

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DÉBORA CARDOSO DE SOUZA**

**REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA  
INDEPENDENTE: ANÁLISE DAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS DE SANTA  
CATARINA INDICADAS NOS ANOS DE 2012 A 2015**

**CRICIÚMA**

**2016**

**DÉBORA CARDOSO DE SOUZA**

**REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA  
INDEPENDENTE: ANÁLISE DAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS DE SANTA  
CATARINA INDICADAS NOS ANOS DE 2012 A 2015**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Luciano da Rocha Ducioni

**CRICIÚMA**

**2016**

**DÉBORA CARDOSO DE SOUZA**

**REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA  
INDEPENDENTE: ANÁLISE DAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS DE SANTA  
CATARINA INDICADAS NOS ANOS DE 2012 A 2015**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em auditoria.

Criciúma, 28 de junho de 2016.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Luciano da Rocha Ducioni – Esp. - (UNESC) - Orientador

Prof. Valcir Mantovani –Esp. - (UNESC) - Examinador

**Dedico este trabalho primeiramente a Deus por ter chego até aqui e pela conquista alcançada, aos meus pais Avete e Ireno por todo incentivo e apoio recebido, ao meu noivo Lucas por estar sempre presente e me apoiando nos momentos mais difíceis desta caminhada.**

## **AGRADECIMENTOS**

Quero agradecer a Deus primeiramente por ter chegado aonde cheguei e por esta conquista em minha vida.

Aos meus pais Avete e Ireno por me incentivarem aos estudos e apoiarem a seguir em frente, mostrando sempre o melhor caminho a ser seguido, mesmo com todas as dificuldades encontradas no caminho até aqui, pensando sempre no meu futuro, meu imenso agradecimento.

A minha irmã Renata, pelos conselhos e apoio durante a etapa de minha graduação, e que foi meu exemplo para seguir em frente com os estudos.

A minha irmã Rayssa, que mesmo tão pequena, me proporciona muitos momentos de alegrias.

Ao meu noivo Lucas, por me dar forças a seguir sempre em frente, por estar sempre ao meu lado nos momentos mais difíceis, me apoiando e incentivando, e por todo carinho e atenção que me proporciona.

Ao meu orientador Professor Luciano pela competência e por toda dedicação e apoio durante a elaboração desta pesquisa, meu sincero agradecimento.

Aos professores do curso de Ciências Contábeis da UNESC, por todos os ensinamentos compartilhados durante a convivência acadêmica.

As minhas amigas e colegas de sala de aula, pela amizade e convivência.

Agradeço também, a todos meus familiares e pessoas que contribuíram de alguma forma na vida acadêmica, durante esses anos da graduação.

**“Nas grandes batalhas da vida, o primeiro passo para a vitória é o desejo de vencer.”**

**Mahatma Ghandi**

## RESUMO

SOUZA, Débora Cardoso de. **Revisão Externa de Qualidade dos Auditores Independentes: análise das pessoas físicas e jurídicas indicadas nos anos de 2012 a 2015**. 2016. 70 p. Orientador: Luciano da Rocha Ducioni. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Com as constantes mudanças no mercado, as empresas estão sendo obrigadas a se adaptarem às novas exigências impostas pelas legislações, onde desta forma surge a necessidade dos serviços de auditoria, com a finalidade de atender as legislações e prestar informações confiáveis aos usuários da informação. Por exigência e necessidade do mercado e órgãos regulamentadores, surgiu a necessidade de uma avaliação independente sobre a qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria. O presente estudo visa demonstrar a importância da Revisão Externa de Qualidade, prevista pela NBC TA 11 e identificar os auditores pessoas físicas e jurídicas selecionadas a participar do programa entre os anos de 2012 à 2015 no estado de Santa Catarina. Para enfatizar os conceitos e métodos utilizados na auditoria contábil, será apresentada uma pesquisa bibliográfica para o conhecimento do tema proposto neste trabalho. A pesquisa objetiva também, demonstrar os benefícios e dificuldades encontradas durante o programa por uma empresa de auditoria, no qual se evidencia o estudo de caso, demonstrando desta forma a opinião da empresa participante do programa. Com isso, este trabalho busca também contribuir com os conceitos, enfatizando a conduta a ser seguida pelo auditor independente, no qual é importante durante o programa de revisão externa de qualidade.

**Palavras-chave:** Revisão Externa de Qualidade. Auditoria Contábil. NBC PA 11.

## LISTA DE TABELAS E QUADROS

Quadro 1 - Resumo das revisões de 2012.....	42
Quadro 2 - Auditores Independentes pessoas físicas e jurídicas – 2012.....	42
Quadro 3 - Resumo das revisões de 2013.....	43
Quadro 4 - Auditores Independentes pessoas físicas e jurídicas - 2013.....	44
Quadro 5 - Resumo das revisões de 2014.....	45
Quadro 6 - Auditores Independentes pessoas físicas e jurídicas - 2014.....	46
Quadro 7- Auditores Independentes pessoas físicas e jurídicas - 2015.....	47
Quadro 8 -Quadro funcional da empresa. ....	48

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRE	Comitê Administrador de Revisão Externa de Qualidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IBRACON	Instituto de Auditores Independentes do Brasil
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA .....	11
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	12
1.3 JUSTIFICATIVA .....	12
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO .....	13
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>14</b>
2.1 AUDITORIA CONTÁBIL .....	14
<b>2.1.1 Conceito e aplicação</b> .....	<b>15</b>
<b>2.1.2 Evolução de auditoria</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1.3 Tipos de auditoria</b> .....	<b>17</b>
2.1.3.1 Auditoria de demonstrações financeiras .....	17
2.1.3.2 Auditoria operacional ou de gestão .....	18
2.1.3.3 Auditoria tributária .....	19
2.1.3.4 Auditoria de <i>Compliance</i> ou de conformidade .....	19
2.2 A AUDITORIA INDEPENDENTE .....	20
2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE .....	20
<b>2.3.1 As normas profissionais de auditoria – NBCs PAs</b> .....	<b>21</b>
2.3.1.1 Educação continuada .....	22
2.3.1.2 O exame de qualificação técnica e registro no CNAI .....	23
2.3.1.3 Independência do auditor .....	24
2.3.1.4 O controle de qualidade de auditoria .....	25
<b>2.3.2 As normas técnicas de auditoria – NBCs TAs</b> .....	<b>26</b>
2.3.2.1 Planejamento de auditoria .....	26
2.3.2.2 Evidências de auditoria .....	27
2.3.2.3 Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis .....	28
2.4 REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES .....	29
<b>2.4.1 A evolução da revisão de qualidade pelos pares</b> .....	<b>31</b>
<b>2.4.2 Objeto e características do programa</b> .....	<b>31</b>
<b>2.4.3 O Comitê de Revisão Externa – CRE</b> .....	<b>33</b>
<b>2.4.4 Procedimentos para revisão pelos pares</b> .....	<b>35</b>

<b>2.4.5 Relatório de revisão pelos pares .....</b>	<b>36</b>
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>38</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	38
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	39
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>40</b>
4.1 EMPRESAS SELECIONADAS PARA A REVISAO EXTERNA DE QUALIDADE EM SANTA CATARINA .....	40
<b>4.1.1 Empresa/auditores independentes selecionados em 2012 .....</b>	<b>41</b>
<b>4.1.2 Empresa/auditores independentes selecionados em 2013 .....</b>	<b>43</b>
<b>4.1.3 Empresa/auditores independentes selecionados em 2014 .....</b>	<b>45</b>
<b>4.1.4 Empresa/auditores independentes selecionados em 2015 .....</b>	<b>46</b>
4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS .....	47
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>49</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>51</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>53</b>
<b>ANEXO .....</b>	<b>57</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, será apresentado o tema, problema e questão de pesquisa, no qual busca apresentar a Revisão pelos Pares. Na sequência serão apresentados o objetivo geral e objetivos específicos adotados para alcançar o resultado da pesquisa, além da justificativa do tema e demais estruturas deste trabalho.

### 1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

As empresas estão inseridas num mercado que vive em constantes mudanças, o que faz com que devam estar preparadas às novas adaptações e exigências que são impostas pela legislação. Com isso buscam cada vez mais minimizar os riscos e fraudes na sua gestão, fazendo com que recorram aos trabalhos de auditoria independente, de forma que se tornem mais seguras e transparentes aos interessados nas informações contábeis.

Assim a auditoria foi estruturada conforme a necessidade do usuário da informação contábil, pois demonstra uma opinião objetiva de maior confiabilidade por meio das demonstrações contábeis sobre a situação financeira e econômica da entidade (CREPALDI, 2011).

Tendo em vista que a avaliação dos procedimentos adotados pelo auditor independente é uma ferramenta de extrema importância para fornecer a garantia de que os serviços prestados pela auditoria independente estejam de acordo com as normas previstas, fundou-se a Revisão Externa pelos pares no qual constituiu-se o Comitê Administrador Específico, denominado Comitê Administrador de Revisão Externa de Qualidade (CRE) composto pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelo IBRACON (Instituto de Auditores Independentes do Brasil).

Considerando-se que o Comitê está aprimorando cada vez mais a Revisão externa de qualidade e buscando atingir os principais objetivos do programa, surge a seguinte questão: Quais os auditores pessoas físicas e jurídicas de Santa Catarina indicados para a revisão pelos pares nos anos de 2012 a 2015?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral deste estudo consiste em identificar os auditores pessoas físicas e jurídicas indicados para a revisão pelos pares nos anos de 2012 a 2015.

Para atingir o objetivo geral deste estudo, pode-se destacar os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar o funcionamento da Revisão Externa de Qualidade, prevista na NBC PA 11.
- Identificar os auditores e empresas de auditoria de Santa Catarina selecionadas para participar do programa de revisão pelos pares entre os anos de 2012 à 2015.
- Realizar uma pesquisa sobre os benefícios e dificuldades do programa de revisão externa, com uma empresa de auditoria participante do programa.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Com as constantes mudanças de novas adaptações e exigências previstas nas legislações no mercado atual surge a necessidade das empresas buscarem os serviços de auditoria independente com a finalidade de atender as legislações e de prestar informações fidedignas aos usuários.

No entanto, mesmo com a adoção da auditoria, as empresas estão sujeitas a riscos e fraudes o que faz com que diminua a confiança dos serviços prestados pelos auditores. Desta forma, pode-se destacar os escândalos envolvendo grandes empresas tais como WorldCom, Parmalat e o caso Enron.

Com o objetivo de acompanhar os trabalhos realizados pelo auditor independente e avaliar os procedimentos adotados, além das normas técnicas profissionais previstas, foi criado o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade a fim de garantir a qualidade e credibilidade dos serviços prestados.

Este estudo busca apresentar o funcionamento da Revisão Externa de Qualidade indicando as empresas listadas a participar do programa mostrando quais os benefícios e dificuldades encontradas e apresentar o funcionamento da Revisão pelos Pares, conforme a NBC PA 11.

Desta forma, o presente trabalho pretende contribuir aos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis como fonte de pesquisa, a sociedade em geral e aos usuários da informação contábil, como também aos investidores contribuindo na tomada de decisões e possibilitando um melhor entendimento quanto à execução dos trabalhos de auditoria prestados.

A elaboração desta pesquisa possibilitará aos usuários da informação verificar o desempenho do programa, observando a qualidade dos serviços prestados no mercado, além dos benefícios e dificuldades encontradas.

#### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Finalizado o capítulo introdutório, este estudo está estruturado de acordo com as seguintes etapas: fundamentação teórica, procedimentos metodológicos, análise e discussões sobre o tema e considerações finais. A fundamentação teórica reúne estudos teóricos acerca da auditoria contábil com ênfase na revisão externa de qualidade. Em seguida, será abordado os procedimentos metodológicos, objetivos, estratégias utilizadas e técnicas de pesquisa. Posteriormente serão discutidos os resultados da pesquisa e conclusões obtidas durante a realização desta pesquisa.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se a fundamentação teórica no qual buscou-se por meio de pesquisa bibliográfica o conceito e as aplicações da auditoria contábil, bem como as normas relativas à auditoria, com foco na revisão externa de qualidade dos auditores independentes.

### 2.1 AUDITORIA CONTÁBIL

A auditoria contábil surgiu devido à expansão do mercado e a necessidade de fiscalizar o patrimônio das grandes empresas.

Hernandez (2010) cita que a palavra auditoria origina-se do latim *audire* (ouvir) e foi utilizada inicialmente pelos ingleses como *auditing* para significar o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão da contabilidade. Entretanto, a prática de auditoria surgiu em meados do século XV e XVI na Itália, sendo que o clero era o principal responsável pelos principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval.

Conforme Basso (2005) serviços de auditoria tiveram origem na Inglaterra no início do séc. XX (em 1314), onde sua evolução ocorreu também nos países da Grã-Bretanha com o surgimento das grandes corporações industriais e comerciais entre os séculos XVIII E XIX. De acordo com o autor, a auditoria surgida a princípio para fiscalizar o pagamento do Tesouro na Inglaterra, evoluiu para a fiscalização das grandes empresas.

Segundo Almeida (1996) com a expansão do mercado e a concorrência acirrada houve a necessidade da empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investindo em controles internos com o intuito de tornar seus produtos competitivos no mercado, além da redução de custos.

