

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Edilene Seles Silva

MAPEAMENTO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS SANCIONADORES
JULGADOS PELA CVM CONTRA OS AUDITORES INDEPENDENTES ENTRE 2000 E
2014

Brasília, DF

Janeiro/2015

Edilene Seles Silva

MAPEAMENTO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS SANCIONADORES
JULGADOS PELA CVM CONTRA OS AUDITORES INDEPENDENTES ENTRE 2000 E
2014

Monografia apresentada como requisito final à
conclusão do Bacharelado em Ciências Contábeis,
da Universidade de Brasília.

Orientador: Prof. Dr. José Alves Dantas

Brasília, DF

Janeiro/2015

FICHA CATALOGRÁFICA

SILVA, Edilene Seles.

Mapeamento dos processos administrativos sancionadores julgados pela CVM contra os auditores independentes entre 2000 e 2014 / Edilene Seles Silva. - Distrito Federal: UnB / FACE / CCA, 2015. 46 p.

Orientador: José Alves Dantas

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia – Graduação) – Universidade de Brasília. Janeiro de 2015. Bibliografia.

1. Desenvolvimento da Auditoria 2. Conceitos, objetivo e relevância da auditoria. 3. Erros e fraudes. 4. Regulação da profissão. 5. Das penalidades. 6. Casos de Penalidades. 7. Pesquisas sobre o tema.

I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília.

Edilene Seles Silva

MAPEAMENTO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS SANCIONADORES
JULGADOS PELA CVM CONTRA OS AUDITORES INDEPENDENTES ENTRE 2000 E
2014

Monografia apresentada como requisito final à
conclusão do Bacharelado em Ciências Contábeis,
da Universidade de Brasília.

Aprovações:

Prof. Dr. José Alves Dantas – orientador

Prof. Ma. Ludmila de Melo Souza - avaliadora

Brasília, DF

Janeiro/2015

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado à oportunidade de ingressar na UnB, por sempre está comigo em todos os momentos da minha vida, me dando forças, coragem e perseverança para continuar a caminhada durante a graduação.

Agradeço a minha mãe Naidles Seles Silva e minha irmã Edmara Seles Silva pelo amor, paciência, apoio e incentivo. Pelas palavras de conforto e ânimo nos momentos de desespero, dificuldade e angústia. Obrigada por me ajudarem a concretizar este sonho.

Agradeço aos meus amigos da UnB pelo companheirismo, amizade, preocupação e incentivo durante todo o curso. Sem vocês os dias na UnB não teriam sido os mesmos. Obrigada por terem me ajudado na época das provas, trabalhos em grupos e o próprio desenvolvimento deste trabalho.

Por fim, agradeço o professor José Alves Dantas pela confiança e paciência durante o desenvolvimento deste trabalho.

“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis”.

José de Alencar

**MAPEAMENTO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS SANCIONADORES
JULGADOS PELA CVM CONTRA OS AUDITORES INDEPENDENTES ENTRE
2000 E 2014**

RESUMO

O trabalho desenvolvido pelos auditores independentes é de fundamental importância para emissão de uma opinião profissional sobre a qualidade das informações contábeis reportadas aos usuários. Desse modo, qualidade, competência profissional, confiabilidade, independência e objetividade são características cruciais no desenvolvimento das atividades dos auditores, sendo que para atingi-las deve seguir corretamente as normas técnicas e profissionais emitidas pelos órgãos reguladores. No entanto, apesar da regulamentação e fiscalização imposta por esses órgãos, é comum a existência de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM, envolvendo auditores independentes. Nesse sentido, este trabalho tem por objetivo analisar as infrações cometidas pelos auditores independentes que resultaram em processos administrativos sancionadores julgados pela CVM durante os anos 2000 a outubro de 2014, promovendo uma avaliação do histórico dessas sanções. Para isso, foram selecionados os processos administrativos sancionadores por meio da página eletrônica da CVM. A pesquisa compreendeu 702 processos de rito ordinário e 133 processos de rito sumário, sendo que analisou-se os processos cujo acusados estavam auditores independentes pessoas físicas e/ou jurídicas. Sendo assim, a amostra totalizou 61 processos, sendo 59 de rito ordinário e 2 rito sumário. O exame dos processos foi realizado individualmente, observando as acusações e as deliberações da CVM infringidas. Os resultados encontrados mostraram uma quantidade de 4 processos cujos auditores foram considerados absolvidos e 57 que sofreram sanções. Quanto às penalidades, foi constatado que multa, advertência e suspensão do registro tiveram maiores quantidades no período analisado. No que tange aos problemas detectados, inconsistência ou não fundamentação da opinião, ausência ou insuficiência de programas ou de procedimentos de auditoria e documentação incompleta/imprópria foram os que tiveram maiores ocorrências. Além disso, foi observada a diminuição dos problemas detectados a partir de 2007. Em relação aos auditores independentes acusados, foi identificado um total de 97 pessoas, sendo 50 pessoas físicas e 47 pessoas jurídicas. Foi verificado também, que alguns auditores independentes sofreram mais de uma condenação no período examinado.

Palavras-Chaves: Auditor independente. Infrações. Comissão de Valores Mobiliários. Penalidades. Processos administrativos sancionadores.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Quantidade de processos julgados.....	25
Tabela 2: Quantidade de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM que resultaram em penalidades ou absolvição entre 2000 e 10/2014.....	27
Tabela 3: Tipos de penalidades aplicadas aos auditores independentes, por parte da CVM, entre 2000 e 10/2014.....	28
Tabela 4: Tipos de problemas destacados nos processos da CVM contra os auditores independentes, no período de 2000 a 10/2014.....	30
Tabela 5: Tipos de auditores independentes acusados nos processos movidos pela CVM, no período de 2000 a 10/2014.....	35
Tabela 6: Auditores Independentes Pessoas Físicas/ Pessoas Jurídicas com mais de uma condenação.....	36

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Evolução da quantidade de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM contra os Auditores Independentes Pessoas Físicas e/ou Jurídicas, de 2000 a 10/2014.....	26
--	----

LISTA DE APÊNDICE

Tabela 1: Tipos de penalidades aplicadas aos auditores independentes, por parte da CVM, entre 2000 e 10/2014.....	44
Tabela 2: Tipos de problemas destacados nos processos da CVM contra os auditores independentes, no período de 2000 a 10/2014.....	45
Tabela 3: Tipos de auditores independentes acusados nos processos movidos pela CVM, no período de 2000 a 10/2014.....	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BCB – Banco Central do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CNAI – Cadastro Nacional de Auditores Independentes

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

IAB – Instituto dos Auditores Independentes

IBRACON – Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes

IFAC – International Federation of Accounting

NBC PA – Norma Brasileira de Contabilidade Profissional do Auditor Independente

NBC TA – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente

PWC – PriceWaterhouseCoopers

SUSEP – Superintendência de Seguros Privados

TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 Desenvolvimento da Auditoria	14
2.2 Conceitos, objetivo e relevância da auditoria	15
2.3 Erros e fraudes	16
2.4 Regulação da profissão	17
2.5 Das penalidades	19
2.6 Casos de penalidades	20
2.7 Pesquisas sobre o tema	21
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	23
3.1 Classificação e tipificação da pesquisa	23
3.2 Procedimentos de Análise.....	23
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	25
4.1 Pelo Resultado do Julgamento	25
4.1.1 Quanto ao número de processos julgados	25
4.1.2 Quanto ao número de processos que resultaram em absolvição ou penalidades	27
4.2 Por tipos de Penalidades	28
4.3 Por tipos de problemas detectados	30
4.4 Por tipo de auditores independentes acusados	35
5 CONCLUSÃO	38
REFERÊNCIAS.....	40
APÊNDICE A.....	44
APÊNDICE B.....	45
APÊNDICE C.....	46

1 - INTRODUÇÃO

No atual contexto econômico, são cada vez mais imprescindíveis e necessárias informações contábeis confiáveis e fidedignas para o processo de tomada de decisões dos usuários. “Informação contábil é o produto da contabilidade corporativa e do sistema de informações para usuários externos que mensuram e divulgam publicamente dados quantitativos auditados relativos à posição financeira e ao desempenho de uma empresa aberta”. (BUSHMAN e SMITH, 2001, apud SILVA, 2010). Essa informação deve ser de qualidade e adequada para o correto funcionamento e desenvolvimento dos mercados e do sistema econômico.

Assim, entra a atuação da auditoria como uma forma de assegurar a qualidade e adicionar valor a essas informações. Como diz Paulo, Cavalcante e Paulo (2013), a qualidade das informações contábeis reportadas é influenciada pela qualidade de auditoria, ou seja, ela afeta de forma positiva a qualidade daquelas. Para que isso seja alcançado é necessário, portanto, competência profissional, integridade, objetividade e independência em relação aos auditores independentes que devem emitir uma opinião fidedigna e confiável sobre as demonstrações contábeis examinadas.

Segundo Paulo (2012), o trabalho desenvolvido pelos auditores independentes é de fundamental importância para emissão de uma opinião profissional sobre a qualidade das informações contábeis reportadas aos usuários – investidores, acionistas, clientes e governo, na situação econômica e financeira da empresa auditada. Assim, ainda de acordo com o autor, a perspectiva do usuário é de que a opinião da auditoria expressa plena confiança da realidade econômica e financeira, mesmo diante da subjetividade do auditor ao emitir a opinião.

