caixa.

O parecer dos auditores independentes é o instrumento pelo qual o auditor expressa essa opinião, em obediência às normas de auditoria, ou seja, é o produto final do auditor.

Há autores que afirmam que “a parte mais importante de todo o trabalho de auditoria resume-se em umas poucas linhas denominadas ‘O Parecer do Auditor’.” (KANITZ, 1979, p. IV).

Attie (2009, p. 74) ressalta que “a emissão do parecer do auditor reflete o seu entendimento acerca dos dados em exame, de uma forma padrão e resumida que dê, aos leitores, uma noção exata dos trabalhos que realizou e o que concluiu.”

A Resolução CFC nº 820/1997 em seu item 11.3.1.1., traz a seguinte definição:

O Parecer dos Auditores Independentes, ou o Parecer do Auditor Independente, é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

A referida Resolução complementa, citando alguns elementos que devem ser considerados na emissão do parecer dos auditores independentes:

- É dirigido aos acionistas, cotistas ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza deste. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

- Deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.
- Deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.
- Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.
- A data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.
- Deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoantes os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

O Parecer dos Auditores Independentes, segundo a natureza da opinião que contém, pode se classificar em quatro tipos:

- (i) Parecer sem ressalva.
- (ii) Parecer com ressalva.
- (iii) Parecer adverso.
- (iv) Parecer com abstenção de opinião.

A seguir tratamos das principais características de cada um desses pareceres.

2.3.1. Parecer Sem Ressalva

É emitido quando o auditor conclui, sobre todos os aspectos relevantes, que as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes às demonstrações contábeis.

Esse tipo de parecer aplica-se para empresas que tenham informações contábeis auditadas confiáveis, ou que, mesmo apresentando alguma irregularidade

contábil ou problemas operacionais e de gestão, em seu conjunto, não afetam os resultados auditados.

No anexo I deste estudo apresentamos um modelo de Parecer Sem Ressalva.

2.3.2. Parecer Com Ressalva

O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho deve ser informado. No entanto, o efeito dessa discordância ou restrição não é de tal magnitude que seja requerido parecer adverso ou abstenção de opinião.

Esse tipo de parecer é aplicado para as empresas que apresentam algum tipo de irregularidade relevante, porém, permanecem com as demais informações sendo confiáveis.

O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

O IBRACON, por meio da NPA 01 - Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis, item 44, traz o seguinte comentário acerca desse modelo de parecer:

Quando o auditor emite parecer com ressalva, deve incluir descrição clara de todas as razões que fundamentaram sua opinião e a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião, e, também, se for o caso, fazer referência à divulgação mais ampla em nota explicativa às demonstrações contábeis.

No anexo II deste estudo apresentamos um modelo de Parecer Com Ressalva.

2.3.3. Parecer Adverso

Quando o auditor independente verificar a existência de efeitos que, isolados ou conjuntamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis, deve emitir parecer adverso.

No seu julgamento deve considerar tanto as distorções provocadas, quanto a apresentação inadequada ou substancialmente incompleta das demonstrações contábeis.

Ou seja, é um tipo de parecer que deve ser emitido para entidades que não apresentam informações confiáveis.

De acordo com o IBRACON, por meio da NPA 01 - Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis, item 48:

O auditor deve, portanto, emitir parecer adverso quando verificar efeitos que, em sua opinião, comprometam em tal magnitude as demonstrações contábeis examinadas a ponto de não ser suficiente a simples ressalva no parecer. Nessas circunstâncias, uma ressalva não é considerada apropriada, uma vez que o auditor possui informações suficientes para declarar que as demonstrações contábeis não estão adequadamente apresentadas.

No anexo III deste estudo apresentamos um modelo de Parecer Adverso.

2.3.4. Parecer com Abstenção de Opinião

O parecer com a abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

A abstenção de opinião em relação às demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

No anexo IV deste estudo apresentamos um modelo de Parecer Com Abstenção de Opinião.

No capítulo que segue apresentamos as questões relativas às Responsabilidades e aos Órgãos Reguladores da atividade de Auditoria Independente.

CAPÍTULO III – RESPONSABILIDADES E ÓRGÃOS REGULADORES

Na concepção de Lawrence (1973, p. 18), “para ser bem sucedido em seu trabalho, um candidato deve reconhecer a responsabilidade de sua profissão”.

Aprofundando o assunto, Santos e Grateron (2003, p. 15), em artigo denominado “Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores” fazem as seguintes considerações sobre a responsabilidade do auditor:

O termo ‘Responsabilidade’ está muito relacionado à atividade do auditor, e falar de um sem mencionar o outro seria muito difícil. No âmbito internacional, o termo inglês **Accountability** parece ser o mais indicado para definir a responsabilidade dentro do âmbito da atividade do auditor independente.

O grau ou as consequências dessa responsabilidade pode variar de acordo com as repercussões que seu trabalho exerce sobre o profissional em questão ou a quem se presta o serviço. O comportamento de cada profissional geralmente tem estreita relação com o grau de responsabilidade que ele conscientemente sabe estar assumindo no exercício de sua função.

Magalhães, Lunkes e Müller (2001, p. 40) quando abordam a responsabilidade profissional e social do auditor independente, afirmam que a relevância de sua função social identifica-se pela:

Atuação nos interesses coletivos, no sentido de resguardar o patrimônio dos investidores preferenciais em valores mobiliários, do patrimônio de entidades públicas e de economia mista, na preservação das oportunidades de empregos aos trabalhadores, e continuidade das empresas.

Quando o auditor independente efetua seu trabalho está expressando uma opinião técnica sobre as demonstrações contábeis de uma empresa. Assim, ao

emitir o parecer dos auditores independentes está também assumindo a responsabilidade por sua opinião.

Conseqüentemente, o parecer do auditor independente torna-se parte integrante das demonstrações contábeis como testemunho de um profissional independente à empresa auditada, que opina sobre a mesma com total imparcialidade.

Este parecer do auditor que é de interesse dos empregados, da diretoria, dos acionistas da empresa auditada, também pode interessar a terceiros como, por exemplo, eventuais investidores que estão analisando as demonstrações contábeis da empresa auditada para futura tomada de decisão de investimento, pois do ponto de vista técnico, não têm sentido, realizar um investimento sem conhecer a real situação patrimonial da empresa. Desse modo, é imprescindível que o auditor assuma a responsabilidade pela sua opinião, pois caso não o faça, seu parecer (opinião do auditor independente) não terá nenhuma utilidade prática.

Pela ótica de Latorraca (1970, p. 3) “o trabalho do auditor assume um caráter público o que aumenta consideravelmente a sua responsabilidade.”

Nesse sentido, considerando ser esse assunto de suma importância neste estudo, almejamos avaliar as responsabilidades legais dos auditores independentes.

3.1. Conceito de Responsabilidade

Segundo Rosas (1977, p. 428) “a necessidade de condicionar o homem nas suas múltiplas e variegadas missões impõe a responsabilidade aos seres humanos.”

Com isso, a responsabilidade é inerente a qualquer tipo de atividade humana, esteja essa atividade relacionada ao seu semelhante ou ao meio no qual ele vive.

A determinação de responsabilidades surge pela necessidade de proteger determinado indivíduo dos eventuais danos decorrentes da atividade de outro.

Em determinados setores o homem pode causar inúmeros prejuízos aos seus semelhantes, quer por ação, quer por omissão. A função do contabilista está entre aquelas de maior potencialidade de dano àqueles que se servem dos seus ofícios e técnicas. (ROSAS, 1977, p. 428)

De acordo com Diniz (2005, p. 200), o termo responsabilidade significa:

1. Dever jurídico de responder por atos que impliquem dano a terceiro ou violação de norma jurídica. 2. Qualidade de ser responsável. 3. Imposição legal de reparar dano causado. 4. Situação daquele que deve responder por um ato ou fato.

Complementando esta definição, Silva (1998, p. 713) nos ensina que a responsabilidade:

Revela o dever jurídico, em que se coloca a pessoa, seja em virtude de contrato, seja em face de fato ou omissão, que lhe seja imputado, para satisfazer a prestação convencionada ou para suportar as sanções legais, que lhe são impostas.

Temos, pelas definições aqui mencionadas, que a responsabilidade está relacionada à obrigação de seguir determinados padrões de comportamento, sem os quais, se está sujeito a punição.

Sá e Sá (1986, p. 391) quando abordam a definição de responsabilidade contábil argumentam que se trata de “responsabilidade de quem exerce a função contábil; encargo ou obrigação do contabilista.”

Essas definições nos mostram que a responsabilidade decorre de uma obrigação. Por sua vez, Ferreira (2004, p. 586) define assim o termo obrigação:

Imposição moral, legal, etc. que impele alguém a uma ação. Benefício ou favor recebido ou feito. Dever, encargo a que se está sujeito. Serviço, tarefa de que se está encarregado. Escrita pela qual alguém se obriga ao pagamento de uma dívida, ao cumprimento dum contrato, etc.

Com base nessas considerações, compreendemos que a responsabilidade representa a contrapartida de uma obrigação. Ou seja, imputar responsabilidade a alguém é considerá-lo responsável por alguma coisa, fazendo-o responder pelas consequências de uma conduta contrária do dever, sendo responsável, aquele indivíduo que podia e devia ter agido de outro modo.

3.2. A Responsabilidade dos Administradores na Elaboração das Demonstrações Contábeis

As normas dos auditores independentes tratam da responsabilidade dos administradores das empresas.

De acordo com a NPA 01 – Parecer dos Auditores Independentes, item 16, letra “a”, identificamos a afirmação de que “a administração é responsável pela preparação e conteúdo das demonstrações contábeis.”

No modelo do Parecer dos Auditores Independentes, atualmente em vigor (vide anexo I deste estudo) consta, em seu primeiro parágrafo, a assertiva que as demonstrações contábeis auditadas foram “elaboradas sob a responsabilidade da administração.”

Também identificamos, em outras normas da profissão dos auditores independentes, a afirmação de que a responsabilidade pela elaboração, preparação e conteúdo das demonstrações contábeis é dever dos administradores da empresa.

Assim, podemos citar como exemplos:

- Resolução CFC nº 1.038/2005, que aprovou a NBC T 11.13 – Estimativas Contábeis, item 11.13.2.1:

As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade e [...]

- Resolução CFC nº 1.054/2005, que aprovou a NBC T 11.17 – Carta de Responsabilidade da Administração, item 11.17.2.1:

O auditor deve obter evidência de que a administração reconhece sua responsabilidade pela preparação e apresentação adequada, assim como pela aprovação das Demonstrações Contábeis de acordo [...]

- Instrução CVM 308/1999, artigo 26, parágrafo 2º:

A responsabilidade dos administradores das entidades auditadas pelas informações contidas nas demonstrações contábeis, ou nas declarações fornecidas, não elide a responsabilidade do auditor independente no tocante [...]

O objetivo de tais afirmações é caracterizar, para os usuários das informações contidas nas demonstrações contábeis auditadas, que os auditores independentes não participaram da sua elaboração e preparação, ou seja, não são responsáveis pelas informações nelas contidas, e sim os administradores das empresas.

Ratificando essas afirmações, Waddell (1977, p. 27) reforça o conceito:

Um ponto que sempre deverá ficar claramente definido entre o Cliente e o AUDITOR INDEPENDENTE, e perante TERCEIROS, é que as Demonstrações Contábeis apresentadas por uma empresa são de AUTORIA da empresa, a qual também é responsável pelas representações nelas contidas.

Assim, com base nas normas da profissão dos auditores independentes, evidenciamos que a responsabilidade pelas demonstrações contábeis é dos administradores da empresa.

Segundo Almeida (1996, p. 32) “as demonstrações financeiras, elaboradas pela empresa, são de sua inteira responsabilidade, mesmo no caso em que o auditor as tenha preparado totalmente, ou em parte.”

Waddell (1977, p. 27) tece o seguinte comentário quando o auditor independente prepara as demonstrações contábeis:

O AUDITOR INDEPENDENTE poderá, em vista de seu treinamento, seus conhecimentos e sua grande experiência técnico-profissionais, prestar assistência no preparo das Demonstrações Contábeis, mas tal ajuda, além do ponto de vista técnico-profissional, tem por fim assegurar uma apresentação clara, adequada e fidedigna da situação financeira e dos resultados das operações da empresa. A ajuda assim prestada não o associa à autoria das Demonstrações nem implica responsabilidade pelas representações nelas contidas, assim como não exime a Alta Administração da autoria das peças nem de sua responsabilidade pelo seu conteúdo e significado, [...]

Ao tratar das responsabilidades das demonstrações contábeis, Santi (1988, p. 20) enfoca que:

São conceitos já firmados, inclusive pela lei, que as demonstrações financeiras sejam elaboradas pela empresa, não pelo auditor, e que elas constituam representações de sua administração, mesmo que reflitam ajustes propostos pelo auditor e por ela aceitos. Assim, ela assume integral responsabilidade pela adequação das suas demonstrações financeiras.

Como se verifica pela opinião unânime dos referidos autores, são os administradores os responsáveis pelo conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive no caso dos auditores ajudarem no preparo das demonstrações, mesmo porque, essa ajuda contou com o consentimento da Administração e do Contador que assinaram as demonstrações contábeis.

3.3. As Responsabilidades Legais dos Auditores

Da mesma forma como as normas dos auditores independentes tratam da responsabilidade dos administradores das empresas, elas também abordam a responsabilidade dos auditores.

Na NPA 01 – Parecer dos Auditores Independentes, item 16, letra “b”, consta que “o auditor independente é responsável por expressar opinião sobre as demonstrações contábeis como resultado do seu exame.”

Também no atual modelo do Parecer dos Auditores Independentes, observamos em seu primeiro parágrafo, a afirmação de que a responsabilidade dos auditores independentes “é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis” (vide anexo I deste estudo).

Lawrence (1973, p. 18) comentando sobre as responsabilidades dos auditores independentes, faz o seguinte alerta:

Além da manutenção de sua atitude independente, o auditor deve possuir integridade. Atos que violem esta integridade são considerados desfavoráveis para a profissão de auditor e são puníveis por Comitês Disciplinares das sociedades de auditores profissionais. Tais atos incluem a emissão de um parecer antes de efetuar um exame, esconder, propositadamente, um fato de importância, ou permitir que informações financeiras necessárias para uma apresentação imparcial do balanço sejam omitidas.

A responsabilidade dos auditores independentes pode ser analisada, segundo sua natureza por alguns “pontos de vista”. Para fins de atendimento dos objetivos deste estudo, traçamos como limite analisar a responsabilidade dos auditores independentes do ponto de vista legal.

A palavra “legal” nos dá uma primeira impressão de se referir a algo que está previsto em lei ou, de outra maneira, daquilo que está amparado por uma legislação específica.

Ferreira (2004, p. 510) define a palavra “legal” como “referente ou conforme a lei.” Já a palavra “lei”, de acordo com o próprio Ferreira (2004, p. 511) possui o seguinte significado:

1. Regra de direito ditada pela autoridade estatal e tornada obrigatória para se manter a ordem e o progresso numa comunidade.
2. Norma (s) elaborada (s) e votada (s) pelo poder legislativo.
3. Obrigação imposta pela consciência e pela sociedade.
4. Norma, regra.

Por sua vez, a Constituição Federal do Brasil (CF), em seu artigo 5º que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos, inciso XIII, estabelece que “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.”

Assim, a responsabilidade legal, no contexto deste estudo, é decorrente de normas legais, necessárias ao exercício da atividade de auditoria independente, ou seja, é a obrigação, imposta por lei, que alguém tem de responder pelas consequências de seus atos.

A seguir apresentamos as responsabilidades legais dos auditores independentes segregados pelos principais atos legais que tratam do assunto.

3.3.1. As Responsabilidades Legais dos Auditores e o Novo Código Civil

Lattorraca (1970, p. 4), aborda que “a responsabilidade do auditor independente não está definida na legislação brasileira.” Considerando que seu artigo foi escrito em 1970, podemos supor que o autor está afirmando que, pelo menos, até o ano de 1970 a responsabilidade legal do auditor independente não estava prevista na legislação do Brasil.

O comentário do autor tem uma conotação de não haver uma regulamentação específica sobre o assunto, como podemos observar na continuação de suas palavras:

Não há uma regulamentação específica como ocorre em outros países, o que torna maior o risco do profissional no aspecto de que um errôneo entendimento do objetivo e extensão de seu trabalho possa levá-lo às barras dos tribunais para defender-se de responsabilidade que ele não assumiu (LATTORRACA, 1970, p. 4).

Lattorraca (1970) alega que, pela falta de uma legislação específica são aplicadas aos auditores independentes, quanto às suas responsabilidades, as disposições sobre responsabilidade civil do direito comum, contidas no artigo 159 da Lei nº 3.071 de 1º de janeiro de 1916 – Código Civil (CC) que vigorou até o ano de 2002, pois foi substituído pela Lei nº 10.406/2002 – Novo Código Civil (NCC).

Por sua vez, o artigo 927 do NCC, que trata da responsabilidade civil e da obrigação de indenizar, determina que “aquele que, por ato ilícito causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.”

Para se ter uma melhor compreensão dessa responsabilidade, é importante analisar o que vem a ser um ato ilícito, nos termos do artigo 186 do NCC:

Art. 186.

Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Ressaltamos que, segundo Ferreira (2004, p. 467 e 663), o termo “Imprudência” significa “falta de prudência”. Por sua vez, “Prudência” significa “qualidade de quem age com comedimento, buscando evitar tudo que julga fonte de erro ou de dano”.

O termo “Dano”, para Ferreira (2004, p. 285) significa “mal ou ofensa pessoal. Prejuízo que sofre quem tem seus bens deteriorados ou inutilizados. Estrago deterioração”.

Assim, pelo teor dos referidos artigos do NCC, quando o auditor independente, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito ou causar dano a outra pessoa, fica obrigado a reparar o referido dano.

E, para repará-lo, o auditor, considerado o responsável pelo dano, responde com os seus bens particulares, conforme determina o artigo 942 do NCC:

Art. 942.

Os bens do responsável pela ofensa ou violação do direito de outrem ficam sujeitos à reparação do dano causado.

3.3.2. As Responsabilidades Legais dos Auditores e a Comissão de Valores Mobiliários

Em 1976, com a publicação da Lei nº 6.385, que disciplinou o mercado de valores mobiliários e criou a CVM, em seu artigo 26, parágrafo 2º (com as alterações trazidas pela redação da Lei nº 9.447/1997) foi prevista indenização por culpa ou dolo à auditoria das demonstrações contábeis em serviços efetuados para companhias abertas e entidades vinculadas ao mercado de capitais, quando isto causar prejuízo a terceiros. Vejamos o referido texto legal:

§ 2º - As empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo. (grifo nosso)

Os termos “culpa” e “dolo” são assim definidos por Ferreira (2004, p. 280 e 328):

Culpa: 1. Ação negligente ou imprudente ou danosa a outrem. 2. Falta voluntária contra a moral, princípio ético, preceito religioso ou lei. 3. Responsabilidade por ação ou omissão prejudicial, reprovável ou criminosa, mas não intencional.

Dolo: 1. Ato consciente, ou intenção, com que se induz, mantém ou confirma outrem num erro. 2. Jur. Intenção ou deliberação de violar a lei, com consciência da criminalidade da ação ou da omissão que se comete.

Atualmente, a CVM normatiza o registro e o exercício da atividade de auditoria independente, no âmbito do mercado de valores mobiliários, por meio da Instrução Normativa 308/1999 que, em seus 43 (quarenta e três) artigos, aborda vários assuntos.

Em função da relevância dos assuntos que estão relacionados com este estudo, entendemos ser oportuno tratarmos especificamente de dois artigos da referida Instrução 308/1999, quais sejam, o artigo 4º, inciso III e o artigo 25.

Baseado no artigo 4º, inciso III, a CVM exigiu do auditor independente, ao se registrar naquela autarquia, o compromisso formal de indenizar prejuízos, que vier a causar em função do seu exercício profissional. Assim estabelece o referido artigo:

Art. 4º

Para fins de registro na categoria de Auditor Independente - Pessoa Jurídica deverá a interessada atender às seguintes condições:

III. Constar do contrato social, ou ato constitutivo equivalente, cláusula dispondo que a sociedade responsabilizar-se-á pela reparação de dano que causar a terceiros, por culpa ou dolo, no exercício da atividade profissional e que os sócios responderão solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, depois de esgotados os bens da sociedade.

Já no artigo 25 da Instrução 308/1999, a CVM trata especificamente dos deveres e responsabilidades dos auditores independentes, conforme observamos:

Art. 25.

No exercício de suas atividades no âmbito do mercado de valores mobiliários, o auditor independente deverá, adicionalmente:

I Verificar:

- a) Se as demonstrações contábeis e o parecer de auditoria foram divulgados nos jornais em que seja obrigatória a sua publicação e se estes correspondem às demonstrações contábeis auditadas e ao relatório ou parecer originalmente emitido.
- b) Se as informações e análises contábeis e financeiras, apresentadas no relatório da administração da entidade estão em consonância com as demonstrações contábeis auditadas.
- c) Se as destinações do resultado da entidade estão de acordo com as disposições da lei societária, com o seu estatuto social e com as normas emanadas da CVM.
- d) O eventual descumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis às atividades da entidade auditada e/ou relativas à sua condição de entidade integrante do mercado de valores mobiliários, que tenham, ou possam vir a ter reflexos relevantes nas demonstrações contábeis ou nas operações da entidade auditada.

II Elaborar e encaminhar à administração e, quando solicitado, ao Conselho Fiscal, relatório circunstanciado que contenha suas observações a respeito de deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da entidade auditada.

III Conservar em boa guarda pelo prazo mínimo de cinco anos, ou por prazo superior por determinação expressa desta Comissão em caso de Inquérito Administrativo, toda a documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com o exercício de suas funções.

IV Indicar, com clareza e em quanto, as contas ou subgrupos de contas do ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido estão afetados pela adoção de procedimentos contábeis conflitantes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como os efeitos no dividendo obrigatório e no lucro ou prejuízo por ação,

conforme o caso, sempre que emitir relatório de revisão especial de demonstrações trimestrais ou parecer adverso ou com ressalva.

- V Dar acesso à fiscalização da CVM e fornecer ou permitir a reprodução dos documentos referidos no item III, que tenham servido de base à emissão do relatório de revisão especial de demonstrações trimestrais ou do parecer de auditoria.
- VI Possibilitar, no caso de substituição por outro auditor, resguardados os aspectos de sigilo e mediante prévia concordância da entidade auditada, o acesso do novo auditor contratado aos documentos e informações que serviram de base para a emissão dos relatórios de revisões especiais de demonstrações trimestrais e pareceres de auditoria dos exercícios anteriores.

Parágrafo único.

Constatada qualquer irregularidade relevante em relação ao que estabelece os incisos I e II, o auditor independente deverá comunicar o fato à CVM, por escrito, no prazo máximo de vinte dias, contados da data da sua ocorrência.

Outra norma legal, que disciplina as responsabilidades dos auditores independentes no Brasil, é o artigo 27 – E da Lei nº 10.303/2001 que acrescentou à Lei nº 6.385/1976 o capítulo VII – B – Dos Crimes contra o Mercado de Capitais, na qual estabeleceu multa e pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, aos auditores independentes que exercerem a atividade em empresas vinculadas ao mercado de capitais, sem a devida autorização ou registro na CVM.

