

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CAMILA JUNKES**

**CARACTERÍSTICAS RELACIONADAS A ATOS ILÍCITOS: UM ESTUDO JUNTO  
AOS AUDITORES INDEPENDENTES DE SANTA CATARINA**

**CRICIÚMA**

**2020**

**CAMILA JUNKES**

**CARACTERÍSTICAS RELACIONADAS A ATOS ILÍCITOS: UM ESTUDO JUNTO  
AOS AUDITORES INDEPENDENTES DE SANTA CATARINA**

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

Orientador: Prof. Esp. Luciano da Rocha Ducioni

**CRICIÚMA**

**2020**

**CAMILA JUNKES**

**CARACTERÍSTICAS RELACIONADAS A ATOS ILÍCITOS: UM ESTUDO JUNTO  
AOS AUDITORES DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharela, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Auditoria, Perícia e Investigação Contábil

Criciúma, 29 de julho de 2020.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Luciano da Rocha Ducioni - Especialista - UNESC - Orientador

Prof. Silvio Parodi de Oliveira Camilo - Doutor - UNESC

Prof. Realdo de Oliveira - Mestre - UNESC

**Dedico esta conquista a toda minha família.**

## **AGRADECIMENTOS**

Chegou ao fim mais um ciclo de muitas risadas, choros, felicidades e frustrações.

Agradeço a Deus por ter iluminado o meu caminho, ao meu pai Vilmar, a minha mãe Rosa e aos meus irmãos e amigos por terem me apoiado na realização deste sonho. Ao meu namorado pela compreensão e apoio em todo o percurso, as minhas sobrinhas/afilhadas por serem uma benção em minha vida, as grandes amigas da faculdade que contribuíram para que esta caminhada fosse mais tranquila e alegre.

Agradecer ao meu professor e orientador Luciano da Rocha Ducioni, pelo empenho dedicado ao trabalho, sendo de fundamental importância para a conclusão desta pesquisa.

**“Todas as vitórias ocultam uma abdicação.”**

**Simone de Beauvoir**



## CARACTERÍSTICAS RELACIONADAS A ATOS ILÍCITOS: UM ESTUDO JUNTO AOS AUDITORES INDEPENDENTES DE SANTA CATARINA

Camila Junkes<sup>1</sup>

Luciano da Rocha Ducioni<sup>2</sup>

**RESUMO:** A abordagem deste artigo é a auditoria externa, que vem crescendo ao longo dos anos e contribuindo para a sociedade em geral. Como consequência, quando o auditor independente audita as demonstrações contábeis de uma empresa, pode acabar se deparando com atos ilícitos, portanto, o objetivo geral deste trabalho identificar o posicionamento dos auditores externos de Santa Catarina quando se depararam com a identificação de atos ilícitos no decorrer de seus trabalhos. Esta pesquisa classifica-se quanto a abordagem do problema como qualitativa, a realização dos objetivos descritiva e aos procedimentos técnicos levantamento. Para atingir os objetivos elaborou-se um questionário contendo 15 perguntas para os auditores externos de Santa Catarina, sendo enviado às firmas das quais os mesmos trabalham. O questionário foi dividido em duas seções, sendo possível identificar o perfil dos respondentes e a auto avaliação dos pesquisados quanto ao cumprimento de normas profissionais. Nesta segunda seção os respondentes tinham cinco opções de respostas, sendo uma escala podendo então optar por apenas uma. Portanto três perguntas obtiveram unanimidade das respostas, outras três perguntas ficaram concentradas em duas respostas e nas demais foram obtidas três ou mais respostas.

**PALAVRAS – CHAVE:** Auditoria. Auditor Independente. Normas.

**AREA TEMÁTICA:** Auditoria, Perícia e Investigação Contábil

### 1 INTRODUÇÃO

Existem dois tipos de auditoria, interna e externa, para este trabalho será abordado apenas a auditoria externa. A origem da auditoria externa se deu no século XV ou XVI, sendo o primeiro auditor um guarda-livros, nome dado aos contadores nos tempos remotos, trabalhavam para o mercado italiano e eram conhecidos pela sabedoria técnica, porém outros profissionais começaram a procurar este profissional sábio para tirar dúvidas criando assim a auditoria (CREPALDI, 2011).