Nesse sentido, a atividade é regulamentada e fiscalizada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), fundamentado no Decreto Lei nº 9.295/46 e no Art. 76 da Lei nº 12.249 de 11.06.2010. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) regulamenta o registro de Auditores Independentes e a auditoria no âmbito do mercado de valores mobiliários. Desse modo, cabe ao profissional auditor seguir as normas técnicas e profissionais emitidas por esses órgãos na realização dos seus trabalhos. A CVM dispõe, na Instrução normativa nº 308/99, sobre o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. As Normas Brasileiras de Contabilidade promovidas pelo Conselho Federal de Contabilidade dispõe

também sobre o exercício profissional do auditor independente, mostrando, por exemplo, princípios fundamentais de ética profissionais estabelecidos pelo Código de Ética Profissional.

Entretanto, apesar de toda regulamentação e fiscalização imposta pelos órgãos reguladores, além das normas que regulamentam o exercício do profissional auditor, é comum a existência de processos administrativos sancionadores envolvendo auditoria independente, decorrentes de investigações patrocinadas pela CVM para apurar os descumprimentos às normas de auditoria e as infrações cometidas pelos auditores.

Diante do exposto, o presente estudo tem o objetivo de analisar as infrações cometidas pelos auditores independentes que resultaram em processos administrativos sancionadores julgados pela CVM durante os anos 2000 a outubro de 2014, promovendo uma avaliação do histórico dessas sanções. Para o alcance desse objetivo serão analisados todos os casos de processos administrativos sancionadores contra os auditores, disponíveis na página da CVM na internet, no período estabelecido.

A pesquisa se justifica pela necessidade dos usuários em buscar informações para servirem de base na sua tomada de decisão e se aquelas não forem confiáveis e fidedignas, as suas decisões ficarão comprometidas, bem como pela incipiência de estudos sobre o tema – foi identificado o estudo de Fusiger e Silva (2014), mas com abrangência e foco mais restritos.

Além dessa parte introdutória, o estudo contempla: um referencial teórico sobre o tema na seção 2; os procedimentos metodológicos são apresentados na seção 3; na seção 4 é apresentado os resultados e por último na seção 5 as conclusões seguidas das referências.

2 - REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 - Desenvolvimento da Auditoria

A auditoria independente surgiu em meio à evolução do capitalismo e no período subsequente à Revolução industrial. Almeida (2010), explica esse momento destacando que os mercados começaram a se expandir e a concorrência se tornar cada vez mais acirrada, sendo necessário o investimento nas instalações fabris das empresas bem como o desenvolvimento tecnológico e o aprimoramento dos controles e procedimentos internos, visando assim, a redução de custos e conseqüentemente a competição no mercado dos seus produtos e serviços.

Franco e Marra (2009) também mencionam sobre o surgimento da auditoria como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, devido ao aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda. A auditoria evoluiu de forma paralela ao desenvolvimento econômico, na qual gerou as grandes empresas que tiveram por meio da confirmação dos registros contábeis maior confiança e conforto sobre a realidade econômico e financeira do seu patrimônio.

Como dizem Niyama, Costa, Dantas e Borges (2011), o trabalho do auditor independente é fundamental para o funcionamento dos mercados financeiros e de capitais, mostrando assim que desde a origem da auditoria, os proprietários já buscavam profissionais que verificassem a fidedignidade das informações contábeis publicadas por suas empresas e, nesse sentido, favorecer um ambiente confiante e com credibilidade.

Nesse contexto, de acordo com Almeida (2010), as empresas com associações internacionais de auditoria externa se instalaram no Brasil, iniciando assim o trabalho de auditoria e mostrando um conjunto de técnicas que aos poucos foram se aperfeiçoando. Já de acordo com Attie (2011), as principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram as filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras, o financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais, o crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas, a evolução do mercado de capitais, a criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972, e a criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades por ações em 1976.

Não obstante, conforme Almeida (2010) foi com a Lei nº 4.728, de 1965, que a expressão auditores independentes apareceu pela primeira vez na legislação brasileira e que disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas de desempenho para aqueles profissionais. Após isso, ainda segundo o autor, o Banco Central estabeleceu regulamentos nas quais todas as empresas do Sistema Financeiro Nacional e as companhias abertas fossem auditadas. Além disso, o banco estipulou as normas gerais de auditoria por meio da Circular nº 179 de 1972, e o CFC por meio da Resolução nº 371 de 1972, aprovou as normas e os procedimentos de auditoria, elaboradas pelo Instituto dos Auditores Independentes (IAB), que hoje é o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

A criação da Lei das Sociedades por Ações – Lei nº 6.404, de 1976, também contribuiu para o desenvolvimento da auditoria independente no Brasil, definindo de acordo com Almeida (2010) que as Companhias Abertas com ações negociadas em Bolsa de Valores fossem obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na CVM.

2.2 - Conceitos, objetivo e relevância da auditoria

A auditoria tem a função de expressar credibilidade e conforto aos usuários das informações contábeis por meio do Relatório do Auditor Independente sobre as demonstrações contábeis. Assim, Franco e Marra (2009) definem auditoria de uma forma objetiva:

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

Perez Junior (2012) neste mesmo raciocínio define auditoria como análise sistemática das transações, procedimentos, rotinas e demonstrações financeiras de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada sobre a adequação de suas análises em relação às normas e princípios.

Dutra, Alberton e Van Bellen (2007) mencionam que a credibilidade e confiança em relação à consistência e comparabilidade das informações contábeis entre as empresas que fazem parte do mercado são um dos motivos para a existência da auditoria independente. Entretanto o alcance e a execução de uma auditoria, conforme Soares (2005) implica sempre a

existência de informação verificável e de critérios objetivos para que o auditor possa avaliá-la, e os critérios para realizar essa avaliação variam consoante os objetivos que se pretende atingir.

Conforme a NBC TA 200, o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Desse modo, a auditoria está relacionada a dar credibilidade, confiança aos usuários das informações contábeis, bem como aumentar a eficiência e eficácia do controle patrimonial de uma entidade. Ela realizará o seu trabalho por meio de procedimentos para colher as evidências necessárias sobre as demonstrações contábeis e assim emitir sua opinião no relatório de auditoria independente.

2.3 - Erros e fraudes

A NBC TA 240 trata da responsabilidade do auditor no que se refere à fraude na auditoria de demonstrações contábeis. Assim, ela diz que as distorções nas demonstrações podem originar-se de fraude ou erro, sendo o fator distintivo entre eles o fato de ser intencional ou não intencional a ação subjacente que resulta em distorção das demonstrações contábeis.

Longo (2011) destaca que fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos órgãos da administração, dos empregados ou de terceiros, é algo proposital, enquanto erro é algo fortuito que ocorre sem qualquer intenção das partes envolvidas. Conforme o autor, a detecção de fraude é mais difícil do que a detecção de erros, porque no caso da fraude pode envolver aspectos sofisticados, conluíus e outros aspectos. Além disso, ainda segundo o autor, as pessoas que realizam os esquemas de fraudes são muito inteligentes e utilizam a tecnologia para facilitar o trabalho. No entanto, essa dificuldade de não detectar fraude mais rapidamente não é justificativa para a não adoção de procedimentos apropriados pelo auditor. Ele deve aprimorar os procedimentos de acordo com seu conhecimento técnico-profissional bem como seguir os objetivos emanados nas normas.

O auditor não tem a função de identificar nem investigar fraudes, porém deve pautar o seu trabalho em relação a um planejamento que seja possível avaliar todos os fatos e riscos que podem conter nas demonstrações contábeis. No seu trabalho sobre as demonstrações

contábeis identificará erros, diferenças e desvios de princípios, práticas e normas contábeis que poderão prejudicar essas demonstrações. A NBC TA 240 relata sobre isso mostrando que a principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. Já a responsabilidade do auditor segundo a norma é obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro.

Conforme Compagno (2011), investigar fraudes não é um conhecimento comum a qualquer profissional, é necessário um conhecimento mais específico de Tecnologia da Informação voltado à investigação de fraudes.

Santos *et al.* (2006) salientam sobre os erros e fraudes que nunca eram percebidos no Brasil devido à elevada inflação, mas quando ocorreu a estabilização da moeda, esse problema tornou-se perceptível para a maioria das organizações.

Nesse sentido, a ocorrência de fraudes contábeis no âmbito empresarial de organizações é ainda recorrente. Os escândalos contábeis que aconteceram nos últimos anos ocasionaram preocupações na área econômico-financeira, dentre as grandes empresas envolvidas estão a Enron, WorldCom, Xerox, Parmalat, Banco Panamericano, Carrefour, Banco Santos, Banco Nacional, entre outras. Firmas de auditoria independente de renome internacional estiveram envolvidas nestes escândalos, e como Cardozo (2002, apud Rosa, 2003) ressaltam que a reputação da classe ficou comprometida e a profissão foi alvejada naquilo que preserva como mais importante em seu patrimônio: a credibilidade.

2.4 - Regulação da profissão

Os órgãos reguladores da atividade da auditoria no Brasil que atuam de forma direta ou indireta estão o CFC, o IBRACON, a CVM e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). Esses órgãos regulam a atividade da auditoria das demonstrações contábeis com base em normas técnicas e de conduta ética-profissional, resoluções, instruções normativas, dentre outros. Rosa (2003) enfatiza a importância dos órgãos reguladores para um sistema de auditoria eficiente e a figura do auditor qualificado para fornecer credibilidade no mercado e proteger assim, os investidores.

