



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

Auditoria Independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela Comissão de Valores Mobiliários

PAULA FUSIGER

Universidade Federal do Rio Grande do Sul

LETICIA MEDEIROS DA SILVA

Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Auditoria Independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela Comissão de Valores Mobiliários.

RESUMO

O trabalho realizado pelo auditor independente é relevante para os usuários das informações contábeis, tendo em vista que ele apresenta uma opinião quanto às demonstrações contábeis terem sido elaboradas conforme as normas ou não e se são fidedignas. Desta forma, qualidade e confiabilidade são indispensáveis no seu trabalho, sendo que, para atingir estas características, o auditor independente também precisa seguir regras e normas emitidas pelos órgãos reguladores. Erros e fraudes presentes em demonstrações contábeis auditadas podem ser originados por infrações cometidas pelo auditor independente, gerando desconfiança e fazendo com que seu trabalho perca a relevância. Assim, o objetivo deste trabalho foi identificar as principais infrações cometidas por auditores independentes, pessoas físicas ou jurídicas, as quais acarretam em processos administrativos sancionadores julgados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Para isso, buscou-se os processos administrativos sancionadores julgados pela CVM entre 01/01/2007 e 31/08/2013. A pesquisa compreendeu 267 processos de rito ordinário e 49 processos de rito sumário, sendo que se analisou aqueles que, entre os acusados, incluem-se auditores independentes, pessoas físicas ou jurídicas. Sendo assim, a amostra totalizou 19 processos, sendo 18 de rito ordinário e 1 de rito sumário. Examinou-se cada um deles em relação às acusações e às instruções e deliberações da CVM infringidas. Além disso, através da interpretação dos processos, identificou-se as normas brasileiras profissionais e técnicas de auditor independente. Conclui-se que a infração de maior ocorrência refere-se à emissão de relatório inadequado, seguida da ausência ou execução inadequada do planejamento e dos procedimentos de auditoria e dos problemas com o registro de auditor independente.

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

1 INTRODUÇÃO

O sistema econômico atual em que as empresas estão inseridas tem contribuído significativamente para a difusão e a evolução da auditoria independente. De acordo com Almeida (2009), o processo de transformação das empresas familiares em corporações, aliado ao desenvolvimento tecnológico e ao aprimoramento de controles internos, levaram as empresas a captarem mais recursos com terceiros, tanto através de instituições financeiras, como também através da abertura de capital para investidores. Estes fatores contribuíram para que as demonstrações financeiras passassem a ter maior importância para a tomada de decisão dos aplicadores de recursos nas empresas, visto que estas precisaram expor sua posição financeira, seu patrimônio e sua capacidade de gerar lucros, assim como diversas informações sobre a administração da entidade.

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

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

O exercício da profissão de auditor independente está sujeito às normas profissionais e técnicas de auditoria independente emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e às normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a qual regulamenta sobre a capacidade técnica dos auditores independentes que auditam as sociedades por ações de capital aberto. Além disso, o profissional, na realização dos seus trabalhos, é conduzido por princípios fundamentais de ética profissional, estabelecidos pelo Código de Ética Profissional do Contador e pelas normas profissionais de auditoria. Entretanto, apesar da existência de normas que regulamentam o exercício da profissão e de órgãos responsáveis pela sua fiscalização, é comum a atuação da CVM em investigações, através de processos administrativos sancionadores, que envolvam a auditoria independente. Nestas investigações, os auditores independentes são acusados diretamente, por infrações e descumprimentos às normas de auditoria, ou são acusados solidariamente com os sócios de empresas as quais realizaram auditoria e cujas demonstrações apresentaram fraude ou erro.