3.3.3. As Responsabilidades Legais dos Auditores e o Conselho Federal de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por sua vez, ao tratar das normas profissionais do auditor independente, através da Resolução 821/1997, item 1.3, dispõe sobre as responsabilidades do auditor na execução dos trabalhos, conforme segue:

1.3.1 - O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.

1.3.2 - Ao opinar sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve ser imparcial.

1.3.3 - O exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo precípuo a descoberta de fraudes. Todavia, o auditor independente deve considerar a possibilidade de sua ocorrência.

1.3.4 - Quando eventuais distorções, por fraude ou erro, afetarem as demonstrações contábeis de forma relevante, cabe ao auditor independente, caso não tenha feito ressalva específica em seu parecer, demonstrar, mediante inclusive a exibição de seus papéis de trabalho às entidades referidas no item 1.6.5, que seus exames foram conduzidos de forma a atender às Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e às presentes normas.

As entidades referidas no item 1.6.5 (citadas anteriormente no tópico 1.3.4) são: CFC, Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC's) e órgãos reguladores e fiscalizadores de atividades específicas, quando o trabalho for realizado em entidades sujeitas a controle desses organismos.

No contexto brasileiro, o conjunto de regras de ética que deve ser observado pelos auditores independentes é aquele estabelecido pelo Código de Ética Profissional do Contabilista.

Holmes (1968, p. 40) quando trata da ética profissional, estabelece que:

Ética profissional envolve um sistema de princípios morais e a sua conformidade com as regras prescritas que regem as ações de um contador profissional nas suas operações, bem como nas suas relações com os clientes, os contadores públicos e outros³.

O CFC, por meio da Resolução nº 803/1996, aprovou o Código de Ética Profissional do Contabilista, cujo objetivo é fixar a forma pela qual os contabilistas devem se conduzir, quando do exercício profissional.

Em seu artigo 5º, o Código de Ética Profissional do Contabilista trata especificamente dos deveres e das proibições do auditor, conforme segue:

Art. 5º

O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá; (grifo nosso).

I. – recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida.

II. – abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo.

III. – abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos.

³ Tradução livre deste pesquisador.

IV. – considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação.

V. – mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitado o disposto no inciso II do art. 2º.

VI. – abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos.

VII. – assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC.

VIII. – considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis, observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

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

Cook e Winkle (1979, p. 42) tecem o seguinte comentário a respeito do Código de Ética Profissional:

Da mesma forma que outros profissionais, os auditores estabelecem um Código de Ética Profissional, para orientar os que militam na profissão, sobre como conduzir-se bem. O código anuncia a clientes e ao público que os auditores desejam alcançar status profissional e que prometem agir condizentemente com essa condição.

Os CRC's funcionam como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, para julgar questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética dos Contabilistas, e a penalidade pela infração ao referido Código, segundo sua gravidade, pode ser:

- (i) Advertência reservada.
- (ii) Censura reservada.
- (iii) Censura pública.

3.3.4. As Responsabilidades Legais dos Auditores e o Banco Central do Brasil

A já citada Lei nº 6.385/1976, artigo 26, parágrafo 3º, transferiu da CVM para o Banco Central do Brasil (BACEN) a responsabilidade por julgar os auditores independentes que cometam falhas no exercício da auditoria de instituições financeiras:

§ 3º Sem prejuízo do disposto no parágrafo precedente, as empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes responderão administrativamente, perante o Banco Central do Brasil, pelos atos praticados ou omissões em que houverem incorrido no desempenho das atividades de auditoria de instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. (grifo nosso)

Conforme observamos na leitura da citada base legal, o auditor independente responderá administrativamente perante o BACEN, pelos atos praticados ou omissões em que houverem incorrido em trabalhos de auditoria efetuados em instituições financeiras e equiparadas.

Além disso, os auditores independentes, igualmente foram enquadrados na Lei nº 7.492/1986, que define os crimes contra o sistema financeiro nacional, também conhecido como a lei do “colarinho branco”.

Os seus 35 (trinta e cinco) artigos relatam vários crimes contra o sistema financeiro nacional e suas penas a diversas ações e atitudes. Em função do seu trabalho, os auditores independentes podem se enquadrar em vários desses crimes, como por exemplo, os artigos 10 e 11 abaixo citados:

Art. 10.

Fazer inserir elemento falso ou omitir elemento exigido pela legislação, em demonstrativos contábeis de instituição financeira, seguradora ou instituição integrante do sistema de distribuição de títulos de valores mobiliários:

Pena - Reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa.

Art. 11.

Manter ou movimentar recurso ou valor paralelamente à contabilidade exigida pela legislação:

Pena - Reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa.

3.3.5. As Responsabilidades Legais dos Auditores e o Código Penal

O atual Código Penal (CP - Decreto-Lei nº 2.848/1940), por meio dos seus artigos 342 e 343, com as alterações trazidas pela Lei nº 10.268/2001, trata dos crimes contra a administração da justiça, cita as penas aos contadores e, conseqüentemente, inclui os auditores independentes, como responsáveis por falso testemunho ou falsa perícia, conforme leitura dos citados artigos:

Art. 342.

Fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade como testemunha, perito, contador, [...] em processo judicial, ou administrativo, inquérito policial, ou em juízo arbitral:

Pena - reclusão, de um a três anos, e multa.

Art. 343.

Dar, oferecer ou prometer dinheiro ou qualquer outra vantagem a testemunha, perito, contador, [...], para fazer afirmação falsa, negar ou calar a verdade em depoimento, perícia, cálculos, tradução ou interpretação:

Pena - reclusão, de três a quatro anos, e multa.

3.3.6. Cronologia

Elaboramos, no Quadro 4, em ordem cronológica, um quadro contendo as normas que tratam das responsabilidades legais dos auditores independentes.

NORMA LEGAL	ANO DA PUBLICAÇÃO	RESUMO
Lei nº 3.071/1916 – Antigo Código Civil	1916	Até o ano de 1976, não havia uma regulamentação específica sobre a responsabilidade do auditor independente no Brasil, assim, aplicava-se ao assunto a responsabilidade civil do direito comum.
Lei nº 6.385	1976	Trata da responsabilidade civil dos auditores independentes, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções.
Lei nº 7.492	1986	Lei do colarinho branco. Trata dos crimes contra o sistema financeiro nacional. Em função do seu trabalho, os auditores independentes poderão se enquadrar em vários desses crimes.
Resolução CFC nº 803	1996	Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista.
Resolução CFC nº 820	1997	Trata das Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.
Resolução CFC nº 821	1997	Trata das Normas Profissionais do Auditor Independente.
Instrução CVM nº 308	1999	Normatiza o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários.
Lei nº 10.303	2001	Estabelece pena de detenção aos auditores independentes que exercerem a atividade em empresas vinculadas ao mercado de capitais, sem estarem autorizados ou registrados na CVM.
Lei nº 10.268	2001	Alterou o atual Código Penal, estipulando pena aos contadores por falso testemunho ou falsa perícia.
Lei nº 10.406	2002	Atual Código Civil Brasileiro (NCC). Trata da responsabilidade civil e da obrigação de indenizar em função de ato ilícito praticado.

Quadro 4 – Normas sobre as Responsabilidades Legais dos Auditores Independentes no Brasil

Fonte: Elaborado pelo autor

Como conclusão deste item, entendemos que todas as normas legais citadas, impõem obrigações aos auditores independentes e, dessa forma, qualquer transgressão a elas faz emergir uma responsabilidade legal que poderá ser exigida por um dos usuários dos trabalhos dos auditores independentes.

3.4. Órgãos Reguladores da Atividade de Auditoria Independente

A profissão de auditoria é influenciada e normatizada por algumas entidades profissionais. O objetivo desses órgãos, resumidamente, é a regulamentação da profissão e atividades, bem como, o estabelecimento de diretrizes e normas a serem seguidas pelos profissionais de auditoria no desenvolver de seus trabalhos.

3.4.1. Órgãos Reguladores no Mundo

Antunes (1998, p. 38) ao tratar dos organismos normatizadores internacionais da atividade de auditoria, relata:

Ao contrário do que ocorre no Brasil, nos países de maior desenvolvimento econômico, como por exemplo: Estados Unidos da América, Inglaterra, Alemanha etc., a atividade de auditoria independente das demonstrações contábeis dispõe de um grande conjunto de orientações formais, normalmente emitidas por organismos não governamentais, de auto-regulamentação profissional, com apoio pleno das autoridades a quem cabe a incumbência da fiscalização e monitoramento da atividade. Essas orientações, via de regra, tomam a forma de pronunciamentos que, no seu conteúdo, estabelecem procedimentos básicos necessários para o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria.

Na sequência, apresentamos uma visão geral dos 2 (dois) atuais e principais órgãos reguladores da atividade de auditoria no mundo, quais sejam: *A International Federation of Accountants* (IFAC) e o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA).

3.4.1.1. *International Federation of Accountants* (IFAC)

A *International Federation of Accountants* (IFAC) é a autoridade que estabelece as normas de auditoria que, usualmente, são incorporadas pela legislação nacional dos países que participam como membros, de tal organismo. Seguindo o exemplo de outros países, o Brasil, por meio do CFC e do IBRACON – que são os representantes do IFAC – emitem suas normas profissionais de auditoria que devem ser observadas e cumpridas pelos profissionais que atuam no mercado de auditoria independente, utilizando como parâmetro as normas emanadas pelo IFAC.

A IFAC foi fundada em 7 de outubro de 1977, no 11º Congresso Mundial de Contadores, realizado na cidade de Munique, Alemanha e sua sede, desde a fundação está localizada na cidade de Nova Iorque. Atualmente é composta por 159 entidades, em 124 países, congregando cerca de 2,5 milhões de profissionais de contabilidade. O Brasil, através do IBRACON, é membro fundador do IFAC.

Trata-se de uma Organização Não Governamental (ONG), de atuação mundial, cuja finalidade é fortalecer a profissão contábil em prol do interesse público, desenvolvendo com alta qualidade as normas internacionais de contabilidade e apoiando a adoção delas, facilitando a colaboração entre suas entidades membros, contribuindo e cooperando com outras organizações internacionais e servindo como porta-voz internacional para a profissão de contabilidade.

O IFAC estabelece normas internacionais de auditoria por meio do comitê *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), que antigamente era chamado de *International Auditing Practices Committee* (IAPC). O objetivo do IAASB é servir ao interesse público, estabelecendo normas de auditoria e de asseguuração de alto nível e facilitando a convergência das normas internacionais com as nacionais. Dessa forma, elevando a qualidade e aumentando a uniformidade da prática no mundo, bem como fortalecendo a confiança do público na atividade profissional de auditoria e asseguuração em nível global.

Como as normas de auditoria emitidas em muitos países possuem divergências entre si, o IAASB ao tomar conhecimento dessas divergências, emite as Normas Internacionais de Auditoria que são conhecidas como *International Standards on Auditing* (ISA), almejando que as mesmas sejam aceitas internacionalmente.

Em meados de 2009, a IFAC e o IAASB comemoraram o pronunciamento, sobre as Normas Internacionais de Auditoria do IFAC – emitido pela *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) – entidade que representa várias comissões de valores mobiliários no mundo – a qual reconhece a importância do papel das ISAs em facilitar as ofertas de ações em nível transnacional e a colocação de títulos em bolsas no exterior.

A aprovação da IOSCO às ISAs trata-se de um grande incentivo para que os órgãos reguladores de valores mobiliários aceitem os exames de auditoria, realizados de acordo com essas normas, ou seja, vai ao encontro do objetivo do IAASB que é o de desenvolver e promover a adoção de um conjunto de normas de auditoria de alto nível, a serem adotadas nos exames de auditoria realizados em todo o mundo.

O IFAC, através do seu Comitê de Educação (*Education Committee - EC*) procura desenvolver padrões, diretrizes, discussão e documentos para a educação e

treinamento dos contadores profissionais, visando promover o processo de educação profissional continuada para seus membros.

Por meio das *International Education Standards for Professional Accountants* (IES), o IFAC estabelece diretrizes e padroniza o ensino de contabilidade dentre os diversos países. Tais pronunciamentos tratam de programas de educação contábil profissional e respectivos conteúdos, habilidades profissionais, valores, ética e atitudes profissionais, requisitos de experiência prática, avaliação de capacidades e competências profissionais.

3.4.1.2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

O AICPA é uma organização situada nos Estados Unidos, criada em 1937 com a fusão da *American Institute of Accountants* (AIA) com a *American Association of Public Accountants* (AAPA) e congrega os *Certified Public Accountant* (CPA) – Contador Público Certificado.

Seu objetivo é estabelecer padrões profissionais para orientar seus membros visando a adequada conduta profissional e as melhores práticas de auditoria. Também busca estabelecer padrões de alto nível para certificação e habilitação do CPA, como forma de promover e proteger sua titulação.

Os associados do AICPA, por meio dos principais comitês técnicos, participam do estabelecimento das normas que orientam a realização de serviços profissionais e que tratam de controle e revisão de qualidade e conduta ética.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 47) fazem o seguinte comentário sobre o AICPA:

O AICPA também desenvolve e ministra programas de educação continuada, fornece assessoria técnica em contabilidade e auditoria por telefone, mantém extensa biblioteca de obras profissionais e publica vários livros, estudos e pesquisas, além de três periódicos – *Journal of Accountancy*, *The Tax Advisor* e *The CPA Letter*.

3.4.2. Órgãos Reguladores no Brasil

O presente estudo identificou a existência de 3 (três) entidades principais de regulamentação e orientação da atividade de auditoria independente existentes no Brasil, constituídas através de diploma legal, ou seja, são órgãos reguladores governamentais (ou públicos).

Esses órgãos reguladores possuem o amparo legal para monitorarem as responsabilidades dos auditores independentes no Brasil, uma vez que têm como competência, a fiscalização da profissão.

Os referidos órgãos reguladores são:

- O Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
- A Comissão de Valores Mobiliários (CVM).
- O Banco Central do Brasil (BACEN).

Os dados e informações aqui relatados têm sua fonte em livros, documentos e sites dos referidos órgãos.

Caso tivéssemos a pretensão de atribuir um grau de hierarquia de importância entre as referidas entidades, o organismo normatizador principal no Brasil seria o CFC, porque, independentemente do ramo de atividade da empresa auditada, suas regras aplicam-se para todo e qualquer profissional contador que exerce a atividade de auditoria independente.

Assim, tanto executando trabalho de auditoria independente em uma empresa de capital negociado em mercado de valores mobiliários (área de atuação da CVM), como auditando uma empresa de atuação no mercado financeiro (sob a supervisão do BACEN), ou mesmo auditando outra empresa que não esteja na área de atuação da CVM e BACEN, o contador estará sujeito à fiscalização do CFC.

A CVM, na condição de órgão emissor de normas de auditoria independente, tem a sua amplitude de controle limitada às companhias que negociam títulos e valores mobiliários. Assim, suas orientações e normatizações se aplicam somente aos trabalhos de auditoria independente executados para empresas sob o seu raio de ação de fiscalização.

Quanto ao BACEN, esse órgão tem o poder de normatizar somente a atividade de auditoria independente nos trabalhos executados para as empresas financeiras ou equiparadas, pois possui atribuição legal para essa fiscalização.

Procuramos, a seguir, caracterizar esses órgãos reguladores e identificar suas atuações como organismos que norteiam e monitoram as responsabilidades da atividade de auditoria independente no Brasil.

Antes, porém, entendemos ser oportuno fazermos uma importante ressalva. O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) por se tratar de uma entidade não governamental, não possui qualquer poder legal para monitorar as responsabilidades dos auditores independentes. No entanto, considerando que sua atuação é grandemente reconhecida como uma entidade orientadora, que fornece subsídios éticos e técnicos para a classe de auditores independentes no Brasil, também julgamos importante identificarmos suas atuações.

3.4.2.1. Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

Por meio do Decreto-Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946, foi criado o CFC e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC's). Foi esse decreto-lei que definiu as atribuições do Contador e do Guarda Livros.

No artigo 2º do referido Decreto-Lei, consta que a fiscalização do exercício da profissão de contabilista – assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e guarda-livros – será exercida pelo CFC e pelos CRC's.

Ou seja, a finalidade principal desses conselhos é o registro e a fiscalização do exercício da profissão de contabilista.

No artigo 25, do citado Decreto-Lei, estão relacionadas as seguintes atribuições profissionais, consideradas como trabalhos técnicos em contabilidade:

- a) Organização e execução de serviços de contabilidade em geral.
- b) Escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações.
- c) Perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de

natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade. (grifo nosso)

O artigo 26 do Decreto-Lei nº 9.295/1946, determina que as atribuições definidas na alínea “c”, são privativas dos contadores diplomados e daqueles que são equiparados legalmente.

Verificamos até aqui, pela redação extraída do citado Decreto-Lei, que não há citação específica à atividade de auditoria independente das demonstrações contábeis.

No entanto, a parte final da letra “c”, anteriormente exposta, traz o seguinte texto: “e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade”. O texto legal, que restringiu essa atividade aos profissionais diplomados como contadores, foi estabelecido, originalmente, pela Resolução CFC nº 107/1959 que, no seu artigo 6º, cita que são atribuições privativas de contadores diplomados (inclusive dos “Bacharéis em Ciências Contábeis” e como tais inscritos como “Contadores”), e dos contadores amparados por outras disposições legais:

1. Exames de escrita, em qualquer campo da atividade profissional, inclusive perícias extrajudiciais e tidas como inspeções normais em qualquer tipo de contabilidade, mesmo quando forem efetuadas por órgãos da “Administração Pública”.
2. Peritagens simples.
3. Exames de escrita em autarquias e entidades paraestatais e extrajudiciais.
4. Exames extrajudiciais de qualquer natureza, quando se destinarem à apuração de haveres e de qualquer situação da entidade atingida.
5. Determinação da capacidade econômico-financeira das empresas, nos conflitos trabalhistas e de tarifas.
6. Assistência aos Comissários nas Concordatas e aos Síndicos, nas falências.
7. Assistência aos liquidantes de qualquer massa ou acervo.
8. Verificação de haveres para levantamento do Fundo de Comércio.
9. Exames e Perícias para constituição, transformação e liquidação de sociedades comerciais de qualquer natureza.
10. Auditoria Pública do Estado, nela compreendida a feita para ou nos Tribunais de Contas, federal, estaduais e municipais.
11. Assistência aos Conselhos Fiscais das Sociedades por ações.

12. Auditoria de Balanços, de contabilidades, de peças contábeis e a auditoria analítica, compreendendo-se como tais serviços exame sistemático dos registros patrimoniais das empresas e entidades, através de pesquisas, interpretações, orientação e pareceres, como também investigações de caráter financeiro e contábil.
13. Elaboração de certificados de exatidão de balanços, de contabilidade e peças contábeis, em forma de auditoria, inclusive cessão, fusão, incorporação e desincorporação de empresas.
14. Perícias judiciais de qualquer natureza, que envolvam matéria contábil.
15. Regulações e liquidações judiciais e extrajudiciais de avarias grossas ou comuns.
16. Verificação de haveres.
17. Quaisquer outros exames, apurações, investigações e perícias judiciais.
18. Pareceres, laudos e estudos em matéria fiscal e que envolvam problemas de contabilidade e fiscais.
19. Estudos sobre sistemas de contabilidade de qualquer natureza.
20. Estudos sobre formas e planos de financiamento.

Nos itens 10 e 12 citados anteriormente, aparece, pela primeira vez, a expressão “auditoria”, ao estabelecer como atribuições do contador, entre outras, a auditoria pública e a auditoria de balanços.

A Resolução CFC nº 107/1959 foi revogada pela Resolução CFC nº 560/1983 que, atualmente, ainda está em vigor. Esta última Resolução, em seu artigo 3º, item 34, determina que: são consideradas atribuições privativas dos profissionais da contabilidade a auditoria externa independente, e no parágrafo 1º do referido artigo, é restringido que a auditoria externa independente, entre outras, é atribuição privativa dos contadores.

3.4.2.2. Comissão de Valores Mobiliários (CVM)

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) é uma autarquia federal subordinada ao Ministério da Fazenda do Brasil e que foi instituída pela Lei nº 6.385/1976.

Em seu artigo 1º, com as alterações trazidas pela Lei nº 10.303/2001, a referida Lei determina que serão disciplinadas e fiscalizadas, de acordo com a mesma, as seguintes atividades:

- I. A emissão e distribuição de valores mobiliários no mercado.
- II. A negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários.
- III. A negociação e intermediação no mercado de derivativos.
- IV. A organização, o funcionamento e as operações das Bolsas de Valores.
- V. A organização, o funcionamento e as operações das Bolsas de Mercadorias e Futuros.
- VI. A administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários.
- VII. A auditoria das companhias abertas.
- VIII. Os serviços de consultor e analista de valores mobiliários.

No inciso VII, transcrito na citação anterior, está evidente que serão disciplinadas e fiscalizadas pela CVM a auditoria das companhias abertas. De acordo com informações disponibilizadas em seu site, a CVM explica que exerce suas funções, com os seguintes objetivos:

- Assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão.
- Proteger os titulares de valores mobiliários contra emissões irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias ou de administradores de carteira de valores mobiliários.
- Evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado.
- Assegurar o acesso do público a informações sobre valores mobiliários negociados e as companhias que os tenham emitido.
- Assegurar a observância de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários.
- Estimular a formação de poupança e sua aplicação em valores mobiliários.
- Promover a expansão e o funcionamento eficiente e regular do mercado de ações e estimular as aplicações permanentes em ações do capital social das companhias abertas.

O ato de disciplinar e fiscalizar a atividade de auditoria independente, das demonstrações contábeis das companhias abertas, é uma atividade da CVM. Considera-se aberta a companhia cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação na bolsa ou no mercado de balcão.

O artigo 22, parágrafo 1º, item IV da Lei nº 6.385/1976, dita que compete à CVM expedir normas aplicáveis às companhias abertas sobre padrões de contabilidade, relatórios e pareceres de auditores independentes.

A citada Lei em seu artigo 26 determina que somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, com registro na CVM, podem auditar as demonstrações contábeis de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

A CVM no que concerne à definição de políticas ou normas voltadas para o desenvolvimento dos negócios com valores mobiliários procura, junto a instituições de mercado, do governo ou entidades de classe, suscitar a discussão de problemas, promover estudo de alternativas e adotar iniciativas, de forma que qualquer alteração das práticas vigentes seja feita com suficiente embasamento técnico e, institucionalmente, possa ser assimilada com facilidade, como expressão de um desejo comum.

Para exercer suas atribuições, a CVM está estruturada em superintendências. A atividade de auditoria independente está subordinada à Superintendência de Normas Contábeis e Auditoria (SNC), cujas atribuições são:

- Estabelecer normas e padrões de contabilidade a serem observados pelas companhias abertas, fundos e instrumentos de investimento coletivo e outros emissores.
- Credenciar e fiscalizar a atividade dos auditores independentes, pessoas físicas e jurídicas, e propor normas e procedimentos de auditoria a serem observados no âmbito do mercado de valores mobiliários.
- Elaborar pareceres sobre assuntos contábeis e de auditoria, no âmbito do mercado de valores mobiliários.