A auditoria ganhou destaque quando o sistema capitalista começou a evoluir, pois inicialmente as empresas eram pequenas e familiares, mas com a evolução deste sistema começaram a ter que investir mais e sem condições para fazer isso foi necessário captar empréstimos e com isso acabaram tendo que abrir o capital social para assim obter novos acionistas. Com esta abertura os novos sócios

---

<sup>1</sup> Acadêmica do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

<sup>2</sup> Especialista, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



precisavam conhecer a evolução econômica da empresa, obtinham essas informações por meio das demonstrações contábeis, mas para aumentar o grau de confiança nas demonstrações os acionistas passaram a exigir que fossem examinadas por profissionais que não tivessem vínculo algum com a empresa e que tinham conhecimento técnico com as demonstrações, assim surgiu o profissional auditor externo ou independente (CREPALDI, 2011).

No Brasil a auditoria foi reconhecida em 1968, por ato do Banco Central do Brasil, mas fortaleceu-se em 1972, pelo fato de ocorrer a regulamentação do Banco Central do Brasil e o Conselho Federal de Contabilidade, assim criando o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (CREPALDI, 2011).

Com o passar dos anos a auditoria externa se tornou conhecida e essencial às empresas, principalmente as de grande porte, pois o que no início era apenas para assessorar os empresários ou dar credibilidade às informações contábeis acabou se tornando obrigatória para algumas empresas e também considerada de suma importância às outras. As empresas acabam contratando um auditor externo por vários motivos, sendo esses: por exigências legais, como apoio para a tomada de decisão, por exigências para empréstimos e compra de matéria-prima e para efeitos de negociações da empresa em relação a sociedade empresarial (ALMEIDA, 2010).

Considerando que o principal objetivo da auditoria externa não ser encontrar atos fraudulentos na empresa auditada, isso pode acontecer como uma consequência ao analisar as demonstrações. Quando esses atos ilícitos são encontrados em uma auditoria, o auditor externo tem que tomar providências sobre os fatos encontrados, como colocar a opinião adequada no relatório de auditoria. Segundo Gil, Antonio de Loureiro (1999), em uma empresa pode ser encontrado fraudes em várias áreas e é importante que quando o auditor encontre esses fatos tome providências, pois esses atos prejudicam muito as pessoas que estão trabalhando, seja pelo fato dos funcionários estarem fazendo alterações indevidas assim prejudicando o resultado, ou até mesmo os próprios proprietários da empresa cometendo atos ilícitos que um dia acarretarão em danos maiores. Os auditores devem seguir as normas e preceitos éticos aplicáveis ao ofício e com isso sabem o correto a ser feito, mas pode acontecer de não seguirem o que a norma determina, então é com isso que surge a questão. Qual o posicionamento dos auditores externos de Santa Catarina ao se deparar com a identificação de atos ilícitos no decorrer de seus trabalhos?

O objetivo geral deste trabalho é identificar o posicionamento dos auditores externos de Santa Catarina quando se depararam com a identificação de atos ilícitos no decorrer de seus trabalhos.

Para atingir o objetivo geral é determinado como objetivos específicos: i) Apresentar aspectos relacionados ao trabalho de auditoria, quanto a ética e as normas aplicáveis; ii) Identificar o perfil dos auditores independentes atuantes em Santa Catarina; iii) Identificar o resultado da auto avaliação dos pesquisados, se estes estão agindo em conformidade com as normas.

Segundo Gil, Antonio de Loureiro (1999), a fraude pode acontecer por diversos motivos e alguém acabará prejudicado, essas pessoas que cometem esses atos muitas vezes sabem exatamente que é ilícito, mas mesmo assim realizam atos ilegais e sabem as consequências que terão, mas ainda tem a expectativa de que a justiça seja falha e que não sejam punidos por isso.