Neste último caso, cabe salientar que é significativo o número de escândalos contábeis e financeiros decorrentes de fraudes no âmbito empresarial de organizações cujas demonstrações contábeis são auditadas. Sendo assim, cabe saber qual a real participação dos auditores nestes eventos e se o erro foi ocasionado por falha em seu trabalho ou falhas nos controles internos da empresa auditada. Neste contexto, acaba sendo afetada a credibilidade e

confiança depositada no trabalho da auditoria independente. Assim, o problema de pesquisa é: **quais são as principais infrações cometidas pelos auditores independentes, pessoas físicas ou jurídicas, as quais acarretam em processos administrativos sancionadores julgados pela CVM?**

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

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

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem por objetivo apresentar contribuições teóricas que possibilitem a compreensão e análise dos dados da pesquisa. Neste sentido, inclui conceitos e normas sobre auditoria independente, requisitos para o exercício da profissão de auditor, planejamento e procedimentos de auditoria, relatório do auditor, fraude e erro, assim como uma seção destinada à Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE

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

De forma clara e objetiva, Franco e Marra (2001 *apud* SANTOS *et al.*, 2013, p. 36) trazem o conceito de auditoria externa:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

O objetivo da auditoria independente, conforme NBC TA 200 (CFC, 2009b) é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários através da expressão de uma opinião pelo auditor independente. Essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

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

2.2 AUDITOR INDEPENDENTE

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

2.2.1 Exercício da Profissão

Conforme a Instrução CVM nº 308/99 (CVM, 1999), o registro de auditor independente compreende as categorias de pessoa física, conferido a contador, e pessoa jurídica, conferido à sociedade profissional constituída sob a forma de sociedade civil. Em seus artigos 3º e 4º, estabelece as condições que devem ser atendidas pelo interessado para fins de registro na categoria de auditor independente – pessoa física e auditor independente – pessoa jurídica, respectivamente. Em ambas as categorias está previsto o registro, como contador, em Conselho Regional de Contabilidade e aprovação em exame de qualificação técnica. No caso de pessoa física, todos os responsáveis técnicos devem ter sido aprovados no exame.

O exame de qualificação técnica é obrigatório para o registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do CFC, o qual foi criado pela Resolução CFC nº 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, como resposta à exigência da CVM e do Banco Central do Brasil de realização de exame de qualificação para os auditores que atuam nas áreas reguladas por esses órgãos. O Contador aprovado no exame de qualificação técnica será inscrito de forma automática no CNAI do CFC (CFC, 2005). Conforme NBC PA 13 (CFC, 2007) o exame tem por objetivo aferir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários para atuação na área da auditoria independente.

2.2.2 Requisitos do Auditor Independente

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

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

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

2.2.3 Planejamento e Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria dependem de vários fatores a serem observados na fase de planejamento da auditoria. “Planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível.” (ALMEIDA, 2009, p. 154). “Não se inicia qualquer atividade na vida sem um planejamento de aonde se quer chegar e dos passos a serem aplicados para atingir o objetivo; portanto, tão logo seja contratado, o auditor deve iniciar o seu planejamento.” (LONGO, 2011, p. 28). Seguindo esta ideia, Perez JR. (2010) também evidencia a importância da fase do planejamento em qualquer tipo de atividade e especificamente na auditoria. Segundo ele, não há outra fase no processo de auditoria tão importante quanto essa e que contribua mais para sua eficácia e eficiência do que o tempo despendido na análise prévia das atividades a serem examinadas.

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

2.2.4 Relatório do Auditor Independente

“Relatório de auditoria é a nova expressão utilizada nas novas normas de auditoria para se referir ao produto final emitido pelo auditor independente em decorrência de sua auditoria das demonstrações financeiras e que contém a sua opinião.” (LONGO, 2011, p. 323). De acordo com Attie (2010), a emissão do relatório de auditoria reflete o entendimento do auditor acerca dos dados em exame de uma forma padrão e resumida que dê, aos leitores, em geral, uma noção exata dos trabalhos que realizou e o que concluiu. Seguindo a mesma ideia, Perez JR. (2010) evidencia que o parecer dos auditores independentes é o documento por meio do qual o auditor expressa sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas. Entretanto, o autor salienta que a opinião do auditor não representa sua opinião pessoal sobre a adequação

ou não das demonstrações contábeis, mas sua adequação ou não às normas estabelecidas para sua elaboração.