3.4.2.3. Banco Central do Brasil (BACEN)

O Banco Central do Brasil (BACEN) é uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Fazenda, criado pela promulgação da Lei nº 4.595/1964, tendo início de suas atividades em 31 de março de 1965.

De acordo com seu Regimento Interno, o BACEN tem por finalidade: - a formulação, a execução, o acompanhamento e o controle das políticas: monetária, cambial, de crédito e de relações financeiras com o exterior; a organização, disciplina e fiscalização do Sistema Financeiro Nacional (SFN); - a gestão do Sistema de Pagamentos Brasileiro e dos serviços do meio circulante.

O BACEN como órgão normatizador da atividade de auditoria independente das demonstrações contábeis no Brasil teve início, efetivamente, com o advento da Circular nº 179, de 11 de maio de 1972, que, por meio de um regulamento anexo, baixou as normas gerais de auditoria e princípios e normas de contabilidade.

Esta Circular veio atender ao disposto no inciso II do regulamento anexo à Resolução nº 220, de 10 de maio de 1972, que determinou:

Para a realização de auditoria obrigatória referida no item anterior, deverão ser observados uniformemente 'Normas Gerais de Auditoria' e 'Princípios e Normas de Contabilidade', na conformidade de regulamentação a ser baixada pelo BACEN, visando sua implementação, codificação e aperfeiçoamento.

Franco e Marra (2007, p. 47 e 48) ao comentarem sobre a Resolução nº 220/1972 do BACEN, afirmam que:

A partir desse ato, a AUDITORIA INDEPENDENTE institucionalizou-se no Brasil. O grande número de Companhias que recorreram ao mercado de capitais determinou o progresso das firmas de AUDITORIA já existentes e a criação de inúmeras outras, com grandes possibilidades de expansão. Além disso, tornou-se necessária a divulgação de normas e procedimentos de AUDITORIA e normas éticas relativas à pessoa do AUDITOR, o que trouxe enorme atividade para todos os órgãos ligados ao exercício da profissão de Contador com especialização em AUDITORIA.

Atualmente é a Resolução nº 3.081/2003 que regulamenta a obrigatoriedade, das entidades autorizadas a funcionar pelo BACEN, de terem suas demonstrações contábeis auditadas por auditores independentes registrados na CVM.

De acordo com o artigo 14 da Lei nº 9.447/1997, que alterou o artigo 26 da Lei nº 6.385/1976, as empresas de auditoria contábil responderão administrativamente perante o BACEN, pelos atos praticados ou omissões em que houverem incorrido no desempenho das atividades de auditoria de instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BACEN.

3.4.2.4. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON)

O atual Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) foi fundado em 13 de dezembro de 1971, sob a denominação de Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), pela fusão do Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBAI). (CARDOSO; RODANTE, 2007, p. 67-68).

Em 1º de julho de 1982, o instituto recebe o nome de Instituto Brasileiro de Contadores e, em 2001, a marca IBRACON tornou-se tão forte que foi mantida quando da decisão pela atual denominação “Instituto dos Auditores Independentes do Brasil”.

Segundo o artigo 1º do seu Estatuto, edição de 2008, o IBRACON é pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos e na forma federativa, tendo por finalidade congregar, associativamente, os Auditores Independentes e os Contadores de todas as áreas de atividades contábeis.

Além da finalidade genérica indicada nesse artigo do Estatuto, os objetivos principais do IBRACON, segundo o próprio Estatuto, são:

- i. Ampliar o campo de atuação e manter a confiança na atividade de Auditoria Independente junto à Sociedade em geral criando valor e representatividade para os associados e salvaguardando e divulgando os padrões de excelência em contabilidade e auditoria.
- ii. Promover ações institucionais com a finalidade de propiciar à atividade de Auditoria Independente visibilidade e proteção, valorização da profissão contábil e defesa dos seus interesses e de seus associados.
- iii. Interpretar e manifestar-se sobre princípios e normas de contabilidade, oriundos de entidades normativas.
- iv. Emitir normas e pronunciamentos de auditoria independente e de contabilidade, promovendo a convergência com os equivalentes internacionais.
- v. Desenvolver estudos e pesquisas nas áreas do conhecimento contábil e de auditoria.
- vi. Contribuir com as entidades de ensino para a melhoria da formação de profissionais no campo da auditoria independente.
- vii. Contribuir para a capacitação dos profissionais integrantes do seu quadro associativo, bem como daqueles que participem de seus cursos e atividades congêneres, fornecendo-lhes educação continuada.

- viii. Promover a melhoria de qualidade das empresas de auditoria.
- ix. Estabelecer convênios com entidades públicas ou privadas para auxiliar no cumprimento dos objetivos.

O IBRACON preocupado com a dinâmica da profissão frente aos grandes desafios do século XXI tem a função de discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta voz dessas categorias no diálogo com órgãos reguladores e organismos públicos e privados, bem como com a sociedade em geral.

Atualmente, mantém dez grupos de trabalho que discutem e desenvolvem normas de auditoria para segmentos específicos. São eles:

- 1) Instituições Financeiras.
- 2) Fundos.
- 3) Seguradoras.
- 4) Previdência Privada.
- 5) Energia Elétrica.
- 6) Concessões.
- 7) Incorporadoras.
- 8) Capital Markets.
- 9) Telecomunicações.
- 10) Agribusiness.

Por meio destes dez grupos colabora com o aprimoramento da formação profissional, pela divulgação das atribuições, do campo de atuação e da importância do trabalho do auditor independente em nossa sociedade.

Sendo um dos principais objetivos do IBRACON proporcionar contínuo aprendizado sobre assuntos correlatos à atividade de auditoria, este, para atender a demanda de permanente qualificação profissional de seus associados, oferece cursos modulares e treinamentos voltados à melhoria do desempenho profissional dos auditores e contadores. No último ano foram realizados 50 cursos atingindo

mais de 1.000 profissionais e estudantes e também foram realizadas 21 palestras gratuitas.

O IBRACON tem contribuído, ao longo dos tempos, com a normatização de procedimentos contábeis e de auditoria, municiando o CFC, CVM e BACEN, com pronunciamentos técnicos que esses órgãos governamentais tornam de uso obrigatório, dentro de suas competências de fiscalização.

A seriedade do seu trabalho, reconhecida pelos demais órgãos reguladores da profissão de auditoria no Brasil, garante que sua produção técnica seja referendada e sirva como sustentação para as normas que cada uma destas entidades emite.

Atualmente, estão em vigor 14 (quatorze) Normas e Procedimentos de Auditoria (NPA's), emitidas pelo IBRACON, conforme mostra o Quadro 5:

NPA	TÍTULO
1	Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis
2	Procedimentos de Auditoria Independente de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas
3	Procedimentos de Auditoria Independente de Administradoras de Consórcios
4	Revisão Limitada de Demonstrações Contábeis
5	Requisitos de Auditoria Independente sobre as Informações Complementares e sobre a Observância das Normas Legais e Regulamentares pelas Entidades Estatais
6	Revisão Limitada das Informações Trimestrais das Companhias Abertas
7	Serviços Especiais de Apoio a Aquisição e Vendas de Participações Societárias
8	Serviços de Auditoria dos Processos de Privatização
9	Incertezas
10	Diretrizes Básicas sobre Controle Interno de Qualidade para Auditores Independentes
11	Balanço e Ecologia
12	Emissão da Carta de Conforto (revoga a NPA 12 de 3/4/97)
13	Procedimentos Mínimos de Auditoria para uma Entidade Fechada de Previdência Complementar
14	Laudos de Avaliação emitidos por Auditor Independente – Aprovada em 24 de setembro de 2007

Quadro 5 – Normas e Procedimentos de Auditoria - IBRACON

Fonte: IBRACON (2009)

Da mesma forma, estão em vigor 19 (dezenove) Normas e Procedimentos de Contabilidade (NPC's), emitidas pelo IBRACON, conforme Quadro 6:

NPC	TÍTULO
---	Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade - Pronunciamento divulgado em janeiro de 1986
1	Ativo Circulante
2	Estoques
7	Ativo Imobilizado
9	Exigibilidades
10	Eventos Subsequentes à Data do Balanço Patrimonial
12	Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas e Correção de Erros
14	Receitas e Despesas
17	Contratos de Construção ou de Empreitada
22	Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas
24	Reavaliação de Ativos
25	Contabilização do I.R. e C.S. (Imposto de Renda e da Contribuição Social)
26	Contabilização de Benefícios a Empregados
27	Demonstrações Contábeis - Apresentação e Divulgações (revoga a NPC 27 de 03/10/2005)
VI	Investimentos - Participações em outras empresas
VIII	Diferido
XXI	Normas de Consolidação
XXIII	Transações entre partes relacionadas

Quadro 6 – Normas e Procedimentos de Contabilidade – IBRACON

Fonte: IBRACON (2009)

Complementando as Normas e Procedimentos de Auditoria e Contabilidade, o IBRACON editou vários Comunicados Técnicos (CT) e Interpretações Técnicas (IT) sobre diversos assuntos relacionados com os temas de contabilidade e auditoria.

De acordo com informações disponibilizadas em seu site, o IBRACON juntamente com o CFC, é representante do Brasil junto aos seguintes órgãos internacionais:

- *International Federation of Accountants (IFAC).*
- *International Accounting Standard Board (IASB).*
- Comitê de Integração Latino Europa-América (CILEA).
- Grupo de Integração do Mercosul de Contabilidade, Economia e Administração - Membro do Comitê de Normas (GIMCEA).

Por fim, atualmente o IBRACON reúne cerca de 2.000 associados, espalhados em sete regionais que abrangem todo o território do Brasil.

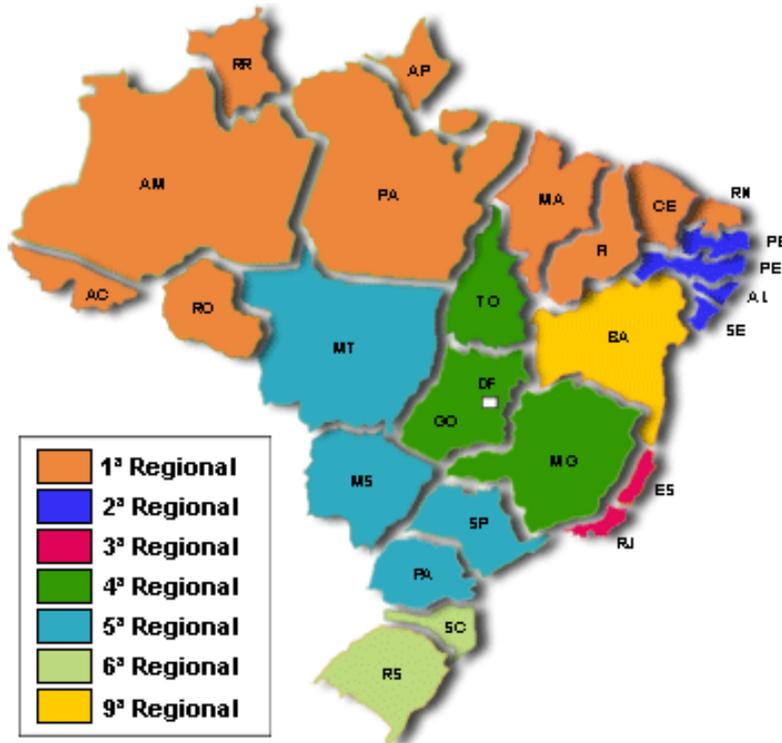


Figura 1 – Regionais do IBRACON
Fonte: IBRACON (2009)

3.5. Conceito de Monitoramento

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 51) “toda profissão preocupa-se com a qualidade dos serviços que presta; a profissão de auditoria não é exceção”.

A prestação de serviços de auditoria independente com qualidade é essencial para o atendimento da responsabilidade para com os clientes, o público em geral, bem como, para com os órgãos reguladores da profissão.

A falta de cuidado por parte do auditor independente ao proceder seus exames, bem como sua eventual falta de capacidade técnica ou de independência, pode ocasionar má orientação nas decisões dos investidores e outros usuários da informação prestada pelo auditor.

Franco (1993, p. 411) ao tratar da repercussão social que pode causar o comportamento inadequado do auditor, nos alerta:

No mundo moderno, pois, nada é mais importante para a consolidação do mercado de capitais do que a auditoria. Somente quando o público confia inteiramente no trabalho do auditor, como guardião de seus interesses investidos nas empresas, é que o mercado de capitais pode desenvolver-se em condições estáveis e de prosperidade. Essa confiança tende a crescer com o desenvolvimento da profissão e do mercado de capitais, que geralmente progredem paralelamente. Assim, a responsabilidade do auditor aumenta à medida que aumenta a confiança em sua função.

Por fim, o referido autor ainda complementa:

Tamanha é a importância da auditoria, para o mercado de capitais, que, se ela não existisse, as empresas e os poderes públicos teriam de criar algum outro instrumento para assegurar ao investidor que seu investimento estaria protegido contra fraudes relevantes ou imperícia administrativa por parte dos administradores das empresas (FRANCO, 1993, p. 411).

Em função da importância, que os trabalhos prestados pelos auditores independentes exercem perante o público em geral (usuários de sua informação), justifica verificar como os órgãos reguladores da profissão monitoram a responsabilidade dos auditores independentes.

Nesse momento, entendemos ser relevante identificarmos a definição de monitoramento, ou melhor, situarmos a palavra monitoramento no contexto do referido estudo.

De acordo com Silva (1998, p. 539):

MONITOR. Do latim *monitor*, de *monere* (advertir, lembrar, dirigir), assim se diz da pessoa que é posta para dirigir certo grupo de pessoas, a que se comete fazer alguma coisa ou que se destina a cumprir certo mister. É, pois, o *dirigente*, que tem a função de ir *advertindo* ou *lembrando* às pessoas do grupo, sob sua direção, o que deve ser atendido. A ele cabe, também, mostrar a orientação a ser cumprida ou o rumo a ser seguido.

Segundo essa definição e contextualizando-a para nosso estudo, são os órgãos reguladores que tem a função de advertir ou lembrar às auditorias independentes sobre o que elas devem atender para a prestação dos seus serviços com qualidade. Aos órgãos reguladores cabe mostrar às auditorias independentes, as orientações a serem cumpridas ou o rumo a ser seguido, no que se refere às normas da profissão.

Em outras palavras, monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes pelos órgãos reguladores é um processo que consiste na contínua observação e avaliação de suas responsabilidades, visando a prestação de serviços com qualidade e dentro das normas profissionais estabelecidas.

CAPÍTULO IV – MONITORAMENTO DAS RESPONSABILIDADES DOS AUDITORES INDEPENDENTES NO BRASIL

No capítulo anterior apresentamos os principais órgãos reguladores da atividade de auditoria independente, existentes no Brasil, identificados neste estudo quais sejam: CFC, CVM e BACEN.

A nota explicativa à Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, cita que, considerando a confiança do mercado – que em relação à competência e à independência dos serviços prestados pelos auditores independentes é um requisito fundamental a ser mantido – a CVM entendeu que deveria revisar as suas normas e instituir novos mecanismos com o objetivo de manter a confiança nos trabalhos dos auditores.

Assim, buscamos neste capítulo identificar algumas das formas como esses órgãos reguladores monitoram as responsabilidades das empresas de auditoria independente no Brasil, em trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis de companhias com ações em bolsa de valores.

4.1 Revisão pelos Pares

A revisão pelos pares, também conhecida como revisão externa de qualidade, se constitui em um processo educacional, de acompanhamento e controle, que visa alcançar desempenho profissional para as empresas de auditoria da mais alta qualidade.

A Instrução CVM nº 308/1999, em seu artigo 33, prevê a obrigatoriedade da revisão pelos pares para as empresas de auditoria independente. Presentemente a referida revisão está normatizada pela Resolução CFC n.º 1.158/2009, que aprovou a NBC TA 01 - Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

Para administrar e controlar a revisão pelos pares foi instituído pelo CFC e IBRACON, o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) que atualmente é integrado por quatro representantes do CFC e quatro representantes do IBRACON, cujo objetivo é avaliar os procedimentos adotados pela auditoria independente, visando assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento das normas

técnicas e profissionais estabelecidas pelo CFC e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do IBRACON e, quando aplicável, das normas emitidas por outros órgãos reguladores.

Cabe ao CRE identificar os auditores a serem submetidos à avaliação anual, emitir e atualizar as instruções para a realização das revisões, dirimir sobre quaisquer dúvidas a respeito do processo de revisão pelos pares, resolver eventuais situações não-previstas, revisar e aprovar os relatórios de revisão recebidos, emitir relatório sumário anual, comunicar ao CFC e à CVM as situações que sugerem a necessidade de diligências sobre as empresas revisadas e revisores.

Portanto, na revisão pelos pares o auditor a ser revisado (auditor-revisado) deve contratar outro auditor independente (auditor-revisor) para revisar seu trabalho de auditoria, realizado em determinado período, de acordo com o programa de trabalho instituído pelo CRE que avalia a observância às normas técnicas e profissionais da profissão.

A revisão pelos pares se aplica, exclusivamente, à empresa de auditoria (auditor-revisado) que exerce a atividade de auditoria independente com cadastro na CVM, bem como, ao auditor-revisor que também tem o seu registro na CVM. A essa revisão, o auditor deve submeter-se, no mínimo, uma vez a cada ciclo de quatro anos.

Terminada a revisão, o auditor-revisor emite um relatório com suas conclusões e carta de recomendações, quando for o caso, que devem ser encaminhados ao CRE que, por sua vez, pode requerer esclarecimentos, tanto do auditor-revisor como do auditor-revisado.

Na revisão pelos pares existem cinco tipos de relatórios que podem ser emitidos pelo auditor-revisor, conforme o Quadro 7.

TIPOS DE RELATÓRIO	CARACTERÍSTICAS
Sem ressalvas e sem recomendações	O auditor-revisor conclui, positivamente, sobre os trabalhos realizados e justifica o fato de não haver recomendações em sua carta de encaminhamento do relatório ao CRE.
Sem ressalvas e com recomendações	O auditor-revisor conclui, positivamente, sobre os trabalhos realizados, incluindo suas recomendações.
Com ressalvas	(i) O auditor-revisor encontra falhas relevantes que, porém, não exigem a emissão de opinião adversa, mas, nesse caso é obrigatória a emissão de recomendações. (ii) Quando for imposta alguma limitação no escopo da revisão que impeça o auditor-revisor de aplicar um ou mais procedimentos requeridos. Neste caso, a emissão de recomendações pode não ser requerida, dependendo das causas das limitações no escopo da revisão.
Adverso com emissão obrigatória de recomendações	A magnitude das falhas identificadas é tão relevante que evidencia que as políticas e os procedimentos de qualidade não estão de acordo com as normas profissionais.
Com negativa de opinião (abstenção de conclusão) com emissão obrigatória de recomendações	As limitações impostas ao trabalho são tão relevantes que o auditor-revisor não tem condições de concluir sobre a revisão.

Quadro 7 – Tipos de Relatórios da Revisão pelos Pares

Fonte: Elaborado pelo autor

A revisão pelos pares foi executada pela primeira vez no Brasil no exercício de 2002 quando, então, todos os auditores independentes – pessoa física ou pessoa jurídica registrados na CVM – foram revisados por outros auditores.

Após essa primeira revisão, a cada ano são selecionados pelo CRE os auditores que serão submetidos à referida revisão.

Através do site do CFC, obtivemos o quadro geral do programa de revisão pelos pares, ocorridos nos exercícios de 2002 a 2008, contendo o resultado dos relatórios das revisões efetuadas pelos auditores-revisores, e analisados pelo CRE sobre os trabalhos de auditoria independente efetuados pelos auditores-revisados (pessoa física e jurídica), conforme Quadro 8:

AUDITORES	2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008		TOTAL	
	Qtde	%	Qtde	%												
Com cadastro na CVM indicados para a revisão	430	100	259	100	100	100	117	100	87	100	101	100	162	100	1.256	100
Cujos relatórios foram aprovados	350	81	190	73	68	68	95	81	47	54	*		80	49	*	
Cujos relatórios NÃO foram aprovados	4	1	5	2	15	15	6	5	23	26	*		52	32	*	
Solicitaram baixa no cadastro da CVM	62	15	34	13	9	9	12	10	6	7	4	4	7	4	134	11
Deixaram de se submeter à revisão	14	3	23	9	7	7	4	4	10	12	20	20	20	13	98	8
Cujos relatórios foram transferidos para futuro	-	-	7	3	1	1	-	-	1	1	3	3	3	2	15	1

* Conforme informações prestadas pelo CFC, o relatório contendo as informações da Revisão pelos Pares do ano de 2007 não foi disponibilizado ao público, sendo que algumas informações de 2007 são possíveis de serem obtidas através da análise do relatório emitido para o ano de 2008.

Quadro 8 – Resumo dos Resultados das Revisões pelos Pares

Fonte: Elaborado pelo autor

Com base nas informações expostas no Quadro 8 observamos, no mínimo, as seguintes indicações:

- Desde o início do programa, 1.256 processos de revisões pelos pares foram iniciados, via indicação do CRE.
- Como já dito anteriormente, no exercício de 2002 todas as empresas de auditoria e os auditores pessoas físicas registrados na CVM fizeram parte do programa, por isso, o fato da quantidade de auditores indicados para a revisão pelos pares nesse exercício (430), ser superior em comparação aos demais exercícios.
- O percentual de auditores cujos relatórios foram aprovados pelo CRE se manteve estável entre os exercícios de 2002 a 2005 (81%, 73%, 68% e 81%, respectivamente), tendo uma considerada queda de aprovação para os exercícios de 2006 a 2008 (54% e 49%, respectivamente).
- Desde o início do programa, 134 auditores solicitaram a baixa de seu cadastro da CVM e, após a baixa, tais profissionais não puderam mais prestar seus serviços para companhias com ações em bolsa de valores.

Detalhando as informações do Quadro 8, com as informações disponibilizadas no site do CFC, identificamos os tipos de relatórios emitidos pelos auditores-revisores (resultado da revisão) e analisados pelo CRE, conforme Quadro 9:

RELATÓRIOS	2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%								
Total de relatórios aprovados	350	100	190	100	68	100	95	100	47	100	*		80	100
SEM ressalva e SEM recomendações	32	9	27	14	18	27	24	25	6	13	*		2	3
SEM ressalva COM recomendações	230	66	117	61	42	62	57	60	31	66	*		38	47
COM ressalva COM recomendações	77	22	39	21	7	10	14	15	8	17	*		37	46
Adverso COM recomendações	10	3	7	4	1	1	-	-	2	4	*		3	4
COM negativa de opinião	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	*		-	-

* Conforme informações prestadas pelo CFC, o relatório contendo as informações da Revisão pelos Pares do ano de 2007 não foi disponibilizado ao público, sendo que algumas informações de 2007 são possíveis de serem obtidas através da análise do relatório emitido para o ano de 2008.

Quadro 9 – Tipos de Relatórios das Revisões pelos Pares

Fonte: Elaborado pelo autor

Com base nas informações expostas no Quadro 9, observamos, no mínimo, as seguintes indicações:

- Para o exercício de 2008 houve um aumento proporcional dos relatórios “com ressalva com recomendações” em comparação ao total dos relatórios aprovados dos outros anos. Possivelmente esse fato se deu pelo maior rigor ocorrido nas revisões efetuadas pelos auditores-revisores seguindo orientações expedidas pelo CRE.

