

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP
MESTRADO INSTITUCIONAL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

SÉRGIO PAULO STAHN

**ESTUDO EXPLORATÓRIO DA FALTA DE QUALIDADE NOS
TRABALHOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE**

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

SÃO PAULO – 2005

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

**ESTUDO EXPLORATÓRIO DA FALTA DE QUALIDADE
NOS TRABALHOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE**

SÉRGIO PAULO STAHN

ORIENTADOR: Dr. Carlos Hideo Arima

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Financeiras sob a orientação do Professor Doutor Carlos Hideo Arima.

São Paulo

2005

Banca Examinadora:

Examinador Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale – PUC-SP

Examinador Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana – UMESP

Orientador Prof. Dr. Carlos Hideo Arima – PUC-SP

Dedicatória

*A minha esposa, Maria Odete pela
compreensão e apoio e a meus filhos
Jéssica e Pedro Ricardo.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, que me deu saúde e sabedoria;

à minha Família, que me incentivou em todos os momentos;

à PUC/SP e Univille, que viabilizaram a realização do Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras;

ao Prof. Dr. Carlos Hideo Arima, que orientou e apoiou minha pesquisa;

ao Departamento de Ciências Contábeis da Univille e seus professores, especialmente aos que contribuíram com sugestões à minha pesquisa;

à Audisec Auditores Independentes, que disponibilizou tempo e materiais;

aos membros da Banca Examinadora, cujas sugestões contribuíram para a melhoria desta pesquisa;

e a todos que, de alguma forma, contribuíram .

RESUMO

Com o objetivo de analisar os motivos da falta de qualidade nos trabalhos de auditoria independente, apresentam-se os aspectos conceituais de auditoria e normas relacionadas, bem como de qualidade e sua aplicação prática na auditoria independente. A credibilidade dos auditores independentes depende da realização de trabalhos com qualidade, com observância das normas de auditoria e da ética profissional, sendo que, em diversos casos apresentados observou-se a perda de credibilidade de auditores independentes no Brasil e exterior. No Brasil, os auditores independentes, no âmbito do mercado de valores mobiliários, são registrados e fiscalizados pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM que, cumprindo sua função, instaura inquéritos para apurar irregularidades na execução dos trabalhos e emissão de pareceres. Estes inquéritos, obtidos no *site* da CVM, serviram de fonte de pesquisa para apurar os motivos da falta de qualidade nos trabalhos de auditoria realizados no Brasil. Nesta análise concluiu-se que a falta de planejamento e de aplicação de procedimentos obrigatórios, a documentação incompleta dos trabalhos realizados e ausência de avaliação do sistema contábil e de controles internos foram as normas de auditoria das demonstrações contábeis mais infringidas. As normas profissionais de auditoria foram infringidas, principalmente em relação aos honorários, configurando também infração ao Código de Ética Profissional. Neste sentido, a falta de qualidade pode ser explicada também através da Teoria da Agência, que trata dos conflitos de interesses dos acionistas e administradores, quando a auditoria independente subordina-se aos administradores. Por outro lado, a partir da Lei Sarbanes-Oxley buscou-se, nos Estados Unidos e outros países, fortalecer o controle sobre o trabalho dos auditores, bem como resgatar a credibilidade perdida em diversos casos amplamente divulgados. No Brasil, o trabalho conjunto da Comissão de Valores Mobiliários, do Conselho Federal de Contabilidade, do Banco Central do Brasil e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, para melhoria da qualidade dos trabalhos de auditoria e aprimoramento técnico dos profissionais, é apontado como forma de resgate da credibilidade dos mesmos. Neste contexto incluem-se o programa de educação continuada, a revisão externa de qualidade pelos pares, o exame de qualificação técnica, o rodízio dos auditores independentes, a separação dos serviços de auditoria e consultoria e o controle interno de qualidade.

Palavras chave: auditoria, demonstrações contábeis, normas de auditoria, parecer de auditoria.

ABSTRACT

Having the objective to analyze the reasons for the lack of quality in the independent audit work, the conceptual aspects and related norms are shown as well as the quality of its practical application in the independent audit. The credibility of the independent audit depends on the making of quality work observing the norms of auditing and the professional ethic, being that, in several cases shown it was observed the lack of the independent auditor's credibility in Brazil and abroad. In Brazil, the independent auditors, in the real state market ambience, are registered and observed by the Securities Commission (CVM) that, fulfilling its function, holding inquests into verifying irregularities in the execution of the jobs and issue of the opinion. These inquests, obtained in the site of the CVM, served as source of research to verify the reasons for the lack of quality in the auditing work made in Brazil. This analysis concluded that the lack of planning and the application of the mandatory procedures, the incomplete documentation on the jobs done and the absence of an accountancy system and internal control were in the demonstration the less kept norms. The professional auditing norms were broken, especially in relation to the fees, characterizing also the violation of the Professional Ethics Code. In this sense the lack of quality can also be explained by the agency theory, which deals with the conflict of interests of the stockholders and administrators, when the administrators subordinate the independent audit. On the other hand from the Sarbanes-Oxley Act was searched in the, United States and other countries, strengthen the control over the auditor's job as well as rescue the credibility lost in several widely broadcasted cases. In Brazil, the conjoint work of the CVM, the Federal Accounting Council, the Brazilian Central Bank and the Independent Audit Institute of Brazil (IBRACON), for the improvement of quality on the audit jobs and technical enhancement of the professionals is appointed as form of rescue of the credibility of the same. In this context are included on the continued education program, the external review of quality by the pairs, the technical qualification program, and the switching of the independent auditors, the separation of the auditing and consulting services and the internal quality control.

Keywords: audit, financial statements, audit standards, audit certificate.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
I APRESENTAÇÃO	1
II O PROBLEMA DE PESQUISA.....	2
III OBJETIVOS DA PESQUISA	2
IV JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	3
V DELIMITAÇÕES DA PESQUISA	4
VI ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	4
1. AUDITORIA.....	6
1.1 TIPOS DE AUDITORIA	8
1.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	10
1.3 AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	12
1.4 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA.....	13
1.5 AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS.....	15
1.6 TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	16
1.7 PAPÉIS DE TRABALHO	18
1.8 PARECER DE AUDITORIA	21
1.8.1 PARECER SEM RESSALVA.....	22
1.8.2 PARECER COM RESSALVA	23
1.8.3 PARECER ADVERSO.....	23
1.8.4 PARECER COM NEGATIVA DE OPINIÃO.....	24
1.9 NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE	24
1.9.1 NORMAS PROFISSIONAIS RELATIVAS À AUDITORIA INDEPENDENTE.....	25
1.9.2 NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	27
2. QUALIDADE.....	30
2.1 CLIENTE DA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	32
2.2 QUALIDADE NA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	33
2.3 CONTROLE DE QUALIDADE DA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	35
2.4 CÍRCULOS DE CONTROLE DE QUALIDADE E GESTÃO ÍNTEGRADA DE QUALIDADE.....	36
2.5 QUALIDADE DA AUDITORIA NA PRÁTICA.....	37
2.5.1 PLANEJAMENTO DO TRABALHO COMO FORMA DE QUALIDADE	37
2.5.2 CONSTITUIÇÃO DA ESTRUTURA DA EQUIPE.....	37
2.5.3 EXECUÇÃO DOS TRABALHOS E COLOCAÇÃO DE RUBRICAS "FEITO POR" E "REVISADO POR"	38
2.5.4 ACOMPANHAMENTO PERIÓDICO DOS TRABALHOS FEITOS PELA EQUIPE E RUBRICA COMPLEMEN- TAR DO SÓCIO RESPONSÁVEL	38
2.5.5 REVISÕES INDEPENDENTES DOS SÓCIOS QUE NÃO TEM NADA A VER COM O <i>ENGAGEMENT</i>	39
2.5.6 EXECUÇÃO DE REVISÃO DO ESCRITÓRIO POR OUTROS ESCRITÓRIOS DA MESMA EMPRESA : <i>QUA-</i> <i>LITY ASSURANCE</i>	39
2.5.7 REVISÃO DE PARES (<i>PAIR-REVIEW</i>).....	39
3. CREDIBILIDADE DOS AUDITORES INDEPENDENTES.....	40
3.1 RESPONSABILIDADE DO AUDITOR NA REALIZAÇÃO DOS TRABALHOS	40
3.2 FRAUDE E ERRO	43
3.3 ÉTICA PROFISSIONAL	44
3.4 PERDA DE CREDIBILIDADE PELOS AUDITORES INDEPENDENTES.....	45
3.5 CASOS DE PERDA DE CREDIBILIDADE NO EXTERIOR	46
3.6 CASOS DE PERDA DE CREDIBILIDADE NO BRASIL	48

4. A COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS.....	50
4.1 OBJETIVOS E ESTRUTURA.....	50
4.2 REGISTRO DOS AUDITORES INDEPENDENTES	51
4.3 DEVERES E RESPONSABILIDADES DOS AUDITORES INDEPENDENTES.....	52
4.4 PENALIDADES A QUE ESTÃO SUJEITOS OS AUDITORES INDEPENDENTES	54
4.5 BANCO CENTRAL DO BRASIL - BACEN	56
4.6 PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS DO IBRACON	57
5. INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS DA CVM.....	58
5.1 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 25/99	60
5.2 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 08/99	62
5.3 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 33/98	64
5.4 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 32/99	66
5.5 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 07/00	67
5.6 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 08/98	69
5.7 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 32/00	71
5.8 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 01/2001	72
5.9 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 06/00	74
5.10 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº TA RJ2001/7661	77
5.11 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 08/00	78
5.12 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº RJ 2002/0444	79
5.13 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 31/00	81
5.14 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº RJ 2001/9999	84
5.15 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº RJ 2001/8739	88
5.16 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº SP 2002/0047	91
5.17 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 17/00	93
5.18 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 10/00	94
5.19 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 2001/7557	95
5.20 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 05/02	97
5.21 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 2002/0445	99
5.22 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 2001/8473	101
5.23 INQUÉRITO ADMINISTRATIVO CVM Nº 05/00	103
6. ANÁLISE DOS INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS.....	106
6.1 ORIGEM DOS INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS.....	106
6.2 AUDITORES INDEPENDENTES ABSOLVIDOS	107
6.3 NORMAS DA CVM INFRINGIDAS	107
6.4 NORMAS DE AUDITORIA INFRINGIDAS	108
6.5 NORMAS DO IBRACON INFRINGIDAS	111
6.6 PENALIDADES APLICADAS	111
6.7 MOTIVOS DA FALTA DE QUALIDADE NOS INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS ANALISADOS	112
6.8 TEORIA DA AGÊNCIA	117
7. RESGATE DA CREDIBILIDADE DOS AUDITORES INDEPENDENTES.....	119
7.1 LEI SARBANES-OXLEY	119
7.2 PROGRAMAS INSTITUÍDOS PARA MELHORAR A CREDIBILIDADE DOS AUDITORES INDEPENDENTES	121
7.3 REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE	121
7.4 PROGRAMA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA	122
7.4.1 COMISSÃO DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA	124
7.4.2 CAPACITADORAS E EVENTOS DE EDUCAÇÃO CONTINUADA	125
7.5 EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA.....	126
7.5.1 APLICAÇÃO DO EXAME	126
7.5.2 CONTEÚDO DO EXAME	127
7.6 RODÍZIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES.....	127
7.7 SEPARAÇÃO DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA E CONSULTORIA	129

7.8 CONTROLE INTERNO DE QUALIDADE	129
CONCLUSÃO.....	130
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	131
ANEXOS	135
ANEXO I MODELO DE PARECER DE AUDITORIA SEM RESSALVA	135
ANEXO II TABELA DE EVENTOS E HORAS - EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA	136

Relação de Quadros

Quadro Nº 1 – Motivos dos Inquéritos Administrativos Da CVM	58
Quadro Nº 2 – Origem dos Inquéritos Administrativos Da CVM	106
Quadro Nº 3 – Normas de Auditoria Infringidas – Disposições Gerais	108
Quadro Nº 4 – Normas de Auditoria Infringidas – Execução dos Trabalhos	109
Quadro Nº 5 – Normas de Auditoria Infringidas - Parecer	110
Quadro Nº 6 – Normas de Auditoria Infringidas - Profissionais	110
Quadro Nº 7 – Penalidades Aplicadas – Auditores Independentes – Pessoa Jurídica	111
Quadro Nº 8 – Penalidades Aplicadas – Responsáveis Técnicos.....	112
Quadro Nº 9 – Resultados da Revisão Externa de Qualidade	123

Relação de Figuras

Figura Nº 1 – Tipos De Auditoria	08
Figura Nº 2 – Estrutura Do Sistema Contábil De Informação	11
Figura Nº 3 – Cadeia de Valor Dentro da Organizacao.....	31
Figura Nº 4 – Qualidade de Pessoal	34
Figura Nº 5 – Condições de Qualidade.....	36
Figura Nº 6 – Resumo de Diferenças em Seções Importantes das Leis de 1933 e 1934.....	42
Figura Nº 7 – Evolução dos Auditores Independentes por Clientes	128

Relação de Siglas e Abreviaturas

AICPA - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados

ASQC - *American Society for Quality Control*.

BACEN – Banco Central do Brasil.

CAE – Comissão Administradora do Exame.

CELM – Companhia Equipadora de Laboratórios Modernos

CEPC-CFC – Comissão de Educação Profissional Continuada - Conselho Federal de Contabilidade.

CEPC-CRC – Comissão de Educação Profissional Continuada - Conselho Regional de Contabilidade.

CIC – Certificado de Investimento Coletivo

CFC – Conselho Federal de Contabilidade.

CNAI – Cadastro Nacional de Auditores Independentes.

CPR – Cédulas de Produto Rural.

CRC – Conselho Regional de Contabilidade.

CRE – Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

FINAM – Fundo de Investimentos da Amazônia.

FRBG S.A. – Fazendas Reunidas Boi Gordo S.A.

IASC – *International Accounting Standards Committee*.

IBEF - Instituto Brasileiro de Executivos de Finanças.

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

ISO - *International Organization for Standardization*.

ITR – Informações Financeiras Trimestrais.

NBC P – Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais.

NBC P IT – Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais – Interpretação Técnica.

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas.

NBC T IT – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas – Interpretação Técnica.

NPA – Normas e Procedimentos de Auditoria.

OPA – Oferta Pública de Aquisição de Ações.

ORTN – Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional.

OTN – Obrigação do Tesouro Nacional.

PCGA – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos

RPWP – Ribeirão Preto Water Park

SEC – *Securities and Exchange Comissions.*

SEP – Superintendência de Empresas.

SRE – Superintendência de Registros.

SFI – Superintendência de Fiscalização Externa.

SIN – Superintendência de Relações com Investidores Institucionais.

SMI – Superintendência de Relações com o Mercado e Intermediários.

SNC – Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria.

SOx – Lei Sarbanes Oxley

SUDENE – Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste.

UFIR – Unidade Fiscal de Referência.

INTRODUÇÃO

I. Apresentação

Nos últimos anos, diversos casos de falências de empresas tornaram-se escândalos, tanto pelo porte das empresas quanto pelo envolvimento de auditores independentes, que, pela emissão de opinião incorreta em relação às demonstrações contábeis e até pela participação nas fraudes, através da destruição de documentos e a conseqüente obstrução à justiça na apuração, acabaram incriminados pela realização de trabalhos ineptos. Estes casos foram amplamente divulgados pela imprensa, destacando-se o da empresa americana Enron. Em artigo publicado no Diário Comércio & Indústria de 30/01/02 (<http://www.citadini.com.br>), comenta-se que

a Arthur Andersen não cumpriu o papel que lhe cabia. Aceitou transações comerciais sem o devido registro contábil e não detectou lançamentos indevidos, aceitando-os sem a documentação apropriada, situação que vinha desde os anos de 1997. Pior que tudo isto, destruiu, ainda, documentos comprometedores.

O auditor, como revisor externo das demonstrações contábeis das companhias, torna-se fator de respaldo às mesmas, tornando-as de fé pública através de sua opinião. Desta forma, a credibilidade em relação à pessoa do auditor, seus conhecimentos técnicos e conduta profissional é fundamental para que o mesmo mantenha-se no mercado, pois as demonstrações contábeis auditadas por auditor sem credibilidade no mercado acabam sendo consideradas inconfiáveis por este mesmo mercado.

Para Almeida (2003; p.33-34), os principais motivos que levam a contratação de um auditor são a obrigação legal de fazê-lo, para as companhias abertas e maior parte das entidades que integram o Sistema Financeiro Nacional; como medida de controle interno; pela imposição de um banco para ceder empréstimo; imposição de fornecedor para financiar matéria-prima; para atender a exigência do próprio estatuto ou contrato social; para efeito de compra da empresa, incorporação, fusão ou cisão da empresa; e para consolidação das demonstrações contábeis da empresa.

O auditor é responsável pela opinião que emite sobre as demonstrações contábeis das companhias. Considerando que as mesmas servirão de base à concessão de créditos e realização de negociações, principalmente no âmbito do mercado de valores mobiliários, onde muitos investidores aplicam seus recursos como minoritários nas companhias abertas, a ocorrência de prejuízos resultantes de decisões tomadas em função de uma opinião incorreta

pode levar o auditor responder judicialmente, inclusive sendo obrigado a indenizar os prejudicados nestas negociações.

A possibilidade de emitir opinião incorreta sobre demonstrações contábeis é minimizada quando observadas as normas de auditoria geralmente aceitas. Estabelecidas pelos órgãos controladores da atividade, visam orientar, controlar e padronizar a execução dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis. Pode-se dizer que a execução do trabalho de auditoria com qualidade está diretamente ligada à observância destas normas.

Portanto, a ocorrência de casos de falências de empresas de grande porte, como a Enron, nos Estados Unidos, resultando também na falência de uma das maiores empresas de auditoria em nível mundial, a Arthur Andersen, em função de seu envolvimento, acabou afetando a credibilidade dos auditores independentes em geral, em todo o mundo.

No Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, exercendo sua função fiscalizadora do mercado de valores mobiliários, analisa os trabalhos dos auditores independentes, instaurando inquéritos administrativos quando levantadas possíveis irregularidades em relação ao cumprimento das normas de auditoria e, se for o caso, aplicando penalidades aos infratores.

Por outro lado, a integração entre a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON e Banco Central do Brasil - BACEN, na adoção de procedimentos de controle sobre a qualidade dos auditores independentes e sua qualificação técnica, visam resgatar perante o mercado em geral, a credibilidade dos auditores independentes.

II. O Problema de Pesquisa

A credibilidade dos auditores independentes está relacionada à execução de trabalhos com qualidade, ou seja, com observância das normas de auditoria geralmente aceitas. Além disso, não é a quantidade de ocorrências que gera a perda da credibilidade, mas sim, sua repercussão e reflexos no mercado de valores mobiliários. Diante disto, pergunta-se:

- Por que são realizados trabalhos de auditoria independente sem qualidade?
- O que está sendo feito para resgatar a credibilidade dos auditores independentes?

III. Objetivos da Pesquisa

Com esta pesquisa pretende-se analisar os motivos da falta de qualidade nos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis, realizados no Brasil, face aos inquéritos administrativos da Comissão de Valores Mobiliários – CVM e as providências adotadas para a melhoria da qualidade dos trabalhos dos auditores independentes.

Para alcançar estes objetivos, descreve-se o trabalho de auditoria independente nas demonstrações contábeis como base para emissão de parecer de auditoria, seus conceitos e normas, aspectos conceituais da qualidade da auditoria independente e credibilidade dos auditores, para em seguida apresentar casos de erros em trabalhos de auditores, identificados dentre os inquéritos administrativos da CVM e as penalidades aplicadas nestes casos. Por último analisa-se o resgate de credibilidade que se busca através de legislação ou regulamentação específica.

IV. Justificativa da Pesquisa

A aplicação das normas de auditoria é mencionada em todos os pareceres de auditoria das demonstrações contábeis, porém, os escândalos envolvendo auditores colocam em dúvida a eficácia destas normas. Por outro lado, é possível que as normas de auditoria não estejam sendo adequadamente observadas, resultando em pareceres incorretos.

A Comissão de Valores Mobiliários é a autarquia federal que controla e fiscaliza o trabalho dos auditores independentes que atuam no âmbito do mercado de valores mobiliários e em outras, previstas em legislações específicas. Para executar sua função fiscalizadora, a CVM analisa as informações que recebe dos auditores independentes e companhias de capital aberto, bem como investiga denúncias de investidores ou outras pessoas em relação à demonstrações contábeis incorretas. Estas análises e a confirmação das incorreções nas demonstrações contábeis resultam em investigação quanto ao trabalho dos auditores independentes e, se confirmada a suspeita de irregularidades, instaura-se o inquérito administrativo, no qual são apuradas as irregularidades e propostas punições pelo descumprimento de normas de auditoria.

Desta forma, a presente pesquisa para a elaboração da dissertação de mestrado justifica-se em função de permitir aprimorar conhecimentos relacionados ao controle da Comissão de Valores Mobiliários – CVM em relação às falhas ocorridas em trabalhos de auditoria e conseqüentemente, em relação aos pareceres emitidos pelos auditores independentes.

Além disso, observa-se o trabalho conjunto do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON e Banco Central do Brasil – BACEN, no sentido de melhorar a qualidade do trabalho dos auditores independentes, através da revisão externa de qualidade pelos pares, do programa de educação continuada e da regulamentação e implantação do exame de qualificação para registro do auditor independente.

V. Delimitações da Pesquisa

A execução da atividade de auditoria é prerrogativa profissional dos contadores, sendo regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade. A legislação societária, no entanto, atribuiu à CVM a responsabilidade de registrar, controlar e fiscalizar auditores independentes aptos a emitir pareceres sobre demonstrações contábeis de entidades que atuam no âmbito do mercado de valores mobiliários. Trata-se de um grupo bem menor de profissionais em relação ao universo de contadores registrados nos conselhos regionais da profissão que, ao registrar-se, estão conscientes das obrigações e responsabilidades que assumem como auditores independentes. A repercussão de erros destes profissionais e os efeitos de pareceres incorretos abalam a credibilidade de todos os auditores e afetam o mercado de valores mobiliários.

Em função disto, optou-se por analisar os casos de inquéritos administrativos instaurados pela CVM para apurar e punir irregularidades nos trabalhos dos auditores independentes, analisando-se desta forma, a qualidade dos trabalhos destes profissionais e a conseqüente perda de credibilidade dos pareceres emitidos.

Nos inquéritos administrativos, disponíveis no *site* da autarquia, relativos aos casos julgados de 2000 a 2004, estão destacadas todas as normas profissionais e de auditoria das demonstrações contábeis que foram descumpridas, possibilitando verificar, desta forma, qual a origem dos erros que resultaram em pareceres incorretos.

VI. A Estrutura da Dissertação

A presente dissertação está dividida em nove partes. Na “Introdução” é apresentada a auditoria como atividade, o problema, os objetivos, a justificativa, delimitação da pesquisa e estrutura da dissertação. No capítulo 1 são apresentados os conceitos básicos de auditoria, as demonstrações contábeis, as normas profissionais do auditor independente e as normas de auditoria das demonstrações contábeis.

O segundo capítulo trata da qualidade, seus conceitos gerais e aplicados à auditoria independente, inclusive quanto a sua aplicação prática. No capítulo 3 são apresentados aspectos relacionados à credibilidade dos auditores independentes, baseada na responsabilidade e ética profissional, bem como exemplos de casos em que houve perda de credibilidade por auditores no exterior e no Brasil.

No capítulo 4 demonstra-se como é realizado o registro e controle do trabalho dos auditores independentes no Brasil, através da CVM e Banco Central do Brasil, utilizando, além das normas de auditoria emanadas do CFC, normas estabelecida pelo IBRACON. No capítulo seguinte são apresentados os inquéritos administrativos da CVM em que auditores independentes foram indiciados, julgados de 2000 a 2004. No capítulo 6 são analisados os inquéritos administrativos quanto às normas de auditoria do CFC, da CVM e do IBRACON infringidas, bem como as penalidades aplicadas aos auditores. Destaca-se nesta análise a identificação dos motivos da falta de qualidade através da inobservância das normas e a Teoria da Agência e seu relacionamento com os trabalhos de auditoria.

No capítulo 7 apresenta-se a Lei Sarbanes-Oxley como instrumento para aumentar o controle sobre os trabalhos dos auditores nos Estados Unidos e os programas instituídos para melhorar a credibilidade dos auditores independentes no Brasil, através do trabalho conjunto do CFC, IBRACON e CVM. Por fim, a “Conclusão” encerra a dissertação.

1. AUDITORIA

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 as demonstrações contábeis publicadas são dignas de fé.

Desta forma, o profissional que executa a auditoria ganhou destaque no mundo empresarial, sendo muitas vezes considerado como profundo conhecedor de negócios e processos administrativos e contábeis. Em sua formação, torna-se necessário somar conhecimentos de contabilidade, bem como de áreas correlatas, que possibilitem avaliar e opinar em diversas questões. Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002; p.37), os “auditores desenvolveram a reputação de entenderem tanto de contabilidade como dos fatores que afetam a competitividade de um negócio ou setor de atividades”.

A principal destas questões se refere à auditoria das demonstrações contábeis, objeto original e principal de trabalho dos auditores. Segundo Perez Junior (1998; p13) “com a evolução da Ciência Contábil, que se tornou imprescindível à administração das empresas, desenvolveu-se também, de forma notável, a técnica de auditoria”. A contabilidade registra os fatos administrativos ocorridos em uma entidade, gerando informações que demonstram a situação patrimonial em momento específico e as variações ocorridas neste patrimônio em determinado período. Além disso, as práticas contábeis adotadas no Brasil prevêm informações relacionadas às movimentações ocorridas no patrimônio líquido, que representa a parcela dos sócios ou investidores e informações relacionadas ao capital circulante líquido, demonstrando as origens e aplicações de recursos realizadas pela empresa.

De acordo com Attie (1998, p.26), o exercício da auditoria pressupõe as seguintes atitudes de quem a executa:

- atitude mental: a auditoria deve ser crítica no sentido de buscar evidências e provas que diminuam a possibilidade de erro em seu parecer. Para isso, vai utilizar, não somente os registros internos, mas também informações externas para provar a razoabilidade dos registros contábeis;
- atitude profissional: o exercício da auditoria exige conhecimentos técnicos e experiências que possibilitem executar julgamentos sobre os dados examinados;
- atitude preventiva: o comportamento do auditor deve estar baseado em atitudes que demonstrem padrões morais inatacáveis, gerando desta forma, credibilidade em relação à sua pessoa e à sua opinião.

Portanto, o trabalho do auditor exige conhecimentos que devem ser renovados e atualizados continuamente e atitudes que indiquem confiabilidade e respeito à sua pessoa e à sua opinião.

Segundo Sá (2000; p.23), “o termo *auditoria*, de origem latina (vem de *audire*), foi utilizado pelos ingleses para rotular a tecnologia contábil da revisão (*auditing*), mas hoje tem sentido mais abrangente”. Já Attie (1998; p.27), em relação a origem do termo auditor, esclarece que “muito embora perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), na realidade provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar)”. Percebe-se nestes conceitos a evolução da própria atividade do auditor, inicialmente considerado como ouvinte passou a examinar e certificar a situação patrimonial das entidades ou parte específica dela. Neste sentido, o conceito de auditoria amplia-se a cada dia, com a inclusão de novas áreas de atuação no trabalho do auditor, tornando-o mais generalista e com necessidade de conhecimentos em áreas como informática, gestão e outras.

Segundo Attie (1998, p.25), “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”. A auditoria como especialização contábil é tida como parte da própria contabilidade, pois em todas as áreas de atuação está sempre preocupada com o patrimônio ou parte dele, no sentido de analisá-lo e garantir sua existência futura.

Outro aspecto importante neste conceito é mencionar o objetivo do trabalho do auditor, que é o de expressar opinião em relação ao que está sendo analisando. Ao expressar opinião, a auditoria é utilizada como base de formação de opinião para a tomada de decisão de seus usuários.

A auditoria pressupõe a aplicação de conhecimentos científicos quando conceituada como tecnologia por Sá (2000, p.25):

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azidental, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

A obtenção de conhecimentos científicos ocorre na formação do auditor que, necessariamente, deve ter grau de Bacharel em Ciências Contábeis e é complementada e continuada através de cursos de especialização em áreas de conhecimento contábil ou afins.

O trabalho do auditor é realizado com método, de forma organizada e com normas e procedimentos específicos. Desta forma, a auditoria é considerada como sistema, tanto por

SÁ, no conceito mencionado acima, como por Perez Junior (1998, p.13), que define auditoria da seguinte maneira:

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

Considerando o exposto acima, podemos conceituar auditoria como um sistema de verificação de procedimentos e informações de uma entidade ou parte dela, refletidas em relatórios e demonstrativos contábeis, com a finalidade de expressar opinião sobre a situação analisada.

1.1 Tipos de Auditoria

O desenvolvimento da auditoria como atividade voltada aos diversos tipos de negócios, em que é possível analisar procedimentos ou cumprimento de normas, sugere tipos de auditorias conforme estes ramos de negócios: auditoria independente ou externa; auditoria interna ou operacional; auditoria da fazenda; auditoria de sistemas; auditoria de qualidade, etc.

	Auditoria Independente ou Externa	Auditoria Interna ou Operacional
Sujeito	Profissional Independente	Funcionário da Empresa ou terceirizado
Vínculo com a empresa auditada	Contrato de Prestação de Serviço	Contrato de Trabalho ou Contrato de Prestação de Serviços
Ação e objetivo	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 parecer sobre a adequação das Demonstrações Contábeis	Promover melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos
Relatório Principal	Parecer do auditor independente	Recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa
Usuários do trabalho	A empresa e o público geral	A empresa

Figura Nº 1 – Tipos de Auditoria

Fonte: Adaptado de Perez Junior: Auditoria de Demonstrações Contábeis Normas e Procedimentos.

Na Figura Nº 1, acima, da qual se suprimiu a auditoria da fazenda, Perez Junior (1998; p.15) traça um comparativo entre os principais tipos de auditoria, com suas características.

A auditoria independente ou externa refere-se à auditoria das demonstrações financeiras, sendo denominada das duas formas por diferentes autores. Da mesma forma, a

auditoria operacional, também chamada de interna, muitas vezes é realizada por profissionais externos à entidade, seja pela terceirização da atividade de auditoria interna ou mesmo pelo fato de que as empresas de auditoria externa também oferecem estes serviços ao mercado.

A auditoria interna como tipo de auditoria, se confunde com auditoria operacional, que busca conhecer e aprimorar os sistemas operacionais existentes na empresa. Neste sentido, ampliou-se o conceito de auditoria interna, assim considerada a auditoria realizada por auditores funcionários ou não, sobre os controles internos das entidades. Motta (1988; p.15), conceitua

auditoria interna é o exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma companhia, com o propósito de determinar a integridade do sistema de controle interno contábil, das demonstrações financeiras, bem como o resultado das operações e assessorar a companhia no aprimoramento dos controles internos, contábeis e administrativos.

A auditoria interna tem como base a melhoria dos controles internos, servindo de meio de assessoramento da administração da empresa.

A auditoria externa ou independente tem como objetivo examinar as demonstrações contábeis das entidades, com a finalidade de fornecer opinião sobre as mesmas. Neste sentido, o trabalho de auditoria se desenvolve em diversas etapas que, segundo Attie (1998; p.36), são as seguintes:

- **Etapa inicial de auditoria**, que compreende a solicitação dos serviços pelo cliente, dimensionamento dos trabalhos e carta-proposta dos serviços de auditoria;
- **Etapa de execução da auditoria**, que compreende o planejamento do trabalho, o estudo e avaliação dos sistemas de controles internos, testes de procedimentos de controles internos, seleção e programa de trabalho da auditoria, aplicação dos procedimentos de auditoria, evidenciação dos exames efetuados;
- **Etapa de conclusão da auditoria**, que compreende a avaliação das evidências obtidas, emissão do parecer de auditoria, e a elaboração dos relatórios de auditoria.

Nesse sentido, a solicitação do trabalho de auditoria independente pela entidade a ser auditada inicia o processo que se consolida com a proposta de trabalho e confirmação do mesmo pelo cliente. A partir daí o planejamento do trabalho e a avaliação do controle interno vão servir de base para definir a extensão dos trabalhos e testes a serem executados na fase seguinte. A conclusão do trabalho se dá com a emissão do parecer de auditoria e do relatório de recomendações de melhorias nos controles internos.

1.2 Demonstrações Contábeis

Através da contabilidade os fatos administrativos são registrados, gerando informações sobre o patrimônio de uma entidade, como foi formado e como se comportaram suas atividades em determinado período, denominado exercício social. Segundo Ribeiro (1997; p.77) “fatos administrativos são aqueles que provocam modificações no patrimônio, sendo, portanto, objeto de contabilização”.

A contabilização deve ser realizada em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que são os parâmetros básicos que norteiam a realização da escrituração, através da definição de critérios e procedimentos que direcionam e uniformizam a contabilidade como atividade. Considerando a estrutura conceitual básica da Contabilidade, Iudícibus e Marion (2000; p.97) os classificam em postulados, princípios e convenções. Os postulados são premissas básicas para existência da contabilidade, ou seja, são a base para a existência da contabilidade. Os princípios orientam quanto aos procedimentos que devem ser seguidos na realização dos registros contábeis; são preceitos básicos. As convenções delimitam o campo de atuação dos princípios, estabelecendo critérios a serem observados na aplicação dos mesmos.

As Normas Brasileiras de Contabilidade não fazem esta diferenciação, definindo na Resolução CFC Nº 750/93,

os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.

Os princípios contábeis adotados nas Normas Brasileiras de Contabilidade não se opõem aos da estrutura conceitual básica da Contabilidade. No entanto, estes apresentam maior abrangência e classificação científica, sendo, portanto, mais completos e mais específicos em relação a atuação do contador.

A realização da contabilidade de uma entidade ocorre através do processamento dos registros contábeis, acumulando valores em contas contábeis, que são encerradas ao final do período ou exercício social, gerando ajustes de encerramento de receitas e despesas, através da transferência do resultado contábil (lucro ou prejuízo) para o patrimônio líquido.

Iudícibus e Marion (2000; p.185) propõem a seguinte estrutura e hierarquia do sistema contábil de informação:

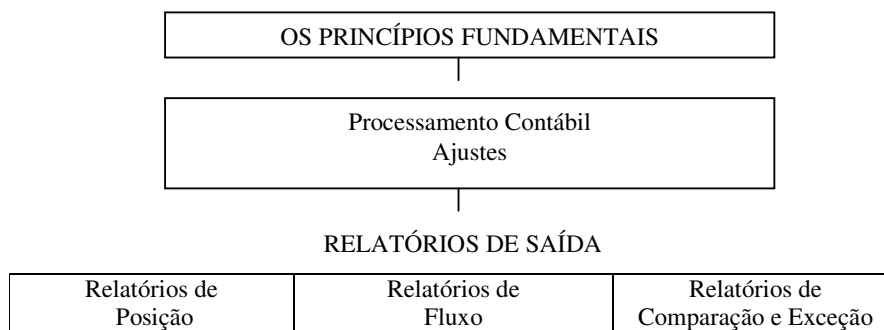


Figura Nº 2 – Estrutura do Sistema Contábil de Informação

Fonte: Iudícibus e Marion (2000; p. 185)

Os relatórios de posição demonstram a situação das contas contábeis e conseqüentemente, do patrimônio, em determinado momento. O principal relatório de posição é o balanço patrimonial. Os relatórios de fluxo demonstram as variações ocorridas nas contas contábeis e os motivos de sua ocorrência, como por exemplo, a demonstração de resultados, a demonstração de origens e aplicações de recursos e a demonstração de fluxo de caixa. Os relatórios de comparação e de exceção servem para realizar análises gerenciais e orientam a administração na tomada de decisões.

As demonstrações contábeis, denominadas financeiras pela Lei Nº 6.404/76 – das Sociedades Anônimas, tem a função de apresentar aos proprietários do capital e à sociedade, estas informações. Para Boynton, Johnson e Kell (2002; p. 66), “o modelo atual de elaboração e apresentação de demonstrações contábeis concentra-se na mensuração de transações e seu relato nas demonstrações”. Este conceito é complementado por Attie (1998; p.82), que considera “as demonstrações financeiras representam o meio pelo qual as informações acumuladas e processadas pela contabilidade são comunicadas a seus usuários, bem como uma prestação de contas da administração a seus acionistas e a terceiros”.

As demonstrações contábeis obrigatórias, de acordo com o artigo 176 da Lei das Sociedades Anônimas são as seguintes:

- balanço patrimonial;
- demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- demonstração do resultado do exercício; e
- demonstração das origens e aplicações de recursos.

O artigo 187 da mesma Lei permite que a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados seja incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia. Além disso, as demonstrações contábeis devem ser

complementadas com notas explicativas, com os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e informações sobre investimentos, reavaliações de ativos, empréstimos obtidos e suas garantias, composição do capital social, ajustes de exercícios anteriores e eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito sobre a situação financeira e resultados futuros da entidade.

Através do balanço patrimonial demonstram-se os saldos das contas contábeis em determinada data, que representa término de período contábil, normalmente mês, ou encerramento de exercício social. Iudícibus e Marion (2000; p. 185) conceituam balanço patrimonial como:

a peça contábil que retrata a posição das contas de uma entidade após todos os lançamentos das operações de um período terem sido feitos, após todos os provisionamentos (depreciação, devedores duvidosos etc.) e ajustes, bem como após o encerramento das contas de Receita e Despesa também terem sido executados.