É por isso que o auditor externo tem uma fundamental importância com os seus trabalhos, porque é no momento em que encontra esses atos que se inicia o processo de justiça, então com o auditor tomando a decisão certa ao encontrar estes atos e tomar as providências cabíveis terá uma possibilidade maior dos fatos não se tornarem impunes. A contribuição que este trabalho deixará para a sociedade é saber se os auditores estão cumprindo com os procedimentos de acordo com as recomendações das normas, e se não deixam os atos fraudulentos sem as devidas opiniões.

É importante saber as atitudes tomadas pelos auditores externos quando se deparam com atos ilícitos, principalmente no Estado em que será estudado porque possui empresas do mesmo ramo, mas de vários tamanhos, então a concorrência tem que ser de forma leal e digna. Para as teorias fundamentadas com este tema terão um maior conhecimento sobre o assunto, poderão realizar estudos em diferentes Estados podendo até fazer comparações entre os mesmos, depositando uma confiança maior da sociedade nas empresas que são auditadas e também nos trabalhos dos auditores. Outra contribuição que o tema traz é para as práticas dos auditores externos, com o estudo poderão conhecer as atitudes dos colegas de profissão, se são as mesmas ou se não forem refletirem sobre a conduta mais adequada.

O artigo em questão traz a contribuição pelo fato de possuir poucos estudos relacionados, identificou-se somente um estudo correlato escrito por Fernandes e Martins (2016), que tem como título “Ética do profissional de auditoria: dilemas morais envolvendo atos ilícitos na execução de sua atividade”. O trabalho possui como objetivo identificar o posicionamento do profissional de auditoria quando se depara com dilemas morais envolvendo atos ilícitos. Na pesquisa, foram aplicados questionários para 40 auditores internos e externos em empresas da cidade de Uberlândia em Minas Gerais e a conclusão da pesquisa foi que os auditores pesquisados têm um perfil ético profissional muito parecido, pois a maioria das respostas foram semelhantes. Portanto a diferenciação entre os artigos correlatos é que no artigo demonstrado acima a pesquisa foi aplicada com auditores internos e externos e apenas em uma cidade, enquanto esta pesquisa será aplicada somente aos auditores independentes atuantes em Santa Catarina.

Este trabalho é estruturado por cinco seções: na primeira está a introdução, na segunda a fundamentação teórica, na terceira se apresenta os procedimentos metodológicos, a quarta é composta pela apresentação e análise dos resultados e na quinta seção ficam as considerações finais, limitações e as recomendações para trabalhos futuros.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Nesta seção serão abordados temas relacionados a auditoria sendo esses: auditoria; aspectos legais do auditor externo; ética profissional; erro, fraude e ato ilícito; normas brasileiras de contabilidade aplicadas à auditoria; relatório de auditoria e formas de opinião.

### **2.1 AUDITORIA**

A auditoria é importante para as empresas, por possuir a função de revisar as demonstrações contábeis e produzir maior confiabilidade as mesmas.



Conforme Lins (2011), auditoria vem do latim *audire* que significa ouvir. Os ingleses adotaram a palavra *auditing* com o significado de revisão e verificação. Neste sentido, a auditoria significa verificação, conferência, análise e a comparação dos resultados encontrados, dependendo do que a empresa deseja auditar será realizado um método diferente, pois há dois tipos de auditoria que são a interna e a externa, e o fato de ter algumas dessas ou as duas pode trazer vantagens para a empresa.

As empresas contratam auditores principalmente porque são obrigadas por lei, conforme Becker (2004) as empresas que não contratam com frequência uma auditoria ou que nunca contratam, acabam procurando quando encontram indícios de erros ou fraudes nas demonstrações da empresa, então é realizada uma auditoria para apurar apenas os erros e fraudes, porque a empresa já desconfia, mas não sabe de onde está vindo e nem quem está cometendo estes fatos. Portanto esta é uma auditoria eventual que acontece apenas quando já se desconfia que os fatos estejam acontecendo.