- Para os relatórios “adversos com recomendações”, basicamente, o percentual proporcional não variou entre os exercícios analisados.

- Praticamente não houve relatórios “com negativa de opinião”, ou seja, aquele tipo de relatório que é feito quando as limitações impostas ao trabalho são tão relevantes que o auditor-revisor não tem condições de concluir sobre a revisão, com exceção de um único caso ocorrido no exercício de 2002.

4.2. Educação Profissional Continuada

O artigo 34 da Instrução CVM nº 308/1999 traz a seguinte redação:

Art 34.

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.

Atualmente o programa de educação profissional continuada está normatizado pela Resolução CFC nº 1.146/2008 que aprovou a NBC P 4 – Educação Profissional Continuada.

O programa de educação profissional continuada, que entrou em vigor no ano de 2003 e, até então, tem sido rigorosamente cumprido a cada ano, é uma atividade programada e formal que visa atualizar e aprimorar os conhecimentos técnicos dos contadores que atuam no mercado de trabalho como auditores independentes e que estão devidamente registrados no CRC e cadastrados na CVM.

Esses conhecimentos técnicos são indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria independente.

Para coordenar o referido programa, o CFC criou uma Comissão de Educação Profissional Continuada (CEPC) que é integrada por profissionais indicados pelo IBRACON e outros profissionais que atuam na área acadêmica e ou de auditoria independente, aprovados pelo Plenário do CFC.

O objetivo principal do programa é garantir aos profissionais contábeis, que atuam como auditores independentes, o nível de capacitação e qualificação técnica que o mercado de trabalho exige.

Atualmente o programa estabelece que os auditores independentes cumpram 96 (noventa e seis) pontos de educação profissional continuada por triênio-calendário, a partir do triênio relativo aos anos de 2009 a 2011. Para tanto, é obrigatória a comprovação de, no mínimo, 20 (vinte) pontos em cada ano do triênio. Há uma tabela de pontuação, emitida pelo CEPC, conforme anexo V, indicando qual

a pontuação em cada um dos cursos, seminários, atividades de docência, e outros eventos aprovados preliminarmente.

O cumprimento das exigências estabelecidas pelo referido programa é comprovado por meio do relatório de atividades que é encaminhado ao CRC de jurisdição do registro principal do auditor, até 31 de janeiro do ano subsequente ao ano da revisão.

A CVM, por meio, de sua Deliberação nº 570/2009, determinou que, para fins de atendimento do referido programa para o triênio 2009/2011, será obrigatória a comprovação de pontuação mínima obtida por meio de participação em cursos ou eventos, que tenham por objeto os pronunciamentos emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) ou pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e, ainda, referendados pela CVM. Estes cursos e eventos têm que refletir a convergência com as práticas contábeis internacionais, sendo a pontuação mínima de 10 (dez), 15 (quinze) e 12 (doze) pontos para os anos 2009, 2010 e 2011, respectivamente.

A CVM monitora o cumprimento do referido programa, pela exigência de cópia da certidão do seu atendimento emitida pelo CRC a que o auditor esteja subordinado, acompanhada da relação dos cursos ou eventos desenvolvidos relacionados às práticas contábeis internacionais, até o último dia útil de junho dos anos de 2010, 2011 e 2012, referentes à pontuação de 2009, 2010 e 2011, respectivamente.

Por sua vez, o BACEN, por meio da Resolução nº 3.771/2009, determinou que a contratação ou manutenção de auditor independente, pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BACEN, fica condicionada à habilitação do responsável técnico da empresa de auditoria independente, mediante certificação que deve ser comprovada por meio de:

- II - Participação no Programa de Educação Profissional Continuada que possua, no mínimo, as seguintes características:
 - a) Carga horária mínima de cento e vinte horas a cada período de três anos, contadas a partir de 30 de junho de 2009, computados todos os cursos elegíveis para o período, observada a participação em, no mínimo, vinte horas por ano.
 - b) Preponderância de tópicos relativos a operações realizadas no âmbito do sistema financeiro ou atividades aplicáveis aos trabalhos de auditoria independente.

c) O BACEN monitora o cumprimento dessa norma exigindo que as instituições financeiras ou demais instituições autorizadas a funcionar pelo BACEN, mantenham à sua disposição, durante o prazo da prestação de serviços de auditoria independente e até 5 (cinco) anos após seu encerramento, os documentos que comprovam que a referida norma foi devidamente cumprida pelos auditores independentes.

4.3 Exame de Qualificação Técnica

O objetivo deste exame é estimular o aperfeiçoamento do contador na execução do trabalho a ser desenvolvido na área de auditoria independente, para isso, tornou-se um dos requisitos para a inscrição do contador que pretende atuar no mercado de valores mobiliários.

Em outras palavras, o referido exame teve início com a preocupação dos órgãos reguladores em elevar o nível técnico e científico do contador brasileiro, da área da auditoria independente com vistas à sua habilitação para o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis, para todas as entidades integrantes do mercado de valores mobiliários.

O exame de qualificação técnica é exigido pelo artigo 30 da Instrução CVM nº 308/1999 e, atualmente, é regulamentado pela Resolução CFC nº 1.109/2007 que dispõe sobre a NBC P 5 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica, com as alterações trazidas pelas Resoluções CFC nº 1.147/2008 e 1.181/2009, bem como, pela Resolução nº 3.198/2004 do BACEN, com as alterações da Resolução nº 3.771/2009.

O contador aprovado no referido exame é inscrito automaticamente no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do CFC, com vistas à atuação na área da auditoria independente.

Por sua vez, o CNAI foi criado com o objetivo de cadastrar todos os profissionais que atuam no mercado de auditoria independente, permitindo, assim, ao sistema CFC/CRCs, conhecer a distribuição geográfica desses profissionais, saber como atuam no mercado, bem como, o nível de responsabilidade de cada um. Essas informações são disponibilizadas aos CRCs para que estes possam monitorar o exercício profissional com mais eficácia.

O exame de qualificação técnica é coordenado por uma Comissão Administradora do Exame formada por membros do CFC e IBRACON que aplica uma prova escrita, contemplando questões para respostas objetivas e dissertativas, para as quais sempre são exigidos conhecimentos nas seguintes áreas para a qualificação técnica geral:

- Ética Profissional.
- Legislação Profissional.
- Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, todos editados pelo CFC.
- Auditoria Contábil.
- Legislação Societária.
- Legislação e Normas de Organismos Reguladores do Mercado.
- Língua Portuguesa Aplicada.

Para os contadores que pretendem atuar em auditoria de instituições reguladas pelo BACEN, além da prova de qualificação técnica geral, há uma prova específica relacionada às instituições financeiras sobre os seguintes assuntos:

- Legislação Profissional.
- Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, todos editados pelo CFC.
- Auditoria Contábil.
- Legislação e Normas emitidas pelo BACEN.
- Conhecimentos de Operações da área de Instituições Reguladas pelo BACEN.
- Contabilidade Bancária.
- Língua Portuguesa Aplicada.

O contador candidato é aprovado se obtiver, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) dos pontos das questões objetivas e 50% (cinquenta por cento) dos pontos das questões subjetivas, previstas em cada prova.

O exame de qualificação técnica é realizado desde o ano de 2004 e até hoje já ocorreram nove edições, sendo que nos primeiros anos os exames eram

aplicados semestralmente e a partir de 2008, em função da demanda existente, o exame passou a ter apenas uma edição anual.

Por meio das informações disponibilizadas no site da CVM apontamos no Quadro 10, por ano de realização dos exames, a quantidade dos contadores aprovados na prova de qualificação técnica geral, bem como, na prova específica para atuação em auditoria nas instituições reguladas pelo BACEN.

A partir da quinta edição do exame de qualificação técnica, realizada no segundo semestre de 2006, foi criada outra prova específica para atuação em auditoria nas instituições reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP):

Ano Realização	Qualificação Técnica Geral	Específica para BACEN/SUSEP	Total
2004	185	270	455
2005	591	299	890
2006	333	208	541
2007	161	119	280
2008	158	66	224
2009	220	180	400
Total	1.648	1.142	2.790

Quadro 10 – Contadores Aprovados no Exame de Qualificação Técnica

Fonte: Elaborada pelo autor

Conforme demonstrado no Quadro 10 há uma média anual de 500 (quinhentos) exames de “qualificação técnica profissional” realizados.

4.4. Comunicação aos Órgãos Reguladores

Outra forma instituída pelos órgãos reguladores, para monitorar as responsabilidades dos auditores independentes é a exigência, durante a execução dos trabalhos dos auditores, de comunicação formal por parte desses, quando detectada alguma situação relevante de erro ou fraude durante a execução dos seus trabalhos na empresa auditada.

O BACEN, por meio do artigo 23 da Resolução nº 3.198/2004, ato legal que alterou e consolidou a regulamentação da prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras e equiparadas, exige que o auditor independente o comunique formalmente, no prazo máximo de três dias úteis da identificação, a existência ou as evidências de erro ou fraude representada nas seguintes situações:

Art. 23

- I. Inobservância de normas legais e regulamentares, que coloquem em risco a continuidade da entidade auditada.
- II. Fraudes de qualquer valor perpetradas pela administração da instituição.
- III. Fraudes relevantes perpetradas por funcionários da entidade ou terceiros.
- IV. Erros que resultem em incorreções relevantes nas demonstrações contábeis da entidade.

Já o CFC, pela Resolução nº 836/1999, que trata de fraude e erro, determina a obrigação do auditor de comunicar a ocorrência de fraude e erro à administração da entidade auditada, bem como sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

Continuando na esfera do CFC, pela Resolução nº 821/1999, item 1.9, o CFC exige que os auditores enviem até 30 de junho de cada ano ao CRC de sua jurisdição, as seguintes informações que o auxiliam no monitoramento da responsabilidade dos auditores independentes:

- a. As informações sobre os seus clientes, cuja sede seja a da jurisdição do respectivo Conselho, e que o objeto do trabalho seja a auditoria independente, realizada em demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado até o dia 31 de dezembro do ano anterior.
- b. A relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior.
- c. A relação de seus clientes cujos honorários representem mais de 10% do seu faturamento anual, bem como os casos onde o faturamento de outros serviços prestados aos mesmos clientes de auditoria ultrapassem, na média dos últimos 3 anos, os honorários dos serviços de auditoria.

Ressaltamos que, quando solicitado, o auditor deve disponibilizar e fornecer, no prazo de trinta dias, a relação de seus clientes e outras informações necessárias à fiscalização da atividade de auditoria independente. Essa relação de clientes deve identificar: - companhias abertas; - instituições financeiras; - demais entidades autorizadas a funcionar pelo BACEN; - fundos de investimento; - entidades autorizadas a funcionar pela SUSEP; - administradoras de consórcio; - entidades fechadas de previdência privada; - empresas estatais (federal, estadual e municipal); - empresas públicas; - sociedade por ações de capital fechado com mais de 100 acionistas; - e as sociedades limitadas que tenham o controle societário, direto ou indireto, das entidades anteriormente referidas.

Por sua vez, a CVM, pelo artigo 16 da Instrução nº 308/1999, determina que o auditor independente tem que remeter anualmente, até o último dia útil do mês de abril, as seguintes informações relativas ao exercício anterior:

Art. 16

- Identificação do Auditor Independente.
- Relação nominal das entidades para as quais presta serviços de auditoria, subdivididas em: companhias abertas, integrantes do mercado de valores mobiliários, companhias incentivadas e outras.
- Valor do faturamento anual e horas trabalhadas em serviços de auditoria.
- Critérios adotados na determinação dos honorários profissionais.
- Número de sócios e de empregados permanentes da área técnica.
- Relação das entidades nas quais a sociedade, seus sócios e responsáveis técnicos tenham participação no capital social e que atuam ou prestam serviços no âmbito do mercado de valores mobiliários, indicando as respectivas áreas de atuação ou alterações ocorridas no período.
- Política de educação continuada desenvolvida no exercício.

Com base nessas e em outras eventuais informações, que podem ser solicitadas a qualquer momento pelos órgãos reguladores que, por sua vez, procuram avaliar as responsabilidades dos auditores independentes com o objetivo de monitorar se os mesmos estão seguindo as normas profissionais da profissão.

4.5. Inquéritos/Processos Administrativos

De acordo com o artigo 9º da Lei nº 6.385 de 07 de dezembro de 1976, inciso V, com as alterações trazidas pelo Decreto nº 3.995 de 31 de outubro de 2001 e Lei nº 10.303 de 31 de outubro de 2001, a CVM pode apurar, mediante processo administrativo, atos ilegais e práticas não equitativas efetuada pelos participantes do mercado de valores mobiliários, inclusive, os auditores independentes.

A Resolução nº 454 de 16 de novembro de 1977 do Conselho Monetário Nacional (CMN) alterada pela Resolução nº 2.785 de 18 de outubro de 2000, disciplinou o procedimento a ser observado na instauração de “inquérito administrativo” e de “processo administrativo” pela CVM.

A CVM que, conforme determina a Lei nº 6.385/1976, possui atividade fiscalizadora dos participantes do mercado de valores mobiliários, cuida de investigar a materialidade e a autoria de fatos que se apresentem, à primeira vista, com características de atos ilegais ou práticas não equitativas, mediante a abertura de inquérito administrativo.

É importante destacar que o inquérito administrativo não corresponde a uma acusação, mas a um simples procedimento destinado a apurar fatos, cujo caráter ilegal se supõe existir, ou seja, a instauração do referido inquérito busca a apuração da verdade.

Concluindo o inquérito administrativo pela responsabilidade do acusado, este é intimado por escrito e no prazo de trinta dias, contados da data da intimação, para apresentação de sua defesa. A apresentação da defesa por parte do acusado instaura a fase litigiosa do procedimento, com a consequente formação do processo administrativo.

O processo administrativo é julgado, em primeira instância, pelo colegiado da CVM e após a decisão é intimado o processado, cabendo-lhe recurso (julgamento em segunda instância), total ou parcial, ao Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional.

O inquérito administrativo pode se originar de várias fontes como, mostram os exemplos: - denúncia anônima; - denúncia ou reclamação de investidor; - denúncia do Ministério Público; - análise por parte da CVM das demonstrações contábeis; - análise das informações anuais periódicas do auditor independente e outras fontes.

Por meio das informações, disponibilizadas no próprio site da CVM, tivemos acesso à posição de todos os processos administrativos sancionadores, julgados e relacionados, exclusivamente, com a atividade de auditoria independente, acumulados desde o início da CVM, conforme Quadro 11.

Processos	Quantidade	%
Absolvidos	30	19
Arquivados	8	6
Excluídos	2	1
Penalizados – Advertência	46	28
Penalizados – Cassação	2	1
Penalizados – Inabilitação	1	1
Penalizados – Multados	55	34
Penalizados - Suspensão	16	10
Total	160	100

Quadro 11 - Processos Administrativos Sancionadores Julgados pela CVM

Fonte: Elaborada pelo autor

Conforme visto anteriormente, no site da CVM consta que, em meados do ano de 2009 havia um cadastro naquela Instituição de cerca de 440 (quatrocentos e quarenta) auditores independentes, entre pessoas jurídicas e físicas. Considerando a ocorrência de 160 processos administrativos sancionadores julgados pela CVM e relacionados exclusivamente com a atividade de auditoria independente, observa-se que numa relação proporcional que aproximadamente 35% dos auditores independentes, registrados na CVM, já tiveram um processo administrativo julgado pela própria CVM.

O monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes é fundamental para garantir transparência às informações, pois estas servem de base às análises dos investidores.

Escolhemos aleatoriamente o processo administrativo sancionador nº 09/2003 julgado pela CVM em 25 de janeiro de 2006, para demonstrarmos as principais informações que se pode extrair do processo, as partes envolvidas e sua conclusão.

Ressaltamos que por tratar-se de informação de domínio público, não há restrições quanto a locais, datas, nomes e outros detalhes dos envolvidos.

- Auditores independentes julgados:

- PriceWaterhouseCoopers Auditores Independentes.

- Nardon, Nasi & Cia. Auditores Independentes (atual Nardon, Nasi Auditores Independentes).

- Fonte da origem do processo:

A reclamação foi formulada em 20.06.2000, por acionista minoritário da Indústria de Bebidas Antarctica Polar S/A, que alegou que a Companhia de Bebidas das Américas (AmBev) estaria exercendo o seu poder de controle de forma abusiva, com a realização de uma reestruturação societária de seu exclusivo interesse.

- Relatório do processo:

O referido processo foi instaurado pela Superintendência Geral, em 07.04.03 para 'apurar a eventual ocorrência de irregularidades praticadas por administradores e acionistas controladores da Indústria de Bebidas Antarctica Polar S/A, no período que antecedeu o cancelamento de seu registro de companhia aberta'.

O reclamante questionou o preço da oferta pública de compra das ações, que objetivava o cancelamento do registro de companhia aberta da Polar, o resultado líquido, assim como os volumes de venda e de faturamento obtidos no quarto trimestre de 1999 e primeiro trimestre de 2000, o crescimento dos contratos de mútuo e das participações em empresas relacionadas, mudanças na política de comercialização e de crédito da Companhia que poderiam estar beneficiando produtos de empresas do mesmo Grupo e que a AmBev estaria cessando as atividades empresariais daquela Companhia, com a transferência de atividades para outras empresas do Grupo.

A AmBev foi fundada, em 01.07.99, pelos acionistas controladores da Companhia Cervejaria Brahma BRACO Investimentos S.A (Controle das Companhias Brasileiras) e Empresa de Administração e Participações S.A. (ECAP) e da Companhia Antarctica Paulista Indústria Brasileira de Bebidas e Conexos (Fundação Zerrener) tendo o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) determinado, em 14.07.99, que a AmBev não praticasse atos que pudessem acarretar modificações no mercado de bebidas, cuja reversão fosse onerosa para a coletividade. A associação foi aprovada em 07.04.00 e, então, a AmBev deu andamento ao processo de integração entre as empresas Brahma e Antarctica tendo seus fundadores, Fundação Antônio e Helena Zerrener Instituição Nacional de Beneficência, BRACO S/A e Empresa de Administração e Participações S/A (ECAP) celebrado acordo de acionistas para exercício compartilhado de seu controle acionário.

Em 28.02.01, foi aprovado o edital de oferta pública da compra de ações ordinárias e preferenciais de emissão da Indústria de Bebida Antarctica Polar S/A, tendo sido a oferta aceita por 99,29% dos minoritários, e vindo a ser cancelado o registro de companhia aberta em 31.05.01.

A Comissão de Inquérito apontou que os controladores da Polar teriam feito esta companhia funcionar como fornecedora de capitais para empresas relacionadas, sem qualquer formalização, garantia real ou fixação de prazos para pagamento, envolvendo valores representativos de cerca de 40% do seu ativo total, entre 50% e 60% de seu patrimônio líquido e entre 300% e 500% do seu ativo circulante, sendo uma atividade não prevista dentre os objetos sociais da companhia, o que caracterizaria falta de cuidado e diligência por parte dos administradores, em desatenção ao disposto no art. 22, alíneas "m", "q" e "r" do seu Estatuto Social.

Ademais, tal atividade teria levado a empresa a buscar recursos no mercado financeiro a taxas superiores às que obtinha nos contratos de mútuos, em detrimento dos seus acionistas minoritários. Segundo o relatório, a operação de *sale lease back* contratada pela Polar com a *Citibank Leasing*, no valor de R\$ 7.568 mil, teria gerado um prejuízo, nos exercícios de 1999 e 2000, de cerca de R\$ 4.199 mil, o que foi verificado no confronto entre os encargos totais da operação (R\$ 6.151 mil) e as receitas financeiras de R\$ 1.952 mil, auferidas com o montante equivalente emprestado a empresas ligadas a título de mútuo. Isto acarretara, por conseguinte, a não realização de investimentos e o fechamento de suas fábricas de refrigerantes em 2000, apesar de o custo de produção de refrigerante na Polar ter sido menor que o apresentado pela Brahma em todos os exercícios sociais analisados pela fiscalização da CVM (1998 a 2000). Isso tudo em benefício direto das empresas ligadas aos controladores e em detrimento da participação dos acionistas minoritários da Polar, nos lucros ou no acervo da companhia.

A Comissão de Inquérito considerou que o CPV do refrigerante na Brahma era historicamente superior ao CPV do refrigerante na Polar e, portanto, a transferência de produção verificada não teria atendido ao interesse da Polar e de seus acionistas minoritários, atendendo preponderantemente ao interesse do seu controlador, sendo a compensação financeira somente escritural e, no dizer da Comissão de Inquérito, insuficiente.

Apontou a Comissão de Inquérito, ainda, que a participação de mercado das marcas de cerveja Antarctica/Polar na Região Sul recuou de 26,2%, em 1999, para 21,5%, em 2000, enquanto as marcas Brahma/Skol subiram de 42,0% em 1999 para 45,1%, em 2000. Por outro lado, a Polar, em 2001, já como companhia fechada, apesar de ter gerado uma receita bruta de menos da metade daquela obtida no exercício anterior, obteve um lucro líquido de quase sete vezes maior do que o obtido em 2000, contribuindo para isso a reversão de parte das provisões para PIS/COFINS e de queda nas despesas com vendas e administrativas, e, ainda, o ganho obtido pela Polar na alienação do seu investimento na IBA-NE Indústria de Bebidas Antarctica do Nordeste S A em favor da AmBev.

A Comissão de Inquérito entendeu que, nas demonstrações financeiras do exercício encerrado em 31.12.00, a Polar teria realizado diversos lançamentos contábeis a título de ajuste decorrente de uniformização de critérios contábeis, levando os respectivos valores a débito ou a crédito da conta de lucros acumulados, no valor líquido de R\$ 581 mil, que deveria ter sido acrescido ao resultado do exercício de R\$ 6.931 mil, em desacordo com o art. 186 da Lei nº 6.404/76 e a Instrução CVM 59/86, reduzindo a base de cálculo dos dividendos e prejudicando os acionistas minoritários.

Ademais, que os mútuos foram apresentados de forma consolidada nas demonstrações financeiras dos exercícios de 1998 a 2000, bem como nas ITR elaboradas ao longo desse mesmo período, da Polar, ainda que credores e devedores não fossem os mesmos, prejudicando a informação apresentada ao público e contrariando o art. 178, § 3º, c/c o art. 266 da Lei nº 6.404/76, em infração ao disposto no item 9 do Pronunciamento do IBRACON, aprovado pela Deliberação CVM 26/86, não havendo divulgação adequada e suficiente de transações com partes relacionadas.

Os auditores independentes responsáveis pelos exames das demonstrações financeiras relativas às demonstrações financeiras de 1998, 1999 (Nardon, Nasi & Cia. – Auditores Independentes) e 2000 (PricewaterhouseCoopers) emitiram seus pareceres de auditoria sem qualquer ressalva, não observando as disposições da NBC-T-11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução n.º 830/98 do CFC, e nem o estabelecido pelas Instruções CVM nºs 216/94 (art. 25) e 308/99 (art. 20).

- Bases legais infringidas pelos auditores independentes

Descumprimento do item 11.3 da Resolução CFC nº 830/98, NBC-T-11 (que trata das normas do parecer dos auditores independentes), enquadrando-se, portanto, no disposto nos artigos 25 da Instrução CVM nº 216/94 e 20 da Instrução CVM nº 308/99, combinado com o artigo 177, § 3º, da Lei nº 6.404/76.