Diante disto, podemos dizer que a auditoria evolui cada vez mais no mercado atual com o passar dos anos, contribuindo para o desempenho das empresas, apresentando informações fidedignas aos investidores e aos usuários da informação para a tomada de decisões.

### 2.1.1 Conceito e aplicação

A auditoria é uma ferramenta essencial, tendo em vista que visa confirmar os registros contábeis da empresa, proporcionando credibilidade nas demonstrações contábeis da entidade.

De acordo com Crepaldi (2011) pode-se definir a auditoria contábil como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações de uma entidade e constitui um conjunto de procedimentos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação pertinente à legislação específica.

Para Franco e Marra (2001) embora a auditoria não se caracterize pela descoberta de fraudes e erros cometidos pelo administrador ou funcionário, ela frequentemente apura tais fatos por meio de procedimento que lhes são próprios.

Dessa forma, o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom atendimento. (CREPALDI, 2011, p. 4).

Dessa forma, a auditoria é o processo pelo qual o auditor verifica a veracidade das informações prestadas nas demonstrações financeiras da empresa.

Segundo Franco e Marra (2001) o principal objetivo da auditoria é a confirmação dos registros contábeis, pois avalia sua adequação assegurando aos usuários da informação a situação do patrimônio em determinado período e suas variações.

De acordo com Hernandez (2007) a constatação da adequação das demonstrações contábeis é realizada por meio dos princípios fundamentais da contabilidade e as práticas contábeis que estão em vigor no Brasil.

Para Crepaldi (2011) com o crescimento da função de auditoria faz-se necessário um desenvolvimento prospectivo da norma que regula sua aplicação com a finalidade de permitir garantia aos usuários da informação com todas as suas características, podendo ser ajustada conforme a necessidade daqueles que a utilizam.

Contudo, com a evolução da auditoria foi possível assegurar as empresas uma maior credibilidade no mercado, tendo em vista que busca prestar informações confiáveis, livres de fraudes e erros.

### **2.1.2 Evolução de auditoria**

O surgimento da auditoria, conforme consta na literatura, não apresenta fatos nem dados que confirmem o início de sua existência, porém surgiu com a necessidade do homem de contar e controlar seus bens, que com o passar do tempo vem se aperfeiçoando e se tornando essencial ao mercado.

Conforme Crepaldi (2011) a grandeza econômica e comercial da Inglaterra, Holanda e Estados Unidos no final do século passado determinou a evolução da auditoria, que teve como consequência o crescimento das empresas, interesse da economia popular nos grandes empreendimentos, além da complexidade dos negócios. O desenvolvimento econômico é o principal fator que fez com que a profissão de contador público se desenvolvesse cada vez mais, exigido seus serviços, tendo como base dois principais fatores: crescimento das Sociedades Anônimas e taxaçoão do imposto de renda.

Conforme Perez Junior et. al (2010) a queda da Bolsa de Valores em 1929 em Nova York contribuiu para o desenvolvimento dos serviços de auditoria, tendo em vista que os investidores começaram a exigir segurança e credibilidade nas demonstrações contábeis, para então voltar a investir em ações.

Crepaldi (2011) menciona ainda que a exportação de capitais, por parte das nações economicamente mais evoluídas é responsável pelo aumento da profissão e sua disseminação pelo mundo, sendo que as filiais criadas no exterior contribuíram para seu desenvolvimento.

De fato, ao criarem subsidiárias no exterior, as grandes empresas mandavam também seus auditores para que estes fiscalizassem a correta aplicação dos lucros e retorno dos capitais investidos. Essa situação propiciou a abertura de filiais das firmas de contadores nos países importadores de capital. Esses auditores, por sua vez, utilizando os elementos locais, concorreram decisivamente para a criação e o desenvolvimento da profissão, com as características do chamado contador (que inclui a função de Auditor independente) nos países onde se estabeleceram. (CREPALDI, 2011, p. 202).

Desta forma, podemos dizer que a auditoria surgiu de acordo com a necessidade das grandes empresas, sendo que o desenvolvimento econômico da sociedade é o grande responsável pela sua evolução.

### **2.1.3 Tipos de auditoria**

A auditoria com base na sua definição conceitual pode ser classificada em: auditoria das demonstrações financeiras e auditoria operacional ou de gestão, auditoria tributária e auditoria de *compliance* ou de conformidade.

#### **2.1.3.1 Auditoria de demonstrações financeiras**

A auditoria das demonstrações financeiras são aquelas que apresentam informações relativas ao patrimônio da entidade, devendo ser emitido um relatório contendo a opinião do auditor sobre as referidas demonstrações.

Conforme Crepaldi (2011) as demonstrações financeiras são informações que demonstram a situação e evolução do patrimônio da empresa aos administradores e devem seguir dois requisitos: apresentar critérios usados para sua elaboração e apresentar parecer de terceiros sobre a veracidade com que as demonstrações refletem a situação do patrimônio e sua evolução no período em que se refere.

Para atender aos requisitos utiliza-se os princípios e normas contábeis para as demonstrações financeiras e parecer elaborado pelo auditor independente, sendo que desta forma pode-se definir a auditoria das demonstrações financeiras como o exame das mesmas, com um profissional de auditoria independente, emitindo uma opinião independente sobre sua finalidade. (CREPALDI, 2011).

De acordo com Perez Junior et. al (2007, p. 29) estão obrigadas a submeter suas demonstrações contábeis ao exame de auditores independentes as seguintes entidades:

- sociedades anônimas de capital aberto;
- instituições financeiras (bancos, financeiras, distribuidoras, corretoras, entre outras);
- companhias de capital seguros;
- fundos de previdência complementar;
- fundações públicas ou privadas consideradas de interesse público;
- empresas subordinadas a agências reguladoras agência nacional de telecomunicações (ANATEL) etc.

Pode-se destacar desta forma, a importância das demonstrações contábeis, tendo em vista que o relatório emitido pelo auditor visa certificar a situação do patrimônio e sua evolução em determinado período.

### 2.1.3.2 Auditoria operacional ou de gestão

A auditoria operacional ou de gestão possibilita traçar a atual situação da empresa por meio de sua política operacional, avaliando seu desempenho no segmento em que se encontra inserido.

Para Crepaldi (2011) a auditoria operacional consiste em revisões de programas, organizações, atividades com a finalidade de avaliar se os recursos utilizados estão alcançando seus objetivos, ou seja, avalia o desempenho apresentando recomendações com o intuito de melhorar o êxito da organização.

Lins (2011) menciona que a auditoria operacional tem por objetivo analisar as atividades operacionais como forma de avaliação e se necessário corrigir de maneira eficaz conforme os objetivos operacionais, táticos e estratégicos.

Crepaldi (2011) destaca ainda que a auditoria de gestão deve estar centrada em situações de risco para a continuidade dos negócios, auxiliando na tomada de decisões, corrigindo e auxiliando na eficácia administrativa do dirigentes das organizações.

Desta forma, pode-se dizer que a auditoria operacional contribui para o desempenho da empresa e ajude a melhorar as atividades da organização, tendo em vista que analisa as atividades operacionais, garantindo maior segurança em suas informações.

### 2.1.3.3 Auditoria tributária

A auditoria tributária visa avaliar os procedimentos utilizados pela empresa, verificando se as normas fiscais e tributárias estão sendo utilizadas de forma correta, com o intuito de não haver problemas futuros com o fisco.

De acordo com Crepaldi (2011) a auditoria tributária está focada no exame e avaliação de planejamento tributário e a eficácia dos procedimentos adotados nas atividades fisco-tributária que incidam nas operações.

Lins (2011) enfatiza que:

Embora tenha como foco a empresa como um todo, uma vez que todas as transações efetuadas pela empresa de alguma forma afetam o resultado e, portanto, os impostos incidentes, alguns grupos de contas de empresas comerciais e industriais normalmente recebem maior atenção dessa auditoria, tais como estoques, vendas-compras.

Sendo assim, cabe a auditoria tributária fiscalizar se as normas legais exigidas estão sendo seguidas pela organização, buscando a eficácia dos procedimentos adotados sem qualquer tipo de fraude que traga benefício à entidade.

### 2.1.3.4 Auditoria de *Compliance* ou de conformidade

A auditoria de *compliance* ou de conformidade é conhecida por ser a que verifica o cumprimento das normas e regulamentos.

Segundo Crepaldi (2011) *compliance* significa estar em conformidade com as leis, regulamento e princípios que garantem as melhores práticas do mercado, ela atua na definição das normas, divulgação e treinamento e acompanhamento das transações no dia a dia.

Já para Lins (2011) a auditoria de *compliance* visa avaliar os riscos de sanções legais pelo não acatamento das normas no qual a empresa está submetida, avaliando o cumprimento dos regulamentos e códigos de conduta e ética de qualquer procedimento administrativo, sendo comum em empresas que estão inseridas no mercado financeiro, como por exemplo, em bancos.

Pode-se dizer que este tipo de auditoria é importante dentro da entidade, pois verifica se as normas e regulamentos estão sendo cumpridos conforme é exigido, garantindo assim as informações prestadas.

## 2.2 A AUDITORIA INDEPENDENTE

A auditoria independente ou externa é obrigatória no Brasil conforme a Lei 6.404/76 para todas as sociedades anônimas de capital aberto, e é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade e tem como principal objetivo verificar as informações prestadas nas demonstrações contábeis das empresas.

Segundo Franco e Marra (2001) auditoria independente ou auditoria externa é aquela que é realizada por um profissional liberal, auditor independente, que não tem vínculo empregatício com a entidade auditada.

Para Perez Junior et. al (2007) a auditoria é conhecida como independente pelo fato do auditor não ter vínculo nenhum com entidade auditada, sendo que se fosse ligado, sua opinião não teria tanta credibilidade.

Conforme Franco e Marra (2001) o grau de independência que o auditor deve manter em relação da entidade auditada é uma das características que a distingue, porque geralmente a auditoria interna não objetiva a emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis.

Hoog e Carlin (2009, p. 62) citam que:

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

Contudo, pode-se dizer que o fato do auditor não ter ligação com a entidade é imprescindível, pois desta forma as informações prestadas geram credibilidade, garantindo assim o reconhecimento pelo mercado e auxiliando na tomada de decisões.

## 2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

Assim como qualquer profissão do mercado a auditoria possui normas estabelecidas que visam estabelecer uma conduta a ser seguida pelo auditor.

De acordo com Franco e Marra (2000) entende-se por normas de auditoria todas as regras que são estabelecidas pelos órgãos reguladores da

profissão contábil, que tem como principal objetivo regulamentar e mostrar as diretrizes a serem seguidas por estes profissionais no exercício de suas funções, estabelecendo exigências em relação ao auditor, a execução de seu trabalho e o parecer que será emitido.

Conforme Franco e Marra (2000) a medida que surge a necessidade da aplicação de novas normas aceitas pela profissão contábil, passam a ser chamadas de usuais de auditoria ou normas de auditoria geralmente aceitas.

Segundo Franco e Marra (2000) no Brasil, as primeiras normas de auditoria foram criadas em 1972, com base na experiência de outros países avançados, sendo que este trabalho foi elaborado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, hoje denominado IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores, e posteriormente foram oficializadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução 321/72.

De acordo com o Portal de Contabilidade (2015), as normas brasileiras constituem em um conjunto de regras e procedimentos de conduta que servem como requisitos da profissão contábil, devendo seguir uma estrutura técnica e procedimentos que devem ser aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas do Conselho Federal de Contabilidade.

Conforme a Resolução nº 1.328/2011 as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade devem seguir os mesmos padrões das normas internacionais de contabilidade e classificam-se como profissionais e técnicas, sendo que estabelecem conduta profissional e procedimentos técnicos necessários para o exercício profissional.

### **2.3.1 As normas profissionais de auditoria – NBCs PAs**

As NBCs PAs são as normas aplicadas aos contadores que atuam como auditores independentes.

Desta forma, conforme o Conselho Federal de Contabilidade, pode-se destacar as seguintes normas profissionais: NBC PA 01, NBC PA 11, NBC PA 12, NBC PA 13, NBC PA 290 e NBC PA 291.

Hoog e Carlin (2009) ressaltam que as normas profissionais de auditoria contábil referem-se às legislações ou a própria regulamentação profissional.

Sendo assim, cabe ao profissional de auditoria seguir as normas estabelecidas para o desempenho de seu trabalho.

### 2.3.1.1 Educação continuada

As normas profissionais de auditoria exigem que o auditor participe do programa de educação continuada, para que possuam conhecimento em atividades específicas relativas à auditoria independente.

De acordo com a NBC PG 12 (R1), a Educação Profissional Continuada é uma atividade reconhecida pelo CFC, que visa manter, atualizar e expandir os conhecimentos e competências técnicas e profissionais dos profissionais da contabilidade.