No cumprimento de seu objeto social, a entidade efetua operações através das quais auferir receitas e que resultam em ingressos de recursos. Para obter estas receitas efetua gastos necessários à aquisição ou produção dos bens e prestação serviços que vende, denominados custos, e para manter suas atividades operacionais de comercialização e administração, chamadas de despesas operacionais.

De acordo com Iudícibus e Marion (1991; p.170),

a demonstração do resultado do exercício é um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período (12 meses). É apresentada de forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e, em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo).

Na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido são apresentadas as movimentações que geraram alterações no patrimônio líquido da entidade, separadas por grupo de contas, inclusive quanto aos lucros ou prejuízos acumulados. Segundo Iudícibus e Marion (2000; p.207),

a Estruturação da Demonstração deve ser feita de forma a evidenciar, o mais claramente possível, cada conta principal que compõe o Patrimônio Líquido da entidade, **nas colunas**, e, **nas linhas** os eventos que fizeram com que houvesse movimentação para ou entre contas assim dispostas.

Na Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos são evidenciadas as fontes e como foram utilizados os recursos que compõe o capital circulante líquido da entidade, demonstrando-se a variação ocorrida no período. Capital circulante líquido é a diferença entre ativo circulante menos passivo circulante.

1.3 Auditoria das Demonstrações Contábeis

Nas Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (NBC T 11) a auditoria das demonstrações contábeis é conceituada como “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”.

Para Santi (1988; p.20) a auditoria das demonstrações contábeis

compreende o conjunto de pesquisas, revisões analíticas dos registros contábeis e paracontábeis, comprovantes e outros elementos que evidenciam e corroboram as informações contidas nas demonstrações financeiras, levando em consideração a preparação de um informe escrito – parecer do auditor – no qual o profissional expõe o resultado de seus exames.

Portanto, no trabalho de auditoria das demonstrações contábeis o auditor aplica as técnicas de auditoria para formar opinião sobre as mesmas, obtendo provas que servem de suporte à opinião expressada em seu parecer. A execução da auditoria é realizada através do planejamento do trabalho, da avaliação dos sistemas de controle interno, da aplicação de técnicas e procedimentos de auditoria no exame dos saldos das contas contábeis, sendo que em todas estas fases o trabalho deve ser evidenciado e documentado através de papéis de trabalho. Na etapa de conclusão o auditor forma e emite sua opinião através do parecer de auditoria.

Para executar o trabalho e emitir opinião, é necessário que o auditor possua conhecimentos a respeito da operação da empresa auditada, conforme Boynton, Johnson e Kell (2002; p.67):

Uma auditoria de demonstrações contábeis envolve entendimento do negócio e do setor de atividades do cliente e obtenção e avaliação de evidências que permitam que o auditor verifique se as demonstrações contábeis elaboradas pela administração realmente apresentam adequadamente a posição financeira e patrimonial, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, de acordo com os PCGA.

A citação acima menciona a avaliação dos fluxos de caixa, que é obrigatória nos Estados Unidos e substituída no Brasil pela Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, bem como a sigla PCGA, princípios contábeis geralmente aceitos.

1.4 Planejamento da Auditoria

Planejar é condição fundamental para a realização de qualquer atividade, ocorrendo em praticamente todos os casos em que há êxito. De acordo com o Dicionário Aurélio,

planejar é “elaborar um plano ou roteiro de”, ou seja, é o ato de definir o que vai ser realizado para alcançar algum objetivo.

No trabalho de auditoria das demonstrações contábeis, a realização do planejamento também é condição essencial para que o auditor cumpra todas as etapas do trabalho no tempo certo, para formar sua opinião de forma segura e com convicção. Conforme Attie (1998; p.39), “o planejamento do trabalho é a parte preponderante para que se determine o momento da realização de cada uma das tarefas de auditoria”. De acordo com a Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 07, planejamento da auditoria

é a 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.

Portanto, é nesta fase do trabalho que serão definidos quais, quando e quantos exames de auditoria serão executados para que se alcance convicção quanto às operações da entidade auditada.

A administração dos trabalhos de auditoria compreende o estabelecimento de orçamento de horas e controle das horas realizadas, a definição do período de execução dos trabalhos e a definição do pessoal técnico que realizará os trabalhos. A Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 07 prevê que o planejamento da auditoria deve conter o seguinte:

- Cronograma de realização dos trabalhos;
- Procedimentos de auditoria que serão aplicados;
- Fatos relevantes que possam influenciar nas demonstrações contábeis;
- Avaliação de risco de auditoria;
- Pessoal designado para realização dos trabalhos;
- Épocas de realização de cada fase do trabalho;
- Horas estimadas para execução dos trabalhos;
- Previsão de supervisão e revisão;
- Indagações à Administração para confirmar informações inicialmente obtidas, no dimensionamento do trabalho.

Na realização do planejamento da primeira auditoria, procedimentos específicos devem ser considerados adicionalmente: análise dos saldos de abertura, procedimentos contábeis adotados, uniformidade dos procedimentos contábeis, identificação de eventos relevantes subsequentes ao exercício anterior e revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior, caso julgue necessário revisar os relatórios emitidos.

Revisões e Atualizações no Planejamento e nos Programas de Auditoria devem ser realizadas sempre que seja necessário adequar os procedimentos de auditoria às circunstâncias, em função de alterações na extensão, oportunidade e natureza dos exames a serem realizados, devendo ser documentadas e justificadas.

1.5 Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos

A avaliação do sistema contábil e de controles internos é realizada pelo auditor independente no sentido de confirmar a impressão inicial obtida na fase de dimensionamento dos serviços e considerada no planejamento, quanto a confiabilidade das informações geradas nas operações da empresa e refletidas nas demonstrações contábeis. É fundamental na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos exames que serão realizados, pois, caso os controles internos sejam deficientes, maior atenção e profundidade devem ser adotados pelo auditor. De acordo com a NBC T 11:

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, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Definição semelhante é apresentada por Attie (1998; p.110), citando o conceito do Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA para controle interno:

o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

A NBC T 11 define que devem ser considerados o ambiente de controle da entidade e os procedimentos de controle da administração. No ambiente de controle considera-se o exercício da autoridade da administração, no sentido de delegação de autoridade e responsabilidade, definição e segregação de funções, processo decisório e de controles da administração, inclusive se possui ou não auditoria interna. O ambiente de controle é evidenciado, portanto, pelo plano de organização que, segundo Attie (1998; p.111), “é o modo pelo qual se organiza um sistema”, no caso, a própria empresa, dividida em departamentos com objetivos e responsabilidades definidos.

A base de um sistema de controle interno é formada por algumas características, também denominadas de princípios, que são comuns nos sistemas de controle interno eficientes, ou seja, nos casos em que cumprem a função de salvaguardar o patrimônio,

gerando demonstrações contábeis confiáveis, através da eficiência e eficácia operacional. Segundo Attie (1998; p.115) e Sá (2000; p.107) são princípios de controle interno:

- o plano de organização, com responsabilidades definidas, inclusive quanto a segregação de funções entre a execução operacional e a custódia dos bens patrimoniais;
- sistema de autorização e de escrituração contábil capaz de controlar as contas patrimoniais e de resultado da empresa;
- envolvimento do pessoal quanto ao cumprimento de normas estabelecidas e correto desempenho de suas funções; e
- qualificação técnica e profissional do pessoal contratado.

Para que seja executada a avaliação do sistema de controle interno o auditor busca conhecer a entidade que está auditando. Após obter entendimento do funcionamento da organização, o auditor analisa o controle interno da empresa, com aplicação de questionários de análise e avaliação dos controles, através dos quais irá verificar as operações realizadas e seus controles. Para isto divide-se a entidade em centros de exame, gerando após questionários preliminares e análises dos registros constitucionais e básicos, verificação dos controles das diversas áreas do patrimônio da entidade: disponibilidades, clientes e créditos, estoques, bens de rendimento, imobilizado técnico, capital próprio, exigibilidades, custos técnicos e gerais e receitas técnicas e gerais. Os questionários devem possibilitar conhecer e avaliar o funcionamento dos controles existentes.

Segundo Sá (2000; p.110), “a avaliação é a base final do processo utilizado para mensurar o controle interno” e é executada através dos levantamentos preliminares, ponderação dos fatores e princípios de controle interno, levantamento de dados para aferição das rotinas e funções, planejamento da análise do controle, avaliação e pesquisas sobre riscos inerentes, ou seja, os que escapam ao controle interno.

A avaliação do controle interno resulta em relatório através do qual o auditor destaca itens merecedores de cuidado e probabilidades de falhas do sistema, bem como a extensão do exame realizado. Desta forma busca-se corrigir eventuais falhas para tornar as demonstrações contábeis mais confiáveis, auxiliando o processo de formação de opinião do auditor sobre as mesmas.

1.6 Técnicas e Procedimentos da Auditoria das Demonstrações Contábeis

Do Dicionário Aurélio obteve-se os seguintes sinônimos para técnica e procedimento:

- **Técnica:** “a parte material ou o conjunto de processos de uma arte; maneira, jeito ou habilidade de executar ou fazer algo”.
- **Procedimento:** “ato ou efeito de proceder; processo, método”.

A técnica refere-se à forma de realização dos trabalhos de auditoria, baseada em princípios e normas específicas, que envolvem diversos procedimentos.

Os procedimentos que serão aplicados na fase de execução dos trabalhos de verificação das demonstrações contábeis devem estar de acordo com o conhecimento obtido e avaliação de controle interno realizada pelo auditor. A NBC T 11 estabelece que

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 outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

A previsão da aplicação dos procedimentos relacionados aos objetivos da análise que se realizará é formalizada através do programa de auditoria, no qual são programados, evidenciados e controlados os trabalhos de auditoria, por grupo de contas contábeis e por etapa de realização. A aplicação dos procedimentos deve considerar a época adequada para que se obtenha resultados que possam ser considerados na análise das demonstrações contábeis e na formação de opinião sobre as mesmas.

A norma de auditoria prevê os seguintes procedimentos técnicos básicos: inspeção, observação, investigação, cálculo, revisão analítica. Os procedimentos de auditoria, segundo ATTIE (1998), são os seguintes:

- **Exame físico:** é a comprovação da existência de um bem, quanto à quantidade e qualidade, ou seja, condições normais de uso.
- **Confirmação:** ocorre através da obtenção de declaração de pessoas externas a empresa, com as quais esta mantém operações, no sentido de confirmá-las quanto a sua existência e valor que representam. A confirmação é realizada em data-base específica para possibilitar a comparação com registros contábeis e extra-contábeis.
- **Exame de Documentos Originais:** é a verificação dos documentos de suporte das operações e é realizado pelo auditor no sentido de verificar a autenticidade do documento, bem como se transação analisada é normal às atividades da entidade, foi aprovada por pessoa em nível compatível e devidamente registrada.

- **Conferência de cálculos:** trata-se de procedimento fundamental, pois a maioria das transações envolve operações aritméticas e financeiras em sua mensuração e registro.
- **Exame da escrituração:** segundo Attie (1998; p.138), exame da escrituração “é a técnica de auditoria utilizada para constatação da veracidade das informações contábeis”. Através deste procedimento são verificadas as análises de contas contábeis que envolvem as composições de saldo ou conciliações com registros auxiliares ou informações externas.
- **Investigação minuciosa:** é a análise detalhada do elemento que está sendo auditado, através do conhecimento e análise de todas as variáveis que o influenciaram desde sua origem até a liquidação ou até a fase em que se encontre.
- **Inquérito:** ocorre através da obtenção de respostas à perguntas formuladas pelo auditor, que podem ocorrer através de entrevista ou declaração formal. A utilização deste procedimento deve ser sempre completada com a comprovação das informações recebidas.
- **Exame de Registros Auxiliares:** Trata-se do exame dos registros utilizados para detalhamento de registros principais, como forma de controle interno ou para resumir operações com grande volume de transações.
- **Correlação de informações obtidas:** ocorre através do relacionamento de valores registrados em diversas contas contábeis.
- **Observação:** é aplicada durante todos os trabalhos de auditoria, de qualquer tipo e em qualquer nível, pois ocorre através da visão crítica do auditor sobre o que está analisando.

1.7 Papéis de Trabalho

As Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – NBCT 11 estabelecem que os papéis de trabalho são propriedade do auditor, que é responsável por sua guarda e sigilo. Além disso, o item 11.1.3.1 da NBC T 11 define papéis de trabalho:

são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

Outro item da mesma Norma, relativo a documento de auditoria, estabelece que os papéis de trabalho devem evidenciar que os trabalhos foram executados de acordo com as

normas aplicáveis e devem permitir entendimento e suporte da auditoria executada. Neste sentido devem contemplar o planejamento do trabalho, procedimentos aplicados, julgamento exercido e conclusões do auditor sobre os itens examinados.

Já o conceito de Sá (2000; p.164) é de que são “os papéis utilizados para transcrever dados, fazer anotações, analisar contas, demonstrar cálculos, relatar situações, espelhar levantamentos, em suma, executar a tarefa de auditoria”.

A Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 02 define o prazo de cinco anos para guarda dos papéis de trabalho, que são propriedade do auditor, podendo a critério deste, ceder partes ou excertos para a entidade auditada.

Os papéis de trabalho são separados e arquivados conforme sua utilização, da seguinte maneira:

- **Pasta de Papéis Permanentes:** utilizada para arquivar os papéis que serão utilizados em mais de um exercício. Nesta pasta são arquivados o estatuto ou contrato social, contratos de longo prazo, manuais de procedimentos internos, dados de planejamento de longo prazo, plano de contas, legislações específicas aplicadas a entidade, etc.
- **Pasta de Papéis Correntes:** utilizada para arquivo dos papéis de trabalho de um exercício específico, com todas as informações e documentos dos exames realizados, programas de auditoria, questionários de avaliação dos controles internos.

Os papéis de trabalho da auditoria de demonstrações contábeis são identificados em seu cabeçalho ou rodapé com o nome da entidade auditada, tipo do trabalho, conta analisada, data do exame, nome do auditor, nome do revisor e código do papel de trabalho. Esta codificação dos papéis de trabalho seguem normas próprias do auditor e são chamadas de referências.

As referências são aplicadas conforme divisão das contas contábeis por tipo de papel de trabalho, chamados geralmente de balancetes de trabalho, para o balanço patrimonial e demonstração de resultados sumarizados, folhas ou cédulas mestres para demonstrar a composição dos grupos de contas que compõem os balancetes de trabalho e folhas ou cédulas subsidiárias para os papéis que demonstram as análises efetuadas em cada conta contábil.

A utilização de referências permite também relacionar informações nos diversos papéis de trabalho, através da identificação da referência de onde se originou ou onde foi utilizado determinado dado, possibilitando desta forma, entender a seqüência da análise

realizada pelo auditor. Este relacionamento de papéis de trabalho é chamado de cruzamento de referências. Segundo Attie (1998; p.163),

um critério básico utilizado para o uso de referências cruzadas repousa nas seguintes regras:

- a) Quando o trabalho estiver apoiado em valores ou quantidades, deve-se somente cruzar cifras idênticas. Caso se trate de um grupo de números, necessitam ser somados antes de serem referenciados.
- b) Utilização de lápis de cor distinta para dar ênfase à pronta indicação visual nos papéis de trabalho.
- c) Referenciar cruzadamente implica determinar tal evidência nos papéis de trabalho que se complementam entre si e, portanto, todo o cruzamento de referências deve ser feito em ambas as direções.
- d) Por vezes, é imprescindível a oposição de espaço próprio no papel de trabalho, através de uma coluna única para referências.

Portanto, as referências identificam os papéis de trabalho, de acordo com a estrutura de codificação adotada e devem ser escritas em cor diferente das análises. Geralmente é utilizada a cor vermelha para referenciar os papéis de trabalho e para cruzamento de referências.

Os papéis de trabalho devem evidenciar quais exames foram efetuados, que procedimentos foram aplicados e como o auditor direcionou seu julgamento e formou sua opinião. Para isso utiliza-se dos seguintes meios:

- **tiques explicativos:** são sinais que o auditor utiliza para demonstrar a realização de um exame. Ao lado do número analisado registra-se um símbolo que é identificado através de uma legenda no mesmo papel de trabalho, de acordo com o exame realizado. Desta forma, quando o mesmo exame é efetuado para diversos valores, basta mencionar uma vez na legenda a que se refere o tique utilizado várias vezes;
- **letras explicativas:** são utilizadas quando o exame realizado necessita de explicação adicional. Ao lado do valor menciona-se a letra, que é explicada em outra parte do papel de trabalho;
- **notas explicativas:** são utilizadas quando não cabe a utilização de tiques ou letras, ou seja, para comentários de ordem geral em relação aos procedimentos aplicados, critérios adotados e definição da extensão dos trabalhos.

Os papéis de trabalho elaborados por auditores com menos experiência, assistentes ou trainees, necessariamente devem ser revisados pelo auditor responsável pelo trabalho, que assume a responsabilidade pela execução do mesmo, bem como necessita estar seguro da opinião que estará formando. Segundo Attie (1998; p.167) “por supervisão entende-se a

participação efetiva de acompanhamento da realização dos trabalhos, bem como o de revisão dos trabalhos executados para se determinar que as evidências necessárias estejam adequadas e claramente expostas nos papéis de trabalho”.

Portanto, a revisão dos papéis de trabalho é etapa do próprio trabalho, no sentido de garantir que as evidências do trabalho realizado sejam provas suficientes à emissão do parecer.

1.8 Parecer de Auditoria

O parecer do auditor independente é conceituado na NBC T 3 – Normas do Parecer dos Auditores Independentes em seu item 11.3.1.1 como sendo “o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas”. Para Attie (1998; p.67), “a emissão do parecer 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”.

Na opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis fica implícito todo o trabalho realizado, desde a fase de planejamento até a análise dos saldos das contas contábeis de ativo, passivo e do resultado das operações. Por este motivo, no parecer é mencionado que os trabalhos foram realizados de acordo com as normas de auditoria que definem as condições básicas e necessárias para os trabalhos, indicando o cumprimento dos princípios e práticas contábeis como fundamentos à formação desta opinião.

Desta forma, a norma de auditoria relativa ao parecer, mencionada acima, determina alguns elementos que devem ser considerados na emissão do parecer:

- o parecer deve ser dirigido aos acionistas, cotistas, sócios, conselho de administração, diretoria da entidade ou ao contratante dos serviços;
- devem ser identificadas as demonstrações contábeis sobre as quais se está opinando, mencionando-se o nome da entidade e datas dos períodos das mesmas;
- o parecer deve ser datado e assinado pelo responsável pelos trabalhos, mencionando o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade, bem como o nome da empresa de auditoria e seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade, se for o caso;
- o parecer deve ser datado com o dia de término dos trabalhos de auditoria na entidade;

- o parecer deve expressar, de forma clara e objetiva, se as demonstrações contábeis refletem adequadamente ou não, a situação patrimonial e financeira da entidade auditada, em seus aspectos relevantes.

A norma de auditoria também estabelece o modelo básico de parecer, que deve ter no mínimo três parágrafos, sendo no primeiro destacadas as demonstrações contábeis a que se refere, estabelecendo a responsabilidade do auditor quanto à emissão de opinião, sem contudo ser responsável por sua elaboração e pelas operações nela contidas. No segundo parágrafo apresenta-se resumidamente como foi realizado o trabalho e no terceiro expressa-se a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.

Outros parágrafos podem ser incluídos, no entanto, para destacar fatos relevantes que influenciaram na formação de opinião do auditor, ou que representaram limitação à execução do trabalho.

As demonstrações contábeis são apresentadas referente dois períodos consecutivos, para que seja possível compará-las. Caso as demonstrações contábeis do exercício anterior não tenham sido auditadas ou tenham sido auditadas por outros auditores, este fato deve ser mencionado em parágrafo específico, para que fique claro que a opinião se refere somente às demonstrações analisadas.

A opinião do auditor deve considerar as demonstrações tomadas em conjunto, ou seja, a conclusão do trabalho deve ser elaborada considerando todas as demonstrações contábeis mencionadas no primeiro parágrafo de forma única. Além disso, a opinião do auditor é formada sempre em relação aos princípios e práticas contábeis e legislação específica aplicada à entidade auditada.

O tipo de opinião a ser expressada estabelece também os tipos de parecer possíveis. O item 11.3.1.9 da NBC T 11 estabeleceu os seguintes:

- parecer sem ressalva;
- parecer com ressalva;
- parecer adverso;
- parecer com abstenção de opinião.

1.8.1 Parecer sem ressalva

O parecer sem ressalva é emitido quando as demonstrações contábeis analisadas foram elaboradas de acordo com os princípios e práticas contábeis, em todos os seus aspectos

relevantes. Neste caso, no parágrafo de opinião constará que as demonstrações contábeis representam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial e financeira da entidade nas datas mencionadas. Segundo Sá (2000; p.447), este tipo de parecer é chamado de parecer de regularidade ou parecer limpo.

No Anexo I apresenta-se o modelo de parecer proposto pela NBC T 11 em seu item 11.3.2.3.

1.8.2 Parecer com ressalva

Segundo o item 11.3.4.1 da NBC T 11, “o parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião”. É emitido, portanto, quando um ou mais itens não estão de acordo com os princípios e práticas contábeis ou, por qualquer motivo, não foi possível o auditor concluir adequadamente os trabalhos de análise de algum item. Isto geralmente ocorre quando os controles contábeis e auxiliares não fornecem informações suficientes para que sejam aplicados os procedimentos de auditoria, impossibilitando portanto, concluir com segurança sobre os valores apresentados.

Com relação a ressalva, Attie (1998; p. 73) menciona que

via de regra, os motivos de ressalva estão relacionados à não-obediência aos princípios fundamentais de contabilidade ou à inconsistência na aplicação dos mesmos e por claras limitações impostas ao auditor, não lhe sendo concedidas alternativas para o exame integral das demonstrações financeiras.

Os motivos que levaram à ressalva devem ser mencionados no parecer, no próprio parágrafo de opinião, ou através da inclusão de parágrafo específico, no qual são citados os itens das demonstrações contábeis, inclusive de suas notas explicativas, com os quais o auditor não concorda.

O item 11.3.4.2 da NBCT 11 define que “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”.

No parecer com ressalva, portanto, o auditor alerta que as demonstrações contábeis que analisou são corretas, exceto quanto algum item, que no entanto, não as invalida como um todo. Desta forma, os usuários das informações são alertados quanto aos aspectos em que existem ou podem existir distorções.

1.8.3 Parecer adverso

No parecer adverso o auditor conclui que as demonstrações contábeis dos períodos analisados não refletem a situação patrimonial e financeira da entidade.

Segundo Attie (1998; p.74), “o parecer adverso é emitido quando o auditor verificar efeitos e condições que, em sua opinião, comprometem substancialmente as demonstrações financeiras, a ponto de não ser suficiente a simples ressalva no parecer”. Neste caso, os fatos que levaram a esta conclusão devem ser mencionados em parágrafos específicos do parecer, sendo citados no parágrafo de opinião como base para a conclusão do auditor.

1.8.4 Parecer com negativa de opinião

Segundo Attie (1998; p.75), “quando o auditor não conseguir obter comprovação suficiente para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto, ele deve declarar que está impossibilitado de expressar opinião sobre estas”. Isto ocorre quando há limitações significativas em relação aos trabalhos de auditoria, ou seja, quando as informações disponíveis não possibilitem chegar a conclusões sobre as contas patrimoniais ou de resultado, ou ainda, se existirem incertezas quanto a valorização de itens relevantes.

Todos os motivos que levaram à emissão de parecer com negativa de opinião devem ser mencionados no parecer. Além deste aspecto, a Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 05 também estabelece que deve ser excluído o parágrafo de extensão dos trabalhos, substituído no o termo “examinamos” por “fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis”, bem como deve ser excluído do primeiro parágrafo a sentença “nossa responsabilidade é a de expressar opinião sobre essas demonstrações contábeis”.

1.9 Normas de Auditoria Independente

De acordo com o Dicionário Houaiss (consulta em <http://houaiss.uol.com.br>), norma é “aquilo que regula procedimentos ou atos”. Neste sentido, a fixação de normas de uma atividade serve para estabelecer condições e procedimentos relativos à mesma e ao executor desta atividade.

Através da Resolução CFC N° 751/93 o Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, incluindo as seguintes relativas à atividade de auditoria independente:

- NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente;
- NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

A mesma Resolução define o conteúdo das normas acima mencionadas, estabelecendo em relação às normas profissionais de auditor independente:

Estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e de responsabilidade na execução dos trabalhos, de fixação de honorários, de guarda de documentação e sigilo, e de utilização do trabalho do auditor interno e de especialistas de outras áreas.

Em relação ao conteúdo das normas técnicas de auditoria independente das demonstrações contábeis, a Resolução define que:

A norma diz respeito ao conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivos a emissão de parecer sobre a adequação com que aquelas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos de Entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente.

As normas estão divididas em normas profissionais e normas técnicas, tratando as primeiras da pessoa do profissional e condições para realização dos trabalhos, sendo que as normas técnicas tratam dos procedimentos técnicos que devem ser observados na execução dos trabalhos e dos relatórios e pareceres resultantes dos mesmos.

1.9.1 Normas Profissionais relativas à Auditoria Independente

As normas profissionais de auditor independente foram aprovadas pela Resolução CFC Nº 821/97 de 17 de dezembro de 1997 e referem-se aos seguintes aspectos relacionados à pessoa do auditor:

- **Competência técnico-profissional:** compreende o conhecimento do auditor, com relação à atividade de auditoria e com relação à atividade da entidade a ser auditada.
- **Independência:** de acordo com a Interpretação Técnica NBC P 1 – IT 02 é “a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, acionistas, sócios, quotistas, cooperados e todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho”.

- **Responsabilidades do auditor na execução dos trabalhos:** o auditor é responsável pelo parecer resultante de seu trabalho, motivo pelo qual deve realizá-lo com o máximo de cuidado e zelo, de forma imparcial, aplicando os procedimentos adequados a cada etapa do trabalho, para que todos os aspectos relevantes das demonstrações contábeis sejam analisados e sua opinião esteja suportada nos papéis de trabalho.
- **Honorários:** devem ser apresentados ao cliente através de carta-proposta, elaborados através de avaliação técnica, que deve considerar a relevância, vulto, complexidade e custo dos serviços, através de estimativa de horas e qualificação técnica dos profissionais que irão participar dos trabalhos.
- **Guarda da documentação:** os papéis de trabalho, documentos, relatórios e pareceres relativos ao mesmo devem ser mantidos em bom estado de conservação por cinco anos, a partir da data de emissão do parecer, possibilitando desta forma, a realização de fiscalização do exercício profissional.
- **Sigilo:** obrigação prevista no Código de Ética do Contabilista, deve ser observado nas relações do auditor com a entidade auditada, com auditores, com organismos reguladores e fiscalizadores e com terceiros. Neste sentido, está previsto que informações obtidas pelo auditor somente podem ser divulgadas com autorização expressa da entidade, salvo se houver obrigação legal de fazê-lo.
- **Responsabilidade pela utilização do trabalho do auditor interno:** a responsabilidade do auditor independente em relação ao parecer sobre as demonstrações contábeis não se modifica se este utilizar o trabalho de contador, na função de auditor interno.
- **Responsabilidade pela utilização do trabalho de especialistas:** quando o auditor independente utilizar 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, o fato deve ser mencionado no parecer do auditor independente para que a responsabilidade do auditor seja restrita a sua competência profissional.
- **Informações anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade:** anualmente até 30 de junho, devem ser fornecidas informações relativas ao exercício anterior, com respeito a seus clientes da jurisdição do Conselho, a sua equipe técnica e a clientes cujos honorários representem mais de 10% do seu faturamento anual e casos em

que o faturamento de outros serviços ultrapassem, na média dos últimos três anos, o faturamento com serviços de auditoria independente.

- **Educação continuada:** o auditor independente deve comprovar, anualmente, a participação em programa de educação continuada, regulamentado e aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade. Neste sentido, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução CFC N° 945/02, que aprovou a NBC P 4 – Normas para Educação Profissional Continuada.
- **Exame de competência profissional:** para exercer a atividade, o auditor deverá submeter-se a exame de competência profissional. Este exame, regulamentado através da NBC P 5 do Conselho Federal de Contabilidade, foi implementado em 2004.
- **Manutenção dos líderes de equipe de Auditoria:** item incluído na NBC P 1 pela Resolução CFC N° 965 de 16/05/03, prevê que os profissionais de liderança (sócio, diretor e gerente) de equipe de auditoria devem participar de rodízio em relação a clientes em que atuem há muito tempo. Este período de atuação deve ser igual ou menor que cinco anos e o profissional somente deverá voltar a atender o cliente após o intervalo mínimo de três anos. O objetivo desta norma é evitar a perda de objetividade e ceticismo, necessários na realização da auditoria.

A Resolução CFC N° 821/97 revogou a Resolução CFC N° 701/91, atualizando o texto anteriormente adotado e incluindo os itens informações anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade, educação continuada e exame de competência profissional, que foram regulamentados posteriormente.

1.9.2 Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis

A NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis foi aprovada pela Resolução CFC N° 820/97 e divide-se três partes:

- a) Conceituação e Disposições Gerais;
- b) Normas de Execução dos Trabalhos;
- c) Normas do Parecer dos Auditores Independentes.

Na primeira parte são apresentados conceitos e objetivos da auditoria independente e os conceitos de procedimentos de auditoria, papéis de trabalho e a diferença entre fraude e erro.

Na segunda parte definem-se as etapas do trabalho de auditoria independente das demonstrações contábeis, iniciando pelo planejamento da auditoria, especificando o que deve ser considerado e como deve ser documentado. Neste sentido, estabelece que o planejamento deve ser efetuado considerando que os eventos relevantes relacionados às demonstrações contábeis sejam identificados. A NBC T 11 define que “uma informação é relevante se sua omissão ou distorção puder influenciar a decisão dos usuários dessa informação no contexto das demonstrações contábeis”. Também conceitua risco de auditoria e que a análise do mesmo deve ser feita durante a fase de planejamento. Conforme a norma, “risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”.

A seguir a norma estabelece condições básicas com relação à supervisão e controle de qualidade dos trabalhos, ao estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos, aplicação dos procedimentos de auditoria e documentação do trabalho. Os itens seguintes referem-se a aspectos que devem ser considerados pelo auditor na realização dos trabalhos de auditoria:

- **Continuidade normal das atividades da entidade:** o auditor analisa a continuidade da empresa, desde a avaliação do risco de auditoria até a execução dos exames. Caso exista a possibilidade de descontinuidade das operações da entidade, seus possíveis efeitos nas demonstrações contábeis serão avaliados e em seu parecer deve constar parágrafo de ênfase mencionando o fato.
- **Amostragem:** a amostra de auditoria deve ser suficiente para propiciar ao auditor evidência quanto ao que vai relatar em relação à operação analisada e sua seleção deve manter relação direta com o volume de transações realizadas na área objeto do exame, com a situação patrimonial e financeira da entidade e com o resultado obtido pela mesma.
- **Processamento eletrônico de Dados:** a norma prevê que o programa de trabalho do auditor deve considerar o exame da segurança dos sistemas, a estrutura e confiabilidade dos mesmos, bem como o grau de integração com os registros contábeis da entidade, no sentido de tornar confiáveis as demonstrações contábeis da entidade.

- **Estimativas contábeis:** o auditor deve opinar sobre a razoabilidade das estimativas contábeis, analisando o fundamento dos critérios utilizados, sua coerência em relação a exercícios anteriores, as práticas adotadas por entidades semelhantes, considerando os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e suas projeções.
- **Transações com partes relacionadas:** o planejamento do trabalho de auditoria deve identificar as partes relacionadas, no sentido de possibilitar a aplicação de procedimentos de auditoria e obtenção de informações sobre as mesmas, analisando sua finalidade, natureza e extensão das transações.
- **Transações e eventos subsequentes:** os eventos subsequentes a data de levantamento das demonstrações contábeis e que podem resultar em ajustes significativos destas ou fatos relevantes que precisam ser divulgados em notas explicativas, devem ser analisados e considerados no parecer do auditor.
- **Carta de responsabilidade da administração:** o auditor deve obter junto à administração da entidade auditada carta que evidencie a responsabilidade da mesma quanto às informações e à preparação e apresentação das demonstrações contábeis auditadas.
- **Contingências:** na análise das contingências passivas o auditor obterá informações junto à administração e advogados da entidade no sentido de identificá-las e concluir sobre as perspectivas de prováveis perdas, bem como se estas estão adequadamente divulgadas nas demonstrações contábeis. Da mesma forma devem ser analisadas contingências ativas.

A terceira parte da NBC T 11 trata do parecer de auditoria, que já foi comentado em item específico.

2. QUALIDADE

Com relação ao conceito de qualidade, Prazeres (1996; p.337) cita os conceitos de diversos especialistas ou associações:

- **Armand Feigenbaum**: “qualidade é a composição total das características de marketing, engenharia, fabricação e manutenção de um produto ou serviço, através das quais o mesmo produto ou serviço, em uso, atenderá às expectativas do cliente”.
- **J. M. Juran**: “o nível de satisfação alcançado por um atendimento aos objetivos do usuário, durante o seu uso, é chamado de adequação ao uso. Este conceito de adequação ao uso, popularmente conhecido por alguns nomes, tal como qualidade, é um conceito universal aplicável a qualquer tipo de bem ou serviço”.
- **William Edwards Deming**: “qualidade é a satisfação do cliente” e “melhoria contínua”.
- **Philip Crosby**: “qualidade é conformidade com os requisitos”.
- **American Society for Quality Control – ASQC**: “qualidade é a totalidade de requisitos e características de um produto ou serviço que estabelece a sua capacidade de satisfazer determinadas necessidades”.
- **International Organization for Standardization – ISO**: “qualidade é a totalidade de características de uma entidade que lhe confere a capacidade de satisfazer as necessidades explícitas e implícitas”.

Nos conceitos citados observa-se que a qualidade está vinculada à opinião do cliente ou usuário sobre o produto ou serviço, pois considera-se que existe a qualidade quando este produto/serviço lhe atende a necessidade ou objetivo, ou seja, está em conformidade com requisitos e busca melhoria contínua deste produto ou serviço. Para Prazeres (1996; p.337), “qualidade é o que o cliente quer e como ele julga. É um conceito sistemático de busca de excelência. A qualidade de um mesmo produto/serviço pode ser diferente para diferentes clientes e pode ser diferente para o mesmo cliente em diferentes tempos ou condições”.

Para Chiavenato (1999; p.678), “qualidade é definida como a capacidade de atender, durante todo o tempo, as necessidades do cliente. Isso significa **consonância**, ou seja, a adequação entre as características do produto ou serviço e as expectativas do cliente ou consumidor”. Esta consonância envolve aspectos internos de aprimoramento dos processos, para que as especificações técnicas sejam atendidas e aspectos externos, através da resposta

do cliente ao produto ou serviço oferecido. Neste sentido, observam-se dois tipos de qualidade, definidas por Chiavenato (1999; p.675) como

qualidade interna, que constitui a maneira pela qual um organização administra a qualidade de seus processos, produtos e serviços, e a **qualidade externa**, que constitui a percepção que o cliente, consumidor ou usuário tem a respeito do produto ou serviço que compra e utiliza.

Para que seja possível alcançar a qualidade externa é imprescindível a qualidade interna, que ocorre através da descentralização da responsabilidade pela qualidade, assumida por todos os envolvidos no processo. Surge então o conceito de cadeia de qualidade, em que cada funcionário é cliente do responsável pelo processo anterior e fornecedor do processo seguinte. Desta forma, cada cliente interno avalia e questiona o resultado do processo anterior, gerando melhoria contínua pela permanente verificação dos processos realizados, em relação aos requisitos estabelecidos e necessários ao processo atual.

A aplicação deste conceito depende do comprometimento dos envolvidos no processo e na disposição da administração em manter a organização horizontalizada, agregando valor aos funcionários e à organização. Neste sentido, a cadeia de qualidade é caracterizada por Chiavenato como cadeia de valor, demonstrada na figura a seguir:

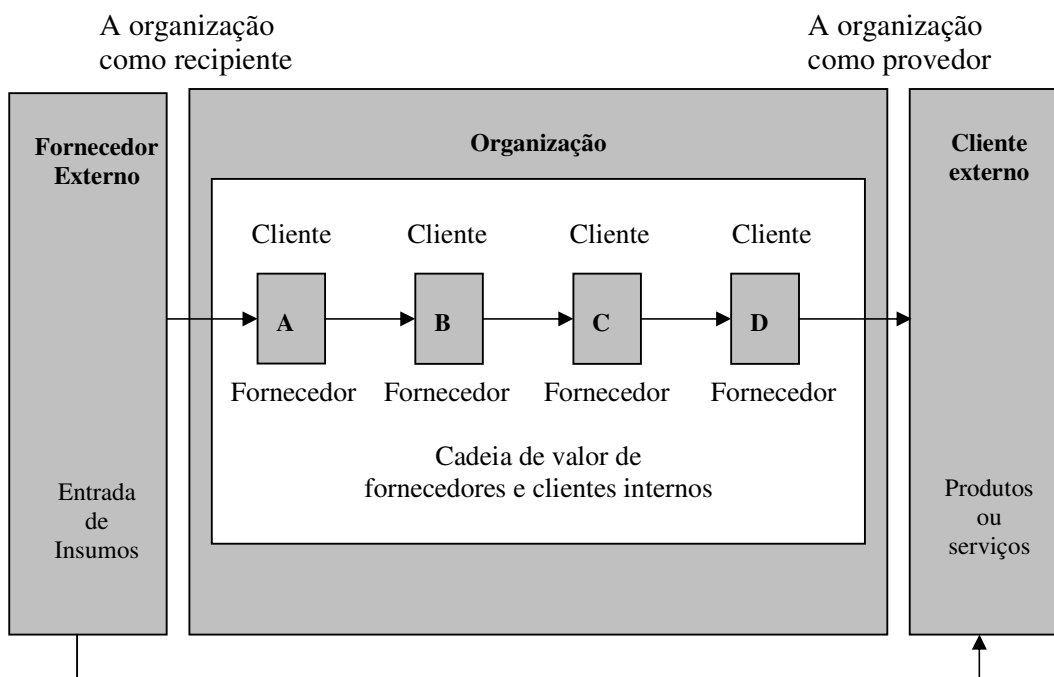


Figura Nº 3 – A cadeia de valor dentro da organização
Fonte: Chiavenatto (1999; p. 676)

A participação de toda a organização na busca pela melhoria continua resulta da aplicação de filosofia que pressupõe o trabalho em grupo e o envolvimento dos funcionários e administração nos sistemas de qualidade. Trata-se da qualidade total, definida por Chiavenatto (1999; p. 684) como “filosofia de gestão que pressupõe o envolvimento de todos os membros de uma organização em uma constante busca de auto-superação e contínuo aperfeiçoamento”.