De acordo com a NBC TA 700 (CFC, 2009e) a formação da opinião do auditor pode ser não modificada ou com modificações. A norma estabelece que o auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A NBC TA 705 (CFC, 2009f) estabelece três tipos de opinião modificada: opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. Conforme esta norma:

O auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando:

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

Em relação à opinião adversa, a NBC TA 705 (CFC, 2009f, p. 6) estabelece:

O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

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

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

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

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

2.3 FRAUDE E ERRO

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

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

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

2.4 COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

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

Através da Instrução nº 308/99 a CVM dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários e define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Do ponto de vista da abordagem do problema a pesquisa é qualitativa. Do ponto de vista de seus objetivos é classificada como descritiva. De acordo com Prodanov e Freitas (2013), nas pesquisas descritivas, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles, ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador. Sendo assim a pesquisa descritiva foi abordada a fim de analisar, interpretar, classificar e identificar possíveis causas das infrações de processos administrativos sancionadores julgados pela

Comissão de Valores Mobiliários (CVM), os quais, dentre os acusados, estão auditores independentes.

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa classifica-se como documental, tendo em vista que a obtenção dos dados foi através de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM no período de 01/01/2007 a 31/08/2013, acessados por meio do *site* (www.cvm.gov.br) no campo “Acesso à Informação”, no *link* “Processos Administrativos Sancionadores”, “Processos Sancionadores Julgados”. Entre os 267 processos de rito ordinário e 49 processos de rito sumário encontrados, analisou-se aqueles que, entre os acusados, estavam auditores independentes pessoas físicas e jurídicas, totalizando uma amostra de 19 processos, sendo 18 de rito ordinário e 1 de rito sumário.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados para realização deste estudo foram coletados por meio do site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Através do campo “Acesso à Informação”, no link “Processos Administrativos Sancionadores”, “Processos Sancionadores Julgados”, pesquisou-se os processos administrativos sancionadores de rito ordinário e rito sumário no período compreendido entre 01/01/2007 a 31/08/2013. A pesquisa compreendeu 267 processos de rito ordinário e 49 processos de rito sumário, sendo que se analisou aqueles que, entre os acusados, estavam auditores independentes pessoas físicas e jurídicas. Sendo assim, a amostra totalizou 19 processos, sendo 18 de rito ordinário e 1 de rito sumário.

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

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

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

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

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

Tabela 1: Resumo e análise dos processos

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

Continua...

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

Continuação...

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

Continua...

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

Continuação...

Nº Processo CVM	Resumo acusação	Infrações CVM	Normas de Auditoria	Decisão	Infração Tabela 1
15/90	Não emissão de parecer conclusivo dos auditores quanto à adequação das DFs ou não indicação das razões pelas quais se declinou de sua emissão; não apresentação de ressalva quanto a desvio de objeto social e quanto a não constituição de provisão para devedores duvidosos por parte da Companhia - Auditoria Inepta.	Art. 4º, incisos I e V da Instrução CVM 38/84	NBC TA 200; NBC TA 700; NBC TA 705	Absolvição e Advertência	a; d; g
RJ2008/9120	Ausência de ressalva nos pareceres de auditoria emitidos para as demonstrações contábeis frente a erro na avaliação de passivo decorrente de pagamento em ações de contrato de arrendamento mercantil.	Art. 25, I, alínea "d" e Art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	NBC TA 700; NBC TA 705	Absolvição	a
RJ2008/11805	Descumprimento de requisitos obrigatórios para manutenção, na CVM, de registro de Auditor Independente.	Art. 15, II, da Instrução CVM nº 308/99	NBC PA 13	Multa	e
RJ 2008/2468	Emissão de pareceres de auditoria por pessoa física que teve o registro de Auditor Independente – Pessoa Física cancelado pela CVM.	Art. 26 da Lei 6.385/76; Art. 1º da Instrução CVM nº 308/99 e Art. 19 da Instrução CVM nº 265/97	NBC PA 13	Multa	e
RJ2007/4247	Inobservância da regra da rotatividade dos Auditores Independentes.	Art. 31 da Instrução CVM nº 308/99	NBC PA 01	Advertência	f
RJ2005/9831	Ausência de planejamento geral e programas de trabalho escritos nos papéis de trabalho de auditoria; ausência de carta de responsabilidade da administração; ausência de carta-proposta ou contrato; extravio de cerca de 90% dos papéis de trabalho permanentes; desorganização dos documentos armazenados; emissão de parecer com ressalvas em casos em que o parecer deveria ter sido emitido sem opinião.	Art. 20 ; Art. 25, inciso III e Art. 35 da Instrução CVM nº 308/99	NBC TA 300; NBC TA 200; NBC TA 700; NBC TA 705	Suspensão	a; d