- Imputações:

- PriceWaterhouse Coopers Auditores Independentes - Pena de advertência por não ter ressaltado em seu parecer de auditoria, relativo ao exercício social de 2000, que os mútuos foram publicados consolidando saldos não compensáveis entre si, e que não houve a devida transparência nas demonstrações financeiras quanto às transações com partes relacionadas, assim como quanto ao resultado do exercício e da movimentação da conta de lucros acumulados.

- Nardon, Nasi Auditores Independentes - Pena de advertência por não ter ressaltado em seus pareceres de auditoria relativos aos exercícios sociais de 1998 e 1999 que os mútuos foram publicados consolidando saldos não compensáveis entre si, e que não houve a devida transparência nas demonstrações financeiras quanto às transações com partes relacionadas.

Considerando o monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes, apresentamos no quinto e último capítulo a pesquisa realizada com os três órgãos reguladores a fim de verificar como se dá o monitoramento em cada um deles.

CAPÍTULO V – PESQUISA EXPLORATÓRIO-DESCRIPTIVA COM MEMBROS DA ÁREA DE MONITORAMENTO DOS ÓRGÃOS REGULADORES DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INDEPENDENTE NO BRASIL

Este capítulo apresenta informações relacionadas aos três órgãos reguladores das atividades dos auditores independentes, (CVM, CFC e BACEN), acerca das demonstrações contábeis de companhias com ações em bolsa de valores. Igualmente, mostra a pesquisa realizada nesses órgãos, por meio de questionário com questões abertas, sendo que após a sistematização das respostas estas são analisadas com a intenção de gerar um estudo comparativo.

5.1. Metodologia da Pesquisa

O método científico é utilizado para amparar e construir os conhecimentos no campo da ciência e, segundo os estudiosos no assunto, este pode ser subdividido para se adequar ao tipo de pesquisa que mais atende ao pesquisador.

Assim, a metodologia, na concepção de Richardson (1999) corresponde às regras que, previamente determinadas, são usadas para a aplicação desse método científico.

Para Minayo (2003, p.17) a metodologia de pesquisa é:

O caminho do pensamento a ser seguido. Ocupa um lugar central na teoria e trata-se basicamente do conjunto de técnicas a ser adotada para construir uma realidade. A pesquisa é assim, a atividade básica da ciência na sua construção da realidade.

Desta forma, torna-se imprescindível que cada etapa de uma pesquisa seja colocada em evidência para que a ela sejam adequadas as metas que se pretende atingir, bem como o problema que se pretende responder.

Fizemos opção nesta pesquisa pela metodologia de abordagem qualitativa, por entendermos que esta busca se aprofundar num assunto em específico, por meio de explorações, descrições, comparações, interpretações.

Segundo Minayo (2003, p.12) “a pesquisa qualitativa responde a questões muito particulares. Ela se preocupa com um nível de realidade que não pode ser quantificado”.

Na concepção de Godoy (1995), a pesquisa qualitativa possui algumas características “principais”, que embasam esta pesquisa e que tecem considerações sobre:

- O ambiente como fonte direta dos dados.
- O pesquisador como instrumento chave.
- Possui caráter descritivo.
- A análise dos dados é realizada de forma intuitiva e indutivamente pelo pesquisador.
- Não requerer o uso de técnicas e métodos estatísticos.
- Tem preocupação com a interpretação de fenômenos e a atribuição de resultados (GODOY, 1995, p.58).

Assim, esta nossa pesquisa qualitativa almeja encontrar a existência de uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, ou seja, entre os órgãos reguladores e os auditores independentes.

Por tratar-se de pesquisa exploratório-descritiva, acreditamos, por bem, acatar as concepções de Gil (2005, p.41) quando afirma que: “a parte descritiva tem como objetivo principal a descrição das características das pessoas e órgãos, objetos da pesquisa”; a parte exploratória tem por finalidade “desenvolver, esclarecer conceitos e idéias, de modo que possam servir para estudos futuros, ou seja, um ponto de partida para novas investigações”.

A pesquisa exploratória permite um conhecimento mais completo e mais adequado da realidade e, ainda, corresponde a uma visualização do outro lado dessa realidade.

A pesquisa exploratória é vista como o primeiro passo da pesquisa científica e tem como principal objetivo o aprimoramento de idéias e ou a descoberta de intuições. Esse tipo de pesquisa tem por finalidade proporcionar maiores informações sobre o assunto, facilitar a delimitação da temática de estudo, definir os objetivos ou formular hipóteses de uma pesquisa ou descobrir um novo enfoque que se pretende realizar. Nesse tipo de pesquisa o que conta são as novas informações levantadas (GIL, 2005, p.42).

A pesquisa descritiva, além da própria descrição, delimita os sujeitos no grupo em que se dá a pesquisa. Nesse tipo de pesquisa, busca-se solução para o problema, com a intenção de melhor compreender a prática. Também não há interferência do pesquisador, pois este tem a intenção de compreender “como” e “com que frequência” se dão os acontecimentos.

Complementando, a pesquisa descritiva faz uso de padrões textuais, ou seja, instrumentos coletores de dados que, no caso específico deste trabalho, tem sua representação no questionário para identificação do conhecimento, cujos dados após devida e minuciosamente analisados nos permita obter respostas à questão problema que norteia nosso trabalho e chegar às considerações finais.

Lakatos e Marconi (2003), assim definem a pesquisa descritiva.

A pesquisa descritiva procura observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos ou fenômenos (variáveis), sem que o pesquisador interfira neles ou os manipule. Este tipo de pesquisa tem como objetivo fundamental a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis, isto é, aquelas que visam estudar as características de um grupo: sua distribuição por idade, sexo, procedência, nível de escolaridade, estado de saúde física e mental, e outros. Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com os outros, sua natureza e características (LAKATOS; MARCONI, 2003, p.52).

Optamos por este tipo de pesquisa, pois ele engloba tanto a parte exploratória quanto a parte descritiva. Nesse sentido, entendemos que a pesquisa exploratório-descritiva tem como finalidade descrever as instituições e caracterizá-las em seu processo natural, bem como explorar todas as possibilidades, pelo método de coleta de dados ao comparar os dados obtidos.

A parte bibliográfica desta dissertação se dá por meio de uma produção científico-acadêmica, já tornada pública nos capítulos anteriores, em relação ao tema de estudos que, segundo Minayo (2003, p.15), vai “desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisa, monografias, teses, material cartográfico, até meios de comunicação”.

Definido o tipo de pesquisa escolhemos o instrumento, aqui representado por um questionário com questões abertas. 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.

Este questionário para ser aplicado envolve uma coleta de dados, seguida de análise e interpretação desses dados, que deve ocorrer com base numa fundamentação teórica consistente, objetivando compreender e explicar o problema pesquisado. É usado frequentemente para o estudo de indivíduos, grupos, comunidades, instituições, ou seja, para compreender os mais diferentes aspectos de uma determinada realidade. Exige também a determinação do procedimento de coleta de dados mais apropriado à natureza do tema. (FRANCO, 1988).

O questionário foi elaborado e aplicado junto a três órgãos reguladores da auditoria independente e os responsáveis pelas respostas foram os chefes de departamento desses órgãos, ou seja, três pesquisados.

Após a coleta dos dados traçamos o perfil desses pesquisados, com a intenção de caracterizar esses chefes de departamento, bem como, relacioná-los às respostas das perguntas que analisadas ofereceram a compreensão dos dados obtidos, a confirmação ou não dos objetivos propostos, procurando responder à questão problema.

5.2. Caracterização dos Órgãos Reguladores

Apresentamos a caracterização dos órgãos reguladores das atividades da auditoria independente no Brasil. Os órgãos são aqui representados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Banco Central do Brasil (BACEN).

5.2.1 Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

O Conselho Federal de Contabilidade é uma Autarquia Especial de Caráter Corporativista, sem vínculo com a Administração Pública Federal.

Foi criado em maio de 1946, ou seja, possui mais de 63 anos de existência. Sua estrutura, organização e funcionamento são estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 9.295/46, normatizado pela Resolução CFC nº 960/03, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade.

O CFC é integrado por 27 conselheiros efetivos, e igual número de suplentes; tem por finalidade, nos termos da legislação em vigor:

1. Orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal.
2. Representar os CRCs, e sob a forma de Conselho Especial de Tomada de Contas, examinar e julgar as contas do CFC, organizadas e prestadas por seu Presidente.

O CFC possui sua sede própria em Brasília, Distrito Federal, desde o ano de 1996. Na 56ª Reunião do Colégio Eleitoral ocorrida no dia 07 de janeiro de 2010 tomou posse a nova diretoria, sendo eleita por unanimidade, pelos 27 conselheiros. O mandato que se inicia nesta data de posse tem seu término previsto para 31 de dezembro de 2011. O novo presidente eleito do CFC foi o contador Juarez Domingues Carneiro do Estado de Santa Catarina.

A missão do CFC é promover o desenvolvimento da profissão contábil, primando pela ética e qualidade na prestação dos serviços, realizando o registro e a fiscalização de profissionais e organizações contábeis e atuando como fator de proteção da sociedade.

Sua visão é ser reconhecido como um Conselho atuante e representativo da profissão contábil e de proteção da sociedade.

Os valores do CFC são: ética no trabalho, companheirismo, responsabilidade profissional e social, compromisso, confiança, transparência, respeito e trabalho perseverante.

Tem como diretrizes básicas:

- Fortalecer a imagem do Sistema CFC/CRCs e do profissional da contabilidade perante a sociedade.
- Acompanhar e elaborar normas de interesse do Sistema CFC/CRCs.
- Otimizar o Registro e a Fiscalização.
- Fomentar a Educação Profissional Continuada.
- Ampliar a participação política e social do contabilista.
- Modernizar e otimizar a gestão no sistema CFC/CRCs.

O CFC é regido por sete câmaras e, cada uma delas, possui atribuição específica:

- Câmara de Desenvolvimento Operacional.
- Câmara de Controle Interno.
- Câmara Técnica.
- Câmara de Administração.
- Câmara de Registro.
- Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina.
- Câmara de Desenvolvimento Profissional.

5.2.2. Comissão de Valores Mobiliários (CVM)

A CVM é uma autarquia federal subordinada ao Ministério da Fazenda do Brasil (MF), cuja criação data de 1976. Está localizada na cidade do Rio de Janeiro e possui duas Superintendências Regionais: São Paulo e Brasília.

Possui poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado de valores mobiliários no Brasil e seu poder normatizador abrange todas as matérias referentes a esse mercado.

A atividade de fiscalização da CVM realiza-se pelo acompanhamento da veiculação de informações relativas ao mercado, às pessoas que dele participam e aos valores mobiliários negociados. Dessa forma, podem ser efetuadas inspeções destinadas à apuração de fatos específicos sobre o desempenho das empresas e dos negócios com valores mobiliários.

Segundo o próprio site, a CVM não exerce julgamento de valor em relação à qualquer informação divulgada pelas companhias. Zela, entretanto, pela sua regularidade e confiabilidade e, para tanto, normatiza e persegue a sua padronização.

A atividade de credenciamento da CVM é realizada com base em padrões pré-estabelecidos pela Autarquia que permitem avaliar a capacidade de projetos a serem implantados.

A CVM é administrada por um Presidente e quatro Diretores nomeados pelo Presidente da República. O Presidente e a Diretoria constituem o Colegiado, que é o

que define políticas e estabelece práticas a serem implantadas e desenvolvidas pelo corpo de Superintendentes, a instância executiva da CVM.

Com início de mandato em 20 de julho de 2007 e com término previsto para 14 de julho de 2012, responde pelo cargo de Presidente da CVM a Sra. Maria Helena dos Santos Fernandes de Santana.

O Superintendente Geral acompanha e coordena as atividades executivas da comissão, auxiliado pelos demais Superintendentes, pelos Gerentes e pelos subordinados e pelo Corpo Funcional.

Esses trabalhos são orientados especificamente para atividades relacionadas às empresas, aos intermediários financeiros, aos investidores, à fiscalização externa, à normatização contábil e de auditoria, aos assuntos jurídicos, ao desenvolvimento de mercado, à internacionalização, à informática e à administração.

5.2.3. Banco Central do Brasil (BACEN)

O BACEN é autarquia federal vinculado ao Ministério da Fazenda e foi criado em 31 de dezembro de 1964 para início de suas atividades em 1965.

Inicialmente, seu presidente e diretores eram escolhidos entre os membros do Conselho Monetário Nacional, mas, em 1985 houve um reordenamento financeiro governamental com a separação das contas e das funções do Banco Central, Banco do Brasil e Tesouro Nacional. Esse processo de reordenamento se prolongou até 1988, quando as funções de autoridade monetária foram transferidas do Banco do Brasil para o Banco Central.

Já as atividades relacionadas à administração da dívida pública federal foram transferidas para o Tesouro Nacional do Brasil (TNB).

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu dispositivos importantes para a atuação do Banco Central, dentre os quais destacam-se o exercício exclusivo da competência da União para emitir moeda e a exigência de aprovação prévia pelo Senado Federal, em votação secreta, após arguição pública, dos nomes indicados pelo Presidente da República para os cargos de presidente e diretores da instituição. Além disso, vedou ao Banco Central a concessão direta ou indireta de empréstimos ao Tesouro Nacional (BACEN HISTÓRICO, 2010).

Aconteceram mudanças significativas na estrutura e composição da Diretoria que passou a ter 9 membros (1 presidente e 8 diretores), mantendo a competência do Presidente para definir as atribuições dos membros da Diretoria.

Desde janeiro de 2003 ocupa a Presidência do Banco Central o economista goiano Henrique de Campos Meirelles, sendo detentor do maior mandato até o momento.

A missão do BACEN é assegurar a estabilidade do poder de compra da moeda e um sistema financeiro sólido e eficiente.

Quanto a sua visão de futuro, o BACEN, por sua atuação autônoma, pela qualidade dos seus produtos e serviços e pela competência dos seus servidores, será reconhecido, cada vez mais, como instituição essencial à estabilidade econômica e financeira, indispensável ao desenvolvimento sustentável do Brasil.

5.3. Apresentação do Questionário para Investigação de Campo

O questionário foi construído com duas divisões:

Parte I - para conhecermos o perfil dos pesquisados.

Parte II - para conhecermos o posicionamento dos órgãos reguladores quanto às questões da pesquisa.

QUESTIONÁRIO

Este questionário tem caráter acadêmico, para complementar a Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais, cujo tema é: “As Responsabilidades Legais dos Auditores Independentes no Brasil e seu Monitoramento perante os Órgãos Reguladores”.

A identidade dos participantes será preservada, sendo analisado o conjunto das respostas para a compilação dos resultados.

Sua participação e colaboração são fundamentais para este processo.

PARTE I – PERFIL DO PESQUISADO

1. Qual seu cargo nessa Entidade, idade e gênero?

2. Qual sua formação acadêmica? Possui alguma especialização? Se positivo, qual?

3. Há quanto tempo trabalha nessa Entidade? Há quanto tempo está nesse cargo? Quais os cargos anteriores que você já ocupou nessa Entidade?

4. Poderia nos descrever, sumariamente, sua experiência profissional antes e após o ingresso nessa Entidade?

5. Quais foram as três maiores motivações para o seu investimento nesta Entidade?

PARTE II – PERGUNTAS INTEGRANTES DA PESQUISA

1. É possível afirmar que esta Entidade é um dos Órgãos Reguladores da Atividade de Auditoria Independente sobre as Demonstrações Contábeis de companhias com ações em bolsa de valores no Brasil? Se sim, por quê?

2. Considerando que este Órgão Regulador tenha essa responsabilidade, como se dá a fiscalização ou monitoramento?

3. Qual a periodicidade e a frequência dessa fiscalização?

4. Qual o procedimento que o órgão toma após receber denúncia de trabalho irregular?

5. Quais as formas existentes para que o usuário do serviço dos auditores faça a sua denúncia?

6. Qualquer usuário de serviço de auditoria independente, que se sinta prejudicado por uma má prestação de serviço pode solicitar ajuda do referido Órgão?

7. Como o auditor envolvido em tal processo é comunicado?

8. Você considera a Revisão pelos Pares, a Educação Profissional Continuada e Exame de Qualificação Técnica como forma de monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes? Justifique

9. Há troca de informações entre seu órgão e os demais órgãos reguladores, relacionados ao monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes?

10. Quais os tipos mais comuns utilizados como punição para o auditor independente que realizou trabalho irregular? O que ocorre se houver reincidência?

5.4. Dados coletados sobre o Perfil dos Pesquisados

Os dados do perfil tiveram alguns itens juntados para facilitar a nossa compreensão e também a do leitor.

5.4.1. Gênero, Idade e Cargo que Ocupa

	Gênero	Idade	Cargo que Ocupa
CFC	Masculino	57 anos	Coordenador Fiscal
CVM	Masculino	63 anos	Gerente de Normas de Auditoria
BACEN	Masculino	Não revelada	Não revelado

Quadro 12 – Gênero, Idade e Cargo Atual dos Pesquisados

Fonte: Elaborada pelo autor

5.4.2. Formação Acadêmica e Especialização ou MBA

	Formação Acadêmica	Especialização ou MBA
CFC	Bacharel em Ciências Contábeis, Direito e Teologia.	Mestre em Educação
CVM	Bacharel em Ciências Contábeis, Ciências Administrativas e em Direito.	Não respondeu
BACEN	Não revelada	Não revelada

Quadro 13 – Formação Acadêmica e Especialização ou MBA

Fonte: Elaborada pelo autor

5.4.3. Tempo de Trabalho na Entidade e Tempo que Está no Cargo

	Tempo de trabalho na entidade	Tempo que está no cargo
CFC	15 anos	15 anos
CVM	27 anos	17 anos
BACEN	Não revelado	Não revelado

Quadro 14 – Tempo de trabalho na entidade e Tempo que está no cargo

Fonte: Elaborada pelo autor

5.4.4. Cargos Ocupados Anteriormente

	Cargos Ocupados Anteriormente
CFC	Fiscal
CVM	Analista de Normas Contábeis e de Auditoria
BACEN	Não revelado

Quadro 15 – Cargos Ocupados Anteriormente

Fonte: Elaborada pelo autor

5.4.5. Experiência Profissional antes e no Cargo

	Experiência Profissional Antes	Experiência Profissional no Cargo
CFC	Contabilidade, Direito, Auditoria	Direito Administrativo
CVM	Escriturário, Sub-contador, Chefe de seção de Contabilidade, Gerente Administrativo e Auditor Interno, em instituições privadas.	Analista de Normas Contábeis e de Auditoria e Gerente de Normas de Auditoria.
BACEN	Não revelada	Não revelada

Quadro 16 – Experiência Profissional Antes e No Cargo

Fonte: Elaborada pelo autor

5.4.6. Três Maiores Motivações para Investir na Entidade.

	Três maiores motivações para investir na entidade
CFC	1. Solidez.
	2. Trabalho associado aos conhecimentos anteriores.
	3. Bom ambiente.
CVM	1. Estabilidade de emprego.
	2. Meu próprio desenvolvimento profissional.
	3. Comprometimento com a qualidade do exercício da atividade profissional dos contadores/auditores no mercado de valores mobiliários.
BACEN	Não reveladas

Quadro 17 – Três maiores motivações para investir na entidade.

Fonte: Elaborada pelo autor

5.5. Respostas obtidas na Parte II do Questionário: Comparativo entre os Três Órgãos

Este tópico apresenta, na íntegra, as respostas obtidas no questionário – questões de 6 a 15 – aplicado aos chefes de departamento dos órgãos CFC, CVM e BACEN, bem como um comparativo entre eles à luz da visão deste pesquisador.

PERGUNTA 6	
É possível afirmar que esta Entidade é um dos Órgãos Reguladores da Atividade de Auditoria Independente sobre as Demonstrações Contábeis de companhias com ações em bolsa de valores no Brasil? Se sim, por quê?	
ÓRGÃOS	RESPOSTAS
CFC	Esta entidade faz parte do sistema CFC/CRCs. Fiscaliza a atividade contábil. A auditoria das demonstrações contábeis é regulada pelo Conselho Federal de Contabilidade.
CVM	Sim. Compete à CVM, por determinação legal, a regulamentação do mercado de valores mobiliários, inclusive, fiscalizando permanentemente as atividades desenvolvidas neste mercado, o que inclui a atividade de prestação de serviços de auditoria de demonstrações contábeis.
BACEN	Sim, relativamente à prestação de seus serviços nas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar por esta Autarquia, na forma do artigo 20 do Regulamento anexo à Resolução CMN nº 3.198, de 2004: “O auditor independente deve observar, na prestação de seus serviços, as normas e procedimentos estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional, pelo Banco Central do Brasil e, no que não for conflitante, aqueles determinados pela CVM, pelo CFC e pelo Ibracon”.
COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS ÓRGÃOS	
Os três órgãos confirmam que são reguladores da atividade de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis de companhias com ações em bolsas de valores no Brasil, afirmando que essa regulação ocorre por meio de dispositivo legal.	
Interessante notar que o BACEN cita como base legal o artigo 20 do Regulamento anexo à Resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) nº 3.198/2004 que, resumidamente, determina que cabe ao auditor observar as normas e procedimentos estabelecidos pelo BACEN, CVM, CFC e IBRACON, ou seja, apesar do auditor ter que observar as normas emitidas pelo IBRACON, esse órgão, como tratado durante o estudo, não tem a competência de monitorar as responsabilidades legais dos auditores.	

Quadro 18 – Pergunta 6 – Parte II.

Fonte: Elaborada pelo autor

PERGUNTA 7	
Considerando que este Órgão Regulador tenha essa responsabilidade, como se dá a fiscalização ou monitoramento?	
ÓRGÃOS	RESPOSTAS
CFC	Como já dissemos o Órgão não é regulador e sim órgão fiscalizador. A fiscalização é efetuada, principalmente por meio de inclusão em programas especiais de fiscalização e monitoramento.
CVM	A fiscalização se dá a partir do acompanhamento das informações contábeis das companhias <i>vis a vis</i> o parecer do auditor independente, bem como da divulgação de atos e/ou fatos ao mercado que possam refletir nas demonstrações contábeis das companhias. Denúncias e reclamações também são objeto de avaliação para a adoção de procedimentos de fiscalização e/ou monitoramento.
BACEN	O Banco Central do Brasil utiliza os papéis de trabalho e relatórios produzidos pelas auditorias independentes como subsídio nos trabalhos de supervisão das instituições financeiras. No curso desses trabalhos é possível detectar irregularidades que podem caracterizar omissão ou negligência, por parte dos auditores, na execução de seus trabalhos nas instituições financeiras sob fiscalização desta Autarquia, ensejando eventual instauração de processo administrativo punitivo, na forma do artigo 26, parágrafos 3º e 4º, da Lei nº 6.385, de 1976 (com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 9.447, de 1997).
COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS ÓRGÃOS	
<p>Tanto a CVM quanto o BACEN evidenciam que a fiscalização das empresas de auditoria se inicia pela análise do Parecer dos Auditores Independentes e as Demonstrações Contábeis.</p> <p>Por sua vez, o CFC se limita a responder que a fiscalização é efetuada por meio de inclusão em programas especiais de fiscalização e monitoramento. Apesar da resposta do CFC não ser detalhada, é bem possível que esses programas especiais tenham seu desenvolvimento por meio da análise do Parecer dos Auditores Independentes e as Demonstrações Contábeis publicadas.</p> <p>A CVM foi o único órgão a informar que as denúncias e reclamações são consideradas como objeto de avaliação para adoção de procedimentos de monitoramento dos auditores independentes.</p> <p>O BACEN citou a base legal onde sua resposta foi embasada, qual seja artigo 26, parágrafos 3º e 4º, da Lei nº 6.385, de 1976 (com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 9.447, de 1997).</p>	

Quadro 19 – Pergunta 7 – Parte II.