O artigo 19 da Instrução Normativa CVM nº 308, de 1999, deixa claro que o auditor independente, no exercício de sua atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, devem cumprir e fazer cumprir, por seus empregados, as normas específicas emanadas da

CVM. Além disso, o auditor independente, como pessoa física ou jurídica, e todos os sócios e integrantes do quadro técnico deverão observar as normas emanadas do CFC e os pronunciamentos técnicos do IBRACON, no que se refere à conduta profissional, ao exercício da atividade e à emissão de pareceres e relatórios de auditoria. Desse modo, percebe-se que o auditor independente está sujeito às normas profissionais e técnicas desses órgãos, cabendo a CVM, por exemplo, aplicar penalidades caso os auditores não cumpram de forma correta o que está imposto naquelas normas. Apesar de existir toda essa regulamentação, ainda há casos de infrações e descumprimentos cometidos pelos auditores independentes às normas de auditoria, entrando nesse caso a CVM para investigar por meio de processos administrativos sancionadores e aplicar as devidas penalidades quando for apurado o não cumprimento às normas e caso as demonstrações financeiras examinadas pelos auditores independentes apresentarem fraude ou erro.

O CFC, como órgão regulador, regulamenta a atividade da auditoria por meio das Normas Brasileiras de Auditoria. Attie (2011) diz sobre a importância dessas normas por abordarem não apenas às qualidades profissionais, mas também à sua avaliação pessoal pelo exame efetuado e a emissão do relatório. No final de 2009, o CFC promoveu uma profunda modificação na estrutura dessas normas e publicou 38 novas resoluções, no intuito de alinhar as disposições brasileiras com os padrões internacionais ditados pela International Federation of Accounting – IFAC.

O Código de Ética Profissional do Contabilista se estende ao auditor independente, devendo ser seguido na condução dos seus trabalhos. Foi aprovado por meio da Resolução CFC nº 803, em 1996, abordando, segundo Rosa (2003), questões como deveres e proibições de uma maneira mais ampla, valor dos serviços profissionais, deveres em relação aos colegas de classe e penalidades.

O Banco Central (2014) tem a competência de fiscalizar as instituições financeiras e todas as demais por ele autorizadas a funcionar. Assim, tem o poder legal de instaurar processo administrativo punitivo contra as atividades das empresas de auditoria ou dos auditores independentes, relacionadas à auditoria contábil de instituições financeiras e todas as outras autorizadas, quando verificada qualquer infração a norma legal. Assim, poderá aplicar penalidades quando comprovada irregularidades praticadas nos trabalhos de auditoria no que se refere às instituições financeiras.

Já o IBRACON (2014) tem a competência de discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e contador. Além disso, pode divulgar essas questões aos reguladores e organismos públicos e privados bem como a sociedade em geral.

Pode atuar também, no aprimoramento da formação profissional dos auditores independentes, seja por meio da divulgação das atribuições daqueles profissionais, como mostrar a importância dos seus trabalhos na sociedade, verificando assim, como esse órgão tem um papel crucial para o desenvolvimento da auditoria no Brasil.

2.5 - Das penalidades

No artigo 35 da Instrução nº 308 de 1999, a CVM destaca as penalidades que o auditor pessoa física ou jurídica estará sujeito, caso atue em desacordo com as normas legais e regulamentares que disciplinam o mercado de valores mobiliários; realize auditoria fraudulenta ou inepta, falsei dados ou números, ou sonegue informações que sejam de seu dever revelar ou utilizar, em benefício próprio ou de terceiros, ou permitir que terceiros se utilizem de informações a que tenham tido acesso em decorrência do exercício da atividade de auditoria. Assim, o auditor poderá ser advertido, multado, ou ter o seu registro na CVM suspenso ou cancelado, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis quando descumprir essas disposições citadas.

Além disso, como está escrito no artigo 40, a CVM divulgará de forma periódica, atualizada e disponível para o mercado, a relação dos auditores independentes que tenham sido penalizados em inquérito administrativo. Isso pode ser acompanhado de forma rápida por meio da página eletrônica da CVM onde é verificado no link processos administrativos sancionadores, a pauta de julgamentos abertos ao público bem como os despachos e decisões do colegiado, os processos sancionadores julgados que é o alvo da pesquisa do artigo, termos de compromisso e a consulta de processos administrativos sancionadores. Percebe-se a transparência que o órgão regulador tem em passar aos usuários o acesso às informações necessárias.

O Banco Central, como órgão fiscalizador, deixa claro as penalidades para as empresas de auditoria, auditores independentes e auditor responsável pela auditoria de instituições financeiras e demais instituições autorizadas: advertência; multa de até R\$ 500 mil; proibição de praticar atividade de auditoria por até 20 anos em instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central.

2.6 - Casos de penalidades

Segundo Mengardo (2013), a firma de auditoria (PWC), foi condenada no Tribunal de Justiça de São Paulo a pagar R\$ 25 milhões de indenização por não ter detectado um desvio de aproximadamente US\$ 242 milhões, nas contas do extinto Banco Noroeste, comprado em 1999 pelo Santander.

Assim, os 34 ex-controladores do Banco Noroeste conforme Mengardo (2013) julgaram na 14ª Câmara de Direito Privado sobre o processo, alegando que os auditores foram negligentes ao não identificar o rombo nas contas da instituição financeira. A PWC realizou auditoria contábil no Banco Noroeste entre os anos de 1995 e 1998, mas não apontou o desfalque milionário, que foi descoberto em 1999, quando a instituição foi comprada pelo Santander.

Outro caso de penalidades está o da KPMG, que de acordo com Goulart (2014) foi acusada pelo relatório da Comissão de Inquérito do Banco Central sobre o Banco BVA, por ter induzido depositantes, investidores e a autoridade monetária a erro. De acordo com o Banco Central, a KPMG omitiu fatos relevantes de seus relatórios e ainda manteve, por vários anos, sua opinião de que as demonstrações financeiras traduziam a real situação econômica financeira do Banco, quando na verdade este já dava sinais de sérios problemas e indícios de irregularidades.

Logo, o Banco BVA conforme Goulart (2014) teve a falência decretada, deixando um prejuízo de R\$ 1,6 bilhão revelado pelo relatório final, onde também foram apontadas irregularidades, indícios de fraude, gestão fraudulenta e desvio de recursos no BVA. Na parte que aborda sobre a responsabilidade da auditoria externa, diz que houve relação promíscua constatada entre auditores e Banco auditado, pelo fato de o BVA ter contratado um ex-auditor. Este ex-auditor da KPMG havia deixado a empresa meses antes de ser contratado como superintendente de contabilidade, depois chegando a ser diretor no banco. Nesse caso, não obedeceram as regras para garantir uma auditoria independente, pois é previsto um período mínimo de dois anos para que um auditor possa ser contratado pela empresa auditada.

Nesse sentido, ainda conforme Goulart (2014) foi diagnosticado pela Comissão de Inquérito que a KPMG cometeu irregularidades, ao assegurar que as demonstrações de 30 de junho e 31 dezembro de 2011 refletiam adequadamente a posição patrimonial e financeira do Banco, sendo que na realidade o BVA vinha apresentando forte oscilação em seus resultados mensais, o que já deveria ter sido comentado pelos auditores.

Considerando outro caso de penalidade, a Trevisan Auditores conforme Góes e Niero (2007) teve confirmada, em março de 2007, pelo Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, multa de R\$ 500 mil imputadas pelo Banco Central em processo por supostas falhas de supervisão que inflaram os resultados do Banco Mercantil Finasa entre 1996 e 1999. O julgamento envolveu somente a pessoa jurídica, deixando de fora o ex-sócio da empresa Luiz Cláudio Fontes, que foi responsável pelos trabalhos de auditoria no Mercantil Finasa. A defesa da Trevisan argumenta que o trabalho da auditoria é baseado em amostragem, não podendo ser comparado a um trabalho semelhante a uma perícia feita pelo Banco Central.

Além desses casos de penalidades, há ainda o que o jornal Estadão Economia publicou em março de 2007 sobre o Banco Nacional, que quebrou em 1990 sem que os auditores fizessem qualquer alerta. Desde 1988, o balanço do Banco era maquiado com dados de operações de créditos fictícias com contas correntes que estavam desativadas. O Tribunal Regional Federal (TRF) condenou o auditor da KPMG por cogestão fraudulenta. Marco Aurélio Diniz Maciel era responsável pela auditoria independente do Banco Nacional e foi culpado por deixar de adotar procedimentos básicos de auditoria mediante os quais poderia ter evitado a fraude ou, pelo menos, reduzido de modo significativo às possibilidades de sua ocorrência de acordo com a opinião do juiz. O Banco Central multou a auditoria em R\$ 3.681,79 e suspendeu por dez anos, o registro de Maciel para o exercício da atividade de auditoria em instituições financeiras, entendendo assim que a KPMG deixou de observar normas e procedimentos da atividade da auditoria independente no Banco Nacional.

2.7 - Pesquisas sobre o tema

Devido à pouca abordagem ao tema, a quantidade de pesquisas sobre penalização dos auditores ainda é escassa no Brasil, mostrando desse modo a relevância deste trabalho.

Uma exceção é o trabalho de Fusiger e Silva (2014), que procurou por meio do seu estudo, identificar as principais infrações cometidas pelos auditores independentes, as quais acarretam em processos administrativos sancionadores julgados pela CVM no período de 01/01/2007 a 31/08/2013. Verificou-se nos processos analisados que a infração de maior ocorrência refere-se à emissão inadequada de relatórios, seguida da ausência ou execução inadequada do planejamento e procedimentos de auditoria e, em terceiro lugar, problemas com o registro de auditor independente.

Todavia, esta pesquisa visa aumentar o período de análise bem como verificar o histórico das infrações cometidas pelos auditores independentes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

3 - PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 - Classificação e tipificação da pesquisa

Beuren (2006) classifica a pesquisa de acordo com os objetivos, procedimentos e abordagem do problema. Assim, este estudo é classificado quanto aos objetivos como uma pesquisa descritiva. A pesquisa descritiva de acordo com Gil (2010) busca descrever características de determinada população ou fenômeno, e utilizando técnicas padronizadas de coleta de dados.

Quanto aos procedimentos, este trabalho pode ser classificado como documental, pois as informações necessárias à pesquisa foram obtidas por meio da página eletrônica da CVM, campo “Acesso à Informação”, no link “Processos Administrativos Sancionadores”, “Processos Sancionadores Julgados”, no período de 2000 a outubro de 2014. Assim, foram levantados os processos administrativos relacionados aos auditores independentes pessoas físicas e/ou jurídicas. Gil (2010) explica que a pesquisa documental vale-se de materiais não recebidos por um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. Segundo Beuren (2006), esse tipo de pesquisa tem o intuito de selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, visando retirar dela sentido e assim lhe introduzir algum valor, para que possa colaborar com a comunidade científica em pesquisas futuras.

Já em relação à abordagem do problema, é considerada qualitativa, pois procurou analisar, classificar e interpretar as infrações cometidas pelos auditores independentes por meio dos processos administrativos sancionadores julgados da CVM ao longo dos anos e verificar as suas possíveis causas. Verificar a complexidade e a interação das variáveis da pesquisa.

3.2 Procedimentos de Análise

A pesquisa compreendeu 702 processos de rito ordinário e 133 processos de rito sumário, sendo que a amostra foi composta desse modo, pelos processos nas quais estavam auditores independentes pessoas físicas e/ou jurídicas, totalizando 61 processos, sendo 59 de rito ordinário e 2 de rito sumário.

Existem dois tipos de ritos processuais adotados nos processos administrativos sancionadores da CVM: o procedimento ordinário e o procedimento sumário. O procedimento ordinário de acordo com Penna *et al.* (2009) compreende duas fases distintas: o inquérito administrativo que visa apurar os indícios de fraude e o processo administrativo que se inicia a partir da intimação do acusado para a apresentação de defesa. Já o procedimento sumário conforme Penna *et al.* (2009) consiste em julgamento de infrações chamadas de natureza objetiva que comine penalidade até R\$ 3.000,00 Bônus do Tesouro Nacional, que não depende de inquérito administrativo e considerará instaurado no momento da intimação do acusado para apresentar defesa no prazo de dez dias.

A categorização bem como a análise dos dados foi feita ano a ano em relação aos processos administrativos sancionadores julgados, ou seja, cada processo refere-se a data de julgamento e não da ocorrência dos fatos. Examinou-se as acusações feitas aos auditores independentes, o tipo de penalidade aplicada e os acusados. Nesse sentido, para facilitar o entendimento a cerca daqueles dados, a análise dos resultados compreenderá quatro seções: pelo resultado do julgamento, por tipos de penalidades, por tipos de problemas detectados e por tipo de auditor independente acusado.

4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 - Pelo Resultado do Julgamento

4.1.1 - Quanto ao número de processos julgados

A Tabela 1 apresenta a quantidade de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM. Foram analisados 61 processos no período de 2000 a 10/2014, sendo 59 de rito ordinário e 2 de rito sumário.

Tabela 1: Quantidade de processos julgados.

Ano	Quantidade de processos Julgados	%
2000	3	4,92%
2001	5	8,20%
2002	4	6,56%
2003	6	9,84%
2004	7	11,48%
2005	5	8,20%
2006	7	11,48%
2007	4	6,56%
2008	-	N/A
2009	4	6,56%
2010	3	4,92%
2011	3	4,92%
2012	1	1,64%
2013	5	8,20%
2014	4	6,56%
Total	61	100,00%

Fonte: Elaboração Própria.

Nota-se uma quantidade maior de processos julgados em 2003, 2004 e 2006 em relação aos outros anos. Em 2008, não ocorreu nenhum processo administrativo sancionador julgado pela CVM cujos auditores independentes estivessem envolvidos. Observa-se que em 2012 teve apenas um processo julgado. Além disso, chama a atenção da diminuição a partir de 2007 da quantidade de processos julgados.

O Gráfico 1 mostra a evolução da quantidade de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM contra Auditores Independentes Pessoas Físicas e/ou Jurídicas para os anos analisados.

Gráfico 1: Evolução da quantidade de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM contra os Auditores Independentes Pessoas Físicas e/ou Jurídicas, de 2000 a 10/2014.



Fonte: Elaboração Própria.

Por meio da análise da Tabela 1, nota-se que a quantidade de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM esteve mais concentrada no período de 2000 a 2007, assim, pode-se inferir que possa estar ligado aos vários escândalos financeiros em grandes corporações no início dos anos 2000, nas quais geraram a existência de fraudes contábeis. Cita-se, por exemplo, o caso da Enron, Worldcom, Global, Crossing, Xerox, Toyco, Adelphia Merck, Parmalat e Royal Ahold. De acordo com Santos *et al.* (2013), essas crises estão, em grande parte, relacionadas com o envolvimento dos auditores independentes, seja pela negligência durante os trabalhos executados ou até mesmo pela participação direta na articulação das fraudes.

Desse modo, conforme Santos *et al.* (2013) os órgãos reguladores intensificaram o nível de fiscalização por meio de normas, leis e procedimentos nas empresas de auditoria, fundamentadas principalmente na independência profissional e controle de qualidade de auditoria, diante desses acontecimentos que vinham ocorrendo no início dos anos 2000. Santos *et al.* (2013), apontam que surgiram normas regulamentando a profissão do auditor independente, quais sejam: exigência de constante estudo e aperfeiçoamento dos profissionais auditores por meio de programa de Educação Continuada; realização de provas desenvolvidas pelo CFC e IBRACON para obtenção do registro dos Auditores no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI). O Banco Central anunciou uma decisão em março de 2006

sobre de requerer dos auditores que as demonstrações financeiras em 2010 sejam auditadas de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, promulgadas pela IFAC. Assim, o IBRACON bem como o CFC foram incumbidos de editar essas normas e o resultado foi a profunda modificação das Normas Brasileiras de Contabilidade relacionadas à auditoria, realizada em 2009 pelo CFC.

No entanto, conforme Santos *et al.* (2013), mesmo diante dos procedimentos de melhorias e controles da profissão de auditoria, têm-se desconfiado da qualidade do trabalho do auditor depois da repercussão das crises corporativas, afetando negativamente a imagem dos auditores externos.

4.1.2 - Quanto ao número de processos que resultaram em absolvição ou penalidades

A Tabela 2 mostra a quantidade de processos compreendendo os que auditores julgados foram considerados absolvidos ou sofreram penalidades.

Tabela 2: Quantidade de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM que resultaram em penalidades ou absolvição entre 2000 e 10/2014.

Ano	Quantidade de processos com Absolvição	%	Quantidade de processos com Penalidades	%
2000	-	-	3	5,26%
2001	-	-	5	8,77%
2002	-	-	4	7,02%
2003	-	-	6	10,53%
2004	-	-	7	12,28%
2005	-	-	5	8,77%
2006	1	25,00%	6	10,53%
2007	1	25,00%	3	5,26%
2008	-	N/A	-	N/A
2009	1	25%	3	5,26%
2010	-	-	3	5,26%
2011	1	25,00%	2	3,51%
2012	-	-	1	1,75%
2013	-	-	5	8,77%
2014	-	-	4	7,02%
Total	4	100,00%	57	100,00%

Fonte: Elaboração Própria.

Observa-se que em 4 processos os auditores julgados foram considerados absolvidos em relação à acusação imposta e em 57 sofreram sanções. Além disso, percebe-se maior quantidade de processos com penalidades em 2003, 2004 e 2006, 10,53%, 12,28% e 10,53%

do total dos processos com penalidades, respectivamente. Nota-se também que antes de 2006 não houve nenhum processo em que auditores independentes fossem considerados absolvidos.

4.2 - Por tipos de Penalidades

A Lei 6.385 de 1976, que criou a CVM e lhe atribuiu a função de fiscalizar a auditoria das Companhias Abertas, prevê no artigo 11 as penalidades que poderá impor aos infratores das normas: advertência, multa, suspensão, inabilitação, suspensão da autorização do registro, cassação da autorização. A Tabela 3 apresenta a quantidade dos tipos de penalidades impostas aos auditores independentes pessoas físicas e/ou jurídicas no período de 2000 a 10/2014.

Tabela 3: Tipos de penalidades aplicadas aos auditores independentes, por parte da CVM, entre 2000 e 10/2014.

Penalidades	Quantidade	%
Multa	37	59,68%
Advertência	12	19,35%
Suspensão do Registro	10	16,13%
Inabilitação Temporária	1	1,61%
Cancelamento do Registro	1	1,61%
Proibição Temporária	1	1,61%
Total	62	100,00%

Fonte: Elaboração Própria.

Verifica-se uma quantidade de 62 penalidades impostas aos auditores independentes pessoas físicas e/ou jurídicas durante o período analisado, já que há processos com mais de um tipo de penalidade bem como processos que resultaram em absolvição de acordo com a análise realizada na seção anterior. Desse total, foram aplicadas 37 multas, 12 advertências, 10 suspensões de registro, um caso de inabilitação temporária, cancelamento do registro e proibição temporária.

Os anos que tiveram um percentual maior de penalidades foram 2003, 2004 e 2006, 11,29% das penalidades impostas pela CVM, em cada ano. Em 2012, houve apenas um tipo de penalidade, já que foi julgado apenas um processo. Além disso, nota-se uma diminuição da quantidade de sanções a partir de 2007, crescendo um pouco em 2013 e voltando a diminuir em 2014.

Observa-se que multa e advertência tiveram 59,68% e 19,35% respectivamente do total de penalidades impostas pela CVM, no período analisado, sendo as penalidades com maiores ocorrências. Dentre os processos que ocasionaram a penalidade multa, destaca-se um

que ocasionou o maior valor em relação aos demais. O processo administrativo sancionador RJ2009/12495 foi julgado em 2010 pela CVM devido à emissão de parecer (denominação para relatório de auditoria, que vigorava até a adoção do novo arcabouço normativo, em 2009) sem mencionar as irregularidades da empresa auditada. Assim, a KPMG e os seus responsáveis técnicos José Luiz Ribeiro de Carvalho e Charles Kriek pagaram no total uma multa no valor de R\$ 600.000,00, por não inclusão de ressalva no relatório de revisão especial sobre informações trimestrais.

Em relação à penalidade advertência, cita-se o processo administrativo sancionador RJ2007/4247 julgado pela CVM em 2009. A JSW Auditores Independentes S/S foi advertida por não observar a regra da rotatividade dos auditores independentes. Outro caso sobre esse tipo de penalidade foi o processo RJ2007/2088, julgado em 2007, na qual o auditor independente Adjanits Falcão Villar foi advertido por emitir pareceres de auditoria contendo indicação da denominação da sociedade de auditoria não registrada na CVM.

Suspensão do Registro vem logo em seguida com 16,13% do total das penalidades impostas pela CVM. Destaca-se, por exemplo, o processo RJ2001/9999 julgado em 2003, devido a uma série de acusações como: planejamento de auditoria com deficiências, pois não contempla procedimentos elementares de auditoria; evidências de auditoria incompletas e insuficientes; papéis de trabalhos incompletos; emissão de opinião inexata sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas; dentre outras acusações. Assim, a Auditora Samar Auditores e Contadores S/C tiveram o registro suspenso pelo prazo de dois anos e o sócio diretor e responsável técnico da empresa de auditoria, o pagamento de multa no valor de R\$ 50.000,00.

Sobre a inabilitação temporária, houve apenas um caso em 2002. O auditor Tadeu Manoel Rodrigues Araújo foi acusado por realizar auditoria inepta, documentação incompleta e procedimentos de auditoria insuficientes. Ele foi inabilitado pelo prazo de dois anos para o exercício da atividade de auditoria independente.

Já a penalidade proibição temporária teve uma ocorrência em 2013, na qual a empresa Martinelli Auditores Independentes S/C foi suspensa pelo prazo de dois anos do registro de auditor independente e o responsável técnico Carlos Alberto Felisberto foi proibido temporariamente pelo prazo de dois anos para o exercício da atividade de responsável técnico em auditor independente – pessoa jurídica. Foram acusados por realizarem auditoria inepta.

Dentre as penalidades, a que mais chama a atenção é cancelamento do registro de auditor independente junto à CVM, que durante o período foi detectado apenas um processo. O processo administrativo sancionador foi julgado na CVM em 2002 devido a uma série de

acusações impostas à empresa de auditoria ADCON – Auditoria Contábil de Empresas S/C e ao responsável técnico Raimundo Andrade de Moraes. Foram acusados por não planejar os trabalhos de auditoria consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade; não aplicar os procedimentos básicos previstos nas Normas, tais como provas seletivas, testes de observância e substantivos e exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que suportam o parecer; por não solicitar as cartas de responsabilidade da administração quanto às informações contidas nas demonstrações contábeis submetidas ao seu exame; por não discriminar em suas cartas-propostas o número de horas estimadas para a realização dos serviços e a qualificação profissional da equipe técnica a ser utilizada; honorários insuficientes e emitir parecer de auditoria sobre demonstrações contábeis sem estar suficientemente informado e documentado.

4.3 - Por tipos de problemas detectados

A Tabela 4 mostra a quantidade dos tipos de problemas destacados nos processos administrativos sancionadores da CVM contra os auditores independentes, no período de 2000 a 10/2014.

Tabela 4: Tipos de problemas destacados nos processos da CVM contra os auditores independentes, no período de 2000 a 10/2014.

Tipos de Problemas	Quantidade	%
Inconsistência ou não fundamentação da opinião	35	25,00%
Ausência ou insuficiência de programas ou de procedimentos de auditoria	32	22,86%
Documentação incompleta/imprópria	26	18,57%
Problemas com o registro do auditor independente/Violação dos deveres profissionais	10	7,14%
Não cumprimento das regras de rotatividade ou dos programas de Educação Continuada ou de Revisão Externa de Qualidade	9	6,43%
Outros	8	5,71%
Insuficiência do número de auditores ou dos honorários	7	5,00%
Auditoria inepta ou fraudulenta	7	5,00%
Ausência de Independência	3	2,14%
Obstrução à fiscalização	3	2,14%
Total	140	100,00%

Fonte: Elaboração Própria.

Constata-se que foram encontrados 140 problemas no período analisado, sendo “inconsistência ou não fundamentação da opinião”, “ausência ou insuficiência de programas ou de procedimentos de auditoria” e “documentação incompleta/imprópria” os que apresentaram maiores quantidades em relação aos demais.

O problema “inconsistência ou não fundamentação da opinião” foi o que teve maior ocorrência, com percentual de 25% de todos os problemas analisados pela CVM. Nesta categoria, enquadram-se os processos cujos auditores, pessoas físicas e/ou jurídicas foram acusados de emitirem relatórios sem ressalvas, sem fundamentação ou emitirem relatórios com ressalvas quando deveriam ter sido emitidos com abstenção de opinião. Somente nos anos de 2008 e 2014 não houve registro dessa natureza. Fusiger e Silva (2014) ressaltam que um dos motivos para ocasionar este tipo de problema refere-se à maneira de como o auditor conduzirá a auditoria e até mesmo a sua postura como profissional. A ausência ou má elaboração de um planejamento bem como de procedimentos de auditoria levam a formação de uma opinião indevida ou sem fundamentação no momento da emissão do relatório de auditoria, pois são fatores essenciais na condução do trabalho do auditor. A NBC TA 200 já diz que o planejamento, quando adequado, ajuda a tornar suficientes o tempo e os recursos para a condução da auditoria, fazendo que o trabalho se torne de qualidade.

Attie (2011) diz que os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas utilizadas pelo auditor para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião de informações possíveis e necessárias e avaliação das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial. Nesse sentido, quando o auditor emite uma opinião sem ressalvas, quando deveria ser o contrário, pode ser ocasionada por falhas nos procedimentos de auditoria efetuados, bem como insuficiência dos testes de auditoria nas contas necessárias e evidências insuficientes para embasar sua opinião no momento de emitir o relatório.

A postura do auditor independente também é motivo para ocasionar esse problema. O auditor, dependendo da situação da empresa, não emite a opinião mostrando a realidade econômica e financeira na qual se encontra. Na realização dos testes de auditoria, ele verifica as irregularidades, fraudes e para não afetar a imagem da empresa emite uma opinião contrária, sem ressalvas e sem fundamentação, prejudicando assim a sua postura como profissional e sua independência. A NBC TA 220 resguarda a questão do sócio observar durante toda a execução do trabalho exigências éticas relevantes para a equipe de trabalho. Assim, esse sócio é responsável por identificar e avaliar circunstâncias e relacionamentos que criam ameaças à independência e, ao mesmo tempo, verificar medidas necessárias para

eliminá-las ou reduzi-las. Pode também, se for o caso, retirar-se do trabalho ou comunicar a firma de auditoria para tomar as devidas providências.

O problema “ausência ou insuficiência de programas ou procedimentos de auditoria” aparece em segundo lugar com maiores ocorrências no período analisado, 22,86% dos problemas detectados pela CVM. Em quase todos os anos teve certa quantidade deste tipo de problema, exceto nos anos 2008, 2009 e 2014. A maior quantidade foi em 2004 e 2006, ambos com 5 processos envolvidos nesta categoria. Além disso, observa-se uma redução de ocorrências do gênero a partir de 2007, chegando a ser uniforme a quantidade de infrações após esse ano. De acordo com Fusiger e Silva (2014), o motivo deste problema está associado na falta de preparação, dificuldade, supervisão e revisão dos trabalhos executados, ausência de ceticismo e julgamento profissional e treinamento da equipe de trabalho. Além disso, a falta de tempo, e até mesmo o custo envolvido levam ao auditor a realizar procedimentos inadequados e insuficientes em algumas ocasiões.

Em terceiro lugar, com 18,57% dos problemas identificados pela CVM, no período, vem “documentação incompleta/imprópria”, que engloba contrato entre empresa de auditoria e empresa auditada incompleto, papéis de trabalhos incompletos e sem estar de acordos com as normas técnicas e profissionais, inexistência de carta de representação da administração da empresa auditada, inexistência de memorando de planejamento e de programa de trabalho, elaboração de papéis de trabalho inadequados e insuficientes para fundamentar uma opinião, ausência de papéis de trabalho, não guardar a documentação dos trabalhos de auditoria no prazo estabelecido pela norma, inexistência de contrato formal de prestação de serviços, não emissão de carta de recomendação sobre as observações do auditor a administração da empresa auditada, extravio dos papéis de trabalhos e desorganização dos documentos. Os anos com mais frequência de problemas do gênero foram os de 2002, 2003, 2004 e 2006 com 4 ocorrências em cada um deles.

Esse tipo de problema pode ser decorrente de um planejamento inadequado e falta de preparação e treinamento da equipe de trabalho. A falta de atenção, cuidado e zelo da empresa auditada também está relacionada com a presença deste fato no que tange aos documentos de sua responsabilidade juntamente com a empresa de auditoria.

A documentação é importante para confirmar a realização dos trabalhos de auditoria e, assim, ter provas suficientes para suportar sua opinião. Desse modo, cabe ao auditor independente ter o devido cuidado e zelo na elaboração bem como deve conservar em boa guarda toda a documentação, pelo prazo de cinco anos a partir da emissão do relatório.

“Problemas com o registro de auditor independente e violação dos deveres profissionais” vêm logo em seguida com 7,14% dos problemas identificados pela CVM, no período. O resultado durante os anos foi praticamente uniforme, exceto em 2009 que teve duas ocorrências.

Dentre as acusações verificadas sobre problemas com o registro de auditor independente, encontra-se no processo administrativo sancionador nº RJ 2008/2468, o auditor Luiz Ademar Corrêa da Costa, que emitiu relatórios de auditoria, apesar de ter seu registro para o exercício da atividade de auditoria independente cancelado. Ele descumpriu uma série de requisitos impostos pelos órgãos competentes, quais sejam: não concluiu Programa de Revisão Externa de Qualidade relativa ao exercício de 2002; no ano seguinte foi indicado novamente para que submetesse ao Programa e, mais uma vez, descumpriu a determinação; nos anos seguintes novas tentativas foram realizadas, no entanto o auditor não foi localizado. Assim, ele teve que pagar uma multa de R\$ 30.000,00 pela razão de emitir opiniões como Auditor Independente – Pessoa Física quando não era mais autorizado pela CVM a desempenhar tais atividades. As demais acusações referem-se a empresas de auditoria que emitiram relatório contendo indicação da denominação de sociedade de auditoria não registrada na CVM e de um sócio cuja qualificação profissional à época se resumia a técnico de contabilidade, sendo que a CVM, na sua Instrução 308/99, deixa claro no artigo 4º que para fins de registro categoria de Auditor Independente – Pessoa Jurídica, todos os sócios sejam contadores e que, pelo menos a metade desses, sejam cadastrados como responsáveis técnicos. Além disso, dentro dessa categoria está presente a violação dos deveres dos deveres de zelo, diligência e honestidade no exercício da atividade de contabilista que foi verificada em dois processos da CVM, em 2005 e 2013.

“Não cumprimento das regras de rotatividade ou dos programas de Educação Continuada ou de Revisão Externa de Qualidade” é outra categoria com 9 ocorrências, 6,43% dos problemas detectados. Os processos julgados pela CVM sobre esse tipo de problema aconteceram a partir de 2006, tendo maior ocorrência em 2013 e 2014. De acordo com Quevedo e Pinto (2014), o rodízio de auditoria foi implementado em 1999 após a quebra dos bancos Econômico e Nacional, que eram auditados na época pelas empresas de auditoria Ernst & Young e KPMG, respectivamente. Assim, ele tem por objetivo, conforme os mesmos autores, promover a independência da auditoria, de uma forma que ocorra um prazo pré-estabelecido sobre a rotatividade, promovendo assim uma quebra temporária entre os clientes e os respectivos auditores.

Os programas de Educação Profissional Continuada segundo a NBC PA 12 tem o intuito de manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos e profissionais, as habilidades e as competências indispensáveis à qualidade da atividade de auditoria independente.

Já o Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares de acordo com a NBC PA 11, visa acompanhar e controlar a qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes. Ainda conforme essa norma, o objetivo do programa é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Contador que atua como Auditor Independente e pela Firma de Auditoria, no intuito de assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

Na categoria de “outros problemas”, foram identificadas as seguintes infrações: substituição de auditoria sendo que já havia contratado outra; parecer (denominação para relatório de auditoria, que vigorava até a adoção do novo arcabouço normativo, em 2009) de auditoria com parágrafo de escopo que não contemplava as demonstrações do exercício social anterior ao corrente; papéis de trabalho da empresa arquivados em outro endereço; empresa não registrada na CVM; empresa de auditoria que não comunicou sobre o risco de descontinuidade da empresa; atuação com negligência ou imperícia em áreas de alto risco de auditoria na empresa; não comunicação à CVM dos atos praticados pela empresa auditada que estavam em desacordo com as normas legais e regulamentares; emissão de opinião sem estar informado ou documentado; não envio à CVM da avaliação específica de controle interno.

“Insuficiência do número de auditores ou dos honorários” é outro problema verificado na análise dos processos da CVM, 5,00% dos problemas analisados da CVM, no período e que prejudica assim, o desenvolvimento dos trabalhos da auditoria em qualquer empresa. Honorários insuficientes não contradiz apenas a ética profissional, como sugerem a execução de auditoria insuficiente, quando não mesmo inexistente. Nota-se que a partir de 2005, este problema não apareceu mais, o que sugere melhorias neste tipo de questão ao longo do período.

“Auditoria Inepta e fraudulenta” foi outra infração cometida pelos auditores independentes durante a análise. Cita-se o exemplo de um processo administrativo sancionador nº 33/98, julgado pela CVM em 2000, no qual é destacado que o auditor José de Faria Granja cometeu uma série de irregularidades na empresa auditada. Dentre elas estão: não ter fundamentado a opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras da empresa de acordo com os procedimentos de auditoria adotados; não aplicar com cuidado e zelo necessário para a realização dos trabalhos de auditoria e para a exposição de suas conclusões; não constar no relatório o nome do auditor e de seu número de registro no Conselho Regional

de Contabilidade, o nome de sua empresa e o número de registro desta última no CRC; dentre outras.

“Ausência de independência” aparece em três processos nos anos 2000, 2001 e 2005. Em 2000 e 2005, os casos foram semelhantes. A ausência de independência é devido à prestação de serviços de auditoria concomitantemente com o de consultoria, infringindo assim a Instrução da CVM nº 308/99, nos termos do art. 23, inciso II, que deixa clara a vedação ao Auditor Independente e às pessoas físicas e jurídicas a ele ligadas, de prestar serviços de consultoria que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência. Em 2001, o problema foi devido aos administradores da companhia que escolheram a empresa de auditoria, mesmo cientes de que o seu sócio era conselheiro fiscal e a própria firma de auditoria e seus responsáveis técnicos por terem aceitado mesmo cientes da situação e sabendo que o sócio aprovava contas auditadas por sua própria firma. Além disso, a NBC TA 200 deixa evidente que o auditor deve cumprir as exigências éticas relevantes, que inclui a independência, no que se refere aos trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis.

Em relação ao problema “obstrução à fiscalização” – não disponibilização de documentos requisitados pela fiscalização, constata-se três processos, nos anos de 2003, 2005 e 2007.

4.4 - Por tipo de auditores independentes acusados

Em cada processo administrativo sancionador julgado pela CVM, os auditores independentes acusados são pessoas físicas e/ou jurídicas que sofreram individualmente penalidades pelas infrações cometidas. A Tabela 5 mostra que no período analisado foram acusadas 50 pessoas físicas e 47 pessoas jurídicas. Há processos em que a empresa de auditoria independente é penalizada juntamente com o sócio ou responsável técnico que realizou os trabalhos e em outros processos há somente a penalização da pessoa jurídica ou da pessoa física.

Tabela 5: Tipos de auditores independentes acusados nos processos movidos pela CVM, no período de 2000 a 10/2014.

Quantidade de Pessoas Físicas	%	Quantidade de Pessoas Jurídicas	%	Total
50	51,55%	47	48,45%	97

Fonte: Elaboração Própria.

Os anos que tiveram mais pessoas acusadas foram em 2001, 2003 e 2006, todos com 10,31% de todos os auditores acusados. Em 2012 teve o menor percentual, pois houve apenas um processo julgado. Já em 2008, não teve nenhum processo julgado.

A Tabela 6 mostra as Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas que tiveram mais de uma condenação no período de 2000 a 2014. O auditor independente Tadeu Manoel Rodrigues Araújo teve a maior quantidade de condenações durante esse período.

Tabela 6: Auditores Independentes Pessoas Físicas/ Pessoas Jurídicas com mais de uma condenação.

Nome	PF/PJ	Quantidade de Condenações
Tadeu Manoel Rodrigues Araújo	PF	4
Antônio Gomes Martins	PF	3
KPMG	PJ	3
PriceWaterhouseCoopers Auditores Independentes	PJ	2
A BKR – Lopes, Machado Auditores	PJ	2

Fonte: Elaboração Própria.

O auditor independente Tadeu Manoel Rodrigues Araújo foi o que recebeu o maior número de acusações, sendo acusado em quatro processos da CVM nos anos 2002, 2005, 2013 e 2014. Em 2002, ele teve inabilitação temporária por dois anos para o exercício da atividade de auditoria independente por realizar auditoria inepta, documentação incompleta, procedimentos de auditoria insuficientes. Em 2005, ele teve suspensão pelo prazo de dois anos por realizar procedimentos de auditoria incompletos e insuficientes, documentação incompleta e inconsistência e não fundamentação da opinião. Em relação a 2013, a sua penalidade foi o pagamento de uma multa no valor de R\$ 100.000,00 por não ter observado as normas profissionais emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, inconsistência de opinião no Relatório de Auditoria e ausência de procedimentos de auditoria. Já em 2014, o auditor teve a penalização de uma multa pecuniária no valor de R\$ 500.000,00 por atuar como Auditor Independente apesar de estar com seu registro suspenso.

O auditor independente Antônio Gomes Martins foi acusado em três processos da CVM nos anos 2004, 2012 e 2013. No ano de 2004, foi penalizado com uma multa no valor de R\$ 20.000,00 por documentação incompleta e ausência de evidências de procedimentos de auditoria. Em 2012, ele foi condenado por exercer a atividade de auditoria sem ter o registro na CVM, não observância de procedimentos de auditoria, documentação incompleta e realização de auditoria inepta e fraudulenta pagando uma multa no valor de R\$ 300.000,00. Já

em 2013, foi condenado por não participação no Programa de Revisão Externa de Qualidade para Auditores Independentes pagando uma multa no valor de R\$ 20.000,00.

Há casos de Pessoas Jurídicas como a KPMG que teve três condenações nos anos 2001, 2004 e 2010. Em 2001, a KPMG foi condenada por ausência de independência da empresa auditada, recebendo a pena de advertência. Em 2004, ela foi penalizada novamente com a pena de advertência, por inconsistência de opinião no Relatório de Auditoria. Já em 2010, foi penalizada pagando multa no valor de R\$ 500.000,00, por emitir Relatório de Auditoria com opinião inconsistente.

A PriceWaterhouseCoopers Auditores Independentes teve duas condenações nos anos 2006 e 2010. No ano de 2006, recebeu a pena de advertência, por inconsistência de opinião no Relatório de Auditoria, enquanto em 2010, foi absolvida de duas acusações e advertida por inconsistência e não fundamentação de opinião no Relatório de Auditoria.

A BKR – Lopes, Machado Auditores também foi penalizada duas vezes, nos anos 2003 e 2006. Em 2003, foi advertida por emitir opinião inconsistente enquanto em 2006 foi punida com multa no valor de R\$ 80.000,00, por inconsistência e não fundamentação de opinião no Relatório de Auditoria, procedimentos de auditoria incompletos e insuficientes e documentação incompleta.

A crise financeira de 2008 é um marco histórico que teve a participação de uma empresa de auditoria de grande porte. A Ernst & Young esteve inserida no contexto da crise financeira, já que segundo Amorim (2011), ela foi investigada em dezembro de 2010 pelo estado de Nova York por supostamente ajudar o banco Lehman Brothers a maquiagem seus balanços. Assim, a quebra dessa instituição bancária foi a base da crise financeira de 2008. A Ernst & Young recebia desde 2001 pelos pareceres emitidos para o banco, o que correspondeu ao valor da multa que teve que pagar: 150 milhões de dólares. Nesse mesmo período, no Brasil, aconteceu um caso similar com a KPMG, por não ressaltar os resultados da empresa Perdigão do segundo trimestre de 2008, pagando assim uma multa no valor de R\$ 700.000,00.

5 - CONCLUSÃO

Considerando a incipiência de estudos sobre o tema no Brasil e a repercussão das crises e fraudes nos últimos anos, envolvendo empresas de auditoria de grande porte, reforça a importância deste trabalho.

Este trabalho teve por objetivo analisar as infrações cometidas pelos auditores independentes que resultaram em processos administrativos sancionadores julgados pela CVM durante os anos 2000 a outubro de 2014, promovendo uma avaliação do histórico dessas sanções.

Para esse fim, foram levantados os processos administrativos sancionadores julgados pela CVM no período de 2000 a outubro de 2014, nos quais estavam envolvidos auditores independentes pessoas físicas e/ou jurídicas, por meio de consulta à página eletrônica do órgão regulador. Foram analisados 61 processos, sendo 59 de rito ordinário e 2 de rito sumário. Cada processo refere-se à data de julgamento e não da ocorrência dos fatos. Assim, para melhor entendimento e alcance do objetivo, o trabalho foi segregado pelo resultado do julgamento, por tipos de penalidades, por tipos de problemas detectados e por tipos de auditores independentes acusados.

Os resultados revelaram que foram julgados 61 processos, sendo 4 processos cujos auditores julgados foram considerados absolvidos e 57 que sofreram sanções. Foi constatado também, que a quantidade de processos administrativos sancionadores julgados pela CVM esteve mais concentrada no período de 2000 a 2007.

Quanto aos tipos de penalidades, foi constatado que multa, advertência e suspensão do registro tiveram maiores quantidades - 37, 12 e 10 ocorrências, respectivamente. Inabilitação temporária, cancelamento do Registro e proibição temporária receberam apenas uma ocorrência cada uma durante o período analisado. Além disso, notou-se uma diminuição da quantidade de sanções a partir de 2007.

No que tange aos tipos de problemas detectados, os resultados permitiram inferir que inconsistência ou não fundamentação da opinião, ausência ou insuficiência de programas ou de procedimentos de auditoria e documentação incompleta/imprópria foram os mais expressivos no período analisado - 25%, 22,86% e 18,57% de todos os problemas analisados pela CVM, respectivamente. Foi identificada também, a diminuição dos problemas detectados a partir de 2007. Ausência de independência e obstrução à fiscalização foram os que apresentaram menores percentuais no período, 2,14% dos problemas detectados em ambos.

A auditoria independente deve mostrar credibilidade e confiança para os usuários das informações contábeis. Nesse sentido, a emissão de uma opinião consistente e fundamentada deve estar presente no relatório de auditoria ao final dos trabalhos executados. O trabalho realizado merece zelo e cuidado, pois é por meio do relatório de auditoria que os usuários poderão tomar decisões importantes em relação à empresa auditada. Além disso, os procedimentos de auditoria estão também relacionados na emissão dessa opinião, e quando eles são ausentes ou até mesmo insuficientes, a auditoria pode ser considerada inepta e fraudulenta como foi considerado em alguns processos julgados pela CVM.

Quanto aos resultados sobre os tipos de auditores independentes acusados, foi constatado um total de 97 pessoas acusadas, sendo 50 pessoas físicas e 47 pessoas jurídicas. Além disso, tiveram auditores independentes pessoas físicas e jurídicas com mais de uma condenação, sejam eles: Tadeu Manoel Rodrigues Araújo, Antônio Gomes Martins, KPMG, PWC e BKR.

Nesse sentido, a fiscalização e regulação pelos órgãos reguladores são fundamentais para o correto funcionamento e qualidade do sistema de auditoria. Assim, o papel da CVM como órgão regulador é importante para que as empresas de auditoria fiquem mais atentas às normas técnicas e profissionais da profissão.

As limitações da pesquisa foram que a análise dos processos administrativos sancionadores foi pela data de julgamento, não permitindo em alguns processos identificar a data de ocorrência dos fatos. Além disso, não foram analisados os processos que estão em fase de julgamento. Já a sugestão de pesquisas futuras é verificar as consequências dos auditores independentes no mercado de trabalho após as penalizações da CVM.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AMORIN, L. (2011). **Para que servem as auditorias?** Disponível em: <http://exame.abril.com.br/revista-exame/noticias/para-que-servem-as-auditorias>. Acesso em 03 de novembro de 2014.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BANCO CENTRAL DO BRASIL (2014). **Processos administrativos punitivos**. Disponível: <http://www4.bcb.gov.br/fis/PAD/port/Menu/ProcessoAdministrativo.asp>. Acesso em: 22 de julho de 2014.

BEUREN, Ilse M. **Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais**. In: RAUPP, Fabiano M.; BEUREN, Ilse M. (org). Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade. São Paulo, Atlas: 2006.

BUSHMAN, Robert M.; SMITH, Abbie J. **Financial accounting information and corporate governance**. *Journal of Accounting and Economics*. 32 (2001) 237-333.

BRASIL. **Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385original.htm. Acesso em: 6 de outubro de 2014.

CARDOZO, Julio Sergio. **Audidores em xeque**. Gazeta Mercantil, São Paulo, p.A-2, 25 fev. 2002.

COMPAGNO, José Francisco (2011). **Será o auditor um investigador de fraudes?** Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detArtigo.php?cod=3>. Acesso em 12 de agosto de 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999**. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/Atos/Atos/inst/inst308.doc>. Acesso em: 07 de julho de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1.203/09, de 27 de novembro de 2009**. 2009b. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1203.doc. Acesso em: 20 de Julho de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1.207/09, de 27 de novembro de 2009**. 2009c. Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1207.doc. Acesso em: 22 de julho de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução nº 1.205/09, de 27 de novembro de 2009.** Altera a NBC TA 220 que dispõe sobre controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCTA220\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCTA220(R1)). Acesso em 24 de setembro de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução n.º 1.377/11, de 8 de dezembro de 2011.** Aprova a nova redação da NBC PA 12 – Educação Profissional Continuada. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001377. Acesso em: 4 de novembro de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução nº 1.323/11, de 21 de janeiro de 2011.** Aprova a NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001323. Acesso em: 4 de novembro de 2014.

DUTRA, Marcelo H.; ALBERTON, Luiz; VAN BELLEN, Hans M. **A análise de conteúdo aplicada aos parágrafos de ênfase e de informação relevante dos pareceres da auditoria independente emitidos para as empresas do setor elétrico.** In. ENANPAD, 31, 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, ANPAD, 2007. CD ROM.

ESTADÃO ECONOMIA (2007). **TRF condena auditor da KPMG no caso do banco Nacional.** Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,trf-condena-auditor-da-kpmg-no-caso-do-banco-nacional,20070330p20718>. Acesso em: 18 de agosto de 2014.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FUSIGER, P.; SILVA, L. M. DA. **Auditoria Independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela Comissão de Valores Mobiliários.** 14º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2014. São Paulo: USP, 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5ª edição, São Paulo: Atlas, 2010.

GÓES, F.; NIERO, N. (2007). **Trevisan é multada no caso Mercantil Finasa.** Uol Economia. Disponível em: <http://noticias.uol.com.br/economia/ultnot/valor/2007/03/23/ult1913u66536.jhtm>. Acesso em: 22 de julho de 2014.

GOULART, Josette. (2014). BC aponta “relação promíscua” entre BVA e KPMG. **Estadão Economia.** Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,bc-aponta-relacao-promiscua-entre-bva-e-kpmg-imp-,1173229>. Acesso em: 2 de agosto de 2014.

IBRACON (2014). **Auditoria - Registros de uma profissão.** Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=2>. Acesso em 25 de agosto de 2014.

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

MENGARDO, Bárbara (2013). Price é condenada em R\$ 25 milhões. **Jornal Valor Econômico**. Disponível em: <http://alfonsin.com.br/price-condenada-em-r-25-milhes/>. Acesso em: 2 de agosto de 2014.

NIYAMA, J. K.; COSTA, F. M. da; DANTAS, J. A.; BORGES, E.F. **Evolução da regulação da auditoria independente no Brasil: análise crítica, a partir da teoria da regulação**. Revista Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.4, n.2, p.127-161, 2011.

PAULO, I. I. S. L DE M.; CAVALCANTE, P. R. N.; PAULO, E. **Relação entre qualidade da auditoria e conservadorismo contábil nas Empresas Brasileiras**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Brasília, v. 7, n.3, art. 6, p. 305-327, jul./set. 2013.

PAULO, I. I. S.L.M. **Conservadorismo da Informação Contábil: Análise da relação com as características qualitativas da auditoria independente**. Dissertação de Mestrado (Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB/UFPB/UFRN). João Pessoa, 2012, 88 p.

PENNA, P. M. M. de A.; QUINTAIROS, P. C. R.; OLIVEIRA, E. A. de A. Q.; SANTOS, V. da S. **Análise dos Procedimentos e Sanções Administrativas na Comissão de Valores Mobiliários**. Disponível em: <http://www.ibrademp.org.br/img/UserFiles/File/Analise%20dos%20Procedimentos%20e%20Sancoes%20Administrativas%20na%20CVM.pdf>. Acesso em 12 de janeiro de 2015.

PEREZ JR., J. H. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

QUEVEDO, M. C; SINTO, L. J. S. **Percepção do Rodízio de Auditoria sob o olhar dos Auditores Independentes**. Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis, v. 13, n. 38, p. 09-22, jan./abr., 2014.

ROSA, R. G. S. **Auditoria Independente - Novas Regulações em um cenário de incertezas**. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2003-ccg-1157.pdf>. Acesso em: 10 de setembro de 2014.

SANTOS, A. R. dos; SEPÚLVEDA, A. F; BERGAMASCHI, E. T.; PREVIATI, FERNANDES, R. M.; CAMACHO, R. **Erros e fraudes em auditoria e o posicionamento do auditor**. Disponível em: http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais_2006_arquivo_22.pdf. Acesso em 22 de julho de 2014.

SANTOS, N. L. dos *et. al.* **Avaliação dos analistas de mercado sobre a relevância dos trabalhos dos auditores independentes na análise financeira das sociedades anônimas (S.A) de capital aberto**. REA: Revista Eletrônica de Administração (Online), Franca, v. 12, n.1, p. 31-47, jan/jun. 2013. Disponível em: <<http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/rea/article/view/504/531>>. Acesso em: 02 de novembro de 2014.

SILVA, S. P. Auditoria independente no Brasil: evolução de 1997 a 2008 e fatores que podem influenciar a escolha de um auditor pela empresa auditada. São Paulo, 2010. 147 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2010.

SOARES, André D. de V. A. O controle de qualidade do trabalho de auditoria: estudo comparativo dos países da União Europeia. 2005. 223 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) - Universidade do Minho. Escola de Economia e Gestão Braga, 2005.

APÊNDICE A

Tabela 1: Tipos de penalidades aplicadas aos auditores independentes por parte da CVM, entre 2000 e 10/2014.

Ano	Multa	Advertência	Suspensão do Registro	Inabilitação	Cancelamento do Registro	Proibição Temporária	Total	% Penalidades
2000	3	-	1	-	-	-	4	6,45%
2001	3	2	1	-	-	-	6	9,68%
2002	1	-	1	1	1	-	4	6,45%
2003	4	1	2	-	-	-	7	11,29%
2004	4	2	1	-	-	-	7	11,29%
2005	2	2	1	-	-	-	5	8,06%
2006	4	2	1	-	-	-	7	11,29%
2007	1	1	1	-	-	-	3	4,84%
2008	-	-	-	-	-	-	-	N/A
2009	2	1	-	-	-	-	3	4,84%
2010	2	1	-	-	-	-	3	4,84%
2011	2	-	-	-	-	-	2	3,23%
2012	1	-	-	-	-	-	1	1,61%
2013	4	-	1	-	-	1	6	9,68%
2014	4	-	-	-	-	-	4	6,45%
Total	37	12	10	1	1	1	62	100,00%
%	59,68%	19,35%	16,13%	1,61%	1,61%	1,61%	100,00%	

Fonte: Elaboração Própria.

APÊNDICE B

Tabela 2: Tipos de problemas destacados nos processos da CVM contra os auditores independentes, no período de 2000 a 10/2014.

Ano	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Total	% Problemas
2000	1	3	3	-	-	-	1	2	1	-	11	7,86%
2001	2	2	2	-	-	-	-	-	1	-	7	5,00%
2002	3	4	4	1	-	-	3	1	-	-	16	11,43%
2003	6	4	4	1	-	3	1	-	-	1	20	14,29%
2004	6	5	4	-	-	4	2	1	-	-	22	15,71%
2005	2	4	3	1	-	-	-	-	1	1	12	8,57%
2006	5	5	4	1	1	-	-	-	-	-	16	11,43%
2007	1	1	1	1	1	-	-	-	-	1	6	4,29%
2008	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	N/A
2009	1	-	-	2	1	-	-	-	-	-	4	2,86%
2010	3	1	-	-	-	-	-	1	-	-	5	3,57%
2011	3	1	1	-	-	1	-	-	-	-	6	4,29%
2012	1	1	-	1	-	-	-	1	-	-	4	2,86%
2013	1	1	-	1	3	-	-	1	-	-	7	5,00%
2014	-	-	-	1	3	-	-	-	-	-	4	2,86%
Total	35	32	26	10	9	8	7	7	3	3	140	100,00%
% Problemas	25,00%	22,86%	18,57%	7,14%	6,43%	5,71%	5,00%	5,00%	2,14%	2,14%	100,00%	

Legenda dos problemas: A - Inconsistência ou não fundamentação da opinião;

B - Ausência ou insuficiência de programas ou de procedimentos de auditoria;

C - Documentação incompleta/imprópria; D - Problemas com o registro do auditor

independente/Violação dos deveres profissionais; E - Não cumprimento das regras de rotatividade ou dos programas de Educação Continuada ou de Revisão Externa; F - Outros;

G - Insuficiência do número de auditores ou dos honorários; H - Auditoria inepta ou fraudulenta;

I - Ausência de Independência; J - Obstrução à fiscalização.

Fonte: Elaboração Própria.

APÊNDICE C

Tabela 3: Tipos de auditores independentes acusados nos processos movidos pela CVM, no período de 2000 a 10/2014.

Ano	Quantidade de Pessoas Físicas	Quantidade de Pessoas Jurídicas	Total	%
2000	3	2	5	5,15%
2001	5	5	10	10,31%
2002	4	2	6	6,19%
2003	5	5	10	10,31%
2004	8	7	15	15,46%
2005	5	4	9	9,28%
2006	4	6	10	10,31%
2007	3	2	5	5,15%
2008	-	-	-	N/A
2009	2	3	5	5,15%
2010	4	3	7	7,22%
2011	2	2	4	4,12%
2012	1	0	1	1,03%
2013	3	3	6	6,19%
2014	1	3	4	4,12%
Total	50	47	97	100,00%
%	51,55%	48,45%	100%	

Fonte: Elaboração Própria.