Continua...

Continuação...

Nº Processo CVM	Resumo acusação	Infrações CVM	Normas de Auditoria	Decisão	Infração Tabela 1
2007/2088	Emissão de pareceres de auditoria contendo indicação da denominação de sociedade de auditoria não registrada na CVM.	Art. 21 da Instrução CVM 308/99	NBC PA 13	Advertência	e
RJ2006/6017	Descumprimento da regra que estabeleceu o rodízio obrigatório de auditorias após 5 anos de prestação dos serviços à mesma companhia.	Art. 31 da Instrução CVM nº 308/99	NBC PA 01	Multa	f
03/04	Obstrução à fiscalização.	Instrução CVM nº 18/81, inciso II, alínea "b"	NBC TA 240; NBC P 1	Absolvição	i

Fonte: elaborado pelos autores (2013).

A tabela 2 contempla um resumo das principais infrações encontradas na amostra de processos, conforme classificação retirada do quadro 1:

Tabela 2: Nº de ocorrências por tipo de infração

Infrações	Nº de ocorrências	%
a. Relatório inadequado	10	37,04%
b. Não participação ou não cumprimento do Programa de Educação Continuada	2	7,41%
c. Não participação do Programa de Revisão Externa de Qualidade	1	3,70%
d. Planejamento e Procedimentos de Auditoria: ausência ou execução inadequada	5	18,52%
e. Problemas com o Registro de Auditor Independente	3	11,11%
f. Inobservância da Rotatividade dos Auditores Independentes	2	7,41%
g. Auditoria Inepta ou Fraudulenta	2	7,41%
h. Avaliação específica de controle interno: não envio à CVM	1	3,70%
i. Obstrução à fiscalização	1	3,70%
Total	27	100,00%

Fonte: elaborado pelos autores (2013).

De acordo com a tabela 2, constatou-se 27 ocorrências dentre os 19 processos da amostra. A principal infração, representando 37,04% das ocorrências e presente em 52,63% dos processos (10 processos do total de 19) é "Relatório inadequado". Nesta categoria de infração enquadram-se os processos cujos auditores independentes, pessoas físicas ou jurídicas, foram acusados de emitirem relatórios sem ressalvas ou emitirem relatórios com ressalvas quando deveriam ter sido emitidos com abstenção de opinião.

A ocorrência desta infração é ocasionada por vários motivos, sendo que entre eles, podem-se supor dois tipos de situações: referentes à condução da auditoria e referentes à postura do auditor independente. A condução da auditoria envolve as ferramentas de trabalho do auditor e os procedimentos de auditoria que o permitem chegar a uma conclusão fundamentada sobre as demonstrações examinadas. De acordo com Attie (2010), os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas utilizadas pelo auditor para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião de informações possíveis e necessárias e

avaliação das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial. Sendo assim, a emissão de um relatório sem ressalvas, quando deveria ser ressalvado, pode ser ocasionada por falha nos procedimentos de auditoria utilizados, assim como, por insuficiência de testes e exames das informações as quais estão sendo auditadas.