Fonte: Elaborada pelo autor

PERGUNTA 8	
Qual a periodicidade e a frequência dessa fiscalização?	
ÓRGÃOS	RESPOSTAS
CFC	Procura-se tão-somente fiscalizar setores e regiões fiscalizadas em período muito extenso. Pode ocorrer a fiscalização ainda decorrente de denúncia.
CVM	Não há solução de continuidade no processo de fiscalização desta CVM.
BACEN	Não há periodicidade definida, todavia o exame dos relatórios produzidos pelas auditorias independentes faz parte do processo de acompanhamento contínuo das instituições financeiras, supervisionadas por esta Autarquia.
COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS ÓRGÃOS	
<p>Pelas respostas obtidas, basicamente, os órgãos afirmam que não há uma periodicidade estipulada para o processo de fiscalização.</p> <p>O CFC destaca que fiscaliza setores e regiões e que pode ocorrer a fiscalização através de denúncia recebida.</p> <p>A CVM afirma que não há solução de continuidade no processo de fiscalização. No nosso entendimento deve haver um processo contínuo de monitoramento que pode ter maior ou menor intensidade numa fiscalização para determinado auditor, em função de denúncia recebida, algo público que faz o órgão ficar mais atento em determinada operação, fiscalização anteriores que identificam irregularidades nos trabalhos dos auditores, etc...</p> <p>Ressaltamos que, no caso específico do BACEN, este complementa destacando que faz parte de um processo contínuo o exame dos relatórios (Parecer) emitidos pelos auditores independentes.</p> <p>Nessa e outras respostas o BACEN se intitula como “autarquia”. Assim, julgamos aqui importante definirmos esse termo. As autarquias são criadas por lei para executar, de forma descentralizada, atividades típicas da administração pública. Têm patrimônio formado por recursos próprios. Sua organização interna pode vir através de decretos (emanam do poder executivo); de portarias (ministérios, secretarias); regimentos ou regulamentos internos. No caso, o BACEN é uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda e o principal executor das orientações do Conselho Monetário Nacional (CMN).</p>	

Quadro 20 – Pergunta 8 – Parte II.

Fonte: Elaborada pelo autor

PERGUNTA 9	
Qual o procedimento que o órgão toma após receber denúncia de trabalho irregular?	
ÓRGÃOS	RESPOSTAS
CFC	Após receber a denúncia esta é enviada ao denunciado para apresentar sua defesa.
CVM	Em se tratando de denúncia relacionada à atuação de auditor independente, variando de acordo com a gravidade da denúncia, pode ser: interpelação ao próprio denunciado; inspeção no estabelecimento e/ou nos papéis de trabalho do auditor, com a instauração do processo administrativo, podendo culminar com sanções: advertência, multa, suspensão ou cancelamento do registro. No caso de aplicação de penalidades, a CVM poderá determinar o envio de processo para o CFC/CRC e no caso indício de crime, a CVM tem o dever de comunicar ao Ministério Público.
BACEN	Eventuais denúncias de irregularidades, que possam caracterizar omissão ou negligência por parte de auditores independentes na execução de seus trabalhos nas instituições financeiras sob fiscalização desta Autarquia, são regularmente apuradas e, caso comprovadas, instaura-se processo administrativo punitivo, na forma do artigo 26, parágrafos 3º e 4º, da Lei nº 6.385, de 1976 (com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 9.447, de 1997).
COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS ÓRGÃOS	
<p>Após receber uma denúncia de trabalho irregular todos os órgãos iniciam um processo de investigação do denunciado.</p> <p>O CFC destaca que o denunciado pode apresentar defesa para aquilo que está sendo apurado como irregularidade em seu trabalho.</p> <p>A CVM detalha que a investigação pode ocorrer por interpelação ao próprio denunciado ou inspeção no estabelecimento e/ou nos papéis de trabalho do auditor e, caso haja culpa do auditor, as sanções podem ser advertência, multa, suspensão ou cancelamento do registro. Também o processo pode ser encaminhado ao CFC/CRC para fins de aplicação de penalidades e, se houver indício de crime por parte do auditor, o processo é comunicado ao Ministério Público.</p>	

Quadro 21 – Pergunta 9 – Parte II.

Fonte: Elaborada pelo autor

PERGUNTA 10	
Quais as formas existentes para que o usuário do serviço dos auditores faça a sua denúncia?	
ÓRGÃOS	RESPOSTAS
CFC	As instruções estão no site do CRCSP.
CVM	Via de regra, as denúncias são avaliadas e investigadas, independentemente do meio utilizado para sua apresentação, inclusive denúncias anônimas.
BACEN	Qualquer pessoa pode procurar o Banco Central para reclamar contra instituição fiscalizada por ele ou para encaminhar reclamações, sugestões, críticas ou elogios relacionados aos serviços prestados pelo Banco Central. Em todas as cidades onde o Banco Central mantém representação, há equipes preparadas para prestar atendimento presencial, das 9h às 16h. Na sede do Banco Central, em Brasília, o atendimento é das 8h às 18h. Contatos com o Banco Central podem também ser feitos por carta, fax ou por telefone. A ligação é gratuita, de qualquer parte do País, para o número 0800-979-2345. O horário de atendimento é das 8h às 20h nos dias úteis.
COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS ÓRGÃOS	
<p>A CVM deixa evidente que a denúncia pode ser feita por qualquer forma.</p> <p>O BACEN informa, detalhadamente, quais as maneiras de se fazer uma denúncia. Que esta pode ser presencial, nas cidades em que há representação, na sede do BACEN em Brasília, por carta, fax ou telefone oferecendo, inclusive, os horários de atendimento e telefone para contato.</p> <p>O CFC se limita a informar que as instruções estão no site. Assim, fomos buscar essa informação no referido site e verificamos que a mesma pode ser:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Utilizando formulário fornecido pelo CRC-SP. 2) De maneira formal, por escrito, em duas vias, mediante requerimento assinado dirigido ao Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, contendo: <ol style="list-style-type: none"> a. nome, qualificação, endereço e telefone do denunciante; b. nome e endereço do profissional ou do escritório de contabilidade denunciado, mencionando-se, neste caso, o nome do contabilista responsável; c. lista dos serviços contratados; d. data de contratação dos serviços; e. descrição pormenorizada das irregularidades e circunstâncias em que foram constatadas; f. documentos hábeis que comprovem a prática da infração; g. instrumento de procuração, caso a denúncia seja feita por representante legal do denunciante. 	

Quadro 22 – Pergunta 10 – Parte II.

Fonte: Elaborada pelo autor

PERGUNTA 11	
Qualquer usuário de serviço de auditoria independente, que se sinta prejudicado por uma má prestação de serviço pode solicitar ajuda do referido Órgão?	
ÓRGÃOS	RESPOSTAS
CFC	Sim. Qualquer cidadão pode denunciar.
CVM	Sim.
BACEN	Ver resposta dada à questão anterior.
COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS ÓRGÃOS	
<p>Os órgãos foram unânimes na afirmativa de possibilidade de denúncia.</p> <p>Esta afirmação dos órgãos oferece tranquilidade às pessoas ou empresas que venham a se sentir lesadas por um serviço de auditoria independente das demonstrações contábeis que deixou a desejar ou apresentou algum tipo de irregularidade.</p> <p>Do mesmo modo, tal afirmativa confirma a credibilidade dos órgãos.</p>	

Quadro 23 – Pergunta 11 – Parte II.

Fonte: Elaborada pelo autor

PERGUNTA 12	
Como o auditor envolvido em tal processo é comunicado?	
ÓRGÃOS	RESPOSTAS
CFC	Como os demais profissionais, este deve tomar conhecimento da denúncia para apresentar sua defesa.
CVM	Via de regra, o profissional e/ou firma de auditora será instado a se pronunciar prestando esclarecimentos ou será objeto de inspeção para se obter evidências e/ou provas da irregularidade denunciada.
BACEN	Normalmente, o auditor independente toma ciência de que seus trabalhos estão sendo objeto de verificação quando são requisitados os relatórios e papéis de trabalho referentes a trabalhos efetuados nas instituições fiscalizadas por esta Autarquia.
COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS ÓRGÃOS	
<p>Nenhum dos órgãos, efetivamente, informou “como” se dá o comunicado, se oralmente, se por comunicado impresso, se por carta de advertência, entre outros.</p> <p>O CFC limitou-se a fornecer resposta indicando que este é avisado para apresentar defesa, mas não explicita “como” isso acontece.</p> <p>A CVM detalha que ao auditor é feita solicitação de esclarecimentos sobre o processo ou notificado que o mesmo será objeto de inspeção. Não foi informado “como” isso é feito.</p> <p>O BACEN informa que o auditor toma conhecimento quando é requisitado os relatórios e papéis de trabalho referente aos trabalhos de auditoria executados, ou seja, pelo que entendemos não há um comunicado e sim a solicitação de documentos, o que leva o auditor a subentender que seus serviços serão fiscalizados.</p>	

Quadro 24 – Pergunta 12 – Parte II.

Fonte: Elaborada pelo autor

PERGUNTA 13	
Você considera a Revisão pelos Pares, a Educação Profissional Continuada e Exame de Qualificação Técnica como formas de monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes? Justifique	
ÓRGÃOS	RESPOSTAS
CFC	Sim. A Revisão pelos Pares é uma forma de monitorar a qualidade dos trabalhos. Já o Exame de Qualificação Técnica é uma forma de avaliar o preparo do profissional para o exercício da atividade profissional.
CVM	Sim. Embora sejam conduzidas na esfera do sistema CFC/CRC, as formas de monitoramento referidas foram instituídas pela CVM nas normas que regulam o exercício da atividade de auditoria independente de demonstrações contábeis no âmbito do mercado de valores mobiliários. A CVM tem grande interesse na eficiência e eficácia destes processos de monitoramento e participa acompanhando o andamento das atividades desenvolvidas.
BACEN	O Banco Central do Brasil não atua na autorização ou habilitação de profissionais de auditoria. O registro para o exercício de atividades típicas de auditoria independente é prerrogativa da CVM (caput do artigo 26 da lei nº 6.385, de 1976).
COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS ÓRGÃOS	
<p>O CFC e a CVM concordaram que a Revisão pelos Pares, a Educação Profissional Continuada e Exame de Qualificação Técnica são formas de monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes.</p> <p>O CFC inicia sua resposta com um “sim” o que nos leva a entender que considera a Revisão pelos Pares, a Educação Profissional Continuada e Exame de Qualificação Técnica como formas de monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes. Após, valoriza a Revisão pelos Pares e o Exame de Qualificação Técnica para a qualidade do trabalho de auditoria, porém, nada menciona acerca da Educação Profissional Continuada.</p> <p>A CVM assume a sua posição enquanto instituição responsável pelas normas reguladoras, mas delega ao CFC e ao CRC o monitoramento. Ressalta que acompanha esses processos de monitoramento porque prima pela sua eficácia e eficiência e participa acompanhando o andamento das atividades desenvolvidas.</p> <p>O BACEN evidencia que segue a prerrogativa da CVM e que não autoriza e nem habilita nenhum profissional de auditoria.</p>	

Quadro 25 – Pergunta 13 – Parte II.

Fonte: Elaborada pelo autor

PERGUNTA 14	
Há troca de informações entre seu órgão e os demais órgãos reguladores, relacionados ao monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes?	
ÓRGÃOS	RESPOSTAS
CFC	Sim. Efetivamente os demais órgãos denunciam os Profissionais que cometeram alguma infração no âmbito de suas atuações.
CVM	Sim. A CVM disponibiliza a base de dados do universo dos auditores independentes a serem fiscalizados/monitorados, participa do acompanhamento das atividades e recebe as informações e a respeito das conclusões obtidas no trabalho conduzido pelo sistema CFC/CRC. Tais informações são utilizadas como processo de fiscalização da CVM.
BACEN	Sim. O Intercâmbio de informações entre o Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários é previsto na Lei Complementar nº 105, de 2001, com base na qual foi firmado convênio entre os dois supervisores, cuja íntegra pode ser encontrada na página do Banco Central na internet, disponível em: http://www.bcb.gov.br/htms/inffina/ConvenioCVM.pdf .
COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS ÓRGÃOS	
<p>Os três confirmaram que há troca de informações entre os órgãos reguladores relacionados ao monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes.</p> <p>Na resposta da CVM podemos observar a sua prontidão na disponibilização de sua base de dados de auditores independentes, bem como seu acompanhamento durante todo o processo, recebendo informações e conclusões da fiscalização.</p> <p>Buscamos no site oferecido pelo BACEN, o documento de parceria com a CVM, firmando o convênio e encontramos a Cláusula sexta que apresentamos: “CLÁUSULA SEXTA - DA COMUNICAÇÃO SOBRE PRÁTICAS/OPERAÇÕES IRREGULARES E MEDIDAS CORRETIVAS ADOTADAS:</p> <p>6.1. A CVM informará imediatamente ao Bacen: a) as operações detectadas, no exercício regular de sua ação fiscalizadora, realizadas em bolsas de mercadorias e de futuros e registradas ou liquidadas por entidades de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários, que guardem relação com o âmbito de competência do Bacen e apresentem indícios de situações anormais de mercado ou possam consubstanciar práticas não eqüitativas, modalidades de fraude ou manipulação; b) as medidas adotadas relativamente à prevenção ou correção de situações anormais de mercado que envolvam contratos referenciados em ouro, moedas, taxas de juros e outros ativos relacionados à formulação e gestão das políticas monetária, cambial e creditícia.</p> <p>6.2. O Bacen informará imediatamente à CVM as práticas e operações detectadas, no exercício regular de sua ação fiscalizadora, que guardem relação com o âmbito de competência da CVM e apresentem indícios de irregularidade, bem como qualquer prática adotada por instituições administradoras de fundos de investimento financeiro que acarrete ou possa acarretar prejuízo ao patrimônio dos cotistas respectivos”.</p>	

Quadro 26 – Pergunta 14 – Parte II.

Fonte: Elaborada pelo autor

PERGUNTA 15	
Quais os tipos mais comuns utilizados como punição para o auditor independente que realizou trabalho irregular? O que ocorre se houver reincidência?	
ÓRGÃOS	RESPOSTAS
CFC	As punições somente são aplicadas após o trânsito em julgado. E, podem variar de acordo com o julgamento da Câmara. Pode ser multa ou suspensão temporária da atividade, cumulada com advertência ou censura pública.
CVM	Os tipos mais comuns de penalidades aplicadas pela CVM são a advertência e a multa pecuniária. Existem casos menos frequentes de suspensão e de cancelamento de registros. Nesse aspecto, convém esclarecer que existe o mecanismo legal instituído do Termo de Compromisso, no qual o acusado poderá encerrar o processo de acusação mediante a assunção de compromissos, seja comportamental ou o pagamento de determinada quantia, sem que seja obrigatório a assunção de culpa, mas via de regra se dá publicidade do fato. A reincidência é uma agravante que será sempre considerada na condução do processo administrativo sancionador.
BACEN	<p>Nos termos do parágrafo 3º do artigo 26 da Lei nº 6.385, de 1976, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei 9.447, de 1997, são as seguintes as penalidades aplicáveis previstas no artigo 11:</p> <p>I - advertência;</p> <p>II - multa;</p> <p>III - suspensão do exercício do cargo de administrador ou de conselheiro fiscal de companhia aberta, de entidade do sistema de distribuição ou de outras entidades que dependam de autorização ou registro na Comissão de Valores Mobiliários;</p> <p>IV - inabilitação temporária, até o máximo de vinte anos, para o exercício dos cargos referidos no inciso anterior;</p> <p>V - suspensão da autorização ou registro para o exercício das atividades de que trata esta Lei;</p> <p>VI - cassação de autorização ou registro, para o exercício das atividades de que trata esta Lei;</p> <p>VII - proibição temporária, até o máximo de vinte anos, de praticar determinadas atividades ou operações, para os integrantes do sistema de distribuição ou de outras entidades que dependam de autorização ou registro na Comissão de Valores Mobiliários;</p> <p>VIII - proibição temporária, até o máximo de dez anos, de atuar, direta ou indiretamente, em uma ou mais modalidades de operação no mercado de valores mobiliários.</p> <p>§ 1º - A multa não excederá o maior destes valores:</p> <p>I - R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais);</p> <p>II - cinquenta por cento do valor da emissão ou operação irregular; ou</p> <p>III - três vezes o montante da vantagem econômica obtida ou da perda evitada em decorrência do ilícito.</p> <p>§ 2º - Nos casos de reincidência serão aplicadas, alternativamente, multa nos termos do parágrafo anterior, até o triplo dos valores fixados, ou penalidade prevista nos incisos III a VIII do 'caput' deste artigo.</p>

COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS ÓRGÃOS

Com relação aos tipos mais comuns de punição para o auditor independente os órgãos citam:

CFC - Multa ou suspensão temporária da atividade, cumulada com advertência ou censura pública.

CVM - Advertência e multa pecuniária, e existem casos menos frequentes de suspensão e de cancelamento de registros.

BACEN – Advertência, multa, inabilitação temporária, suspensão da autorização ou registro, cassação de autorização ou registro e proibição temporária.

Com relação à reincidência citam:

O CFC não se manifestou sobre a reincidência.

CVM - A reincidência é uma agravante que será sempre considerada na condução do processo administrativo sancionador.

BACEN – Nos casos de reincidência serão aplicadas, alternativamente, multas.

Ressaltamos, novamente, que as respostas do BACEN trazem, em sua maioria, os embasamentos legais.

Quadro 27 – Pergunta 15 – Parte II.

Fonte: Elaborada pelo autor

5.6. Discussão Global dos Comparativos

Este tópico oferece um desfecho à pesquisa apresentando, o que de mais significativo foi levantado nos comparativos entre os três órgãos reguladores e as respostas dadas às questões formuladas para o trabalho.

Quanto ao perfil dos pesquisados apresentamos apenas do CFC e CVM, pois o responsável pelo questionário do BACEN em resposta fez o seguinte anúncio:

“As perguntas de 1 a 5, que tratam do perfil do pesquisado, deixaram de ser respondidas dado o caráter institucional das respostas”.

As informações de competência do BACEN nos foram encaminhadas em 27 de novembro de 2009 pelo DESUP - Departamento de Supervisão de Bancos e Conglomerados Bancários.

Os pesquisados são do sexo masculino, na faixa etária compreendida entre 57 e 63 anos, sendo que um deles trabalha na Coordenadoria Fiscal e o outro na Gerência de Normas de Auditoria.

Em sua formação acadêmica o que nos chama a atenção é que ambos os pesquisados cursaram três graduações: o primeiro é Bacharel: em Ciências Contábeis e também Teólogo e o segundo é Bacharel: em Ciências Contábeis, em Ciências Administrativas e em Direito. O que ressaltamos é o fato curioso do primeiro pesquisado ser da área contábil (exatas), ter cursado Teologia (religiosidade) e ter a titulação de Mestre em Educação, uma distinção interessante entre as áreas.

O pesquisado do CFC está há 15 anos na entidade e também no mesmo cargo, já o pesquisado da CVM está há 27 anos na entidade e ocupando o cargo atual há 17 anos, o que denota o respeito da entidade ao profissional com relação ao seu valor, competência e habilidades.

Quanto aos cargos ocupados anteriormente nada há a acrescentar.

Quanto às experiências adquiridas antes do cargo estas variaram de Escriturário, Sub-Contador, Contador, Chefe de seção de Contabilidade, Gerente Administrativo, Auditor e Advogado. Já com relação às experiências adquiridas no cargo atual estas englobam: o Direito Administrativo, a Análise de Normas Contábeis e de Auditoria e a Gerência de Normas de Auditoria.

Para finalizar o perfil dos pesquisados solicitamos que citassem as três maiores motivações para investir na entidade e as respostas tiveram motivações diferentes, mas complementares: a solidez da entidade aliada à estabilidade de emprego, o bom ambiente de trabalho, a possibilidade de exercitar os conhecimentos adquiridos, o desenvolvimento profissional, bem como o comprometimento com a qualidade do exercício da atividade profissional dos contadores/auditores no mercado de valores mobiliários.

Quanto à Parte II do Questionário, considerando as respostas fornecidas às questões de 6 à 15, realizamos um estudo comparativo entre os três órgãos, uma vez, que nesta parte da pesquisa o BACEN passa a se manifestar.

Quanto à confirmação se os referidos órgãos são reguladores da atividade de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis de companhias com ações em bolsas de valores no Brasil, os três órgãos confirmaram que são reguladores da atividade.

Aqui nos cabe lembrar a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Resolução CFC nº 1.055, datada de 7 de outubro de 2005, com a intenção de centralizar e uniformizar as normas pela entidade reguladora, intencionando a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. Na prática, o CPC, centralizou numa única entidade as normas existentes. Normas que antes eram emitidas pela CVM, BACEN, outros órgãos reguladores e até associações profissionais, o que gerava certo conflito devido à qualidade técnica.

O CFC, assim, como órgão maior que abrange todas as atividades exercidas pelos contadores, fiscaliza a atividade contábil, sendo a auditoria das demonstrações contábeis uma das atividades exercidas pelos contadores.

Reportamo-nos a Hendriksen e Van Breda (1999, p. 529), quando mencionam a importância das demonstrações contábeis como um relatório da administração, e não exclusivamente dos auditores, pois não se pode emitir um parecer afirmando que as demonstrações contábeis estão adequadas, se estas divergem da prática contábil.

Uma interessante questão relacionada à determinação dos órgãos reguladores da atividade de auditoria independente no Brasil, apresentada na resposta do BACEN, é que o auditor também deve observar as normas e procedimentos estabelecidos pelo IBRACON, enquanto que o estudo verificou que o

IBRACON não possui a competência legal de monitorar as responsabilidades legais dos auditores. Assim, o monitoramento para observar se os auditores também estão seguindo as normas e procedimentos, emitidos pelo IBRACON, deve ser executado por outro órgão regulador, que não seja o IBRACON.

O monitoramento dos auditores independentes se dá principalmente pela análise do Parecer dos Auditores Independentes e as Demonstrações Contábeis que são publicadas. Basicamente, é por meio desses documentos que os órgãos reguladores podem se aprofundar com o objetivo de verificar se todas as normas e procedimentos são seguidos pelos auditores. Necessitando de maiores esclarecimentos, os órgãos reguladores podem solicitar aos auditores que informem detalhes da auditoria realizada.

A Resolução CFC nº 820/1997 que trata das Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, no item que aborda especificamente as Normas do Parecer dos Auditores Independentes, estabelece que o auditor independente assume – por meio da emissão do seu parecer sobre as demonstrações contábeis – uma responsabilidade técnico-profissional definida, inclusive de ordem pública. Assim, o auditor independente é responsável por expressar opinião sobre as demonstrações contábeis como resultado do seu exame.