Segundo Tachizawa, Cruz Júnior e Rocha (2001; p.179), a filosofia da gestão da qualidade total envolve os seguintes elementos:

- qualidade como objetivo primeiro da organização;
- determinação da qualidade pelos clientes;
- a satisfação dos clientes é a razão de ser das organizações;
- redução da variação nos processos;
- mudanças contínuas prosseguidas pelo trabalho em grupo;
- compromisso da gestão do topo na cultura da qualidade;
- *empowerment* dos empregados e perspectiva a longo prazo.

A aplicação da gestão da qualidade total envolve a adoção de um programa de qualidade, que a considere como estratégia e defina orientações para toda a organização. Segundo Chiavenatto (1999; p.688), o programa de qualidade da Tennant, desenvolvido por Philip Crosby, foi baseado nos seguintes aspectos:

1. ***Qualidade significa conformidade com os padrões:*** os funcionários devem saber exatamente quais os padrões de desempenho que se esperam deles.
2. ***Qualidade decorre da prevenção de defeitos, e não da correção de defeitos:*** a liderança, treinamento e disciplina devem prevenir os defeitos em primeiro lugar, e não somente cuidar da sua correção. A visão proativa deve tomar o lugar da visão reativa: prevenir, e não apenas remediar.
3. ***Qualidade como um padrão de desempenho significa trabalho isento de defeitos:*** o único padrão aceitável de qualidade é o trabalho perfeito e sem defeitos. Isso conduz ao zero defeito em qualquer atividade.
4. ***Qualidade economiza dinheiro:*** fazer as coisas certas da primeira vez economiza tempo e reduz o custo da correção do trabalho malfeito. A qualidade elimina custos de retrabalho e as rejeições e refugos de produtos.

Portanto, no programa de qualidade são estabelecidas diretrizes e procedimentos que devem ser seguidos por todos os membros da organização para alcançar a qualidade.

2.1 Cliente da Auditoria das Demonstrações Contábeis

O cliente da auditoria não é somente quem a contrata, mas também os usuários do parecer de auditoria, que é o produto final do trabalho do auditor.

Os usuários da auditoria independente são a empresa e o público em geral, no sentido de atestar credibilidade às informações publicadas nas demonstrações contábeis. Com base no parecer do auditor independente, fornecedores e instituições financeiras concedem créditos às empresas e investidores compram ou não ações destas mesmas empresas. Em relação aos

usuários, Boynton, Johnson e Kell (2002; p. 31) destacam que, “em ambiente de negócios, compreendem acionistas, administração, credores, agências governamentais e o público em geral”.

Estes usuários, de alguma forma, possuem interesses em relação à riqueza patrimonial, que segundo Franco e Marra (2001; p. 33), é afetada pela auditoria nos seguintes aspectos:

- Sob o *aspecto administrativo*: contribui para redução de ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade de empregados e administradores;
- Sob o *aspecto patrimonial*: possibilita melhor controle dos bens, direitos e obrigações que constituem o patrimônio.
- Sob o *aspecto fiscal*: é fator de mais rigoroso cumprimento das obrigações fiscais, resguardando o patrimônio contra multas, o proprietário contra penalidades decorrentes da lei de sonegação fiscal e o fisco contra sonegação de impostos.
- Sob o *aspecto técnico*: contribui para mais adequada utilização das contas, maior eficiência dos serviços contábeis, maior precisão das informações e a garantia de que a escrituração e as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os princípios e normas de Contabilidade.
- Sob o *aspecto financeiro*: resguarda créditos de terceiros – fornecedores e financiadores – contra possíveis fraudes e dilapidações do patrimônio, permitindo maior controle dos recursos para fazer face a esses compromissos.
- Sob o *aspecto econômico*: assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados, na defesa do interesse dos investidores e titulares do patrimônio.
- Sob o *aspecto ético*: examina a moralidade do ato praticado, pois o registro poderá estar tecnicamente elaborado e o fato legalmente comprovado, porém o ato da administração poderá ser moralmente indefensável, cabendo à auditoria apontá-lo para julgamento dos titulares do patrimônio ou de seus credores.

Estes itens demonstram o que os usuários esperam do trabalho do auditor independente, caracterizado pela credibilidade que reveste às demonstrações contábeis, ou seja, às apresenta com um certificado de que são dignas de fé e podem ser utilizadas para a realização de negócios e tomadas de decisões. Neste sentido influenciam procedimentos internos no sentido de aprimorar os controles e normas, bem como servem de base para adoção de políticas e ao posicionamento dos administradores.

2.2 Qualidade na Auditoria das Demonstrações Contábeis

Em relação aos trabalhos de auditoria independente, a qualidade é sinônimo de capacidade, conforme Sá (2000; p.512), que complementa: “como a “capacidade”, em prática tecnológica (caso da auditoria), relaciona-se com “saber o que fazer”ou “fazer da melhor forma” tudo que se liga ao conhecimento contábil”.

Nas normas de auditoria geralmente aceitas, através do item 14.1.1.2 da NBC T 14, definiu-se qualidade para fins de auditoria:

Qualidade é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e, na insuficiência destas,

pelos pronunciamentos do Instituto de Auditores Independentes do Brasil – IBRACON e, eventualmente, das normas emitidas por órgãos reguladores.

O Conselho Federal de Contabilidade definiu, portanto, que a qualidade em auditoria relaciona-se diretamente ao cumprimento das normas de auditoria geralmente aceitas, as quais foram emanadas do próprio CFC, que estabeleceu as especificações de qualidade que devem ser observadas pelos auditores. O cumprimento das normas, portanto, levará naturalmente o auditor a realizar trabalhos com qualidade.

Para Sá (2000; p.512), “a qualidade se determina, pois, pela propriedade que deve ter a execução de uma tarefa”. Considerando que, na maioria dos casos, os trabalhos são realizados por equipes de auditoria, a delegação de trabalhos deve ser realizada de acordo com o grau de conhecimento das pessoas envolvidas.

Neste sentido, Sá (2000; p.77) propõe uma classificação dos auditores em relação à qualificação que possuem, relacionando-a às tarefas que devem executar. Considerando o grau máximo 100, a qualidade de pessoal pode ser assim distribuída:

Fase do Trabalho:	Grau	Nível do Auditor
Planejamento	100	Altíssimo Nível
Execução dos planos	30 a 60	Médio Nível
Avaliações dos planos	80	Alto Nível
Relatórios	80 a 90	Alto Nível
Pareceres, Conclusões e Interpretações	100	Altíssimo Nível

Figura Nº 4 – Qualidade de pessoal

Fonte: O autor, com base em Sá (2000; p.77)

Nesta classificação observa-se que a qualidade da auditoria das demonstrações contábeis depende da delegação de tarefas, ou seja, o auditor responsável pelo parecer precisa ter conhecimento suficiente à responsabilidade que firma, bem como deve distribuir as tarefas do trabalho conforme o conhecimento e qualificação profissional dos envolvidos no trabalho. A qualidade do auditor é medida, portanto, pela qualidade dos trabalhos de auditoria como um todo e levada aos usuários através do parecer de auditoria.

A qualidade em auditoria visa diminuir os riscos do auditor em função de sua responsabilidade, bem como diminuir os custos dos serviços e alcançar eficácia na sua realização. Sá (2000; p.513), expõe o seguinte com respeito a estas finalidades da qualidade:

Menores riscos implicam redução expressiva dos erros, omissões, negligência e maior abrangência e rigor na busca de evidências sobre a fiel imagem das demonstrações e situações verificadas.

Implica detectar e corrigir falhas.

Maior produtividade decorre do melhor aproveitamento de capacidades e de tempo do pessoal, sem prejuízo da qualidade.

A maior eficácia depende de maior motivação, maior conhecimento, maior capacidade de iniciativa, maior coordenação e maior aplicação do pessoal, buscando a máxima e precisa abrangência dos objetivos.

A busca da qualidade, portanto, deve ser fundamental na determinação das equipes em relação ao escopo dos trabalhos, para que seja possível realizá-los de forma completa no menor tempo possível. As evidências devem ser completas e possibilitar conclusões e pareceres dignos de fé pelos usuários dos trabalhos de auditoria.

2.3 Controle de Qualidade da Auditoria das Demonstrações Contábeis

As normas de auditoria estabelecem que o auditor deve avaliar e controlar a qualidade interna, através da constante supervisão dos trabalhos e pela instituição de programa de controle de qualidade que avalie se as normas de auditoria geralmente aceitas foram observadas na realização dos trabalhos.

Para Sá (2000; p.513), “o controle de qualidade constitui-se em um sistema de medidas que visam a produção de eficácia. Todavia não deve inibir ou criar problemas que possam resultar no oposto do que se espera”, ou seja, sua aplicação e resultado depende da motivação da equipe de trabalho na sua execução, motivo pelo qual deve considerar aspectos de estímulo e valorização pessoal que possibilitem exercer a criatividade e aprimorar conhecimentos. Sá (2000; p.516) também destaca como objetivos do controle de qualidade os seguintes:

1. condições morais e éticas do pessoal;
2. capacidade cultural do pessoal, compatível com a função que desempenha;
3. tributação de delegação compatível com a cultura, ou seja, distribuição racional de tarefas;
4. formação de chefias, supervisão e direção de alto nível;
5. seleção de clientela, de modo a evitar trabalhos que comprometam o auditor;
6. preocupação máxima com a eficácia dos trabalhos;
7. eleição de métodos racionais de trabalho com tecnologia apurada e vigorosa sustentação científica;
8. atmosfera de trabalho, nos escritórios, fundamentada na dignidade humana.

O controle de qualidade torna-se, alcançados estes objetivos, fundamental ferramenta de crescimento pessoal, técnico e profissional de toda equipe de auditores, pois estimula a busca do conhecimento e a melhoria contínua dos profissionais e, conseqüentemente, dos trabalhos de auditoria.

Por outro lado, a realização de trabalhos de auditoria sem observância das normas de auditoria geralmente aceitas, resulta em deficiências na execução dos trabalhos e, normalmente, em pareceres incorretos, ou seja, com expressão de opinião que não reflete

situação real da entidade auditada. De acordo com Sá (2000; p.521), “se uma opinião deixa de expressar a realidade sobre o que se demonstra, sobre o que se submeteu o exame, deixa também de possuir qualidade”.

2.4 Círculos de Controle de Qualidade e Gestão Integrada da Qualidade

De acordo com Sá (2000; p.516), “os círculos de controle de qualidade são grupos de empregados que se dedicam a discutir de forma livre e voluntária a melhoria dos serviços em seu setor, a fim de obter os melhores resultados”. São grupos de 8 a 15 trabalhadores que se reúnem periodicamente para avaliar como executam suas tarefas, para buscar melhorias que possibilitem alcançar segurança, produtividade e eficácia.

Neste sentido, profissionais com maior qualificação podem orientar os trabalhos das equipes, como forma de impulsioná-los, sem contudo, caracterizar-se como uma intervenção da empresa, permitindo aos participantes condições para expressar suas idéias, conforme Sá (2000; p.518):

O Auditor pode designar, de acordo com o nível de conhecimentos dos componentes do círculo e com a fase de trabalho que tem por objeto, um profissional de melhor nível para dar apoio suficiente para que as tarefas sejam bem orientadas, mais no sentido de subsidiar do que de intervir.

Os círculos de controle de qualidade podem existir em cada fase do trabalho (planejamento, trabalhos de campo e avaliação), pois cada uma tem características próprias. Neste sentido, é importante integrar os trabalhos dos círculos de controle de qualidade com os planos de qualidade da empresa, gerando as condições de qualidade necessárias a formação de opinião do auditor.

OBJETOS DE QUALIDADE	CONDIÇÕES DE QUALIDADE
Planejamento	Competência para ser abrangente e orientador para obter a opinião, considerada a especificidade de cada caso.
Execução (Campo)	Confiabilidade plena nas verificações de fatos relevantes, buscando comprovação e evidências que ofereçam validade a saldos, valores e fatos.
Avaliação	Apuração e coordenação adequadas das verificações, competentes para ensejarem conclusões sobre cada item do planejamento.
Parecer (Opinião)	Tranqüilidade ao cliente sobre o que espelha o evidenciado, do ponto de vista técnico do auditor e em face da imagem fiel ou precisão dos objetos de exame.

Figura Nº 5 – Condições de Qualidade
Fonte: Sá (2000; p.520)

Através da integração destas condições de qualidade em relação às fases do trabalho é que se vai alcançar a qualidade como um todo, refletida no parecer de auditoria.

2.5 Qualidade da auditoria na prática

Nos trabalhos de auditoria a qualidade é exercida através dos controles de supervisão e revisão obrigatórios. Este controle de qualidade inicia-se pela realização do planejamento e pode incluir inclusive, revisões independentes de escritórios por outros escritórios da mesma empresa e a revisão externa de qualidade pelos pares, atualmente obrigatória. Pode-se mencionar as seguintes fases da qualidade na prática da auditoria:

- a) planejamento da auditoria geral;
- b) constituição da estrutura da equipe: sócio, gerente, supervisores, seniors, semi-seniors, assistentes, trainees;
- c) execução dos trabalhos e colocação de rubricas “feito por” e “revisado por”;
- d) acompanhamento periódico dos trabalhos feitos pela equipe e rubrica complementar do sócio responsável;
- e) revisões independentes dos sócios que não tem nada a ver com o *Engagement*;
- f) execução de revisão escritório por outros escritórios da mesma: *quality assurance*;
- g) revisão de pares (*pair-review*).

2.5.1 Planejamento do trabalho como forma de qualidade

Através do Planejamento da auditoria, descrito no item 1.4, o auditor toma conhecimento da empresa auditada, estabelece quais procedimentos, quando serão aplicados e em que profundidade serão realizados os exames de auditoria. Trata-se de etapa do trabalho que visa garantir que todas as variáveis serão consideradas na elaboração da opinião sobre as demonstrações contábeis analisadas.

Posteriormente à realização dos trabalhos de campo, o planejamento é utilizado como forma de controle de que tenham sido realizados os exames programados, auxiliando desta forma, no processo de garantir a qualidade do trabalho.

2.5.2 Constituição da estrutura da equipe

Nas equipes de auditoria, os profissionais são classificados conforme o grau de conhecimento que possuem e, conseqüentemente, de acordo com as responsabilidades que assumem na realização dos trabalhos.

Desta forma, pode-se classificar as funções de auditoria nos seguintes cargos:

- a) auditor trainee
- b) auditor assistente
- c) auditor semi-senior
- d) auditor sênior
- e) supervisor
- f) gerente
- g) sócio

As tarefas e responsabilidades são delegadas conforme as capacidades dos profissionais envolvidos nos trabalhos, gerando-se naturalmente, uma cadeia hierárquica, em que os auditores de menor qualificação são orientados e coordenados pelos de cargo imediatamente superior, os quais se reportam aos responsáveis pelo trabalho, denominados por Sá (2000, p.77), como de altíssimo nível.

2.5.3 Execução dos trabalhos e colocação de rubricas “feito por” e “revisado por”

A realização dos trabalhos de auditoria é evidenciada nos papéis de trabalho, em que são registradas todas as análises efetuadas, bem como identifica-se o auditor que os emitiu e o auditor que os revisou. Geralmente as empresas de auditoria já possuem formulários em que constam espaços pré-determinados para o auditor e o revisor rubricar.

Trata-se de procedimento obrigatório em todos os trabalhos, pois, a realização de exames por auditores de menor qualificação deve ser supervisionada por auditores mais qualificados, naturalmente responsáveis pela tarefa de revisar se os procedimentos programados foram executados adequadamente.

2.5.4 Acompanhamento periódico dos trabalhos feitos pela equipe e rubrica complementar do sócio responsável

Durante os trabalhos de auditoria, o sócio responsável efetua acompanhamento do cumprimento do planejamento, bem como analisa a detecção de eventuais problemas que

precisam ser corrigidos ou afetarão as demonstrações contábeis de forma relevante, necessitando conseqüentemente, ser relatados no parecer de auditoria.

A elaboração do parecer passa pela revisão dos papéis de trabalho, no sentido de avaliar as evidências levantadas para a formação de opinião. Esta revisão é realizada pelo sócio responsável pela emissão do parecer.

2.5.5 Revisões independentes dos sócios que não tem nada a ver com o *Engagement*

As atividades realizadas pela equipe de auditoria são revisadas, periodicamente, por um sócio não envolvido diretamente nos trabalhos desta equipe, como forma de avaliar e garantir que todas as etapas dos trabalhos estão sendo realizadas e as análises estão evidenciadas. Através desta revisão é possível analisar se as opiniões divulgadas nos pareceres emitidos foram corretas e estão baseadas nos procedimentos adequados.

2.5.6 Execução de revisão do escritório por outros escritórios da mesma empresa: *quality assurance*

Da mesma forma que a verificação interna comentada no item anterior, as empresas de auditoria estruturadas através de diversos escritórios, realizam verificações da qualidade dos trabalhos por unidades independentes. Desta forma, podem ser avaliados se os padrões definidos para toda a empresa estão sendo cumpridos, bem como possibilita-se avaliar procedimentos e critérios adotados na elaboração dos planejamentos e realização dos trabalhos.

2.5.7 Revisão de pares (*pair-review*)

A revisão de pares é a verificação da qualidade por outro auditor independente, contratado para este fim, com responsabilidade de emitir parecer a respeito para o Conselho Federal de Contabilidade e para a Comissão de Valores Mobiliários.

Trata-se de programa criado pelo CFC em conjunto com a CVM e IBRACON, regulamentado através da NBC T 14 e implementado em 2002. Este assunto será abordado em item específico.

3 CREDIBILIDADE DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Segundo o Dicionário Houaiss, credibilidade é “qualidade do que é crível”, ou seja, é algo em que se pode acreditar, em que se tem confiança. A credibilidade de alguém ou alguma instituição depende da imagem que mantém junto aos seus clientes e usuários do seu trabalho, pois é resultado de atitudes que são avaliadas continuamente pelas pessoas que dele dependem.

Por outro lado, qualquer deslize que venha prejudicar esta imagem, ou seja, qualquer fato que prejudique algum usuário em função do trabalho de um profissional, resultará em perda de sua credibilidade junto ao mercado em que atua, resultando em dificuldades de manter-se trabalhando.

O produto final do trabalho do auditor independente é o parecer, através do qual expressa sua opinião sobre as demonstrações contábeis e é base para tomadas de decisões pelos usuários das informações nele contidas. Isto ocorre porque espera-se do auditor opinião imparcial em relação às demonstrações contábeis. Opinião semelhante apresentam Boynton, Johnson e Kell (2002; p.82):

Uma auditoria faz com que aumente a confiança dos usuários em que as demonstrações contábeis não contenham distorções relevantes, porque o auditor é um especialista independente e objetivo que também conhece os negócios da entidade e as exigências que se aplicam à preparação das demonstrações.

Além disso, Boynton, Johnson e Kell (2002; p.78) comentam a credibilidade do auditor, afirmando que “o público confia na função de auditoria porque o auditor é imparcial e tem consciência de que precisa ser justo”. Espera-se, portanto, que o auditor execute seu trabalho com ética, zelo e competência, para que sua opinião seja verdadeira e confiável.

Dois aspectos são essenciais, portanto, para manter a credibilidade dos auditores independentes: responsabilidade e ética profissional.

3.1 Responsabilidade do auditor na realização dos trabalhos

Segundo o Dicionário Aurélio, responsabilidade é a “capacidade de entendimento ético-jurídico e determinação volitiva, adequada, que constitui pressuposto penal necessário da punibilidade”. Portanto, a responsabilidade é aplicada em relação ao fato de se estar obrigada seguir certo padrão de comportamento, sem o qual, se estará sujeito a punição.

O trabalho do auditor, realizado corretamente, dificilmente deixará de analisar e relatar fatos relevantes que poderiam afetar significativamente as demonstrações contábeis. Para isto, 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. Neste sentido, o auditor é responsável pela opinião que formou e divulgou e por eventuais prejuízos que a mesma pode causar a quem a utilizar.

Segundo Oliveira e Diniz Filho (2001; p.33),

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 a exibição de seus papéis de trabalho ao Conselho Federal de Contabilidade e/ou Conselhos Regionais de Contabilidade, bem como aos órgãos reguladores e fiscalizadores de atividades específicas, que seus exames foram conduzidos de forma a atender às Normas de Auditoria Independente das Demonstrações e às presentes normas.

Para Sá (2000; p.74), a responsabilidade profissional é “fiscalizada pelo Conselho e pode ser classificada em diversos graus”. Sá utiliza o termo graus para mencionar que a responsabilidade poder ser questionada no âmbito do direito civil, comercial e penal, de acordo com os códigos próprios.

Portanto, caso ocorram distorções nas demonstrações contábeis não identificadas pelo auditor, os exames realizados devem ser levados à apreciação dos órgãos reguladores da atividade de auditoria independente para comprovar que não houve má fé no parecer e que todos os procedimentos foram efetuados corretamente. Como órgãos reguladores, além dos conselhos mencionados acima, destaca-se no Brasil a Comissão de Valores Mobiliários, que avalia e fiscaliza o trabalho dos auditores independentes.

A responsabilidade dos auditores independentes nos Estados Unidos é apresentada por Boynton, Johnson e Kell (2002; p.133) de acordo com o direito consuetudinário e de acordo com as leis de emissão e negociação de títulos.

Com relação ao direito consuetudinário, que não se baseia em leis escritas, mas em jurisprudência resultante de questões discutidas no judiciário, classifica-se a responsabilidade com relação aos clientes e aos terceiros.

Em relação aos clientes, a quebra de contrato ampara-se na Lei de Contratos e decorre da falta de aplicação das normas de auditoria, desrespeito à data estipulada para entrega do parecer de auditoria e violação do sigilo profissional. A Lei de Perdas e Danos também é aplicada em relação aos clientes, quando ocorre negligência normal, negligência grave ou fraude.

A negligência normal ocorre quando são aplicados os procedimentos de auditoria, mas não se detecta fato que altere substancialmente as demonstrações contábeis, pela falta de prudência do auditor. A negligência grave ocorre quando, a falta de prudência é tal, que não são aplicados os procedimentos mínimos necessários às circunstâncias. Na fraude, o erro é intencional, pelo conhecimento de fato relevante não divulgado, que cause prejuízo a terceiro.

Na responsabilidade para com terceiros, com base na Lei de Perdas e Danos, prejuízos por negligência grave ou fraude são indenizados a todos os terceiros, porém, a negligência normal é indenizada somente aos beneficiários principais, que são os destinatários do parecer de auditoria. Em alguns casos, no entanto, estendeu-se a responsabilidade por negligência normal aos beneficiários previstos, classificados dentre os outros beneficiários como grupo de pessoas ou entidades a que se destina o parecer, quando este possui uma finalidade específica.

A responsabilidade de acordo com as leis de emissão e negociação de títulos, baseia-se na Lei de Emissão de Títulos de 1933, que estabeleceu que qualquer pessoa que adquiriu títulos descritos em declaração de registro efetuada com demonstração contábil falsa ou enganosa, pode pleitear que lhe sejam indenizados os prejuízos e na Lei de Negociação de Títulos de 1934, que estabeleceu a indenização à pessoa que comprou ou vendeu títulos com preços influenciados por declaração falsa ou enganosa. A figura a seguir resume as diferenças entre as leis de 1933 e de 1934:

Item	Lei de 1933	Lei de 1934
Autor	Qualquer pessoa que adquira o título	Comprador ou vendedor do título
Autor deve provar utilização	Não	Sim
Acusado pode ser responsabilizado por negligência normal	Sim	Não

Figura Nº 6 – Resumo de Diferenças em seções importantes das Leis de 1933 e 1934.

Fonte: Boynton, Johnson e Kell (2002; p. 149)

A Lei de Reforma de Litígios sobre Títulos de 1995 complementa as anteriores, instituindo a responsabilidade proporcional aos acusados, cuja infração às leis de 1933 e 1934 não tenha sido intencional, limitando, no entanto, as indenizações, em função do preço médio de negociação em um período de 90 dias. Além disso, esta lei atribui ao auditor a responsabilidade de relatar atos ilegais relevantes sobre as demonstrações contábeis não corrigidos pela administração.

No Brasil, parágrafo 3º do artigo 26 da Lei Nº 6.385 de 1976, acrescentado pela Lei 9.447 de 14 de março de 1997, estabeleceu 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” relacionadas à auditoria das demonstrações contábeis das companhias abertas e entidades vinculadas ao mercado de capitais. Neste sentido, o auditor independente, ao registrar-se na CVM, compromete-se a indenizar prejuízos, que vier a causar em função do exercício profissional.

O parágrafo seguinte do mesmo artigo da Lei 6.385/76 transferiu da CVM para o Banco Central a responsabilidade por julgar auditores independentes que cometerem falhas no exercício da auditoria de instituições financeiras:

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.

Além disso, a Lei Nº 10.303 de 31 de outubro de 2001 acrescentou à Lei 6.385/76 o Capítulo VII-B – Dos Crimes Contra o Mercado de Capitais, estabelecendo pena de detenção de 6 meses a 2 anos e multa, aos auditores independentes que exercerem a atividade em empresas vinculadas ao mercado de capitais, sem estarem registrados na CVM.

Outro instrumento legal, no qual auditores brasileiros já foram enquadrados, é a Lei Nº 7.492 de 16 de junho de 1986, que define os crimes contra o sistema financeiro nacional, também conhecida como lei do colarinho branco. Além disso, o novo Código Civil “estabeleceu a co-responsabilidade para auditores, contadores e empresários nos casos em que ocorram irregularidades nos balanços e relatórios de empresas”, conforme artigo publicado no *site* <http://justributario.com.br>.

3.2 Fraude e Erro

Tanto a fraude quanto o erro resultam em distorções nas demonstrações contábeis, sendo que a principal diferença entre ambos é a intenção ou não de apresentar informações inverídicas. A fraude configura-se pela intenção de tirar proveito de demonstrações contábeis adulteradas, enganando o mercado, sejam fornecedores, credores ou acionistas. Já o erro ocorre de forma não intencional, ou seja, não se configura a tentativa de levar vantagem em função das incorreções das demonstrações contábeis.

O Dicionário Aurélio conceitua erro como “desacerto, engano, incorreção, inexatidão”. A NBCT 11 define erro como “o ato não intencional de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis”.

Quanto a fraude, é definida no Dicionário Aurélio como “ação praticada de má fé” e pela NBCT 11 como “o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis”.

A responsabilidade de detectar e prevenir fraudes e erros é da administração, porém, o item 5 da NBCT 11 – IT – 03 estabelece que o auditor “deve planejar seu trabalho avaliando o risco de sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis”. Caso os detecte, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração e de sugerir medidas corretivas.

Para detecção de erros e fraudes o auditor deve ter procedimentos específicos com este objetivo, incluindo a observação sobre:

- a atuação da administração, sua reputação e ações adotadas para fortalecimento dos controles internos e operações da empresa;
- a ocorrência de pressões quanto a resultados, necessidade de capital de giro, dúvidas sobre a continuidade normal das atividades e desentendimentos entre os sócios;
- a existência de transações que podem ser anormais, realizadas em data próxima ao encerramento do exercício, com efeitos significativos sobre os resultados, principalmente as realizadas com partes relacionadas ou de valor aparentemente excessivo em relação aos serviços realizados;
- dificuldades na realização dos trabalhos de auditoria, principalmente quanto a obtenção de evidências para formação de opinião do auditor;
- existência de sistemas de informação computadorizados que não sejam confiáveis quanto a extração de informações e suas correlações na contabilidade.

Podem ocorrer situações em que, mesmo tendo o auditor cumprido todas as normas e procedimentos de auditoria, não sejam detectada a existência da fraude. Isto ocorre em geral, quando há conluio entre empregados ou é cometida pela própria administração. Quando os procedimentos planejados indicarem a existência de erro ou fraude, o auditor deve adotar procedimentos adicionais para concluir sobre sua natureza, extensão e reflexos nas demonstrações contábeis, pois caso se confirmem, precisam ser considerados no parecer do auditor através de ressalva, ou, se for o caso, com opinião adversa.

3.3 Ética Profissional

A ética existe em função da necessidade do ser humano de viver em comunidade, estabelecendo-se padrões de comportamento que visam definir o que é aceitável nas relações do indivíduo com os demais membros desta sociedade. Segundo Cook (1979; p.41), “a ética geral se constitui de normas pelas quais o indivíduo estabelece uma conduta pessoal adequada. Normalmente, isso leva em conta as exigências impostas pela sociedade, pelos deveres morais e pelas conseqüências dos atos da pessoa”.

A adoção de comportamento que vise auferir alguma vantagem considerada ilícita leva o indivíduo ao descrédito pelo fato de transgredir norma estabelecida ou padrão moral da sociedade. Segundo Lisboa (1997; p. 47), “as pessoas, sem exceção, são colocadas constantemente diante de situações nas quais elas têm de decidir entre cumprir ou quebrar uma regra”.

Este conceito se aplica também à conduta profissional em qualquer área, pois a ética profissional visa disciplinar e harmonizar a boa convivência entre os profissionais que concorrem no mesmo mercado e sua interação com clientes e o mercado em geral. Segundo Jacomino (2000; p. 28), “agir corretamente hoje não é só uma questão de consciência mas um dos questionamentos fundamentais para quem quer ter uma carreira longa, respeitada e sólida”.

Através da Resolução CFC Nº 803/96 foi aprovado o Código de Ética Profissional do Contabilista, que define deveres e proibições ao contabilista, em sua conduta profissional em relação aos clientes, empregadores e colegas de profissão. O Código também possui capítulos específicos sobre o valor dos serviços profissionais e penalidades a ser aplicadas. Os Conselhos Regionais de Contabilidade funcionam como Tribunais Regionais, julgando casos de transgressões em primeira instância, cabendo ao Conselho Federal de Contabilidade atuar como instância superior, através do Tribunal Superior de Ética.

O item I do artigo 2º do Código de Ética Profissional estabelece que a profissão deve ser exercida com “zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais”. Trata-se da linha básica a ser observada pelos contabilistas, que considera a competência profissional, a honestidade, o cumprimento da legislação e o respeito às pessoas que dependem de seu trabalho ou consigo concorrem, como princípios de conduta. Tais princípios também estão considerados nas Normas Profissionais de Auditoria Independente.

3.4 Perda da Credibilidade pelos auditores independentes

A perda da credibilidade dos auditores ocorre quando casos de negligência ou fraude são levados a público, através de processos judiciais que solicitam indenizações por perdas causadas por pareceres incorretos. Ao longo do tempo, vários casos tem repercutido, principalmente no âmbito do mercado de valores mobiliários, tanto no Brasil como no exterior. A seguir, apresentamos alguns destes casos.

3.5 Casos de Perda de Credibilidade no Exterior

Ao comentar a responsabilidade dos auditores independentes, Boynton, Johnson e Kell (2000; pág. 139 - 151) apresentam vários casos ocorridos nos Estados Unidos, nos quais diversas empresas solicitaram indenizações por prejuízos causados por utilização de pareceres de auditoria:

- a) **Ultramares Corp versus Touche:** Caso ocorrido em 1931 em que Ultramares concedeu empréstimos a Fred Stern & Co., com base em demonstrações contábeis auditadas por Touche, que continham ativos e patrimônio líquido superavaliados. Os empréstimos não foram pagos pela Fred Stern & Co. porque encontrava-se insolvente, resultando na ação da Ultramares contra os auditores, por negligência e fraude.
- b) **Rusch Factors Inc. versus Levin:** Em 1968 Rusch Factors concedeu empréstimo a uma corporação com base em demonstrações contábeis, auditadas por Levin, que não demonstravam o estado de insolvência do solicitante do crédito.
- c) **Rosenblum versus Adler:** Caso de 1983, em que Harry e Barry Rosenblum adquiriram ações ordinárias da Giant Stores Corporation, ao mesmo tempo que venderam seu negócio a Giant. Posteriormente descobriram que as ações que adquiriram não tinham valor, pois as demonstrações financeiras da Giant eram fraudulentas. Como a empresa era de capital aberto e tinha as demonstrações contábeis auditadas, Adler, o auditor independente foi acionado judicialmente.
- d) **Escott versus BarChris Construction Corp.:** Os compradores de bônus emitidos pela BarChris a acionaram, em 1968, quando a companhia requereu falência, alegando que a declaração de registro dos bônus continha informações falsas e omissões relevantes. Na ocasião, foram acusados também os auditores

independentes, Peat, Marwick, Mitchell & Co. que não descobriram a piora da situação financeira da empresa.

- e) **Estados Unidos versus Simon:** o governo americano processou, em 1969, dois sócios e um auditor da Simon, que aceitaram nota explicativa que não esclarecia que empréstimos da Continental Vending foram efetuados a sua afiliada Valley Commercial Corporation, que repassou os valores a Harold Roth, presidente da Continental, que os garantia com ações que possuía da Continental.
- f) **Hochfelder versus Ernst & Ernst:** Caso ocorrido em 1976, em que os investidores (Hochfelder) de uma conta vinculada mantida pela First Securities Co. esperavam alta taxa de retorno que lhes tinha sido prometida, porém, a conta de investimento não existia. Os auditores não detectaram a fraude, que somente foi revelada quando o presidente da corretora se suicidou.
- g) **The Fund of Funds Limited versus Arthur Andersen & Co.:** Em 1982, o fundo mútuo de investimentos The Fund of Funds acionou a Arthur Andersen, que tinha conhecimento de que outro cliente seu não estava cumprindo obrigações contratuais com o fundo e não revelou as irregularidades.
- h) **Estados Unidos versus Natelli:** O governo americano processou criminalmente auditores da National Student Marketing Corporation por não divulgar adequadamente a baixa de contas a receber incobráveis, efetuada através de ajuste nas demonstrações contábeis de exercício anterior (1968), cujas demonstrações contábeis haviam sido fraudadas.

Estes casos se caracterizam pela existência de processos judiciais contra auditores, que foram responsabilizados por negligência ou fraude. Nos últimos anos, no entanto, diversos casos prejudicaram a credibilidade de auditores independentes, pois causaram grande repercussão quanto aos efeitos e valores envolvidos em fraudes contábeis, acobertadas por auditores que deixaram de cumprir sua função, na ótica do mercado. Segundo artigo de Citadini (<http://www.citadini.com.br>), publicado na Gazeta Mercantil em 11/07/02, “se o lucro no balanço não é confiável, ficará o mercado sem parâmetro para atribuir valor em negociação em bolsa para a ação da empresa”. Alguns destes casos mencionamos a seguir:

- a) **Caso Enron:** maior operadora de energia elétrica em nível mundial, a Empresa ocultou dívidas de aproximadamente US\$ 1 bilhão antes de pedir concordata, conforme artigo da Bloomberg News, publicado na Gazeta Mercantil de 03/10/02 (<http://www.citadini.com.br>).

- b) **Caso Xerox:** contabilizou antecipadamente à competência, US\$ 1,9 bilhões de receitas de operações de arrendamento mercantil, tendo sido multada pela *Securities and Exchange Comissions – SEC*, conforme artigo da Gazeta Mercantil, publicado em 01/07/02 (<http://www.citadini.com.br>);
- c) **Caso Worldcom:** contabilizou indevidamente US\$ 3,9 bilhões de gastos operacionais como investimentos de capital, conforme Gazeta Mercantil de 01/07/02 (<http://www.citadini.com.br>);
- d) **Caso Parmalat:** registrava em Balanço de subsidiária, saldo falso de conta corrente, de 3,95 bilhões de euros, apresentando documento falso aos auditores, conforme artigo publicado na Gazeta Mercantil em 22/07/04 (<http://www.citadini.com.br>).

Nos três primeiros casos, a empresa de auditoria era a Arthur Andersen, uma das maiores em nível mundial, a qual se envolveu, não apenas omitindo fatos, mas destruindo documentos que evidenciavam as fraudes. Como resultado, o montante de indenizações a que estava sujeita a levou à falência.