A NBC PG 12, item 4, estabelece que a educação profissional continuada é obrigatória a todos os profissionais de contabilidade que:

- (a) estejam inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), exercendo, ou não, a atividade de auditoria independente;
- (b) estejam registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), inclusive sócios, exercendo, ou não, atividade de auditoria independente, responsáveis técnicos e demais profissionais que exerçam cargos de direção ou gerência técnica, nas firmas de auditoria registradas na CVM;
- (c) exercem atividades de auditoria independente nas instituições financeiras e nas demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB), na função de responsável técnico, diretor, gerente, supervisor e qualquer outro integrante, com função de gerência, da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria;
- (d) exercem atividades de auditoria independente nas sociedades seguradoras, resseguradoras, de capitalização e nas entidades abertas de previdência complementar reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (Susep), na função de responsável técnico, diretor, gerente, supervisor e qualquer outro integrante, com função de gerência, da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria;
- (e) exercem atividades de auditoria independente de entidades não mencionadas nas alíneas (b), (c) e (d), como sócio, responsável técnico ou em cargo de direção ou gerência técnica de firmas de auditoria e de demais organizações contábeis que tenham em seu objeto social a atividade de auditoria independente;
- (f) sejam responsáveis técnicos pelas demonstrações contábeis, ou que exerçam funções de gerência/chefia no processo de elaboração das demonstrações contábeis das empresas sujeitas à contratação de auditoria independente pela CVM, pelo BCB, pela Susep ou consideradas de grande porte nos termos da Lei n.º 11.638/2007 (Sociedades de Grande Porte).

Estes profissionais devem cumprir no mínimo 40 (quarenta) pontos de educação profissional continuada a cada ano.

Portanto a educação continuada demonstra a importância que o auditor deve ter com sua formação no exercício de suas funções, para ampliar seu conhecimento e técnicas que permitirão o desenvolvimento de seus trabalhos.

### 2.3.1.2 O exame de qualificação técnica e registro no CNAI

O exame de qualificação técnica é um dos requisitos para que o contador esteja registrado no CNAI e que atue na área da auditoria independente.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2016), o projeto iniciou devido à preocupação do CFC em elevar o nível técnico e científico do profissional da auditoria independente, tendo como principal objetivo estimular o aperfeiçoamento na execução do trabalho de auditoria pelo auditor independente.

Conforme o item 3 da NBC PG 13 (R2) o exame de qualificação técnica terá aplicação de prova escrita que podem ser as seguintes:

- (a) prova de Qualificação Técnica Geral para atuação em entidades em geral;
- (b) prova específica para atuação em instituições reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- (c) prova específica para atuação em instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB); e
- (d) prova específica para atuação em sociedades supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (Susep).

O Conselho Federal de Contabilidade (2016) estabelece que o Cadastro Nacional de Auditores Independentes tem como objetivo cadastrar os profissionais que atuam no mercado de auditoria independente, permitindo desta forma que ao sistema CFC/CRC prestem informações destes profissionais medindo assim o nível de responsabilidade de cada um, divulgando aos CRC's para que este possa fiscalizar o exercício profissional, conforme está regulamentado pela resolução 1.495/2015.

Contudo, o registro no CNAI além de elevar o nível profissional, contribui também para estimular os profissionais na execução de seus trabalhos.

### 2.3.1.3 Independência do auditor

A independência do profissional de auditoria desempenha um papel fundamental para o exercício da auditoria independente.

De acordo com a NBC PA 290 (R1), a independência compreende trabalhos de auditoria e de revisão com o intuito de emitir relatórios sobre um conjunto de demonstrações contábeis, assegurando a conclusão expressa pelo auditor durante a realização de seus trabalhos.

Conforme o item 6, da NBC PA 290 (R1), a independência compreende:

independência de pensamento - postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional.

Aparência de independência - evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

A independência pode ser afetada por alguns tipos de ameaças que podem prejudicar os serviços de auditoria independente.

Segundo a NBC PA 290 (R1), uma das ameaças que pode surgir é a de interesse próprio, que acontece quando o interesse financeiro influencia no julgamento ou comportamento do auditor. Pode-se citar também a ameaça de autorrevisão que ocorre quando o auditor não avalia apropriadamente os resultados anteriores, prestados por ele ou outro membro de sua firma, dos quais confiará para o julgamento do trabalho atual. Já a ameaça de defesa de interesses do cliente ocorre quando auditor defende a posição de seu cliente, deixando que a objetividade fique comprometida. A ameaça de familiaridade ocorre quando há um relacionamento estreito com a entidade e passam a se identificar com os interesses dela e a ameaça de intimidação ocorre quando o auditor fica submetido a pressões, exercendo influências indevidas.

Segundo Hoog e Carlin (2009) o auditor deve ser independente, não podendo deixar se influenciar por qualquer fator estranho, seja por preconceito ou qualquer outro elemento material ou efetivo que resulte na perda de sua independência.

Desta forma, a entidade deve ter a responsabilidade de manter os auditores independentes e buscar alternativas para que as ameaças sejam eliminadas ou então tentar reduzi-las, para que os serviços de auditoria tenham um papel fundamental.

#### 2.3.1.4 O controle de qualidade de auditoria

O controle de qualidade de auditoria é um programa de extrema importância, tendo em vista que busca avaliar os trabalhos realizados com o intuito de obter segurança nos serviços prestados pela entidade.

Perez Junior et. al (2007) afirmam que o auditor deve submeter-se à revisão dos seus trabalhos por outro auditor no qual é chamada de “revisão pelos pares”, avaliando a adequação dos trabalhos realizados pelo auditor, e ao final da revisão o auditor emite um parecer de auditoria (com ressalva, sem ressalva, adverso, abstenção de opinião) do sistema de qualidade. Essa revisão é feita somente pelos auditores cadastrados na CVM.

No Brasil o controle de qualidade é instituído pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade composto pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). Desta forma, a qualidade é medida pelo atendimento as normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo CFC.

De acordo com a NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de auditores independentes a firma deve promover uma cultura interna que reconheça que a qualidade é essencial na execução dos trabalhos, sendo que o presidente ou a diretoria executiva assumam a responsabilidade final pelo sistema de controle de qualidade da firma. Sendo assim devem incluir políticas e procedimento que tratam dos seguintes elementos: responsabilidade pela qualidade da firma, exigências éticas relevantes, aceitação e continuidade do relacionamento com clientes, recursos humanos, execução do trabalho e monitoramento.

Já a NBC TA 220 estabelece as responsabilidades específicas do auditor independente em relação aos procedimentos de controle de qualidade da auditoria das demonstrações contábeis, sendo que a firma tem por obrigação estabelecer e manter sistema de controle de qualidade para obter segurança razoável que

cumpram com as normas profissionais e técnicas e com as exigências legais e que os relatórios emitidos são apropriados nas circunstâncias.

De acordo com Perez Junior et. al (2007, p. 22) os principais objetivos da supervisão de controle de qualidade são:

- avaliar o cumprimento do planejamento e dos programas de trabalho;
- avaliar a equipe técnica e o grau de competência exigido;
- aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade e normas brasileiras de contabilidade;
- avaliar os trabalhos documentados e os objetivos dos procedimentos técnicos alcançados;
- avaliar se as conclusões obtidas são adequadas para fundamentar a opinião emitida.

Contudo, pode-se dizer que o controle de qualidade serve para avaliar os serviços prestados pelo auditor independente, garantindo assim que as entidades estão cumprindo as normas exigidas e que as conclusões obtidas estejam apropriadas, garantindo assim sua segurança.

### **2.3.2 As normas técnicas de auditoria – NBCs TAs**

As Normas Técnicas de Contabilidade servem para conduzir a auditoria, de forma que possam ser esclarecidos aspectos relevantes e proporcionar critérios que servirão de embasamento para os usuários das informações.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade as NBCs TAs são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria independente emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

Conforme o CFC as NBCs TAs apresentam a estrutura conceitual além das demais que são NCB TA 210 a 810. Além disso, é identificada pela sigla NBC seguida das letras, conforme os arts. 3º e 4º da Resolução CFC 1.328/2011, numeração específica seguido de hífen e denominação.

#### **2.3.2.1 Planejamento de auditoria**

O planejamento de auditoria é considerado essencial dentro de uma entidade, tendo em vista que a organização deve planejar os procedimentos, para

promover a divisão das etapas e a execução do planejamento.

Para Attie (2011) o trabalho de auditoria necessita de várias etapas cujo desenvolvimento requer ordenação e planejamento de o que, como, quanto e quando fazer e quem o fará.

Conforme Perez Junior (2007) algumas informações e conteúdos são necessários para elaborar o planejamento de auditoria como cronograma, procedimentos de auditoria, relevância de planejamento, riscos de auditoria, pessoal designado, épocas oportunas dos trabalhos, horas estimadas para a execução dos trabalhos, supervisão e revisão, indagação à administração para concluir o planejamento e revisões e atualizações no planejamento e nos programas de auditoria.

Conforme Attie (2011) a medida que os objetivos do planejamento são alcançados, se evita que faça uma distribuição de tarefas incompatíveis com a capacidade e a experiência do profissional.

Os objetivos do planejamento de auditoria conforme Attie (2011, p. 324) são:

- permitir a realização de um exame adequado e eficiente que facilite o atingimento dos objetivos do auditor em um prazo razoável de tempo;
- facilitar o controle sobre o desenvolvimento do trabalho e sobre o tempo que nele se gasta;
- estabelecer racionalmente a extensão dos diversos procedimentos de auditoria;
- evitar a sobrecarga de trabalho.

A NBC TA 300 do CFC é a norma que estabelece os procedimentos relacionados com o planejamento de auditoria, juntamente com a NBC TA 200 que trata da condução da auditoria em conformidade com as normas.

Contudo, pode-se dizer que o planejamento de auditoria tem grande importância, pois por meio dele é possível determinar os procedimentos que serão utilizados, como também sua distribuição, atingindo assim as metas programadas pela entidade.

#### 2.3.2.2 Evidências de auditoria

A evidência de auditoria é um mecanismo que busca avaliar as informações prestadas pela entidade para que o auditor possa dar sua opinião durante a realização de seu trabalho.

De acordo com a NBC TA 500 a evidência de auditoria trata da responsabilidade do auditor na execução dos procedimentos de auditoria para obtenção de evidência apropriada e suficiente para obter conclusões razoáveis para fundamentar sua opinião.

O auditor deve verificar se as informações prestadas pela empresa são confiáveis para a elaboração de seus trabalhos conforme a NBC TA 500 e incluir se necessário: a obtenção de evidência de auditoria sobre a exatidão das informações e avaliar se as informações são precisas e detalhadas para os fins de auditoria.

Conforme Crepaldi (2000) as provas de evidências de auditoria são compostas por informações e dados que contribuem com o auditor quanto à veracidade do fato investigado.

A NBC TA 500 menciona que o auditor pode usar como evidência de auditoria informações de terceiros, relatórios de analistas e dados sobre os concorrentes.

Para Attie (2011) o auditor deve avaliar as provas obtidas quanto a sua objetividade, importância, validade e confiabilidade, e a dificuldade de encontrar provas não são consideradas como impedimento para não obtê-la, a menos que o auditor a julgue desnecessária.

De acordo com a NBC TA 500 os procedimentos utilizados para obtenção de evidência podem incluir inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos, além da indagação.

Sendo assim, pode-se dizer que a evidência de auditoria é uma ferramenta importante, pois por meio dela o auditor consegue obter suas conclusões para emitir sua opinião.

### 2.3.2.3 Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis

Após o término dos trabalhos e de acordo com as evidências de auditoria, o auditor deve emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis por meio de um relatório de acordo com as normas estabelecidas, especificando sua opinião garantindo que as informações estejam corretas ou não.

Segundo o item 10, da NBC TA 700 “o auditor deve formar sua opinião sobre se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos

relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”.

Durante a elaboração do relatório o auditor deve ficar atento aos tipos de opiniões no qual poderá ser usada, sendo que a opinião poderá ser não modificada e modificada.

Conforme a NBC TA 700 o auditor expressa uma opinião não modificada quando conclui que as demonstrações contábeis estão de acordo a estrutura e estão relevantes em todos os aspectos.

A opinião modificada conforme o item 17, da NBC TA 700 é emitida se:

- (a) concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou
- (b) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

Sendo assim, são estabelecidos três tipos de opiniões modificadas pelo auditor: opinião com ressalva, adversa e com abstenção de opinião.

A NBC TA 705 cita que a opinião com ressalva deve ser expressa quando conclui-se que as distorções são relevantes mas não generalizadas nas demonstrações contábeis ou quando não se consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria, e que se houver distorções que não forem detectadas que poderiam ser relevantes mas não generalizados.

Já a opinião adversa conforme a NBC TA 705 deve ser elaborada quando o auditor obtém evidência apropriada e suficiente, e conclui que as distorções são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando ele não consegue obter evidências de auditoria apropriada e suficiente que possa suportar sua opinião, gerando incertezas sobre as demonstrações financeiras, conforme a NBC TA 705.

Sendo assim, a opinião do auditor quanto às demonstrações contábeis é fundamental, garantindo que sua estrutura esteja de acordo com o estabelecido e que estão relevantes em todos os aspectos.

## 2.4 REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES

A Revisão Externa de Qualidade é um programa que busca avaliar os

trabalhos dos auditores independentes, com o intuito de assegurar os serviços prestados, dando maior confiabilidade aos usuários da informação contábil e a sociedade.

O Conselho Federal de Contabilidade estabelece que a Revisão Externa de Qualidade, conhecida também como Revisão pelos Pares é considerada importante por garantir a qualidade dos serviços prestados pelos auditores independentes, por esse motivo foi criado o Comitê administrador específico conhecido como Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) no qual é instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

De acordo com a NBC PA 11, a revisão externa de qualidade pelos pares é um processo de acompanhamento e fiscalização que busca o desempenho profissional. Além disso, seu principal objetivo é avaliar os procedimentos feitos pelos auditores com a finalidade de assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2015) as partes que estão envolvidas no programa de Revisão Externa de Qualidade são o CRE, os auditores revisores responsáveis pelas revisões individuais e os auditores revisados que aqueles que são o objeto da revisão.