Outra forma pela qual se dá o monitoramento é a investigação efetuada pelos órgãos das denúncias e reclamações recebidas, relativas aos trabalhos dos auditores independentes, ou mesmo, sobre denúncias e reclamações feitas sobre as demonstrações contábeis publicadas que pode levar os órgãos reguladores a questionar (investigar) se os trabalhos dos auditores independentes foram realizados de forma adequada.

O CFC aborda esse item, especificamente, em sua Resolução nº 1.034/2005 que aprovou a NBC P 1.2 – Independência em que menciona que não deve haver interesse entre as partes, ou seja, da auditoria e da empresa auditada, o que garante a objetividade. Resumidamente, é a condição necessária para que a auditoria independente execute seu trabalho e de forma totalmente imparcial aos interesses da empresa auditada.

Havendo denúncias e reclamações os órgãos reguladores aprofundam na investigação a fim de verificar se os auditores independentes não seguiram as normas e procedimentos.

Isto porque, o trabalho do auditor, na concepção de Latorraca (1970, p. 3) tem caráter público o que aumenta a sua responsabilidade.

O termo Responsabilidade nos remete a seu conceito, mencionado por Diniz (2005, p. 200) subdividido em 4 itens:

1. Dever jurídico de responder por atos que impliquem dano a terceiro ou violação de norma jurídica.
2. Qualidade de ser responsável.
3. Imposição legal de reparar dano causado.
4. Situação daquele que deve responder por um ato ou fato.

De acordo com o Novo Código Civil, quando o auditor independente, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito ou causar dano a outra pessoa, fica obrigado a reparar o referido dano respondendo com seus bens particulares, segundo o artigo 942 do referido Código que estabelece: “Os bens do responsável pela ofensa ou violação do direito de outrem ficam sujeitos à reparação do dano causado”.

Desse modo, todas as denúncias podem e devem ser efetuadas e por diversas formas, inclusive anonimamente e, por qualquer meio (CVM), por preenchimento de formulário próprio ou de maneira formal por escrito (CFC) e de forma presencial, por carta, fax ou telefone (BACEN).

Ao receber as denúncias e reclamações os órgãos reguladores tomam algumas ações. No caso do CFC, a denúncia é enviada ao denunciado para apresentar sua defesa. Já a CVM analisa a gravidade da denúncia e dependendo do seu grau de gravidade faz uma interpelação ao próprio denunciado ou inspeção no estabelecimento e/ou nos papéis de trabalho da empresa de auditoria independente instaurando um processo administrativo. Por sua vez, o BACEN apura regularmente a denúncia e, caso comprovada, instaura-se um processo administrativo punitivo. No caso de aplicação de penalidades, a CVM poderá determinar o envio de processo para o CFC/CRC para que este possa determinar penalidades ao auditor responsável pelo trabalho e no caso indício de crime, a CVM tem o dever de comunicar ao Ministério Público.

Os órgãos foram unânimes na afirmativa de possibilidade de denúncia por parte dos usuários de serviço de auditoria independente, que se sintam prejudicados por uma má prestação de serviço. Esta afirmação dos órgãos oferece tranquilidade às pessoas ou empresas que venham a se sentir lesadas por um serviço de

auditoria independente das demonstrações contábeis que deixou a desejar ou apresentou algum tipo de irregularidade, do mesmo modo, tal afirmativa confirma a credibilidade dos órgãos.

A CVM também fica acompanhando os atos e fatos ocorridos no mercado e que devem ser publicados, para aquelas companhias que estão sob sua jurisdição. Em muitos casos esses atos e fatos deverão refletir nas demonstrações contábeis das companhias e assim, a CVM fica alerta se o Parecer dos Auditores e, conseqüentemente, as demonstrações contábeis consideraram esses atos e fatos, pois caso contrário, poderá ter um indício que os auditores independentes não executaram seus trabalhos de acordo com as normas e procedimentos da profissão.

Quanto à periodicidade e a frequência da fiscalização, o CFC informa que a fiscalização ocorre por setores e regiões, fiscalizadas em período muito extenso enquanto que a CVM alega que não há solução de continuidade no processo de fiscalização. O BACEN, por sua vez, trata que não há uma periodicidade definida, mas que o exame dos Pareceres dos Auditores Independentes faz parte do processo de acompanhamento contínuo das instituições financeiras.

Nenhum dos órgãos reguladores, efetivamente, informou “como” que um auditor envolvido em um processo de fiscalização é comunicado, por exemplo, se oralmente, se por comunicado impresso, se por carta de advertência, se por solicitação de comparecimento para prestação de informação ao órgão regulador, entre outros.

Cabe-nos ressaltar que há no contexto brasileiro, um conjunto de regras éticas que deve ser levado em conta pelos auditores independentes e que é estabelecido pelo Código de Ética Profissional do Contabilista. Ética profissional que, na concepção de Holmes (1968, p. 40) envolve princípios morais, a sua conformidade com as regras, as ações de um contador profissional e também a relação com os seus clientes.

De uma forma geral, os órgãos reguladores consideram que a Revisão pelos Pares, a Educação Profissional Continuada e Exame de Qualificação Técnica são formas de monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes. O CFC detalha que a Revisão pelos Pares é uma forma de monitorar a qualidade dos trabalhos enquanto que o Exame de Qualificação Técnica avalia o preparo do profissional para o exercício da atividade profissional. Nesse sentido podemos entender que a Educação Profissional Continuada é uma das formas para que o

auditor recicle seus conhecimentos para que continue efetuando trabalhos com qualidade. A CVM declara que possui grande interesse na eficiência e eficácia destes processos de monitoramento dos auditores independentes e participa acompanhando o andamento das atividades desenvolvidas.

Todos os órgãos afirmaram que há troca de informações entre outros órgãos reguladores relacionados ao monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes. O CFC se posicionou no sentido de receber informações de outros órgãos que denunciam os profissionais que cometeram alguma infração no âmbito de suas atuações para que analise se cabe ou não punição por parte do CFC. A CVM, por sua vez, disponibiliza a base de dados do universo dos auditores independentes a serem fiscalizados/monitorados, participa do acompanhamento das atividades e recebe as informações e conclusões obtidas no trabalho conduzido pelo sistema CFC/CRC e o BACEN

Com relação aos tipos mais comuns de punição para o auditor independente, os órgãos reguladores fazem o seguinte comunicado:

- CFC - Multa ou suspensão temporária da atividade, cumulada com advertência ou censura pública.
- CVM - Advertência e multa pecuniária, e existem casos menos frequentes de suspensão e de cancelamento de registros.
- BACEN – Advertência, multa, inabilitação temporária, suspensão da autorização ou registro, cassação de autorização ou registro e proibição temporária.

Estes quesitos também têm valor pelos Conselhos Regionais de Contabilidade, todos subordinados ao CFC e que funcionam como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, para julgar questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética dos Contabilistas, e a penalidade pela infração ao referido Código, segundo sua gravidade, pode ser: Advertência reservada; Censura reservada; Censura pública.

Por fim, no que se refere à reincidência, os órgãos reguladores citam:

- O CFC não se manifestou sobre a reincidência.
- CVM - A reincidência é uma agravante que será sempre considerada na condução do processo administrativo sancionador.

- BACEN – Nos casos de reincidência serão aplicadas, alternativamente, multas.

Administrativamente, cabe ao BACEN se manifestar pelos atos praticados ou omissões em que houverem incorrido em trabalhos de auditoria efetuados em instituições financeiras e equiparadas. E, pelo enquadramento do auditor independente na Lei nº 7.492/1986, que define os crimes contra o sistema financeiro nacional; estabelece em seus artigos as penas para tais ações e atitudes.

Evidenciamos, assim, que as normas, conforme citamos no item 3.3.5., por serem legais, instituem obrigações aos auditores independentes e que qualquer transgressão que envolva a sua responsabilidade pode e deve ser denunciada.

CONCLUSÃO

Atualmente a questão da responsabilidade dos auditores independentes está sendo discutida constantemente, seja pelos órgãos reguladores da profissão, pelos usuários dos seus serviços ou mesmo pelas próprias empresas de auditoria.

Essa discussão tomou significativa importância em decorrência dos escândalos contábeis citados no início deste estudo e, por meio dela, entendemos que, provavelmente, toda vez que algum novo escândalo contábil de grandes proporções for desencadeado, no Brasil ou no mundo, e alguém se sentir prejudicado pelos serviços dos auditores independentes, esta profissão será consideravelmente abalada, pois muitos auditores competentes e de credibilidade pagam o preço pelos poucos que fazem uso erroneamente da profissão.

Com base nesse fato, este estudo se propôs a elaborar um trabalho para identificar as responsabilidades legais dos auditores independentes e verificar se essas responsabilidades são monitoradas pelos órgãos reguladores da atividade no Brasil, como proposta para se tornar fonte de pesquisa para estudos por parte dos estudantes em Ciências Contábeis e outras pessoas interessadas no assunto.

Descobrimos, por meio da pesquisa efetuada, que até o ano de 1976, não havia uma regulamentação específica que determinasse formalmente a responsabilidade do auditor independente no Brasil e que até então era aplicado ao assunto a responsabilidade civil do direito comum.

Complementando, em 1976 com a publicação da Lei nº 6.385 que dispôs sobre o mercado de valores mobiliários e criou a CVM, foi claramente disposto que os auditores independentes passaram a responder civilmente pelos prejuízos que causarem a terceiros, em virtude de culpa ou dolo nos exercício das suas funções. Após, vários outros atos legais foram publicados no ordenamento jurídico brasileiro detalhando as responsabilidades dos auditores independentes, como por exemplos, em 1996 o CFC publicou o Código de Ética Profissional do Contabilista e no ano de 2001, através da Lei nº 10.303 que alterou e acrescentou dispositivos nas Leis nº 6.404/76 e 6.385/76, ficou estabelecido pena de detenção aos auditores independentes que exercerem a atividade em empresas vinculadas ao mercado de capitais sem estarem devidamente autorizados ou registrados na CVM.

Antes da pesquisa, tinha-se a idéia que o IBRACON, como órgão regulador da atividade de auditoria no Brasil, possuía a competência de monitorar as responsabilidades legais dos auditores independentes. A conclusão da pesquisa apontou que o IBRACON, por não ser um órgão governamental, não possui essa competência, onde sua função se limita a discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias diante de organismos públicos e privados e da sociedade em geral.

De forma suplementar, a pesquisa concluiu que o CFC, CVM e BACEN são órgãos reguladores da atividade de auditoria independente no Brasil com a competência de monitorar as responsabilidades dos auditores independentes, por determinação legal.

A pesquisa constatou que as responsabilidades dos auditores independentes no Brasil, relacionadas a trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis de companhias com ações em bolsa de valores, são monitoradas pelos órgãos reguladores. As principais formas de monitoramento citados espontaneamente pelos órgãos reguladores foram:

- **CFC** – Inclusão dos auditores em programas especiais de fiscalização e monitoramento.
- **CVM** – Acompanhamento das informações contábeis e parecer do auditor independente publicados pelas companhias.
- **BACEN** – Análise dos papéis de trabalho e relatórios elaborados pelo auditor independente.

A pesquisa também identificou outras formas de monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes, como por exemplos, (i) acompanhamento se os atos e/ou fatos relevantes divulgados ao mercado pelas companhias estão refletidos nas suas demonstrações contábeis e consequentemente no parecer do auditor independente; (ii) investigação de denúncias e reclamações de irregularidades que possam caracterizar omissão ou negligência nos trabalhos dos auditores que pode gerar a instauração de processo administrativo contra o auditor independente; (iii) comunicação formal aos órgãos reguladores por parte dos auditores, quando detectada alguma situação relevante de erro ou fraude durante a execução dos seus trabalhos. Além dessas formas, há programas específicos de monitoramento instituídos pelos órgãos reguladores onde

os auditores independentes devem seguir que é o caso da Revisão pelos Pares, a Educação Profissional Continuada e Exame de Qualificação Técnica.

O cumprimento dos referidos programas por parte dos auditores independentes no Brasil, tem, relativamente, pouco tempo de existência. A Revisão pelos Pares está em vigor desde o ano de 2002, a Educação Profissional Continuada desde 2003 e o Exame de Qualificação Técnica desde 2004. Ou seja, o programa mais antigo (Revisão pelos Pares) tem 9 (nove) anos de existência. Com base nos resultados apresentados pelos referidos programas, é provável que os órgãos reguladores puderam avaliar e concluir questões importantes sobre os trabalhos dos auditores, ou seja, com base nos programas os órgãos monitoraram as responsabilidades dos auditores. Mas é possível que com o resultado dos programas aplicados nos próximos anos, os órgãos reguladores terão uma melhor base de dados para identificarem melhorias nas normas profissionais dos auditores e com isso, seu papel de monitoramento estará sendo cumprido com mais eficácia.

Pode-se também concluir que as formas de monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes pelos órgãos reguladores não seja algo tão fácil de identificado pelos usuários dos serviços dos auditores independentes, lembrando que são esses os que mais deveriam se atentar para isso, pois possuem grande interesse no resultado dos trabalhos dos auditores.

De qualquer forma, e independentemente, das eventuais dificuldades, este é um tema em que os auditores independentes no Brasil devem se envolver com mais afinco, compromisso e determinação, pois caso contrário, se incorre no risco da irreparabilidade do dano, sempre que despontar um novo escândalo contábil.

Por fim, é importante ressaltarmos que, considerando o ambiente de negócios em que as empresas vivem, o qual sofre constantes mudanças e numa velocidade acelerada, é praticamente certo que alterações, transformações e/ ou aprimoramentos possivelmente ocorrerão relacionados ao monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes no Brasil pelos órgãos reguladores da profissão.

LIMITAÇÕES DO ESTUDO

No estudo realizado houve limitações que aqui elencamos:

1. No início do estudo tinha-se a idéia que o IBRACON também fosse um órgão regulador da atividade de auditoria no Brasil, com a competência de monitorar as responsabilidades legais dos auditores independentes. Assim, a idéia inicial era obter respostas de 4 (quatro) órgãos reguladores (IBRACON, CFC, CVM e BACEN). Contudo, o estudo apurou que o IBRACON não possui competência legal para monitorar as responsabilidades legais dos auditores, portanto, nossas respostas permaneceram com os outros 3 (três) órgãos reguladores que têm essa competência.
2. Quando das respostas ao questionário enviado, o BACEN não respondeu as perguntas com numeração de 1 a 5, que tratam do perfil do pesquisado, pois alegou “o caráter institucional das respostas”. As demais respostas do BACEN foram respondidas com a assinatura do Departamento de Supervisão de Bancos e Conglomerados Bancários (DESUP). Assim, não foi possível identificar o perfil do pesquisado do BACEN para confrontarmos com o perfil dos demais profissionais que responderam o questionário.

Entretanto, as limitações encontradas e relatadas foram transpostas e, de um modo geral, não trouxeram prejuízo à conclusão desta dissertação.

SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Neste estudo pudemos observar como os 3 (três) órgãos reguladores da atividade de auditoria independente no Brasil, monitoram as responsabilidades legais dos auditores.

Como recomendações para trabalhos futuros, relatamos aqui a idéia de serem investigados alguns assuntos correlatos como:

1. Desenvolvimento de estudo escolhendo apenas um órgão regulador da atividade de auditoria independente no Brasil e aprofundando na análise do monitoramento das responsabilidades dos auditores por esse órgão regulador.
2. Realização de estudo comparativo entre o monitoramento das responsabilidades dos auditores independentes pelos órgãos reguladores no Brasil com, por exemplo, os órgãos reguladores dos países situados no Mercosul, América Latina ou alguns países da Europa.
3. Desenvolvimento de trabalho partindo da visão do auditor independente sobre suas responsabilidades, pesquisando se os auditores independentes conhecem suas responsabilidades, verificando se os mesmos se sentem monitorados pelos órgãos reguladores da atividade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996, 417 p.

AMAT, Orion. **Maquillajes Enron**. *La Vanguardia*, Catalunya, 25/01/2002. Disponível em <http://www.lavanguardia.es/premium/publica/publica?COMPID/>. Acesso em 19 Jan 2010.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, 1998.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços: Um Enfoque Econômico-Financeiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006, 371 p.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009, 595 p.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. A crise de credibilidade corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, V. 9, nº 18, p. 33-84, Dez. 2002

BORGERTH, Vania M. C. **SOX: Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley: Um caminho para a informação transparente**. São Paulo: Thomson Learning, 2007, 95 p.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Título original: *Modern auditing*. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002, 982 p.

BRAGA, Hugo R.; ALMEIDA, Marcelo C. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 28.12.2007**. São Paulo: Atlas, 2008, 305 p.

BRUNI, Adriano L.; FAMÁ, Rubens. **A Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2006, 330 p.

CARDOSO, Ana P.; RODANTE, Antonio (Coord. Editorial). **Auditoria: Registros de Uma Profissão**. São Paulo: IBRACON, 2007, 112 p.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Cadastro de Auditores**. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em 12 Ago 2009.

COOK, John W.; WINKLE, Gary M. **Auditoria**: filosofia e técnica. Título original: *Auditing: philosophy and technique*. Tradução de Sonia Schwartz. São Paulo: Saraiva, 1979, 451 p.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. 2. ed rev., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2005, Volume 1 e 4.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral**: teoria e 950 questões. 6 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006, 768 p.

FERREIRA, Aurélio B. H. **Miniaurélio**: O Minidicionário da Língua Portuguesa. 6. ed. rev. atualiz. Curitiba: Posigraf, 2004, 896 p.

FRANCO, M. L. P. B. Porque o conflito entre as tendências metodológicas não é falso? **Cadernos de Pesquisa**. São Paulo: n. 66, ago/1988.

FRANCO, Hilário. **50 Anos de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1993, 825 p.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007, 607 p.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de Pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GRECO, Alvíso L.; AREND, Lauro R. **Contabilidade**: teoria e prática básicas. 9. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2001, 450 p.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo: v.35, n.2, p. 57-63, abril 1995.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Título original: *Accounting theory*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999, 550 p.

HOLMES, Arthur W. **Princípios básicos de auditoria**. Título original: *Basic auditing principles*. Tradução de Joaquin Blanes Prieto. México: Companhia Editorial Continental S/A, 1968, 460 p.

HOOG, Wilson A. Z.; CARLIN, Everson L. B. **Manual de Auditoria Contábil das Sociedades Empresárias**: de Acordo com o Novo Código Civil – Lei 10.406/02. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, 383 p.

IMONIANA, Joshua O. **Auditoria**: abordagem contemporânea. São Paulo: J. O. Imoniana, 2001, 359 p.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Estatuto do IBRACON**. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/associase/estatuto.pdf>. Acesso em 08 Ago 2009.

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**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006, 288 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: (aplicável às demais sociedades). 7. ed – 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007, 646 p.

_____. **Suplemento para o manual de contabilidade das sociedades por ações**: (alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007). São Paulo: Atlas, 2008, 63 p.

JUND, Sérgio. **Auditoria**: conceitos, normas técnicas e procedimentos: teoria e 950 questões. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, 816 p.

KANITZ, Stephen C. **Análise do Parecer do Auditor**. São Paulo: Atlas, 1973.

_____. **O Parecer do Auditor**: Introdução à Auditoria. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1979, 152 p.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**: Procedimentos Básicos. São Paulo: Atlas, 2003.

LATTORRACA, Nilton. A Responsabilidade do Auditor. **Revista Paulista de Contabilidade**. São Paulo, nº 433, p. 3 e 4, 1970

LAWRENCE, Charles. **Métodos de auditoria**. São Paulo: Brasiliense, 1973, 114 p.

LOPES, Alexsandro B.; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**: Uma Nova Abordagem. São Paulo: Atlas, 2005, 181 p.

MAGALHÃES, Antonio D. F.; LUNKES, Irtes C.; MÜLLER, Aderbal N. **Auditoria das organizações**: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas. São Paulo: Atlas, 2001, 234 p.

MARION, José C. **Contabilidade Empresarial**. 12.ed.São Paulo: Atlas, 2006, 502 p.

MARION, José C.; SOARES, Adenilson H. **Contabilidade como instrumento para tomada de decisões**: uma introdução. Campinas: Alínea, 2000, 215 p.

MATARAZZO, Dante C. **Análise Financeira de Balanços**: Abordagem Básica e Gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 459 p.

MEIGS, Walter B.; LARSEN, E. John; MEIGS, Robert F. **Principles of auditing**. 6. ed. Georgetown, Ontario: Richard D. Irwin, Inc, 1977, 738 p.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org). **Pesquisa Social**: Teoria, método e criatividade. Petrópolis (RJ): Vozes, 2003.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de Informações Contábeis**. Título original: *Core concepts of accounting information systems*. Tradução de Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002, 451 p.

NIERO, Nelson. Auditores mudam para ter mais poder. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, 07 Jan 2009, p. D4

PEREZ JUNIOR, José H. **Auditoria de Demonstrações Contábeis**: Normas e Procedimentos. São Paulo: Atlas, 1995, 165 p.

PEREZ JUNIOR, José H.; BEGALLI, Glauco A. **Elaboração das Demonstrações Contábeis**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002, 278 p.

PETERS, Marcos. **Comentários à Lei n. 11.638/07**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2008, 215 p.

PRATT, Michael J. **Auditing**. 2. ed. London: Longman Ed, 1983, 508 p.

REIS, Arnaldo C. R. **Demonstrações Contábeis**: Estrutura e Análise. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, 305 p.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. N. Breve Retrospectiva do Desenvolvimento das Atividades de Auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**. São Paulo, nº 35, p. 22 – 34, maio/agosto 2004.

RICHARDSON, Robert J. **Pesquisa Social**: Métodos e Técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

ROBERTSON, Jack C. **Auditing**. 8. ed. Chicago: Irwin Book Team, 1996, 983 p.

ROSAS, Roberto. Responsabilidade Contábil. **Enciclopédia Saraiva do Direito**. Coordenação do Prof. R. Limongi França. São Paulo: Saraiva, 1977.

SÁ, Antonio L. de. **Curso de Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1993, 494 p.

SÁ, Antonio L. de; SÁ, Ana M. L. de. **Dicionário de Contabilidade**. 7. ed. rev e ampl. – 2. tir. São Paulo: Atlas, 1986, 430 p.

SANTI, Paulo A. **Introdução à Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988, 253 p.

SANTOS, Ariovaldo dos; GRATERON, Ivan R. G. **Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores**. Revista Contabilidade & Finanças - USP. São Paulo, nº 32, p. 7 – 22, maio/agosto 2003

SANTOS, Leopoldo L. O Contador – O Actuario – O Auditor. **Revista Paulista de Contabilidade**, v. 121/122, p. 173-6, jul./ago, 1934.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 15. ed. - 2. tir. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 878 p.

STICKNEY, Clyde P.; WEIL, Roman L. **Contabilidade Financeira**: uma introdução aos conceitos, métodos e usos. Título original: *Financial accounting: na introduction to concepts, methods, and uses*. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001, 909 p.

SULLIVAN, Jerry D.; GNOSPELIUS, Richard A.; DEFLIESE, Philip L.; JAENICKE, Henry R. **Montgomery's auditing**. 10. ed. New York: A Ronald Press Publication, 1985, 1.426 p.