3.6 Casos de Perda de Credibilidade no Brasil

No Brasil, diversos casos de falência de empresas, principalmente instituições financeiras, tiveram grande repercussão quanto à atuação dos auditores independentes:

- a) **Banco Econômico:** a intervenção do Banco Central em 1995, em função da falta de liquidez, resultou na venda do Banco. O caso teve grande repercussão na mídia e a auditoria do balanço anterior, que não indicava riscos a continuidade da instituição, foi realizada pela Ernst & Young. De acordo com artigo publicado na Folha de São Paulo de 21/01/96 (<http://www.citadini.com.br>), a Ernst & Young “assegura ter cumprido à risca os procedimentos contábeis adequados ao caso do Econômico. A culpa seria das regras, não da auditoria” .
- b) **Banco Nacional:** forjou empréstimos através da criação de mais de 600 contas fictícias, para encobrir passivo a descoberto de 350 milhões de dólares. As sucessivas renovações dos empréstimos resultaram em registro de 9,2 bilhões de dólares de ativos falsos. Diretores do Banco e um sócio-diretor da KPMG, responsável pela auditoria, foram condenados à prisão e multas, conforme Folha Online de 28/01/02 (<http://www1.folha.uol.com.br>).

- c) **Banco Noroeste:** vendido ao Banco Santander em 1998 por 500 milhões de dólares, registrava ativos inexistentes de 242 milhões de dólares, que não foram pagos pelo comprador. Os auditores, Price WaterhouseCoopers, não detectaram a fraude, conforme Folha de São Paulo de 19/07/98 (<http://www.citadini.com.br>).

Estes casos tiveram grande repercussão na imprensa, que questionou deveras a atuação dos auditores.

4 A COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM

4.1 Objetivos e Estrutura

O mercado de capitais no Brasil passou a ter regras definidas com a criação da Comissão de Valores Mobiliários através da Lei 6.385/76 e da Lei das Sociedades Anônimas – Lei 6.404/76. A Medida Provisória Nº 8 de 31/10/01 atualizou o texto da lei que a criou, definindo a Comissão de Valores Mobiliários como

entidade autárquica em regime especial, vinculada ao Ministério da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, dotada de autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, e autonomia financeira e orçamentária.

De acordo com o Relatório Anual de 2003, a CVM tem a missão de “desenvolver, regular e fiscalizar o Mercado de Valores Mobiliários, como instrumento de captação de recursos para as empresas, protegendo o interesse dos investidores e assegurando ampla divulgação das informações sobre os emissores e seus valores mobiliários”. Neste sentido, a CVM atua para garantir o funcionamento regular e equitativo do mercado de valores mobiliários, coibindo fraudes ou manipulações destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários, assegurando ao público informações sobre os itens negociados e as companhias emissoras dos mesmos.

Para atingir seus objetivos, a CVM tem poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado. Desta forma, atua registrando companhias abertas e as distribuições de valores mobiliários, credenciando auditores independentes e administradores de carteiras de valores mobiliários, disciplinando o funcionamento das bolsas de valores, as negociações, intermediações, a administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários.

Para acompanhar e fiscalizar o mercado de valores mobiliários, a CVM está estruturada em superintendências, da seguinte forma:

- **Superintendência de Fiscalização Externa – SFI:** realiza inspeções nas entidades integrantes do sistema de distribuição de valores mobiliários;
- **Superintendência de Relações com Investidores Institucionais – SIN:** efetua o credenciamento e acompanhamento dos fundos de investimento;

- **Superintendência de Relações com o Mercado e Intermediários – SMI:** analisa os negócios do mercado secundário, registrando agentes autônomos e contratos de derivativos;
- **Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria – SNC:** atua na fiscalização e acompanhamento do mercado através da elaboração de normas contábeis para as companhias abertas e demais entidades reguladas pela CVM, registrando e regulando auditores independentes;
- **Superintendência de Registros – SRE:** efetua os registros de distribuições de valores mobiliários e de ofertas públicas de aquisição de ações (OPA);
- **Superintendência de Empresas – SEP:** analisa as informações periódicas enviadas pelas companhias abertas.

Estas superintendências estão subordinadas a um superintendente geral que acompanha e coordena as atividades executivas e ao Colegiado, constituído por um presidente e quatro diretores nomeados pelo Presidente da República.

4.2 Registro dos Auditores Independentes

O registro dos auditores independentes determinados pela Lei 6.385/76 foi regulamentado pela Instrução CVM Nº 308, de 14 de maio de 1999, que define duas categorias de auditores independentes:

- auditor independente – pessoa física;
- auditor independente – pessoa jurídica.

Para registrar-se como auditor independente – pessoa física, é exigido que o profissional esteja registrado no Conselho Regional de Contabilidade - CRC, na categoria de contador, ter exercido a auditoria de demonstrações contábeis há pelo menos cinco anos, contados do registro no CRC na categoria de contador, estar exercendo auditoria independente, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com estrutura operacional adequada aos clientes que possui, mantendo-se atualizado quanto a sua atividade e a de seus clientes.

O auditor independente – pessoa jurídica, para obter o registro, necessita estar inscrito no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, na forma de sociedade simples, anteriormente denominada sociedade civil, constituída exclusivamente para prestação de serviços de

auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador, devendo todos os sócios serem contadores e pelo menos a metade destes, serem cadastrados como responsáveis técnicos, devendo constar de seu contrato social que a sociedade se responsabilizará pela reparação de dano que causar a terceiros, por culpa ou dolo, no exercício profissional, respondendo os sócios solidária e ilimitadamente pela obrigações sociais, após esgotados os bens da sociedade. A sociedade e todos os responsáveis técnicos devem estar registrados no CRC e aptos a emitir e assinar pareceres de auditoria, comprovando o exercício da auditoria de demonstrações contábeis por período não inferior a cinco anos, contados desde o registro no CRC, mantendo escritório profissional em nome da sociedade, com instalações compatíveis ao exercício da atividade, mantendo pessoal técnico permanente adequado à quantidade e porte de seus clientes.

Tanto ao auditor independente – pessoa física, quanto ao auditor independente – pessoa jurídica, a CVM exige a manutenção de escritório compatível à atividade de auditoria independente, no sentido de garantir com segurança a guarda e o sigilo de informações e documentos dos clientes e possibilitando privacidade no contato com os mesmos.

A Instrução CVM Nº 308/99 prevê também que para obter o registro, os auditores independentes – pessoa física e os responsáveis técnicos das sociedades de auditoria independente – pessoa jurídica, devem ter sido aprovados em exame de qualificação técnica. Este exame, que deveria ser realizado ao menos uma vez ao ano para habilitar profissionais ao exercício da atividade de auditoria independente, ainda não foi implementado pela CVM.

O registro de auditor independente – pessoa física ou o cadastro de responsável técnico de auditor independente – pessoa jurídica pode ser suspenso ou cancelado, se comprovada a falsidade de documentos ou declarações apresentados para obtenção do registro, se descumpridas quaisquer das condições necessárias à concessão ou manutenção do registro, bem como se, em sentença judicial transitada em julgado, tenha sido declarado insolvente, condenado em processo-crime, esteja impedido de exercer cargo público ou tenha sido declarado incapaz de exercer seus direitos civis.

4.3 Deveres e Responsabilidades dos Auditores Independentes

De acordo com o artigo 19 da Instrução CVM Nº 308/99, “o auditor independente, no exercício de sua atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, deve cumprir e fazer cumprir, por seus empregados e prepostos, as normas específicas emanadas da Comissão de Valores Mobiliários”. Desta forma, ao registrar-se como auditor independente, o profissional

aceita e sujeita-se à normatização específica mantida pela CVM em relação a sua jurisdição, ou seja, ao mercado de valores mobiliários. Estas normas, que tem por base a Instrução CVM Nº 308/99, em seu artigo 20, prevêem também a observância das normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade e dos pronunciamentos técnicos do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes – IBRACON, anteriormente denominado Instituto Brasileiro de Contadores. Além disso, o artigo 21 da Instrução CVM Nº 308/99 estabelece que

os pareceres de auditoria e os documentos destinados a satisfazer as exigências da Comissão de Valores Mobiliários deverão ser emitidos e assinados, com a indicação única da categoria profissional e do número de registro no Conselho Regional de Contabilidade, quando Pessoa Física, ou com a indicação da categoria profissional, do número de registro e de cadastro no Conselho Regional de Contabilidade, respectivamente, do responsável técnico e da sociedade, quando Pessoa Jurídica.

O auditor independente deve, adicionalmente ao trabalho de auditoria, observar as seguintes normas previstas no artigo 25 da Instrução CVM Nº 308/99:

- se as demonstrações contábeis e o parecer de auditoria foram publicados nos jornais em que estavam obrigados e se correspondem às que foram auditadas e ao parecer emitido;
- se as informações e análises apresentadas no relatório da administração correspondem às das demonstrações contábeis auditadas;
- se as destinações do resultado estão de acordo com o previsto na legislação societária, no estatuto social e normas emanadas da CVM;
- eventuais descumprimentos da legislação e regulamentos aplicáveis às atividades da entidade auditada, que tenham ou poderão ter reflexos relevantes nas demonstrações contábeis ou operações da mesma;
- elaborar e apresentar à entidade auditada, relatório circunstanciado que contenha suas observações a respeito de deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis;
- conservar em boa guarda pelo prazo mínimo de cinco anos, de toda a documentação da auditoria realizada. Este prazo poderá ser maior por determinação expressa da CVM, em caso de inquérito administrativo;
- quando a entidade auditada adotar procedimentos contábeis conflitantes aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, devem ser indicados com clareza quais as contas ou subgrupos de contas do ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido estão sendo afetadas e em quanto, bem como seus efeitos no dividendo obrigatório e no lucro ou prejuízo por ação;

- dar acesso à fiscalização da CVM e fornecer ou permitir reprodução da documentação da auditoria;
- possibilitar ao novo auditor acesso à documentação de auditoria, mediante concordância prévia da entidade auditada.

Com relação aos primeiros cinco itens mencionados acima, caso seja detectada irregularidade relevante, o auditor deverá comunicar o fato à CVM no prazo máximo de vinte dias, contados de sua ocorrência.

Os auditores independentes estão obrigados também, a remeter anualmente, até o último dia útil de abril, as informações do exercício anterior relativas aos trabalhos de auditoria no âmbito do mercado de valores mobiliários, indicações de horas trabalhadas, faturamento dos serviços prestados, critérios para cobrança de honorários profissionais, equipe técnica, participação dos sócios e responsáveis técnicos em entidades que atuam no mercado de valores mobiliários e política de educação continuada.

Os dados relativos aos auditores independentes também devem estar permanentemente atualizados na cadastro da CVM, motivo pelo qual, devem ser encaminhadas cópias de alterações de contrato social, bem como de documentos e informação cadastral de novos sócios ou responsáveis técnicos.

4.4 Penalidades a que estão sujeitos os Auditores Independentes

Para realizar sua função de fiscalização do mercado de capitais, de acordo com o artigo 9º da Lei Nº 6.385/76, com redação dada pelo Decreto Nº 3.995/01, a CVM poderá, em relação aos participantes do mercado,

examinar e extrair cópias de registros contábeis, livros ou documentos, inclusive programas eletrônicos e arquivos magnéticos, ópticos ou de qualquer outra natureza, bem como papéis de trabalho de auditores independentes, devendo tais documentos ser mantidos em perfeita ordem e estado de conservação pelo prazo mínimo de cinco anos.

Portanto, a realização de fiscalizações está prevista em lei, bem como a possibilidade de abertura de inquéritos administrativos com a finalidade de apurar e punir desvios, atos ilegais e práticas não equitativas praticadas contra o mercado em geral. Neste sentido, o artigo 11, da Lei Nº 6.385/76 estabelece que a CVM “poderá impor aos infratores das normas desta Lei, da lei de sociedades por ações, das suas resoluções, bem como de outras normas legais cujo cumprimento lhe incumba fiscalizar”, penas de advertência, multa, suspensão,

inabilitação temporária ou cassação de autorização ou registro e proibição temporária de operações ou de praticar operações.

Este mesmo artigo, com redação dada pela Lei Nº 9.457/97, define limite para as multas, que, em caso de reincidência podem chegar ao triplo do valor ou levar a aplicação de outra pena, que não a advertência ou multa. Estes limites são os seguintes:

- R\$ 500.000,00, alterando o limite anterior de quinhentas vezes o valor de uma Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional (ORTN), posteriormente substituída por Obrigação do Tesouro Nacional (OTN) e por Unidade Fiscal de Referência (UFIR);
- cinquenta por cento do valor da emissão ou operação irregular;
- três vezes o montante da vantagem econômica obtida ou da perda evitada em decorrência do ilícito.

Com exceção da advertência ou multa, as demais penalidades somente devem ser aplicadas a infrações consideradas graves. De acordo com o artigo 37 da Instrução CVM Nº 308/99, constitui falta grave:

- a inobservância das normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade e pronunciamentos técnicos do IBRACON;
- a infringência às normas relativas à independência;
- a inobservância dos procedimentos adicionais aos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis, previstos no artigo 25 da Instrução CVM Nº 308/99, comentados no item 2.2 deste trabalho;
- infringir o item da Resolução relativo a rotatividade de auditores, que prevê o prazo máximo de cinco anos consecutivos para prestação de serviços ao mesmo cliente, com intervalo mínimo de três anos para que seja recontratado;
- não implementar programa interno de controle de qualidade, visando garantir o pleno cumprimento das normas de auditoria independente;
- não submeter-se à revisão externa de controle de qualidade, através da contratação de auditor independente para realizar a revisão dos pares, de acordo com normas do Conselho Federal de Contabilidade;
- realizar auditoria inepta ou fraudulenta;
- utilizar ou permitir que terceiros utilizem informações que teve acesso em decorrência do exercício profissional.

A Lei Nº 6.385/76 prevê também a possibilidade do Colegiado da CVM firmar Termo de Compromisso, interrompendo o inquérito administrativo, desde que cessem as práticas ou atividades consideradas ilícitas e sejam indenizados os prejudicados pelas mesmas.

4.5 Banco Central do Brasil - BACEN

As entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil devem ter suas demonstrações contábeis auditadas por auditor independente registrado na CVM, conforme artigo 1º da Resolução Nº 3.081 de 29/05/03.

O artigo 9º da mesma Resolução estabeleceu a obrigatoriedade do rodízio de auditor após emissão de pareceres de cinco exercícios sociais completos, permitindo a recontração após três anos. A norma anterior, estabelecida pela Resolução Nº 2.267 de 29/03/96 estabelecia o rodízio após quatro exercícios sociais.

A Resolução Nº 3.081 também estabeleceu a obrigatoriedade de instalação do Comitê de Auditoria, como órgão estatutário, para as entidades com Patrimônio de Referência maior ou igual a 200 milhões de reais, limite aumentado para 1 bilhão de reais, incluindo a administração de recursos de terceiros e para 5 bilhões de reais, considerando a soma de captação de depósitos e administração de recursos de terceiros, pela Resolução Nº 3.170 de 30/01/04. O Comitê de Auditoria é responsável por contratar, avaliar, controlar os trabalhos do auditor independente e da auditoria interna, bem como verificar a adoção de medidas recomendadas pelos auditores, emitindo relatórios semestrais sobre suas atividades, nas datas base de 30 de junho e 31 de dezembro.

O exame de qualificação profissional, denominado pela Resolução Nº 3.081 de Exame de Certificação, foi instituído, em relação aos responsáveis técnicos, diretores, gerentes, supervisores ou integrantes da equipe de auditoria. A Resolução Nº 3.081 estabeleceu o prazo inicial de dois anos para a realização do primeiro exame, fixando o prazo de cinco anos para a renovação do mesmo.

O artigo 22 da Resolução Nº 3.081 determinou ao auditor independente e ao Comitê de Auditoria a responsabilidade de comunicar ao BACEN, no prazo de três dias de sua identificação, fraudes ou erros que afetem as demonstrações contábeis de forma relevante, cometidas pela administração ou funcionários das instituições.

O BACEN passou a ser responsável, também, pelos inquéritos administrativos contra auditores independentes que tenham cometido erros nos trabalhos de auditoria em instituições

financeiras e outras as quais autoriza o funcionamento, de acordo com a Lei Nº 9.447/97, que alterou o artigo 26 da Lei Nº 6.385/76.

4.6 Pronunciamentos Técnicos do IBRACON

De acordo com a Instrução CVM Nº 308/99, o auditor independente deve observar os pronunciamentos técnicos do IBRACON. Dentre estes pronunciamentos técnicos, encontram-se as Normas e Procedimentos de Auditoria – NPA, que são as seguintes, conforme *site* <http://www.ibracon.com.br>:

- NPA 01 – Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis;
- NPA 02 – Parecer de Auditoria Independente de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas;
- NPA 04 – Revisão Limitada de Demonstrações Contábeis;
- NPA 05 – Requisitos de Auditoria Independente sobre Informações Complementares e sobre a observância das Normas Legais e Regulamentares pelas Entidades Estatais;
- NPA 06 – Revisão Especial das Informações Trimestrais da Companhias Abertas;
- NPA 07 – Serviços Especiais de Apoio a Aquisições e Vendas de Participação Societária;
- NPA 08 – Serviços de Auditoria dos Processos de Privatização;
- NPA 10 – Diretrizes Básicas sobre Controle Interno de Qualidade para Auditores Independentes;
- NPA 11 – Balanço e Ecologia;
- NPA 12 – Emissão de Carta de Conforto “Confort Letter”.

As normas de auditoria emanadas do IBRACON são coincidentes às do Conselho Federal de Contabilidade ou são específicas a certos trabalhos contemplados pela normas do CFC de forma genérica. Além das normas de auditoria, o IBRACON estabelece também pronunciamentos técnicos de contabilidade que devem ser observados na elaboração das demonstrações contábeis, da mesma forma que as normas de contabilidade estabelecidas pelo CFC.

5 INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS DA CVM

A atuação da CVM no controle do mercado de valores mobiliários se dá através de fiscalização constante das operações e dos agentes deste mercado. Quando detectadas irregularidades, o colegiado da CVM instaura inquérito administrativo no sentido de confirmá-las e apurar as responsabilidades. Estes inquéritos, disponíveis no *site* www.cvm.gov.br, são originados de diversos motivos, conforme demonstrado a seguir, por ano de julgamento, de acordo com as ementas dos mesmos:

Motivo do Inquérito Administrativo	2000	2001	2002	2003	2004
Intermediação irregular de valores mobiliários	6	11	5	5	5
Garantir direitos de acionistas minoritários	3	4	5	3	1
Operação fraudulenta no mercado de valores mobiliários	1	6	4	6	7
Realização de negociação com prática não eqüitativa	5	5	2	4	6
Informações cadastrais incompletas de clientes que realizam operações no mercado de valores mobiliários	-	-	-	-	6
Demonstrações Financeiras incorretas *	1	2	-	2	1
Auditoria inepta *	1	-	3	-	2
Realização de auditoria independente em desacordo com normas de auditoria *	1	1	1	3	4
Participação de auditor independente em Conselho Fiscal de empresa auditada *	-	1	-	-	-
Falta de revelação de fato relevante	-	2	2	-	1
Falta de Elaboração das Demonstrações Financeira e/ou falta de convocação de Assembléia Geral Ordinária	-	1	1	2	-
Operações irregulares em fundos de investimentos ou de ações	-	1	1	2	-
Falta de cumprimento de determinação de refazimento de Demonstrações Financeiras	-	1	1	-	-
Comunicação de operações com clientes de situação incompatível	-	1	-	1	-
Falta de informações à CVM	1	1	1	1	1
Irregularidade na gestão de companhia aberta	-	1	1	-	2
Publicação das Demonstrações Financeiras sem o Parecer dos Auditores Independentes	-	-	1	-	-
Demonstrações Financeiras auditadas fora do prazo	-	-	1	-	-
Insider trading	-	-	1	-	-
Controle das operações de corretora de valores mobiliários	-	-	1	2	1
Conflito de interesses em votar decisão de Assembléia Geral	-	-	1	-	1
Administração de carteira de ações sem autorização da CVM	-	-	-	1	2
Falta de diligência na administração de carteira de valores mobiliários	-	-	-	-	2
Veiculação de publicidade de oferta de títulos sem aprovação da CVM	-	-	-	-	2
Distribuição irregular de certificados de investimento coletivo	-	-	-	-	1
Descumprimento de decisões da CVM em processo de Fundo de Garantia	-	-	-	-	1
Cálculo de dividendo obrigatório às ações preferenciais	-	-	-	-	1
Oferta a investidores residentes no Brasil de cotas com restrição de participação de cotistas residentes no Brasil	-	-	-	-	1
Total de Inquéritos Julgados	19	38	32	32	48

* Inquéritos em que auditores independentes foram indiciados.

Quadro N° 1 – Motivos dos Inquéritos Administrativos da CVM

Fonte: o autor

O controle sobre a atuação dos auditores independentes é fundamental para garantir transparência às informações que servem de base às análises dos investidores. Neste sentido,

destacaram-se para análise, dentre os inquéritos administrativos julgados no período de 2000 a 2004, todos os casos nos quais foram indiciados auditores independentes, dando ênfase aos motivos apurados e às normas de auditoria infringidas, que tornaram questionável o parecer de auditoria. Estes casos estão relacionados a seguir:

- Julgados em 2000:
 - Inquérito Administrativo CVM N° 25/99, julgado em 24/08/00;
 - Inquérito Administrativo CVM N° 08/99, julgado em 01/06/00;
 - Inquérito Administrativo CVM N° 33/98, julgado em 20/07/00;

- Julgados em 2001:
 - Inquérito Administrativo CVM N° 32/99, julgado em 05/12/01;
 - Inquérito Administrativo CVM N° 07/00, julgado em 12/12/01;
 - Inquérito Administrativo CVM N° 08/98, julgado em 05/12/01;
 - Inquérito Administrativo CVM N° 32/00, julgado em 10/10/01;

- Julgados em 2002:
 - Inquérito Administrativo CVM N° 01/2001, julgado em 12/12/02;
 - Inquérito Administrativo CVM N° 06/00, julgado em 22/08/02;
 - Inquérito Administrativo CVM N° TA RJ2001/7661, julgado em 25/04/02;
 - Inquérito Administrativo CVM N° 08/2000, julgado em 04/04/02;

- Julgados em 2003:
 - Inquérito Administrativo CVM N° RJ2002/0444, julgado em 12/11/03;
 - Inquérito Administrativo CVM N° 31/00, julgado em 10/07/03;
 - Inquérito Administrativo CVM N° RJ2001/9999, julgado em 10/04/03;
 - Inquérito Administrativo CVM N° RJ2001/8739, julgado em 11/09/03;
 - Inquérito Administrativo CVM N° SP2002/0047, julgado em 03/04/03.

- Julgados em 2004:
 - Inquérito Administrativo CVM N° 17/00, julgado em 15/04/04;
 - Inquérito Administrativo CVM N° 10/00, julgado em 08/07/04;
 - Inquérito Administrativo CVM N° TA RJ2001/7557, julgado em 22/07/04;
 - Inquérito Administrativo CVM N° 05/02, julgado em 05/08/04;
 - Inquérito Administrativo CVM N° TA-RJ2002/0445, julgado em 08/09/04;

- Inquérito Administrativo CVM Nº RJ2001/ 8473, julgado em 18/10/04;
- Inquérito Administrativo CVM Nº 05/00, julgado em 11/11/04.

5.1 Inquérito Administrativo CVM Nº 25/99

Trata-se de inquérito contra Gaplan Auditoria Externa S/C e seu sócio responsável técnico, Sr. Reginaldo José de Medeiros, iniciado em função da análise das Informações Periódicas relativas ao exercício 1998, ano base 1997. O auditor informou à CVM que prestou serviços de auditoria independente à 26 (vinte e seis) companhias incentivadas, na área da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE, num total de 7.529 horas trabalhadas, sem no entanto, ter a sociedade de auditoria, corpo técnico para a realização dos mesmos, utilizando apenas a mão-de-obra de empresas coligadas. Por considerar inconsistentes as informações, a CVM iniciou fiscalização, em que solicitou, como amostra aleatória, os documentos das auditorias executadas nas empresas Lastro Agrícola S/A, Itapissuma S/A, Frupisa – Frutos do Piauí S/A, Fazenda Estrela S/A e Agropecuária e Fazenda Laranjeiras S/A – Flasa.

De acordo com o relator deste inquérito, Sr. Wladimir Castelo Branco Castro, no Relatório de Inspeção CVM/SFI/GFE-1/Nº013/98 concluiu-se que,

os papéis de trabalho apresentados não evidenciam a realização dos exames de auditoria em quantidade e qualidade necessárias para fundamentar uma opinião sobre as demonstrações financeiras das referidas empresas, e pela não existência de evidências da realização de confronto e checagem dos saldos contábeis, nem que tenha sido feita circularização para confirmação dos saldos constantes das demonstrações financeiras ou exames físicos de estoques ou imobilizado. Adicionalmente, foi verificado que não foram apresentados documentos sobre o planejamento dos trabalhos, contendo avaliações e riscos de auditoria, e, com relação aos relatórios sobre a avaliação dos controles internos mantidos pelas companhias, que os mesmos possuem exatamente o mesmo teor, não obstante o fato de que se referem a companhias distintas, com corpo administrativo diferenciado e, lógico, com problemas peculiares a cada empresa, não existindo indícios da realização efetiva do estudo e análise dos controles internos das companhias auditadas.

Ademais, conforme cartas-propostas constantes dos autos observou-se que os honorários praticados pela GAPLAN situam-se em torno de R\$ 1.500,00 por empresa, exceto a Itapissuma, no valor de R\$ 1.787,00, o que seria insuficiente para suportar os custos de uma auditoria, não constando o número de horas estimadas e nem a qualificação profissional das equipes técnicas a serem utilizadas na realização dos trabalhos.

As investigações da CVM comprovaram que não foi cumprido o artigo 8º do Código de Ética Profissional e não foram cumpridas as seguintes normas de auditoria:

- NBC T 11 – item 11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos;

- NBC T 11 – item 11.2.7 – Documentação da Auditoria
- NBC P 1 – item 1.2 – Independência;
- NBC P 1 – item 1.4.– Honorários.

As normas mencionadas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através das Resoluções CFC Nº 700/91 (NBC T 11), CFC Nº 701/91 (NBC P 1) e CFC Nº 803/96, vigentes à época de realização dos trabalhos.

Um aspecto do inquérito que merece ser destacado é o fato do auditor praticar aviltamento de honorários, pois o valor hora dos serviços variava de R\$ 5,10 a R\$ 6,24, enquanto o praticado pelos auditores independentes da mesma região, o Estado de Pernambuco, variava entre R\$ 40,00 e R\$ 50,00 por hora. A investigação da CVM entendeu que esta prática servia para angariar clientes para as outras atividades em que o sócio da Gaplan também participava, pois nas cartas-propostas se ofereciam, além da auditoria, serviços de consultoria, processamento de dados, advocacia, entre outros.

Com relação a execução dos trabalhos, não foram apresentadas evidências da realização do planejamento, essencial para executar e controlar o andamento dos trabalhos, bem como não foi comprovada a execução de procedimentos essenciais à formação de opinião do auditor. A norma relativa ao planejamento, no entanto, não foi citada como descumprida, no Inquérito Administrativo. Uma fase do trabalho essencial à realização do planejamento é a avaliação do sistema contábil e de controles internos, que a CVM considerou não realizada em função da falta de evidências e pelo fato de que os relatórios específicos desta etapa do trabalho eram todos iguais, sendo que controles internos são específicos de cada empresa.

Na defesa, os acusados utilizaram os seguintes argumentos:

- que a Comissão de Inquérito não considerou a existência do relatório trimestral da SUDENE, com as evidências de exames físicos de estoques e imobilizado;
- que os relatórios de avaliação de controle interno somente possuem conteúdos iguais nos casos em que não há o que destacar;
- que a Comissão de Inquérito supôs que os papéis de trabalho não atenderiam às formalidades exigidas sem considerar que na execução dos trabalhos os levantamentos foram efetuados em rascunhos;
- em relação à afirmativa de que as cartas-propostas teriam o objetivo de angariar clientes, que a Gaplan realizou em 1987 auditoria de 29 pequenas empresas e os

- clientes se mantêm, sendo que nas cartas-propostas não eram oferecidos outros serviços, apenas indicavam-se as empresas subsidiárias;
- que as conclusões da Comissão de Inquérito ocorreram por suposição, sem considerar o patrimônio das empresas auditadas e os respectivos volumes de transações;
 - considerou um acinte a afirmativa de que suas empresas (escritório de contabilidade, de recursos humanos, de advocacia, de serviços de informática e de auditoria) não tinham profissionais na área técnica;
 - que a formalização dos papéis de trabalho não indicam que houve apreciação adequada, mas sim a experiência dos profissionais, sendo que os técnicos da Gaplan possuíam, no mínimo, 25 anos de experiência.

A CVM não acatou os argumentos da defesa, considerando que caracterizavam atenuantes às infrações cometidas, impondo à Gaplan, a pena de suspensão, pelo prazo de um ano, do registro para o exercício da atividade de auditor independente no âmbito do mercado de valores mobiliários e ao seu sócio responsável técnico, Sr. Reginaldo José de Medeiros, a pena de multa, no valor de R\$ 3.681,79, equivalentes a 3.460 UFIR.

5.2 Inquérito Administrativo CVM Nº 08/99

Este inquérito originou-se de inspeção realizada pela CVM na Corretora BCN S/A Valores Mobiliários, administradora do Fundo BCN Mútuo de Investimentos em Ações – Carteira Livre (Fundo BCN – CL) e refere-se ao descumprimento de dispositivos regulamentares da atividade de auditoria pela Binah Auditores Independentes S/C e seu responsável técnico, Sr. Hideo Sugimoto.

Na inspeção realizada no Fundo BCN – CL foram apuradas irregularidades nas operações de 1994 e 1995, porém, o auditor, emitiu parecer sem ressalva nas demonstrações contábeis de 31.12.94, 30.06.95 e 08.11.95, quando o fundo foi liquidado.

Em inspeção realizada na Binah constatou-se que não havia, nos papéis de trabalho, evidência do planejamento de auditoria e os programas específicos aplicáveis nas circunstâncias. Também não foram encontradas evidências de que os trabalhos foram supervisionados e da realização da avaliação do sistema de controles internos da administradora do Fundo BCN – CL. Outro ponto levantado foi que os auditores não realizaram teste específico para a certificação da segurança do sistema eletrônico de

processamento de dados do Fundo. Quanto aos contratos de prestação de serviços, foi apontado que neles não constavam a quantidade de horas estimadas. Um dos sócios alegou que algumas formalidades constantes das normas de auditoria não eram cumpridas, pois a Binah é uma sociedade de pequeno porte e com poucos funcionários. Para a CVM, esta afirmação configurou que a Binah infringiu a norma que determina que o auditor deve recusar o trabalho se não estiver adequadamente capacitado a realiza-lo.

A Comissão de Inquérito concluiu que, “além de não ter aplicado procedimentos de auditoria suficientes a embasar sua conclusão acerca da adequação da carteira do Fundo, a Binah falhara na prestação de seus serviços, por ignorar as normas editadas pela CVM, relativas às operações do Fundo auditado”. Esta conclusão deve-se ao fato do parecer de auditoria não mencionar que a composição do mesmo não atendia a normas específicas da CVM quanto ao funcionamento dos fundos desta natureza.

Além disso, a Comissão de Inquérito aponta a falta de avaliação do risco de continuidade do Fundo nas demonstrações contábeis de 30.06.95, apesar da grande redução do patrimônio líquido ocorrida no primeiro semestre de 1995.

As investigações da CVM comprovaram que não foram cumpridas as seguintes normas de auditoria:

- NBC T 11 – item 11.2.1 – Planejamento da Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.4 – Supervisão e Controle de Qualidade;
- NBC T 11 – item 11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos;
- NBC T 11 – item 11.2.10 – Processamento Eletrônico de Dados – PED`;
- NBC P 1 – item 1.1 – Competência Técnico-Profissional;
- NBC P 1 – item 1.4 – Honorários.

As normas mencionadas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através das Resoluções CFC Nº 700/91 (NBC T 11), CFC Nº 701/91 (NBC P 1) e CFC Nº 803/96, vigentes à época de realização dos trabalhos.

Na defesa da Binah e de seu sócio responsável, alegou-se o seguinte:

- que a estimativa de horas somente seria necessária se a proposta fosse apresentada sob regime de preço por homem/hora/categoria;
- que o planejamento e os programas de trabalho não foram evidenciados em função de que os fundos tem normas específicas determinadas pelas entidades reguladoras do mercado, que são conhecidas dos auditores;

- que os trabalhos de campo contam com a participação direta dos sócios e eram realizados sempre pelos mesmos auditores, sendo a supervisão e revisão realizados diretamente no momento de sua realização;
- que a avaliação do sistema contábil e de controles internos e do sistema de processamento de dados era realizada na administradora do Fundo por outros auditores, com os quais mantinha amplo relacionamento;
- com relação à falta de ressalva quanto à composição do Fundo, consideraram que os dois primeiros períodos estavam no prazo de adequação e as demonstrações de 08.11.95 se referiam ao encerramento do Fundo;
- com base em opinião expressa do IBRACON, concluiu-se que não ocorreram as circunstâncias indicadoras de risco de continuidade do Fundo, pois não haviam as condições consideradas de risco, ou seja, significativas operações a prazo ou com derivativos em papéis que pudessem sofrer bruscas quedas de cotação, sem que estas posições estejam garantidas;
- com relação ao fato da Binah não estar capacitada a realizar o trabalho, alegou-se que, apesar de não ser uma empresa de grande porte, está entre as de competência reconhecida pelo mercado.

Com exceção dos argumentos da defesa quanto a continuidade do Fundo, as demais justificativas não foram aceitas pela CVM, que aplicou multa de R\$ 3.681,79, equivalentes a 3.460 UFIR à Binah e advertência ao sócio responsável técnico, Sr. Hideo Sugimoto.

5.3 Inquérito Administrativo CVM N° 33/98

Este inquérito refere-se à mudança do critério de contabilização dos tributos ocorrida em 1993 nas Lojas Brasileiras S.A., registrando-os pelo regime de caixa dos fatos geradores e não pelo regime de competência. São acusados administradores da Empresa e seu auditor independente, José de Faria Granja.

O procedimento adotado alterou o resultado da Empresa de prejuízo de R\$ 3.227 mil para um lucro de R\$ 2.732 mil e foi detectado após a auditoria das demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 1994, nas quais, por recomendação dos novos auditores, foi efetuado ajuste de exercícios anteriores no montante negativo de R\$ 5.959 mil. Os administradores da Empresa foram penalizados pela CVM com advertência, tendo sido aberto inquérito contra o auditor independente, pelo fato de que em seu parecer relativo às demonstrações contábeis de

1993 não houve nenhuma menção à referida contabilização de impostos pelo método de caixa.

Para a realização da inspeção preliminar da CVM, foram solicitados os papéis de trabalho da auditoria das demonstrações contábeis de 31.12.93, tendo sido apresentados pelo auditor alguns documentos relativos às demonstrações contábeis mencionadas, dentro de uma caixa de papelão, sem nenhum critério de arquivamento. Além disso, o contrato de prestação de serviços foi firmado entre a Lojas Brasileiras S.A. e a J. F. Granja Auditoria Contábil Ltda., apesar do registro na CVM ser do auditor independente pessoa física, Sr. José de Faria Granja.

No inquérito o auditor independente foi responsabilizado por não ter atentado para a contabilização incorreta dos impostos no exercício de 1993; por não ter fundamentado seu parecer de auditoria observando as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis; por não ter aplicado cuidado e zelo necessários a realização dos trabalhos e a exposição de suas conclusões; por não ter conservado em boa guarda a documentação da auditoria, pelo prazo de cinco anos; e por ter feito constar em seu parecer, além do seu próprio nome e registro no CRC, o nome e registro no CRC de sua empresa, J. F. Granja Auditoria Contábil Ltda.

As investigações da CVM comprovaram que não foram cumpridos os artigos 26 e 29 da Instrução CVM Nº 204/93, vigente à época e as seguintes normas de auditoria:

- NBC T 11 – item 11.1.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Independente;
- NBC T 11 – item 11.1.2 – Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.1.3 – Papéis de Trabalho;
- NBC T 11 – item 11.2.1 – Planejamento da Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.3 – Risco de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.4 – Supervisão e Controle de Qualidade;
- NBC T 11 – item 11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos;
- NBC T 11 – item 11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.7 – Documentação da Auditoria;
- NBC P 1 – item 1.3 – Responsabilidades do Auditor na Execução dos Trabalhos;

As normas mencionadas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através das Resoluções CFC Nº 700/91 (NBC T 11), CFC Nº 701/91 (NBC P 1) e CFC Nº 803/96, vigentes à época de realização dos trabalhos.

Em sua defesa o auditor independente alegou:

- ser profissional sério e dedicado, que nunca infringiu qualquer normativo de sua atividade profissional;
- que conduziu pessoalmente os trabalhos de auditoria nas Lojas Brasileiras S.A., tendo firmado contrato de prestação de serviços, elaborado o planejamento do trabalho, controlado horas trabalhadas e apresentado relatório de recomendações, tendo aplicado os testes e procedimentos específicos de auditoria;
- que os arquivos de documentos foram destruídos quando da mudança de escritório, mas que já se passavam cinco anos;
- que a contabilização dos tributos ocorreu de forma fundamentada, pois se tratavam de tributos questionados judicialmente, que não houve dolo e não causou prejuízos a ninguém, pois os sócios controladores possuíam 97% do capital social e não houve alteração desta posição no exercício de 1994, quando a contabilização foi corrigida;
- que o fato de constar o nome de sua empresa no parecer tratou-se de mero lapso, que em nada afetaria ou alteraria a credibilidade do trabalho realizado pelo auditor independente, pessoa física.