O controle de qualidade é instituído pela NBC PA 11 que trata da Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução CFC 1.323, de 21 de fevereiro de 2011, no qual aplica-se exclusivamente ao auditor com registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

É obrigatória a revisão de controle de qualidade aos auditores e as firmas que prestem o serviço de auditoria independente conforme está previsto no art. 33 da instrução nº 308 da Comissão de Valores Mobiliários de 14 de maio de 1999.

O CFC (2015) determina que a revisão externa de qualidade deve ocorrer a cada quatro anos e que o CRE é composto por dois representantes do CFC e dois representantes do IBRACON, que são indicados pela própria entidade e devem ser contadores no exercício da auditoria independente, sendo que o prazo para a nomeação é a cada três anos.

Conforme a NBC PA 11, assim que termina cada revisão os auditores-revisores devem emitir um relatório com suas conclusões, no qual serão encaminhados ao CRE, e se necessário poderão exigir esclarecimentos quanto aos

resultados apresentados.

Conclui-se que o programa de revisão externa de qualidade é uma ferramenta de extrema importância, tendo em vista que garante a qualidade dos serviços prestados pelos auditores independentes.

#### **2.4.1 A evolução da revisão de qualidade pelos pares**

Ao final dos anos 90 e início dos anos 2000, os escândalos envolvendo grandes empresas como Enron, WorldCom, Parmalat, entre outras, causaram certas desconfiças nos trabalhos dos auditores independentes, fazendo buscar novas soluções para minimizar risco e fraudes e garantindo assim os resultados apresentados.

Mas foi só a partir de 1999, por meio da Instrução nº 308/99 da CVM que a revisão dos auditores independentes passou a ser obrigatória, devendo estes profissionais submeter-se a um controle de qualidade a cada quatro anos e seguindo as diretrizes dadas pelo CFC e IBRACON.

A primeira Norma Brasileira sobre a Revisão Externa de Qualidade foi aprovada em 2001 pela NBC T 14, no qual estabeleceu requisitos a serem seguidos pelos profissionais de auditoria independente, e que com o passar dos anos foram sendo atualizadas até chegar a NBC PA 11, que atualmente é a norma que regula a revisão externa.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2016) o programa de revisão externa de qualidade pelos pares existe desde 2002, no qual avalia se os procedimentos utilizados para a realização de auditoria estão de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e demais normas exigidas pelo CFC e CVM.

Sendo assim, percebe-se que com o passar do tempo as normas são atualizadas, cabendo a cada profissional dever estar atualizado e acompanhar as devidas mudanças no programa.

#### **2.4.2 Objeto e características do programa**

O programa de revisão pelos pares é regulamentado pelo CRE, que é constituído pelo CFC e IBRACON, no qual a seguir será destacada as principais características do programa.

Conforme Crepaldi (2011) são adotados a este programa as mesmas normas sobre confidencialidade a qualquer trabalho de auditoria, sendo que os membros do CRE, CFC e demais equipes revisoras são impedidos de divulgar qualquer informação do programa.

O auditor-revisor e os membros da equipe revisora devem ser independentes dos auditores revisados, podendo possuir grau de parentesco, mas os membros da equipe revisora não podem revisar os trabalhos realizados nas entidades em que possuam relacionamentos. (CREPALDI, 2011).

Segundo o item 27, da NBC PA 11 para poder atuar como auditor revisor, deve-se observar:

- a) [se] a equipe revisora possui estrutura técnica e de recursos humanos compatível com a revisão a ser realizada. A compatibilidade refere-se, principalmente, à experiência dos revisores em trabalhos de auditoria de similar complexidade;
- b) [se] o auditor independente pessoa física e os profissionais responsáveis técnicos da firma de auditoria independente, encarregados da revisão, estão devidamente registrados na CVM e no CNAI;
- c) [se] caso o auditor-revisado tenha em sua lista de clientes, entidades regulamentadas pelo BCB ou pela SUSEP, os membros da equipe revisora devem estar registrados no CNAI, com habilitação para auditar as respectivas entidades, cabendo ao auditor-revisado a responsabilidade pela verificação dessa habilitação.

De acordo com Crepaldi (2011) não pode atuar como revisor nos seguintes casos:

- a) em que o cadastro tenha sido suspenso ou cancelado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou que estejam desautorizados de atuar como auditores independentes por organismos oficiais controladores e reguladores do mercado;
- b) quando o último Relatório de Revisão tiver sido emitido com “Opinião Adversa” ou “Abstenção de Opinião” ou não tiver sido aprovado pelo CRE;
- c) quando não tiverem cumprido os prazos determinados pelo CRE na revisão anterior;
- d) em que não tenham sido submetidos, anteriormente, à Revisão Externa de Qualidade;
- e) quando, na opinião do CRE, a ressalva contida no último Relatório de Revisão

seja de natureza grave, devendo o auditor-revisado ser informado, previamente, desta condição; e,

- f) quando, na opinião unânime dos membros do CRE, o auditor-revisor não for aceito, deve ele ser informado previamente desta condição.

Desta forma, pode-se concluir que existem requisitos para atuar como auditor-revisor e que é necessário observar alguns pontos importantes para sua atuação, de forma que os trabalhos desenvolvidos estejam de acordo com o que é exigido.

### **2.4.3 O Comitê de Revisão Externa – CRE**

Durante o processo de revisão pelos pares, o CRE é um dos principais responsáveis por estabelecer as regras e prazos a serem seguidos pelos auditores durante o programa, sendo que ele é constituído por representantes do CFC e IBRACON.

De acordo com a NBC PA 11, o CRE é composto por quatro representantes do CFC e por quatro representantes do IBRACON, que devem ser indicados pelas respectivas entidades, sendo que os contadores devem estar devidamente registrados no CNAI e na CVM e serão nomeados para um período de três anos, permitindo-se recondução.

Para Crepaldi (2011), a indicação dos auditores que serão revisados é realizada pelo CRE, devendo também emitir cronograma para entrega dos relatórios, como também guias de orientação com prazo mínimo de 180 dias antecedentes a entrega do relatório e demais documentos, sendo que a guia de orientação devem ser emitidas e atualizadas até dia 31 de janeiro de cada ano.

Conforme o item 52, da NBC PA 11 a comunicação dos auditores selecionados para se submeterem à revisão, deve ser feita até dia 28 de fevereiro de cada ano indicando os prazos para entrega do relatório de revisão.

De acordo com o item 53, da NBC PA 11:

O auditor-revisado que não contratar auditor-revisor para efetuar os trabalhos de revisão externa de qualidade, ou que apresente motivos para que o relatório de revisão seja entregue após 30 (trinta) dias da data estabelecida, fica automaticamente indicado para a revisão no ano subsequente.

Para Crepaldi (2011) os ofícios emitidos pelo CRE ao auditor-revisor, decorrentes da análise dos relatórios, devem ser respondidos no prazo de trinta dias úteis após a data de recebimento do aviso de recebimento (AR).

Sendo assim, o auditor revisor que não cumprir o prazo estabelecido, fica impedido de atuar como auditor-revisor no próximo ano.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2016) no mês de janeiro, o CRE divulga a lista dos auditores, pessoa física ou jurídica, que serão revisados durante o ano, e estes tem até o dia 31 de março para apresentar o auditor-revisor que fará a análise de seu processo. Já os revisores têm até dia 31 de julho para apresentar o relatório da revisão junto ao CRE.

O CRE por meio de sorteio realizado até dia 31 de janeiro de cada ano seleciona os auditores que serão revisados, sendo que são revisados um quarto dos auditores registrados na CVM. Também são incluídos na seleção empresas e auditores registrados no ano anterior e aqueles que por algum motivo tiveram seus relatórios reprovados, conforme estabelece o Conselho Federal de Contabilidade (2016).

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2016) os auditores devem apresentar ao CRE os seus revisores, podendo o comitê validar ou não o nome que foi apresentado, sendo que o auditor que fará a revisão deve ter registro na CVM, já ter revisado pelo menos uma vez e não ter sido reprovado na última revisão em que foi indicado. A partir de 2016, com o intuito de adequar seus procedimentos às normas da CVM, o CRE não irá permitir que auditor pessoa física seja revisor de pessoa jurídica.

O Conselho Federal de Contabilidade (2016) menciona que a revisão pelos pares é realizada por meio de aplicação de questionário elaborado pelo CRE, sendo ele dividido em duas partes, uma analisa a parte estrutural da empresa ou auditor e a outra avalia o processo de auditoria realizado. O revisor emite um relatório ao CRE, que irá analisar e decidir se irá aprovar ou não o processo realizado.

Além disso, o Conselho Federal de Contabilidade (2016) menciona ainda que:

As revisões são distribuídas pela equipe técnica do CFC para os relatores do CRE levando em consideração o Estado em que o relator atua para evitar que ele analise revisões de auditores do mesmo Estado. Caso sejam necessárias mais informações ou surjam dúvidas sobre a revisão realizada, o relator do CRE pode pedir uma diligência para que a área técnica do CFC entre em contato com o revisor e/ou com o revisado.

Pode-se dizer que o CRE contribui com a organização do programa de revisão externa de qualidade, acompanhando o controle de qualidade e estipulando prazos a serem cumpridos, além de orientar os auditores quanto à revisão.

#### **2.4.4 Procedimentos para revisão pelos pares**

A revisão pelos pares deve seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade sejam técnicas ou profissionais para ter uma conduta a ser seguida pelos profissionais, e que não beneficie qualquer interessado, sendo que os procedimentos serão desenvolvidos conforme exigido pelo CRE.

Conforme Crepaldi (2011) a equipe revisora deve verificar a documentação e indagação as pessoas na administração, com o intuito de confirmar se as normas estão sendo aplicadas durante a realização dos trabalhos.

O item 33, da NBC PA 11 menciona que a revisão deve ser elaborada de acordo com os procedimentos detalhados pelo CRE, devendo considerar a:

- (a) obtenção, análise e avaliação das políticas e dos procedimentos de controle de qualidade estabelecidas pelo auditor-revisado independentemente da realização de trabalhos, com emissão de relatório de auditoria no período sob revisão;
- (b) análise da adequação da informação recebida nas entrevistas com pessoas de níveis hierárquicos e experiência adequada do auditor-revisado;
- (c) confirmação da estrutura de controle interno mediante confronto com os papéis de trabalho, para uma amostra de trabalhos;
- (d) discussão com o auditor-revisado sobre os aspectos identificados, as eventuais falhas verificadas na revisão e as respectivas recomendações;
- (e) elaboração do relatório de revisão e a carta de recomendações, quando for o caso;
- (f) preparação da documentação que evidencie as discussões realizadas com o auditor-revisado.

Crepaldi (2011) menciona que se o auditor não concordar com a seleção do cliente para a revisão, sendo estes motivos justificáveis, a equipe revisora deve avaliar e documentar as razões para a exclusão, e caso a equipe não concorde deve avaliar tal situação em relação ao trabalho prestado e do relatório no qual será

emitido.

No caso da revisão possuir mais de um escritório, segundo o item 38, da NBC PA 11, deve ser feito um julgamento profissional para verificar a necessidade de ser feita a revisão de mais de um dos escritórios, com o intuito de obter evidências apropriadas e concluir que estão de acordo com o processo de revisão.

Desta forma, podemos dizer que os procedimentos utilizados para a revisão pelos pares contribuem para que os procedimentos estejam de forma correta, conforme é exigido e para ter uma conduta a ser seguida pela equipe revisora do programa.

#### **2.4.5 Relatório de revisão pelos pares**

Após o auditor-revisor concluir sua opinião, deve emitir o relatório da revisão pelos pares, no qual possui algumas normas a serem seguidas.

A NBC PA 11 menciona que após o auditor finalizar a revisão, ele deve emitir o relatório no prazo máximo de 45 dias, sendo que este prazo não pode ser ultrapassado, devendo ser encaminhado o relatório e demais documentos ao CRE para verificação.

Para Crepaldi (2011, p. 157) o relatório deve incluir:

- a) escopo da revisão e eventuais limitações;
- b) se está sendo emitida carta de recomendações;
- c) descrição das limitações sobre a plena efetividade de qualquer sistema de controle de qualidade, além do risco de determinadas deficiências existirem, mas não serem detectadas;
- d) conclusão sobre se essas políticas e procedimentos de controle de qualidade atendem às normas aplicáveis e se elas foram observadas no período sob revisão.

O relatório emitido pode ser de quatro tipos conforme o item 43, da NBC PA 11: sendo sem ressalva, com ressalva, com opinião adversa e com abstenção de opinião.

Conforme a NBC PA 11 a opinião sem ressalva é emitida quando o auditor-revisor conclui que os trabalhos realizados tiveram resultados positivos, emitindo assim a carta de recomendações. Já a opinião com ressalva é emitida quando o auditor-revisor encontrar falhas relevantes, e que não requer a opinião adversa, devendo emitir obrigatoriamente a carta de recomendação, ou ainda quando houver alguma limitação que impeça o revisor de aplicar um ou mais

procedimentos adquiridos, sendo que neste caso a carta de recomendação pode não ser requerida.

A opinião adversa deve emitir obrigatoriamente a carta de recomendações, sendo que as falhas devem ser identificadas quantos aos procedimentos adotados e que não estão de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e pelos órgãos reguladores, segundo a NBC PA 11.