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

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

A infração “Planejamento e Procedimentos de Auditoria: ausência ou execução inadequada” aparece em segundo lugar no ranking das ocorrências da tabela 2, representando 18,52% do total e presente em 26,32% dos processos analisados (5 processos do total de 19). Conforme NBC TA 200 (CFC, 2009b), o auditor deve utilizar os procedimentos estabelecidos nas NBC TA’s relevantes ao planejar e executar a auditoria a fim de atingir os seus objetivos gerais. Fica clara a importância e essencialidade da execução dos procedimentos, sendo que sua ausência ou execução inadequada também pode desencadear outras infrações, como exposto na primeira hipótese de causa da infração “Relatório Inadequado”.

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

“Problemas com o Registro de Auditor Independente” ficou em terceiro lugar nas ocorrências, representando 11,11% do total e presente em 15,79% dos processos analisados (3

processos do total de 19). Entre as acusações verificadas encontra-se, no processo RJ2008-11805, uma empresa de auditoria que teve entre seus sócios uma pessoa cuja qualificação profissional se resumia a técnico de contabilidade. Entretanto, a Instrução CVM 308/99 (CVM, 1999) é clara em seu artigo 4º ao mencionar que, para fins de registro de categoria de auditor independente – pessoa jurídica, todos os sócios sejam contadores e que, pelo menos a metade, seja cadastrada como responsáveis técnicos. As demais acusações verificadas referem-se a emissão de relatório por pessoa física que teve o registro de auditor independente – pessoa física, cancelado pela CVM e emissão de relatório contendo indicação da denominação de sociedade de auditoria não registrada na CVM.

As demais categorias de infrações apresentaram de 1 a 2 ocorrências entre os processos da amostra. São elas: Não participação ou não cumprimento do Programa de Educação Continuada, Não participação do Programa de Revisão Externa de Qualidade, Inobservância da Rotatividade dos Auditores Independentes, Auditoria Inepta ou Fraudulenta, Avaliação específica de controle interno: não envio à CVM e Obstrução à fiscalização. Mesmo que, com menores ocorrências, não são menos importantes e graves. Uma auditoria inepta, por exemplo, impede o auditor de apurar situações em que ele deveria se manifestar ou até mesmo faz com que ele dê uma opinião sem nenhum fundamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

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

A fiscalização dos auditores independentes pessoas físicas e pessoas jurídicas, assim como o adequado julgamento e punições severas pelas infrações às normas, são de fundamental importância. Sendo assim, ressalta-se a essencialidade do trabalho da CVM a fim

de que as empresas não infrinjam as normas, bem como estejam atentas aos principais erros cometidos e desta forma, desempenhem um trabalho confiável.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385original.htm>. Acesso em: 10 set. 2013.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/Atos/Atos/inst/inst308.doc>>. Acesso em: 06 set. 2013.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1.019/05, de 18 de fevereiro de 2005**. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1019.doc>. Acesso em: 05 set. 2013.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1.109/07, de 29 de novembro de 2007**. Dispõe sobre a NBC PA 13 - Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1109.doc>. Acesso em: 07 set. 2013.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1.201/09, de 27 de novembro de 2009**. 2009a. Aprova a NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1201.doc>. Acesso em: 08 set. 2013.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1.203/09, de 27 de novembro de 2009**. 2009b. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1203.doc>. Acesso em: 05 maio 2013.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1.207/09, de 27 de novembro de 2009**. 2009c. Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1207.doc>. Acesso em: 20 set. 2013.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1.211/09, de 27 de novembro de 2009**. 2009d. Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1211.doc>. Acesso em: 06 set. 2013.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução nº 1.231/09, de 27 de novembro de 2009**. 2009e. Aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do

Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1231.doc>. Acesso em: 08 set. 2013.

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

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

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

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

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

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

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

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