A CVM não acatou os argumentos da defesa, considerando a auditoria inepta e penalizou o Sr. José de Faria Granja com multa de R\$ 3.681,79, equivalentes a 3.460 UFIR.

5.4 Inquérito Administrativo CVM N° 32/99

Este Inquérito Administrativo foi instaurado em função de que a Motortec Indústria Aeronáutica S.A. e sua controlada Votec Táxi Aéreo S.A. utilizaram taxa de depreciação inadequada no exercício de 1994, não atendendo a determinação da CVM de republicação das demonstrações contábeis do exercício, bem como em função de outras irregularidades denunciadas por acionistas minoritários. Com relação ao auditor independente, Auditór Auditorias e Organização Contábil S/C e sua responsável técnica, Sra. Suely Maria Mathias, foram responsabilizadas por não emitir parecer com ressalva às referidas Demonstrações Contábeis.

Estas empresas utilizavam a taxa de depreciação anual de 1% para máquinas, motores e aeronaves, considerando que a vida útil dos bens desta natureza seria de 100 anos. A Comissão de Inquérito em seu relatório concluiu que

os auditores independentes, também, ao deixarem de ressaltar nos pareceres das demonstrações financeiras dos exercícios findos em 31.12.94 os efeitos decorrentes da depreciação à base de 1% ao ano atuaram de forma irregular e indesejada perante o mercado de valores mobiliários por referendarem e emitirem uma opinião sobre demonstrações que não condiziam com a realidade das companhias.

Desta forma, os auditores independentes infringiram os artigos 24 e 25 da Instrução CVM Nº 216/94, que determinam que os auditores independentes devem cumprir as normas emanadas pela CVM e Conselho Federal de Contabilidade, bem como observar os pronunciamentos técnicos do IBRACON.

Neste Inquérito não constam informações sobre revisão dos inspetores da CVM diretamente à empresa de auditoria e respectivos papéis de trabalho. Portanto, não foram relacionadas as normas de auditoria do CFC que foram infringidas. Com base no exposto na conclusão da Comissão de Inquérito, percebe-se que a norma não observada foi a NBC T 11 em seu item 11.3.4 – Parecer com Ressalva. A Auditor e sua responsável técnica também não apresentaram defesa, tendo sido penalizadas com multas de R\$ 3.681,78 cada uma.

5.5 Inquérito Administrativo CVM Nº 07/00

A CVM determinou que fossem refeitas e republicadas as demonstrações contábeis de 31.12.95 da Companhia Bandeirantes de Armazéns Gerais e de 31.12.96 da Brasil Central de Hotéis e Turismo S/A, ambas auditadas pela Paes de Menezes Auditores Independentes S/C e seu sócio responsável, Sr. José Benedito Paes de Menezes. Em consequência, a CVM solicitou explicações ao auditor e por considerá-las insatisfatórias, realizou inspeções na empresa de auditoria, abrindo inquérito administrativo.

Na verificação a CVM constatou que a Paes de Menezes funcionava na residência do Sr. José Benedito Paes de Menezes e não possuía quadro de funcionários, trabalhando com auxílio de profissionais autônomos.

Em relação aos trabalhos na Companhia Bandeirantes de Armazéns Gerais, a Comissão de Inquérito da CVM constatou que:

foram elaborados pouquíssimos papéis de trabalho que não atenderam às formalidades; não foram elaborados programas de trabalho, memos de conclusão e planejamento; não há evidências de extensão dos trabalhos ao exercício de 1994; não foram realizados testes sobre controle interno, tampouco emitido relatório; não

foi efetuado controle de horas de trabalho; e nem apresentada carta de representação da administração da empresa auditada

Na segunda inspeção, relativa aos trabalhos de auditoria na Brasil Central de Hotéis e Turismo S/A, a Comissão de Inquérito concluiu que:

os procedimentos adotados relativamente à formalidade de arquivamento e documentação dos papéis de trabalho, programas de trabalho, memos de conclusão e planejamento, extensão e natureza dos procedimentos substantivos adotados não atendiam às normas requeridas; não foi efetuado o controle de horas de trabalho; as cartas de responsabilidade não atendiam também às normas requeridas; e a carta proposta de prestação de serviços não atendia às formalidades requeridas.

As duas inspeções foram realizadas em épocas diferentes, tendo sido observado que, diversas exigências das normas, não cumpridas na primeira verificação, na segunda eram realizadas, porém, de forma deficiente, levando a Comissão de Inquérito a mencionar em seu relatório que “ficou latente o seu afastamento dos padrões, normas e procedimentos consagrados pela profissão, emanados do CFC, do IBRACON e da CVM”.

Na auditoria da Companhia Bandeirantes de Armazéns Gerais, as investigações da CVM comprovaram que não foram cumpridas as disposições do artigo 5º, Inciso VII, e artigo 29, incisos II e VII da Resolução 216/94, vigente à época da realização, e as seguintes normas de auditoria:

- NBC T 11 – item 11.2.1 – Planejamento da Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.2 – Relevância;
- NBC T 11 – item 11.2.3 – Risco de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.4 – Supervisão e Controle de Qualidade;
- NBC T 11 – item 11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos;
- NBC T 11 – item 11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.7 – Documentação da Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.9 – Amostragem Estatística;
- NBC T 11 – item 11.2.14 – Carta de Responsabilidade da Administração;
- NBC P 1 – item 1.4 – Honorários;
- NBC P 1 – item 1.5 – Guarda da Documentação.

As normas mencionadas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através das Resoluções CFC Nº 700/91 (NBC T 11) e CFC Nº 701/91 (NBC P 1), vigentes à época de realização dos trabalhos.

Na defesa apresentada à CVM, o auditor alegou que a Paes de Menezes era, até 1998, uma pequena empresa de auditoria, na qual os trabalhos eram realizados pelos próprios sócios e às vezes, por mais um auditor. Alegou também que o apartamento no qual era mantida a sede da empresa destinava-se exclusivamente aos serviços de auditoria, sendo que ocasionalmente hospedava membros da família, em trânsito por São Paulo, em função de que o Sr. José Benedito Paes de Menezes residia em São João da Boa Vista, no interior do Estado. Com relação à auditoria na Companhia Bandeirantes de Armazéns Gerais, alega que foi realizada dentro das normas de auditoria e por pessoas experientes, tendo sido, entretanto, enganado pelo advogado da empresa, que o convenceu que o procedimento adotado era aceito pelo fisco e pela CVM. No caso da Brasil Central de Hotéis e Turismo, alega que “foram feitos adotados e evidenciados os procedimentos de auditoria, com validação mensal das contas, com base em programas de auditoria, que serviram de base à emissão do relatório circunstanciado e informações periódicas à CVM”.

A CVM concedeu prazo para entrega de termo de compromisso, que foi encaminhado pelo auditor, mas foi indeferido pela CVM, “em vista de não terem sido estabelecidas objetivamente as obrigações necessárias à correção das irregularidades apontadas no inquérito e sequer ter fixado prazo para isso”. A CVM considerou que não seria possível determinar se o acordo seria cumprido.

A defesa não foi aceita pela CVM que puniu a Paes de Menezes Auditores Independentes S/C a pena de suspensão pelo prazo de seis meses do registro de auditor independente e o Sr. José Benedito Paes de Menezes a pena de multa de R\$ 3.681,78.

5.6 Inquérito Administrativo CVM Nº 08/98

Este inquérito administrativo, aberto em função da intervenção e fiscalização do Banco Central no Banco Econômico S/A, foi instaurado para apurar irregularidades praticadas por administradores da subsidiária do Banco, a Econômico S/A Empreendimentos e analisar a participação dos auditores independentes, a Audin Auditores Independentes S/C e seu responsável técnico, o Sr. Airton Cardoso Moura.

A Comissão de Inquérito da CVM apurou que:

- diversos créditos de difícil realização foram contabilizados em empresas subsidiárias com a finalidade de “limpar” o balanço do Banco Econômico S/A, enquadrando-se desta forma, nos limites operacionais fixados pelo Banco Central;
- imóveis foram contabilizados por valor muito superior ao de mercado;

- caução de empréstimo de mútuo com ações da própria mutuante.

Em relação ao trabalho dos auditores independentes, a Comissão de Inquérito apurou irregularidades quanto às formalidades da carta proposta, falta de evidência de planejamento e de programa de trabalho, inexistência de relatório com avaliação do sistema contábil e de controles internos, falta de evidência de que foram aplicados os procedimentos de auditoria necessários às circunstâncias e insuficiência de evidências nos papéis de trabalho, que não possuíam datas, assinaturas, conclusões e referências cruzadas em relação a documentos obtidos na empresa auditada. A Comissão de Inquérito também apontou o fato do auditor independente não ter comunicado à CVM que as demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 1995 foram publicadas sem parte das notas explicativas. Além disso, no parecer não mencionou a falta de contratos de mútuo, apesar de constar de seu Relatório de Auditoria.

As investigações da CVM apuraram que não foi cumprido o artigo 29, item VII, da Instrução CVM Nº 216/94 e que não foram cumpridas as seguintes normas de auditoria:

- NBC T 11 – item 11.2.1 – Planejamento da Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos;
- NBC T 11 – item 11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria;
- NBC P 1 – item 1.4. – Honorários;

As normas mencionadas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através das Resoluções CFC Nº 700/91 (NBC T 11), CFC Nº 701/91 (NBC P 1) e CFC Nº 803/96, vigentes à época de realização dos trabalhos.

Em sua defesa, o auditor mencionou que foi contratado pelo interventor da Econômico S/A Empreendimentos e que procedeu os exames de acordo com os princípios e normas contábeis em vigor, tendo prestado todas as informações relevantes ao Banco Central. Alegou que entregou à empresa seu parecer com as demonstrações contábeis completas, não sabendo porque parte das notas explicativas não foi publicada. Também comentou as operações financeiras entre empresas ligadas, justificando que não tinham a conotação de empréstimo, pois ocorriam em função do sistema de caixa único adotado pelo Banco Econômico S/A.

A CVM não acatou a defesa do auditor independente, tendo penalizado a Audin Auditores Independentes S/C e seu sócio responsável técnico, Sr. Airton Cardoso Moura, com multa de R\$ 3.681,79 cada.

5.7 Inquérito Administrativo CVM Nº 32/00

No texto deste inquérito administrativo justifica-se sua instauração em função de “suposta irregularidade no fato de um sócio de empresa de auditoria responsável por auditar as contas de uma companhia aberta ser eleito para integrar o Conselho Fiscal dessa mesma companhia”, detectada na análise das demonstrações contábeis da mesma. Tal irregularidade teria ocorrido pelo fato da KPMG Auditores Independentes ter aceito realizar auditoria das demonstrações contábeis de 31/12/97 da HSBC Bamerindus Seguros S/A, sendo seu sócio, Sr. Carlos Eduardo Munhoz, membro do Conselho Fiscal da Companhia.

Inicialmente o Relatório da Comissão de Inquérito atribuiu responsabilidade também aos administradores da Companhia, pois sabiam que o sócio da empresa de auditoria era membro do Conselho Fiscal. Na apreciação deste Relatório, o Colegiado da CVM excluiu da imputação de responsabilidade os administradores da Companhia. Por outro lado, aceitou o Relatório da Comissão de Inquérito quanto à responsabilização da empresa de auditoria (KPMG) e seus representantes legais José Rubens Alonso e Carlos Eduardo Munhoz.

Segundo a Comissão de Inquérito, a KPMG e seus representantes legais infringiram os artigos 24, 25, 27 e 28 da Instrução CVM Nº 216/94, vigente à época, ao descumprir norma da atividade profissional de auditoria independente. Segundo o Inquérito, foi infringido o item 1.2 da NBC P 1 - Normas Profissionais de Auditoria Independente, referente independência, pelo fato da relação com a entidade auditada resultar em conflito de interesses e perda de independência para emissão do parecer de auditoria. Esta norma foi aprovada pela Resolução CFC Nº 821/97, vigente à época da realização dos trabalhos de auditoria. Além disso, em função do conflito de interesse, o Sr. Carlos Eduardo Munhoz infringiu também o artigo 156 da Lei Nº 6.404/76.

A defesa alegou que

as infrações vislumbradas ... teriam perdurado por apenas um exercício social, sendo certo que não causaram prejuízos a qualquer integrante do mercado, sendo certo que as normas supostamente capazes de revelar a ilicitude da conduta dos Requeridos são imprecisas, tudo a revelar a inocuidade das supostas infrações.

A CVM, por maioria de votos, decidiu aplicar a penalidade de advertência à KPMG Auditores Independentes e ao seu sócio responsável técnico, José Rubens Alonso e, por unanimidade, ao Sr. Carlos Eduardo Munhoz, sócio e responsável técnico da empresa de auditoria, na qualidade de conselheiro fiscal de companhia aberta.

5.8 Inquérito Administrativo CVM Nº 01/2001

Inquérito originado da análise realizada pela CVM nas Informações Periódicas relativas ao exercício 1998, ano base 1997, em que o auditor independente Sr. Manuel Nascimento da Costa informou a prestação de serviços de auditoria independente a 81 companhias incentivadas, totalizando 1.968 horas trabalhadas no período, com auxílio de apenas 05 profissionais na área técnica.

A CVM, através de Comissão de Inquérito, selecionou para análise, a documentação de auditoria de seis empresas auditadas, tendo constatado:

- a) total falta de evidência da realização de testes de auditoria de qualidade ou quantidade suficientes para validar os saldos das demonstrações financeiras apresentadas;
- b) falta de evidência de realização de planejamento dos trabalhos e avaliação dos riscos inerentes;
- c) inexistência de programa de auditoria;
- d) inexistência de conclusões sobre as áreas auditadas.

A Comissão de Inquérito também constatou a falta da realização de diversos procedimentos obrigatórios, de acordo com as normas profissionais:

- a) não existem documentos ou informações que comprovem a realização de circularização para confronto de saldos de bancos, direitos a receber ou obrigações a pagar das entidades auditadas;
- b) os apontamentos referentes ao ativo imobilizado das entidades não fazem qualquer menção à inspeção física dos bens ali listados, estando resumidos apenas à decomposição dos valores contabilizados;
- c) não foram evidenciados quaisquer procedimentos relacionados à verificação das estimativas contabilizadas pelas entidades, e a sua correção; e
- d) não existem evidências da adoção de procedimentos para assegurar que todas as contingências passivas relevantes – decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como tributos questionados judicialmente – foram identificadas e consideradas na preparação das demonstrações contábeis.

Além disto, a Comissão de Inquérito relatou que os contratos de prestação de serviços continham conteúdo e valores idênticos (R\$ 2.000,00), sem considerar, portanto, a complexidade e a dificuldade de cada trabalho, com comprometimento de entregar os relatórios de auditoria no prazo de 15 dias, a contar da assinatura das cartas-proposta, nas quais não foram apresentadas as qualificações profissionais das equipes técnicas. As cartas de responsabilidade da administração também foram questionadas, pelo fato de todas apresentarem o mesmo conteúdo e não terem sido emitidas em papel timbrado dos clientes. Em um caso específico, constatou-se que o balanço apresentado não continha assinaturas, o contrato de prestação de serviços não continha data de aceite, não foi apresentada cópia do parecer de auditoria em conjunto com as demonstrações contábeis a que se referia, bem como

a documentação de auditoria era insuficiente para formação de opinião do auditor, considerando-se as Normas de Auditoria.

A Comissão de Inquérito concluiu que, além do descumprimento do artigo 6º, letras a e b, do Código de Ética Profissional do Contabilista e dos artigos 24, 25, item b, 31 e 32 da Instrução CVM Nº 216/94, vigente à época e as seguintes normas de auditoria:

- NBC T 11 – item 11.2.7 – Documentação da Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.14 – Carta de Responsabilidade da Administração;
- NBC P 1 – item 1.4 – Honorários.

As normas mencionadas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através das Resoluções CFC Nº 700/91 (NBC T 11) e CFC Nº 701/91 (NBC P 1), vigentes à época de realização dos trabalhos, atualizadas pelas Resoluções CFC 820/97 e 821/97, que mantiveram o mesmo conteúdo nestes itens.

Em sua defesa, o auditor alegou que os documentos analisados pela Comissão de Inquérito comprovam que os procedimentos de auditoria foram aplicados conforme o grau de complexidade e o volume de transações das entidades, sendo que utilizava-se um manual e roteiro dos trabalhos de auditoria. Da mesma forma, alega que estes documentos também comprovam que não houve infração à NBC-T-11-IT-01 e ao Código de Ética Profissional do Contabilista. Quanto aos honorários, alegou que foram fixados para um volume de 32 horas, padrão para o tipo de auditoria, estando de acordo com os valores praticados no mercado.

A CVM não aceitou a argumentação da defesa, mencionando que os documentos apresentados, sem qualquer anotação, não evidenciam a aplicação dos procedimentos de auditoria, bem como faz menção à falta de circularização aos bancos e às contas de créditos a receber. Além disso, com base nos papéis de trabalho, a CVM apontou irregularidades em relação aos seguintes aspectos:

- falta de contabilização de depreciação dos bens do ativo imobilizado pela Mearim Agroindustrial S/A, sem que o fato tenha sido mencionado em nota explicativa ou citado no parecer;
- não incluiu no parecer às demonstrações contábeis da Lassa – Laticínios Sobralense S/A, parágrafo referente limitação de escopo pela impossibilidade de executar contagem física do Caixa, em função da contratação do auditor ter sido realizada após o encerramento do exercício;

- não incluiu no parecer às demonstrações contábeis da Indústria de Plásticos Celi S/A, parágrafo referente limitação de escopo pela impossibilidade de analisar a conciliação dos saldos bancários, em função da falta de extrato bancário;
- não mencionou em parecer a necessidade de conciliação das contas de Outros Créditos da Fazenda Marquesa S/A, apesar do fato constar dos papéis de trabalho;
- o parecer de auditoria das demonstrações contábeis da Lassa – Laticínios Sobralense S/A foi emitido em 07/05/98, entretanto, os papéis de trabalho foram datados entre 24/08/98 a 01/09/98, demonstrando que os trabalhos foram realizados após a emissão do parecer;
- aceite da carta de responsabilidade da administração com data posterior à de emissão do parecer, com falta de assinatura do contabilista na carta e de identificação do representante da empresa que a assinou.

A CVM também não aceitou a argumentação em relação aos honorários e prazos de realização dos trabalhos, considerando haver aspectos contraditórios, pois, “o não cumprimento das normas caracterizou o exercício de auditoria inepta”, aplicando a penalidade de suspensão pelo prazo de um ano do registro de auditor independente do Sr. Manuel Nascimento da Costa.

5.9 Inquérito Administrativo CVM N° 06/00

Ao analisar as demonstrações contábeis da Companhia Equipadora de Laboratórios Modernos – CELM relativas aos exercícios encerrados em 31/12/94 e 31/12/95, a CVM solicitou explicações ao auditor independente, Sociedade Técnica de Auditoria – Somatec S/C, sobre a constituição, em 1995, de Provisão para Contingências de Riscos Fiscais e Parafiscais, tendo obtido a explicação de que esta provisão foi constituída em função de que o valor de mercado das mercadorias em estoque era inferior ao valor escriturado, sendo que parte do valor foi contabilizada no resultado do exercício e o restante como ajuste de exercícios anteriores. A resposta apresentada também deixou indícios de que os trabalhos de auditoria não tivessem sido desenvolvidos de forma satisfatória, motivo pelo qual a CVM efetuou inspeção, em que foi levantado o seguinte:

- a Somatec tinha seus negócios voltados a prestação de serviços de contabilidade e não possuía profissionais exercendo a função de auditoria;

- os papéis de trabalho não estavam arquivados nas dependências da empresa, estando em outro escritório de auditoria, a Narazzaqui & Cia. Auditores;
- nos papéis de trabalho não havia evidência de que tivessem sido revisados e de quem executou os trabalhos;
- os papéis de trabalho do exercício findo em 31/12/94 estavam incompletos e eram insuficientes para formar opinião sobre as demonstrações contábeis, pois apresentavam apenas análise vertical e horizontal das mesmas;
- não foram apresentados papéis de trabalho que evidenciassem a realização do planejamento dos trabalhos, para os dois exercícios;
- os relatórios de avaliação do sistema contábil e de controles internos apenas continham comentários sobre saldos de contas e análises vertical e horizontal, sem referir-se a distorção existente na apuração de custos, a qual os auditores tiveram conhecimento;
- não há evidência de que as estimativas contábeis tenham sido conferidas pelos auditores;
- não há evidência de que tenham sido adotados procedimentos que garantissem que as contingências estivessem consideradas na elaboração das demonstrações contábeis do exercício 1994;
- no parecer de auditoria do exercício 1994 não consta ressalva, apesar da deficiência no sistema de apuração de custos e da falta de constituição da provisão para contingências relativa ao valor dos estoques de mercadorias ser inferior ao valor de mercado, fatos conhecidos dos auditores;
- na ressalva contida no parecer do exercício 1995 de que a provisão para contingências não foi constituída em exercícios anteriores, não foram mensurados seus efeitos sobre o patrimônio da empresa, tendo o auditor justificado que não teve acesso aos cálculos de provisões, sem entretanto, fazer menção deste fato em seu parecer.

A comissão de inquérito também avaliou a participação da Narazzaqui & Cia. Auditores nas irregularidades levantadas, concluindo que não houve responsabilidade da mesma, já que a Somatec contratou funcionários da Narazzaqui como *free-lancers* para realizar os trabalhos de auditoria na CELM.

As investigações da CVM apuraram que, além de descumprir os artigos 24, 25 e 29, incisos IV e VII, da Instrução CVM Nº 216/94, vigente à época, não foram cumpridas as seguintes normas de auditoria:

- NBC T 11 – item 11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos;
- NBC T 11 – item 11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.7 – Documentação da Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.14 - Carta de Responsabilidade da Administração;
- NBC T 11 – item 11.2.15 – Contingências;
- NBC T 11 – item 11.3 – Parecer de Auditoria;
- NBC P 1 – item 1.5 – Guarda da Documentação;
- NBC P 1 – item 1.6 – Sigilo.

As normas mencionadas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através das Resoluções CFC Nº 700/91 (NBC T 11), CFC Nº 701/91 (NBC P 1) e CFC Nº 803/96, vigentes à época de realização dos trabalhos.

Na defesa, a Somatec e seu sócio responsável, Sr. Zilo Matsunaga, alegaram o seguinte:

- que a ressalva no parecer do exercício 1995 originou-se do fato de que o lançamento da provisão para contingências como ajuste de exercícios anteriores afetava significativamente as demonstrações contábeis, tendo sido os valores levantados naquele exercício;
- que teriam sido realizados todos os procedimentos quanto às contingências e estimativas contábeis, permanecendo no entanto, controvérsia quanto ao registro efetuado da provisão para contingências, pois o objetivo da mesma deve ser compensar a provável diminuição futura do lucro;
- que os profissionais da Somatec estavam legalmente habilitados;
- que os papéis de trabalho estavam apenas temporariamente em poder dos profissionais que executaram os trabalhos, tendo sido arquivados em seguida;
- que os controles de horas eram mantidos no Departamento Pessoal da empresa, sendo controladas as horas por dia de trabalho;
- que o planejamento havia sido realizado de acordo com os objetivos a serem alcançados, em verificações genéricas e em seguida, por setor;

- que não haviam padrões para os papéis de trabalho e que “certo pragmatismo na condução das verificações não implicaria na inexistência de papéis de trabalho”, tendo sido utilizado processamento de dados para colher informações, sendo muitas vezes obtidas de forma sucinta;
- na auditoria das demonstrações contábeis de 31/12/94 foram analisadas as contingências junto ao Departamento Jurídico da CELM, chegando-se a conclusão que não seria necessário constituir provisão;
- que teriam sido cumpridas as instruções emanadas da CVM e que não haviam infringido o Código de Ética;
- que o Sr. Zilo Matsunaga desligou-se da Somatec e esta cancelou seu registro na CVM.

A CVM considerou que não houve infração ao Código de Ética do Contabilista, mas não aceitou a argumentação da defesa quanto aos demais itens, condenando a Sociedade Técnica de Auditoria – Somatec S/C e seu sócio responsável, Sr. Zilo Matsunaga, a pena de multa de R\$ 3.681,78 para cada um.

5.10 Inquérito Administrativo CVM Nº TA RJ2001/7661

Este inquérito administrativo originou-se de denúncia do Ministério Público do Estado do Pará, que apontou possíveis irregularidades praticadas pelo auditor independente, pessoa física, Sr. Tadeu Manoel Rodrigues de Araújo nos trabalhos de auditoria realizados em diversas empresas beneficiárias de incentivos fiscais oriundos do Fundo de Investimentos da Amazônia – FINAM.

A CVM efetuou inspeção no escritório do auditor independente, analisando os trabalhos de auditoria realizados em diversas empresas, resultando em termo de acusação, que destacou o seguinte:

- nos pareceres e documentos emitidos pelo Sr. Tadeu Manoel Rodrigues de Araújo foram utilizados papéis timbrados da Audicon, bem como uma carta-proposta foi emitida em nome desta empresa;
- as cartas-proposta emitidas à quatro empresas apresentam conteúdos semelhantes, com valores variando entre R\$ 1.500,00 e 4.000,00, sem apresentar a qualificações da equipe técnica;
- não havia evidência da realização de avaliação dos controles internos;

- os papéis de trabalho apresentados foram insuficientes para comprovar a realização dos trabalhos de auditoria.

A CVM concluiu que, além do descumprimento dos artigos 24, 25 e 26 da Instrução CVM 216/94, vigente à época e as seguintes normas de auditoria:

- NBC T 11 – item 11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos;
- NBC T 11 – item 11.2.7 – Documentação da Auditoria;
- NBC P 1 – item 1.4 – Honorários.

As normas mencionadas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através das Resoluções CFC Nº 700/91 (NBC T 11) e CFC Nº 701/91 (NBC P 1), vigentes à época de realização dos trabalhos, atualizadas pelas Resoluções CFC 820/97 e 821/97, que mantiveram o mesmo conteúdo nestes itens.

Na defesa alegou que “a remuneração não segue parâmetros estipulados previamente, estando consagrada a liberdade de contratação” e que entendia que os itens 11.2.5 e 11.2.7 da NBC-T-11 tratavam-se de simples orientações genéricas.

A CVM não aceitou os argumentos da defesa, considerando que ocorreu auditoria inepta e punindo o auditor com a pena de inabilitação temporária por dois anos para o exercício da atividade de auditoria independente.

5.11 Inquérito Administrativo CVM Nº 08/00

Este inquérito administrativo, instaurado contra Adcon – Auditoria Contábil de Empresas S/C e seu responsável técnico, Sr. Raimundo Andrade de Moraes, teve a finalidade de apurar a possível ocorrência de irregularidades na emissão dos pareceres de auditoria relativos à auditorias das demonstrações contábeis de companhias beneficiárias de incentivos fiscais, no exercício encerrado em 31 de dezembro de 1995.

A realização de inspeção nos papéis de trabalho das auditorias realizadas nas empresas CIFITEX Companhia Industrial de Fios Têxteis, CIC S/A, Indústria e Comércio de Pisos Cerâmicos S/A INCESA, LAM Confecções S/A, Marambaia Têxtil S/A e SN Confecções S/A, resultou na detecção das seguintes irregularidades:

- falta de planejamento dos trabalhos conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade;

- falta de aplicação dos procedimentos básicos, tais como provas seletivas, testes de observância e substantivos e exames necessários à formação de opinião;
- o auditor não solicitou as cartas de responsabilidade da administração quanto às informações das demonstrações contábeis analisadas;
- as cartas-propostas não discriminavam as horas estimadas para realizar os trabalhos, tampouco a qualificação profissional da equipe técnica;
- oferecimento de serviços com aviltamento de honorários;
- emissão de parecer de auditoria sobre demonstrações contábeis sem estar adequadamente informado e documentado.

A Comissão de Inquérito concluiu que, além do descumprimento do artigos 5º e 8º do Código de Ética Profissional do Contabilista e dos artigos 24, 25 da Instrução CVM 216/94, vigente à época, e as seguintes normas de auditoria:

- NBC T 11 – item 11.2.1 – Planejamento da Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.14 – Carta de Responsabilidade da Administração;
- NBC T 11 – item 11.2.15 – Contingências;
- NBC P 1 – item 1.4 – Honorários.

As normas mencionadas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através das Resoluções CFC Nº 700/91 (NBC T 11) e CFC Nº 701/91 (NBC P 1), vigentes à época de realização dos trabalhos.

Na defesa o auditor limitou-se a alegar ter ocorrido a prescrição administrativa, sem contudo justificar adequadamente os itens das normas denunciados. A CVM, por sua vez, esclareceu a não prescrição administrativa dos casos analisados, bem como, em função de nem mesmo os indiciados terem negado as irregularidades, sendo os mesmos reincidentes por infrações da mesma natureza, aplicou a pena de cancelamento do registro de auditor independente junto à CVM à Adcon – Auditoria Contábil de Empresas S/C e a seu responsável técnico, Sr. Raimundo Andrade Moraes.

5.12 Inquérito Administrativo CVM Nº RJ2002/0444

Este inquérito administrativo originou-se de uma consulta formulada pela Gerência de Acompanhamento de Empresas – 2 à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria,

em função do registro nas demonstrações contábeis da Parcom Participações S/A de reavaliação reflexa de ativo intangível, oriunda de sua controlada Ligafutebol S/A, que igualmente registrou esta reavaliação reflexa de sua controlada Esporte Clube Bahia S/A, que contabilizou a reavaliação de ativo intangível relativa a passes de atletas profissionais e amadores, além de ativar despesas de natureza corrente, relativa a gastos com formação de atletas. A consulta também se referia a créditos a receber do acionista Esporte Clube Bahia, a serem compensados com dividendos futuros, considerados de realização duvidosa, para os quais não foi constituída provisão para créditos de liquidação duvidosa, bem como tratava das notas explicativas a respeito da contabilização do direito de uso de marca e da alteração do critério de amortização do passe de atletas profissionais. Em função da resposta desta consulta, que foi contrária ao critério utilizado, a CVM determinou que as demonstrações contábeis da Parcom Participações S/A e da Ligafutebol S/A fossem refeitas. Além disso, foi elaborado termo de acusação aos auditores da Ligafutebol S/A, A BKR – Lopes, Machado Auditores Independentes S/C, mencionando que

o parecer de auditoria emitido para as demonstrações contábeis de 31.12.99 da Ligafutebol S/A, com data de 31.03.2000, não fez qualquer ressalva aos pontos abordados, mencionando tão-somente, em parágrafo de ênfase, os itens 'reavaliação de ativo intangível (passes de atletas profissionais e amadores)' e 'reconhecimento de créditos sobre os quais pairam incertezas quanto à sua realização'. Para as demonstrações contábeis de 31.12.2000, no parecer emitido em 30.03.2001, as menções efetuadas também foram tratadas na forma de parágrafo de ênfase.

Segundo o termo de acusação, os auditores sustentaram a elaboração de seus pareceres na falta de normas específicas, considerando que o “ativo imobilizado representado pelos atletas, objeto da referida reavaliação, possui claramente natureza de ativo tangível”, pois tratavam-se de direitos sobre um corpo físico. Apesar dos auditores invocarem literatura estrangeira para justificar o critério utilizado, a CVM demonstra que tal literatura não se aplica ao caso, mesmo no país cujo o exemplo foi citado.

A CVM concluiu que foi infringido o artigo 20 da Instrução CVM Nº 308/99, que prevê que o auditor deve observar as normas do CFC e do IBRACON e a NPA 01 – Norma e Procedimentos de Auditoria, emitida pelo IBRACON, que em seu parágrafo 31 estabelece que na falta de prática definida, deve-se buscar fonte fidedigna para a prática, aceita em outras associações profissionais reconhecidas, como por exemplo a *International Accounting Standards Committee – IASC*. Além disso, considerou-se que os auditores independentes infringiram o item 11.3.3 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC Nº 820/97, que trata das circunstâncias que impedem a emissão do parecer sem ressalva.

Na defesa, a BKR – Lopes, Machado Auditores S/C e seus sócios, Paulo Sérgio Machado e Mário Vieira Lopes, alegaram o seguinte:

- inexistência de normas contábeis brasileiras sobre o registro de passe do atleta de futebol, resultando em interpretação e julgamento profissional próprio;
- que consideraram a capitalização dos custos de formação de atletas analogicamente aos gastos com pesquisas e desenvolvimento de novos produtos, como gastos pré-operacionais, mantendo sua opinião a respeito;
- que outras empresas renomadas de auditoria já haviam tratado o assunto de forma semelhante;
- que o passe de atleta é bem tangível, em função da existência física do jogador;
- que tratava-se de tema complexo, pois a própria CVM demorou-se para concluir a respeito;
- que atletas em formação são ativos que irão gerar benefícios futuros para o Clube, motivo pelo qual devem ser capitalizados.

A CVM não aceitou a argumentação da BKR – Lopes, Machado Auditores e Consultores S/C e de seus sócios Mário Vieira Lopes e Paulo Sérgio Machado e aplicou-lhes a pena de advertência.

5.13 Inquérito Administrativo CVM Nº 31/00

Este inquérito administrativo foi instaurado contra administradores da Lojas Arapuã S/A e auditores que examinaram as demonstrações contábeis de empresa em 1996 e 1997, a KPMG Auditores Independentes e seu sócio responsável, Sr. Fernando Octávio Sepúlveda Munita, em função de investigação realizada pela CVM após reclamação de investidor, de que o plano de reestruturação proposto em função da concordata preventiva, decretada em 22/06/98, era lesivo aos acionistas minoritários, pois havia um crédito de R\$ 235 milhões com empresas ligadas. Além da reclamação do investidor, a imprensa noticiara que a empresa havia transferido ativos para outra empresa, de capital fechado, como alternativa a uma eventual falência.

A Arapuã transferia para duas empresas ligadas dívidas com bancos e fornecedores e o respectivo numerário ajustado a valor presente. Estas operações foram realizadas com a empresa ligada Commerce Desenvolvimento Mercantil Ltda. e com a controladora Simeira Comércio e Indústria Ltda. entre 1996 e 1998. Nas operações originais, a Arapuã continuava sendo a devedora final, pois não havia anuência dos credores nos contratos de assunção de

dívidas firmados para as mesmas. A investigação da CVM apurou que estas contingências passivas não foram relatadas em notas explicativas das demonstrações contábeis dos exercícios de 1996 e 1997, tampouco foi motivo de comentário dos auditores independentes em seu parecer.

A inspeção da CVM concluiu também que estas operações eram mútuos financeiros disfarçados utilizados para repassar numerário às duas empresas, Commerce e Simeira, pois, a partir de outubro de 1997 passaram a retornar à Arapuã sem o numerário inicialmente enviado para liquidação das mesmas. Desta forma, por ocasião da concordata restavam créditos de R\$ 235 milhões a receber de sua controlada Arapuã Serviços de Administração de Crédito Ltda, que assumiu a dívida da Commerce e da Simeira.

Durante a investigação da CVM estas operações foram justificadas como sendo vantajosas para a Arapuã do ponto de vista tributário e que “teria sido forçada a realizá-las para que a Commerce pudesse cobrir um passivo que permaneceu quando houve a transferência de suas operações de varejo para evitar a interrupção do fornecimento de mercadorias para as lojas”.

Segundo a administração da empresa não havia necessidade de relatar estas contingências em nota explicativa, pois a possibilidade de ocorrerem era remota. Além disso, as demonstrações contábeis de 31.12.97 continham nota explicativa de que o mútuo da empresa com a Simeira havia sido quitado em 27.03.98. Na realidade foram registradas operações para fazer desaparecer o saldo de aproximadamente R\$ 90 milhões, momentaneamente, tendo sido a dívida novamente contabilizada em abril/98.

Aos R\$ 90 milhões que retornaram ao passivo da Arapuã, somaram-se remessas de numerário de R\$ 18 milhões, estorno de operações com debêntures de R\$ 24 milhões, dívidas reassumidas de R\$ 67 milhões e créditos imobiliários enviados de volta à Simeira, de R\$ 28 milhões, resultando nos R\$ 235 milhões à época da decretação da concordata. Em 31.12.98 foi contabilizada provisão para perdas, de R\$ 248 milhões.

A investigação da CVM responsabilizou os diretores que atuaram na época em que foram cometidas as infrações e assinaram as demonstrações contábeis, bem como os controladores por abuso de poder pelas operações de transferências de recursos e assunção de dívidas e pela “operação de ida e volta das dívidas ocorrida entre os dias 26 e 28/03/98, feita com o objetivo de informar enganosamente nas demonstrações financeiras de 31.12.97 que o mútuo com empresas ligadas havia sido liquidado”.

Os auditores independentes emitiram pareceres sem ressalva às demonstrações contábeis levantadas em 31/12/96 e 31/12/97, fato questionado pela investigação da CVM em

função de não constar em notas explicativas as operações realizadas com partes relacionadas.

Além disso, o relatório da CVM descreve que

a análise dos papéis de trabalho indicava também que eles não verificaram a devolução pela Commerce dos valores de R\$ 88.570.512,43 em 01.10.97, R\$ 51.347.728,47 em 30.10.97 e de R\$ 50.800.139,79 em 30.11.97 que indicavam a necessidade da constituição de uma provisão nas demonstrações de 31.12.97 em relação ao mútuo com partes relacionadas e às dívidas com fornecedores, que acabou sendo constituída em 31.12.98.

O relatório da Comissão de Inquérito da CVM apurou que a KPMG Auditores Independentes e seu sócio responsável, Sr. Fernando Octávio Sepúlveda Munita infringiram os artigos 24 e 25 da Instrução CVM Nº 216/94, vigente à época, o Pronunciamento Técnico XXII do IBRACON, a Deliberação CVM Nº 26/86 e as seguintes normas de auditoria:

- NBC T 11 – item 11.2.12 – Transações com Partes Relacionadas;
- NBC T 11 – item 11.3.8 – Informações Relevantes nas Demonstrações Contábeis.