Assim como a opinião adversa, a abstenção de opinião também deve emitir a carta de recomendações obrigatoriamente segundo a NBC PA 11, sendo que as limitações impostas foram relevantes e que o auditor não possui condições para concluir sobre a revisão.

Crepaldi (2011) ainda menciona que as conclusões que constam no relatório dependem da opinião do auditor-revisor, sendo que este deverá incluir parágrafos explicativos para entendimento dos assuntos abordados.

Conforme o item 57, da NBC PA 11: “O relatório sumário anual será disponibilizado pelo CRE ao CFC, à CVM e ao IBRACON e, quando solicitado, aos demais organismos oficiais controladores e reguladores de mercado”.

Ressalta-se ainda que o não atendimento do disposto NBC PA11, poderá acarretar:

A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c” a “g” do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei n.º 12.249/10, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contador. (NBC PA 11, Item 59).

As penalidades previstas poderão ocorrer por meio de multa, suspensão do registro e as penalidades éticas, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.

Desta forma, cabe ao auditor-revisor cumprir os prazos estabelecidos pelo CRE, devendo emitir relatório apropriado com sua opinião, avaliando o controle de qualidade da entidade.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo serão apresentados o enquadramento metodológico da pesquisa. Em seguida, os procedimentos utilizados durante o estudo para a coleta e análise dos dados apresentados.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para o desenvolvimento deste estudo faz-se necessário identificar os procedimentos metodológicos utilizados para a realização da pesquisa e alcançar seus objetivos.

A metodologia utilizada neste estudo define-se como qualitativa, sendo que os dados obtidos junto ao Conselho Federal de Contabilidade foram analisados de forma qualitativa, pois segundo Richardson (1999) a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características apresentadas pelos entrevistados.

Em relação aos objetivos da pesquisa, foi utilizado uma pesquisa descritiva, sendo que foram identificados os auditores e empresas de auditoria a participar do programa de revisão externa de qualidade pelos pares. Conforme Gil (1999) as pesquisas descritivas tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis utilizando a coleta de dados.

Quanto aos procedimentos utilizados no decorrer da pesquisa foram do tipo levantamento com a aplicação de um questionário para coleta de dados, pois de acordo com Gil (1999) é feita a coleta de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado com o intuito de obter conclusões correspondentes aos dados coletados. Pode-se dizer que o estudo em questão foi feito também por meio de pesquisa bibliográfica, que além de ser obrigatória tendo em vista que é através dela que se pode tomar conhecimento sobre determinado assunto, Gil (1999) menciona que é constituído principalmente de livros e artigos científicos, citando as fontes de pesquisas bibliográficas.

Além disso, foi elaborada uma pesquisa documental com base na revisão externa de qualidade, que conforme o autor segue os mesmos passos da pesquisa bibliográfica, com exploração de fontes documentais.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta para análise dos dados foi feita através de dados coletados no Conselho Federal de Contabilidade, no qual é disponibilizada uma relação no site com a indicação dos auditores independentes à revisão externa de qualidade, e elaborado um questionário com o intuito de ser aplicado aos auditores independentes indicados à revisão externa de qualidade.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo apresenta-se o estudo de caso, no qual realizou-se um levantamento dos auditores indicados à revisão externa de qualidade entre os anos de 2012 a 2015, nos quais serão apresentados a seguir.

### 4.1 EMPRESAS SELECIONADAS PARA A REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE EM SANTA CATARINA

Para identificar as empresas selecionadas entre os anos de 2012 a 2015 necessitou-se realizar um levantamento dos auditores pessoas físicas e jurídicas indicadas pelo Comitê de Revisão Externa de Qualidade.

Por meio deste levantamento, foram identificados os auditores do estado de Santa Catarina, no qual foram sujeitos à revisão. Posteriormente, escolheu-se uma empresa de auditoria, participante do processo, onde os dados da empresa foram mantidos em sigilo, para aplicação de questionário e elaboração do estudo.

Para o levantamento dos dados necessitou-se solicitar informações ao Comitê de Revisão Externa, no qual enviou por *e-mail* as listas dos auditores indicados à revisão externa durante esses anos, tendo em vista que o CFC publica apenas a lista do ano atual.

De posse da relação dos indicados durante o período, necessitou-se fazer uma consulta cadastral de profissionais e organizações contábeis, através do *link* disponível no *site* do CFC, de todos os indicados para assim poder identificar os profissionais e empresas de Santa Catarina. A figura apresenta *link* de consulta do CFC para a identificação dos profissionais e empresas com registros originários ou transferidos em Santa Catarina.

Figura 1 - Consulta Cadastral de Profissionais e Organizações Contábeis.

The image shows a web interface for the Conselho Federal de Contabilidade (CFC). At the top left is the CFC logo. The main header reads 'CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE'. Below this is a sub-header 'CONSULTA CADASTRAL DE PROFISSIONAIS E ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS'. The form contains two radio buttons: 'Profissional' (which is selected) and 'Sociedade/Empresário'. Below these are several input fields: 'Nº do Registro:' with a dropdown arrow and an example '(Ex.: UF-009999)'; 'Nome ou parte do nome:'; 'CPF:'; 'CRC:' with a dropdown arrow; 'Tipo Registro:' with a dropdown arrow; and 'Categoria:' with a dropdown arrow. At the bottom of the form are two buttons: 'Pesquisar' with a magnifying glass icon and 'Limpar' with an eraser icon.

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2016).

Sendo assim, foram selecionados durante os quatro anos escolhidos para pesquisa, 122 auditores pessoas físicas e 471 pessoas jurídicas.

#### 4.1.1 Empresa/auditores independentes selecionados em 2012

Durante o primeiro ano determinado para a pesquisa, realizou-se a análise dos profissionais indicados no ano de 2012, sendo que foram selecionados à revisão externa de qualidade 27 auditores pessoas físicas e 102 empresas de auditoria, totalizando 129.

O Comitê administrador do programa de Revisão Externa de Qualidade publicou em seu *site* o relatório de atividades relativas às revisões durante o ano de 2012, sendo que foram destacados os tipos de relatórios emitidos e demais atividades pertinentes ao CRE durante o programa, conforme abaixo.

Quadro 1 - Resumo das revisões de 2012

Status das revisões ano 2012	Quantidade
Sem ressalva sem recomendações	9
Sem ressalva com recomendações	43
Com ressalva com recomendações	30
Adverso com recomendações	2
Não aprovados	10
Indicação rejeitada	1
Não indicou revisor	22
Indicou revisor mas não contratou	7
Não se submeteu/Pedido de prazo negado	1
Não se submeteu a revisão	4
<b>Total</b>	<b>129</b>

Fonte: CRE - Comitê de Revisão Externa de Qualidade.

Em análise ao resumo das revisões durante o ano, percebe-se que 40,31% dos relatórios foram emitidos sem ressalvas e sem ou com recomendações.

Além disso, grande parte dos indicados ao programa, sendo 17,05%, não indicaram auditor-revisor para efetuar os trabalhos, sendo que desta forma ficaram automaticamente indicados para a revisão do próximo ano.

Entre os auditores pessoas físicas e jurídicas selecionados, identificou-se os auditores do Estado de Santa Catarina, dos quais são destacados no quadro 02.

Quadro 2 - Auditores Independentes pessoas físicas e jurídicas – 2012.

2012	
Auditores Independentes Pessoas Físicas	Auditores Independentes Pessoas Jurídicas
	AUDSISTEM AUDITORES INDEPENDENTES
	LINEAR AUDITORES INDEPENDENTES S/S
	MARLIAN AUDITORES INDEPENDENTES
	MULLER AUDITORES INDEPENDENTES S/S CRICIUMA
	NUSS & STEINBACH AUDITORES INDEPENDENTES
	PROSPECTA AUDITORES ASSOCIADOS S/S
	SA AUDITORES INDEPENDENTES S/S
	SERGIO STAHN AUDITORES INDEPENDENTES S/S
	UNIAUDI DO BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES S/S
<b>Total:</b>	<b>0 Total: 9</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2016.

Percebe-se que o estado de Santa Catarina representa 6,98% de auditores pessoas jurídicas, em relação a todos os indicados no Brasil.

A empresa Marlian Auditores Independentes foi indicada à revisão durante o ano de 2012, porém posteriormente seu registro foi baixado.

Contudo, cabe a cada selecionado cumprir os prazos estabelecidos pelo CRE e os procedimentos para sua realização, tendo em vista que a revisão é importante para garantir a qualidade dos serviços de auditoria perante aos seus clientes.

#### 4.1.2 Empresa/auditores independentes selecionados em 2013

Para o ano de 2013, foram indicados à revisão em todo o Brasil 36 pessoas físicas e 118 pessoas jurídicas, totalizando 154 auditores independentes.

Em análise ao relatório publicado pelo CRE, destacamos os principais relatórios e demais atividades realizadas pelo órgão regulador do programa.

Quadro 3 - Resumo das revisões de 2013.

Status das revisões ano 2013	Quantidade
Sem ressalva com recomendações	42
Sem ressalva sem recomendações	15
Com ressalva com recomendações	30
Adverso com recomendações	6
Não aprovados	23
Revisor não enviou documentos	2
Indicação rejeitada	2
Não indicou revisor	23
Indicou revisor mas não contratou	3
Registro cancelado CVM	6
Revisor solicitou prazo e não indicou	2
<b>Total</b>	<b>154</b>

Fonte: CRE - Comitê de Revisão Externa de Qualidade.

De acordo com os dados apresentados, percebe-se que 37,01% dos relatórios apresentados foram sem ressalva com e sem recomendações. Já os relatórios com ressalva apresentaram 19,48%.

Além disso, 29,87% dos auditores independentes não foram aprovados e não indicaram auditor revisor, representando desta forma um número significativo.

Contudo, os auditores independentes que não indicaram auditor-revisor ou não contrataram para a realização dos trabalhos do programa, ficarão desta

forma indicados à revisão do próximo ano, além das punições previstas na norma, a ser julgado pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Origem.

O quadro 4, apresenta os auditores indicados para a revisão que pertencem ao estado de Santa Catarina.

Quadro 4 - Auditores Independentes pessoas físicas e jurídicas - 2013.

2013	
Auditores Independentes Pessoas Físicas	Auditores Independentes Pessoas Jurídicas
	ACTUS AUDITORES INDEPENDENTES S/S
	AUDIFACTOR AUDITORES INDEPENDENTES S/S
	AUDSISTEM AUDITORES INDEPENDENTES
	CASSULI AUDITORES INDEPENDENTES SS
	KSR AUDITORES INDEPENDENTES
	SA AUDITORES INDEPENDENTES S/S
	SELECTA AUDITORES INDEPENDENTES S/S
	UNIAUDI DO BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES S/S
<b>Total:</b>	<b>0 Total: 8</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2016.

Desta forma, percebe-se que foram selecionados 8 auditores pessoas jurídicas e nenhum auditor pessoa física no ano de 2013 no estado de Santa Catarina.

Em comparação com o ano anterior, pode-se perceber que as empresas Audsistem Auditores Independentes, Sá Auditores Independentes S/S e Uniaudi do Brasil Auditores Independentes S/S foram indicadas nos dois anos seguidos à revisão. Este fato pode ter ocorrido devido ao auditor receber opinião adversa ou com abstenção de opinião, o relatório não ter sido aprovado ou não atendimento aos prazos estabelecidos pelo CRE ou ainda por não ter indicado auditor-revisor no ano anterior, conforme os itens 10 e 53, da NBC PA 11.

Sendo assim, cabe aos auditores independentes cumprir os prazos estabelecidos pela norma reguladora da revisão externa de qualidade, cumprindo suas responsabilidades e adotando os demais procedimentos exigidos, para garantir a qualidade de seus trabalhos, evitando assim a possível indicação no ano subsequente.

#### 4.1.3 Empresa/auditores independentes selecionados em 2014

Os auditores pessoas físicas e jurídicas selecionados em 2014, serão apresentados abaixo, destacando assim os selecionados durante o ano no estado de Santa Catarina.

Em 2014 foram indicados ao programa 31 auditores pessoas físicas e 130 auditores pessoas jurídicas, totalizando 161.

O resumo das revisões do ano de 2014 emitido pelo CRE apresentou os seguintes tipos de relatórios e atividades:

Quadro 5 - Resumo das revisões de 2014.

Status das revisões ano 2014	Quantidade
Sem ressalva com recomendações	42
Sem ressalva sem recomendações	12
Com ressalva com recomendações	50
Adverso	4
Não aprovados	12
Indicação rejeitada	1
Não indicou revisor	30
Indicou revisor mas não contratou	2
Registro cancelado CVM	8
<b>Total</b>	<b>161</b>

Fonte: CRE - Comitê de Revisão Externa de Qualidade.

Observa-se que a maioria dos relatórios emitidos pelo auditor-revisor foram com ressalva e com recomendações, apresentando 31,06%.

O relatório sem ressalva com/sem recomendações também apresentou número significativo, sendo 33,54% dos relatórios. Houve também 18,63% auditores que não indicaram revisor para o programa, ficando desta forma automaticamente indicados à revisão do ano subsequente, conforme o item 53, da NBC PA 11.

A seguir serão apresentados os selecionados no estado de Santa Catarina referente à pesquisa.

Quadro 6 - Auditores Independentes pessoas físicas e jurídicas - 2014.