Segundo Cherman (2005), a auditoria interna surgiu com a necessidade das empresas de terem alguém observando se os funcionários estavam realizando os procedimentos corretos, porque com o aumento dos estabelecimentos, o proprietário não conseguia cuidar de tudo. Desta forma, as empresas começaram a criar controles internos e para controlar os requisitos nomearam auditores internos como responsáveis. Mesmo este auditor sendo funcionário deve ter independência, porque se for subordinado por muitos departamentos poderá sofrer pressões dos superiores para mudar o relatório, então o ideal é que seja subordinado apenas à alta administração da empresa.

Segundo Becker (2004), a auditoria externa é elaborada pelo auditor externo que é um profissional liberal, que não tem vínculo com a empresa podendo ter contrato de auditoria permanente ou eventual. Por isso, a empresa não pode influenciar na opinião dada pelo auditor e nem na forma em que ocorrerão os procedimentos adotados pelo auditor, fazendo com que tenha uma independência sobre o trabalho.

Segundo Cherman (2005), a auditoria externa ou independente tem o objetivo de emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis, constando neste parecer se obedecem a legislação e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Existem vários motivos para uma empresa ver a necessidade de ter uma auditoria externa, mas algumas são obrigadas e por este fato é que contratam. As empresas que possuem ações na Bolsa e as consideradas de grande porte são exemplos de empresas obrigadas (LINS, 2011).

A auditoria externa é um método muito eficiente para o controle de todos que estão utilizando das informações da empresa e apresenta vantagens para a administração porque contribui para a segurança de que resultados internos estejam corretos. Também aos investidores contribuem para confiança de que a situação econômica, patrimonial e financeira apresentada estão livres de distorções relevantes. Para o fisco possibilita maior exatidão dos valores tributários recolhidos pela empresa. Mas se o risco for pequeno a empresa precisa realizar os cálculos e analisar se os possíveis erros que serão encontrados são de valor o suficiente para suprir o que será gasto com a auditoria (CREPALDI, 2011).

O auditor é um profissional muito respeitado e passa confiança aos usuários das informações prestadas, por isso é uma profissão que exige muito do profissional que respeite com firmeza os princípios éticos e as qualificações necessárias, então



isso se baseia em autoanálise, imparcialidade, sigilo profissional, bom senso para realizar a revisão e dar sugestão sobre determinado assunto, autoconfiança, sentido objetivo, perspicácia nos exames, persistência, caráter, suspeita sobre a conduta dos outros, informação qualificada, espírito de independência e conhecimento (JUND, 2001).

O auditor externo tem total independência, pois não possui vínculo com a empresa, com isso consegue executar o trabalho com total liberdade. As empresas de auditoria externa possuem uma hierarquia que normalmente é composta por começando da parte mais baixa *trainee*, assistente, semissênior, sênior, supervisor, gerente e sócio ou diretor. Por meio dos trabalhos realizados os auditores passam por avaliações e assim podem ter promoções de cargos é neste período de mudanças que também pode acontecer de o profissional conseguir pular etapas vai depender única e exclusivamente do empenho e dedicação do mesmo (DIAS, 2015).

A auditoria interna é importante para as empresas que querem observar o funcionamento do empreendimento, portanto o proprietário ou sócios tem que passar autonomia ao auditor para garantir que esta análise esteja correta, assim podendo contribuir positivamente com o empreendimento. A auditoria externa por sua vez já tem total autonomia porque são firmas independentes, portanto a empresa que contrata este tipo de auditoria, seja por forma obrigatória ou por próprio interesse, obterá o resultado sobre o negócio e com isso tomará as decisões cabíveis.