As NBC T mencionadas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução CFC Nº 700/91 (NBC T 11), vigente à época de realização dos trabalhos.

Na defesa, a KPMG Auditores Independentes e seu sócio responsável, Sr. Fernando Octávio Sepúlveda Munita alegaram que:

- o Pronunciamento XXII do IBRACON conceitua contingência em função da possibilidade da ocorrência de eventos futuros que podem afetar as demonstrações contábeis e que precisam ser avaliadas quanto ao risco de ocorrência, que pode ser provável, possível ou remoto. Os riscos prováveis devem ser objeto de provisões, os riscos possíveis devem constar apenas em notas explicativas e os riscos remotos não necessitam de provisão, tampouco ser incluídos em notas explicativas. Desta forma, não havia motivo para inclusão em notas explicativas das transferências de dívidas e numerário às empresas ligadas, pois, nas datas de emissão dos pareceres, de acordo com o histórico destas operações, o risco de que as dívidas não fossem quitadas era remoto;
- não podiam considerar as transferências como mútuos disfarçados, pois a Commerce se tornava de fato devedora das dívidas transferidas e as pagava pontualmente;

- não cabia aos auditores analisar as razões ou fundamento econômico do procedimento adotado, mas sim, se as transferências estavam corretamente contabilizadas;
- avaliaram e confirmaram que os mútuos realizados a partir de outubro de 1997 estavam devidamente revelados em nota explicativa às demonstrações contábeis, atendendo desta forma a exigência normativa, sendo que consideraram a contingência de risco possível e não provável, pois à época desta análise, todas as obrigações financeiras do grupo Arapuã estavam sendo adequadamente cumpridas, tendo sido o mútuo, inclusive, quitado em 27.03.98, data do parecer de auditoria;
- quanto às operações efetuadas após 31/12/97, que a responsabilidade dos auditores estava relacionada às demonstrações contábeis daquela data e eventos subsequentes que afetassem estas demonstrações, não tendo, portanto, obrigação fazer menção, em seu parecer, a respeito das operações realizadas entre os dias 26 e 28/03/98.

Em seu voto, a relatora do processo analisou o fato dos auditores considerarem a contingência de risco remoto, sem contudo, realizar auditoria na Commerce para verificar sua situação patrimonial e como eram geridos os recursos recebidos da Arapuã. Além disso, que nos papéis de trabalho há evidências de que a preocupação com as contingências foram levadas a diretores da empresa, que alegaram ter analisado o assunto e decidido não fazer qualquer divulgação a respeito. Em função de aceitar tal argumentação, não fazendo a ressalva em seu parecer, teriam os auditores independentes contribuído à omissão desta informação ao mercado. A CVM conclui que os auditores não poderiam deixar de fazer a ressalva em seus pareceres, aplicando a KPMG Auditores Independentes, por unanimidade de votos, a pena de multa no valor de R\$ 500.000,00 e a seu sócio responsável, Sr. Fernando Octávio Sepúlveda Munita, por maioria de votos, a pena de R\$ 250.000,00. A maioria de votos se deu porque um dos diretores que analisou o caso, a relatora, propôs a suspensão do registro de auditor independente por dois anos, além da multa e os outros dois diretores votaram em aplicar somente a multa.

5.14 Inquérito Administrativo CVM N° RJ2001/9999

Este inquérito administrativo originou-se da análise de informações dos auditores e da empresa auditada, em relação aos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis de 31 de

dezembro de 2000 da Bawman Agropecuária e Comercial S/A, empresa emitente de Contratos de Investimento Coletivo – CIC. Em 08 de maio de 2001 a CVM editou a Deliberação CVM Nº 389, alertando o mercado que todos os contratos com emissão registrada na CVM já haviam sido colocados e que a empresa não estava autorizada a emitir novos contratos de investimento coletivo – CIC. Aos auditores solicitou cópia do planejamento e programas de auditoria, bem como, qual a equipe técnica que realizaria o trabalho e da Bawman, recebeu em 05 de maio de 2001, suas demonstrações contábeis auditadas, acompanhadas do parecer de auditoria sem ressalvas, emitido pela empresa Auditora Samar Auditores e Contadores S/C. Em função de considerar exíguo o tempo despendido desde o início dos trabalhos conforme carta-proposta, em 04.04.2001 até o parecer em 27.04.2001, decidiu a CVM por realizar inspeção nos papéis de trabalho elaborados pela Auditora Samar, para analisar a qualidade da auditoria realizada.

No Relatório de Inspeção destacam-se os seguintes fatos:

- no primeiro dia de trabalho do inspetor da CVM na SAMAR, o Sr. Luciano Guzzi Cesarini informou não saber onde se encontravam arquivados os papéis de trabalho e demais documentos relativos à auditoria das demonstrações contábeis de 31/12/2000, da Bawman;
- o inspetor foi informado de que os referidos papéis de trabalho de auditoria não estavam ordenados nem arquivados;
- da análise dos papéis de trabalho, foi constatado que não haviam quaisquer referências que evidenciassem a realização satisfatória da auditoria independente, em desacordo com o que estabelece a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC Nº 820/97, pois:
 - o programa de auditoria utilizado apresenta deficiências, pois não contempla procedimentos elementares de auditoria, tais como: circularizações e cortes (“cut-off”) de documentos;
 - não há evidências de que tenha sido efetuada a análise do risco de auditoria;
 - não há evidências de exames de adequação dos saldos iniciais;
 - não há evidências de que tenha havido supervisão e, tampouco, de que os trabalhos tenham sido revisados pelo auditor responsável;
 - não há evidências de que tenham sido efetuados o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da Bawman, especialmente em relação às áreas de vendas, compras e estoques;
 - não foram colocadas referências nos papéis de trabalho, apesar de haver nos mesmos espaços reservados especificamente para esta finalidade; e
 - não há evidências de que tenha sido utilizada metodologia de seleção para a determinação de amostragens dos itens a serem testados.

Além disso, as demonstrações contábeis da Bawman apresentavam inconsistências que não foram objeto de ressalva no parecer dos auditores independentes ou comunicação à CVM, bem como deixaram de ser aplicados procedimentos básicos necessários à formação de opinião do auditor:

- no Balanço Patrimonial de 31.12.1999, apresentado em conjunto com o de 31.12.2000, há uma diferença de R\$ 2,7 milhões no ativo, em relação aos mesmos

dados constantes das demonstrações contábeis publicadas e auditadas pelo auditor independente que precedeu a SAMAR na BawmaNº Este fato não foi comunicado pelo auditor independente à CVM, conforme previsto no artigo 25 da Instrução CVM Nº 308/99;

- falta da realização de circularização bancária;
- não foi realizada contagem física dos estoques, no caso, do plantel de animais;
- os valores de imobilizado constantes dos papéis de trabalho são divergentes dos publicados, tanto do saldo inicial, de 31.12.1999, quanto do saldo final de 31.12.2000;
- em relatório de recomendações a Samar afirma que a Bawman não elabora mapa ou planilha de cálculo das depreciações, nem possui controle individual dos bens;
- não foi realizada circularização à fornecedores e aos portadores dos contratos de investimento coletivo;
- o reconhecimento das variações de peso e cotações da carne suína, objeto dos contratos de investimento coletivo, somente ocorria por ocasião do resgate, descumprindo desta forma o princípio de competência dos exercícios;
- o total de receitas constante dos papéis de trabalho divergia do divulgado na demonstração de resultado;
- as demonstrações contábeis foram divulgadas sem totalização dos grupos de contas do balanço patrimonial, sem a demonstração de origens e aplicações de recursos e sem dados comparativos de 31.12.1999, exceto para o balanço patrimonial, bem como não foram apresentados quadros detalhando as principais contas do balanço patrimonial.

De acordo com o inquérito administrativo, na realização dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis de 31.12.2000 da Bawman, foram infringidas as seguintes normas de auditoria:

- NBC T 11 – item 11.1.3 – papéis de trabalho;
- NBC T 11 – item 11.2.1 – Planejamento da Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.3 – Risco de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.7 – Documento da Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.9 – Amostragem;
- NBC T 11 – item 11.2.13 – Transações e Eventos Subseqüentes;

- NBC T 11 – item 11.2.14 – Carta de Responsabilidade da Administração;
- NBC T 11 – item 11.3.3 – Circunstâncias que Impedem a Emissão de Parecer sem Ressalva;
- NBC P 1 – item 1.1 – Competência Técnico-Profissional.

Na defesa, os acusados alegaram que:

- quanto ao prazo de realização do trabalho, justificaram que estimaram realizar 140 horas, porém foram despendidas 242 horas, que consideraram tempo mais que suficiente;
- a única conta passível de circularização era a de Investimentos em Contratos Coletivos, porém, como os detentores destes créditos são pessoas físicas, que normalmente não respondem a confirmação que lhes é encaminhada;
- o risco de auditoria foi avaliado pelo conhecimento prévio que o responsável pelo trabalho possuía;
- os saldos iniciais haviam sido vistos em “razões” do período examinado;
- não haveria porque falar-se “em controles internos ou qualquer forma de organograma funcional, uma vez que todas as ordens são emanadas do Diretor-Presidente, e, na maioria das vezes, verbais”;
- “o único sistema que existe e funciona é o controle físico dos estoques aplicados individualmente nas granjas”, confirmado através de acompanhamento de contagem física em abril de 2001;
- foi recomendado à empresa que elaborasse e apresentasse as ITR – Informações Financeiras Trimestrais;
- a obrigatoriedade de observância do princípio de competência para atualizar os contratos de investimento coletivo ocorreu a partir da Instrução CVM Nº 350/01, que incluiu item na Instrução CVM Nº 296/98 e somente era válida para o exercício de 2001;
- desconhecia as divergências nos saldos de 31/12/1999 das demonstrações contábeis publicadas referente exercício encerrado em 31/12/2000;
- a contabilidade da empresa era terceirizada e não havia um setor que específico que fizesse a conexão entre a contabilidade e a empresa;
- com exceção dos estoques, em que realizou contagem física integral, nenhuma seleção por amostragem foi efetuada pela falta de controles internos;

- o pequeno volume de operações não justificava a aplicação de critério estatístico de definição de amostragem de despesas, que foram selecionadas diretamente nos razão contábeis;
- foi elaborada recomendação para contabilização das matrizes no ativo imobilizado, porém, de conformidade com exercícios anteriores, a empresa as registrou nos estoques pois as mesmas também são objeto de comercialização, estando o fato consignado em nota explicativa;
- os saldos de bancos em 31/12/2000 estavam adequados aos extratos bancários;
- que a anexação de escritura pública de venda e compra de imóvel rural aos papéis de trabalho evidencia a análise deste grupo de contas;
- a conta fornecedores foi analisada verificando-se a legitimidade de alguns documentos constantes da composição do saldo;
- os contratos de investimento coletivo, maior passivo circulante da empresa, encontravam-se em vigor quando da verificação;
- nas demonstrações contábeis preparadas para publicação a preocupação foi a de verificar os dados de 31/12/2000, cuja a análise estava sob sua responsabilidade;
- a falta de referências nos papéis de trabalho não significaria que estes não possuem substância;
- as contas representativas do balanço patrimonial e resultado foram analisadas e as demonstrações contábeis da Bawman em 31/12/2000 representam a real situação patrimonial e financeira da empresa naquela data.

Alguns pontos da defesa deixam evidente o desconhecimento dos auditores independentes em relação às normas, principalmente quando se refere a avaliação do sistema contábil e de controles internos, bem como em relação a atualização de passivo em conformidade com o princípio de competência de exercícios, considerando a empresa desobrigada de tal atualização.

A CVM não aceitou a defesa formulada e puniu a Auditora Samar Auditores e Contadores S/C com a pena de suspensão de registro de auditor independente pelo prazo de dois anos e a seu sócio responsável, Sr. Gilberto Guzzi Cesarini, aplicou-lhe multa pecuniária de R\$ 50.000,00. Neste processo, três diretores da Bawman também foram punidos com multas pecuniárias de R\$ 50.000,00 cada um.

5.15 Inquérito Administrativo CVM N° RJ2001/8739

Em março de 2001 a CVM realizou inspeção na Bawman Agropecuária e Comercial S/A com objetivo de verificar a autenticidade de informações do prospecto relativo à 3ª Emissão e Distribuição Públicas de Contrato de Investimento Coletivo de gado suíno, tendo observado irregularidades que resultaram em termo de acusação formulado pelo Superintendente de Normas Contábeis e de Auditoria, com objetivo de apurar possíveis irregularidades nos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis dos exercícios encerrados em 31/12/98 e 31/12/99. Conforme o contrato de prestação de serviços de auditoria e pareceres firmados em 31/03/99 e 26/04/2000, estes trabalhos foram realizados pela Planin Auditores Independentes S/C, empresa não registrada na CVM como auditor independente pessoa jurídica, sendo o seu sócio, Sr. Vespasiano Consiglio registrado como auditor independente pessoa física.

A CVM, concentrando sua inspeção nos papéis de trabalho das demonstrações contábeis de 31/12/99, apurou o seguinte:

- inexistência de planejamento de auditoria, visto que o auditor apresentou como planejamento, documento de oito linhas, especificando quais contas deveriam ser analisadas;
- em consequência da falta de planejamento, também não foi avaliado o risco de auditoria, considerado tão importante quanto o próprio planejamento;
- não foram apresentados papéis de trabalho que evidenciassem a análise das contas de Contrato de Investimento Coletivo – Ativo (saldo de R\$ 896.000,00), Reserva de Reavaliação (saldo de R\$ 370.000,00) e Contas da Demonstração do Resultado do Exercício de 31/12/99;
- nos papéis de trabalho apresentados não há evidência de que tenham sido aplicados os testes de observância e substantivos nas contas de Bancos (saldo de R\$ 1.564.086,88), Ativo Objeto – Plantel – Estoques (saldo de R\$ 3.773.000,00), Imobilizado (saldo de R\$ 629.853,57), Fornecedores (saldo de R\$ 381.741,56) e Investimentos em Contratos Coletivos – Passivo (saldo de R\$ 5.197.000,00);
- o parecer do auditor independente foi emitido sem ressalva, apesar de constar no mesmo que “o estoque de animais foi levantado no encerramento do exercício, antes do início dos trabalhos de auditoria”, sendo que este estoque representava mais de 50% do total dos ativos;
- não foi apresentada a carta de responsabilidade da administração, condição básica para entrega do parecer ao cliente;

- nas demonstrações contábeis foram constatadas incorreções na elaboração do Balanço Patrimonial, da Demonstração de Resultados e da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, bem como a falta de cumprimento do princípio de competência, pois em nota explicativa consta que os contratos de investimento coletivo teriam reconhecimento dos ganhos somente nos vencimentos dos contratos, ou seja, pelo regime de caixa. Além disso, os saldos de contas correntes e aplicações financeiras foram apresentadas como sendo apenas uma conta e as demonstrações contábeis foram apresentadas sem os dados comparativos do exercício anterior.

No termo de acusação, o Superintendente de Normas Contábeis e de Auditoria concluiu que a Planin Auditores Independentes S/C, por ter firmado contrato de prestação de serviços de auditoria independente sem estar registrada na CVM, infringiu o artigo 26 da Lei Nº 6385/76 e os artigos 1º a 3º da Instrução CVM Nº 216/94 e o Sr. Vespasiano Consiglio, além dos artigos 19, 20 e 21 da Instrução CVM Nº 308/99, infringiu as seguintes normas de auditoria, aprovadas pela Resolução CFC Nº 820/97:

- NBC T 11 – item 11.1.1 – Conceitos e Objetivos da Auditoria Independente;
- NBC T 11 – item 11.1.2 – Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.1.3 – Papéis de Trabalho;
- NBC T 11 – item 11.2.1 – Planejamento da Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.3 – Risco de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.7 – Documentação de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.14 – Carta de Responsabilidade da Administração;
- NBC T 11 – item 11.3.1 – Normas do Parecer do Auditor Independente;
- NBC T 11 – item 11.3.4 – Parecer com Ressalva; e
- NBC T 11 – item 11.3.6 – Parecer com Abstenção de Opinião.

Em sua defesa a Planin Auditores Independentes S/C alegou que a CVM não observou que o contrato com a Bawman previa que os serviços seriam executados exclusivamente pelo Sr. Vespasiano Consiglio, auditor independente pessoa física, registrado na CVM, e que realizou pessoalmente os trabalhos de auditoria e que a CVM já teria absolvido a empresa em função da mesma infração, em outro processo administrativo.

Na defesa do Sr. Vespasiano Consiglio foi alegada a experiência de 50 anos de atividades profissionais, como contador, economista e administrador de empresas, bem como magistério, que não possuía qualquer vínculo com a empresa Bawman e já tinha solicitado o cancelamento de seu registro de auditor independente – pessoa física. Quanto ao mérito, o auditor independente explicou os critérios de contabilização de diversas contas contábeis, alegando que:

- os exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e não foram constatadas fraudes ou erros;
- que os dados contábeis foram analisados por amostragem e não apresentaram divergências;
- considerando a realização direta dos trabalhos pelo auditor independente, este preocupou-se em colher relatórios detalhados firmados pela empresa, que foram examinados conforme sua experiência de trabalhos anteriores, com a aplicação de procedimentos contábeis adequados;
- as contas apresentam valores compatíveis com os documentos que lhes deram origem.

A CVM não aceitou a argumentação do auditor independente, tendo condenado a Planin Auditores Independentes S/C e a seu sócio, Sr. Vespasiano Consiglio à pena de multa de R\$ 100.000,00 para cada um.

5.16 Inquérito Administrativo CVM N° SP2002/0047

Este inquérito administrativo foi instaurado em função de reclamações de investidores quanto à liquidação de contratos de investimento coletivo pela Fazendas Integradas Ouro Branco S/A e pelo não atendimento de diversas solicitações de informações efetuadas pela CVM, que realizou inspeção e constatou que:

- em 23/08/99 havia sido decretada a falência da Fazendas Integradas Ouro Branco S/A, sendo que em 06/09/99, o Sr. Roberto C. Giraldes assumiu a função de síndico da massa falida;
- na mesma data os inspetores da CVM foram ao escritório da empresa e o encontraram fechado, não sendo possível localizar o Sr. Paulo Alves de Carvalho, Diretor de Relações com Investidores;

- não houve comunicação à CVM de fato relevante (inadimplência de contratos de investimento coletivo e decretação de falência), tampouco da mudança de endereço de atendimento aos investidores;
- a empresa emitiu cheques sem fundo para pagamento a investidores, de resgates de contratos de investimento coletivo;
- havia queixa de estelionato contra a empresa, feita pela InterBrazil Seguradora S/A, alegando que a empresa contratou seguros de boi gordo para garantir uma emissão de Cédulas de Produto Rural – CPR, sem possuir efetivamente o gado lastreando a operação, pois, segundo laudo de fiscalização, na Fazenda Boa Esperança (TO) as pastagens estavam queimadas, impróprias para a criação de gado bovino.

Com relação ao trabalho de auditoria independente do Sr. José Luiz de Mello, a inspeção da CVM apurou que o mesmo:

- não apresentou os papéis de trabalho de auditoria das demonstrações contábeis do exercício encerrado em 31/12/98;
- não apresentou evidências da realização de testes de auditoria nas contas patrimoniais;
- não realizou contagem física dos estoques de animais;
- não analisou documentação relativa ao aumento de R\$ 10.037.653,00 no ativo imobilizado, através de propriedades localizadas no Pará.

Além de comprovados estas irregularidades, constatou-se a “ausência, no parecer de auditoria elaborado, de menção ou ressalva a fatos relacionados às irregularidades cometidas pela sociedade”, bem como não apresentou cópia da carta de responsabilidade da administração.

De acordo com o inquérito administrativo, o auditor independente, além de descumprir os artigos 24 e 25 da Instrução CVM Nº 216/94, atualizada pela Instrução CVM Nº 308/99, o auditor independente infringiu as seguintes normas de auditoria, aprovadas pelas Resoluções CFC Nº 820/97 (NBC T 11) e 821/97 (NBC P 1):

- NBC T 11 – item 11.2.1 – Planejamento do Trabalho;
- NBC T 11 – item 11.2.2 – Relevância;
- NBC T 11 – item 11.2.3 – Risco de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.4 – Supervisão e Controle de Qualidade;

- NBC T 11 – item 11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos;
- NBC T 11 – item 11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.7 – Documentação de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.8 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade;
- NBC T 11 – item 11.2.9 – Amostragem;
- NBC T 11 – item 11.2.10 – Processamento Eletrônico de Dados – PED;
- NBC T 11 – item 11.2.11 – Estimativas Contábeis;
- NBC T 11 – item 11.2.12 – Transações Com Partes Relacionadas;
- NBC T 11 – item 11.2.13 – Transações e Eventos Subseqüentes;
- NBC T 11 – item 11.2.14 – Carta de Responsabilidade da Administração;
- NBC T 11 – item 11.2.15 – Contingências;
- NBC P 1 – item 1.8.1 – Utilização de Trabalho de Especialistas.

Apesar de intimados, os indiciados não apresentaram defesas e foram responsabilizados pelas infrações cometidas. No caso do auditor independente, Sr. José Luiz de Melo, a pena aplicada foi multa de R\$ 30.000,00.

5.17 Inquérito Administrativo CVM Nº 17/00

Inquérito originado das análises das ITRs efetuadas pela CVM, que detectou crescimento anormal de vendas da Semp Toshiba S/A em 1995 e a obtenção de crédito desproporcional ao patrimônio líquido da Empresa. No inquérito apurou-se que em 1995 houve realmente expansão significativa das operações da controladora Semp Toshiba Amazonas S/A, cuja produção era revendida através da controlada. Também haviam contratos de mútuo entre as empresas sem cláusula de atualização monetária, como forma de planejamento tributário.

Com relação à atuação do auditor independente, Ernst & Young Auditores Independentes e seu responsável técnico, Sr Adilson Birolli Gonzalez, apurou-se o seguinte:

- foram contratados no início de 1996 para auditar as demonstrações contábeis encerradas em 31/12/95;
- os papéis de trabalho estavam corretamente arquivados, mas não continham testes de observância relacionados ao controle interno e sistemas contábeis. O auditor

menciona que foram consideradas as análises do auditor anterior, que não terminou o trabalho porque teve seu registro suspenso pela CVM;

- não havia papel de trabalho avaliando as conseqüências do planejamento tributário para os acionistas minoritários.

O inquérito da CVM propôs punição aos auditores independentes por não terem aprofundado os exames com relação ao relacionamento comercial existente entre a Semp Toshiba S/A e sua controladora, que era favorecida em detrimento dos acionistas minoritários.

Em sua defesa, os auditores independentes argumentaram que não fizeram os testes de observância por considerar os controles internos da Semp Toshiba ineficazes, ampliando os testes substantivos nos saldos das contas, demonstrados nos papéis de trabalho. Também executaram muitos testes nas contas de resultado, que foram adequadamente apresentados nas demonstrações contábeis e que realizaram os trabalhos com diligência, sem julgar as estratégias empresariais dos administradores da Semp Toshiba.

A CVM acatou a argumentação da defesa e absolveu os acusados.

5.18 Inquérito Administrativo CVM Nº 10/00

Inquérito originou-se de análise interna da CVM, através da Gerência de Operações Especiais, visando apurar irregularidades nas operações de reestruturação societária efetuada pela Enxuta S/A e que teriam gerado prejuízos aos acionistas minoritários. Esta reestruturação ocorreu em três partes: “(i) transferência da marca “Enxuta” da Enxuta S/A para a Ponto S/A, então sua controladora e companhia fechada; (ii) cisão da Ponto S/A e constituição da Futura S/A; e (iii) incorporação da Ponto pela Enxuta S/A”.

A Arthur Andersen (sucessora da Coopers & Lybrand, Biedermann, Bordasch) emitiu Laudo de Avaliação do patrimônio da Ponto S/A, que apresentava passivo a descoberto. Por este motivo, não foi possível registrar a operação, pois o patrimônio líquido somente pode ser cindido se for igual, no mínimo, ao capital a realizar. Em função disso, a Ponto S/A reavaliou a marca Enxuta, com base em laudos de reavaliação emitidos por empresa especializada.

A Comissão de Inquérito indiciou os auditores, Arthur Andersen e seu Responsável Técnico, Sr Carlos Biedermann, por terem ratificado o novo patrimônio líquido, considerado superavaliado, apenas para concretizar a operação.

Na defesa, os auditores argumentaram que “não cabia à Arthur Andersen antever ou censurar os procedimentos gerenciais da empresa, restando-lhe apenas a tarefa, cumprida integralmente, de apontar a necessidade de “aporte de recursos na controladora ou realização

de parte de seu ativo”, conforme admitido no próprio relatório da Comissão de Inquérito” e que a diferença de valor da marca era razoável, em função da nova linha de produtos da Empresa.

Os auditores foram absolvidos pela CVM, por maioria de votos. Considerou-se também que os auditores independentes não tinham responsabilidade sobre laudo de avaliação patrimonial contratado pela empresa.

5.19 Inquérito Administrativo CVM Nº TA-RJ2001/7557

Inquérito originado da análise dos documentos de abertura de capital da Ecomind Agroindustrial S.A., pela observação de irregularidades nas Demonstrações Contábeis de 31/12/98, 31/03/99 e 30/06/99, cujos pareceres foram emitidos pelo Sr. Antônio Gomes Martins. Dentre as irregularidades destacavam-se as seguintes:

- o parágrafo de escopo dos pareceres de auditoria não contemplava as Demonstrações Contábeis do exercício social anterior ao corrente;
- a rubrica “depreciações acumuladas” apresentavam, nas data mencionadas, o mesmo saldo que em 31/12/96 e 31/12/97;
- as rubricas “máquinas e equipamentos” e “prédios e construções” apresentavam os mesmos valores de 1996;
- nas demonstrações de mutações do patrimônio líquido não foram segregadas as rubricas de reservas, conforme previsto na Instrução CVM 59/86 e legislação societária.

Considerando que as explicações do Sr. Antônio Gomes Martins não foram satisfatórias e que o mesmo possuía como clientes 15 companhias beneficiárias de incentivos fiscais, sem dispor de equipe técnica, a CVM realizou inspeção no seu escritório e constatou o seguinte:

- o escritório do auditor se localizava em sua residência;
- os papéis de trabalho se encontravam em outro endereço, onde estava sediada a Meira & Martins – Auditoria, Contabilidade e Consultoria S/C Ltda., empresa na qual o Sr. Antônio Gomes Martins era sócio;
- não foi elaborada proposta ou contrato escrito para os trabalhos de auditoria realizados na Ecomind. Apenas foi apresentada aos inspetores, um termo firmado em 1991 entre a Ecomind e a empresa Meira & Martins;

- não há evidências de que tenha sido efetuado o planejamento do trabalho;
- os papéis de trabalho não eram elaborados conforme a praxe exige;
- foi apresentada uma carta da Meira & Martins à Ecomind, na qual foram sugeridos alguns lançamentos contábeis.

A inspeção da CVM considerou, portanto, que os trabalhos foram realizados sem que estivessem sendo observadas as normas de auditoria, além da utilização de sociedade de auditoria não cadastrada na CVM, a Meira & Martins – Auditoria, Contabilidade e Consultoria S/C Ltda.

Além de descumprir as Instruções da CVM N° 216/94 e 308/99, vigentes às épocas de realização dos trabalhos, favorecer a atuação de agente não cadastrado na CVM, o auditor independente deixou de observar as seguintes normas de auditoria, aprovadas pelas Resoluções CFC N° 820/97 (NBC T 11) e 821/97 (NBC P 1):

- NBC T 11 – item 11.2.1 – Planejamento do Trabalho;
- NBC T 11 – item 11.2.2 – Relevância;
- NBC T 11 – item 11.2.3 – Risco de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.4 – Supervisão e Controle de Qualidade;
- NBC T 11 – item 11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos;
- NBC T 11 – item 11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.7 – Documentação de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.9 – Amostragem;
- NBC T 11 – item 11.2.10 – Processamento Eletrônico de Dados – PED;
- NBC T 11 – item 11.2.11 – Estimativas Contábeis;
- NBC T 11 – item 11.2.12 – Transações Com Partes Relacionadas;
- NBC T 11 – item 11.2.13 – Transações e Eventos Subseqüentes;
- NBC T 11 – item 11.2.14 – Carta de Responsabilidade da Administração;
- NBC T 11 – item 11.2.15 – Contingências;
- NBC P 1 – item 1.4.2 – Carta-Proposta;
- NBC P 1 – item 1.5.1 – Guarda da Documentação.

A Meira & Matins e seu outro sócio, Sr. Rubens Policarpo Meira também foram indiciados no artigo 26 da Lei N° 6.385/76, por realizar trabalhos de auditoria no âmbito do mercado de valores mobiliários sem estarem registrados na CVM.

Na defesas os acusados argumentaram entender que o papel dos órgãos fiscalizadores era de esclarecer e instruir e não multar e instaurar processos e que, “se tivessem sido informados pela Inspeção, as irregularidades apontadas já estariam sanadas”.

A CVM os considerou culpados e multou a Meira & Martins – Auditoria, Contabilidade e Consultoria S/C Ltda. em R\$ 20.000,00 e cada um de seus sócios, Srs. Antônio Gomes Martins e Rubens Policarpo Meira, em R\$ 20.000,00.

5.20 Inquérito Administrativo CVM Nº 05/02

Trata-se de inquérito instaurado para apurar eventuais irregularidades cometidas pelos administradores do Ribeirão Preto Water Park S/A (RPWP) relacionadas à divulgação de informações inexatas ao mercado e à CVM, em oferta pública de debêntures. Da mesma forma, foram investigados os coordenadores pela distribuição das debêntures, Banco NorChem S/A e os auditores independentes, KPMG Auditores Independentes e seu sócio responsável, Sr. Fernando Octavio Sepúlveda Munita.

A empresa foi constituída em 27/10/93 com a finalidade de construir e explorar um parque aquático na cidade de Ribeirão Preto – SP, com Capital Social de apenas R\$ 1.000,00. A construção do empreendimento seria, portanto, financiada com capital de terceiros, através de debêntures, cuja divulgação estimou, inicialmente, retorno de 16,15% ao ano.

O investimento total, estimado inicialmente em US\$ 13.387.390, foi revisto várias vezes, tendo sido emitidas quatro séries de debêntures. Além disso, a prospecto relativo a primeira emissão de debêntures apontava a necessidade de recursos de US\$ 7.169.800, sem considerar o custo do terreno. Após a quarta emissão de debêntures, em novembro/96 e a impossibilidade de concluir as obras do empreendimento, foi rescindido o contrato com a empresa responsável pela construção, em dezembro/96. Segundo o relatório da administração de 31/12/96, já haviam sido gastos, a valores históricos, US\$ 14.541.081. Outra empresa orçou em R\$ 18.587.000 os recursos necessários à conclusão das obras.

Em janeiro/97, a RPWP e o agente fiduciário, Oliveira Bastos DTVM, solicitaram a CVM a apuração de responsabilidades pelo déficit orçamentário e pela veracidade das informações inicialmente divulgadas no prospecto de divulgação das debêntures.

Em dezembro/00, por não se encontrar conclusão viável ao projeto, os acionistas decidiram pela dissolução da sociedade.

Com relação à atuação dos auditores independentes, o inquérito destaca os seguintes pontos:

- no parecer dos auditores independentes às demonstrações contábeis de 31/12/95 não foram ressaltados os problemas orçamentários enfrentados pelo empreendimento, tampouco divulgaram como evento subsequente os assuntos da assembléia geral de debenturistas de 05/01/96, que cogitou encerrar o projeto;
- nas Informações Trimestrais ITRs de 1996 os auditores também não mencionaram a situação de provável descontinuidade do empreendimento;
- apenas no parecer dos auditores às demonstrações contábeis de 31/12/96 apresentou abstenção de opinião, face à incerteza da continuidade do empreendimento.

De acordo com o inquérito administrativo, o auditor independente, além de descumprir os artigos 24 e 25 da Instrução CVM Nº 216/94, atualizada pela Instrução CVM Nº 308/99, infringiu o item 11.3.7.1 – Incerteza em relação a fato relevante, da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC Nº 820/97. Também foi descumprido, neste caso, o item 16 do Comunicado Técnico Nº 02/90 do IBRACON, referente Relatório de Revisão das Informações Trimestrais.

Na defesa, a KPMG Auditores Independentes e seu Responsável Técnico, Sr. Fernando Octávio Sepúlveda Munita alegaram que:

- já haviam se desfeito dos papéis de trabalho em função do prazo de guarda da documentação ser de cinco anos;
- o parecer das demonstrações contábeis de 31/12/95 não continha ressalva ou parágrafo de ênfase, porque não havia, de acordo com os dados contábeis, circunstâncias relevantes que pudessem alterar significativamente a posição patrimonial e o resultado das operações, tendo sido considerado que a ata de reunião dos debenturistas de 05/01/96 como uma evidência de continuidade, em função de que todos os grupos interessados decidiram mantê-lo;
- os problemas de continuidade do empreendimento somente ficaram evidentes em dezembro/96, posteriormente a publicação do parecer relativo as demonstrações contábeis de 31/12/95 e ITRs do primeiro e segundo trimestres de 1996;
- que as discussões orçamentárias discutidas em 1996 não configuraram fatos relevantes, pois são normais em projetos em fase pré-operacional;
- na nota explicativa da 3ª ITR foi mencionada a previsão de atraso das obras para maio e junho/97, bem como a possibilidade de pagamento de multa à

administradora do empreendimento, por rescisão de contrato. Na época não foi constituída provisão desta multa, estimada de R\$ 1.000.000, em função de as partes ainda a estavam negociando.

A CVM não aceitou a argumentação da defesa e aplicou multa pecuniária de R\$ 50.000,00 a KPMG Auditores Independentes e de R\$ 5.000,00 a seu responsável técnico, Sr. Fernando Octávio Sepúlveda Munita.

5.21 Inquérito Administrativo CVM N° TA-RJ2002/0445

Inquérito que teve origem em denúncia contra o administrador do Centro Hospitalar Albert Sabin S.A., Sr. Jacob Elias Quevici, que teria desviado cheques da entidade para sua conta e de empresas a ele relacionadas, no período de 1996 a 1999. A CVM instaurou inquérito para analisar os trabalhos dos auditores independentes às demonstrações contábeis, Apply Auditores Associados S/C, no referido período, constatando que:

- apesar de haver muitos papéis de trabalho, poucos evidenciavam a realização de análises pelos auditores;
- não havia contrato de prestação de serviços relativo ao ano de 1996;
- não havia evidência de que tenha sido efetuado o planejamento do trabalho;
- nos papéis de trabalho não havia evidência de aplicação de procedimentos de auditoria obrigatórios, tampouco cruzamento de referências e resumo nas folhas mestras;
- não foram realizadas circularizações para confirmação de saldos , estudos de estimativas contábeis, acompanhamento de operações com partes relacionadas e avaliação de contingências;
- o auditor não obteve a carta de responsabilidade da administração.

Desta forma, o inquérito da CVM detectou que não foram cumpridas as seguintes normas de auditoria nos trabalhos relativos ao exercício de 1996 e ITR's de 1997:

- NBC T 11 – item 11.1.3 – Papéis de Trabalho;
- NBC T 11 – item 11.1.4 – Fraude e Erro;
- NBC T 11 – item 11.2.1 – Planejamento de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.2 – Relevância;
- NBC T 11 – item 11.2.3 – Risco de Auditoria;

- NBC T 11 – item 11.2.4 – Supervisão e Controle de Qualidade;
- NBC T 11 – item 11.2.6 – Aplicação de Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.7 – Documentação de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.12 – Transações com Partes Relacionadas;
- NBC T 11 – item 11.2.14 – Carta de Responsabilidade da Administração

As NBC T mencionadas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução CFC Nº 700/91 (NBC T 11), vigente à época de realização dos trabalhos.

Na defesa, a Apply e seu sócio responsável, Alsino de Sousa, alegaram que:

- que os inspetores não analisaram os trabalhos de auditoria realizados, limitando-se a procurar manuscritos utilizados para fundamentar a opinião constante dos pareceres. Desta forma, ignoraram outros documentos apresentados, os quais foram juntados aos autos sem a seqüência lógica utilizada na sua elaboração, dificultando a interpretação;
- que os auditores que realizaram os trabalhos eram seniores;
- que o artigo 6º da Resolução CFC Nº 290/70 facultava a celebração de contrato de serviços escritos, sendo que o orçamento para prestação de serviços atendia à regulamentação da época;
- que as operações entre o Centro Hospitalar Albert Sabin S/A e as empresas de administradores estavam registradas e foram analisadas, não existindo, portanto, a fraude denunciada;
- que foi analisada a relevância dos riscos e mencionado o fato nos pareceres de auditoria, tendo sido analisado o risco de auditoria;
- que o inspetor da CVM havia interpretado incorretamente a falta da carta de responsabilidade da administração, pois todos os fatos relevantes estavam consignados nas demonstrações contábeis. Desta forma, lidas em conjunto com as ressalvas constantes dos pareceres, espelhavam a situação econômica e financeira real da entidade, não havendo necessidade da carta de responsabilidade da administração.

A CVM não aceitou a argumentação da defesa, punindo a Apply Auditores Associados S/C e seu sócio responsável, com multa pecuniária individual de R\$ 25.000,00.