2014	
Auditores Independentes Pessoas Físicas	Auditores Independentes Pessoas Jurídicas
HÉLIO RICARDO CUNHA	CASSULI AUDITORES INDEPENDENTES S/S MOORE STEPHENS METRI AUDITORES S/S MULLER & PREI AUDITORES INDEPENDENTES BLUMENAU VGA AUDITORES INDEPENDENTES VOX AUDITORES INDEPENDENTES
<b>Total:</b>	<b>1 Total: 5</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2016.

Entre os selecionados do Estado de Santa Catarina foram 5 pessoas jurídicas e 1 pessoa física.

Em comparação com os anos anteriores pode-se perceber que a empresa Cassuli Auditores Independentes S/S foi indicada em dois anos consecutivos, sendo 2013 e 2014.

Verifica-se também que á as empresas Audsistem Auditores Independentes, Sá Auditores Independentes S/S e Uniaudi do Brasil Auditores Independentes S/S dos quais haviam sido indicadas nos anos de 2012 e 2013 não foram indicadas ao ano de 2014.

#### 4.1.4 Empresa/auditores independentes selecionados em 2015

Para concluir a análise do último ano destaca-se os profissionais indicados durante o ano de 2015 e assim comparando em relação aos anos anteriores.

Foram indicados à revisão externa 28 auditores pessoas físicas e 123 auditores pessoas jurídicas, totalizando 151.

Ressalta-se que não houve publicação por parte do CRE em relação ao resumo das revisões para 2015 até a finalização desta pesquisa.

A seguir, serão apresentados os auditores indicados à revisão no estado de Santa Catarina.

Quadro 7- Auditores Independentes pessoas físicas e jurídicas - 2015.

2015	
Auditores Independentes Pessoas Físicas	Auditores Independentes Pessoas Jurídicas
HÉLIO RICARDO CUNHA	AUDIFACTOR AUDITORES INDEPENDENTES S/S BERKAN AUDITORES INDEPENDENTES S/S MOORE STEPHENS METRI AUDITORES S/S NUSS & STTEINBACH AUDITORES INDEPENDENTES SA AUDITORES INDEPENDENTES S/S UNIAUDI DO BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES S/S VGA AUDITORES INDEPENDENTES
<b>Total:</b>	<b>1</b> <b>Total:</b> <b>7</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2016.

Pode-se perceber, no estado que em Santa Catarina foram selecionados 7 auditores pessoas jurídicas e 1 pessoa física.

Analisando os anos anteriores percebe-se que a empresa Sá Auditores Independentes não foi indicada apenas no ano de 2014, sendo que os demais anos em estudo foi indicada.

As empresas Moore Stephens Metri Auditores S/S, VGA Auditores Independentes e o auditor pessoa física Hélio Ricardo Cunha também foram indicadas ao programa nos anos de 2014 e novamente em 2015.

Desta forma, pode-se concluir que algumas empresas foram indicadas por mais de um ano consecutivo, por não ter atendido os termos previstos na NBC PA11.

#### 4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Para alcançar os objetivos da pesquisa a coleta dos dados foi realizada por meio de aplicação de questionário direcionado a uma empresa de auditoria de Santa Catarina, do qual teve como principal objetivo identificar os benefícios e dificuldades encontradas no programa de revisão externa de qualidade, sendo que os dados obtidos junto à empresa serão mantidos em sigilo.

A empresa objeto de estudo possui registro na Comissão de Valores Mobiliários – CVM, os principais clientes que a empresa possui são Instituições Financeiras, Cooperativas, S/As de capital fechado, sociedade de responsabilidade limitada e instituições sem fins lucrativos.

A seguir é apresentado o quadro funcional da empresa objeto de estudo.

Quadro 8 -Quadro funcional da empresa.

<b>Quadro funcional</b>	
Sócios	4
Auxiliares/Assistentes	2
Auditor Sênior	4
Gerente/Supervisor	1

Fonte: Elaborado pela autora, 2016.

A empresa em estudo foi selecionada para realizar a revisão externa de qualidade nos anos de 2012 e 2014, sendo que em 2012 recebeu opinião com ressalva e em 2014 sem opinião sem ressalva.

Durante os dois anos em que a empresa submeteu-se à revisão houve a carta de recomendações, conforme informado todas as recomendações foram realizadas pela entidade.

Quando questionou-se sobre as dificuldades encontradas durante a realização da revisão externa, a empresa mencionou que cumprir as recomendações apontadas pela carta de recomendação foi a principal dificuldade.

A empresa nunca foi contratada para atuar como revisora. Foram procurados apenas uma vez, emitiram a proposta, obtiveram a confirmação da execução do trabalho, porém depois cancelaram sem maiores explicações.

Com relação à Revisão Externa mencionam que o programa proporciona benefícios às empresas de auditoria, estando em constante aprimoramento e a visão de uma outra empresa ao realizar a revisão, ajuda na percepção de situações que merecem maior atenção e controle, que no dia a dia nem sempre são detectadas.

Para o entrevistado a revisão externa melhora a qualidade dos serviços prestados, sendo importante, conforme comentado anteriormente, para auxiliar no aprimoramento dos controles internos e, com isso fazer com que a empresa de auditoria melhore também a execução de seu trabalho junto aos clientes.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Revisão Externa de qualidade é um processo de acompanhamento e controle que busca avaliar os trabalhos desenvolvidos pelos auditores independentes. Por este motivo, foi criado um Comitê Administrador do programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) com o objetivo de garantir a qualidade dos serviços prestados pelos auditores independentes.

A auditoria que surgiu de acordo com as necessidades das empresas, assegura às mesmas uma maior credibilidade no mercado, tendo em vista que as informações prestadas se tornam confiáveis perante a seus clientes.

Assim como qualquer profissão, a auditoria contábil possui normas que estabelecem a conduta a ser seguida pelo auditor no exercício de suas funções.

Entre as Normas Brasileiras de Contabilidade pode-se destacar as NBCs PAs, que são as normas profissionais que referem-se às legislações e a regulamentação profissional e as NBCs TAs que são as normas técnicas que estabelecem as normas de execução de auditoria independente.

A revisão externa de qualidade se torna uma ferramenta de extrema importância para garantir a qualidade dos serviços prestados pelos auditores independentes. Além disso, os contadores e firmas que prestam serviços de auditoria são obrigadas a participarem do programa assegurando desta forma a qualidade de seus serviços prestados.

Buscou-se no decorrer desta pesquisa, responder a questão problema deste estudo, no qual identificou-se os auditores pessoas físicas e jurídicas indicados ao programa de revisão pelos pares, por meio de publicações do CFC.

Com relação ao primeiro objetivo da pesquisa, apresentou-se o funcionamento da Revisão Externa de Qualidade, prevista na NBC PA 11, apontando as normas e diretrizes a serem seguidas pelos auditores independentes durante o programa, bem como os prazos estabelecidos para a revisão.

Quanto ao segundo objetivo da pesquisa, foram identificados os auditores selecionados a participarem do programa no período de 2012 à 2015 e de posse da relação dos auditores realizou-se um levantamento dos profissionais do estado de Santa Catarina, apresentando também as atividades desenvolvidas pelo CRE em cada ano da pesquisa.

O terceiro e último objetivo da pesquisa, consistiu em realizar uma pesquisa com uma empresa participante do programa de revisão pelos pares do estado de Santa Catarina, e buscou-se verificar os benefícios e dificuldades encontradas durante o programa.

Percebe-se, por meio da pesquisa que a revisão pelos pares proporciona benefícios às empresas de auditoria, melhora a qualidade os serviços prestados e auxilia no aprimoramento dos controles internos. Já a principal dificuldade encontrada durante a realização do programa de revisão, é quanto ao cumprimento das recomendações propostas na carta de recomendações.

Contudo, pode-se dizer que a auditoria tem papel fundamental para as empresas, sendo que a revisão externa de qualidade faz com que a empresa de auditoria melhore a execução de seus trabalhos junto aos seus clientes, e proporciona melhoria na qualidade nos serviços prestados, além de passar maior credibilidade e confiabilidade.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**, 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BASSO, Irani Paulo. **Iniciação à auditoria**. 3. Ed. rev. Ijuí: Unijuí, 2005.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. Instrução Cvm nº 308/1999, de 14 de maio de 1999. **Texto Integral da Instrução CVM Nº 308, de 14 de Maio de 1999, Com as Alterações Introduzidas Pelas Instruções CVM no 509/2011 e 545/2014.** Disponível em:

<<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/inst/anexos/300/inst308consolid.pdf>>. Acesso em: 08 abr. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC PA - Do Auditor Independente**. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC\\_PA\\_auditor\\_independente.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_PA_auditor_independente.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2015 às 10:58.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.328, de 18 de março de 2011. **Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade**. Conselho Federal de Contabilidade, Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1328.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1328.doc)>. Acesso em: 12 out. 2015 às 09:27.

\_\_\_\_\_. Resolução nº NBC PA 290 R1, de 28 de maio de 2014. **NBC PA 290 (R1) – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão**. Brasília, 28 maio 2014.

Disponível em:

<[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2014/NBCPA290\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCPA290(R1))>. Acesso em: 31 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Resolução nº NBC PG 12 (R1), de 10 de dezembro de 2014. **NBC PG 12 (R1) – Educação Profissional Continuada**. Brasília, 21 dez. 2014. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2015/NBCPG12\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2015/NBCPG12(R1))>. Acesso em: 29 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.232/2009, de 27 de novembro de 2009. **NBC TA 705 - Modificações na Opinião do Auditor Independente**. Brasília, 04 dez. 2009.

Disponível em:

<[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001232](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001232)>. Acesso em: 07 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.323/2011, de 21 de janeiro de 2011. **NBC PA 11 - Revisão Externa de Qualidade Pelos Pares**. Brasília, 21 fev. 2011. Disponível em:

<[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2011/001323](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001323)>. Acesso em: 08 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. **Qualificação Técnica**. Disponível em:

<[http://portalcfc.org.br/coordenadorias/desenvolvimento\\_profissional/exames/exame\\_de\\_qualificacao\\_tecnica/](http://portalcfc.org.br/coordenadorias/desenvolvimento_profissional/exames/exame_de_qualificacao_tecnica/)>. Acesso em: 30 mar. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas técnicas e procedimentos**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ JUNIOR,; HERNANDEZ, José. **Auditoria das demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_ et al. **Auditoria das demonstrações contábeis**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

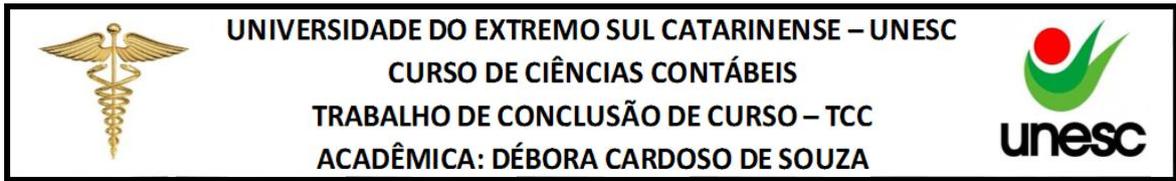
PORTAL DE CONTABILIDADE. **Introdução as normas brasileiras de contabilidade**. Disponível em:

<file:///C:/Users/Debora/Downloads/Ito\_Mendes\_Niyama\_2008\_Control-de-qualidade-dos-serv\_8449.pdf>. Acesso em: 06 out. 2015 às 10:11.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Decreto-lei nº 9.295/1946, de 27 de maio de 1946. **Decreto-lei Nº 9.295, de 27 de Maio de 1946.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm)>. Acesso em: 08 abr. 206.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

## APÊNDICE



Eu, Débora Cardoso de Souza, sou acadêmica da 9ª fase do curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC e estou elaborando meu Trabalho de Conclusão do Curso que visa identificar junto aos auditores com registro na CVM os benefícios e dificuldades encontradas no Programa de Revisão Externa de Qualidade.

Para que possa alcançar os objetivos de pesquisa, solicito a gentileza do preenchimento do questionário abaixo, o que será utilizado exclusivamente para fins acadêmicos e a identificação dos participantes será mantida em sigilo.

Obrigada!!

## QUESTIONÁRIO

### 1) Perfil da empresa:

a) Possui registro na Comissão de Valores Mobiliários - CVM?

( ) Sim ( ) Não

b) Indicar os tipos de clientes que a sua empresa possui de Auditoria das Demonstrações Contábeis:

( ) S/A de capital aberto;

( ) Instituição Financeira;

( ) Cooperativa;

( ) S/A de capital fechado;

( ) Ltda;

( ) Instituições sem fins lucrativos;

( ) Empresário/EIRELI

( ): \_\_\_\_\_

c) Quantos sócios a empresa possui? \_\_\_\_\_

d) Quantos colaboradores a empresa possui? \_\_\_\_\_

Informar:

- Auxiliar/assistente: \_\_\_\_\_

- Auditor Sênior: \_\_\_\_\_

- Gerente/Supervisor: \_\_\_\_\_

2) A empresa foi selecionada para a realizar a revisão externa de qualidade entre os anos de 2012 a 2015?

( ) Sim ( ) Não

Caso afirmativo informar os anos em que foi indicado:\_\_\_\_\_.

3) Qual o tipo de opinião que recebida em cada ano em que foi indicado entre o período de 2012 a 2015?