WADDELL, Harold R. **Auditoria independente aplicada**. São Paulo: Atlas, 1977, v.1, 142 p.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip. **Contabilidade Gerencial**. Título original: *Managerial Accounting*. Tradução técnica de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. 2. Ed. São Paulo: Thompson, 2008, 587 p.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

ABNT – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**. Informação e documentação – Referências – Elaboração. Rio de Janeiro: ABNT, ago 2002.

_____. **NBR 10520**. Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, ago 2002.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Statement on Auditing Standards**. New York: 1972, 235 p.

BENAU, María A. G.; MARTÍNEZ, Antonio V. **Los escándalos financieros y la auditoria**: Pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis. Revista Valenciana de Economía y Hacienda (RVEH) n°7 – I/2 003, p. 25 a 48.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **A Chegada da Deloitte ao Brasil**. Disponível em <http://www.deloitte.com.br>. Acesso em 12 Ago 2009.

DINMORE, Guy. Acionistas vão à Justiça contra bancos e auditores: Escândalo da Parmalat. **Jornal Valor Econômico**, 17 Jun 2008, p. D-6.

GLOVIN, David. Auditorias indenizam investidor da Parmalat. **Jornal Valor Econômico**, 23 Nov 2009, p. D-4

GÓES, Francisco. Conselheiro Adia Julgamento da KPMG: Companhia responde a processo por supostas falhas na supervisão do extinto Banco Nacional. **Jornal Valor Econômico**, Rio de Janeiro, 28 Jul 2007, p. B-2

_____. KPMG desiste de recurso no caso do Banco Nacional. **Jornal Valor Econômico**, Rio de Janeiro, 22, 23 e 24/02/2008, p. B-3

GUIA PARA PESQUISAS DE PRÁTICAS CONTÁBEIS: incluindo aspectos tributários relevantes. Vários autores. São Paulo: Atlas, 2006, 416 p.

HUGHES, Jennifer. Auditorias esforçam-se para mostrar que melhoraram. **Jornal Valor Econômico**, 27 Nov 2008, p. D-4

KOHLER, Eric L. **Auditoria: Introducion a la practica de la contaduria publica**. Título Original: *Auditing*. Tradução de Jorge Balarezo. México: Editorial Diana, 1975, 629 p.

MOREIRA, Talita. Função de auditor precisa ser rediscutida, afirma professor. **Jornal Valor Econômico Online**, São Paulo, 28 Fev 2002. Disponível em <http://www.valoronline.com.br/> Acesso em 19 Jan 2010.

NEPOMUCENO, Valério. A queda da contabilidade gerencial e a ascensão da fraude contábil nos Estados Unidos. **Boletim do IBRACON**, São Paulo, Ano XXIV, p. 3 – 14, Março/Abril 2002

NIERO, Nelson. CVM aumenta pressão sobre auditor. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, 15 Set 2009, p. D1

_____. Auditores querem fortalecer imagem: Classe pretende encomendar pesquisa para saber como a profissão é percebida. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, 05 Out 2009, p. D1

OLIVEIRA, Antonio B. S. (Coord.). **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003, 177 p.

PAGLIATO, Wagner; SANTOS, Aldomar G. **Curso de Auditoria**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2007, 372 p.

PIERUCCI, Antonio. **Roteiro de Auditoria Contábil**. São Paulo: Editora Mc Graw-Hill do Brasil Ltda., 1979, 278 p.

RICCHIUTE, David N. **Auditing: Concepts and Standards**. Cincinnati, Ohio: Ed. South-Western Publishing Co, 1982.

SÁ, Antonio L. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997, 190 p.

SANDERSON, Rachel; BODONI, Stephanie. *Ernst & Young* paga multa milionária nos Estados Unidos. **Jornal Valor Econômico**, 21/12/2009, p. D-9

SANTOS, Gilmara. Fraude arranha a imagem dos auditores. **Jornal Gazeta Mercantil**, São Paulo, 03/07/2007, p. A-1 e A-12

SILVA, Antonio C. R; MARTINS, Wilson T. S. **História do Pensamento Contábil: Com Ênfase na História da Contabilidade Brasileira**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2008, 239 p.

SHARMA, Subramaniam; KATZ, Ian; HOLLAND, Ben. Enron indiana traz auditores de volta à berlinda. **Jornal Valor Econômico**, 14/01/2009, p. D-3

THOMAS, C. William; HENKE, Emerson O. ***Auditing: Theory and practice***. Boston, Massachusetts: Kent Publishing Company, 1983, 968 p.

VIEIRA, Catherine. CVM multa Boucinhas pelo caso Fazendas Boi Gordo. **Jornal Valor Econômico Online**, Rio de Janeiro, 19 Out 2004. Disponível em <http://www.valoronline.com.br/> Acesso em 19 Jan 2010.

WEIL, Jonathan. Auditores dos EUA querem manter anonimato. **Jornal Valor Econômico**, 1, 2 e 3/01/2010, p. D-3

REFERÊNCIAS RELACIONADAS À LEGISLAÇÃO

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 220**, de 10 de maio de 1972. Estabeleceu as condições constantes do Regulamento anexo, para a auditoria dos demonstrativos contábeis das empresas registradas no Banco Central do Brasil na forma da Resolução nº 88, de 30.1.1968, e para o registro de Auditores Independentes. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=072000019&method=detalharNormativo>. Acesso em 17 ago. 2009.

_____. **Circular nº 179**, de 11 de maio de 1972. Dispõem sobre as "NORMAS GERAIS DE AUDITORIA" e Disciplinou os "PRINCÍPIOS E NORMAS DE CONTABILIDADE". Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=072000022&method=detalharNormativo>. Acesso em 17 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 454**, de 16 de novembro de 1977. Aprova o Regulamento anexo, que disciplina o procedimento a ser observado na instauração de Inquérito Administrativo e de Processo Administrativo pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=077000073&method=detalharNormativo>. Acesso em 17 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 2.785**, de 18 de outubro de 2000. Altera dispositivos dos Regulamentos anexos às Resoluções nºs 454, de 1977, e 1.657, de 1989, que disciplinam os procedimentos a serem observados na instauração de Inquérito Administrativo e de Processo Administrativo pela Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=100200001&method=detalharNormativo>. Acesso em 17 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 3.081**, de 29 de maio de 2003. Disciplinou, nos termos do regulamento anexo, a prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=103074246&method=detalharNormativo>. Acesso em 17 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 3.198**, de 27 de maio de 2004. Altera e consolida a regulamentação relativa à prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=104080599&method=detalharNormativo>. Acesso em 17 ago. 2009.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 3.771**, de 26 de agosto de 2009. Altera a Resolução nº 3.198, de 2004, que regulamenta a prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação. Disponível em <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=109072802&method=detalharNormativo>. Acesso em 17 ago. 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

_____. **Lei nº 3.071**, de 1º de janeiro de 1916. **Código Civil**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 jan. 1916. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

_____. **Lei nº 4.595**, de 31 de dezembro de 1964. Dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, Cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 dez. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4595.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

_____. **Lei nº 6.385**, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 09 dez. 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

_____. **Lei nº 6404**, de 15 de dezembro de 1976, também conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas, alterada pelas disposições da Lei nº 11638 de 28 de dezembro de 2007, as demonstrações contábeis obrigatórias no Brasil, a partir de 01 de janeiro de 2008.

_____. **Lei nº 7.492**, de 16 de junho de 1986. Define os crimes contra o sistema financeiro nacional, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 18 jun. 1986. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7492.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

_____. **Lei nº 9.447**, de 14 de março de 1997. Dispõe sobre a responsabilidade solidária de controladores de instituições submetidas aos regimes de que tratam a Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, e o Decreto-lei nº 2.321, de 25 de fevereiro de 1987; sobre a indisponibilidade de seus bens; sobre a responsabilização das empresas de auditoria contábil ou dos auditores contábeis independentes; sobre privatização de instituições cujas ações sejam desapropriadas, na forma do Decreto-lei nº 2.321, de 1987, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 mar. 1997. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9447.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

_____. **Lei nº 10.268**, de 28 de agosto de 2001. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 29 ago. 2001. Disponível em

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10268.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

BRASIL. **Lei nº 10.303**, de 31 de outubro de 2001. Altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e na Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1º nov. 2001. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10303.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

_____. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

_____. **Lei nº 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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

_____. **Decreto-Lei nº 2.848**, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Coleção de Leis do Brasil (CLBR) de 1940. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

_____. **Decreto-Lei nº 9.295**, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 maio 1946. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9295.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

_____. **Decreto nº 3.995**, de 31 de outubro de 2001. Altera e acresce dispositivos à Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários, nas matérias reservadas a decreto. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1º nov. 2001. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3995.htm. Acesso em 16 jun. 2009.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução nº 308**, de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM nos 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998. Diário Oficial [da] República

Federativa do Brasil, Brasília, DF, 19 maio 1999. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em 17 ago. 2009.

_____. **Comunicado ao Mercado**, de 14 de janeiro de 2008. Esclarecimento ao mercado e consulta pública sobre ato normativo a ser emitido pela CVM, referente à aplicação da Lei nº 11.638/07 que altera dispositivos da Lei nº 6.404/76 sobre matéria contábil. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em 19 jan. 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução nº 469**, de 02 de maio de 2008. Dispõe sobre a aplicação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera as Instruções CVM nº 247, de 27 de março de 1996 e 331, de 4 de abril de 2000. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em 19 jan. 2010.

_____. **Deliberação nº 570**, de 30 de março de 2009. Dispõe sobre o Programa de Educação Continuada e sobre a necessidade de aprimoramento e treinamento dos auditores independentes em função da adoção do padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board* - IASB. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em 17 ago. 2009.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Legislação da Profissão Contábil**. 31. ed. São Paulo: CFC, 2003. 228 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 107**, de 03 de janeiro de 1959. Regulamentação do artigo 25 do Decreto-lei nº 9.295, de 27/5/1946, que trata das atribuições profissionais. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 03 jan. 1959. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1958/000107. Acesso em 17 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 560**, de 28 de outubro de 1983. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 dez. 1983. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1983/000560. Acesso em 17 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 803**, de 10 de outubro de 1996. Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 nov. 1996. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1996/000803. Acesso em 17 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 820**, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 21 jan. 1998. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1997/000820. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 821**, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente com alterações e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 21 jan. 1998. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1997/000821. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 836**, de 22 de fevereiro de 1999. Aprova a NBC T 11 – IT – 03 – Fraude e Erro. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 02 mar. 1999. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000836. Acesso em 07 ago. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 960**, de 30 de abril de 2003. Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 06 mai. 2003. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000960. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 981**, de 24 de outubro de 2003. Aprova a NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 nov. 2003. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhessre.aspx?Codigo=2003/000981>. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.012**, de 21 de janeiro de 2005. Aprova a NBC T 11.11 – Amostragem. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 jan. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001012. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.019**, de 18 de fevereiro de 2005. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 fev. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001019. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.022**, de 18 de março de 2005. Aprova a NBC T 11.15 – Contingências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 abr. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001022. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.023**, de 15 de abril de 2005. Aprova a NBC P 1.8 – Utilização de Trabalhos de Especialistas. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 09 maio 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001023. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.024**, de 15 de abril de 2005. Aprova a NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 09 maio 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001024. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.029**, de 24 de junho de 2005. Aprova a NBC T 11.12 – Processamento Eletrônico de Dados. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 06 jul. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001029. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.034**, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC P 1.2 – Independência. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 set. 2005. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhessre.aspx?Codigo=2005/001034>. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.035**, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 set. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001035. Acesso em 07 ago. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.036**, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 set. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001036. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.037**, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC T 11.10 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 set. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001037. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.038**, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC T 11.13 – Estimativas Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 set. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001038. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.039**, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC T 11.14 – Transações com Partes Relacionadas. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 set. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001039. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.040**, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC T 11.16 – Transações e Eventos Subseqüentes. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 set. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001040. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.054**, de 07 de outubro de 2005. Aprova a NBC T 11.17 – Carta de Responsabilidade da Administração. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 08 nov. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001054. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.055**, de 07 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 out. 2005. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.100**, de 24 de agosto de 2007. Aprova a NBC P 1.6 – Sigilo. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 ago. 2007.

Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001100. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.109**, de 29 de novembro de 2007. Dispõe sobre a NBC P 5 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 06 dez. 2007. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001109. Acesso em 07 ago. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.146**, de 12 de dezembro de 2008. Aprova a nova redação da NBC P 4 – Educação Profissional Continuada. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 dez. 2008. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001146. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.147**, de 12 de dezembro de 2008. Altera os itens 5.2.2 e 5.6.1 da NBC P 5 e o art. 3.º da Resolução CFC n.º 1.019/05, que dispõem sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 dez. 2008. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001147. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.158**, de 13 de fevereiro de 2009. Aprova a NBC TA 01 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 fev. 2009. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001158. Acesso em 07 ago. 2009.

_____. **Resolução nº 1.181**, de 24 de julho de 2009. Altera o item 5.5.2 da Resolução CFC n.º 1.109/07, que dispõe sobre a NBC P 5 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 jul. 2009. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001181. Acesso em 07 ago. 2009.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Norma e Procedimento de Auditoria** (NPA) nº 1. Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis. Disponível em <http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=842>. Acesso em 08 ago. 2009.

ANEXOS

ANEXO I

PARECER SEM RESSALVA (MODELO) PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

DESTINATÁRIO

- (1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

- (2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

- (3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e os fluxos de caixa referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador - N.º de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

N.º de registro cadastral no CRC

ANEXO II

PARECER COM RESSALVA (MODELO) PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

DESTINATÁRIO

- (1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
- (2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
- (3) A provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída pela sociedade em 31 de dezembro de 19X1 é de \$ _____. Todavia, nossos exames indicaram que tal provisão não é suficiente para cobrir as perdas prováveis na realização de tais créditos, sendo a insuficiência não provisionada, naquela data, de aproximadamente \$ _____. Conseqüentemente, em 31 de dezembro de 19X1, o resultado do exercício e o patrimônio líquido estão superavaliados em aproximadamente \$ _____, líquido dos efeitos tributários.
- (4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da insuficiência de provisão para créditos de liquidação duvidosa comentada no parágrafo 3, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e os fluxos de caixa referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador - N.º de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

N.º de registro cadastral no CRC

ANEXO III

PARECER ADVERSO (MODELO) PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

DESTINATÁRIO

- (1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
- (2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
- (3) A provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída pela sociedade em 31 de dezembro de 19X1 é de \$ _____. Todavia, nossos exames indicaram que tal provisão não é suficiente para cobrir as perdas prováveis na realização de tais créditos, sendo a insuficiência não provisionada, naquela data, de aproximadamente \$ _____. Conseqüentemente, em 31 de dezembro de 19X1, o resultado do exercício e o patrimônio líquido estão superavaliados em aproximadamente \$ _____, líquido dos efeitos tributários.
- (4) Em nossa opinião, devido à relevância dos efeitos do assunto discutido no parágrafo 3, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1, correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, nem o resultado de suas operações, nem as mutações de seu patrimônio líquido e nem os fluxos de caixa referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador - N.º de registro no CRC

ANEXO IV

PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO (MODELO)

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

DESTINATÁRIO

- (1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa correspondente ao exercício findo naquela data, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
- (2) Exceto quanto ao mencionado no parágrafo 3, nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
- (3) Pelo fato de termos sido contratados pela empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques de 31 de dezembro de 19X1, nem foi possível satisfazer-nos sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria.
- (4) Devido à relevância do assunto mencionado no parágrafo 3, a extensão do nosso exame não foi suficiente para nos possibilitar emitir, e por isso não emitimos opinião sobre as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador - N.º de registro no CRC

ANEXO V

NBC P 4 – EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

TABELAS DE PONTUAÇÃO

Tabela I - Aquisição de Conhecimento (cursos certificados)			
Natureza	Características	Duração do curso	Limite de pontos
Cursos de pós-graduação	<i>Lato sensu</i>	Mínimo de 360 horas-aula	6 pontos por disciplina concluída no ano.
	<i>Stricto sensu</i> relacionado à Contabilidade, autorizados pelo MEC (Mestrado e Doutorado).		
Outros Cursos Presenciais			Classificação para atribuição de pontos dos cursos. Ver tabela V
Curso a distância			Classificação para atribuição de pontos dos cursos. Ver tabela V
Auto-estudo		Máximo de 2 pontos por curso.	Limitado a 6 pontos/ano.
Eventos com, no mínimo, 50% de conteúdo de natureza técnica e profissional relacionados ao treinamento, à reciclagem, à especialização ou à atualização na área contábil, promovidos por capacitadoras.	Conferências, palestras, seminários, fóruns, debates, encontros, painéis, congressos, convenções, simpósios e outros eventos nacionais e internacionais.	Um dia	Até 2h - 1 ponto. Acima de 2h até 4h - 2 pontos. Acima de 4h – 3 pontos.
		Dois dias	3 a 6 pontos.
		Mais de dois dias	Máximo de 10 pontos.

Tabela II - Docência		
A comprovação de docência deve ser feita mediante apresentação de declaração emitida pela instituição de ensino.		
Natureza	Características	Limite de pontos
Pós-graduação	<i>Lato sensu</i>	6 pontos por disciplina ministrada no ano.
	<i>Stricto sensu</i> da área contábil autorizados pelo MEC.	
Graduação e cursos de extensão	Disciplinas relativas à profissão contábil, ministradas em instituições de ensino superior credenciadas.	
Eventos relacionados ao treinamento, reciclagem, especialização ou atualização na área contábil, promovidos por capacitadoras.	Conferência ou palestra; painéis; congressos ou convenções; simpósios; cursos; seminários; e outros eventos nacionais e internacionais.	Cada hora vale 1 ponto. (máximo de 20 pontos anuais)

Tabela III - Atuação como participante			
A comprovação deve ser feita mediante a apresentação de documentação.			
Natureza	Características	Duração	Limite de pontos
Comissões Técnicas e Profissionais no Brasil ou no exterior.	Temas relacionados à Contabilidade e à profissão contábil: a) Comissões Técnicas e de Pesquisa do CFC, dos CRCs, da CVM, do BCB, da SUSEP e do IBRACON. b) Comissões Técnicas e de Pesquisa de Instituições de reconhecido prestígio e relativas à profissão.	12 meses ou proporção.	Cada hora vale 1 ponto limitado a 15 pontos anuais por comissão.
Banca examinadora de dissertação, tese ou monografia	Doutorado Mestrado Especialização Bacharelado	Trabalho concluído.	10 pontos por banca. 7 pontos por banca. 3,5 pontos por banca. 2, 5 pontos por banca.

Tabela IV - Produção Intelectual		
A comprovação deve ser feita mediante a apresentação de documentação.		
Natureza	Características	Limite de pontos
Publicação de artigos em jornais e em revistas nacionais e internacionais, de forma impressa e eletrônica.	Matérias relacionadas com a Contabilidade e a profissão contábil e homologadas pela CEPC-CFC.	Até 3 pontos por matéria.
	Artigos técnicos publicados em revista ou jornal de circulação nacional e internacional e homologados pela CEPC-CFC.	Até 7 pontos por artigo.
Estudos ou trabalhos de pesquisa técnica	Apresentação em congressos internacionais relacionados com a Contabilidade e a profissão e aprovados pela CEPC-CFC.	Até 10 pontos por estudo ou trabalho.
	Apresentação em congresso ou convenções nacionais relacionados com a Contabilidade e a profissão contábil e que façam parte do PEPC reconhecido pela CEPC-CFC.	Até 15 pontos por estudo ou trabalho.
Autoria de livros	Autoria de livros publicados relacionados com a Contabilidade e a profissão contábil.	Até 20 pontos por obra.
Co-autoria de livros	Co-autoria de livros publicados relacionados com a Contabilidade e a profissão contábil.	Até 10 pontos por obra.
Tradução de livros	Tradução e adaptação de livros publicados no exterior, relacionados com a profissão contábil e aprovados pela CEPC-CFC.	Até 10 pontos por obra.

Tabela de Pontuação

A pontuação resultante da conversão das horas não deve apresentar fracionamento inferior ou superior a meio ponto (0,5). Os cálculos decorrentes do número de horas cumpridas pelo profissional devem ser “arredondados” para maior ou menor, de acordo com a aproximação.

Exemplo: Total de horas cumpridas referentes a determinado curso: 19 horas.

Classificação: básico. Total de pontos consignados: 4,75.

Nesse caso, deve ser “arredondado” para 5 pontos.

A classificação para atribuição de pontos/hora dos cursos deve ser efetuada de acordo com a Tabela V:

Tabela V – Legenda		
Classificação para atribuição de pontos – Cursos de Extensão		
Área	Classificação por nível	Definição
Contabilidade Geral, áreas afins e assuntos relacionados ao exercício profissional.	Básico	Total de horas dividido por 4
	Intermediário	Total de horas dividido por 2
	Avançado	Total de horas dividido por 1
Auditoria Contábil, suas especializações, áreas afins e assuntos relacionados ao exercício profissional.	Básico	Total de horas dividido por 4
	Intermediário	Total de horas dividido por 2
	Avançado	Total de horas dividido por 1

Independentemente da carga horária, a pontuação dos cursos de extensão, nas categorias: básico, intermediário ou avançado, não pode exceder 20 (vinte) pontos.

Adicionalmente, podem ser considerados os seguintes pontos a título de orientação:

Básicos: conhecimentos necessários ao contador para a aplicação de procedimentos básicos de auditoria de uma entidade.

Ex: matérias introdutórias de Contabilidade e Auditoria consideradas de baixo grau de complexidade.

Intermediários: conhecimentos necessários para planejamento, execução e supervisão de trabalhos de auditoria em seus aspectos gerais.

Ex: matérias de Contabilidade e Auditoria relacionadas às normas técnicas e profissionais e consideradas de médio grau de complexidade.

Avançados: conhecimentos necessários à assunção de responsabilidades relevantes na condução de trabalhos de auditoria, por meio de cursos e eventos voltados para temas de grande complexidade, com vistas a garantir a qualidade e o pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis, em geral e em segmentos específicos.

ANEXO VI

QUADRO DO CPC – PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS

Pronunciamento Técnico	Descrição
	Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual
01	Redução ao Valor Recuperável de Ativos
02	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
03	Demonstração dos Fluxos de Caixa
04	Ativo Intangível
05	Divulgação sobre Partes Relacionadas
06	Operações de Arrendamento Mercantil
07	Subvenção e Assistência Governamentais
08	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários
09	Demonstração do Valor Adicionado
10	Pagamento Baseado em Ações
11	Contratos de Seguros
12	Ajuste a Valor Presente
13	Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08
14	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (REVOGADO)
15	Combinação de Negócios
16	Estoques
17	Contratos de Construção
18	Investimento em Coligada e em Controlada
19	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)
20	Custos de Empréstimos
21	Demonstração Intermediária
22	Informações por Segmento
23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
24	Evento Subsequente
25	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
26	Apresentação das Demonstrações Contábeis
27	Ativo Imobilizado
28	Propriedade para Investimento
29	Ativo Biológico e Produto Agrícola
30	Receitas
31	Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada
32	Tributos sobre o Lucro
33	Benefícios a Empregados
35	Demonstrações Separadas
36	Demonstrações Consolidadas
37	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade
38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
39	Instrumentos Financeiros: Apresentação
40	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
43	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40
PME	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas