

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS – UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS
E CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

REGULAMENTAÇÃO DE AUDITORIA: ESTUDO DA INFLUÊNCIA
DAS FRAUDES CONTÁBEIS DE 2001

ALUNA: ESTER NOVATO DE ABREU

GOIÂNIA
JULHO/2013

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS – UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS
E CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ESTER NOVATO DE ABREU

REGULAMENTAÇÃO DE AUDITORIA: ESTUDO DA INFLUÊNCIA
DAS FRAUDES CONTÁBEIS DE 2001

Projeto de Conclusão de Curso apresentado à disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II, da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE, da Universidade Federal de Goiás – UFG, sob orientação do Prof. Ms. Lúcio de Souza Machado.

GOIÂNIA
JULHO/2013

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus, por ter me concedido sua graça divina e o entendimento necessário para a elaboração deste trabalho.

Agradeço ao Prof. Ms. Lúcio de Souza Machado, meu orientador, pelas orientações que contribuíram para a realização deste trabalho, bem como pela enorme paciência com minhas grandes dúvidas, incertezas e atrasos, pelo ótimo, educado e atencioso atendimento prestado, pelas detalhadas correções deste trabalho, enfim, pelo apoio no meu desenvolvimento acadêmico.

Ao meu pai Dourivan Pereira de Abreu, que foi meu refúgio e fortaleza neste trabalho, que não mediu esforços para me ajudar, não deixou de me cobrar por este trabalho um dia sequer no período da realização deste e esteve presente ao meu lado nos momentos de dificuldade com suas palavras sábias e edificantes.

A todos os meus familiares, em especial ao meu marido Danilo Dias, a minha mãe Maria Eunice Novato de Abreu e aos meus irmãos Lucas e Mariana, pela compreensão e paciência nos meus momentos de aflição e estresse e pela permanente preocupação para o término da realização deste trabalho.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADRs - American Depositary Receipts

AIC – Asociación Interamericana de Contabilidad

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

BACEN – Banco Central do Brasil

CAE – Comitê de Auditoria Estatutário

CEOs - Chief Executive Officers

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CFOs - Chief Financial Officers

CNAI – Cadastro Nacional de Auditores Independentes

CTA - Comunicados Técnicos de Auditoria

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

IASB – International Accounting Standards Board

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC – International Federation of Accountants – Federação Internacional de Contadores

ISA - International Standards of Auditing

IT – Interpretações Técnicas

NBC P – Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais

NBC PA - Norma Brasileira de Contabilidade Profissional do Auditor Independente

NBC T - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas

NBC TA - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica

NBCs - Normas Brasileiras de Contabilidade

NPA - Normas e Procedimentos de Auditoria

NPC - Normas e Procedimentos de Contabilidade

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board

SEC - Securities and Exchange Commission

SOX - Lei Sarbanes-Oxley

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Práticas de gerenciamento de resultado utilizadas nas empresas

Quadro 2: Normas de Auditoria Independente emitidas pela CVM entre 1990 e 1999.

Quadro 3: Resoluções do CFC sobre prática contábil entre os períodos de 1990 e 2002.

Quadro 4: Normas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários após os escândalos mundiais.

Quadro 5: Aspectos negativos e positivos do rodízio das firmas de auditoria

Quadro 6: Resoluções emitidas pelo CFC entre os anos de 2001 a 2003

Quadro 7: Normas que alteraram a Resolução nº 820/97

Quadro 8: Quantitativo de normas emitidas pelo CFC entre 2003 e 2012

Quadro 9: Comparação entre as normatizações brasileiras de auditoria e os dispositivos da Lei Sarbanes-Oxley

Quadro 10: Resoluções emitidas pelo CFC que foram revogadas no processo de internacionalização

Quadro 11: Alterações e Revogações das normas Profissional do Auditor Independente

Quadro 12: Alterações e Revogações das Normas de Educação Profissional Continuada

Quadro 13: Alterações e Revogações das Normas de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

LISTA DE GRÁFICO

Gráfico 1: Evolução temporal das normas emitidas pelo CFC referentes a Auditoria Independente

RESUMO

O presente estudo possui como objetivo identificar as alterações na regulamentação brasileira de auditoria após as fraudes contábeis em meados de 2001. Com a descrição da influência dessas fraudes nas regulamentações emitidas pelos órgãos normatizadores do mercado, sendo eles o Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários, e pelo órgão que regula a profissão do contador, o Conselho Federal de Contabilidade. Nessa perspectiva, analisa-se as normas emitidas por esses órgãos no período de 10 anos antes e 10 anos após os escândalos contábeis mundiais. Ao fim, percebe-se a regulamentação como uma resposta às crises que ocorreram em função da atuação das empresas e da omissão de informações por parte das empresas de auditoria e dos profissionais auditores. Nesse sentido notou-se que no período analisado houve de fato uma preocupação por parte dos órgãos regulamentadores em fornecer condições para a melhoria da qualidade da atividade de auditoria independente e da credibilidade nas informações fornecidas pelos auditores. Por fim, sugere-se o desenvolvimento de pesquisas mais aprofundadas e criteriosas sobre os efeitos reais de todas as alterações provocadas pelas mudanças na regulamentação de auditoria.

Palavras-chave: Escândalos Contábeis. Auditoria. Regulamentação. Confiabilidade. Qualidade.

ABSTRACT

This study aims to identify the changes in Brazilian regulations audit after the accounting fraud in mid-2001. With the description of the influence of these frauds in regulations issued by standard-setting bodies in the market, namely the Central Bank of Brazil and the Brazilian Securities Commission, and the body that regulates the accounting profession, the Federal Accounting Council. In this perspective, we analyze the rules issued by these agencies within 10 years before and 10 years after the accounting scandals world. At the end, we see the regulations as a response to crises that occurred due to the performance of companies and the omission of information by auditing firms and professional auditors. In this sense it was noted that in this period there was indeed a concern on the part of regulators to provide the conditions for improving the quality of audit activity independent of the credibility of information provided by auditors. Finally, it is suggested that the development of further research and insightful about the real effects of all changes caused by changes in the regulatory audit.

Key words: Accounting Scandals. Auditing. Regulatory. Reliability. Quality.

SUMÁRIO

1. CONTEXTUALIZAÇÃO, PROBLEMA E OBJETIVOS	10
2. REVISÃO TEÓRICA	13
2.1 História da regulamentação da auditoria brasileira.....	13
2.2 Papel da auditoria contábil e fraudes no Brasil.....	15
2.3 Principais escândalos que abalaram a auditoria no mundo.....	18
2.4 Lei Sarbanes-Oxley.....	20
2.5 Normas e Normatizadores	24
2.6 Pesquisas sobre auditoria	28
3. METODOLOGIA.....	31
3.1 Classificação da Pesquisa	31
3.2. Coleta de Dados	32
4. REGULAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA.....	33
4.1 Regulação 10 anos antes dos escândalos (1990 – 2000)	33
4.1.1 Regulação do Banco Central do Brasil	33
4.1.2 Regulação da Comissão de Valores Mobiliários	34
4.1.3 Regulação do Conselho Federal de Contabilidade	38
4.2 Regulação de véspera e 10 anos após os escândalos (2001-2011)	42
4.2.1 Regulação da Comissão de Valores Mobiliários	43
4.2.2 Regulação do Banco Central do Brasil (BACEN).....	48
4.2.3 Regulação do Conselho Federal de Contabilidade	50
4.3 Comparação entre a Lei Sarbanes-Oxley e as Normas Editadas pela CVM, pelo CFC e BACEN	59
4.4 Internacionalização das Normas de Auditoria	61
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66
REFERÊNCIAS	68

1. CONTEXTUALIZAÇÃO, PROBLEMA E OBJETIVOS

A auditoria é conceituada por Franco e Marra (2007, p.28) como aquela que “compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes”.

Segundo Attie (2009, p. 5) “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”. Outrossim, o fim principal é a comprovação de que os registros contábeis foram executados de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas (FRANCO & MARRA, 2007). A auditoria realiza como produto final o relatório do auditor sobre a exatidão e veracidade dos dados analisados, proporcionando aos usuários mais segurança na tomada de decisão.

No cumprimento da sua função de verificar a fidedignidade das informações contábeis publicadas pelas empresas de capital aberto, a atuação da auditoria é entendida como fundamental para o funcionamento dos mercados financeiros e de capitais, por contribuir para um ambiente de mais confiança e credibilidade. Essa importância é proporcional à preocupação com a realização de trabalhos de pouca qualidade, que venham a atestar como adequadas demonstrações financeiras materialmente distorcidas, tornando as informações enganosas para os usuários. Consequentemente, essa preocupação foi traduzida no desenvolvimento de normas profissionais mais abrangentes, no intuito de delimitar mais claramente as ações desenvolvidas pela auditoria, especificando o que pode e o que não pode ser feito, estabelecendo os padrões de qualidade que se espera dos trabalhos realizados, especificando as condições essenciais para o exercício da atividade, entre outros aspectos (NIYAMA, et al, 2011).

A ocorrência de escândalos corporativos, onde falhas de auditoria sejam mais evidentes ou aparentes, leva a regulamentos mais rígidos. Nesses momentos, os reguladores são pressionados, de certa forma, a dar respostas aos agentes de mercado e à sociedade de uma maneira geral, recorrendo ao estabelecimento de regras mais rigorosas, que ampliam a responsabilidade dos auditores (NIYAMA, et al, 2011).

Em meados de 2001 a economia mundial foi marcada por fraudes contábeis, que gerou uma crise de confiança nas práticas contábeis e de governança corporativa, cujos efeitos

principais foram colocar em xeque as práticas que regulavam a auditoria, os controles internos e a governança corporativa, e motivar as autoridades dos países a reverem toda a regulamentação aplicável, buscando, dessa maneira, evitar novos eventos críticos (PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2005).

Nesse contexto de fraudes atingindo a contabilidade no ramo da auditoria, surge a problemática deste estudo: quais foram as mudanças na regulamentação brasileira de auditoria após as fraudes contábeis ocorridas em meados de 2001?

Portanto delimita-se o objetivo do presente estudo, que é verificar se houve alteração na regulamentação de auditoria, promulgadas pelos órgãos fiscalizadores do mercado, sendo eles o Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Monetários e o órgão regulamentador da profissão

representado pelo Conselho Federal de Contabilidade, após os escândalos corporativos ocorridos com grandes empresas como a Enron, Parmalat e Worldcom, que afetaram o cenário econômico mundial.

Como objetivos específicos destacam-se:

- descrever a evolução das regulamentações de auditoria brasileira com os escândalos financeiros;
- identificar as mudanças ou novas normas de auditoria implantadas em decorrência das fraudes contábeis mundiais no período próximo de 2001.

Nos Estados Unidos foi promulgada a Lei Sarbanes-Oxley, com seus atos expedidos pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), a comissão de valores mobiliários estadunidense, uma reação aos sucessivos erros e fraudes de manobras contábeis, com o objetivo de recuperar a confiança abalada dos investidores.

A Lei Sarbanes-Oxley outorgou maiores poderes de fiscalização, regulamentação, punição aos agentes do mercado e proteção aos investidores. Estabeleceu a obrigatoriedade de diversas práticas, dentre as quais a criação do Comitê de Auditoria e do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), Conselho de Supervisão de Assuntos Contábeis das Companhias Abertas, conselho não-governamental e independente, encarregado de inspecionar as empresas de auditoria a fim de proteger os interesses dos investidores e promover a confiança pública nos relatórios dos auditores (SILVA, JUNIOR, 2008).

Essa lei reescreveu as regras para a governança corporativa, relativas à divulgação e à emissão de relatórios financeiros (DELOITTE, 2003) e atribuiu normas de responsabilidades aos auditores e administradores com o objetivo de inibir práticas lesivas que exponham as entidades a elevados níveis de riscos e os usuários a informações distorcidas.

No Brasil a Lei Sarbanes-Oxley afetou diretamente as empresas que negociavam *American Depositary Receipts* (ADRs) nas bolsas de valores norte-americanas e as subsidiárias de empresas estadunidenses com matrizes registradas na SEC (SILVA, JUNIOR, 2008).

As informações contábeis deveriam ser prestadas com transparência e equidade, logo as regras e procedimentos de auditoria brasileiros deveriam se adequar às novas regulações que se estabeleciam no cenário econômico mundial. Os órgãos reguladores brasileiros teriam de proporcionar mudanças nas práticas de auditoria após os escândalos contábeis para proporcionar um ambiente econômico de confiança.

Dessa forma o estudo se justifica em razão da importância da auditoria para o bom funcionamento das relações de mercado, composta por investidores, acionistas, que injetam recursos em empresas e necessitam de informações contábeis de qualidade para analisarem o retorno dos mesmos. Pelo governo, que possui interesse na continuidade das empresas a fim de arrecadação tributária, e da administração das empresas, que precisam da auditoria para atestar a veracidade das informações contábeis, proporcionando credibilidade e confiança em investimentos perante o público em geral.

Justifica-se no destaque que a auditoria recebeu após as fraudes contábeis mundiais. Através disso, foi promulgada a Lei Sarbanes-Oxley, que reescreveu as regras contábeis para a administração e alterou as atividades de auditoria, na tentativa de recuperar a confiança para esses profissionais.

Justifica-se na importância das regulamentações na qualidade dos trabalhos de auditoria. Em analisar quais as mudanças nas regulamentações brasileiras após os escândalos financeiros mundiais e a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley.

Por fim, justifica-se na escassez de pesquisas na área de regulação da auditoria, e principalmente ao tema utilizado neste trabalho, de identificar as mudanças na regulamentação após os escândalos econômicos mundiais.

A temática de governança corporativa e auditoria são áreas bastante exploradas, como nos trabalhos de Jesus e Alberton (2007), Ricardino e Carvalho (2004), Santos e Pereira (2004), Braunbeck (2010) e Dantas (2012). Porém na área de regulação da auditoria são poucos os trabalhos que estudam essa temática. Logo, o presente trabalho busca explorar a área de regulamentação da auditoria no Brasil 10 anos antes e 10 anos depois das fraudes contábeis mundiais ocorridas em 2001.

2. REVISÃO TEÓRICA

2.1 História da regulamentação da auditoria brasileira

Com o rápido crescimento do país no governo de Juscelino Kubitschek, iniciou-se um período de endividamento e inflação. Concomitantemente, a economia necessitava de mecanismos que solucionassem esses problemas. A solução encontrada foi o fortalecimento do mercado de capitais, que até então tinha pouca importância na economia brasileira. Assim, no ano de 1965, foi instituída a Lei nº 4.728, que disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para seu desenvolvimento, tornando-se o estatuto básico do Mercado de Capitais brasileiro (ALMEIDA, 2007). Nessa lei, pela primeira vez, introduziu-se no país a figura do Auditor Independente, evidenciando a relação entre o mercado de capitais e a auditoria:

Art. 20. Compete ao Conselho Monetário Nacional expedir normas a serem observadas pelas pessoas jurídicas referidas neste artigo, e relativas a:
b) Organização do balanço e das demonstrações de resultados, padrão de organização contábil, relatórios e pareceres de auditores independentes registrados no Banco Central.

Nesse mesmo período veio à regulamentação das atividades dos auditores, que segundo Ricardino e Carvalho (2004, p.30) o Conselho Monetário Nacional promulgou a resolução nº 39, de 20.5.66, que estabeleceu a auditoria obrigatória para as Bolsas de Valores e determinou que estas fiscalizassem seus associados através de auditores. E a resolução nº 88, de 30.1.68, que estabeleceu a necessidade de parecer de auditor independente como documento que deve acompanhar o pedido de registro de sociedades que pretendessem negociar os títulos por elas emitidos no mercado de capitais.

Posteriormente, outros dispositivos legais reforçaram a atuação das atividades de auditoria. Com a necessidade de aumento dos investimentos no mercado de capitais foi necessário conquistar a confiança dos investidores. Com isso levou à criação de mecanismos legais que determinassem as regras básicas de exigências aos auditores.

A Resolução CFC nº 321 de 1972 foi a primeira norma de auditoria elaborada, baseada na experiência de outros países. Foi elaborada pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON e oficializada pelo Conselho Federal de Contabilidade (FRANCO & MARRA, 2007). Essa norma determinou o padrão de redação para o primeiro parecer de auditoria adotado no Brasil, tomando por base a redação do parecer recomendado pelo

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*, elaborado em 1948 (RICARDINO, CARVALHO, 2004).

Na resolução nº 321 estabeleceu normas relativas à pessoa do auditor, especificando o treinamento e competência técnico-profissional e a independência. Especificou também normas relativas à sua execução do trabalho, quanto ao planejamento, sistema contábil e controle interno, aos procedimentos de auditoria, provas seletivas, qualidade de prova, oportunidade do procedimento, papéis de trabalho e os procedimentos de auditoria geralmente aceitos. E por fim, tratou de normas acerca do parecer emitido pela auditoria, uniformizando e exemplificando os tipos de parecer.

A Resolução nº 220 de 1972, emitida pelo Banco Central do Brasil, instituiu a auditoria obrigatória para as sociedades anônimas registradas no Banco Central que tinham suas ações cotadas no mercado de capitais. Em seu primeiro capítulo estabeleceu os demonstrativos contábeis que deveriam ser auditados, as normas gerais de auditoria e os princípios e normas de contabilidade, visando a codificação e aperfeiçoamento da auditoria. Em seu segundo capítulo disciplinou o registro dos auditores independentes e estabeleceu as hipóteses que afetavam a independência do auditor.

As Circulares 178 e 179, editadas pelo Banco Central do Brasil em 1972 determinaram a formalização legal das atividades dos auditores independentes, regulamentaram o Registro de Auditores Independentes e baixando Normas Gerais de Auditoria e Princípios e Normas Gerais de Contabilidade.

A Circular 178 emitida pelo Banco Central do Brasil, requereu o registro dos auditores independentes juntamente ao banco, detalhou a documentação requerida, os prazos para efetivação da atividade de auditoria e os documentos que as sociedades de auditoria deveriam remeter ao banco.

A Circular 179 tratou dos princípios e normas de contabilidade:

I - Baixar as "NORMAS GERAIS DE AUDITORIA" constantes do Capítulo I do Regulamento anexo a esta Circular, a serem observadas uniformemente pelos auditores contábeis independentes e para os fins previstos na referida Resolução nº 220, de 10.5.1972.

II - Disciplinar, através do Capítulo II do mesmo Regulamento, os "PRINCÍPIOS E NORMAS DE CONTABILIDADE" que fundamentarão as peças contábeis a serem auditadas.

A Circular 179, estabeleceu as normas de escrituração, critérios de avaliação, amortização e depreciação dos elementos patrimoniais para efeitos de balanço, critérios gerais para a formação de reservas e provisões, critérios para classificação do balanço patrimonial,

para a apresentação gráfica do balanço patrimonial e demonstrativo de resultados e notas explicativas.

A partir dessas Resoluções e Circulares, a Auditoria Independente institucionalizou-se no Brasil. O aumento do número de Sociedades Anônimas que recorreram ao mercado de capitais expandiu as empresas de Auditoria até então existentes e fez surgir diversas outras de maior ou menor porte (RICARDINO, CARVALHO, 2004). Desde então, diversos outros atos regulatórios ou diplomas legais foram editados. A Lei nº 6.385 de 76, criou a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e estabeleceu que cabe à mesma registrar e fiscalizar os Auditores Independentes, habilitando-os a auditar as companhias abertas e as sociedades integradas do sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários. Estabeleceu, ainda, a responsabilidade civil do Auditor Independente.

A Lei 6.404 de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas) estabeleceu a obrigatoriedade de Auditoria Independente para as Companhias Abertas e para as demonstrações contábeis de grupos de sociedades que incluía companhia aberta. Baixou normas contábeis e impôs a obediência aos princípios contábeis na escrituração das companhias.

2.2 Papel da auditoria contábil e fraudes no Brasil

Conforme Franco e Marra (2007, p. 39):

A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanços. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio.

As demonstrações contábeis passaram a ter grande importância para os futuros investidores. Assim, como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, passou-se a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica, surgindo assim a figura do auditor externo ou independente (SANTOS, PEREIRA, 2004).

Nessa mesma linha Attie (2009, p. 7) afirma que:

Em essência, a causa da evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade, foi a do desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado.

A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno de investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e precisão das informações prestadas, dando, dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor (ATTIE, 2009).

A auditoria possui como fim principal a confirmação dos registros contábeis que darão origem às demonstrações. Na consecução dos seus objetivos ela contribui para confirmar os próprios fins da Contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando à administração, ao fisco e aos proprietários e financiadores do patrimônio a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período. Portanto, é a auditoria que dá credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas (FRANCO & MARRA, 2007).

O desenvolvimento econômico e comercial que os países experimentaram, com o crescimento das empresas, o aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos, determinou a evolução da auditoria. Se de um lado a atividade de auditoria auxilia o administrador, confirmando os registros contábeis e completando os fins informativos da Contabilidade, por outro lado fiscaliza a própria administração, cujos erros, omissões ou fraudes podem ser por ela apontados. Assim, a auditoria informa o administrador das faltas cometidas por seus subordinados, como também denuncia aos titulares do patrimônio (acionistas e investidores) as faltas cometidas pelo administrador.

Embora a auditoria não se destine à descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas por administradores ou funcionários, ela frequentemente apura tais fatos, através de procedimentos que lhe são próprios (FRANCO & MARRA, 2007). A responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno. O auditor não é responsável e nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes e erros, porém deve planejar seu trabalho avaliando o risco da sua ocorrência, indagando a administração da entidade sobre alguma fraude detectada e sugerir medidas corretivas.

A responsabilidade do auditor pela detecção de fraudes ou de erros não intencionais concerne ao planejamento da auditoria de forma tal que obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis não contêm distorções relevantes causadas por erro ou fraude. O auditor deve avaliar no planejamento o risco de fraude (OLIVEIRA, SANTOS, 2007).

A crescente importância da auditoria para os variados usuários exigiu o desenvolvimento de normas, que segundo Franco e Marra (2007, p. 56) “são regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulação e diretrizes a serem seguidas pelos profissionais no exercício de suas funções”. Estabelecem conceitos básicos sobre as exigências em relação ao auditor na execução de seu trabalho e ao parecer que deverá ser por ele emitido. Padronizando um nível mínimo de qualidade nos trabalhos de auditoria, a fim de proporcionar aos usuários o mínimo de assimetria informacional, a confiança e transparência das informações e a proteção dos investimentos.

As normas de auditoria brasileiras apresentam-se harmonizadas em relação às normas internacionais e americanas no que concerne ao tema da fraude. Dentro de sua estrutura conceitual, determina procedimentos de auditoria que devem ser realizados e enfatiza a responsabilidade da administração na prevenção e na identificação de fraudes mediante a manutenção de um sistema de controles internos (OLIVEIRA, SANTOS, 2007).

No Brasil na década de noventa, três episódios relacionados a incorreções das demonstrações contábeis, desgastaram a imagem de três das principais empresas de auditoria em atividade no país, envolvendo os Bancos Econômico, Noroeste e Nacional, auditados respectivamente pela Ernest & Young, PriceWaterhouse e KPMG (RICARDINO, CARVALHO, 2004). Esses bancos sofreram intervenções decorrentes de dificuldades financeiras, porém no parecer de auditoria não se encontrava qualquer ressalva que indicasse uma crise, não sinalizaram os problemas de continuidade dessas instituições, logo a dúvida acerca da qualidade da auditoria não tardou a vir. As empresas de auditoria foram acusadas de linguagem hermético e de difícil compreensão e de serem meras peças formais de uma relação fraudulenta entre auditor e auditado. Com isso passaram a estar sob maior atenção do mercado e dos reguladores nos temas que tangem a independência e responsabilidade profissional dos auditores perante as perdas incorridas por clientes e acionistas de entidades descontinuadas (BRAUNBECK, 2010).

Na tentativa de minimizar ocorrências futuras de caráter similar, o Banco Central do Brasil – BACEN adotou medidas relacionadas à atividade de auditoria. Como a Resolução nº 2.267/1996 que requereu às instituições financeiras, demais entidades autorizadas a funcionar pelo BACEN, os fundos de investimento e as administradoras de consórcio, que deveriam ter suas demonstrações financeiras, inclusive as notas explicativas, auditadas pelos auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários.

2.3 Principais escândalos que abalaram a auditoria no mundo.

No período de 2001 a economia mundial foi surpreendida pelo grande número de fraudes corporativas ocorridas em grandes corporações dos Estados Unidos e da Europa.

Nessas localidades os investidores acreditavam que as demonstrações contábeis que as empresas transmitiam ao mercado juntamente com o parecer de confiança da auditoria, seguiam as regras estabelecidas pelos órgãos reguladores. Porém, os Princípios Contábeis dependem muito do caráter do ser humano envolvido no processo de evidenciação das informações contábeis. Em função da falta de uma fiscalização mais rigorosa, profissionais utilizaram de estratégias para obter vantagens para si ou para a própria corporação que trabalhavam. Praticando como é conhecida no meio contábil como contabilidade criativa (SOUZA, SCARPIN, 2006).

No período das descobertas dos escândalos financeiros a contabilidade chegou a ser apontada como a grande vilã da história, já que a maioria das fraudes foram realizadas mediante práticas contábeis questionáveis. A utilização da contabilidade criativa permitiu que executivos manipulassem os resultados financeiros de grandes empresas conforme suas necessidades individuais fazendo com que números totalmente irreais fossem divulgados ao mercado (SOUZA, SCARPIN, 2006). As empresas queriam transparecer que eram uma grande oportunidade de investimento devido aos altos níveis de desempenho apresentados, sendo que na realidade encontravam-se em situação financeira decadente. Com isso, grandes empresas faliram e junto com elas muitos investidores pequenos perderam fortunas.

As empresas americanas colocavam suas ações em bolsas de valores na busca de suprirem a necessidade de capital e alavancarem o necessário para o exercício pleno de suas atividades. Com a escassez de capital resolvida, a empresa tinha de manter o desempenho das atividades, demonstrada para os usuários através da análise das demonstrações financeiras (FEIGL, et al, 2005). Com isso surgem os interesses dos administradores em majorar resultados da corporação, a fim de atrair mais investimentos, e a pressão dos investidores por bons resultados. Os escândalos surgiram a partir de uma grande pressão nas empresas por resultados, presentes numa cultura que não admite fracassos, com normas contábeis de grande subjetividade e ganância por parte dos executivos (SOUZA, SCARPIN, 2006).

As fraudes contábeis utilizadas eram influenciadas pelos administradores em inflar os lucros das empresas. Segundo Souza e Scarpin (2006, p. 6) “inflar o resultado de uma empresa pode significar ganhos para seus administradores visto que alguns executivos têm seus rendimentos vinculados ao desempenho das ações de sua empresa na bolsa de valores”.

Assim, resultados de grandes corporações podem ser manipulados com o objetivo de demonstrar uma imagem irreal de sua situação econômica iludindo assim seus investidores.

Envolvidos na manipulação dos resultados estavam inclusas as empresas de auditoria, que paralelamente à atividade de auditoria, prestavam também serviços de consultoria. Com isso surgiu o questionamento da incompatibilidade das duas atividades exercidas, porque, por um lado, a auditoria tem como função verificar as demonstrações contábeis da corporação de forma isenta e transparente, retratando a escrituração da companhia e refletindo de forma clara a situação da corporação, dando credibilidade às demonstrações financeiras da entidade, e se posicionando livre de questionamentos na existência da independência entre o profissional e o cliente. Por outro lado, a atividade de consultoria está diretamente relacionada à otimização de lucros e processos internos que muitas vezes se distanciam do dever de transparência da auditoria (FEIGL, et al,2005).

As grandes corporações responsáveis pelos escândalos contábeis que abalaram o mundo tiveram como características o objetivo de manipular seus resultados. As principais corporações e os tipos de fraudes utilizadas, são expostas no quadro 1:

Empresas	Ano da Fraude	Características das fraudes utilizadas
Enron	2001	Desviava suas dívidas para associadas e superestimava os lucros. Com participações em pequenas empresas que não constavam no balanço, a Enron escondia bilhões em dívidas. A manipulação ainda se entendia, pois além de esconder os passivos, a Enron também vendia bens a essas empresas por preços supervalorizados, a fim de criar falsas receitas.
Worldcom	2001	Utilizava da ativação indevida de gastos para a manipulação dos resultados, classificando as despesas operacionais como capitais de investimentos de longo período. Ou seja, com a compra de bens duráveis gerava um retorno direto, e a depreciação no balanço desse bem era efetivada em um longo período, porém os gastos do dia-a-dia deveriam ter sido reconhecidos como despesas, o que de fato não ocorreu. O artifício financeiro aumentava o fluxo de caixa e os lucros da empresa.
Merck	2001	Inflava as receitas e os custos na mesma proporção, não alterando o resultado líquido. Contudo, os valores reconhecidos das vendas aumentavam, induzindo os investidores acreditarem no crescimento da companhia. Essas manobras fizeram o faturamento crescer, porém de forma indevida.
Xerox	2001	Inflou suas receitas declarando erroneamente vendas de equipamentos e contratos de serviços. Declarava como receitas de vendas valores recebidos por aluguel de equipamentos, serviços, terceirização de documentos e receitas financeiras. Com essa manipulação contábil a companhia acabava por cumprir suas previsões de lucros, porém com contas reconhecidas indevidamente.
Parmalat	2003	A empresa evidenciou ativos inexistentes, publicando que bilhões de dólares estavam supostamente depositados em um banco nas Ilhas Caymã, e que na verdade esse valor não existia.

Quadro 1: Práticas de gerenciamento de resultado utilizadas nas empresas

Fonte: Elaboração a partir de SOUZA E SCARPIN (2006, p. 8)

Os auditores independentes foram alvos de acusações de conivência e conluio com os administradores das corporações, o mais notório exemplo desses tipos de escândalos foi o pedido de falência solicitado pela Arthur Andersen - uma das maiores empresas de auditoria do mundo – em razão da perda de credibilidade enfrentada pelo envolvimento nas fraudes que cercavam as demonstrações financeiras da já citada Enron (ANTUNES, HONORATO, BRSCAN ANTUNES, 2007).

2.4 Lei Sarbanes-Oxley

A gravidade decorrida dos escândalos resultou na promulgação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), com objetivo de fornecer uma resposta à avalanche de escândalos, fraudes e concordatas em meados de 2001 envolvendo grandes corporações através, da ampliação dos poderes da *Securities and Exchange Commission* - SEC e incrementando consideravelmente o nível de responsabilidade da administração das empresas, além de introduzir a regulamentação da profissão de auditor independente. A regulamentação das novas normas de auditoria e a supervisão do seu cumprimento, pelos vários elementos do mercado de capitais, passou a ser de responsabilidade do Conselho de Supervisão de Assuntos Contábeis das Companhias Abertas (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB), com membros indicados pela SEC (ANTUNES, HONORATO, BRSCAN ANTUNES, 2007).

A Lei Sarbanes-Oxley teve como objetivo principal a restauração do equilíbrio dos mercados por meio de mecanismos que assegurassem a responsabilidade da alta administração de uma empresa sobre a confiabilidade da informação por ela fornecida. Com implementação dessa lei, o governo americano estaria apto a exercer o poder regulamentar sobre os agentes do mercado de capitais, dotado por uma estrutura legislativa apropriada. Depois de promulgada, verificou-se que houve um grande interesse pelos resultados proporcionado pela Lei em todo o mercado mundial. Vale ressaltar que grandes investidores apontam a Sarbanes-Oxley como a solução para o alto grau de vulnerabilidade das informações contábeis. Renomados especialistas em investimentos acreditam que a Lei-Sarbanes seja o instrumento legislativo mais importante que o Congresso americano aprovou desde 1930 (SOUZA, FIGUEIREDO, 2008).

As fraudes financeiras fizeram com que o Congresso norte-americano decidisse frear a tradicional auto-regulação dos mercados, baseada no modelo da livre iniciativa. Assim, a informação, antes de ser evidenciada, deveria ser certificada quanto à qualidade dos processos

e controles internos que as geraram. Essas certificações deveriam ser dadas pelos principais gestores, em um primeiro momento, e pela auditoria independente, na etapa seguinte. Com isso os interessados nas informações seriam capazes de acompanhar o desempenho da empresa, entendendo os fundamentos econômicos das operações por ela executadas e terem condições de confiar nos números das demonstrações financeiras (NETO, RODRIGUES, CASSEMIRO, SILVA, 2006).

Os principais aspectos abordados pela Lei Sarbanes-Oxley, foram:

- a) Criação do *Public Company Accounting Oversight Board* – PCAOB;
- b) Independência dos Auditores;
- c) Responsabilidade Corporativa;
- d) Melhoria na Divulgação dos Demonstrativos Contábeis;
- e) Conflito de Interesses dos Analistas;
- f) Responsabilidade por Crimes de Fraude nas Empresas
- g) Fraudes Corporativas e Prestação de Contas.

A criação do conselho *Public Company Accounting Oversight Board* – PCAOB, pela Lei Sarbanes-Oxley, atua conjuntamente com a *Securities and Exchange Commission* – SEC, com o objetivo de supervisionar o trabalho das firmas de auditorias, para proteger o interesse dos investidores. Este Órgão possui a capacidade de estabelecer critérios para procedimentos de auditoria, controle de qualidade, ética e padrões de independência que devem ser seguidos pelas empresas de auditoria registradas. Ou seja, percebeu-se a intenção de supervisionar os relatórios que são preparados para serem divulgados à SEC (BRITES, FUNCHAL, BAPTISTA, 2009) (SOUZA, FIGUEIREDO, 2008).

Em relação à independência dos Auditores a Lei Sarbanes-Oxley proibiu as empresas de auditoria registradas a fornecerem outros serviços aos seus clientes, tais como: registro e elaboração de demonstrações que depois serão por elas auditadas, projeção e implantação de sistemas de informações financeiras, realização de cálculo de valor econômico e opinião sobre valor justo, serviços atuariais, serviços de auditoria interna, gerenciamento de recursos humanos, corretagem, consultoria financeira e consultoria de investimento (BRITES, FUNCHAL, BAPTISTA, 2009).

Com isso implantou-se que a cada 5 anos fiscais, deverá ocorrer rodízio entre o responsável principal (sócio) ou o revisor do serviço de auditoria encarregado da conta da companhia. Todas estas atitudes estão sendo tomadas no sentido de diminuir o conflito de

interesses entre as partes, tornando as demonstrações contábeis mais confiáveis (SOUZA, FIGUEIREDO, 2008).

O Comitê de Auditoria passou a ter responsabilidade direta de supervisionar o serviço da auditoria independente, desvinculando o serviço de auditoria da diretoria financeira. Desta forma, o membro deste comitê deve ser independente (não podendo aceitar consultorias, aconselhamentos ou ser pessoa afiliada a empresa ou a qualquer subsidiária). A intenção da criação deste Comitê foi eliminar a cumplicidade entre auditores independentes e empresas. Pela Lei Sarbanes-Oxley, este Comitê requer que os principais executivos da empresa assinem uma declaração, atestando que as informações prestadas nos relatórios são verídicas, que não contém nenhuma declaração falsa de um fato material ou omissão de fatos materiais necessários, que foram revisados e que os controles internos são eficientes. Desta forma, os dirigentes estão muito mais comprometidos com as informações divulgadas, aumentando a dificuldade de acontecerem omissões ou informações falsas nos relatórios, sob risco de aplicação de penalidades quando isto ocorre (BRITES, FUNCHAL, BAPTISTA, 2009).

Estabeleceu-se punições criminais e pecuniárias para os *Chief Executive Officers* (CEOs) e *Chief Financial Officers* (CFOs). Em que esses executivos serão responsáveis pela integridade e fidedignidade das demonstrações financeiras e, caso falhem em sua certificação anual (SILVA, JÚNIOR, 2008).

Na melhoria da divulgação dos demonstrativos contábeis a SOX estabeleceu que esses devem refletir as correções apontadas pelos auditores. Além disso, os executivos devem atestar que os controles internos são eficientes, que é mantida uma avaliação da efetividade dos controles internos, qual a responsabilidade dos executivos sobre o estabelecimento e que há a manutenção de uma estrutura de controles internos. Os controles internos possuem o objetivo de manter a eficiência e eficácia das operações e a confiabilidade nos demonstrativos financeiros (SOUZA, FIGUEIREDO, 2008).

Nesse sentido, as empresas deveriam implementar controles internos eficazes para todos os processos de negócio e realizar testes sobre a efetividade desses controles, de modo a assegurar que os dados financeiros relativos a tais processos estão corretamente apresentados e mensurados nas demonstrações financeiras. Relatórios sobre a efetividade dos controles internos da companhia deverão ser divulgados em conjunto com as demonstrações financeiras anuais (SILVA, JÚNIOR, 2008).

O grande objetivo da Lei Sarbanes-Oxley é exigir que seus administradores tenham responsabilidades sobre suas empresas, ou seja, que as divulgações das informações sejam transparentes e confiáveis. Embora prestar informações verídicas seja uma obrigação, após

todos os escândalos financeiros a Lei SOX cria estes mecanismos coercitivos para acabar com as fraudes e restabelecer a confiança nas demonstrações contábeis.

Uma seção da Lei Sarbanes-Oxley regulamentou as regras que reduziriam o conflito de interesses entre a empresa e os analistas de investimentos. Estes devem ter independência para poderem recomendar uma empresa, já que conhecem a real situação desta. Também foram estabelecidas condições para que corretores, acionistas ou pessoas contratadas por estes não possam retaliar os analistas de investimentos dessa retaliação, quando estes apresentarem relatórios desfavoráveis (BRITES, FUNCHAL, BAPTISTA, 2009).

A SOX determinou responsabilidade por crimes de fraude nas empresas estabelecendo punições para os que alteram, destroem, encobrem, falsifiquem ou criem falsas entradas em quaisquer registros e documentos, com o intuito de impedir ou obstruir a investigação. Estabeleceu que os papéis de auditoria e suas revisões deveriam ser mantidos por 5 anos pelas empresas. Acrescentou ainda que os funcionários que denunciarem crimes corporativos possuirão proteção legal, não podendo ser dispensados, removidos, ameaçados ou sofrer qualquer discriminação (BRITES, FUNCHAL, BAPTISTA, 2009).

Em relação às fraudes corporativas e prestação de contas a lei abordou mais procedimentos sobre as fraudes corporativas e o dever de prestar contas nos casos de adulteração e destruição de arquivos de informações, e veto de executivos, como diretores ou membros do conselho, envolvidos em fraudes em companhias abertas (SOUZA, FIGUEIREDO, 2008).

Embora a Lei Sarbanes-Oxley seja uma lei americana, toda empresa que deseja obter recursos externos através da negociação de seus títulos no mercado norte americano, está obrigada a emitir ADR's – *American Depositary Receipts* e, com isso, fica sujeita a obedecer as exigências da SOX. No Brasil, as empresas listadas como emissoras de ADR tornaram-se sujeitas aos efeitos da SOX (SILVA, JÚNIOR, 2008).

Através da emissão de ADR's, os investidores americanos podem adquirir e negociar ações de empresas de outros países em dólar americano, pois o *American Depositary Receipt* - ADR são títulos e valores mobiliários de empresas estrangeiras, negociáveis no mercado norte-americano. Com isso os investidores estrangeiros sentem-se mais protegidos, pois as empresas, ao emitirem ADR's, precisam satisfazer várias exigências das agências reguladoras, como a SEC, o que assegura maior transparência nas informações e menor risco para o investidor (BRITES, FUNCHAL, BAPTISTA, 2009).

2.5 Normas e Normatizadores

O trabalho do auditor pode ser sintetizado a partir dos objetivos de determinar se a apresentação está de acordo com os princípios contábeis, avaliar se a aplicação desses princípios no caso particular resulta na evidenciação satisfatória da verdade e expressar uma opinião se as demonstrações foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com um referencial aplicável – os padrões e normas contábeis definidos pelos reguladores (DANTAS, 2012).

Segundo Araújo, Arruda, Barretto, (2008, p. 73) normas contábeis de auditoria:

São regras ou parâmetros que o auditor deve respeitar em relação aos objetivos a serem alcançados, aos procedimentos e técnicas de auditoria utilizados, aos relatórios que devem ser elaborados e à qualidade do trabalho.

As normas constituem parâmetros de referência da qualidade dos resultados da auditoria, pois proporcionam ao auditor uma orientação básica para determinar a extensão das medidas e procedimentos a serem empregados para atingir o objetivo (ARAÚJO, ARRUDA, BARRETTO, 2008).

As normas brasileiras de contabilidade foram alicerçadas nos princípios de contabilidade que, segundo a Resolução CFC nº750/93, em seu art. 3º “representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País”.

Os princípios tratam a contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades. E a Resolução nº 751/93 dispôs “uma estrutura básica que estabeleça os itens que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade”, com “regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos”. Essa mesma resolução classificou as normas em profissionais, com o prefixo de NBC P, que estabelecem as regras de exercício profissional e em técnicas, com prefixo NBC T, que estabelecem os conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade e determinou que as normas poderiam ser detalhadas através de Interpretações Técnicas, com a sigla IT. Vale ressaltar que essa classificação das normas de contabilidade foi revogada no ano de 2009 através de internacionalização das normas contábeis, assunto esse que será posteriormente detalhado neste trabalho.

Os órgãos de normatização brasileira de auditoria possuem por finalidade promover um sistema de auditoria independente eficiente, qualificado e confiável na visão dos participantes do mercado e da sociedade. Pode-se classificar esses órgãos em regulamentadores do mercado, como a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do

Brasil, Superintendência de Seguros Privados, que emitem normas relacionadas ao mercado de valores mobiliários e ao sistema financeiro nacional, respectivamente. E em órgãos regulamentadores da profissão, como o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON, que emitem normas relacionadas à atividade profissional de contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi criado no Brasil pelo Decreto-lei 9.295/46, com o intuito de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio (nos estados) dos Conselhos Regionais de Contabilidade. É uma autarquia de caráter corporativo, sem vínculo com a Administração pública do Brasil. Sua estrutura, organização e funcionamento são estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 9.295/46 e pela Resolução CFC nº 960/03, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. É o órgão máximo de controle do exercício profissional, supervisiona, define, regulamenta os padrões de interesse da profissão contábil, com autoridade para emitir normas de contabilidade. Funcionam como tribunais de ética, além de definirem e efetuarem o recolhimento das taxas relativas ao registro e exercício profissional.

A partir de 23/10/81, com a Resolução n.º 529, o CFC tomou para si a tarefa de elaboração e emissão de normas contábeis obrigatórias a todos os contadores e técnicos de contabilidade, constituindo infração à Lei 9.295/46 e ao Código de Ética a sua não-observância por parte dos mesmos. No artigo 6º do referido decreto-lei e acrescentado pela Lei nº 12.249 de 2010, são estabelecidas as atribuições do conselho:

- a) organizar o seu Regimento Interno;
- b) aprovar os Regimentos Internos organizados pelos Conselhos Regionais, modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação;
- c) tomar conhecimento de quaisquer dúvidas suscitadas nos Conselhos Regionais e dirimi-las;
- d) decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais;
- e) publicar o relatório anual de seus trabalhos, em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados;
- f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

Através das normas emitidas pelos órgãos reguladores buscam-se auditorias independentes de qualidade, que são essenciais para a apropriada adoção das normas contábeis, ajudando a assegurar demonstrações financeiras confiáveis, transparentes e úteis. Isso aumenta a confiança do mercado e melhora a qualidade da informação utilizada pelos usuários contábeis (DANTAS, 2012).

A partir da criação do Conselho Federal de Contabilidade, em 1946, a profissão contábil experimentou um desenvolvimento mais sustentado, com definições mais claras da atuação do profissional.

No Decreto- Lei nº 9.295/46, em seu art. 12, com nova redação estabelecida através da Lei nº 12.249 de 2012, estabeleceu-se que somente poderiam exercer a profissão contábil após a regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovação em Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos. Dividiu-se a profissão em duas categorias profissionais, o técnico em contabilidade que compreende o contabilista que se formou em nível médio, ou seja, nos cursos de nível secundário (Curso Técnico de Contabilidade), e o contador que é o contabilista que se formou em nível superior, como Bacharel em Ciências Contábeis.

A Comissão de Valores mobiliários (CVM) é uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda tem por finalidade disciplinar, fiscalizar e promover o desenvolvimento do mercado de valores mobiliários no Brasil. Sua esfera de competência abrange as empresas, instituições financeiras, investidores e demais segmentos que atuam no mercado de valores mobiliários. As Leis nº 6.404/76 e nº 6.385/76, e suas alterações legais posteriores, praticamente estabelecem as premissas sobre as quais a CVM atua, dando proteção às minorias acionárias e credibilidade aos investidores no mercado de risco.

A Lei nº 6.385/76 transferiu do Banco Central do Brasil para a CVM a incumbência de emitir normas dos procedimentos para registro dos auditores independentes, autorizando tais profissionais a auditarem as demonstrações contábeis das companhias abertas e das demais sociedades que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários, bem como sua forma de atuação no Mercado de Valores Mobiliários.

Essa lei também conferiu à CVM o poder para fiscalizar a conduta e atuação dos participantes do mercado, dentre os quais, os auditores independentes, podendo instaurar inquéritos administrativos e aplicar as penalidades previstas no texto legal.

Nesse sentido, o artigo 26 da Lei nº 6.385/76 determinou que somente os auditores independentes registrados na CVM possuem a prerrogativa de auditar as demonstrações contábeis das companhias abertas e demais integrantes do Mercado de Valores Mobiliários, bem como ter estabelecido a responsabilidade desses profissionais no exercício de suas funções.

Art. 26. Somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários, poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das

instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

§1º—A Comissão estabelecerá as condições para o registro e o seu procedimento, e definirá os casos em que poderá ser recusado, suspenso ou cancelado.

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

Para o mercado de capitais no Brasil, a CVM atua como guardião do cumprimento das normas que regem o mercado, objetivando propiciar um ambiente atrativo de negócios aos investidores atuais e potenciais, tomando como premissa básica a própria confiança dos agentes econômicos no funcionamento do sistema, sendo a figura do auditor independente um dos principais componentes na construção e manutenção desta confiança (MEDEIROS, 2005).

O Banco Central do Brasil (BACEN) que compõe os órgãos regulamentadores do mercado é um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, que tem por objetivo zelar pela estabilidade e promover o aperfeiçoamento do Sistema Financeiro Nacional. Suas principais funções são a formulação, a execução e o acompanhamento da política cambial e o controle das operações de créditos. O BACEN se sujeita às regras do Conselho Monetário Nacional (CMN), que tem poder regulamentar de maior ordenamento jurídico para instituições do mercado financeiro e de capitais.

O BACEN emite normas contábeis legais e Resoluções impositivas às instituições financeiras. Esse poder normativo foi delegado através da Lei nº 4.595 de 1964 no art.9º que define a competência do BACEN em “cumprir e fazer cumprir as disposições que lhe são atribuídas pela legislação em vigor e as normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional”, juntamente com as resoluções do CMN que normalmente delegam esse poder para que o BACEN possa regulamentar o mercado financeiro em um nível mais detalhado.

O IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – foi fundado em 13 de dezembro de 1971, como Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IAIB, através da fusão de dois Institutos então existentes: Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (fundado em 26 de março de 1957) e do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (fundado em 02 de janeiro de 1968). Em 1º de julho de 1982 assumiu a denominação atual, após alteração estatutária, que permitiu maior abrangência de atuação e de interesses. É uma entidade profissional que congrega os contadores e tem a função de discutir, desenvolver e divulgar as posições técnicas e éticas da atividade contábil no Brasil, contribuindo com o intercâmbio de informações. Enquanto entidade associativa tem a atribuição de recomendar ou sugerir procedimentos e posturas.

O IBRACON tem elaborado e publicado vários pronunciamentos técnicos sobre Normas e Procedimentos de Auditoria – *NPA*s – e Normas e Procedimentos de Contabilidade – *NPC*s –, algumas delas posteriormente oficializadas pela Comissão de Valores Mobiliários – *CVM* –, Banco Central do Brasil e Conselho Federal de Contabilidade, tornando-se de observância obrigatória. Representa oficialmente o Brasil junto a entidades internacionais como a *AIC – Asociación Interamericana de Contabilidad* –, o *IFAC – International Federation of Accountants* – e o *IASB – International Accounting Standards Board*.

2.6 Pesquisas sobre auditoria

Perceberam-se estudos de auditoria em seus variados assuntos, tratando-se da qualidade de auditoria o estudo mais abrangente no mercado brasileiro foi realizado por Braunbeck (2010), com o propósito de investigar os seus potenciais determinantes, tendo por base os dados de 1998 a 2008 das empresas listadas na Bovespa. Para mensurar a qualidade da auditoria, o autor desenvolveu um construto específico, a partir de quesitos determinados pelas regulamentações da *CVM* e do *CFC*, com a conclusão final de que os testes apresentaram evidências de que a qualidade das auditorias é inferior quanto maior o conflito de agência entre controladores e não controladores e quanto maior o tempo de relacionamento contínuo entre o auditor e a entidade auditada. Também indicou que as firmas *big four* e os auditores especialistas realizam auditorias de maior qualidade.

No assunto sobre o rodízio obrigatório dos auditores nos estudos de Oliveira e Santos (2007), foi efetuado uma pesquisa com 84 executivos e 43 auditores independentes, concluíram que a rotação das firmas de auditoria não assegura a independência do auditor e não diminui os riscos de erros e fraudes nas demonstrações. Partiu-se da premissa de que a troca da firma de auditoria contribui para a independência profissional, que pode se deteriorar com o tempo de relacionamento, Azevedo e Costa (2008) testaram se o rodízio de auditores reduz a prática de *earnings management*. Tendo por base as empresas listadas na Bovespa no período de 1998 a 2005, com exceção do setor econômico “finanças e seguros”, os autores encontraram resultados não conclusivos, com evidências de que a mudança da firma diminui o grau de gerenciamento, mas não quando a troca é compulsória (DANTAS, 2012).

Pesquisas sobre a Lei Sarbanes-Oxley em Silva e Júnior (2008), concluiu-se que a Sox modificou a forma como eram vistos e tratados os controles internos nas companhias, no intuito de que esses sejam eficazes a ponto de não permitirem erros nas demonstrações

financeiras que poderiam alterar a decisão de quem investe, de quem analisa ou de quem administra. No trabalho de Brites, Funchal e Baptista (2009), foi verificado o efeito da Lei Sarbanes-Oxley no acesso ao crédito das empresas brasileiras listadas na Bolsa de Valores de São Paulo, onde foram pesquisadas 542 empresas, sendo 34 destas emissoras de ADR's no mercado de ações norte-americano. Conclui-se que após a vigência da Lei SOX, as empresas emissoras de ADR obtiveram um aumento médio no crédito de curto prazo, fazendo com que estas empresas financiem seus ciclos operacionais através de capital de terceiros, e que após a vigência dessa lei também obtiveram um aumento médio no crédito de longo prazo, possuindo mais facilidades em conseguir empréstimos para financiamento de seus empreendimentos.

Sobre o comitê de auditoria a pesquisa de Niyama, Oliveira e Oliveira (2009) analisa que diante das transformações que o mercado financeiro e de capitais vem passando para atender a demanda social, da necessidade de maior supervisão dos controles internos, da regulamentação de práticas que contribuam para melhorar a eficácia na coibição de fraudes e riscos de crédito, o Conselho Monetário Nacional, em 2004, aprovou a Resolução nº 3.198. Afirmaram que esta resolução institui, entre outras regras, a criação dos Comitês de Auditoria nos conglomerados financeiros. Considera que a criação Comitê de Auditoria ocorreu no intuito de garantir maior transparência e credibilidade às instituições financeiras no Brasil. Essa pesquisa fez uma avaliação dos sete maiores bancos a partir do *ranking* apresentado pelo Banco Central do Brasil e concluíram que apesar do conceito de Comitê de auditoria já existir antes da aprovação da Resolução nº 3.198/04, pôde-se observar que as instituições financeiras analisadas buscaram se adequar às exigências da referida resolução. E que a forma de divulgação de suas atividades ainda precisa ser aperfeiçoada e/ou regulamentada abrangendo um espectro maior de exigências.

Antunes, Honorato e Brscan Antunes (2007) tratam da importância da atuação dos comitês de auditoria nos trabalhos dos auditores independentes de companhias abertas brasileiras após a onda de escândalos contábeis ocorrida nos últimos anos, tanto no Brasil (Bancos Nacional, Santos e outros), quanto em outros países (Enron, Worldcom, Parmalat etc.), que provocou a necessidade de leis severas para regular a governança das empresas. O trabalho mensurou a importância da implantação dos comitês de auditorias impostos pela Lei Sarbanes-Oxley nos trabalhos dos auditores independentes de demonstrações contábeis das empresas brasileiras com ações nas bolsas de valores norte-americanas, baseado em pesquisa empírica com esses profissionais. Foi concluído que tais comitês impactaram positivamente

nos controles internos das sociedades e, consequentemente, nos exames de auditoria sobre as demonstrações contábeis.

No trabalho de Ricardino e Carvalho (2004) pesquisou-se o histórico da auditoria no Brasil e citou algumas regulamentações do início da atividade.

Dantas (2012) desenvolveu o trabalho de auditoria nas instituições financeiras e encontrou evidências de auditorias de maior qualidade (variações menos acentuadas no componente discricionário das acumulações contábeis examinadas) nos bancos cujo capital de controle é de origem estrangeira e nas instituições privadas. Além disso, foi constatada relação positiva significativa entre o tamanho das instituições financeiras e a qualidade da auditoria. Dentre o desenvolvimento de várias hipóteses de pesquisa ele analisou o rigor do ambiente regulatório, com a afirmação de que o tema da regulação que afeta o mercado de auditoria, adquiriu mais relevância em razão dos escândalos corporativos do início dos anos 2000, quando casos de falhas de auditoria em identificar fraudes nas demonstrações resultaram em mudanças nas regras de governança da profissão.

Na pesquisa de Niyama, Costa, Dantas e Borges (2011), discutiu-se a evolução dos movimentos regulatórios da atividade de auditoria independente no Brasil, tendo por referência a teoria da regulação. O papel da regulação da atividade de auditoria como instrumento para o provimento de informações financeiras mais confiáveis, a partir dos instrumentos legais e os requerimentos normativos instituídos pelos órgãos reguladores do mercado e da profissão contábil. Os autores no desenvolvimento da pesquisa perceberam a regulação como uma resposta aos problemas pontuais que ocorrem em função da atuação das empresas e da dinâmica dos mercados, que traz efeitos positivos e também perversos para os diversos agentes.

Porém essas pesquisas ainda são insuficientes, pois tratam das mudanças no aspecto das entidades financeiras, nos órgãos normativos do mercado, nem sempre estendendo, como essa pesquisa pretende se estender, também aos órgãos normativos da profissão.

3. METODOLOGIA

3.1 Classificação da Pesquisa

A metodologia ou método científico pode ser descrito como um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotado para se atingir o conhecimento, desta forma, torna-se importante esclarecer a maneira pela qual esse trabalho será realizado, bem como a ordem a ser seguida para que se possa entendê-lo (GIL, 2008).

A pesquisa é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais (LAKATOS, MARCONI, 2010).

O presente trabalho se enquadra, então, no formato da pesquisa bibliográfica, pois de acordo com Oliveira (2002, p.119) “a pesquisa bibliográfica tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno”.

Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 54) “a pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um assunto, tema ou problemas com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, CDs, anais de congressos etc”. Na busca de conhecer, analisar e explicar contribuições sobre determinado assunto, tema ou problema.

No conhecimento da bibliografia faz-se necessário consultar, ler e fichar os estudos já realizados sobre o tema, com espírito crítico, valendo-se da literatura especializada, a partir dos trabalhos mais gerais e indo para os estudos mais específicos (LAKATOS, MARCONI, 2010).

Dessa forma, Lakatos e Marconi (2010, p. 166) ponderam que a “pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras”.

No que diz respeito à observância da metodologia, comenta-se sobre a interpretação e análise dos resultados contados na pesquisa bibliográfica, pois a interpretação expõe o verdadeiro significado da discussão teórica em relação aos objetivos propostos e ao tema, enquanto a análise desses resultados é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores (LAKATOS, MARCONI, 2010).

O presente estudo se caracteriza como uma pesquisa qualitativa. Pois atende aos aspectos qualitativos descritos por Martins e Theóphilo (2009, p. 141) “que tem como preocupação central descrições, compreensões e interpretações dos fatos ao invés de medições.” Possuindo como fenômeno específico o de conhecer o funcionamento de uma estrutura social, sendo necessário o estudo de um processo. Esse estudo que poderá ter a consistência checada por meio de exame detalhado entre elementos de plataforma teoria e os achados da investigação (MARTINS, THEÓPHILO, 2009).

3.2. Coleta de Dados

O trabalho é pautado na pesquisa da regulamentação brasileira 10 anos antes e 10 anos depois dos escândalos financeiros mundiais ocorridos em meados de 2001. Com a análise e identificação dos impactos sobre a regulamentação da atividade de auditoria independente no Brasil nos órgãos regulamentadores do mercado: o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários e o Conselho Federal de Contabilidade.

Vale ressaltar que neste trabalho não será analisado a regulamentação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil –IBRACON, pois seus pronunciamentos emitidos tornam-se obrigatórios somente após a promulgação oficial pelo CFC e pela CVM. Como foram analisadas as regulamentações emitidas por esses órgãos, tornou-se desnecessário a análise dos pronunciamentos divulgados pelo IBRACON. Sabe-se ainda que o IBRACON deixou de emitir normas de auditoria e atualmente desenvolve juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) o trabalho de tradução e revisão das normas internacionais de auditoria emitidas pela IFAC para serem adotadas no Brasil, mediante aprovação e emissão pelo CFC. Não será analisado também a regulamentação da Superintendência de Seguros Privados.

A coleta de dados para o resultado obteve-se através da consulta de meios eletrônicos, nos site do CFC, da CVM e do BACEN. Que fornecem a consulta eletrônica às regulamentações promulgadas, aos atos expedidos, às resoluções aprovadas. Com opção de acesso aos textos normativos originais, aos textos modificados, aos revogados e às resoluções que revogaram.

Consultou-se também na pesquisa bibliográfica livros, dissertações de mestrado, teses de doutorado, artigos acadêmicos, compostas pelo assunto abordado nesta pesquisa.

4. REGULAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA

4.1 Regulação 10 anos antes dos escândalos (1990 – 2000)

Em meados dos anos de 1990, gestões fraudulentas com consequentes intervenções governamentais protagonizadas pelos bancos Econômico e Nacional, colocaram dúvida acerca da qualidade da auditoria. As firmas responsáveis pelas auditorias independentes das demonstrações contábeis não sinalizaram problemas de continuidade dessas instituições. Emitiram parecer de auditoria sem quaisquer ressalvas (BRAUNBECK, 2010).

Nesse contexto de crise e reflexão sobre o papel dos auditores independentes, são notórios os movimentos regulatórios da atividade da auditoria independente como uma resposta ao cenário que se apresentava. Os órgãos reguladores tiveram motivações através das crises em buscar a credibilidade e confiabilidade dos usuários de demonstrações contábeis nas auditorias independentes, com a preocupação no sentido de melhorar a qualidade das auditorias no fornecimento das informações contábeis aos seus diversos usuários.

4.1.1 Regulação do Banco Central do Brasil

O primeiro movimento regulatório após essa crise financeira brasileira foi feito pelo Banco Central do Brasil (BACEN) em 1996, com a edição da Resolução nº 2.267, que dispôs sobre a responsabilidade dos auditores independentes das instituições financeiras, definindo que responderão administrativamente pelos atos praticados ou omissões incorridas no desempenho das atividades de auditoria de instituições financeiras e demais autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

Essa mesma resolução em seu art. 3º instituiu o rodízio dos auditores independentes, onde deveriam proceder à substituição do auditor independente contratado após decorridos, no máximo, quatro anos. No art. 4º determinou que a recontratação de auditor independente somente poderia ser efetuada depois de decorridos 3 (três) exercícios sociais completos desde sua substituição.

Estabeleceu também que os auditores independentes deviam renunciar a sua contratação quando, a qualquer tempo, houvesse alguma situação que afetasse sua independência, além de obrigar a instituição financeira auditada a designar um membro estatutário de sua administração para ser o interlocutor junto ao Bacen a respeito do

acompanhamento, supervisão e cumprimento das normas e procedimentos de contabilidade, previstas no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), e de auditoria.

Imputou ao administrador designado para exercer as citadas funções responsabilidade perante terceiros, na ocorrência de situações que indiquem fraude, negligência, imprudência ou imperícia, sem prejuízo da aplicação das penalidades de suspensão ou inabilitação para cargos de direção na administração ou gerência em instituições, entidades e administradoras de fundos de investimento e de consórcio.

Logo em seguida à emissão da Resolução N° 2.267, o Bacen expediu a Circular N° 2.676, de 10 de abril de 1996, a qual estabeleceu normas complementares sobre auditoria independente das entidades reguladas pelo referido órgão. No que se refere à atuação dos auditores independentes nos trabalhos de auditoria das entidades fiscalizadas pelo Bacen, o parágrafo único do artigo 4° da Circular delimitou o que vem a ser “falhas” ou “irregularidades graves” cometidas por esses profissionais, a saber:

Art. 4° . A formalização de processo administrativo, por parte deste Banco Central do Brasil, contra auditores independentes, diante de ocorrências consideradas como falhas ou irregularidades graves, por atos praticados ou omissões incorridas no desempenho de suas atividades, pode resultar:

I – na exigência dos registros contábeis, livros e documentos dos auditores independentes;

II – na exigência de que os auditores independentes prestem informações ou esclarecimentos;

III – na determinação de que o trabalho executado por um auditor independente seja revisado por outro.

Parágrafo Único. Entende-se como falha ou irregularidade grave, por ato praticado ou omissão incorrida, a inobservância, no exercício de sua atividade, das normas e procedimentos que regulam a atividade profissional de auditoria, constantes de atos emanados ou devidamente referendados pelo Conselho Federal de Contabilidade, bem como das disposições regulamentares expedidas pelo Conselho Monetário Nacional, por este Órgão e pela Comissão de Valores Mobiliários. (g.n.)

Nesse período surgiu a oportunidade do aspecto de ordem social, pois o BACEN através da implantação do "rodízio de firmas para instituições financeiras", deu a sociedade uma resposta de que estava atento na fiscalização do mercado financeiro.

4.1.2 Regulação da Comissão de Valores Mobiliários

Outro movimento regulatório relevante, no contexto de auditoria independente no Brasil, ocorreu em 1999 no âmbito das entidades sujeitas à regulação da Comissão de Valores Mobiliários. A CVM editou a instrução n° 308/99, na qual foram introduzidas diversas modificações na regulação da atividade dos auditores independentes atuantes no âmbito da CVM.

Abaixo seguem as normas sobre auditoria independente emitidas pela CVM antes dos escândalos mundiais, compreendendo o período do ano 1990 até 1999:

Ato Normativo	Finalidade
Instrução Normativa Nº 204 de 1993	Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e responsabilidades dos auditores independentes, bem como os casos em que o registro pode ser recusado, suspenso ou cancelado. Revogado em 1994 pela Instrução Normativa Nº 216.
Instrução Normativa Nº 216 de 1994	Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e responsabilidades dos auditores independentes, bem como os casos em que o registro pode ser recusado, suspenso ou cancelado. Revogado em 1999 pela Instrução Normativa Nº 308.
Instrução Normativa Nº 275 de 1994	Altera os arts. 20, 22 e 23 da Instrução CVM nº 216 de 1994. Revogado em 1999 pela Instrução Normativa Nº 308.
Instrução Normativa Nº 308 de 1999	Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

Quadro 2: Normas de Auditoria Independente emitidas pela CVM entre 1990 e 1999.

Fonte: Elaboração própria baseado nos atos emitidos pela Comissão de Valores Mobiliários

A instrução normativa nº 308 de 1999, trouxe medidas com maior impacto no exercício profissional dos auditores independentes de empresas participantes do mercado de valores mobiliários (BRAUNBECK, 2010). Como a restrição ao auditor independente e pessoas físicas e jurídicas a ele ligadas à prestação de serviços de consultoria que possam caracterizar a perda de sua objetividade e independência, especificado no artigo abaixo:

Art. 23 – É vedado ao Auditor Independente e às pessoas físicas e jurídicas a ele ligadas, conforme definido nas normas de independência do CFC, em relação às entidades cujo serviço de auditoria contábil esteja a seu cargo:

- I. adquirir ou manter títulos ou valores mobiliários de emissão da entidade, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico; ou
- II. prestar serviços de consultoria que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência.

Parágrafo único. São exemplos de serviços de consultoria previstos no “caput” deste artigo:

- I. assessoria à reestruturação organizacional;
- II. avaliação de empresas;
- III. reavaliação de ativos;
- IV. determinação de valores para efeito de constituição de provisões ou reservas técnicas e de provisões para contingências;
- V. planejamento tributário;
- VI. remodelamento dos sistemas contábil, de informações e de controle interno; ou
- VII. qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da instituição auditada.

Outra medida inovadora que essa resolução trouxe está prevista em seu artigo 30, que prevê a exigência de exame de qualificação técnica prévio à habilitação do auditor independente para o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis para todas as entidades integrantes do mercado de valores mobiliários. O exame seria realizado, no mínimo, no primeiro semestre de cada ano. Determinou ainda que o exame de qualificação técnica seria aplicado pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC em conjunto com o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON ou por instituição indicada pela CVM. O exame foi regulamentado somente no ano de 2004 através da Resolução do CFC nº 989/03.

A resolução ainda estabeleceu em seu art. nº 31 a rotação obrigatória de auditor independente que prestar serviços de auditoria para um mesmo cliente por cinco anos consecutivos, exigindo-se intervalo mínimo de três anos para sua eventual recontratação. A regulamentação do rodízio ocorreu somente no ano de 2003 com a Resolução CFC nº 965, que estabeleceu o prazo para a manutenção dos líderes de equipe de auditoria. Os motivos para a adoção da rotação, expressos por intermédio da mídia e de pareceres técnicos, estão relacionados às ameaças à independência dos auditores no contexto de sua atuação profissional, sugerindo que a independência do auditor se deteriora ao longo do tempo em função, principalmente, do convívio prolongado com a empresa auditada. O risco de um eventual excesso de confiança que poderia decorrer desse convívio seria uma ameaça à independência que a chegada de novos auditores sanearia (BRAUNBECK, 2010).

Exemplo de que essa prolongada relação pode ser prejudicial, é o caso da Enron, em que a firma de auditoria Arthur Andersen era responsável pelos balanços há cerca de 10 anos. Aponta-se que a Andersen tinha sido informada das irregularidades na contabilidade da Enron antes de elas virem a público, porém como a maior parte do faturamento da Andersen pago pela Enron era proveniente de serviços de consultorias tributária, legal e de outros serviços, eles ocultaram a divulgação dos problemas para a sociedade afim conservarem seus rendimentos. A Arthur Andersen esteve diretamente envolvida nas fraudes da Enron, sendo, inclusive, condenada por destruição de provas. Após culminar esse problema, o Brasil se viu pressionado a regulamentar processos da relação entre cliente e empresa de auditoria, como exemplo, a rotação obrigatória do auditor (FEIGL, et al, 2005) (DANTAS, 2012).

No art. nº 33 implantou-se a exigência de revisão externa do sistema de controle de qualidade do auditor independente a ser realizada por pares a cada quatro anos, porém a sua regulamentação foi no ano de 2001 através da Resolução do CFC nº 910:

Art. 33 - Os auditores independentes deverão, a cada quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e do Instituto Brasileiro de Contadores –

IBRACON, que será realizada por outro auditor independente, também registrado na Comissão de Valores Mobiliários, cuja escolha deverá ser comunicada previamente a esta Autarquia.

§ 1º No caso de Auditor Independente - Pessoa Jurídica, a revisão do controle de qualidade será efetuada por sociedade de auditores que possua estrutura compatível com o trabalho a ser desenvolvido.

§ 2º O auditor revisor deverá emitir relatório de revisão do controle de qualidade a ser encaminhado ao auditor independente e à CVM até 31 de outubro do ano em que se realizar a revisão.

§ 3º A primeira revisão de controle de qualidade deverá ser efetuada, no máximo, até dois anos contados a partir da publicação desta Instrução.

§ 4º O auditor independente responsável pela revisão do controle de qualidade também deverá observar, em relação ao auditor revisado, as normas de independência aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

§ 5º A Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar a substituição do auditor independente escolhido para a realização do controle de qualidade quando, a seu critério, não atenderem às condições para a realização da revisão ou por inobservância do disposto nos §§ 1º e 4º.

Por fim, um das principais inovações implantadas pela resolução nº 308/99 da CVM foi a exigência de implementação e manutenção de programa de educação continuada dos auditores independentes segundo as diretrizes aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC e pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, com vistas a garantir a qualidade e o pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis.

O propósito foi o de dotar o mercado de auditores que possuam elevada qualificação técnica e, ao mesmo tempo, os atributos de competência, ética e independência que são requeridos. Aliás, a preocupação com uma maior qualificação dos auditores independentes foi formalizada, pela primeira vez, na Resolução CFC nº 945 de 2002, que instituiu os parâmetros para o programa de educação continuada que esses profissionais deveriam cumprir, com o objetivo de manter, atualizar e expandir seus conhecimentos para o exercício da atividade de auditoria.

Por fim, cabe ressaltar que a análise do processo normativo da atividade de auditoria no Brasil implantado pela CVM, revela que a profissão experimentou uma profunda transformação em relação à definição de seu papel. Pode-se destacar a afirmação do Ibracon (2007), no sentido de que esse esforço de regulação do mercado propiciou o arcabouço para o relacionamento entre seus diversos participantes, entre os quais o auditor independente, que tem por objetivo promover a divulgação de informações confiáveis a respeito das empresas e de seus valores mobiliários e impedir a utilização de práticas não equitativas.

Os diversos movimentos regulatórios relevantes da atividade da auditoria independente verificados nesse período são destacados por Braunbeck (2010) alguns deles, verificados nos anos 1990, que ocorreram em resposta ao cenário de crise em relação ao que

se verificava naquele momento: a previsão da responsabilidade dos auditores independentes de instituições financeiras, definindo que responderão administrativamente perante o BACEN, pelos atos praticados ou omissões incorridas no desempenho das atividades de auditoria, a instituição do chamado rodízio dos auditores independentes das instituições financeiras, e as diversas modificações introduzidas pela Instrução CVM nº 308/1999.

Percebeu-se uma preocupação da CVM com a qualidade ao requerer que os auditores independentes implementassem programas internos de controle de qualidade, que estariam sujeitos ao mecanismo externo de controle mediante a revisão por pares a cada quatro anos. A obrigatoriedade dos rodízios dos auditores independentes (firmas ou pessoas físicas), e a restrição à prestação de serviços de consultoria. Caracterizando motivos que ameaçam a perda de objetividade e independência da auditoria independente (BRAUNBECK, 2010).

4.1.3 Regulação do Conselho Federal de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade apresentou diversas normas sobre a prática de auditoria das demonstrações contábeis e para os profissionais de auditoria independente, incluídas nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs).

As normas divulgadas pelo Conselho Federal de Contabilidade compreendidas no período de 10 anos antes aos escândalos contábeis seguem no quadro 3 abaixo:

Resolução Nº	Regulamentação
700/1991	NBC T 11 Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis
701/1991	NBC P 1 Normas Profissionais de Auditor Independente.
752/1993	NBC T 11 - IT 1 Carta de responsabilidade da administração.
820/1997	NBC T 11 Auditoria Independente Demonstrações Contábeis.
821/1997	NBC P 1-Normas Profissionais de Auditor Independente.
828/1998	NBC T 11 – IT 2 Papéis Trabalho e documentação Auditoria.
830/1998	NBC T 11 - IT 5 Parecer Auditores Independentes Demonstrações Contábeis.
836/1999	NBC T 11 – IT 3 Fraude e Erro.

Continua

839/1999	NBC T 11 - IT 4 Transações e eventos subsequentes.
851/1999	NBC P 1 - IT 1 - Regulamentação do item 1.9 da NBC P 1 - Normas Profissionais de Auditor Independente.

Quadro 3: Resoluções do CFC sobre prática contábil entre os períodos de 1990 e 2002.

Fonte: Elaboração própria com base no Conselho Federal de Contabilidade

No início da década de 1990, o CFC editou a Resolução nº 700/91, que aprovou as “Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (NBC-T-11)” e a revogou a Resolução CFC nº 321/72. Incorporou orientações bem mais completas sobre o trabalho de auditoria, transformando-se em um marco do processo da auto-regulação profissional no país.

A Resolução nº 700/91 trata da técnica de auditoria utilizada no tratamento das demonstrações contábeis, visto que a norma conceituava que a auditoria independente das demonstrações contábeis

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente.

A norma regulamentava os assuntos de papéis de trabalho, conceituava fraude e erro, enumerava a execução dos trabalhos, como o planejamento, a relevância, o risco de auditoria, a supervisão e controle de qualidade, documentação da auditoria, transações com partes relacionadas, carta de responsabilidade da administração. Explicitava o parecer dos auditores independentes, conceituava os tipos de parecer, demonstrava os modelos e estabelecia as circunstâncias para a emissão.

Em 1997, a Resolução CFC nº 820/97, atualizou a NBC T-11, revogando a Resolução CFC nº 700/91. Desde então, dentro do preceito de que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização, novas atualizações foram promovidas em pontos específicos da norma.

A Resolução nº 820/97 iniciou acrescentando ao planejamento de auditoria os fatores relevantes na execução dos trabalhos, sendo eles a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade e a necessidade de

atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

A mesma norma acrescentou também os procedimentos utilizados quando for realizada uma auditoria pela primeira vez na entidade ou quando as demonstrações contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor. Foram enumerados diversos fatores que o auditor deveria compreender para determinar o risco de auditoria, os requisitos adotados para o controle de qualidade dos serviços, os aspectos para o controle de qualidade na avaliação da carteira dos clientes, os fatores para avaliação dos procedimentos de controle, os pressupostos para análise da continuidade da entidade auditada, os fatores na determinação da amostra do auditor e o grau mínimo de conhecimento que o auditor deve ter para planejar, dirigir, supervisionar e revisar o trabalho de auditoria desenvolvido em ambiente de processamento eletrônico de dados.

A regulação das normas Profissionais do Auditor Independente no período analisado no trabalho, iniciou-se com a Resolução nº 701/91 a NBC P 1, que discorreu sobre a competência técnico-profissional em que o auditor deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada. Discorreu sobre a independência através da enumeração do impedimento de diversas relações entre o auditor e a entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico, dentre elas vínculos conjugais e participação como acionista ou sócio.

A resolução acima citada tratou ainda das responsabilidades do auditor na execução dos trabalhos, através da aplicação do cuidado e zelo e na imparcialidade de opinião sobre as demonstrações contábeis. Estabeleceu os fatores que influenciariam nos honorários, o prazo de 3 (três) anos para a guarda da documentação, o sigilo, a utilização do trabalho do auditor interno e, por fim, da utilização do trabalho de especialistas.

Essa resolução foi revogada pela Resolução nº 821/97 que considerou a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização. Iniciando-se o aprimoramento já na competência técnico-profissional, com o acréscimo do conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, conhecimento da atividade da entidade auditada e avaliação da capacidade de assumir com zelo e prudência a realização do

trabalho. Acrescentou que o exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo precípuo a descoberta de fraudes. Porém o auditor deve considerar a possibilidade de sua ocorrência, fazendo ressalva específica em seu parecer. No quesito dos honorários retirou-se o fator do tempo para realização do trabalho e, da carta-proposta, o número de horas estimadas para a realização do trabalho e a qualificação profissional da equipe técnica.

A norma alterou de 3 (três) para 5 (cinco) anos o prazo de guarda da documentação, enumerou diversas circunstâncias do sigilo profissional e estabeleceu que a responsabilidade do auditor independente não será modificada pela utilização do trabalho do auditor interno e de especialistas. Novos itens foram acrescentados à norma, como as informações anuais que o auditor deverá enviar aos Conselhos Regionais de Contabilidade, a participação em programa de educação continuada e a realização do exame de competência profissional.

No período mencionado entre 1990 a 2000, percebeu-se que nas normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, em sua maioria, foram compostas por interpretações técnicas da norma técnica T 11, que esclareciam o entendimento de alguns tópicos das normas. Configurando um cenário com estabilidade de emissão de normas.

As interpretações técnicas do período analisado, dos 10 anos anteriores aos escândalos contábeis, iniciam com a Resolução nº 752/93, que tratava da carta de responsabilidade da administração, com os objetivos de obtenção da carta pelos auditores independentes, do conteúdo da carta, das providências para situações de recusa da administração em fornecer a carta de responsabilidade e um exemplo da carta.

A Resolução nº 828/98 discorria sobre os papéis de trabalho e documentação da auditoria, demonstrando a forma e o conteúdo e estabelecendo o dever da confidencialidade do auditor, a custódia dos papéis pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer e a propriedade exclusiva aos auditores dos papéis de trabalho.

A Resolução nº 830/98 explicitou o item 11.3 da Resolução nº 820/97, sobre o parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis, estabeleceu-se a estrutura do parecer, as responsabilidades dos auditores, conceituou e exemplificou os vários tipos de parecer, enumerou as circunstâncias de impedem a emissão de parecer sem ressalva e os fatores para as discordâncias relativas às práticas contábeis utilizadas e à adequação das divulgações.

A Resolução nº 836/99 proporcionou o esclarecimento adicional sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros nos trabalhos de auditoria. Estabeleceu que a responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno e

que o auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, 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. Estabeleceu as limitações inerentes à auditoria, os procedimentos quando existe indicação de fraude ou erro, a comunicação que o auditor deve fazer em caso de fraude/ou erro, e a renúncia ao trabalho quando a entidade não tomar as medidas corretivas relacionadas com fraude, que ele considera necessárias às circunstâncias, mesmo quando a fraude for relevante para as demonstrações contábeis.

Por fim das interpretações técnicas relativas à NBC T 11 do período anterior aos escândalos mundiais, a Resolução nº 839/99, tratou das transações e eventos subsequentes ocorridos após o término do trabalho de campo, com a consequente emissão do parecer e a data da divulgação das demonstrações contábeis, das transações e eventos ocorridos após a divulgação das demonstrações contábeis e os procedimentos de auditoria sobre transações e eventos ocorridos entre a data do término do exercício social e a de emissão do parecer.

A Resolução nº 851/99 foi a única interpretação técnica do período analisado de normas profissionais, que regulamentou sobre as informações anuais que o auditor deve enviar ao Conselho Regional, como informações acerca dos clientes de auditoria, sobre o pessoal técnico existente em 31/12 do ano anterior e sobre o faturamento.

4.2 Regulação de véspera e 10 anos após os escândalos (2001-2011)

Os grandes escândalos de fraudes ocorridos a partir do final dos anos 1990, perpetrados por altos executivos de empresas multinacionais americanas, européias e até mesmo brasileiras, em conluio com sócios de grandes firmas privadas de auditoria, trouxeram enormes prejuízos a milhões de acionistas, colocando em xeque a própria profissão de auditoria, assim como a adequação e efetividade das leis nacionais e dos códigos de ética dos auditores (ARAÚJO, ARRUDA, BARRETTO, 2008).

A partir das crises e dos escândalos corporativos intensificou-se o foco de preocupações nos trabalhos dos auditores. No cenário estadunidense, após o colapso de Enron e da respectiva firma de auditoria, Arthur Andersen, fez-se necessário a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley. Tida como a reforma na legislação societária mais relevante nos Estados Unidos, a lei trouxe diversas alterações à prática de auditoria independente, que visaram

reforçar a independência e a credibilidade dos auditores das empresas abertas (BRAUNBECK, 2010).

Com a criação do *Public Company Accounting Oversight Board* – PCAOB, com poderes para emitir normas de auditoria, conduzir inspeções nos trabalhos realizados por auditores e impor sanções quando aplicáveis, encerrou-se a história de autorregulação profissional dos auditores independentes no principal mercado de capitais do mundo (BRAUNBECK, 2010).

Na União Européia é possível encontrar evidências semelhantes de reação aos escândalos corporativos, à qualidade e independência dos auditores. Segundo Braunbeck (2010, p. 12), a “materialização normativa se deu mediante as modificações ocorridas na Oitava Diretiva da União Européia. A nova Oitava Diretiva, promulgada em 2006, teve como propósito geral a melhoria e harmonização da qualidade das auditorias”. Buscava dar maior confiança pública às auditorias independentes. Suas determinações preocupavam-se com os serviços de consultoria simultâneos e o estabelecimento de sistemas independentes de controle de qualidade dos auditores com monitoramento público governado por não praticantes reputáveis (BRAUNBECK, 2010).

4.2.1 Regulação da Comissão de Valores Mobiliários

Durante esse período crítico, a Comissão de Valores Mobiliários emitiu as seguintes normas sobre auditoria independente:

Ato Normativo	Finalidade
Instrução Normativa Nº 381 de 2003	Dispõe sobre a divulgação, pelas Entidades Auditadas, de informações sobre a prestação, pelo auditor independente, de outros serviços que não sejam de auditoria externa.
Instrução Normativa Nº 386 de 2003	Dispõe sobre a auditoria independente nos fundos de investimento financeiro, fundos de aplicação em quotas de fundos de investimento financeiro e fundos de investimento no exterior.
Deliberação Nº 466 de 2003	Dispõe sobre a prestação do Exame de Qualificação Técnica para fins de registro como Auditor Independente na Comissão de Valores Mobiliários.
Deliberação Nº 549 de 2008	Dispõe sobre a rotatividade dos auditores independentes na prestação de serviços de auditoria independente de demonstrações contábeis para um mesmo cliente, no âmbito do mercado de valores mobiliários.
Deliberação Nº 669 de 2011	Altera o inciso I da Deliberação CVM nº 549, de 10 de setembro de 2008.
Instrução Normativa Nº 509 de 2011	Acrescenta artigos à Instrução 308/99. Altera a regra do rodízio de firmas de auditoria quando houver comitê de auditoria estatutário.

Quadro 4: Normas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários após os escândalos mundiais.

Fonte: Elaboração própria com base na Comissão de Valores Mobiliários

A Instrução Normativa nº 381 de 2003 deliberou que as entidades auditadas deveriam divulgar informações relacionadas à prestação, pelo Auditor Independente ou por Partes Relacionadas com o Auditor Independente, de qualquer serviço que não seja de auditoria externa, como a data da contratação, o prazo de duração, se superior a um ano, e a indicação da natureza de cada serviço prestado. Teriam que informar o valor total dos honorários contratados e o seu percentual em relação aos honorários relativos aos de serviços de auditoria externa, com a ressalva de que essa informação não precisaria ser divulgada se o valor representasse menos de 5% (cinco por cento) da remuneração pelos serviços de auditoria externa. E a divulgação da política ou procedimentos adotados pela companhia para evitar a existência de conflito de interesse, perda de independência ou objetividade de seus auditores independentes e uma declaração do auditor à administração das entidades auditadas contendo as razões de que, em seu entendimento, a prestação de outros serviços não afeta a independência e a objetividade necessárias ao desempenho dos serviços de auditoria externa.

A inovação causada pela Instrução Normativa nº 386 de 2003 foi que as auditorias dos fundos de investimento financeiro, fundos de aplicação em quotas de fundos de investimento financeiro e fundos de investimento no exterior, estariam regidas pelas disposições contidas na Instrução CVM nº 308 de 1999, inclusive a rotatividade obrigatória dos auditores. E a administração dos fundos acima referidos deveriam divulgar as informações requeridas da Instrução CVM nº 381 de 2003.

A Deliberação nº 466 de 2003 sobre a prestação do exame de qualificação técnica deliberou que para registro como auditor independente na CVM, o profissional deveria apresentar a certidão válida de aprovação no Exame de Qualificação Técnica estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade. A referida deliberação ainda facultou aos interessados, que enquanto não houvesse sido aplicado o 1º Exame de Qualificação Técnica, a obtenção do registro provisório como Auditor Independente - Pessoa Física e como Responsável Técnico de Auditor Independente – Pessoa Jurídica, desde que atendidas as demais disposições da Instrução CVM nº 308, permanecendo a concessão do registro definitivo sob a condição de posterior apresentação de certificado de aprovação no Exame de Qualificação Técnica.

A Deliberação nº 549 considerou que com o advento da Lei nº 11.638 de 2007 alterações relevantes deveriam ser introduzidas na contabilidade das companhias até o exercício social de 2010, com a adoção plena das normas internacionais de contabilidade, e que o rodízio obrigatório de auditores poderia representar instabilidade indesejada, tanto para entidades auditadas quanto para os auditores independentes, com isso facultou que as

companhias abertas não substituíssem seus auditores independentes até a data de emissão do parecer de auditoria para as demonstrações financeiras relativas ao exercício social a se encerrar em 2011.

A Deliberação nº 669 de 2011 facultou a não substituição dos auditores independentes até a data de emissão do parecer de auditoria para as demonstrações financeiras relativas ao exercício social a se encerrar em 2011, para as companhias abertas que encerram seu exercício em data coincidente com o ano calendário, e a se encerrar em 2012 para as companhias que encerram o exercício social em data diferente do encerramento do ano calendário.

A Instrução Normativa nº 509 alterou o prazo da rotação obrigatória dos auditores com o aumento de 5 para 10 anos para as companhias que instalem e mantenham CAE (Comitê de Auditoria Estatutário), conforme previsto na Instrução. A Instrução estabeleceu que as companhias que instalem e mantiverem esses comitês nas condições exigidas pela Instrução poderão contratar auditor independente para a prestação de serviços de auditoria por até 10 anos consecutivos. Conforme o artigo:

Art. 1º A Instrução nº 308, de 14 de maio de 1999, passa a vigorar acrescida dos arts. 31-A, 31-B, 31-C, 31-D, 31-E e 31-F, com as seguintes redações:

“Art. 31-A O prazo estabelecido no art. 31 desta Instrução é de até 10 (dez) anos consecutivos caso:

I – a companhia auditada possua Comitê de Auditoria Estatutário - CAE em funcionamento permanente; e

II – o auditor seja pessoa jurídica.

§ 1º Para a utilização da prerrogativa prevista no caput, o CAE deverá estar instalado no exercício social anterior à contratação do auditor independente.

§ 2º Adotada a prerrogativa prevista no caput, o auditor independente deve proceder à rotação do responsável técnico, diretor, gerente e de qualquer outro integrante da equipe de auditoria com função de gerência, em período não superior a 5 (cinco) anos consecutivos, com intervalo mínimo de 3 (três) anos para seu retorno.” (NR)

De modo sucinto, o CAE tem as seguintes atribuições:

- opinar sobre a contratação e destituição do auditor independente para a elaboração de auditoria externa independente ou para qualquer outro serviço;
- supervisionar e avaliar as atividades dos auditores independentes;
- monitorar a qualidade e integridade dos mecanismos de controles internos e das demonstrações financeiras da companhia;
- avaliar e monitorar as exposições de risco da companhia.

Segundo a Instrução nº 509, a instalação do CAE é facultativa e, por conseguinte, as companhias que desejarem, poderão manter o atual sistema de rotações do auditor independente a cada 5 anos.

A rotatividade periódica do auditor imposta pelo regulador, tem o propósito de melhorar a qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria, através do teórico aumento da independência. Defensores do rodízio argumentam que, além do ganho de independência, os auditores tendem a ser mais displicentes quando auditam a mesma empresa durante vários anos, aumentando o risco de falha e, conseqüentemente, reduzindo a qualidade da auditoria. Isso ocorre em função do conhecimento que os auditores acreditam ter da empresa, levando-os, por exemplo, a reutilizar papéis de trabalho antigos e a não refazer testes sobre o exercício atualmente auditado (AZEVEDO, COSTA, 2012).

A proposta de limitar o mandato do auditor é baseada na noção de que longos períodos resultam numa maior complacência e na possibilidade de cumplicidade nas decisões relativas à apresentação dos relatórios financeiros. Argumenta-se que com a entrada de um novo auditor que é mais desconfiado e realiza seu trabalho com uma nova perspectiva, possa suprir o que estava faltando aos profissionais com longos anos de relação (AZEVEDO, COSTA, 2012).

Os opositores do rodízio periódico alegam que os conhecimentos específicos sobre o cliente, como as operações, os sistemas contábeis e a estrutura de controle interno, são fundamentais para o desenvolvimento satisfatório dos trabalhos, constituindo-se, no início do relacionamento, em um custo para a empresa de auditoria (OLIVEIRA, SANTOS, 2007). Caso a Auditoria recém-contratada não possua experiência no setor econômico do novo cliente, o que geralmente ocorre com as empresas de auditoria menores, esse custo pode ser ainda maior. E, apesar desse investimento, os pontos críticos de cada companhia, na maioria das vezes, somente são percebidos após alguns anos de relação, aumentando o risco de o auditor emitir opinião equivocada (AZEVEDO, COSTA, 2012).

Nesse sentido dos aspectos positivos e negativos do rodízio de firmas de auditoria Oliveira, Santos (2007, p. 95) elaboraram o seguinte quadro comparativo:

Aspectos Negativos	Aspectos Positivos
a) Não mantém o conhecimento acumulado da firma de auditoria que tem feito os trabalhos. O foco dos trabalhos do novo auditor pode não ser direcionado para áreas de risco;	a) Socializa o conhecimento técnico pois quebra o monopólio do conhecimento e da prática de auditoria de determinado segmento;

Continua

b) Desestabiliza a relação econômica entre as partes. No primeiro ano de trabalho, é realizado um investimento considerável pelas firmas na expectativa de ser recuperado em anos subsequentes por trabalhos mais eficientes e mais bem planejados;	b) Satisfaz o público com a quebra de relacionamento de longo prazo, conferindo a determinados usuários de demonstrações contábeis uma percepção de maior independência;
c) Redução dos investimentos em especialização dos auditores, pois as firmas não alocariam recursos na formação técnica, sem a certeza de que a interrupção do relacionamento ocorreria por circunstâncias normais, e não por decisão regulatória;	c) Muda o perfil do auditor nas empresas submetidas ao rodízio. Um perfil mais técnico do auditor é privilegiado em detrimento do perfil comercial e gerador de novos trabalhos;
d) A governança corporativa é afetada, pois liberdade de escolha estaria sendo impactada em sua essência;	d) Requer maior atenção do auditor pelo processo frequente de troca, pela exposição de seus papéis de trabalho a outros auditores, sucessores ou revisores;
e) Desequilibra o mercado das firmas pois a busca pela recomposição de carteiras de clientes, seria estruturada de forma inadequada, sem respeitar as condições normais de mercado;	e) Focaliza a atenção do auditor no acionista, e não na administração.
f) A carreira em auditoria seria dificultada, pois a perda desses clientes pode propiciar até mesmo a interrupção da prática de auditoria de firmas.	f) Muda a metodologia de auditoria com foco concentrado nos procedimentos obrigatórios e maior objetividade na alocação e no foco dos testes de auditoria.
	g) Atenua a falta de fiscalização do Estado pois a possibilidade de o auditor sucessor ter acesso aos papéis de trabalho referentes ao processo de auditoria das demonstrações contábeis das empresas pode ser considerada uma forma de fiscalização adicional, que deveria estar sendo feita pelo Estado.

Quadro 5: Aspectos negativos e positivos do rodízio das firmas de auditoria

Fonte: OLIVEIRA, SANTOS, 2007

Segundo Azevedo e Costa (2012, p. 3) “estudos sugerem que o rodízio de firmas de auditoria até tenha impacto na melhora da independência, mas não, necessariamente, na melhora da qualidade da auditoria”. O autor sugere ainda que o ponto central da discussão sobre o mandato do auditor não deva ser a independência, mas a qualidade dos resultados financeiros. Visto que a qualidade da auditoria é a probabilidade de detectar e relatar os erros das demonstrações financeiras, que depende, apenas em parte, da independência do auditor. Apesar da independência ser usualmente vista como a característica fundamental do auditor, ela impacta apenas no fato de relatar ou não os problemas encontrados. Entretanto, para detecção das falhas o auditor necessita, dentre outros, de profundos conhecimentos sobre os clientes, que dificilmente são agregados instantaneamente numa troca de firmas de auditoria (AZEVEDO, COSTA, 2012).

4.2.2 Regulação do Banco Central do Brasil (BACEN)

O BACEN emitiu em 2003 a Resolução nº 3.081, estabelecendo novas normas para disciplinar a prestação de serviços de auditoria independente para instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo BACEN e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e liquidação, revogando a Resolução nº 2.267/96.

A nova resolução determinou que, inicialmente, para prestarem serviços de auditoria independente no mercado financeiro, os profissionais responsáveis técnicos, diretores, gerentes, supervisores ou qualquer outro integrante com função de gerência de firma de auditoria independente devem obter aprovação no Exame de Qualificação Técnica realizado pelo CFC.

A Resolução nº 3.081/03 estabeleceu parâmetros considerados como comprometedores para o atendimento da condição da “independência” do auditor, além das hipóteses de impedimento ou incompatibilidade previstas em normas e regulamentos da CVM e do CFC, entre os quais: participação acionária direta ou indireta na entidade auditada ou em suas ligadas, existência de operação ativa ou passiva junto à entidade auditada ou suas ligadas e o pagamento de honorários e reembolso de despesas, pela entidade auditada ou em conjunto com suas ligadas, com representatividade igual ou superior a 25% do faturamento total do auditor independente no ano.

Essas disposições da referida resolução foram compatíveis com as da Instrução CVM nº 308/99, em relação à vedação da prestação de serviços de consultoria e de auditoria simultaneamente para a mesma entidade auditada.

Em relação ao rodízio obrigatório dos auditores independentes a Resolução nº 3.081/03 mudou de 4 (quatro) para 5 (cinco) anos o prazo limite de relacionamento entre os auditores independentes e as entidades auditadas, contados por exercício social, permanecendo o período de 3 (três) anos para a recontratação do auditor independente.

Porém, a norma deixou uma lacuna em relação ao funcionário da empresa de auditoria, pois quando ocorre a troca de firmas, os profissionais de liderança da equipe de auditoria que trabalhavam pela firma de auditoria que fora substituída, podem ser contratados pela firma de auditoria que irá realizar o novo período de atividade. Com isso a mesma pessoa/funcionário continua os trabalhos de auditoria na entidade auditada. Assim, dispõe o artigo 6º, inciso IV da Resolução nº 3.081/03 conforme transcrição a seguir:

Art.6º São vedadas a contratação e a manutenção de auditor independente por parte das instituições, das câmaras e dos prestadores de serviços referidos no art. 1º, caso fique configurada qualquer uma das seguintes situações:

(...) IV – participação de responsável técnico, diretor, gerente, supervisor ou qualquer outro integrante, com função de gerência, do auditor independente substituído nos termos do art. 9º, nos trabalhos de auditoria independente realizados pelo seu sucessor para a mesma entidade, em prazo inferior a um ano da substituição;

Uma série de modificações foram promovidas em relação à exigência de substituição periódica do auditor independente contratado pelas instituições financeiras e outras entidades autorizadas a funcionar pelo BACEN. Primeiro, a Resolução nº 3.332 de 2005, suspendeu a obrigatoriedade até 31.12.2007, depois, a Resolução nº 3.503 de 2007, voltou a suspender a exigência até 31.12.2008, e finalmente, por meio da Resolução nº 3.606 de 2008, a obrigatoriedade da substituição da empresa de auditoria foi alterada para a substituição do responsável técnico, diretor, gerente, supervisor e gerentes da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria, conservando-se os prazos de 5 (cinco) anos para o rotação e 3 (três) anos para a recontração.

A Resolução nº 3.081/03 também inovou na determinação que as instituições financeiras com patrimônio de referência – PR5 igual ou superior a R\$ 200 milhões (duzentos milhões de reais) devem constituir órgão estatutário, denominado de comitê de auditoria, composto por, no mínimo 3 (três) membros qualificados para exercerem cargos em órgãos estatutários em instituições financeiras, com conhecimentos comprovados nas áreas de contabilidade e auditoria e que atendam às normas do BACEN, quanto aos requisitos de independência, em especial às determinações contidas na própria Resolução nº 3.081/03.

Essa resolução foi revogada no ano de 2004 pela Resolução nº 3.198, que alterou o valor de referência do patrimônio líquido das instituições financeiras obrigadas a constituir comitê de auditoria, aumentando o valor de R\$ 200 milhões (duzentos milhões de reais) para R\$ 1 bilhão (hum bilhão de reais). Ela também estabeleceu regras para a constituição do comitê de auditoria em instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, exceto as sociedades de crédito ao microempreendedor, que tenham apresentado, segundo o art. 10, no encerramento dos dois últimos exercícios sociais:

- I - Patrimônio de Referência (PR) igual ou superior a R\$1.000.000.000,00 (um bilhão de reais); ou
- II - administração de recursos de terceiros em montante igual ou superior a R\$1.000.000.000,00 (um bilhão de reais); ou
- III - somatório das captações de depósitos e de administração de recursos de terceiros em montante igual ou superior a R\$5.000.000.000,00 (cinco bilhões de reais).

A resolução imputou responsabilidades para o auditor independente e o Comitê de Auditoria e atribuiu prazos para o funcionamento desses Comitês. Determinou que o auditor

independente e o Comitê de Auditoria devem, individualmente ou em conjunto, comunicar formalmente ao BACEN a existência ou as evidências de erro ou fraude representadas por: inobservância de normas legais e regulamentares que coloquem em risco a continuidade da entidade auditada, fraudes de qualquer valor perpetradas pela administração da instituição, fraudes relevantes perpetradas por funcionários da entidade ou terceiros e erros que resultem em incorreções relevantes nas demonstrações contábeis da entidade.

O Comitê de Auditoria é um órgão da diretoria de uma sociedade anônima aberta que, normalmente, revisam negociações que envolvam possíveis conflitos de interesses entre membros da administração da entidade auditada e os auditores independentes. São funções típicas de um comitê de auditoria: recomendar a contratação de um auditor independente à diretoria; revisar o escopo da auditoria anual; revisar, com os auditores independentes, as práticas e políticas contábeis da sociedade auditada; designar a pessoa encarregada de receber o informe da auditoria; revisar com os auditores independentes e internos os controles financeiros e contábeis internos; e estar à disposição dos auditores independentes para responder a consultas durante o ano. Recomenda-se que o comitê de auditoria seja formado por membros não executivos e com a experiência adequada (MEDEIROS, 2005).

Diante da importância que assume na gestão de riscos corporativos, o Comitê de Auditoria tornou-se um instrumento relevante no assessoramento à alta administração das instituições, servindo como elo de comunicação entre a auditoria independente, acionistas e o Conselho de Administração (NIYAMA, OLIVEIRA, OLIVEIRA, 2009).

4.2.3 Regulação do Conselho Federal de Contabilidade

As resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade que compreende o período de véspera dos escândalos mundiais entre os anos de 2001 a 2003 estão descritas no quadro 6 abaixo:

Resolução Nº	Regulamentação
910/2001	NBC T 14 - Normas sobre a revisão externa de qualidade.
923/2001	NBC T 14 - Revisão externa qualidade pelos pares.
914/2001	NBC T 11 - IT 6 Supervisão e controle de qualidade.

Continua

915/2001	NBC P 1 - IT 2 Independência Sigilo auditor independente.
945/2002	NBC P 4 Normas para educação profissional continuada.
936/2002	NBC T 11 - IT 7 Planejamento de Auditoria.
953/2003	NBC T 11 - Normas Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – Alteração do item 11.3.2.3.
957/2003	NBCT 11 - IT 8 - Continuidade normal atividades da entidade.
961/2003	NBC P 1-IT2 – Regulação dos itens 1.2 – Independência; 1.6-Sigilo e 1.12-Manutenção dos líderes de equipe de auditoria.
962/2003	NBC T 11 - IT 9 - Estimativas Contábeis.
964/2003	NBC T 14 - Revisão externa de qualidade pelos pares
965/2003	NBC P 1-Normas Profissionais de Auditor Independente-Alterações e dá outras providências.
974/2003	NBC T 11 - IT 10 - Transação com Partes Relacionadas.
976/2003	NBC P 1 - IT 3 - Regulamentação do item 1.4 - Honorários
981/2003	NBC T 11.6 - Relevância na Auditoria.
989/2003	NBC P 5 - Exame de Qualificação Técnica.
990/2003	NBC T 14 - Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

Quadro 6: Resoluções emitidas pelo CFC entre os anos de 2001 a 2003

Fonte: Elaboração própria com base no Conselho Federal de Contabilidade

Através dos dados fornecidos pela tabela acima, é possível perceber que o Conselho Federal de Contabilidade abriu espaço para a reflexão acerca da qualidade das auditorias independentes das demonstrações contábeis no Brasil e, particularmente, das ameaças à independência do auditor no mercado local. No processo de regulação do mercado de auditoria, modificou o nível de rigor do ambiente regulatório, em consonância com a instrução normativa nº 308 da Comissão de Valores Mobiliários, pois o CFC aprovou em 2001 a NBC T 14 sobre a revisão externa de qualidade, em 2002 a NBC P 4 com as normas para educação continuada e no ano de 2003 aprovou a NBC P 5, o exame de qualificação técnica, e instaurou a adoção da rotação das lideranças da equipe de auditoria.

A instituição do Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares tinha como objetivo expresse assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos, medida pelo

atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo CFC e das normas emitidas por órgãos reguladores. E a instituição do Programa de Educação Profissional Continuada para os auditores independentes e demais contadores, carregava a meta de manter, atualizar e expandir os conhecimentos para o exercício profissional (DANTAS, 2012).

Segundo a Resolução nº 910/2001, a NBC T 14, a revisão externa de qualidade pelos pares, denominada de “Revisão pelos pares”, constitui-se em processo educacional, de acompanhamento e de fiscalização, que visa alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade. O objetivo da revisão pelos pares era a avaliação dos procedimentos adotados pelos contadores e firmas de auditoria, a fim de assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, era 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.

Os procedimentos que utilizados na revisão externa estão especificados no item a seguir da anteriormente citada norma:

14.3.2.2 – O processo da revisão externa de qualidade será desenvolvido conforme procedimentos a serem detalhados pelo CRE - Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade, que considerarão o seguinte:

- a) obtenção, análise e avaliação das políticas e procedimentos de controle de qualidade, estabelecidas pelos auditores revisados;
- b) análise da adequação da informação recebida nas entrevistas com pessoas dos auditores revisados, em diferentes níveis de experiência;
- c) confirmação da estrutura de controle interno mediante confronto com os papéis de trabalho, de uma amostra limitada de trabalhos;
- d) discussão com os auditores revisados sobre os aspectos identificados, apresentação das eventuais falhas e respectivas recomendações;
- e) elaboração do relatório de revisões de qualidade; e
- f) preparação da documentação de discussões com os revisados.

No ano de 2001, através da Resolução nº 923, ocorreu a alteração da resolução anterior. A partir de então, a norma da revisão externa aplicava-se, exclusivamente, aos “auditores” que exercem a atividade de Auditoria Independente com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

O Programa de Educação Profissional Continuada divulgado pela resolução nº 945/2002 é a atividade programada, formal e reconhecida que o Contador, na função de Auditor Independente, com registro em Conselho Regional de Contabilidade e com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), aqui denominado Auditor Independente, e os demais Contadores que compõem o seu quadro funcional técnico deverão cumprir, com o objetivo de manter, atualizar e expandir seus conhecimentos para o exercício profissional.

Embora sua instituição formal tenha ocorrido em 2002, a vigência de seus efeitos só foi prevista para 2003.

Essa resolução regulamentou o Programa de Educação Continuada previsto na Instrução Normativa nº 308/99 da Comissão de Valores Mobiliários, que exigia a implementação e manutenção desse programa aos auditores independentes segundo as diretrizes aprovadas pelo CFC e pelo IBRACON, para garantir a qualidade e atendimento das normas da atividade de auditoria de demonstrações contábeis.

A implementação desse programa na instrução da CVM decorreu do cenário de crise nas instituições financeiras brasileiras ocorridas na década de 1990, porém sua regulamentação apenas no ano 2002 foi consequência do cenário de crise contábil mundial que tomava as grandes corporações em vários países. Com isso, os órgãos regulamentadores brasileiros demonstravam estar preocupados com a qualidade da auditoria.

Integram o Programa de Educação Profissional Continuada eventos ou atividades relacionados com a Contabilidade e com a profissão contábil, como a docência e aquisição de conhecimentos por meio de cursos certificados, seminários, conferências e cursos de pós-graduação, a atuação como participante em comissões técnicas no CFC, CRCs, IBRACON e outros organismos da profissão contábil, no Brasil ou no exterior, orientador ou membro de comissão de defesa de monografia, dissertação ou tese, e por fim a produção intelectual na área contábil por meio de publicação de artigos em revistas nacionais e internacionais, produção de estudos ou trabalhos de pesquisa, apresentados em congressos nacionais ou internacionais, autoria e co-autoria de livros relacionados à Contabilidade e à profissão contábil, publicados por editora e tradução de livros relacionados à Contabilidade e à profissão contábil, publicados por editora.

Através da Resolução nº 965/03 adicionou-se à Resolução nº 821/97 o subitem da manutenção dos líderes da equipe de auditoria com a adoção da rotação, a cada intervalo menores ou iguais a cinco anos consecutivos, das lideranças da equipe de trabalho de auditoria, que devem retornar à equipe em intervalo mínimo de três anos.

Nessa linha de regulamentação, foi emitida a Resolução nº 961/03 a NBC P 1 - IT 2 - que regulamenta os Itens 1.2 - Independência; 1.6 - Sigilo; e 1.12 - Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria, da NBC P 1. Enumera como perda de independência do auditor independente a atuação como membro da equipe de auditoria de um ex-administrador, executivo ou empregado da entidade auditada nos últimos dois anos, consideradas determinadas circunstâncias, caracteriza-se como perda de independência da entidade de auditoria. Nessa situação a resolução determina que deve ser afastado o membro da equipe do

trabalho de auditoria naquela entidade auditada ou recusar a realização do trabalho de auditoria.

Na regulação da manutenção dos líderes de equipe de auditoria, a Resolução nº 961/03 conservou os mesmos prazos do rodízio, de cinco anos para a rotação das lideranças e de três anos para retorno à equipe, e acrescentou que é impraticável a rotação nas entidades de auditoria de porte pequeno, com apenas um sócio ou diretor e auditores pessoas físicas, para atender os prazos de rotatividade estabelecidos, logo os trabalhos deveriam ser submetidos à revisão por outra entidade de auditoria, que emitirá relatório circunstanciado sobre a correta aplicação das normas profissionais e técnicas nos trabalhos.

No ano de 2005 foram editadas duas resoluções que revogaram da Resolução nº 821/97 determinados assuntos acrescentando a eles maior detalhamento e explicitando a regulamentação. A Resolução nº 1.023, que revogou o subitem referente à Utilização de Trabalho de Especialistas, e a de nº 1.034, que revogou o subitem referente à Independência. E no ano de 2007 foi emitida a Resolução nº 1.100/07, que revogou o item 1.6 Sigilo da Resolução nº 821/97, e aprovou a NBC P 1.6, que trata do Sigilo profissional.

Na Resolução nº 1034/05, subitem 1.2.9, discorreu-se sobre a rotação dos líderes de equipe de auditoria, com o objetivo de impedir o risco de perda da objetividade e do ceticismo do auditor, visto que o tempo que o profissional faz parte da equipe de auditoria pode influenciar diretamente nessa perda citada. A resolução conservou os mesmos prazos já estabelecidos através da Resolução nº 965/03.

No subitem 1.2.10, da Resolução nº 1.034/05, explicitou-se sobre a perda da independência frente à prestação de outros serviços. Determinou os princípios básicos no subitem 1.2.10.4:

Os princípios básicos que devem fundamentar qualquer regra de independência do auditor são:

- a) o auditor não deve auditar o seu próprio trabalho;
- b) o auditor não deve exercer funções gerenciais na entidade auditada; e
- c) o auditor não deve promover interesses da entidade auditada.

No subitem 1.2.10.6 da referida resolução, especificou-se os serviços de consultoria que caracterizam a perda de independência, foram enumeradas 8 atividades que ameaçam a perda da independência e todas elas divididas em itens explicitando todo o processo e característica dos serviços de consultoria. Dentre os serviços estão a avaliação de empresas e reavaliação de ativos, assistência tributária, fiscal e parafiscal, auditoria interna à entidade auditada, consultoria de sistema de informação computadorizado, serviço de apoio em litígios,

perícia judicial ou extrajudicial, serviços de finanças corporativas e assemelhados, seleção de executivos e registro (escrituração) contábil.

No ano de 2003 a Resolução nº 820/97 foi alterada tendo alguns dos seus itens revogados pelas seguintes resoluções: nº 953/03, que dispõe sobre a alteração no modelo de parecer referido no item 11.3.2.3 e a Resolução nº 981/03, que revogou o item 11.2.2 aprovando a NBC T 11.6 - Relevância na Auditoria.

No ano de 2005 essa resolução teve vários dos seus itens revogados como segue no quadro abaixo:

Resolução	Alterada por	Revogadas por
820/97-NBC T 11 Auditoria Independente Demonstrações Contábeis	1012/05 - NBC T 11.11 - Amostragem	1203/09 - NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente
	1022/05 - NBC T 11.15 - Contingências	
	1024/05 - NBC T 11.3 - Papéis de Trabalho Documentação Auditoria	
	1029/05 - NBC T 11.12 - Processamento Eletrônico de Dados	
	1035/05 - NBC T 11.4 - Planejamento da Auditoria	
	1036/05 - NBC T 11.8 - Supervisão e Controle de Qualidade	
	1037/05 - NBC T 11.10 - Continuidade Normal das Atividades da Entidade	
	1038/05 - NBC T 11.13 - Estimativas Contábeis	
	1039/05 - NBC T 11.14 - Transações com Partes Relacionadas	
	1040/05 - NBC T 11.16 - Transações e Eventos Subseqüentes	
	1054/05 - NBC T 11.17 - Carta de Responsabilidade da Administração	

Quadro 7: Normas que alteraram a Resolução nº 820/97

Fonte: Elaboração própria com base no Conselho Federal de Contabilidade

Percebe-se, nesse período considerado após os escândalos, a preocupação do Conselho Federal de Contabilidade em detalhar a regulamentação de determinados assuntos a fim de evitar um cenário de fraudes como ocorrera em determinadas corporações mundiais explicitadas anteriormente neste trabalho.

Revogaram-se itens que compunham a Resolução nº 820/97 e a partir deles foram feitas resoluções que regulamentava especificada e detalhadamente cada assunto, de forma a evitar qualquer falha ou falta de informação, explicar os diversos fatores e técnicas a serem seguidos no momento da realização da auditoria, detalhar os prazos, as exceções, as responsabilidades, os objetivos e procedimentos a serem utilizados.

Apesar de todas essas novas resoluções emitidas detalhando assuntos referentes à realização da auditoria, percebe-se que a essência dos assuntos não foi alterada, e sim, apenas

explicada com maior profundidade em todas as normas, com isso, torna-se desnecessário explicar cada resolução neste trabalho.

No ano de 2004 aprovou-se a Resolução nº 1.002/04 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), que tinha 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 e com vistas à atuação no mercado de valores mobiliários. Determinou que o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) seria administrado por uma Comissão Administradora do Exame (CAE), composta por membros com atuação na área de auditoria, indicados pelo CFC e pelo IBRACON.

Para a obtenção da inscrição no CNAI, os contadores devem comprovar ter exercido a atividade de auditoria independente de Demonstrações Contábeis por, no mínimo 5 (cinco) anos consecutivos ou não, comprovados através da apresentação de cópias de pareceres de auditoria acompanhados das demonstrações contábeis auditadas, emitidos e assinados pelo interessado, publicados em jornais ou revistas especializadas, bastando uma publicação para cada ano ou cópia do registro individual do empregado ou declaração da sociedade de auditoria registrada na CVM, firmada por seu sócio representante, e cópia da carteira de trabalho do profissional.

No ano de 2005 emitiu-se a Resolução nº 1.019/05 que regulamentava sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes do Conselho Federal de Contabilidade, com a preocupação de estimular o estudo das Normas Brasileiras de Contabilidade inerentes à área de auditoria, com a necessidade de se conhecer o âmbito de atuação dos profissionais que militam no campo da Auditoria Independente e o interesse de se ampliar a exigência do cumprimento do Programa de Educação Continuada para todos os que atuam no campo da Auditoria Independente, a resolução determinou que o contador aprovado no Exame de Qualificação Técnica será inscrito de forma automática no CNAI. E para a manutenção do cadastro, o profissional deve comprovar a participação no Programa de Educação Continuada, nos termos estabelecidos em resoluções do CFC.

O Programa de Educação Profissional Continuada atualmente é regulamentado pela Resolução nº 1.377/11, com a determinação de normas que os contadores que exercem a atividade de auditoria independente devem cumprir e as ações que o Conselho Federal de Contabilidade promove para facilitar, controlar e fiscalizar o cumprimento. Os contadores que

integram esse programa devem cumprir 40 pontos de Educação Profissional Continuada por ano calendário, conforme a tabela de pontuação da norma e observar a diversificação e a adequação das atividades de auditoria ao nível de experiência profissional.

A norma da Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, após uma série de modificações que ocorreu no período após os escândalos, atualmente é um programa coordenado pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), cuja composição inclui 4 membros representantes do CFC e 4 membros representantes do IBRACON, devendo cada auditor registrado na CVM submeter-se à revisão externa no mínimo uma vez a cada ciclo de quatro anos. O auditor indicado para a revisão externa deve escolher um par para conduzir a revisão externa de qualidade nos termos definidos e seguindo as orientações emanadas do CRE. Nesse cenário, cabe ao auditor executar a revisão e, ao fim, emitir relatório com suas conclusões e carta de recomendações, se aplicável. O relatório do auditor semelhante aos pareceres sobre demonstrações contábeis pode ser sem ressalva, com ressalva, adverso ou com negativa de opinião. Ainda poderão conter recomendações, sendo mandatória a emissão de carta de recomendação nos casos em que houve ressalva ou conclusão adversa (BRAUNBECK, 2010).

No Brasil, o cenário de normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade após o período dos escândalos é descrito no quadro abaixo, relacionando a quantidade de normas técnicas, profissionais e interpretações técnicas que foram emitidas anualmente:

Ano	NBC P	NBC T	Interpretação Técnica	Outros	CTA	Total de Normas Emitidas
2001	-	2	2			4
2002	1	-	1			2
2003	2	4	5			11
2004	1	2	-			3
2005	4	11	-	CNAI CFC		16
2006	1	-	-			1
2007	1	1	-			2
2008	1	1	-			2
2009	2	37	-			39
2010	2	-	-			2
2011	2	-	-		10	12
Total de Normas	17	59	8	1	10	94

Quadro 8: Quantitativo de normas emitidas pelo CFC entre 2003 e 2012

Fonte: Elaboração própria com base no Conselho Federal de Contabilidade

Nesse período analisado no quadro percebe-se uma quantidade de normas técnicas emitidas superiores à quantidade de normas profissionais. As normas técnicas representam aproximadamente 63% das normas emitidas no período 10 anos após os escândalos, enquanto que as normas profissionais representam aproximadamente apenas 18% da totalidade das normas. As interpretações técnicas representam aproximadamente 9% e os comunicados técnicos representam 11%.

No ano de 2003 a maior quantidade de normas emitidas foi de interpretações técnicas de normas técnicas. Na totalidade de normas emitidas nesse ano foi apresentado um crescimento de aproximadamente 5,5 vezes maior em relação ao ano de 2002 e 2,75 vezes maior em relação ao ano de 2001. Em relação ao total de normas emitidas descritas no quadro, representam aproximadamente 12%.

No ano de 2005 as emissões de normas técnicas foram 2,75 vezes maiores que as normas profissionais emitidas, um aumento decorrente da emissão das normas técnicas que se deu em função das resoluções que alteraram a Resolução nº 820/97 com a revogação dos seus itens. Porém, em todos os anos descritos no quadro, em 2005 foi o período com a maior quantidade de emissão de normas profissionais, as 4 normas emitidas foram sobre o assunto da qualificação técnica e sua posterior revogação, sobre independência e a alteração na normas da utilização do trabalho de especialistas. Nesse ano emitiram o total de 16 normas relativas à auditoria, representando aproximadamente 17% da totalidade das normas emitidas representadas no quadro acima.

No ano de 2009 o grande crescimento das normas técnicas ocorreu devido ao processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade, com a revogação de várias resoluções e a emissão de normas já no padrão internacionalizado. Da quantidade de normas emitidas durante os 10 anos após os escândalos mundiais, as normas do ano de 2009 representam em sua totalidade aproximadamente 41% do total das normas. Decorrentes de um pacote com as novas normas de auditoria para o exame das demonstrações contábeis, em convergência com os parâmetros das normas desenvolvidas pela IFAC - Federação Internacional de Contadores.

Através dos dados fornecidos pela tabela acima, é possível traçar uma linha temporal com a quantidade de normas emitidas de auditoria independente compreendendo o período anterior e posterior aos escândalos mundiais, que segue no gráfico abaixo:

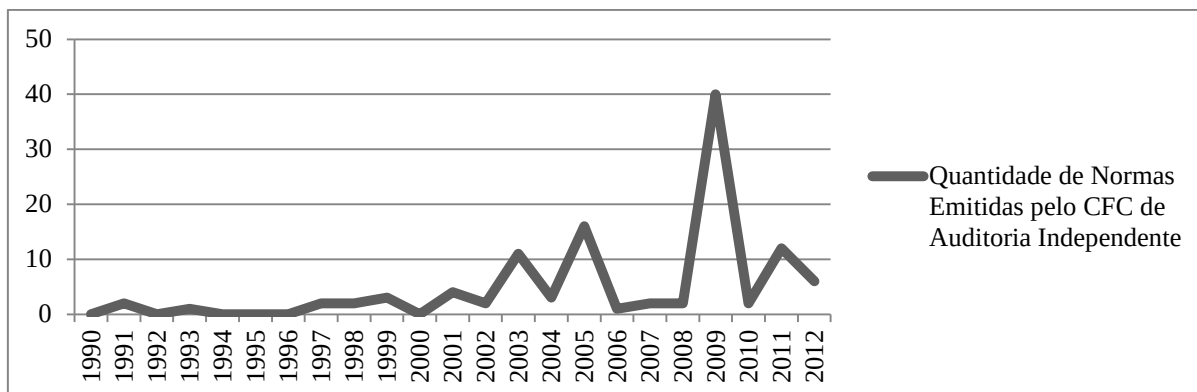


Gráfico 1: Evolução temporal das normas emitidas pelo CFC referentes a Auditoria Independente

Através do gráfico é possível perceber um crescimento da quantidade de normas referentes à auditoria independente emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade 10 anos após o período considerado dos escândalos mundiais. A emissão de novas normas possui um potencial de crescimento nos anos de 2003 e 2005, com uma queda entre 2006 a 2008, e pico no ano de 2009, período esse coincidente à convergência brasileira com as normas internacionais de contabilidade.

4.3 Comparação entre a Lei Sarbanes-Oxley e as Normas Editadas pela CVM, pelo CFC e BACEN

A Lei Sarbanes-Oxley foi criada pelo governo norte-americano em Julho de 2002 em decorrência dos escândalos contábeis em grandes corporações norte-americanas. Essa Lei representou uma das principais reações do governo dos Estados Unidos contra as manipulações contábeis. Tinha a função de proteger os investidores e proporcionar auditorias com qualidade e credibilidade. A SOX é considerada a nova regra de governança corporativa do maior mercado financeiro, que estabeleceu transparência nos relatórios financeiros, através de monitoramento e controles internos mais rígidos (BRITES, FUNCHAL, BAPTISTA, 2009).

A Lei Sarbanes-Oxley trouxe diversas modificações à prática da auditoria independente que visaram reforçar a independência e credibilidade dos auditores das empresas abertas, dentre as quais se destacam o requerimento de rotação do sócio-encarregado pela auditoria em períodos não superiores a cinco anos e a proibição de prestação de serviços de consultoria que possam oferecer riscos à independência do auditor (BRAUNBECK, 2010).

Araújo, Arruda e Barretto (2008) apontam que algumas disposições da SOX já estavam previstas nas normatizações brasileiras e outras foram influenciadas pelos dispositivos promulgados da Lei americana. Vale ressaltar que algumas normas que estavam previstas antes dos escândalos contábeis, só foram regulamentadas após a ocorrência desses escândalos. No quadro a seguir, segue as principais:

Lei Sarbanes-Oxley Comentários	Normas Brasileiras de Auditoria Comentários
Seção 201 Proibição dos auditores independentes prestarem, à mesma empresa, trabalhos de auditoria e consultoria.	Instrução CVM nº 308/1999 As empresas de auditoria não podem prestar serviços de consultoria ou outros, para não perder a independência.
	Instrução CVM nº 381/2003 A empresa auditada deve divulgar informações relacionadas à prestação, pelos auditores, de qualquer serviço que não seja de auditoria independente.
	Resolução CFC 961/2003 e 1.034/2005 Serviços de consultoria podem caracterizar perda de independência para o auditor. O auditor não deve auditar seu próprio trabalho e exercer funções gerenciais.
Seção 203 Determina o rodízio obrigatório, a cada 5 anos, dos sócios das firmas de auditoria e responsáveis pelos trabalhos.	Instrução CVM 308/1999, Resolução CFC 961/03 e 965/03 As empresas devem fazer rodízio das firmas privadas de auditoria independente, a cada cinco anos. Só podem retornar à equipe após intervalo mínimo de três anos.
	Resolução BACEN 2.267/1996 A substituição do auditor independente contratado deve ocorrer após decorridos quatro anos. A recontratação somente pode ser efetuada após decorridos três anos.
Seção 301 Determina criação do Comitê de Auditoria, vinculado ao Conselho Administração, composto por membros independentes, supervisionando os processos de elaboração, divulgação e auditoria das demonstrações contábeis.	Resolução BACEN 3.081/2003 Instituições Financeiras com patrimônio de referência igual ou superior a R\$ 200 milhões devem constituir comitê de auditoria.
	Instrução Normativa CVM 509/2011 Estabeleceu que as companhias que instalem e mantiverem esses comitês nas condições exigidas pela Instrução poderão contratar auditor independente para a prestação de serviços de auditoria por até 10 anos consecutivos.
Seção 302 O CEO, CFO e profissionais que desempenham funções similares devem estabelecer e manter controles internos apropriados às informações contábeis, mantendo responsabilidade sobre sua divulgação em relatórios	Resolução CFC nº 820/1997 – (NBC T 11) Os sistemas contábeis e de controles internos são de responsabilidade da administração da empresa, porém o auditor deve trabalhar em seu aprimoramento, através das constatações decorrentes do trabalho de auditoria
Seção 802 Exige que os papéis de trabalho dos auditores sejam mantidos por pelo menos 5 anos.	Resolução CFC nº 821/1997 (NBC P 1) O auditor deve conservar em boa guarda todos os documentos relacionados ao trabalho de auditoria, para fins de fiscalização, no prazo mínimo de 5 anos, a contar da data de emissão do parecer.

Quadro 9: Comparação entre as normatizações brasileiras de auditoria e os dispositivos da Lei Sarbanes-Oxley

Fonte: ARAÚJO, ARRUDA & BARRETTO (2008, p. 128 a 131) – com adaptações

4.4 Internacionalização das Normas de Auditoria

Considerando a internacionalização dos mercados e o avançado processo de harmonização das normas contábeis, ganhou força o argumento de que também se deve buscar uma uniformização das diversas normas nacionais de auditoria, de forma a facilitar a comunicação dos investidores potenciais que se espalham pelos diversos continentes. As corporações multinacionais passaram a exigir a adoção de normas de auditoria que fossem consistentes entre os diversos países, com o intuito de aumentar a confiança dos investidores internacionais. O argumento é que a opinião de auditores não domésticos, com base em normas reconhecidas internacionalmente, acrescentaria mais credibilidade à divulgação financeira do que a opinião de um auditor local, observando as normas nacionais de auditoria (NIYAMA, et al, 2011).

Esse entendimento é compartilhado pelas maiores firmas de auditoria do mundo, que defendem a busca por uma convergência/harmonização das normas de auditoria, como está sendo implementado em relação às normas internacionais de contabilidade. O parâmetro recomendado são as *International Standards of Auditing* (ISA's), desenvolvidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC). A IFAC tem adotado uma série de critérios baseados em princípios para definir independência, mas poucos países têm adotado normas de independências que sejam totalmente consistentes com as ISA's. A consequência dessa multiplicidade de normas é a dificuldade para a atuação das auditorias em seus compromissos com companhias multinacionais, aumentando os custos operacionais ou limitando a concorrência.

Órgãos nacionais têm declarado a intenção de seguir essas normas, sendo esse um dos primeiros passos para se produzir e seguir uma série global de normas de auditoria estruturadas para assegurar uniformidade na qualidade das auditorias entre os países. No Brasil, em particular, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou, no final de 2009, um pacote com as novas normas de auditoria para o exame das demonstrações contábeis, em convergência com os parâmetros das normas desenvolvidas pela IFAC, colocando o mercado brasileiro em consonância com esse movimento de harmonização das práticas de auditoria.

A alteração institucional do ambiente regulatório da atividade de auditoria no Brasil que vem sendo discutido, tanto pela CVM quanto pelos órgãos de representação profissional, é a possibilidade de criação de uma entidade de supervisão das firmas de auditoria, à semelhança do que ocorreu nos Estados Unidos, com a criação do PCAOB, que pôs fim ao processo de auto regulação da profissão. Propostas nesse sentido também estão sendo

discutidas em fóruns internacionais, sendo que na Europa já há uma diretriz para a criação de um órgão fiscalizador independente (NIYAMA, et al, 2011).

Seguindo a tendência internacional de promover a convergência/harmonização tanto das normas de contabilidade quanto das normas de auditoria, o CFC aprovou, em novembro de 2009, um conjunto de 37 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA) e duas Normas Brasileiras de Contabilidade Profissional do Auditor Independente (NBC PA), que reproduzem as normas de auditoria decorrentes do Projeto “Clarity” do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) da IFAC, para serem seguidas nos trabalhos de auditoria de Demonstrações Financeiras.

Conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados quando da realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resolução emitidas pelo CFC, teriam forma convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB - Comitê Internacional de Normas de Contabilidade e as Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração e as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público emitidas pela IFAC.

O mercado de auditoria no Brasil tem passado por profundas transformações, em termos de regulação e de fiscalização. No final de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com o referendo do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), concluiu o processo de revisão das normas de auditorias, adaptando a estrutura regulatória nacional ao padrão das normas editadas pela IFAC (DANTAS, 2012).

Esse processo de convergência/harmonização foi implementado por uma parceria entre o CFC e o IBRACON e conta com o apoio da CVM e do BACEN. Uma das principais consequências da adoção dessa nova estrutura normativa é a exigência de um maior nível de documentação sobre os trabalhos realizados, facilitando o processo de supervisão.

Através da Resolução nº 1.156/09 as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) deveriam seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais. Com isso, estabeleceu-se que as Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais do Auditor Independente denominaram-se – NBC PA – as aplicadas especificamente aos contadores que atuem como auditor independente. E as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA – as Normas Brasileiras de Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente (ISA’s) emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

Dentro do conjunto de normas que foram internacionalizadas, destaca-se a NBC TA 200, aprovada pela Resolução CFC nº 1.203/09, que trata dos objetivos gerais do auditor independente e da condução da auditoria em conformidade com as normas, revogando toda a estrutura normativa vinculada à NBC T-11 (DANTAS, 2012) (NIYAMA, et al, 2011).

A Resolução nº 820/97 e todas as outras resoluções que alteraram os itens dessa resolução foram revogadas e aprovou-se a NBC TA 200 – “Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 200. Esta norma trata dos requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis, do ceticismo e do julgamento profissional, da evidência de auditoria e a apropriada e suficiente e risco de auditoria, risco de distorção relevante, risco de detecção, a limitação inerente da auditoria e a condução de auditoria em conformidade com as normas de auditoria.

Em 2009, por meio das Resoluções nºs 1.158 e 1.202, o CFC substituiu a NBC T-14 pela NBC PA 03 Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, de forma a harmonizar a norma nacional às *International Standards Auditing* (ISA), editadas pela IFAC. Na essência, porém, não houve modificações profundas no Programa que já estava em vigor.

No quadro abaixo está demonstrado as normas técnicas que foram revogadas no processo de internacionalização das normas contábeis:

Resoluções Revogadas	Resolução que Revogou
820/97 – NBC T 11-Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis 830/98 – NBC T 11 IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes das Demonstrações Contábeis 836/99 – NBC T 11 IT 3 – Fraude e Erro 953/03 – NBC T 11 – Alteração de Modelo de Parecer 981/03 – NBC T 11.6 - Relevância na Auditoria 1012/05 - NBC T 11.11 - Amostragem 1022/05 - NBC T 11.15 - Contingências 1024/05 - NBC T 11.3 - Papéis de Trabalho Documentação Auditoria 1029/05 - NBC T 11.12 - Processamento Eletrônico de Dados 1035/05 - NBC T 11.4 - Planejamento da Auditoria 1036/05 - NBC T 11.8 - Supervisão e Controle de Qualidade 1037/05 - NBC T 11.10 - Continuidade Normal das Atividades da Entidade 1038/05 - NBC T 11.13 - Estimativas Contábeis 1039/05 - NBC T 11.14 - Transações com Partes Relacionadas 1040/05 - NBC T 11.16 - Transações e Eventos Subseqüentes 1054/05 - NBC T 11.17 - Carta de Responsabilidade da Administração	1203/09 NBC TA 200 Objetivos Gerais do Auditor Independente

Quadro 10: Resoluções emitidas pelo CFC que foram revogadas no processo de internacionalização

Fonte: Elaboração própria com base no Conselho Federal de Contabilidade

Percebe-se que todas as normas técnicas de contabilidade e suas interpretações técnicas, foram revogadas pelo processo de convergência aos padrões internacionais. Com

isso aprovou-se novas 37 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica, denominadas NBC TA.

O comportamento da adaptação das normas profissionais ao processo de internacionalização é demonstrado nos quadros abaixo por assunto:

Assunto: Profissional do Auditor Independente			
Resolução	Alterada por	Revogada por	Período Médio Vigente
821/97 – NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente	Nº 965/03 Nº 1023/05 Nº 1034/05 Nº 1100/07	-	Está em vigor
851/99 – NBC P 1 IT 1 – Regulamentação item 1.9 da NBC P 1	-	-	Está em vigor
915/01 – NBC P 1 IT 2 – Independência Sigilo do auditor independente	-	Nº 961/03	2 anos
961/03 – NBC P 1 IT 2 – Regulamentação dos itens independência, Sigilo e manutenção dos líderes de equipe de auditoria	-	-	Está em vigor
965/03 – NBC P 1 – Alteração da NBC P 1	-	-	Está em vigor
976/03 – NBC P 1 IT 3 – Regulamentação do item Honorários	Nº 1311/10	-	Está em vigor
1023/05 – NBC P 1.8 – Utilização Trabalho Especialistas	Nº 1042/05	-	Está em vigor
1034/05 – NBC P 1.2 – Independência	-	Nº 1267/09	4 anos
1042/05 – NBC P 1.8 – Utilização Trabalho de Especialistas	-	-	Está em vigor
1100/07 – NBC P 1.6 – Sigilo	-	-	Está em vigor
1267/09 – NBC PA 02 – Independência	-	Nº 1311/10	1 ano
1311/10 – NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão	-	-	Está em vigor

Quadro 11: Alterações e Revogações das normas Profissional do Auditor Independente

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade

Assunto: Educação Continuada			
Resolução	Alterada por	Revogada por	Período Médio Vigente
1074/06 – NBC P 4 – Normas para Educação Profissional Continuada	-	Nº 1146/08	2 anos
1146/08 – NBC PA 12 – Educação Profissional Continuada	Nº 1276/10 Nº 1329/11	Nº 1377/11	3 anos
1276/10 – Altera item 17 da NBC P 4	-	-	Está em vigor
1377/11 – NBC PA 12 – Educação Profissional Continuada	-	-	Está em vigor
1329/11 – Altera sigla, numeração de normas, interpretações e comunicados técnicos			Está em vigor

Quadro 12: Alterações e Revogações das Normas de Educação Profissional Continuada

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade

Assunto: Revisão Externa de Qualidade pelos Pares			
Resolução	Alterada por	Revogada por	Período Médio Vigente
1091/07 – NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	Nº 1123/08	Nº 1158/09	1 ano
1123/08 – NBC T 14 – Alteração de alguns itens da norma sobre Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	-	Nº 1158/09	1 ano
1158/09 – NBC PA 03 - Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	Nº 1202/09	Nº 1323/11	2 anos
1202/09 – NBC TA Estrutura conceitual para Trabalhos de Asseguração	Nº 1323/11 Nº 1329/11	-	Está em vigor
1323/11 – NBC PA 11 - Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	Nº 1329/11	-	Está em vigor

Quadro 13: Alterações e Revogações das Normas de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade

Percebe-se que as normas profissionais tiveram menor influência decorrente do processo de internacionalização em comparação com as normas técnicas de auditoria. Isso pode ser exemplificado pela vigência atual da Resolução nº 821/97, considerada uma norma genuinamente brasileira.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento de normas profissionais mais abrangentes, decorrentes dos escândalos corporativos, onde falhas de auditoria foram evidentes ou aparentes processo de fraudes, surgiram no intuito de delimitar mais claramente as ações a serem desenvolvidas pelos auditores, especificar o que pode e o que não pode ser feito, estabelecer os padrões de qualidade que se espera dos trabalhos realizados e especificar as condições essenciais para o exercício da atividade.

Nesses momentos, os reguladores foram pressionados, de certa forma, a dar respostas aos agentes de mercado e à sociedade de uma maneira geral, recorrendo ao estabelecimento de regras mais rigorosas, que ampliam a responsabilidade dos auditores independentes.

Com os escândalos contábeis no mercado financeiro brasileiro, protagonizados pelos Bancos Nacional, Econômico e Noroeste, percebeu-se uma clara tentativa de maior regulação dos procedimentos de auditoria, iniciado pelo Banco Central do Brasil, através da Resolução nº 2.267 de 1996, que instituiu o rodízio dos auditores independentes e dispôs sobre a responsabilidade dos auditores nas instituições financeiras.

A Instrução Normativa da CVM nº 308/99 pode ser considerada o marco da regulamentação de auditoria brasileira. Através das suas deliberações a atividade de auditoria inovou em vários aspectos relevantes, como a revisão externa de qualidade pelos pares, a exigência do exame de qualificação técnica e a prestação simultânea de serviços de auditoria e consultoria, que caracterizavam a perda da independência do auditor. Outras normas ao longo do período após os escândalos foram divulgadas pela CVM, e dentre elas a que trouxe maior inovação foi a Instrução Normativa nº 509/2011, que alterou o prazo do rodízio dos auditores de cinco anos para dez anos para as companhias que instalassem e mantivessem o Comitê de Auditoria Estatutário.

Esse mesmo comportamento de regulação foi verificado no Banco Central do Brasil, que no ano de 2003 divulgou a Resolução nº 3.081 em busca de uma normatização que fornecesse base para a qualidade do trabalho de auditoria. Alterou os prazos do rodízio dos auditores, o valor do patrimônio líquido das instituições financeiras obrigadas a constituir comitê de auditoria e a exigência do exame de qualificação técnica. Posteriormente divulgou outras normas que alterou a respeito do rodízio dos auditores, e permanece em vigor atualmente o rodízio do responsável técnico, diretor, gerente, supervisor e gerentes da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria.

O Conselho Federal de Contabilidade foi o órgão normativo que emitiu a maior quantidade de normas no período analisado neste trabalho. Com a demonstração da preocupação do CFC em regulamentar todos os itens que influenciam na atividade profissional e técnica de auditoria. Estabeleceram-se normas mais abrangentes e com maior nível de rigor em sequência aos casos de detecção de fraudes corporativas, quando a atuação dos auditores foi questionada. Algumas normas emitidas pelo CFC depois dos escândalos vieram para regulamentar os pontos estabelecidos em normas anteriores, como a Instrução Normativa CVM nº 308/99.

A divulgação de normas com assuntos inovadores à auditoria ocorreu principalmente entre o período de 2001 e 2003, no ano de 2005 a quantidade de normas emitidas foi crescente, com a regulamentação detalhada dos itens da Resolução nº 820/97, e não alteraram a essência dos assuntos. E no ano de 2009 a grande quantidade de normas divulgadas se deu em decorrência do processo da internacionalização das normas contábeis, com a premissa de aumentar a credibilidade da divulgação financeira e facilitar a comunicação para investidores, em particular os internacionais.

Percebeu-se que as mudanças na regulamentação antes e após os escândalos foram decorrentes principalmente de normas profissionais, que procurou alterar o comportamento do profissional de auditoria e das firmas de auditoria, na busca de proporcionar resultados de auditoria com maior qualidade para os usuários das informações contábeis.

Na identificação dos dispositivos semelhantes entre as normas brasileiras de auditoria e na Lei Sarbanes-Oxley, encontrou-se normas com conteúdos comuns, algumas delas já existiam nas normas brasileiras de auditoria antes da promulgação da SOX. Em outros dispositivos normativos, editados pelo CFC ou pela CVM após 2002, observou-se a influência da Lei americana em sua formação.

Os aspectos mais relevantes a destacar estão alinhados à preocupação constante com uma das mais determinantes características do mercado, a credibilidade. É ela que dá aos investidores a tranquilidade para aplicarem seus recursos em empresas. Dela também nasce a segurança necessária para o crescimento sustentável do mercado. As empresas, o mercado, os órgãos reguladores e as entidades profissionais de classe devem estar imbuídas desse objetivo primordial.

O assunto não finda neste trabalho vez que são necessárias pesquisas mais aprofundadas e avaliações mais criteriosas sobre os efeitos reais de todas essas alterações no comportamento de empresas, profissionais e órgãos reguladores e fiscalizadores.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo, 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANTUNES, Jerônimo; HONORATO, Wesley Ramos; BRSCAN ANTUNES, Guilherme Marinovic. **A importância da atuação dos comitês de auditoria nos trabalhos dos auditores independentes de companhias abertas brasileiras**. Apresentado e Publicado nos Anais do 1º. Congresso Transatlântico de Contabilidade, Auditoria, Controle de Gestão, Gestão de Custos e Globalização e X Congresso do Instituto Internacional de Custos, Lyon – França. Junho de 2007.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil**: enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2008.

ASSIS, José Luiz Ferreira de. MADEIRA, Geová José. SILVA, Cátia Beatriz Amaral da. **Harmonização de Normas Contábeis**: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira. Revista Contemporânea de Contabilidade. V.1, N°8, Jan/Jun, 2004, p. 115-139. Florianópolis, Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufsc.br>> Acesso em 16 Maio 2013.

ATTIE, Willian. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

AZEVEDO, Filipe. COSTA, Fábio Moraes da. **Efeito da troca de Firma de Auditoria no Gerenciamento de Resultados das Companhias Abertas Brasileiras**. Revista de Administração Mackenzie. V. 13, n. 5, São Paulo, SP, Set./Out. 2012. Disponível em:< <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/RAM/article/view/2642/3725>> Acesso em: 10 Jun. 2013.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução N° 220, Implantação do regulamento para a auditoria dos demonstrativos contábeis das empresas registradas no Banco Central e para o registro de auditores independentes. Disponível em:

<<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?tipo=res&ano=1972&numero=220>> Acesso em: 01 Fev. 2013.

_____, Circular nº 178, de 11 de maio de 1972, Relativa ao registro de auditores independentes junto ao Banco Central e para realização de auditorias. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1972/pdf/circ_0178_v1_O.pdf> Acesso em: 01 Fev. 2013.

_____, Circular nº 179, de 11 de Maio de 1972, Registro de auditores independentes junto ao Banco Central e para realização de auditorias. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1972/pdf/circ_0179_v1_O.pdf> Acesso em: 01 Fev. 2013.

_____. Circular Bacen nº 2.676, de 11 de Abril de 1996. Estabelece normas complementares sobre auditoria independente nas instituições financeiras, demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, fundos de investimento constituídos nas modalidades regulamentadas pelo referido Órgão e administradoras de consórcio. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1996/pdf/circ_2676_v1_O.pdf> Acesso em: 30 Jun. 2013.

_____, Lei nº 6.385, de 07 de Dezembro de 1976, Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pre/leisedecretos/Port/lei6385.pdf>> Acesso em: 22 Maio 2013.

_____, Resolução Nº 2.267, de 29 de Março de 1996, Dispõe sobre a auditoria independente nas instituições financeiras, demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, fundos de investimento constituídos nas modalidades regulamentadas pelo referido Órgão e administradoras de consórcio. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1996/pdf/res_2267_v1_O.pdf> Acesso em: 01 Fev. 2013.

_____, Resolução Nº 3.198, de 27 de Maio de 2004, Altera e consolida a regulamentação relativa à prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e

prestadores de serviços de compensação e de liquidação. Disponível em:<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2004/pdf/res_3198_v1_O.pdf> Acesso em: 4 Jun. 2013.

_____, Resolução Nº 3.332 de 22 de Dezembro de 2005. Dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação. Disponível em:<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2005/pdf/res_3332_v1_O.pdf> Acesso em: 29 Jun. 2013.

_____, Resolução Nº 3.503 de 26 de Outubro de 2007. Dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação. Disponível em:<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2007/pdf/res_3503_v1_O.pdf> Acesso em: 29 Jun 2013.

_____, Resolução Nº 3.606 de 11 de Setembro de 2008. Altera o Regulamento anexo à Resolução nº 3.198, de 2004, que dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação. Disponível em:<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2008/pdf/res_3606_v1_O.pdf> Acesso em: 29 Jun 2013

BRASIL. Lei Nº 4.595, de 31 de Dezembro de 1964. Dispõe sobre a Política e as Instruções Monetárias, Bancárias e Creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4595.htm> Acesso em: 28 Jun. 2013.

_____, Lei Nº 4.728, de 14 de Julho de 1965. Lei de Mercados Financeiros e de Capitais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4728.htm> Acesso em: 31 Jan. 2013.

_____, Lei Nº 9.295, de 27 de Maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/lei1249.pdf>> Acesso em: 04 Jun. 2013.

BRAUNBECK, Guillermo Oscar. **Determinantes da Qualidade das Auditorias Independentes no Brasil**. Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

BRITES, Valéria de Oliveira; FUNCHAL, Bruno; BAPTISTA, Ézio. **O efeito da Lei Sarbanes-Oxley no acesso ao crédito das empresas Brasileiras listadas na Bovespa**. III Congresso ANPCONT, Junho de 2009. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br>> Acesso em: 30 Jan. 2013.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, Deliberação CVM Nº 466, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2003. Dispõe sobre a prestação do Exame de Qualificação Técnica para fins de registro como Auditor Independente na Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/atos/inst/deli466.htm>> Acesso em: 13 Jun. 2013.

_____, Deliberação CVM N º 549, DE 10 DE SETEMBRO DE 2008, Dispõe sobre a rotatividade dos auditores independentes na prestação de serviços de auditoria independente de demonstrações contábeis para um mesmo cliente, no âmbito do mercado de valores mobiliários. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/atos/inst/deli549.htm>> Acesso em: 30 Jun. 2013.

_____, Deliberação Nº 669, DE 21 DE SETEMBRO DE 2011, Altera o inciso I da Deliberação CVM Nº 549, de 10 de setembro de 2008. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/atos/inst/deli669.htm>> Acesso em: 30 Jun. 2013.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, Instrução CVM Nº 204, DE 07 DE DEZEMBRO DE 1993, Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e responsabilidades dos auditores independentes, bem como os casos em que o registro pode ser

recusado, suspenso ou cancelado e altera e consolida as Instruções CVM nº 04, de 24 de outubro de 1978, nº 38, de 13 de setembro de 1984, e nº 145, de 10 de maio de 1991. Disponível em:< <http://www.cvm.gov.br/port/atos/inst/inst204.htm>> Acesso em: 5 Jun. 2013.

_____, Instrução CVM Nº 216, DE 29 DE JUNHO DE 1994, Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e responsabilidades dos auditores independentes, bem como os casos em que o registro pode ser recusado, suspenso ou cancelado e revoga a Instrução CVM nº 204, de 7 de dezembro de 1993. Disponível em:< <http://www.cvm.gov.br/port/atos/inst/inst216.htm>> Acesso em: 7 Jun. 2013.

_____, Instrução CVM Nº 275, DE 12 DE MARÇO DE 1998. Altera os arts. 20, 22 e 23 da Instrução CVM nº 216, de 29 de junho de 1994. Disponível em:< <http://www.cvm.gov.br/port/atos/inst/inst275.htm>> Acesso em: 7 Jun. 2013.

_____, Instrução CVM Nº 308, DE 14 DE MAIO DE 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM nºs 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998. Disponível em:< <http://www.cvm.gov.br/port/atos/inst/inst308.htm>> Acesso em: 7 Jun. 2013.

_____, Instrução CVM Nº 381, DE 14 DE JANEIRO DE 2003. Dispõe sobre a divulgação, pelas Entidades Auditadas, de informações sobre a prestação, pelo auditor independente, de outros serviços que não sejam de auditoria externa. Disponível em:< <http://www.cvm.gov.br/port/atos/inst/inst381.htm>> Acesso em: 10 Jun. 2013.

_____, Instrução CVM Nº 386, DE 28 DE MARÇO DE 2003. Dispõe sobre a auditoria independente nos fundos de investimento financeiro, fundos de aplicação em quotas de fundos de investimento financeiro e fundos de investimento no exterior. Disponível em:< <http://www.cvm.gov.br/port/atos/inst/inst386.htm>> Acesso em: 10 Jun. 2013.

_____, Instrução CVM Nº 509, DE 16 DE NOVEMBRO DE 2011. Acrescenta artigos à Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, e altera artigos e anexo da Instrução CVM nº

480, de 7 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/atos/inst/inst386.htm>> Acesso em: 10 Jun. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Resolução CFC nº 321/72, Aprova as Normas e Procedimentos de Auditoria. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1972/000321> Acesso em: 01 Fev. 2013.

_____, Resolução nº 560/83, Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=183/000560> Acesso em: 04 Jun. 2013

_____, Resolução CFC nº 750/93, Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade (PFC). Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750> Acesso em: 10 Maio 2013.

_____, Resolução CFC nº 751/93, Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000751> Acesso em: 10 Maio 2013.

_____, Resolução CFC nº 752/1993, Aprova a NBC T 11-IT 1 – Carta de Responsabilidade da Administração. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/0000752> Acesso em: 30 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 820/1997, NBC T 11 Auditoria Independente Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1997/0000820> Acesso em: 20 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 821/1997, NBC P 1-Normas Profissionais de Auditor Independente. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1997/0000821> Acesso em:
20 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 828/1998, Aprova a NBC T 11 – IT 2 –Papéis de Trabalho e Documentação de Auditoria. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1998/0000828> Acesso em:
30 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 830/1998, Aprova a NBC T 11 – IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1998/0000830> Acesso em:
30 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 836/1999, Aprova a NBC T 11 – IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/0000836> Acesso em:
30 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 839/1999, Aprova a NBC T 11 – IT 4 – Transações e Eventos Subseqüentes. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/0000839> Acesso em:
30 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 851/1999, Aprova a NBC P 1 – IT 1 – Regulamentação do item 1.9 da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/0000851> Acesso em:
30 Jun 2013.

_____, Resolução nº 910/2001, Aprova a NBC T 14 – Normas sobre a revisão externa de qualidade. Disponível em:
http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2001/000910 Acesso em: 10 Jun 2013.

_____, Resolução nº 945/2002. Aprova a NBC P 4 – Normas para Educação Profissional Continuada. Disponível em:
http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2002/000945 Acesso em: 10 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 961/2003, Aprova a NBC P 1 - IT 2 - Regulamentação dos Itens 1.2 - Independência; 1.6 - Sigilo; e 1.12 - Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria, da NBC P 1 - Normas Profissionais do Auditor Independente. Disponível em:
http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/0000961 Acesso em: 21 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 965/2003, Aprova alteração da NBC P 1 - normas profissionais de auditor independente com alterações e dá outras providências. Disponível em:
http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/0000965 Acesso em: 20 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 996/2003, Acrescenta alínea ao item 14.1.2.4 e dá nova redação aos itens 14.1.2.7 e 14.2.1.1 da NBC T 14 - Norma sobre a Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução CFC nº 964/03. Disponível em:
http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/0000996 Acesso em: 20 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 1002/2004, Aprova a NBC Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de P 5-Norma sobre o Exame de Qualificação Contabilidade (CFC). Disponível em:
http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2004/0001002 Acesso em: 20 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 1019/2005, Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/0001019> Acesso em: 20 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 1034/2005, NBC P 1.2 – Independência. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/0001034> Acesso em: 22 Jun 2013.

_____, Resolução nº 1156/2009. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/0001156> Acesso em: 19 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 1203/2009, Aprova a NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/0001203> Acesso em: 21 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 1267/2009, NBC PA 02 – Independência. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/0001267> Acesso em: 21 Jun 2013.

_____, Resolução CFC nº 1377/2011, NBC PA 12 - Educação Profissional Continuada. . Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/0001377> Acesso em: 21 Jun 2013.

DANTAS, José Alves. **Auditoria em instituições financeiras: determinantes de qualidade no mercado brasileiro**. Tese (Doutorado) – Universidade de Brasília (UnB). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE). Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/ UFRN. Brasília, 2012.

DELOITTE. **Lei Sarbanes-Oxley Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos**, 2003. Disponível em: <www.deloitte.com.br> Acesso em: 05 Jan. 2013.

FEIGL, Dilza Maria; et al. **Uma Investigação sobre o Efeito Contágio nas Empresas Negociadas no Mercado Acionário Brasileiro Auditadas pela Arthur Andersen**. 5º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2005.

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). **Auditoria: registros de uma profissão**. São Paulo: Ibracon, 2007. Disponível em:<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/>> Acesso em: 01 Jul 2013.

JESUS, Sandra Mara de; ALBERTON, Luiz. **O Processo de Implementação da Governança Corporativa nas Empresas de Capital Aberto: Um Estudo com Ênfase na Auditoria**. Revista Contemporânea de Contabilidade. V.1, Nº8, Jan/Jun, 2007, p. 67-84. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufsc.br>> Acesso em 10 Jan. 2013.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia de Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEDEIROS, Eduardo Silva de. **A Atividade de Auditoria Independente: Um Breve Estudo sobre a Independência dos Auditores e as Normas Profissionais Aplicáveis**. Rio de Janeiro, RJ, Maio de 2005. Disponível em:
<http://www.cvm.gov.br/port/public/publ/ie_ufrj_cvm/Eduardo_Silva_de_Medeiros.pdf>
Acesso em: 22 Maio 2013.

NETO, José Luis de Castro; RODRIGUES, Clarete de Itoz; CASSEMIRO, Eliane; SILVA, Gilton Paulo. **A implantação da Ética nas empresas através da Lei Sabanes-Oxley**. XXVI ENEGEP. Fortaleza, CE, Brasil. Outubro de 2006.

NIYAMA, Jorge Katsumi; et al. **Evolução da Regulação da Auditoria Independente no Brasil**: Análise Crítica, a partir da Teoria da Regulação. V Congresso ANPCONT. Junho de 2011. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoV/FT353.pdf>> Acesso em: 23 Jan. 2013.

NIYAMA, Jorge Katsumi, OLIVEIRA, Jaildo Lima de, OLIVEIRA, Wolney Resende de. **O Comitê de Auditoria de acordo com a Resolução Nº 3.198/04 do Conselho Monetário Nacional**: Uma Avaliação das maiores instituições financeiras a partir do ranking apresentado pelo Banco Central do Brasil. 6º Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade. Julho de 2009. Disponível em: < <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/275.pdf>> Acesso em 05 Maio 2013.

OLIVEIRA, Sílvio Luiz de. **Tratado de Metodologia Científica**: Projetos de Pesquisas, TGI, TCC, Monografias, Dissertações e Teses. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

OLIVEIRA, Alexandre Queiroz de, SANTOS, Neusa Maria Bastos Fernandes dos. **Rodízio de Firmas de Auditoria**: A Experiência Brasileira e as Conclusões do Mercado. Revista Contabilidade e Finanças. USP. São Paulo, n. 45, p. 91 – 100, set./dez. 2007. Disponível em:< <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n45/v18n45a09.pdf>> Acesso em 10 Jun. 2013

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Comitê de auditoria no Brasil: melhores práticas de governança corporativa**. 2005. Disponível em: <[http:// www.pwc.com](http://www.pwc.com)> Acesso em: 23 Jan. 2013.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. Nelson. **Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil**. Revista Contabilidade e Finanças. USP. São Paulo, n. 35, p. 22 - 34, maio/agosto 2004. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad35/ed_35_parte2_pg22a34.pdf> Acesso em: 07 Jan. 2013.

SANTOS, Edson Carlos; PEREIRA, Anísio Candido. **O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis:** uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil. Revista Administração On Line. FECAP. Volume 5. Nº 3. P 26-38. Jul/ago/set2004. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5033.pdf> Acesso em: 15 Jan. 2013.

SILVA, Adriano Gomes; JUNIOR, Antonio Robles. **Os impactos na atividade de auditoria independente com a introdução da Lei Sarbanes-Oxley.** Revista de Contabilidade e Finanças. USP. V. 19. N 48. P. 112 – 127. Setembro/dezembro 2008. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br>> Acesso em: 07 Jan. 2013.

SOUZA, Marlon Messias Peixoto; FIGUEIREDO, Mariana Dórea. **A Lei Sarbanes-Oxley e sua importância para as companhias abertas brasileiras a partir do ano de 2004.** Pensar Contábil. Rio de Janeiro. V. 10. N. 42. P. 31 – 35. Out./dez. 2008.

SOUZA, José Carlos; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Fraudes Contábeis:** As respostas da contabilidade nos Estados Unidos e na Europa. III SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 2006. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/>> Acesso em: 10 Jan. 2013.