( ) 2012 \_\_\_\_\_

( ) 2013 \_\_\_\_\_

( ) 2014 \_\_\_\_\_

( ) 2015 \_\_\_\_\_

4) Houve a emissão da Carta de recomendação? Em caso afirmativo indicar os anos:

( ) 2012

( ) 2013

( ) 2014

( ) 2015

5) Realizou todas as recomendações indicadas?

( ) Sim ( ) Não

6) Quais as dificuldades encontradas durante a realização da revisão externa?

( ) alto custo (pagamento revisor);

( ) encontrar revisor que queira fazer o trabalho;

( ) cumprir os prazos estabelecidos pelo CRE;

- ( ) cumprir as recomendações apontadas;  
( ) Outros: \_\_\_\_\_
- 7) Em sua opinião, o programa de revisão externa de qualidade melhora a qualidade dos serviços prestados?  
( ) Sim ( ) Não
- 8) A sua empresa de auditoria, já foi contratada para atuar como revisor?  
( ) Sim ( ) Não  
Caso afirmativo, quantos trabalhos? \_\_\_\_\_  
No caso negativo, porque não?  
( ) Porque não é, economicamente, viável;  
( ) Pela dificuldade e grau de exigência na execução;  
( ) Por falta de interesse ou porque não foi procurado;  
( ) Outros: \_\_\_\_\_
- 9) Com relação à Revisão Externa, o programa proporciona benefícios? Quais?  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
- 10) Qual a sua opinião sobre a Revisão Externa de Qualidade?  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

**ANEXO**

A Resolução CFC n.º 1.329/11 alterou a sigla e a numeração desta Norma de NBC PA 03 para NBC PA 11.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.323/11

*Aprova a NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.*

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

CONSIDERANDO que a Revisão Externa de Qualidade, a chamada “Revisão pelos Pares”, é considerada como elemento essencial de garantia da qualidade dos serviços de auditoria independente no âmbito nacional e internacional;

CONSIDERANDO que foi instalado um Comitê Administrador específico, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

CONSIDERANDO que a Instrução nº 308, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), de 14 de maio de 1999, em seu art. 33, prevê a obrigatoriedade da revisão do controle de qualidade, para os contadores e as firmas de auditoria que exerçam auditoria independente,

### RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

Art. 2º Revogar a Resolução CFC nº. 1.158/09, publicada no D.O.U., Seção 1, de 17/2/2009, e o art. 2º. da Resolução CFC nº. 1.202/09, publicada no D.O.U., Seção 1, de 3/12/2009.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação

Brasília, 21 de janeiro de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**  
Presidente

Ata CFC n.º 946

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**

**NBC PA 11 – REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES**

Índice	Item
<b>OBJETIVO</b>	<b>1 – 2</b>
<b>ALCANCE</b>	<b>3</b>
<b>ADMINISTRAÇÃO DA REVISÃO PELOS PARES</b>	<b>4 – 13</b>
<b>RELATÓRIO DE REVISÃO</b>	<b>14 – 19</b>
<b>CARACTERÍSTICAS DO PROGRAMA</b>	<b>20 – 31</b>
Confidencialidade	20 – 22
Independência	23 – 25
Conflito de interesses	26
Competência	27 – 28
Organização do trabalho de revisão	29 – 31
<b>PROCEDIMENTOS PARA A REVISÃO PELOS PARES</b>	<b>32 – 39</b>
<b>RELATÓRIO DA REVISÃO PELOS PARES</b>	<b>40 – 49</b>
Conteúdo e prazo	40 – 42
Tipos de relatório	43 – 49
<b>REVISÃO E SEUS PRAZOS</b>	<b>50 – 57</b>
<b>RECURSO</b>	<b>58</b>
<b>PENALIDADES</b>	<b>59</b>

## Objetivo

1. A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, adiante denominada de “Revisão pelos Pares”, constitui-se em processo de acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes.
2. O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Contador que atua como Auditor Independente e pela Firma de Auditoria, daqui em diante denominados “Auditor”, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, na falta destas, nos pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, nas normas emitidas por órgãos reguladores.

## Alcance

3. Esta Norma aplica-se, exclusivamente, ao Auditor com registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

## Administração da Revisão pelos Pares

4. Para fins desta Norma, os seguintes termos são usados com os significados abaixo especificados:

*Revisão pelos Pares* é o exame realizado por auditor independente nos trabalhos de auditoria executados por outro auditor independente, visando verificar se:

- (a) os procedimentos e as técnicas de auditoria utilizados para execução dos trabalhos nas empresas clientes estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, com outras normas emitidas por órgão regulador;
- (b) o sistema de controle de qualidade desenvolvido e adotado pelo Auditor está adequado e conforme o previsto na NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes.

*Programa de Revisão* é o programa de trabalho do Comitê Administrador da Revisão Externa de Qualidade (CRE), que compreende a definição da abrangência, a seleção dos auditores a serem revisados, as etapas e os prazos a serem cumpridos pelos auditores revisores na realização do trabalho de revisão.

*Ano-base da revisão* refere-se ao ano a ser revisado pelo auditor-revisor, que pode ser o ano anterior ao da indicação do auditor a ser revisado, bem como outros anos não revisados na última revisão realizada.

*Relatório de revisão* é o relatório elaborado pelo auditor-revisor, a ser apresentado ao CRE, dispondo sobre a conformidade, ou não, do sistema de controle de qualidade existente nos trabalhos desenvolvidos pelo auditor-revisado.

*Plano de ação* é o documento elaborado pelo auditor-revisado, a ser apresentado ao CRE, dispondo sobre as ações que ele irá realizar com o

objetivo de sanar as fragilidades que foram apresentadas no relatório de revisão.

*Revisão recíproca* é a situação em que o auditor-revisor teve sua última revisão realizada pelo atual auditor-revisado, não importando o intervalo de tempo entre as revisões.

5. As partes envolvidas na Revisão pelos Pares são as seguintes:
  - (a) CRE, que é o responsável pela administração do Programa de Revisão;
  - (b) Auditor-revisor, que é o responsável pela realização da revisão individual;
  - (c) Auditor-revisado, que é a firma, ou o auditor independente, que será objeto da revisão.
  
6. O Auditor deve submeter-se à Revisão pelos Pares, no mínimo, uma vez a cada ciclo de quatro anos, considerando que:
  - (a) a cada ano, no mês de janeiro, devem ser selecionados para inclusão no programa de revisão, por critério definido pelo CRE, os auditores que deverão submeter-se à Revisão pelos Pares, sendo, obrigatoriamente, incluídos aqueles que obtiveram seu cadastro na CVM no ano anterior, que será definido como o ano-base da revisão;
  - (b) em decorrência dos problemas específicos relatados pelo auditor-revisor na última revisão, o CRE pode decidir por determinar períodos menores para a revisão seguinte nos trabalhos do auditor-revisado.
  
7. A revisão deve ser organizada para permitir que o auditor-revisor emita opinião sobre o sistema de controle de qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelo auditor-revisado no período coberto pela revisão, independentemente de o mesmo ter realizado trabalho com emissão de relatório de auditoria no período sob revisão.
  
8. O sistema de controle de qualidade de que trata o item 7 está relacionado à estrutura organizacional e à metodologia de auditoria estabelecida pelo auditor-revisado para a realização dos trabalhos de auditoria, as quais devem atender ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais.
  
9. O auditor-revisor deve elaborar carta de recomendação circunstanciada quando houver evidência de que o auditor-revisado não cumpriu com as políticas e com os procedimentos de controle de qualidade estabelecidos no item 7.
  
10. O auditor-revisado deve submeter-se a nova revisão no ano subsequente, quando:
  - (a) o auditor-revisor emitir relatório com opinião adversa ou abstenção de opinião;
  - (b) o relatório de revisão e/ou o plano de ação não tiverem sido aprovados pelo CRE no ano que foram submetidos à revisão, por não atendimento aos prazos estabelecidos ou por outras razões comunicadas pelo CRE.
  
11. O CRE é composto por 4 (quatro) representantes do CFC e por 4 (quatro) representantes do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, indicados pelas respectivas entidades, segundo suas disposições estatutárias.

As atividades operacionais são de responsabilidade de ambas as entidades. Os representantes devem ser contadores no exercício da auditoria independente devidamente registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e na CVM. Os representantes serão nomeados para um período de 3 (três) anos, sendo permitida a recondução.

12. Cabe ao CRE:
  - (a) selecionar e identificar os auditores a serem revisados a cada ano, considerando o estabelecido no item 6;
  - (b) emitir e atualizar guias de orientação, instruções, questionários detalhados, anexos, expedientes, correspondências e ofícios, que servirão de roteiro mínimo obrigatório para orientação na tarefa de revisão pelos pares, sendo as mesmas partes integrantes desta Norma;
  - (c) dirimir quaisquer dúvidas a respeito do processo de revisão pelos pares e resolver eventuais situações não previstas nesta Norma;
  - (d) revisar os relatórios de revisão elaborados pelo auditor-revisor e os planos de ação corretivos encaminhados pelo auditor-revisado;
  - (e) aprovar, ou não, os relatórios de revisão e os planos de ação apresentados pelos auditores-revisores e pelos auditores-revisados, respectivamente;
  - (f) emitir relatório sumário anual;
  - (g) comunicar, ao CFC e à CVM, as situações que sugerem necessidade de diligências em relação aos trabalhos dos auditores-revisados e dos auditores-revisores;
  - (h) emitir todos os expedientes e as comunicações dirigidos aos auditores, ao CFC, ao IBRACON e à CVM, e, quando aplicável, ao Banco Central do Brasil (BCB) e à Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
  - (i) estabelecer controles para administrar a Revisão pelos Pares, de forma a garantir que as revisões sejam realizadas nos prazos estabelecidos nesta Norma, comunicando, ao CFC e à CVM, os nomes dos auditores que não cumprirem os prazos para a tomada das providências cabíveis;
  - (j) revisar e divulgar as orientações e instruções, anexos, incluindo o questionário-base, destinado ao auditor-revisor e ao auditor-revisado, para a sua aplicação anual. A atualização deve contemplar eventuais mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, em outras normas emitidas pelos órgãos reguladores.
  
13. As decisões do CRE devem constar em ata, que será encaminhada ao Vice-presidente Técnico do CFC, que a submeterá à Câmara Técnica para aprovação e, posteriormente, ao Plenário do CFC, visando à sua homologação.

### **Relatório de revisão**

14. Ao final da revisão, o auditor-revisor deve emitir relatório com suas conclusões e carta de recomendações, quando for o caso, os quais devem ser encaminhados, juntamente com o plano de ação do auditor-revisado e cópia do questionário-base, ao CRE, que pode requerer esclarecimentos tanto do auditor-revisor quanto do auditor-revisado. Esses documentos devem ser encaminhados, obrigatoriamente, utilizando-se sistema WEB a ser

disponibilizado pelo CRE, com a certificação digital do auditor-revisor. A critério do CRE, o sistema convencional poderá ser utilizado pelo auditor-revisor e pelo auditor-revisado.

15. Ao final da revisão, o auditor-revisor deve encaminhar ao auditor-revisado, carta de recomendações, quando emitida, para que o auditor-revisado elabore seu plano de ação com os comentários e as ações que serão adotadas para sanar cada um dos aspectos apontados. O auditor-revisado deve entregar o plano de ação elaborado ao auditor-revisor, que fará o encaminhamento ao CRE. O CRE poderá requerer reunião com o auditor-revisado para assegurar o adequado entendimento das ações planejadas contidas no plano de ação encaminhado.
16. Como resultado das análises dos documentos encaminhados pelo auditor-revisor e do plano de ação elaborado pelo auditor-revisado, bem como das reuniões ou dos esclarecimentos, quando for o caso, o CRE deve aprovar, ou não, o relatório de revisão. No caso de relatórios de revisão com opinião adversa ou com abstenção de opinião, o CRE efetuará comunicação específica ao CFC e à CVM.
17. Ao término de cada ano, o CRE deve elaborar, a partir dos relatórios analisados ao longo do ano, o relatório sumário anual, o qual deve ser destinado à presidência de cada entidade profissional e de cada órgão regulador que requeira a Revisão pelos Pares. O relatório será confidencial e constituirá um resumo dos resultados das revisões realizadas no ano e das ações planejadas, implementadas e executadas, sendo permitida a identificação do nome do auditor-revisado e do auditor-revisor ou da entidade cujo trabalho foi incluído no referido resumo dos resultados.
18. Os aspectos relevantes levantados pelas presidências das entidades profissionais e/ou órgãos reguladores sobre o relatório confidencial, encaminhados ao CRE, devem ser comunicados ao auditor-revisado e auditor-revisor.
19. Informações baseadas no relatório referido no item 17 serão disponibilizadas ao mercado pelos meios estabelecidos pelo CFC, por proposta do CRE.

## **Características do programa**

### **Confidencialidade**

20. Adotam-se, para a Revisão pelos Pares, as mesmas normas sobre confidencialidade, aplicáveis a qualquer trabalho de auditoria independente, conforme definido pelo CFC. Neste contexto, os membros do CRE, do CFC e das demais equipes revisoras ficam impedidos de divulgar qualquer informação obtida durante a participação na Revisão pelos Pares, em qualquer fase do trabalho ou posteriormente ao seu término, observado o disposto nos itens 17 a 19.

21. O auditor-revisado deve obter aprovação de cada um dos seus clientes selecionados para revisão a fim de que os trabalhos possam ser, efetivamente, realizados.
22. O auditor-revisor deve enviar confirmação de confidencialidade ao cliente selecionado de que trata o item 21.

### **Independência**

23. O auditor-revisor e os demais membros da equipe revisora devem ter independência em relação ao auditor-revisado, de acordo com as definições previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, em outras normas emitidas por órgão regulador.
24. O auditor-revisor e os demais membros da equipe revisora podem possuir investimentos ou grau de parentesco com executivos em posições-chave nas empresas clientes do auditor-revisado, porém, os mesmos não podem revisar os trabalhos do auditor-revisado com o qual possuam tais relacionamentos.
25. São vedadas as revisões recíprocas entre auditores independentes (pessoas físicas e jurídicas). Eventuais exceções devem ser submetidas à aprovação do CRE.

### **Conflito de interesses**

26. Não deve haver qualquer relação que caracterize suspeição, impedimento ou mesmo conflito de interesses entre o auditor-revisor, os membros da equipe revisora ou os profissionais envolvidos na administração da Revisão pelos Pares e o auditor-revisado ou os seus clientes selecionados para a revisão.

### **Competência**

27. Para atuar como auditor-revisor, o auditor deve observar se:
  - (a) a equipe revisora possui estrutura técnica e de recursos humanos compatível com a revisão a ser realizada. A compatibilidade refere-se, principalmente, à experiência dos revisores em trabalhos de auditoria de similar complexidade;
  - (b) o auditor independente pessoa física e os profissionais responsáveis técnicos da firma de auditoria independente, encarregados da revisão, estão devidamente registrados na CVM e no CNAI;
  - (c) caso o auditor-revisado tenha em sua lista de clientes, entidades regulamentadas pelo BCB ou pela SUSEP, os membros da equipe revisora devem estar registrados no CNAI, com habilitação para auditar as respectivas entidades, cabendo ao auditor-revisado a responsabilidade pela verificação dessa habilitação.
28. O Auditor não pode atuar como auditor-revisor nas seguintes hipóteses:

- (a) quando o seu cadastro estiver suspenso ou cancelado pela CVM, ou quando estiver desautorizado de atuar como auditor por organismos oficiais controladores e reguladores de mercado;
- (b) quando o último relatório de revisão, realizado sobre os seus trabalhos, tiver sido emitido com “opinião adversa”, com “abstenção de opinião” ou não tiver sido aprovado pelo CRE;
- (c) quando existir parágrafo de ênfase no relatório de revisão emitido sobre os seus trabalhos que faça menção à limitação de escopo na execução dos trabalhos de revisão realizados pelos auditores-revisores;
- (d) quando não tiver cumprido os prazos determinados pelo CRE na revisão anterior;
- (e) quando não tenha sido submetido à Revisão pelos Pares no ciclo imediatamente anterior;
- (f) quando, por decisão fundamentada do CRE, a ressalva contida no último relatório de revisão sobre os seus trabalhos for considerada de natureza grave. Nessa situação o auditor-revisado deve ser informado previamente dessa condição;
- (g) quando, por decisão fundamentada do CRE, o auditor-revisor não for aceito, ele deve ser informado previamente desta condição.

### **Organização do trabalho de revisão**

- 29. A seleção do auditor-revisor cabe ao auditor a ser revisado.
- 30. A equipe revisora deve ser formada por uma ou mais pessoas, dependendo do porte e da especialização do Auditor a ser revisado.
- 31. O auditor-revisor tem as seguintes responsabilidades:
  - (a) organizar, planejar e conduzir os trabalhos de revisão;
  - (b) supervisionar o trabalho desenvolvido pelos membros da equipe;
  - (c) comunicar e discutir os resultados da revisão com a administração do auditor-revisado;
  - (d) elaborar o relatório de revisão e a carta de recomendações, quando for o caso;
  - (e) apresentar o relatório, a carta de recomendações e a cópia do questionário ao CRE;
  - (f) dar esclarecimentos ou participar de reunião com o CRE, quando requerido; e
  - (g) guardar por 7 (sete) anos toda a documentação referente aos trabalhos de revisão, tais como: carta de contratação; correspondências encaminhadas ao auditor-revisado; respostas do auditor-revisado; documentação preliminar aos trabalhos de revisão; documentação pertinente ao planejamento de auditoria aplicado aos trabalhos de revisão; papéis de trabalho do auditor-revisor que evidenciam os exames efetuados durante a revisão; justificativas e comentários emitidos pelo auditor-revisado sobre os pontos levantados durante os trabalhos de revisão; e toda e qualquer documentação que reporte ao trabalho de revisão realizado.

## Procedimentos para a Revisão pelos Pares

32. A revisão deve abranger, exclusivamente, aspectos de atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, a outras normas emitidas por órgão regulador, sem a inclusão de quaisquer questões relativas a negócios entre o auditor-revisado e os seus clientes.
33. O processo da Revisão pelos Pares deve ser desenvolvido conforme procedimentos a serem detalhados pelo CRE, e deve considerar a:
  - (g) obtenção, análise e avaliação das políticas e dos procedimentos de controle de qualidade estabelecidas pelo auditor-revisado independentemente da realização de trabalhos, com emissão de relatório de auditoria no período sob revisão;
  - (h) análise da adequação da informação recebida nas entrevistas com pessoas de níveis hierárquicos e experiência adequada do auditor-revisado;
  - (i) confirmação da estrutura de controle interno mediante confronto com os papéis de trabalho, para uma amostra de trabalhos;
  - (j) discussão com o auditor-revisado sobre os aspectos identificados, as eventuais falhas verificadas na revisão e as respectivas recomendações;
  - (k) elaboração do relatório de revisão e a carta de recomendações, quando for o caso;
  - (l) preparação da documentação que evidencie as discussões realizadas com o auditor-revisado.
34. A equipe revisora deve adotar procedimentos de auditoria, tais como: verificação de documentação; indagação às pessoas envolvidas na administração, com o objetivo de confirmar se as normas de controle de qualidade definidas foram, efetivamente, aplicadas.
35. Naqueles aspectos em que, necessariamente, se requeira a revisão de papéis de trabalho, a equipe deve selecionar uma amostra limitada de clientes, concentrando suas atividades nos aspectos que necessitem avaliação, devendo, na amostra, serem incluídos trabalhos realizados em empresas de capital aberto, mercado financeiro, fundos de aposentadoria e pensões e securitário, quando o auditor-revisado tiver entre seus clientes tais tipos de entidades.
36. Quando o auditor-revisado não concordar com a seleção de determinado cliente para revisão, por motivos justificáveis, tais como a existência de litígio ou investigação, ou pela negativa do cliente em autorizar a revisão dos papéis de trabalho, a equipe revisora deve avaliar e documentar as razões para essa exclusão.
37. Caso a equipe revisora não concorde com a restrição apresentada pelo auditor-revisado, o efeito dessa situação deve ser avaliado no contexto do trabalho e no relatório a ser emitido.

38. Caso o auditor-revisado possua mais de um escritório, deve ser aplicado julgamento profissional para avaliar a necessidade de revisão de mais de um deles.
39. Podem ser requeridas visitas a alguns dos escritórios de que trata o item 38 para obtenção de evidências que permitam concluir que as políticas e os procedimentos de controle de qualidade são adequadamente divulgados e estendidos para o conjunto dos escritórios.

## **Relatório da Revisão pelos Pares**

### **Conteúdo e prazo**

40. O relatório do auditor-revisor deve incluir os seguintes elementos:
  - (a) escopo da revisão e eventuais limitações;
  - (b) se está sendo emitida carta de recomendações;
  - (c) descrição das limitações sobre a plena efetividade de qualquer sistema de controle de qualidade, além do risco de determinadas deficiências existirem, mas não serem detectadas;
  - (d) conclusão sobre as políticas e os procedimentos de controle de qualidade em relação ao atendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, das normas emitidas por órgãos reguladores.
41. A emissão do relatório deve ocorrer no prazo máximo de 45 (quarenta e cinco) dias após a finalização da revisão em campo, e sua data deve ser a do encerramento dos trabalhos da revisão, não podendo esse prazo ultrapassar aos prazos estabelecidos pelo CRE para que o auditor-revisor encaminhe o relatório e demais documentos para a análise de que trata o item 14.
42. Em relação às sugestões apresentadas na carta de recomendações sobre o aprimoramento do sistema de controle interno de qualidade, deve ser observado o disposto na NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno.

### **Tipos de relatório**

43. O relatório emitido pode ser de 4 (quatro) tipos:
  - (a) sem ressalvas, com emissão de carta de recomendações, quando o auditor-revisor concluir, positivamente, sobre os trabalhos realizados. A falta de emissão de carta de recomendações deve ser justificada pelo auditor-revisor em sua carta de encaminhamento do relatório da revisão ao CRE;
  - (b) com ressalvas, quando:
    - (i) o auditor-revisor encontrar falhas relevantes que, não requeiram, porém, a emissão de opinião adversa. Nesse caso, é obrigatória a emissão de carta de recomendações; ou
    - (ii) for imposta alguma limitação no escopo da revisão que impeça o auditor-revisor de aplicar um ou mais procedimentos requeridos. Nesse caso, a emissão da carta de recomendações pode não ser requerida,

dependendo das causas das limitações apresentadas no escopo da revisão;

- (c) com opinião adversa, com emissão obrigatória de carta de recomendações, identificando as falhas que evidenciem as políticas e os procedimentos de qualidade que não estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, com as normas emitidas por órgãos reguladores;
  - (d) com abstenção de opinião, com emissão obrigatória de carta de recomendações, tendo em vista que as limitações impostas ao trabalho foram tão relevantes que o auditor-revisor não tem condições de concluir sobre a revisão.
44. Para efeito desta Norma, quando o auditor-revisado não tiver executado qualquer trabalho de auditoria, esta situação não indica uma limitação de escopo para o auditor-revisor.
45. Os modelos de relatório de que trata o item 43 estão disponíveis na página do CRE, no site do CFC.
46. As falhas identificadas nos trabalhos não implicam emissão de relatório com ressalvas ou adverso, sempre que, a julgamento do auditor-revisor, forem consideradas como isoladas e irrelevantes. A equipe revisora deve avaliar o padrão e o efeito das falhas identificadas, bem como sua implicação no sistema de controle de qualidade do auditor-revisado, diferenciando os erros na estrutura do sistema de controle de qualidade, dos erros na aplicação das políticas e dos procedimentos definidos.
47. No caso de emissão de julgamento sobre o padrão ou o efeito das falhas, o auditor-revisor deve registrar todos os apontamentos em seus papéis de trabalho de revisão, inclusive com as justificativas apresentadas pelo auditor-revisado e, quando possível, com as evidências que corroborem as justificativas apresentadas.
48. As conclusões constantes no relatório emitido dependem, sempre, do exercício de julgamento profissional do auditor-revisor. O auditor-revisor deve incluir no relatório a quantidade de parágrafos explicativos que se faça necessária, visando o adequado entendimento das políticas e procedimentos adotados, bem como das suas aplicações.
49. O auditor-revisado deve apresentar seus comentários sobre os aspectos reportados no relatório de revisão e na carta de recomendações e elaborar, obrigatoriamente, um plano de ação para responder às recomendações formuladas, com observância do prazo de até 30 (trinta) dias, contados da data do recebimento do relatório elaborado pelo auditor-revisor. No entanto, tanto o auditor-revisor quanto o auditor-revisado devem atentar-se para o cumprimento do prazo de encaminhamento, ao CRE, dos relatórios e de toda a documentação referente à revisão.

## **Revisão e seus prazos**

50. Cabe ao CRE definir os auditores que devem ser revisados, bem como estabelecer o cronograma para entrega dos relatórios de revisão e dos demais documentos de que trata o item 14.
51. O CRE também é responsável pela emissão e atualização das guias de orientação até 31 de março de cada ano.
52. O CRE deve encaminhar até 28 de fevereiro de cada ano, expediente para os auditores selecionados para se submeterem à Revisão pelos Pares, com a comunicação dos prazos a serem observados para a indicação do auditor-revisor e para a entrega do relatório de revisão.
53. O auditor-revisado que não contratar auditor-revisor para efetuar os trabalhos de revisão externa de qualidade, ou que apresente motivos para que o relatório de revisão seja entregue após 30 (trinta) dias da data estabelecida, fica automaticamente indicado para a revisão no ano subsequente.
54. Os ofícios emitidos pelo CRE ao auditor-revisor, originados da análise dos relatórios de revisão, devem ser respondidos no prazo de 30 (trinta) dias contados do primeiro dia útil após a data de recebimento do aviso de recebimento (AR).
55. O auditor-revisor que não cumprir os prazos determinados no item 54 está automaticamente impedido de atuar como auditor-revisor no ano subsequente.
56. Para efeitos desta Norma, a submissão do auditor-revisado e/ou auditor-revisor à Revisão pelos Pares, em anos subsequentes não exime a responsabilidade pelo descumprimento dos prazos e das determinações referentes à Revisão pelos Pares de anos anteriores.
57. O relatório sumário anual será disponibilizado pelo CRE ao CFC, à CVM e ao IBRACON e, quando solicitado, aos demais organismos oficiais controladores e reguladores de mercado.

## **Recurso**

58. Das decisões do CRE, cabe interposição de recurso ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina do CFC no prazo de 15 (quinze) dias após a notificação.

## **Penalidades**

59. A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c” a “g” do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei n.º 12.249/10, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contador.