5.22 Inquérito Administrativo CVM Nº RJ2001/ 8473

Inquérito que teve origem em denúncia anônima de suposto funcionário da Fazendas Reunidas Boi Gordo S/A (FRBG S/A) sobre irregularidades na administração da companhia. A CVM realizou análise das demonstrações contábeis de 31/12/98, 31/12/99 e 31/05/00 e ITRs de 31/08/00, 30/11/00 e 28/02/00 e constatou que:

- a reorganização societária caracterizou-se pela transferência de dívidas da cindida FRBG Ltda. para a FRBG S/A;
- foram cometidos muitos erros no registro contábil e elaboração de notas explicativas de diversos eventos;
- diversas normas da CVM e dispositivos legais não foram cumpridos.

A CVM também realizou verificação dos documentos de auditoria da Boucinhas & Campos e emitiu Relatório de Inspeção que destacou o seguinte:

- a companhia alterou o critério de atualização de dívidas em 31/05/00, deixando de contabilizar no resultado do período 121 milhões de reais, modificando-o de prejuízo para lucro. Este critério foi motivo de ressalva dos auditores às demonstrações contábeis de 31/08/00, que não foram apresentadas à CVM e foi abandonado no balanço de 28/02/01;
- os auditores não ressalvaram a emissão de CIC's irregulares, alegando que partiram do pressuposto de que eram regulares. Deixou-se de analisar, portanto, a regularidade dos certificados;
- a empresa mantinha controles extra-contábeis de “gado sem registro”, que estaria sendo criado em fazendas de terceiros (meeiros) e havia sido transferido da FRBG Ltda. como amortização de contrato de mútuo. Ocorre que, o gado transferido desta subsidiária custará R\$ 2.689.910, mas foi utilizado para amortizar dívida de R\$ 65.903.956. Os auditores não acompanharam inventário físico dos estoques de gado, limitando-se a analisar os controles de estoques;
- não foram considerados os riscos de descontinuidade, que poderiam ser observados desde as Demonstrações Contábeis de 31/05/00;
- recursos obtidos através de Certificados de Investimento Coletivo - CIC foram repassados a FRBG Ltda. através de contratos de mútuo, cujos encargos não foram reconhecidos após 30/09/99;

- não chamou atenção dos auditores independentes a transferência de imóveis da FRBG Ltda. para pagamento de contratos de mútuo, com valor reavaliado em 3.000% em relação ao custo de aquisição. Também não foi questionada a inexistência de escrituras públicas destas operações;
- na transferência de gado para liquidação de contrato de mútuo não foi questionada a ausência de notas fiscais;
- os relatórios de controle interno demonstravam a ineficiência da Administração;
- as notas explicativas das Demonstrações Contábeis de 31/05/01 estavam incompletas a respeito de: variação decorrente de acréscimo físico, variação decorrente de decréscimo físico, variação decorrente da flutuação de preços, vendas ocorridas, aquisições ocorridas e variações diversas.

No inquérito a CVM concluiu que a Boucinhas & Campos S/C Auditores Independentes e seu Diretor e responsável técnico, Sr Luiz Fernando Nóbrega, não foi diligente nos trabalhos de auditoria referente 31/12/99, 31/05/00 e 31/05/01 e das ITRs de 28/02/01, atuou com negligência ou imperícia em áreas de alto risco e foi negligente ao não comunicar tempestivamente à CVM os atos praticados pela Administração da Fazendas Reunidas Boi Gordo S/A.

Na defesa, os acusados alegaram que:

- não receberam a notificação da CVM pessoalmente;
- não foi observado o prazo de 90 dias para conclusão do processo;
- não havia sido tipificada a conduta irregular do Sr. Luiz Fernando Nóbrega;
- ausência de culpa ou dolo, sem que tenham auferido qualquer vantagem pessoal com o cometimento das supostas irregularidades;
- a CVM já tinha conhecimento dos critérios adotados em função das Demonstrações Contábeis de exercícios anteriores que já lhe haviam sido encaminhadas;
- observaram a lei, aplicando os procedimentos que julgaram adequados. Neste sentido, explicam e justificam os critérios adotados.

Os acusados propuseram à CVM termo de compromisso, que foi rejeitado. A CVM aceitou parcialmente os argumentos da defesa, tendo sido os acusados absolvidos da acusação de falta de diligência.

Considerou a CVM, entretanto, que foi descumprida a Instrução da CVM N° 308/99 e deixou-se de observar as seguintes normas de auditoria, aprovadas pelas Resoluções CFC N° 820/97 (NBC T 11) e 821/97 (NBC P 1):

- NBC T 11 – item 11.2.1 – Planejamento do Trabalho;
- NBC T 11 – item 11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos;
- NBC T 11 – item 11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria;
- NBC T 11 – item 11.2.9 – Amostragem;
- NBC T 11 – item 11.2.12 – Transações Com Partes Relacionadas;
- NBC T 11 – item 11.3.3 – Circunstâncias que impedem a emissão de Parecer Sem Ressalvas;
- NBC T 11 – item 11.3.6 – Parecer com Abstenção de Opinião;
- NBC P 1 – item 1.8 – Responsabilidade pela Utilização do Trabalho de Especialistas.

Também foi descumprido, neste caso, o item 16 do Comunicado Técnico N° 02/90 do IBRACON, referente Relatório de Revisão das Informações Trimestrais.

Quanto aos demais itens, os acusados foram penalizados com multa de R\$ 100.000,00 para a Boucinhas & Campos S/C Auditores Independentes e R\$ 20.000,00 para seu Diretor responsável técnico, Sr. Luiz Fernando Nóbrega.

5.23 Inquérito Administrativo CVM N° 05/00

A CVM recebeu correspondências de investidores, que questionavam fatos relacionados à alienação do controle acionário da Ceval Alimentos S.A. para a Bunge International Limited e instaurou inquérito para apurar responsabilidade dos administradores da Ceval e seus auditores independentes, Trevisan Auditores Independentes, pelo descumprimento da legislação aplicável à elaboração das Demonstrações Contábeis de 1996 e 1997.

Após adquirir o controle indireto da Ceval Alimentos S.A., em 18/11/97, a Bunge efetuou a incorporação da parte cindida da Santista Alimentos S.A. relativa ao segmento soja. Ocorre que, o patrimônio líquido da Ceval Alimentos S.A. sofreu ajustes que o reduziram em R\$ 245.807 mil e o resultado de 01/01/97 a 30/09/97 em R\$ 283.505 mil. Os ajustes foram efetuados na 3ª ITR de 1997, que somente foram apresentadas a CVM em 16/12/97.

Estes ajustes decorreram de critérios divergentes adotados pela nova administração em relação a anterior, relacionados a:

- provisão para devedores duvidosos – R\$ 14.002 mil;
- provisão para contingências sobre depósitos judiciais – 5.216 mil;
- reversão de créditos tributários a longo prazo relativos a prejuízos fiscais acumulados de exercícios anteriores e base de cálculo negativa da contribuição social – 25.038 mil;
- reclassificação para o ativo realizável a longo prazo, com ajuste ao valor de mercado, de imóveis e investimentos destinados a venda – R\$ 58.509 mil;
- amortização integral de despesas com marketing e propaganda relacionadas com o desenvolvimento de novos produtos registradas no ativo diferido – 16.492 mil;
- estorno de créditos tributários e constituição de provisões para riscos por perdas fiscais e trabalhistas – R\$ 52.126 mil;
- apropriação integral ao resultado do período de despesas com propaganda contabilizadas no ativo circulante como despesas antecipadas – R\$ 14.238 mil;
- ajuste a valor de mercado de ações e créditos de empréstimos compulsórios da Eletrobrás – R\$ 6.745 mil
- reconhecimento de quebra de estoque – R\$ 4.683 mil;
- estorno de créditos referentes a encargos financeiros sobre contratos de adiantamento a fornecedores de soja – R\$ 4.332 mil;
- resultados dos ajustes na equivalência patrimonial e na participação dos acionistas minoritários – R\$ 82.124 mil.

Os papéis de trabalhos dos auditores independentes registravam detalhadamente as discordâncias técnicas entre as partes em relação aos ajustes que foram efetuados pelo novo controlador. Destaca-se correspondência da Price Waterhouse que efetuara revisão especial na data base 31/08/97 e recomendou ajustes de aproximadamente R\$ 300 milhões. Em resposta, a Trevisan manifestou que poderia concordar com ajustes que totalizavam cerca de R\$ 21.700 mil. Nos papéis de trabalho também consta correspondência aos antigos controladores expondo esta opinião.

Ocorre que, mesmo evidenciando discordância aos ajustes que reduziam em aproximadamente 33% o patrimônio líquido da empresa, a Trevisan emitiu parecer sem ressalvas à 3ª ITR de 1997, exceto quanto ao ajuste referente ao estorno de crédito tributário de anos anteriores e do não reconhecimento do crédito tributário referente ao imposto de

renda e contribuição social incidentes sobre parte do montante dos próprios ajustes contábeis efetuados pela nova administração.

Na opinião da Comissão de Inquérito da CVM, evidenciada a discordância dos auditores independentes aos ajustes propostos pela nova administração, deveriam ter sido ressaltados. Desta forma, estaria demonstrando aos usuários externos que estes ajustes representavam profundas mudanças nas estimativas, metodologias, critérios e princípios contábeis adotados pela empresa.

A CVM imputou aos auditores independentes a responsabilidade pelo descumprimento dos itens 20, 28 e 54 do Pronunciamento Técnico NPA N° 01 do IBRACON, do item 4 do Pronunciamento Técnico N° 02/90 do IBRACON, aprovado pela Resolução CFC N° 678/90, cujo teor foi mantido no Pronunciamento Técnico N° 06/96 do IBRACON.

Na defesa, os auditores independentes explicaram os motivos de levaram a emitir o parecer da forma como foi divulgado, alegando imaterialidade em relação ao valor do patrimônio líquido, em alguns casos e aceitação aos novos critérios, nos demais.

A CVM considerou a Trevisan Auditores Independentes e seu responsável técnico, Sr. Luis Cláudio Fontes culpados, aplicando-lhes a pena de advertência para a empresa e multa de R\$ 50.000,00 ao responsável técnico.

Neste capítulo foram resumidos os autos dos inquéritos administrativos da CVM que julgavam a atuação de auditores independentes, julgados de 2000 a 2003, os quais estão disponíveis no *site* <http://www.cvm.gov.br>. Em todos os casos foi demonstrada quais normas de auditoria foram transgredidas pelos auditores independentes, bem como o resultado do julgamento da CVM e quais penalidades foram aplicadas.

6 ANÁLISE DOS INQUÉRITOS ADMINISTRATIVOS

Os inquéritos administrativos são instaurados após inspeção de técnicos da CVM que visam apurar alguma suspeita de irregularidade observada nas informações recebidas pela CVM ou resultante de denúncia. Com exceção de dois casos, em todos os outros inquéritos administrativos julgados de 2000 a 2004 em que auditores independentes foram indiciados, houve punição da CVM aos mesmos. Os inquéritos administrativos foram analisados sob alguns aspectos, que são a origem da inspeção, quais normas de auditoria foram infringidas e quais as punições foram aplicadas. Os índices foram calculados sempre em relação ao total dos vinte e três casos analisados, sem separá-los por ano, pois o ano de julgamento não representa, necessariamente, que tenham ocorrido na mesma época.

6.1 Origem dos Inquéritos Administrativos

As origens dos inquéritos administrativos estão demonstradas no quadro a seguir:

INQUÉRITO ADM.	ORIGEM
CVM Nº 25/99	Análise das Informações Periódicas Anuais do Auditor Independente
CVM Nº 08/99	Inspeção em Corretora de Valores Mobiliários
CVM Nº 33/98	Ajuste exercício anterior proposto pelos novos auditores
CVM Nº 32/99	Análise das Demonstrações Contábeis de Cia. Aberta
CVM Nº 07/00	Análise das Demonstrações Contábeis de Cia. Aberta
CVM Nº 08/98	Intervenção e Fiscalização do Banco Central em Instituição Financeira
CVM Nº 32/00	Análise das Demonstrações Contábeis de Cia. Aberta
CVM Nº 01/2001	Análise das Informações Periódicas Anuais do Auditor Independente
CVM Nº 06/00	Análise das Demonstrações Contábeis de Cia. Aberta
CVM Nº TA RJ2001/7661	Denúncia do Ministério Público do Estado do Pará
CVM Nº 08/00	Análise das Demonstrações Contábeis de Cias. Incentivadas
CVM Nº RJ2002/0444	Análise das Demonstrações Contábeis de Cia. Aberta
CVM Nº 31/00	Reclamação de Investidor quanto ao Plano de Reestruturação
CVM Nº RJ2001/9999	Análise das Demonstrações Contábeis de Cia. Emissora de CIC's.
CVM Nº RJ2001/8739	Análise de informações relativas à emissão de CIC's
CVM Nº SP2002/0047	Reclamações de Investidores quanto à liquidação de CIC's
CVM Nº 17/00	Análise das Demonstrações Contábeis de Cia. Aberta
CVM Nº 10/00	Reclamação de Investidor quanto ao Plano de Reestruturação
CVM Nº TA-RJ2001/7557	Análise de Demonstrações Contábeis para registro de Cia. Aberta
CVM Nº 05/02	Denúncia de administração irregular de Cia. Aberta
CVM Nº TA-RJ2002/0445	Denúncia de administração irregular de Cia. Aberta
CVM Nº RJ2001/ 8473	Denúncia anônima sobre administração irregular de Cia. Aberta
CVM Nº 05/00	Reclamação de Investidor quanto ao Plano de Reestruturação

Quadro Nº 2 – Origem dos Inquéritos Administrativos da CVM

Fonte: o autor

Observa-se, portanto, que os inquéritos administrativos tiveram origem, principalmente, pela análise da CVM às demonstrações contábeis de companhias abertas ou outras sujeitas à fiscalização da entidade, no total de dez casos, ou seja, 43,48% dos analisados.

Em seguida, aparecem a análise de informações prestadas à CVM, a reclamação de investidores quanto à planos de reestruturação de sociedades e a denúncia de investidores quanto à administração irregular de companhias abertas como principais motivos de abertura de inspeções que resultam em inquérito administrativo, com três casos, ou seja, 13,04% dos inquéritos administrativos em que auditores independentes foram indiciados.

Além destes, houve uma ocorrência para cada um dos seguintes motivos:

- inspeção da CVM à corretora de valores mobiliários;
- intervenção e fiscalização do Banco Central em instituição financeira;
- denúncia de Ministério Público Estadual;
- reclamação de investidores quanto a liquidação de CIC's.

6.2 Auditores Independentes absolvidos

Em apenas dois casos, 8,70% do total de inquéritos, auditores independentes indiciados foram absolvidos no julgamento da CVM. Apesar de indiciados pelas respectivas Comissões de Inquérito, no julgamento não ficou comprovada a culpa dos mesmos.

O primeiro caso refere-se a avaliação de operações com partes relacionadas, no qual os julgadores consideraram válido o argumento de que não houve infração à legislação em função de que foram realizadas em condições estritamente comutativas, com pagamento compensatório adequado.

No segundo caso, o auditor considerou válido laudo de avaliação patrimonial elaborado por empresa contratada pelo seu cliente. A CVM concluiu que os auditores não tinham responsabilidade sobre este laudo de avaliação patrimonial.

6.3 Normas da CVM infringidas

Os inquéritos administrativos são elaborados considerando, além de infrações à legislação societária, principalmente da Lei Nº 6.404/76, o descumprimento das normas da CVM e das normas de auditoria emanadas do Conselho Federal de Contabilidade.

O artigo 19 da Instrução CVM Nº 308/99 estabelece que “o auditor independente, no exercício de sua atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, deve cumprir e fazer cumprir, por seus empregados e prepostos, as normas específicas emanadas da Comissão de Valores Mobiliários” e o artigo 20 da mesma Instrução estabelece que

O Auditor Independente – Pessoa Física e o Auditor Independente – Pessoa Jurídica, todos os seus sócios e integrantes do quadro técnico deverão observar, ainda, as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e os pronunciamentos técnicos do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, no que se refere à conduta profissional, ao exercício da atividade e à emissão de pareceres e relatórios de auditoria.

Anteriormente à Instrução CVM Nº 308/99 estava vigente a Instrução CVM Nº 216/94, na qual estas normas estavam contidas nos artigos 19 e 20, respectivamente. Estes artigos foram infringidos em todos os casos analisados e serviram de base à utilização das normas de auditoria como base de acusação pela CVM.

6.4 Normas de auditoria infringidas

Os inquéritos administrativos mencionam quais as normas de auditoria emanadas do Conselho Federal de Contabilidade que foram infringidas. A tabela a seguir demonstra quais normas de auditoria das demonstrações contábeis, relativas a conceituação e disposições gerais, item 11.1 da NBC T 11, foram infringidas, analisando-se a quantidade de ocorrências em relação ao total de 23 inquéritos analisados:

Item	Descrição	Quant.	%
11.1.1	Conceituação e objetivos da auditoria independente	2	8,70
11.1.2	Procedimentos de Auditoria	2	8,70
11.1.3	Papéis de Trabalho	4	17,39
11.1.4	Fraude e Erro	1	4,35

Quadro Nº 3 – Normas de Auditoria Infringidas – Disposições Gerais

Fonte: o autor

A CVM considerou que em diversos casos, além de irregularidades na execução dos trabalhos, não foram observados os conceitos básicos de auditoria estabelecidos em norma. Isto pode ser observado em alguns casos, como por exemplo, no caso em que na defesa o auditor afirmava que o controlador da empresa administrava-a pessoalmente e em função disto, não necessitava de um sistema de controles internos.

Com relação às normas de execução dos trabalhos, item 11.2 da NBC T 11, observou-se que foram descumpridas em diversos casos, comparando a quantidade de casos em relação ao total de 23 inquéritos administrativos analisados, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Item	Descrição	Quant.	%
11.2.1	Planejamento da auditoria	14	60,87
11.2.2	Relevância	5	21,74
11.2.3	Risco de auditoria	7	30,43
11.2.4	Supervisão e controle de qualidade	6	26,09
11.2.5	Estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos	10	43,48
11.2.6	Aplicação dos procedimentos de auditoria	14	60,87
11.2.7	Documento da auditoria	11	47,83
11.2.8	Continuidade normal das atividades da entidade	1	4,35
11.2.9	Amostragem	5	21,74
11.2.10	Processamento eletrônico de dados – PED	3	13,04
11.2.11	Estimativas contábeis	2	8,70
11.2.12	Transações com partes relacionadas	5	21,74
11.2.13	Transações e eventos subsequentes	3	13,04
11.2.14	Carta de responsabilidade da administração	9	39,13
11.2.15	Contingências	4	17,39

Quadro Nº 4 – Normas de Auditoria Infringidas – Execução dos Trabalhos

Fonte: o autor

Na execução dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis, as normas mais frequentemente descumpridas foram a de planejamento da auditoria e de aplicação dos procedimentos de auditoria (60,87% dos casos). Em relação ao planejamento, pode-se observar que na maior parte dos casos não há evidência de que tenha sido realizado, enquanto em relação aos procedimentos de auditoria, a CVM apontou que não foram aplicados em quantidade e qualidade suficientes à formação de opinião do auditor.

Na seqüência, por quantidade de ocorrências, aparece a norma relativa à documentação da auditoria (47,83% dos casos), pela falta ou elaboração inadequada, de estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos (43,48% dos casos), pela falta de evidência de que tenha sido realizada, ou pela emissão de relatórios incompletos a respeito, e da carta de responsabilidade da administração (39,13% dos casos), pela falta de obtenção.

A não observância das normas de auditoria na execução dos trabalhos fez com que se considerassem as auditorias realizadas como ineptas, ou seja, sem a qualidade esperada pelo mercado, que toma decisões com base nas demonstrações contábeis publicadas e necessita confiar nelas. Desta forma, resultam afetados, em todos os casos, os pareceres emitidos pelos auditores independentes que foram alvo punições da CVM, pois passam a ser questionados em sua confiabilidade.

Com relação às normas do parecer dos auditores independentes, item 11.3 da NBC T 11, alguns inquéritos administrativos são específicos quanto à opinião formada, mencionando infração às mesmas, conforme demonstrado na tabela a seguir, comparando-se com o total de 23 casos analisados:

Item	Descrição	Quant.	%
11.3.1	Generalidades do parecer de auditoria	1	4,35
11.3.3	Circunstâncias que impedem a emissão do parecer sem ressalva	3	13,04
11.3.4	Parecer com ressalva	2	8,70
11.3.6	Parecer com abstenção de opinião	2	8,70
11.3.7	Incerteza referente fato relevante	1	4,35
11.3.8	Informações relevantes nas demonstrações contábeis	1	4,35

Quadro Nº 5 – Normas de Auditoria Infringidas – Parecer

Fonte: o autor

Apesar de que poucos casos mencionam o não cumprimento de normas relativas ao parecer, o texto dos inquéritos sugere que em todos os casos, o parecer foi afetado, seja pela falta de independência para emití-lo, ou, em função do trabalho realizado ter sido considerado insuficiente para formar opinião sobre as demonstrações contábeis.

Além das normas de execução dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis, foram apontadas infrações às normas profissionais do auditor independente, NBC P 1, conforme demonstrado na tabela a seguir, comparando-se a quantidade de casos em relação ao total de 23 inquéritos administrativos analisados:

Item	Descrição	Quant.	%
1.1	Competência técnico-profissional	2	8,70
1.2	Independência	2	8,70
1.3	Responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos	1	4,35
1.4	Honorários	8	34,78
1.5	Guarda da Documentação	3	13,04
1.6	Sigilo	1	4,35
1.8	Responsabilidade pela utilização do trabalho de especialistas	2	8,70

Quadro Nº 6 – Normas de Auditoria Infringidas - Profissionais

Fonte: o autor

As normas profissionais não foram cumpridas em relação aos honorários em 34,78% dos casos que geraram os inquéritos administrativos, em função de prática de preços incompatíveis aos necessários para realização dos trabalhos. Este fato tem relação direta com as infrações cometidas na execução dos trabalhos, que ocorreram, na maioria dos casos, pela falta de aplicação de procedimentos obrigatórios.

6.5 Normas do IBRACON infringidas

Nos casos analisados que referiam-se também às Informações Trimestrais – ITR's prestadas pelas companhias abertas à CVM, houve também descumprimento dos itens 4 (01 caso) e 16 (03 casos) do Comunicado Técnico N° 02/90, que foi atualizado pelo Pronunciamento Técnico N° 06/96.

O item 4 refere-se aos procedimentos técnicos necessários ao auditor para afirmar que não tenha tomado conhecimento de fato relevante que influencia as ITR's e o item 16 refere-se a emissão do relatório sobre as ITR's, estabelecendo as circunstâncias em que modificações no relatório devam ser consideradas.

Em um destes casos também não foi considerada a NPA N° 01 relativa a emissão de Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis.

6.6 Penalidades Aplicadas

As penalidades são aplicadas aos auditores independentes pessoa física e aos auditores independentes pessoa jurídica e seus responsáveis técnicos.

Nos quatro casos analisados relativos a auditores independentes pessoa física, um teve como punição a suspensão do registro e a três foram aplicadas multas.

Na maior parte dos casos foram aplicadas multas aos auditores independentes pessoa jurídica, conforme observa-se na tabela abaixo:

Penalidades	Quant	%
Multa	09	56,25
Suspensão do registro	03	18,75
Advertência	03	18,75
Cancelamento do registro	01	6,25
Total	16	100,00

Quadro N° 7 – Penalidades Aplicadas – Auditores Independentes – Pessoa Jurídica

Fonte: o autor

Da mesma forma, na maioria dos casos os responsáveis técnicos dos auditores independentes pessoa jurídica também foram multados:

Penalidades	Quant	%
Multa	12	75,00
Advertência	03	28,75
Cancelamento do registro	01	6,25
Total	16	100,00

Quadro Nº 8 – Penalidades Aplicadas – Responsáveis Técnicos

Fonte: o autor

Há um caso, não considerado nos quadros acima, em que o auditor independente pessoa jurídica já havia solicitado cancelamento do registro na CVM à época do julgamento. Por este motivo, a penalidade aplicada ao sócio responsável foi a inabilitação temporária.

Em sete casos foram aplicadas multas de R\$ 3.681,78, limite máximo previsto na legislação à época da ocorrência dos mesmos. Nos casos mais recentes, as multas alcançam valores maiores, pois o limite máximo passou a ser de R\$ 500.000,00 com a vigência da Lei Nº 9.457/99. O limite máximo, no entanto, foi aplicado em apenas um destes casos.

6.7 Motivos da Falta de Qualidade nos Inquéritos Administrativos Analisados

Ao registrar-se como auditor independente na Comissão de Valores Mobiliários, o profissional assume a responsabilidade de seguir as normas estabelecidas pela autarquia, que atua no controle e fiscalização do mercado de valores mobiliários. No exercício da função que lhe foi atribuída pela Lei Nº 6.385/76, a CVM determinou que os auditores devem observar também as normas de auditoria emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e os pronunciamentos técnicos do IBRACON. As normas de auditoria do Conselho Federal de Contabilidade servem de base para que o trabalho de auditoria seja completo e independente, ou seja, as normas de auditoria são consideradas como padrão de qualidade para a realização dos trabalhos. Por este motivo, nos inquéritos administrativos a CVM verifica se estas normas estão sendo cumpridas, considerando-as, portanto, a base técnica de realização dos trabalhos de auditoria independente.

Os auditores independentes e as empresas que atuam no mercado de valores mobiliários estão obrigados a prestar informações de suas atividades e demonstrações contábeis à CVM. Esta tem sido a maior fonte de informações para as investigações da CVM que se transformaram em inquéritos administrativos, pois 43,48% dos casos que envolveram auditores independentes e foram julgados entre 2000 e 2004, tiveram origem em informações periódicas recebidas pela CVM.

Com relação às normas de execução dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis, as mais infringidas são as do planejamento da auditoria e a da aplicação dos procedimentos de auditoria. Na maioria dos casos não há evidência de que o planejamento foi realizado, bem como, não há evidência de que os procedimentos obrigatórios foram aplicados de forma suficiente à formação de opinião do auditor. Na inspeção que resultou no Inquérito Administrativo CVM N° RJ2001/8739, por exemplo, foi apresentado como planejamento do auditor, um documento de oito linhas mencionando quais contas deveriam ser analisadas. Em outro caso, o Inquérito Administrativo CVM N° 08/99, a defesa alegou que o planejamento e os programas de trabalho não foram evidenciados em função de que os auditores conheciam as normas específicas relacionadas ao negócio da entidade auditada. Tal argumento não foi aceito pela Comissão de Inquérito. A falta de aplicação de procedimentos é observada na análise dos papéis de trabalho do auditor, em função da falta de evidência de sua realização ou, como ocorreu no Inquérito Administrativo CVM N° SP2002/0047, concluiu-se pela não realização dos procedimentos de auditoria em função da não apresentação dos papéis de trabalho.

A norma referente à documentação de auditoria foi descumprida em 47,83% dos casos, principalmente em função da apresentação de papéis de trabalho incompletos ou insuficientes à formação de opinião do auditor. Nos casos dos Inquéritos Administrativos CVM N° 06/00 e N° TA-RJ2001/7557, os papéis de trabalho não se encontravam no estabelecimento do auditor, pois estavam em poder de profissionais autônomos contratados para realizar o trabalho de campo e no escritório do qual o auditor independente era sócio e que não possuía registro na CVM. No Inquérito Administrativo CVM N° 07/00 é mencionado que os procedimentos relativos às formalidades de arquivamento e documentação dos papéis de trabalho não atendiam às normas requeridas. No Inquérito Administrativo CVM N° RJ2001/9999 consta que os papéis de trabalho não estavam ordenados nem arquivados.

A norma sobre avaliação do sistema contábil e de controles internos não foi cumprida em 43,48% dos casos. Desta fase do trabalho resulta um relatório específico de recomendações de melhoria nos controles internos. No Inquérito Administrativo CVM N° 25/99, instaurado em função de que o auditor independente prestava serviços a 26 companhias incentivadas da SUDENE, sem possuir corpo técnico permanente, apurou-se que os relatórios de avaliação de controle interno tinham todos o mesmo conteúdo, sem considerar portanto, as peculiaridades de cada empresa. No Inquérito Administrativo CVM N° 06/00 é mencionado pelos inspetores da CVM que o relatório de avaliação de controle interno apenas comenta a análise vertical e horizontal das demonstrações contábeis, sem abordar qualquer assunto

ligado ao controle interno. Em outros casos não há evidência de que tal avaliação tenha sido realizada. No Inquérito Administrativo CVM Nº RJ2001/9999 o auditor demonstrou completo desconhecimento do assunto, pois alegou em sua defesa que “não haveria porque falar-se em controles internos ou qualquer forma de organograma funcional, uma vez que todas as ordens são emanadas do Diretor-Presidente, e, na maioria das vezes, verbais”.

As normas profissionais deixaram de ser cumpridas, principalmente em relação aos honorários, pois em diversos casos constatou-se o aviltamento de honorários ou falta de informações nas cartas-proposta ou contratos de prestação de serviços em relação à quantidade de horas estimadas e falta de controle de horas trabalhadas. Com relação ao aviltamento de honorários, destacamos os seguintes casos:

- o valor hora dos serviços prestados, conforme o Inquérito Administrativo CVM Nº 25/99, estava entre R\$ 5,10 e R\$ 6,24 por hora trabalhada, quando o normal seria entre R\$ 40,00 e R\$ 50,00;
- o Inquérito Administrativo CVM Nº 01/2001 foi instaurado em função do auditor independente ter informado que havia gasto 1.968 horas para auditar 81 companhias incentivadas. A Comissão de Inquérito constatou que os contratos de prestação de serviços continham conteúdo e valores idênticos (R\$ 2.000,00), sem considerar a complexidade de cada trabalho;
- o Inquérito Administrativo CVM Nº TA RJ2001/7661 menciona as cartas-proposta emitidas à quatro empresas, com conteúdos semelhantes e valores entre R\$ 1.500,00 e R\$ 4.000,00, sem apresentar a qualificação da equipe técnica.

Apesar de poucos inquéritos administrativos mencionarem o descumprimento das normas relativas ao parecer de auditoria, observa-se que em praticamente todos os o inquéritos administrativos é mencionado o reflexo do descumprimento das normas de auditoria na emissão do parecer de auditoria:

- **Inquérito Administrativo CVM Nº 25/99:** os papéis de trabalho não evidenciam a realização dos exames suficientes para fundamentar uma opinião sobre as demonstrações contábeis;
- **Inquérito Administrativo CVM Nº 08/99:** não foram aplicados procedimentos de auditoria suficientes a embasar sua conclusão acerca da adequação da carteira do Fundo;

- **Inquérito Administrativo CVM Nº 33/98:** o inquérito administrativo foi instaurado pelo fato de que o parecer sobre as demonstrações contábeis não faziam menção ao fato dos impostos terem sido contabilizados pelo regime de caixa;
- **Inquérito Administrativo CVM Nº 32/99:** o auditor independente foi responsabilizado por não emitir parecer com ressalva às demonstrações contábeis de companhias abertas que utilizaram taxa de depreciação inadequada;
- **Inquérito Administrativo CVM Nº 07/00:** os trabalhos de auditoria analisados neste inquérito não foram conduzidas de forma diligente, havendo problemas de documentação, planejamento e elaboração de relatórios. Em um dos casos foram constatados erros que levaram a CVM a determinar a republicação das demonstrações contábeis, porém, não mereceram manifestação do auditor;
- **Inquérito Administrativo CVM Nº 08/98:** no parecer o auditor não fez menção ao fato das operações com sociedades controladas/coligadas não estarem suportadas por contratos de mútuo, como fizera no relatório de auditoria. Além disso, os papéis de trabalho evidenciam que a auditoria não foi realizada de acordo com as normas vigentes.
- **Inquérito Administrativo CVM Nº 32/00:** ocorreu a perda de independência em relação à empresa auditada, prejudicando a emissão do parecer;
- **Inquérito Administrativo CVM Nº 01/2001:** foram citados vários trabalhos com erros e limitações de escopo não mencionados no parecer;
- **Inquérito Administrativo CVM Nº 06/00:** no parecer de auditoria das demonstrações contábeis de 1994 não consta ressalva, apesar da deficiência no sistema de apuração de custos e falta de constituição da provisão para contingências relativa ao valor de mercado dos estoques ser inferior ao de custo. Na ressalva constante do parecer do exercício 1995 referente a não constituição da provisão para contingências em exercícios anteriores, não foram mensurados os efeitos sobre o patrimônio da empresa;
- **Inquérito Administrativo CVM Nº TA RJ2001/7661:** os documentos apresentados como papéis de trabalho não foram suficientes para demonstrar a realização de quaisquer exames de auditoria;
- **Inquérito Administrativo CVM Nº 08/00:** o parecer de auditoria foi emitido sem estar adequadamente informado e documentado;

- **Inquérito Administrativo CVM N° RJ2002/0444:** não foi feita ressalva no parecer referente reavaliação de ativos intangíveis e diferimento de despesas com formação de atletas profissionais;
- **Inquérito Administrativo CVM N° 31/00:** a CVM concluiu que os auditores não poderiam deixar de fazer ressalva em seus pareceres;
- **Inquérito Administrativo CVM N° RJ2001/9999:** as demonstrações contábeis apresentavam inconsistências que não foram objeto de ressalva no parecer dos auditores independentes;
- **Inquérito Administrativo CVM N° RJ2001/8739:** o parecer de auditoria foi emitido sem ressalva, apesar de constar no mesmo que o estoque de animais, que representa mais de 50% do total dos ativos, foi levantado antes do início da auditoria;
- **Inquérito Administrativo CVM N° SP2002/0047:** não foi feita menção ou ressalva, no parecer de auditoria, referente fatos relacionados às irregularidades cometidas pela sociedade;
- **Inquérito Administrativo CVM N° TA-RJ2001/7557:** o parágrafo de escopo dos pareceres de auditoria não contemplava as Demonstrações Contábeis do exercício social anterior ao corrente;
- **Inquérito Administrativo CVM N° 05/02:** no parecer não foram ressaltados os problemas orçamentários enfrentados pelo empreendimento;
- **Inquérito Administrativo CVM N° TA-RJ2002/0445:** na defesa os auditores alegaram que os inspetores não analisaram os trabalhos de auditoria realizados, limitando-se a procurar manuscritos utilizados para fundamentar a opinião constante dos pareceres;
- **Inquérito Administrativo CVM N° RJ2001/ 8473:** os auditores não ressalvaram a emissão de CIC's irregulares, alegando que partiram do pressuposto de que eram regulares;
- **Inquérito Administrativo CVM N° 05/00:** a discordância aos novos critérios utilizados estava evidenciada nos papéis de trabalho dos auditores, motivo pelo qual, os ajustes propostos pela nova administração deveriam ter sido ressalvados no parecer.

Portanto, em todos os casos em que houve punição aos auditores independentes, o parecer de auditoria foi afetado pelas irregularidades cometidas, pois, como produto final do

trabalho, mesmo que tenham sido aplicados procedimentos insuficientes, a opinião expressa no parecer será base para a tomada de decisões no mercado, que o considera confiável.

Em alguns casos, percebe-se que a falta de qualidade decorre de falta de observância da ética profissional que se espera dos auditores independentes. Neste caso, o descumprimento das normas de auditoria não é consequência de falta de conhecimento técnico ou de controles, mas sim resulta de conduta inadequada aos padrões éticos e morais estabelecidos.

6.8 Teoria da Agência

O comportamento antiético dos auditores pode ser explicado também através da Teoria da Agência, ou, de *Agency*, como proposta por Hendriksen e Van Breda (1999; pág. 139): “o agente compromete-se a realizar certas tarefas para o principal; o principal compromete-se a remunerar o agente. Pode ser feita uma analogia com a situação envolvendo os proprietários e os administradores de uma empresa”. O principal, proprietário, remunera o agente, administrador, por assumir o risco do negócio, ou seja, o administrador é recompensado por alcançar metas previstas, sendo o resultado do exercício a principal delas. O administrador, que possui sob sua custódia a contabilidade, passa a ser interessado direto no resultado da empresa, podendo influenciar diretamente na informação prestada ao proprietário. De acordo com Andrade e Rosseti (2004; p. 27), os conflitos de agência

ocorrem quando o *agente principal* (no caso, o acionista) delega ao *agente executor* (no caso, a direção executiva da corporação) as decisões que maximizarão os resultados das operações da empresa, em benefício do acionista; mas comportamentos oportunistas do executor podem conflitar com o objetivo do agente principal.

Em relação à informação prestada pelo agente ao principal, Hendriksen e Van Breda (1999; pág. 139) explicam que

O trabalho mais recente na área da teoria de *agency* tem-se concentrado nos problemas causados por informação incompleta, ou seja, quando nem todos os estados são conhecidos por ambas as partes e, assim, certas consequências não são por elas consideradas. Tais situações são conhecidas como *assimetrias informacionais*.

A assimetria informacional ocorre quando o proprietário não consegue acompanhar todas as ações dos administradores e estas podem divergir das preferências do proprietário, seja porque têm preferências diferentes ou porque esteja deliberadamente enganando o proprietário. Trata-se de problema conhecido como risco moral. Para minimizá-lo contrata-se

uma empresa de auditoria para fiscalizar a administração ou concedem-se incentivos à administração para que suas preferências fiquem alinhadas às dos proprietários.

Ocorre que, de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999; p.143),

os administradores que são recompensados por lucro líquido elevado têm um incentivo claro para aumentar esse número contábil, seja decidindo manipular as regras de cálculo ou, o que é mais interessante para a teoria da contabilidade, escolhendo regras que lhe favoreçam.

De acordo com Andrade e Rosseti (2004; p. 44), os conflitos de agência levam à gestão ineficaz em pelos os seguintes aspectos: “1. Autobenefícios em escalas exageradas. 2. Gestão mais focada no curto prazo. 3. Diretrizes impactantes não consensadas. 4. Estratégias defensivas”.

Desta forma, quando os administradores possuem o poder de contratar serviços de auditoria, poderão com maior facilidade induzi-los a comportamentos antiéticos, como forma de manter o contrato. Neste sentido, condicionam a renovação do contrato ao parecer que lhe seja favorável, em relação ao que seria tecnicamente correto.

Neste modelo, o resultado do exercício é o objetivo principal, independente do que seja necessário para alcançá-lo. Segundo Nash (2001; p.122),

as limitações morais potenciais de adotar um orientação rígida de resultado de balanço e vocabulário gerencial podem ser resumidas em duas partes: levam a uma restrição da definição de objetivos do administrador e a um a indiferença quanto ao meio pelo qual esses objetivos são perseguidos.

Nesta situação ocorre também a violação à independência do auditor, sempre que o mesmo aceitar a condição imposta pelo administrador. Deveria o auditor, portanto, em função do conflito de interesse, renunciar ao trabalho.

7 RESGATE DA CREDIBILIDADE DOS AUDITORES INDEPENDENTES

A credibilidade dos auditores independentes e do próprio mercado de valores mobiliários está sendo resgatada através do trabalho das entidades reguladoras e fiscalizadoras, bem como através de legislação que pune com maior rigor os responsáveis por fraudes corporativas que alterem deliberadamente a situação real das empresas.

Neste sentido, o novo Código Civil brasileiro, conforme artigo publicado no *site* <http://www.justributario.com.br>,

estabeleceu a co-responsabilidade para auditores, contadores e empresários nos casos em que ocorram irregularidades nos balanços e relatórios de empresas. E, a exemplo do que ocorre em muitos países, quem dolosamente fraudar os resultados de uma empresa poderá pegar cadeia.

Nos Estados Unidos foi editada a Lei Sarbanes-Oxley em 2002, como forma de disciplinar a atuação dos auditores independentes e executivos, através da criação de organismo regulador das empresas de auditoria e aumentando penas e responsabilidades. De acordo com artigo publicado em <http://www.societario.com.br>, a “referida lei introduz regras bastante rígidas de governança corporativa, procurando dar maior transparência e confiabilidade aos resultados das empresas”.

7.1 Lei Sarbanes-Oxley

A Lei Sarbanes-Oxley foi assinada pelo presidente dos Estados Unidos em 30 de julho de 2002, entrando em vigor na mesma data, exceto quanto à Seção 404, que trata da implantação e avaliação de controles internos, com vigência em dezembro/2004 para as empresas americanas e em abril/2005 para as empresas estrangeiras, que possuem títulos nas bolsas de valores americanas.

De acordo com artigo publicado em <http://www.societario.com.br>, a Lei Sarbanes-Oxley “possui duas vertentes: a primeira visando maior controle das atividades de auditoria e a segunda visando punição de fraudes praticadas por administradores das empresas”.

Com relação ao controle sobre o trabalho dos auditores independentes, a referida lei estabeleceu o seguinte:

- a) criação da “Public Company Accounting Oversight Board - AOB”, uma comissão com poderes para regulamentar a atividade de auditoria, fiscalizar e punir auditores independentes;

- b) proibição da prestação de serviços de consultoria a clientes nos quais o auditor presta serviços de consultoria;
- c) proibição da prestação de serviços de auditoria a empresa cujo presidente, *controller*, diretor financeiro ou outro membro da administração tenha sido empregado da auditoria em prazo inferior a um ano da contratação.

À atuação dos administradores foram estabelecidas as obrigações e penalidades, com intuito de aumentar a responsabilidade destes profissionais para com o mercado:

- a) os principais executivos devem conferir os relatórios periódicos entregues a *Securities and Exchange Commission – SEC*, para garantir que os mesmos não contêm informações falsas ou omissas. Neste sentido, o diretor presidente e o diretor financeiro apresentam juntamente com os relatórios e demonstrações contábeis, declarações certificando que as informações apresentadas foram elaboradas de acordo com as normas da *SEC*. De acordo com artigo publicado no site <http://www.societario.com.br>, “é um gesto simples mas de grande repercussão no âmbito processual”, pois, em caso de detecção de irregularidades, os executivos estarão em contradição perante a lei;
- b) foi proibida a oferta, manutenção, ampliação ou renovação de empréstimos entre a empresa, inclusive subsidiárias e quaisquer conselheiros e diretores;
- c) determinou-se a devolução de bônus e/ou lucros, caso as demonstrações contábeis sejam republicadas por descumprimento de normas relacionadas à divulgação de informações da companhia;
- d) foram limitados os planos de benefícios dos administradores e conselho de administração;
- e) os profissionais que se relacionam com os administradores, inclusive contadores e advogados, precisam informar à *SEC* sobre eventuais violações à legislação do mercado de capitais.

Às infrações dos administradores e conselheiros foram estabelecidas multas, que variam de US\$ 1.000.000 a US\$ 5.000.000 ou prisão, de 10 a 20 anos. Conforme artigo constante do site <http://www.societario.com.br>, “apesar de todas as mudanças, a responsabilidade do administrador continua sendo subjetiva, ou seja, é necessário que se prove a culpa (negligência, imprudência, imperícia) ou o dolo deste administrador”.

A Lei Sarbanes-Oxley determinou também a criação, nas empresas que negociam títulos no mercado de valores mobiliários americano, do comitê de auditoria, que deve ser composto por três membros independentes da companhia, que irão escolher a empresa de

auditoria independente. O comitê será responsável por avaliar a atuação dos auditores, inclusive, com a disponibilização de meios para recebimento de denúncias anônimas a respeito de eventuais irregularidades .

Quanto à Seção 404 da Lei, artigo publicado no *site* <http://www.modulo.com.br> esclarece que nela estão definidos “os mandamentos sobre os controles de processos internos e sistemas contábeis”, que serão avaliados anualmente para a emissão de relatório a ser encaminhado à SEC. Constarão deste relatório, em relação aos controles internos e demais procedimentos, atestado de responsabilidade dos administradores da empresa quanto a sua manutenção, avaliação e relatório de cumprimento de metas e de eficácia dos mesmos para emissão dos relatórios financeiros, ao final de cada ano fiscal e declaração de que o auditor independente atestou a avaliação dos procedimentos efetuada pela administração.

A Lei Sarbanes-Oxley foi a resposta imediata do governo e congresso americano às fraudes corporativas. De acordo com reportagem publicada no Jornal Valor Econômico em 11 de agosto de 2004, extraída de <http://especiais.valoronline.com.br>, “os escândalos ocorreram em 2001, a SOx foi aprovada em 2002, a SEC fez a regulamentação em 2003 e as empresas americanas devem se enquadrar até o final deste ano”.

Neste sentido, Andrade e Rosseti (2004; p. 49) concordam que as reações das instituições reguladoras do mercado de capitais aos escândalos corporativos foram rápidas, através da Lei Sarbanes-Oxley nos Estados Unidos e da profusão de códigos de governança corporativa em muitos países. Andrade e Rosseti (2004; p. 85) também associam a SOx à governança corporativa, pois seus focos são os mesmos: *compliance* – conformidade legal; *accountability* – prestação de contas responsável; *disclosure* – mais transparência; *fairness* – senso de justiça.

7.2 Programas Instituídos Para Melhorar a Credibilidade dos Auditores Independentes

Nos últimos anos o Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com a CVM e o IBRACON, têm se esforçado para melhorar a qualidade dos trabalhos de auditoria independente e, conseqüentemente, a credibilidade dos profissionais perante a sociedade em geral. Neste sentido, a Nota Explicativa à Instrução CVM Nº 308/99, menciona que esta Instrução, além de consolidar a regulamentação da auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários,

tem por objetivo introduzir nesta regulamentação novos mecanismos, como o exame de qualificação técnica, o programa de educação continuada e os controles de qualidade interno e externo, além de exemplificar atividades que caracterizam o conflito de interesses quando sejam exercidas concomitantemente com a prestação de serviços de auditoria.

A seguir apresentam-se as principais características destes programas.

7.3 Revisão Externa de Qualidade

Apesar da quantidade de auditores independentes indiciados em inquéritos administrativos ser pequena em relação ao total de auditores independentes registrados na CVM, a ocorrência de diversos casos de repercussão nacional e outros, ocorridos no exterior, que resultaram em indenizações milionárias e na falência de uma das maiores multinacionais de auditoria, abalaram significativamente a credibilidade dos auditores independentes.

Em função disto e para atender ao disposto no artigo 33 da Instrução CVM Nº 308/99, que prevê o controle de qualidade externo aos auditores, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Resolução CFC Nº 910 de 12 de setembro de 2001, aprovando a NBC T 14 com as normas sobre a revisão externa de qualidade pelos pares. Segundo o item 14.1.1.1, a revisão externa de qualidade “constitui-se em processo educacional, de acompanhamento e de fiscalização, que visa alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade” e o item seguinte, 14.1.1.2 estabelece que,

O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelos Contadores e Firmas de Auditoria, de aqui em diante denominados “Auditores”, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do Instituto de Auditores Independentes do Brasil – IBRACON e, eventualmente, das normas emitidas por órgãos reguladores.

Para administrar e controlar o programa criou-se o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade – CRE, composto por dois representantes do Conselho Federal de Contabilidade e dois representantes do IBRACON. O CRE identifica os auditores que devem ser avaliados a cada ano, emite instruções para realização das revisões, analisa e aprova os relatórios emitidos pelos revisores e os planos de ação propostos pelos revisados e emite relatório sumário anual.

Portanto, na revisão externa de qualidade realizada pelos pares os auditores devem contratar outros auditores independentes para revisar os trabalhos de auditoria realizados, de acordo com programa de trabalho instituído pelo CRE. Este programa de trabalho prevê a

verificação do cumprimento das normas de auditoria em todos os seus aspectos, através da análise dos controles elaborados e papéis de trabalho das auditorias realizadas, selecionadas pelo auditor revisor.

O auditor revisor emitirá e encaminhará ao auditor revisado e ao CRE, Relatório de Revisão, que conterà o parecer de auditoria e Carta de Comentários com recomendações, se for o caso, sobre eventuais necessidades de adaptação ou cumprimento das normas de auditoria. O Relatório de Revisão somente é definitivo após aprovação do CRE, que o analisa e solicita informações ou explicações ao auditor revisor, em caso de dúvidas ou inconsistências de opinião em relação aos pontos levantados na Carta de Comentários. Desta análise, surgem várias possibilidades de resultado do trabalho:

- sem ressalva, sem recomendações;
- sem ressalva, com recomendações;
- com ressalva, com recomendações;
- adverso, com recomendações;
- com negativa de opinião.

A revisão externa de qualidade pelos pares foi executada pela primeira vez em 2002, quando todos os auditores registrados na CVM deveriam ser auditados por outros auditores, estabelecendo-se prazos diferentes conforme o tamanho das empresas de auditoria e sua participação no âmbito do mercado de valores mobiliários. A partir de 2003, anualmente são selecionados auditores que devem ser revisados. O relatório do CRE relativo ao exercício 2003, obtido no *site* <http://www.cfc.org.br>, que traz as informações de 2002 para fins comparativos, pode ser resumido da seguinte forma, para os casos em que os relatórios foram aprovados:

Resultado da Revisão	2003		2002	
	Quant.	%	Quant.	%
Sem ressalva, sem recomendações	21	13,38	32	9,64
Sem ressalva, com recomendações	104	66,24	220	66,27
Com ressalva, com recomendações	29	18,47	69	20,78
Adverso, com recomendações	3	1,91	10	3,01
Com negativa de opinião	0	0,00	1	0,30
Total	157	100,00	332	100,00

Quadro N° 9 – Resultados da Revisão Externa de Qualidade

Fonte: o autor

Pode-se observar aumento dos relatórios sem ressalva e sem recomendações e diminuição dos com ressalva, com parecer adverso e com negativa de opinião. A maioria dos relatórios, no entanto, praticamente com o mesmo percentual da primeira verificação, foram os sem ressalva e com recomendações.

Outro aspecto que pode ser observado no relatório do CRE é que muitos auditores independentes que estavam sujeitos a revisão, solicitaram baixa do registro na CVM no período, deixando de se submeter a revisão. Nesta situação enquadraram-se 61 auditores em 2002 e 27 auditores em 2003. Desta forma, profissionais que tinham o registro na CVM, mas não atuavam no âmbito do mercado de valores mobiliários, deixaram de fazer parte deste mercado.

7.4 Programa de Educação Continuada

Com o programa de educação continuada, o auditor independente registrado na CVM e os demais contadores que compõem seu quadro técnico, devem comprovar, anualmente, a participação em programa de educação continuada, regulamentado e aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade. Neste sentido, foi editada a Resolução CFC Nº 945/02, que aprovou a NBC P 4 – Normas para Educação Profissional Continuada, das quais destacam-se os seguintes aspectos:

- a) Define educação profissional continuada como sendo atividade educativa programada, formal e reconhecida, que o Auditor Independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários – CVM deve cumprir para manter, atualizar e expandir seus conhecimentos para o exercício profissional;
- b) Fixa a carga horária mínima que deve ser cumprida pelos auditores independentes em eventos de educação continuada, que devem ser comprovadas mediante relatório anual de atividades realizadas. A norma prevê a realização de 12 horas em 2003, 24 horas em 2004 e 32 horas a partir de 2005;
- c) Cria a Comissão de Educação Profissional Continuada (CEPC – CFC), que coordenará o programa;
- d) Define capacitadora;
- e) Define os eventos que integram o Programa de Educação Profissional Continuada.

7.4.1 Comissão de Educação Profissional Continuada

A CEPC – CFC é coordenada pelo Vice-Presidente de Desenvolvimento Profissional do CFC e composta pelos Vice-Presidentes de Desenvolvimento Profissional dos cinco CRCs com mais contadores registrados na CVM como auditores independentes; quatro contadores, indicados pelo CFC, dentre os auditores independentes registrados na CVM. Os auditores independentes indicados pelo CFC terão mandato de dois anos, sendo permitida uma recondução.

A CEPC – CFC tem as seguintes atribuições, definidas no item 4.3.2 da NBC P 4:

- estudar continuamente melhorias nesta resolução, propondo ao Presidente do CFC a ampla e imediata divulgação de alterações;
- prestar esclarecimentos relativos à aplicação do Programa de Educação Continuada;
- analisar os pedidos de reconhecimento de eventos como educação continuada, bem como analisar, quando julgar necessário, os processos de credenciamento de capacitadoras aprovados pelos Conselhos Regionais de Contabilidade;
- compilar as informações dos relatórios dos Conselhos Regionais de Contabilidade, para divulgação;
- encaminhar para divulgação, semestralmente, a lista das capacitadoras.

Os Conselhos Regionais de Contabilidade, através de suas Câmaras de Desenvolvimento Profissional ou, através de comissões CEPC – CRC criadas especificamente para trabalhar neste programa, credenciando capacitadoras, recebendo os relatórios dos auditores independentes e elaborando relatórios com informações e estatísticas, que serão encaminhadas para a CEPC – CFC e para a Presidência do Conselho Regional de Contabilidade. A NBC P 4 prevê que a CEPC – CRC deve ter de três a cinco membros.

7.4.2 Capacitadoras e Eventos de Educação Continuada

A NBC P 4 define como capacitadora a “entidade que exerce atividades de educação continuada”, as quais podem ser classificadas em instituições de ensino superior, instituições de especialização ou desenvolvimento profissional e empresas de auditoria independente.

O credenciamento das capacitadoras é concedido pela CEPC – CFC, com base em parecer da CEPC – CFC, que analisa o requerimento e documentação dos eventos ou cursos que a entidade se propõe a ministrar, com objetivo de avaliar a qualidade da capacitadora. A CEPC – CRC manterá controle sobre as atividades e desempenho das capacitadoras.

A NBC P 4 define os eventos que podem ser credenciados no programa de educação continuada, incluindo a participação e docência em cursos certificados, seminários, conferências, painéis, simpósios, palestras, congressos, convenções e outros da mesma natureza, cursos de pós-graduação e programas de extensão, bem como a atuação como participante em comissões técnicas e profissionais em órgãos reguladores da profissão, no Brasil ou exterior ou como orientador ou membro de comissão de defesa de dissertação ou tese e a produção intelectual na área contábil. Em anexo é apresentada a Tabela de Eventos e Horas aprovada pela Resolução CFC Nº 945/02.

7.5 Exame de Qualificação Técnica

A Instrução CVM Nº 308/99 em seu artigo 30 estabeleceu a necessidade do exame de qualificação técnica para habilitar o auditor independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, indicando o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON para sua execução.

O artigo 17 da Resolução Nº 3.081/03 do Banco Central do Brasil estabeleceu que a contratação ou manutenção do auditor independente depende da aprovação do responsável técnico ou membro de gerência da equipe em exame de certificação organizado pelo Conselho Federal de Contabilidade em conjunto com o IBRACON. A Resolução estabeleceu o prazo de dois anos para realização do exame, considerando a data de sua vigência, 29 de maio de 2003 e a obrigatoriedade de renovação do exame em, no máximo, cinco anos.

A regulamentação do exame de qualificação técnica surgiu com a edição da Resolução CFC Nº 1.002/04 em 23 de julho de 2004, através da qual foi aprovada 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). De acordo com o item 5.1.1 da NBC P 5, o exame “tem por objetivo aferir a obtenção de conhecimentos, competência técnico-profissional e qualidade, bem como o desenvolvimento de programa de educação continuada, após período de atividade na profissão contábil na área de auditoria”.

Com a aprovação no exame de qualificação técnica e comprovação de experiência de, no mínimo, cinco anos, na realização da atividade de auditoria independente de demonstrações contábeis, o auditor independente poderá obter sua inscrição no Cadastro Nacional de Auditores Independentes do Conselho Federal de Contabilidade.

7.5.1 Aplicação do Exame

A NBC P 5 criou também a Comissão Administradora do Exame (CAE), que terá cinco membros efetivos e cinco membros suplentes, dentre os inscritos no CNAI, que serão indicados pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Esta Comissão deverá estabelecer condições, conteúdo e formato das provas, dirimir dúvidas e resolver situações não previstas na NBC P 5, zelar pela confidencialidade dos exames e resultados, emitir relatório ao CFC após a conclusão do Exame. Será também a primeira instância administrativa para decidir sobre eventuais recursos.

A CAE atuará em conjunto com a Câmara de Desenvolvimento Profissional do CFC, que será o órgão administrativo responsável pelo recebimento das inscrições e divulgação dos aprovados, atuando também como segunda instância aos recursos relativos aos resultados do exame.

7.5.2 Conteúdo do Exame

O exame será composto por duas provas, sendo uma de qualificação técnica geral e outra específica aos auditores que atuam em instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil.

O conteúdo da primeira prova, previsto no item 5.3.3 da NBC P 5 é o seguinte:

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

O conteúdo da segunda prova, previsto no item 5.3.4 da NBC P 5 é o seguinte:

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

Serão aprovados no exame de qualificação técnica os candidatos que alcançarem pelo menos 50% dos pontos possíveis, sendo-lhes concedida certidão de aprovação com validade de um ano, para registro no CNAI.

7.6 Rodízio dos Auditores Independentes

Para diminuir o risco de perda de objetividade e ceticismo, a NBC P 1 determina a rotação de profissionais de liderança, após cinco anos de trabalhos ao mesmo cliente. A Instrução CVM Nº 308/99, no entanto, estabelece o prazo de cinco anos como o período máximo para prestação contínua a um mesmo cliente, devendo a recontração somente ocorrer após três anos. O mesmo prazo é adotado pelo BACEN em relação às instituições financeiras e demais entidades que autoriza a funcionar, conforme artigo 9º da Resolução 3.081/03, que revogou a Resolução Nº 2.267/96, que previa prazo de quatro exercícios sociais para o rodízio.

Esta norma já vem sendo praticada, resultando em alterações no mercado de auditoria independente, com reclamações dos auditores que perderam clientes e possibilidade de crescimento de outros auditores, conforme demonstra a figura abaixo, veiculada no Jornal Valor Econômico e extraída do *site* <http://www.trevisan.com.br>, que destaca a Trevisan como uma das empresas de auditoria com maior crescimento, em função desta norma. O asterisco constante da figura não é explicado no *site* do qual foi extraída.

Troca de posições		
Evolução dos auditores independentes por clientes*		
	31/12/2002	31/12/2003
Deloitte Touche Tohmatsu	96	91
PricewaterhouseCoopers	107	82
Trevisan	28	38
Ernst & Young	36	37
KPMG	36	32
Boucinhas&Campos+Soteci	14	19
Martinelli	16	14
BKR Lapes, Machado	5	5
HLB Audlink	6	4
Rokembach & Cia	3	4
Nardon, Nasi & Cia.	4	4
Outros	76	68
Total	427	398

Fonte: CVM

Figura Nº 3 – Evolução dos Auditores Independentes por clientes
Fonte: <http://www.trevisan.com.br>

Segundo artigo veiculado na Folha Online em 26/01/04, extraído do *site* <http://www.cfc.org.br>, a constitucionalidade do rodízio está sendo questionada na Justiça, sendo que “as quatro grandes auditorias são uníssonas ao apresentarem sua contrariedade à tese do rodízio”, pois consideram ocorre perda de conhecimento da empresa auditada. Para o presidente do IBRACON, Guy Andrade, “essa tese que o auditor fica amigo do auditado é falácia. Medidas já tomadas pela própria CVM e o controle externo de qualidade das auditorias eliminam isso. O rodízio é desnecessário”.

Opinião semelhante é apresentada pelo presidente do Instituto Brasileiro dos Executivos de Finanças – IBEF, Reynaldo Aloy, no Paraná Online de 12/04/04 (extraído do

site <http://www.cfc.org.br>), quando “diz que não há sistema que blinde as empresas contra fraudes. Para ele, só uma postura ética dos executivos de companhias pode impedir falsificações nos balanços”.

7.7 Separação dos Serviços de Auditoria e Consultoria

O artigo 23 da Instrução CVM N° 308/99 proíbe aos auditores independentes prestar serviços de consultoria aos clientes para os quais presta serviços de auditoria contábil. Consideram-se como serviços de consultoria, neste caso, de acordo com o parágrafo único do mesmo artigo, os trabalhos de assessoria à reestruturação organizacional, avaliação de empresas, reavaliação de ativos, determinação de valores para constituição de reservas técnicas e provisões de contingências, planejamento tributário, remodelamento dos sistemas contábil, de informações e de controle interno ou outro serviço que influencie o processo de tomada de decisões do cliente.

Importante ressaltar que este artigo inclui a vedação às pessoas físicas e jurídicas ligadas ao auditor, ou seja, “inclusive pessoas jurídicas sob a mesma administração, tais como as de consultoria e/ou assessoria e, sendo o caso, as demais entidades de auditoria por rede”, conforme o item 1.1 da Interpretação Técnica NBC P 1 – IT – 02, aprovada pela Resolução CFC N° 961/03.

7.8 Controle Interno de Qualidade

Através da Instrução CVM N° 308/99 também foi instituída a obrigatoriedade de manutenção de programa interno de qualidade pelos auditores independentes, com objetivo de garantir que as normas de auditoria e da própria CVM sejam cumpridas. Para isto, o artigo 32 da Resolução estabelece que devem ser cumpridas as diretrizes do CFC e do IBRACON.

A Resolução define ainda o prazo de doze meses, após estar regulamentada pelo CFC, para sua implantação, possibilitando que seja desenvolvido em conjunto com outros auditores ou através de convênio com instituição especializada, devendo ser estabelecido de acordo com a estrutura da equipe técnica e considerando a complexidade dos serviços sob sua responsabilidade.

CONCLUSÃO

A falta de qualidade dos trabalhos de auditoria ocorre pelo descumprimento das normas, que são o padrão técnico e ético a ser observado pelos auditores independentes. As normas de auditoria, emanadas do Conselho Federal de Contabilidade servem de base para a realização de trabalhos consistentes, minimizando-se o de risco de auditoria.

Ao analisar os inquéritos administrativos instaurados pela CVM para apurar irregularidades nos trabalhos dos auditores independentes, observou-se que, na maioria dos casos, não foi efetuado o planejamento do trabalho de forma adequada, bem como não foram aplicados os procedimentos obrigatórios. Na seqüência, em quantidade de ocorrências, constatou-se deficiências na documentação de auditoria e falta de avaliação do sistema contábil e de controles internos, fundamental para conhecer a entidade auditada. Em diversos casos, constatou-se que a falta de qualidade decorria da inobservância da ética profissional, pois a norma de auditoria relativa aos honorários também deixou de ser cumprida. Em todos os casos, há evidências de que o parecer de auditoria foi afetado.

Em diversos casos pode-se justificar a falta de qualidade através da Teoria da Agência, pois fica evidente a influência da administração no teor dos pareceres emitidos. Isto ocorre quando a contratação da auditoria independente está vinculada à administração e não diretamente ao conselho de administração ou aos acionistas, diretamente.

A credibilidade dos auditores independentes junto aos usuários das demonstrações contábeis fica prejudicada, na medida em que são lesados por parecer incorreto ou pela repercussão que os casos de falência de companhias abertas têm na imprensa.

Espera-se que as ações adotadas em conjunto pela CVM, BACEN, CFC e IBRACON, mencionadas no Capítulo 7, resgatem a credibilidade dos auditores independentes, através da melhoria contínua dos procedimentos de controle de qualidade, de aperfeiçoamento técnico e de normas que demonstrem ao mercado intenção de que os trabalhos sejam realizados de forma independente e objetiva. Estas medidas foram inspiradas, em parte, na Lei Sarbanes-Oxley, sancionada nos Estados Unidos com objetivo de aumentar o controle sobre a atuação de auditores e administradores de empresas que negociam valores mobiliários.

A continuidade destes programas e seus reflexos na atividade de auditoria independente poderão ser temas de trabalhos futuros, pois, em alguns anos, será possível avaliar se foram implantados adequadamente e se foram benéficos ou não para a atividade, melhorando a qualidade dos pareceres e, conseqüentemente, a credibilidade dos auditores independentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria Um Curso Moderno e Completo**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANDRADE, Adriana; ROSSETI, José Paschoal. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. São Paulo: Atlas, 2004.

ATTIE, William. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

Bloomberg News. **Enron: Ex-executivo entrega-se sob acusação de fraude**. Publicado na Gazeta Mercantil de 03/10/02 (www.citadini.com.br). Acesso em 02/09/04).

_____. **Xerox inflou receita em US\$ 1,9 bi**. Publicado na Gazeta Mercantil em 01/07/02 (www.citadini.com.br), acesso em 02/09/04).

_____. **WorldCom investiga sua contabilidade e seus executivos**. Publicado na Gazeta Mercantil em 01/07/02 (<http://www.citadini.com.br>), acesso em 02/09/04).

_____. **Bancos não perceberam fraude da Parmalat por mais de uma década**. Publicado na Gazeta Mercantil em 22/07/04 (<http://www.citadini.com.br>), acesso em 02/09/04).

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2002.

CITADINI, Antônio Roque. **Credibilidade das Auditorias**. Publicado na Gazeta Mercantil em 11/07/02 (<http://www.citadini.com.br>), acesso em 02/09/04).

_____. **A Enron e as auditorias independentes**. Publicado no Diário Comércio & Indústria em 30/01/02 (<http://www.citadini.com.br>), acesso em 02/09/04).

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos: os novos horizontes em administração**. São Paulo: Makron Books, 1999.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Relatório Anual 2003**. Rio de Janeiro. Disponível em <http://www.cvm.gov.br>. Acesso em 11/10/04.

Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria e Perícia / Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2003**.

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

CRE. **Relatório Anual CRE**. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 15/03/04.

Decreto Nº 3.995/01. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 28/10/04.

Dicionário Aurélio. Disponível em <http://www.uol.com.br/aurelio>. Acesso em 02/09/04.

Dicionário Houaiss. Disponível em <http://houaiss.uol.com.br>. Acesso em 28/10/04.

Folha Online. **Saiba quem são e as penas dos ex-dirigentes do Banco Nacional.** Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br>. Acesso em 08/03/05.

Folha Online. **Rodízio de auditorias vai alterar mercado.** Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 20/09/04.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil.** São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria de Computadores.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Auditoria da Qualidade.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRINBAUM, Ricardo. **Ex-dono do Noroeste vai processar a Price.** Publicado no Jornal Folha de São Paulo em 19/07/98 (<http://www.citadini.com.br>, acesso em 11/03/05).

HENDRIKSEN, Eldon S; BREDA, Michael F van; tradução: SANVICENTE, Antônio Zoratto. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON. **Normas e Procedimentos de Auditoria.** Disponível em <http://www.ibracon.com.br>. Acesso em 02/09/04.

Instrução CVM N° 296/98. Disponível em <http://www.cvm.gov.br>. Acesso em 23/02/04.

Instrução CVM N° 308/99. Disponível em <http://www.cvm.gov.br>. Acesso em 23/02/04.

Inquéritos Administrativos. Disponível em <http://www.cvm.gov.br>. Acesso em 15/02/04.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade – Para o Nível de Graduação.** 2.ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2000.

_____. **Contabilidade Comercial.** 3.ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1991.

JACOMINO, Dalen. **Você é um profissional ético? Você S.A..** São Paulo, N° 25, p. 28, jul. 2000.

KUWABARA, Kleber M. **Sarbanes-Oxley Act of 2002.** Disponível em <http://www.societario.com.br>. Acesso em 25/02/05.

Lei N° 6.385/76. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10/04/04.

Lei N° 6.404/76. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10/04/04.

Lei N° 7.492/86. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 11/03/05.

Lei N° 10.303/01. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10/04/04.

Lei N° 9.457/97. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10/04/04.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MELO, Renata Homem de; SIMON, Renata Cruz. **Sarbanes-Oxley Act: Aspectos da nova lei contra fraude corporativa norte-americana de 23 de janeiro de 2002 e do crime jurídico do mercado de capitais brasileiro**. Disponível em <http://www.societário.com.br>. Acesso em 25/02/05.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. São Paulo Atlas, 1988.

NASH, Laura L. **Ética nas empresas: guia prático para soluções de problemas éticos nas empresas**. São Paulo: Makron Books, 2001.

OLIVEIRA, Luiz Antônio; DINIZ FILHO, André. **Curso Básico de Auditoria**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

Paraná Online. **Rodízio é insuficiente para evitar novas fraudes**. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 20/09/04.

PAULA, Maria Goreth. **Auditoria Interna: Embasamento Conceitual e Suporte Tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.

PEIXOTO, Rodney de Castro. **Implicações da Lei Sarbanes-Oxley na Tecnologia da Informação**. Disponível em <http://www.modulo.com.br> Acesso em 25/02/05.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis Normas e Procedimentos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PINTO, Celso. **Balanco de Risco**. Publicado no Jornal Folha de São Paulo em 21/02/96 (<http://www.citadini.com.br>, acesso em 02/09/04).

PRAZERES, Paulo Mundin. **Dicionário de Termos da Qualidade**. São Paulo: Atlas, 1996.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução N° 2267/96**. Disponível em <http://www.bcb.gov.br>. Acesso em 26/09/04.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução N° 3081/03**. Disponível em <http://www.bcb.gov.br>. Acesso em 26/09/04.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução N° 3170/04**. Disponível em <http://www.bcb.gov.br>. Acesso em 26/09/04.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

TACHIZAWA, Takeshy; CRUZ JÚNIOR, João Benjamin da; ROCHA, José Antônio de Oliveira. **Gestão de negócios: visões e dimensões empresariais da organização**. São Paulo: Atlas, 2001.

TEMAS CONTÁBEIS. **Ética e transparência – Dá para impedir a maquiagem?** Disponível em <http://www.justributario.com.br>. Acesso em 25/02/05.

Valor Online. **Evolução dos auditores independentes por clientes**. Disponível em <http://www.trevisan.com.br> Acesso em 02/09/04.

VIEIRA, Cândida. **Adequação no Brasil deve ser tranqüila**. Publicado no Jornal Valor Econômico de 11/08/04 (<http://especiais.valoronline.com.br>, acesso em 25/02/05).

ANEXO I – MODELO DE PARECER DE AUDITORIA SEM RESSALVA**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 das origens e aplicações de recursos 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 as origens e aplicações de seus recursos 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 – TABELA DE EVENTOS E HORAS – EDUCAÇÃO PROFISSIONAL
CONTINUADA**

TABELAS DE EVENTOS E HORAS

Tabela I			
I- Aquisição de conhecimento (cursos certificados)			
Natureza	Características	Duração do curso	Limite de pontos/hora
Cursos de pós-graduação.	<i>Lato sensu</i>	mínimo de 360 horas-aula	Até 6 pontos por disciplina concluída durante a duração do curso, com limite de 30 pontos por ano.
	<i>Stricto sensu</i> , da área contábil, autorizados pelo MEC (Mestrado e Doutorado).		
Cursos de extensão.	Disciplinas relativas à profissão contábil.		Classificação para atribuição de pontos/hora dos cursos. Ver tabela V.
Eventos relacionados ao treinamento, reciclagem, especialização ou atualização na área contábil, promovidos pelo CFC, CRCs, Ibracon, instituições de ensino superior e demais capacitadoras.	Conferências ou palestra, seminários, painéis, congressos ou Convenções nacionais; simpósios e outros eventos dessa natureza.	Um dia.	1 a 3 pontos/hora.
		Dois dias.	3 a 6 pontos/hora.
		Mais de dois dias.	Máximo de 8 pontos/hora.
	Cursos.		Nota: Ao Congresso Brasileiro de Contabilidade serão atribuídos 10 pontos.
			Classificação para atribuição de pontos/hora dos cursos. Ver tabela V.

Tabela II			
II – Docência			
A comprovação de docência poderá ser feita mediante apresentação de declaração emitida pela instituição de ensino.			
Natureza	Características	Duração do curso	Limite pontos/hora
Pós-graduação.	<i>Lato sensu</i>	mínimo de 360 horas-aula	Horas (máximo de 25 horas anuais).
	<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 pelo CFC, CRCs, Ibracon, instituições de ensino superior e capacitadoras.	Conferência ou Palestra; Painéis; Congressos ou Convenções nacionais; Simpósios; Cursos; Seminários e outros.		Cada hora vale 1 ponto (máximo de 10 anuais).

Tabela III			
III – Atuação como participante			
Natureza	Características	Duração	Limite de pontos/horas
Comissões técnicas e profissionais no Brasil ou no exterior.	<p>Temas relacionados à Contabilidade e à profissão contábil:</p> <p>a) comissões técnicas e de pesquisa do CFC, dos CRCs e do Ibracon.</p> <p>b) Comissões Técnicas e de Pesquisa de Instituições de reconhecido prestígio e relativas à profissão.</p> <p>Obs.: Os responsáveis ou coordenadores das Comissões deverão encaminhar um comunicado à CEPC-CRC, confirmando que o integrante das citadas comissões cumpriu com o objetivo e o tempo designados à mesma.</p>	12 meses ou proporção.	(máximo de 20 horas anuais).
Comissão de defesa de monografia, dissertação ou tese.	<p>Nível a que se dirige:</p> <p>Doutorado</p> <p>Mestrado</p> <p>Especialização</p> <p>Bacharelado</p>	Trabalho dirigido e concluído.	<p>Horas anuais, limitado a: 20 horas, 14 horas, 7 horas e 5 horas.</p> <p>Cada hora vale 1 ponto limitado a 20 pontos.</p>

Tabela IV			
IV – Produção Intelectual			
Natureza	Características	Duração	Limite de pontos/hora
Publicação de artigos em revistas nacionais e internacionais.	<p>Materiais relacionados com a Contabilidade e à profissão contábil e homologados pela CEPC–CFC (doc.aceito).</p> <p>Artigo técnico publicado em revista de circulação nacional e internacional (doc.aceito).</p>		<p>No máximo Internacional: 10 horas</p> <p>Nacional: 5 horas.</p>
Estudos ou trabalhos de pesquisa técnica.	<p>a) Apresentados em congressos internacionais relacionados com a Contabilidade e a profissão e aprovados pela CEPC–CFC; (doc.aceito).</p> <p>b) Apresentados em congresso ou convenções nacionais, relacionados com a Contabilidade e a profissão contábil e que façam parte do Plano de Educação Continuada reconhecido pela CEPC–CFC. (doc.aceito).</p>		<p>No máximo 10 horas.</p> <p>No máximo 5 horas.</p>
Autoria e co-autoria de livros.	<p>a) Autoria de livros publicados relacionados com a Contabilidade e a profissão contábil.</p> <p>b) Co-autoria de livros publicados relacionados com a Contabilidade e à profissão contábil.</p>		<p>No máximo 30 horas.</p> <p>No máximo 20 horas.</p>
Tradução de livros.	Tradução e adaptação de livros publicados no exterior, relacionados com a profissão contábil.		<p>No máximo 10 horas.</p> <p>Cada hora vale 1 ponto.</p>

Tabela V – Legenda		
V – Classificação para atribuição de pontos/hora dos cursos		
Área	Classificação por nível	Definição
Contabilidade	Básico Intermediário Avançado	Total de horas dividido por 4 Total de horas dividido por 2 Total de horas dividido por 1
Auditoria e suas especializações	Básico Intermediário Avançado	Total de horas dividido por 4 Total de horas dividido por 2 Total de horas dividido por 1