## 2.2 ASPECTOS LEGAIS DO AUDITOR EXTERNO

Segundo a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.486 de 2015, que regulamenta o exame de suficiência que é um dos requisitos para a obtenção do registro profissional, este exame é uma prova realizada para os bacharéis em ciências contábeis que tem o intuito de obter o registro profissional. Esta prova é realizada duas vezes ao ano sendo as questões objetivas e se o Conselho Federal de Contabilidade quiser poderá incluir questões dissertativas, para o candidato ser aprovado tem que acertar no mínimo 50% e pode ser realizada por bacharéis e estudantes que estão no último ano do curso de ciências contábeis. A prova exigirá conhecimentos básicos dos candidatos que foram obtidos no decorrer do curso de ciências contábeis (CFC, 2015b).

Conforme estabelece o Decreto-Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946 Brasil (1946), alterado pela Lei nº 12.249 de 11 de junho de 2010 Brasil (2010), para poder exercer a profissão de contador é necessário atender os requisitos, primeiro a conclusão do curso de bacharelado em ciências contábeis reconhecido pelo Ministério da Educação, segundo ter sido aprovado no exame de suficiência e terceiro é ter registro no Conselho Regional de Contabilidade em que for atuar.

Conforme estabelece o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), o CFC (2015), trata sobre o exame de qualificação técnica, o qual poderá ser realizado pelo contador. A prova é composta por questões com respostas objetivas e dissertativas, são quatro provas realizadas onde o candidato tem que realizar a primeira de forma obrigatória que é a qualificação técnica geral para aqueles que desejarem atuar em empresas em geral, em seguida vem três provas específicas: a primeira é para quem deseja atuar nas empresas reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a segunda é pelas empresas autorizadas pelo Banco Central do Brasil (BCB), e a terceira é pelas



supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (Susep) então em cada uma dessas são exigidos conhecimentos específicos diferentes.

Para ser aprovado o candidato tem que acertar 60% das questões objetivas e 60% das questões dissertativas para cada prova que realizou. A aprovação na prova de qualificação técnica geral é requisito para a correção e posterior aprovação, se for o caso, nas demais provas que o candidato participar. Se o candidato obtiver resultado positivo apenas na obrigatória já assegura o registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) assim já podendo atuar como auditor externo nas empresas em geral (CFC, 2015a).

O CFC (2017) obriga os profissionais de contabilidade a Educação Profissional Continuada – EPC, portanto os profissionais têm que se manter atualizados e informados, pois a área da contabilidade está em constante mudanças pelo fato de ter relação direta com a legislação. Dentre os profissionais de contabilidade que estão obrigados se enquadram os auditores independentes que estejam inscritos no Cadastro dos Auditores Independentes, os registrados na Comissão de Valores Mobiliários, os que têm relação com o Banco Central do Brasil e nas ligadas à Superintendência de Seguros Privados, sendo assim todas as áreas que a auditoria externa atinge terão que realizar a educação continuada.

Será necessário cumprir 40 pontos ao ano, os profissionais que são inscritos para auditores independentes que não cumprirem no prazo terão a inscrição no CNAI baixada e incorrem em infração à legislação profissional, por este descumprimento e com isso sofrem um processo administrativo que tramita no Conselho Regional de Contabilidade que for inscrito, mas para os que tiverem uma justificativa válida do porque não foi possível cumprir estas horas não serão punidos pelos conselhos (CFC, 2017). Em razão da pandemia gerada pelo COVID-19, no ano de 2020 o Conselho Federal de Contabilidade determinou através da Deliberação CFC nº 55 uma redução desta pontuação, sendo necessário cumprir 20 pontos (CFC, 2020).

### 2.3 ÉTICA PROFISSIONAL

Segundo Lins (2011), a ética profissional e especificamente a do contador e auditor é seguida conforme o código de ética, para a profissão de auditoria. No final de 2001 se tem um exemplo excelente, pois foi quando a empresa Enron que faturava bilhões, foi envolvida em um processo de grande fraude. A empresa era na época auditada por uma das maiores empresas de auditoria do mundo, mas quando o caso veio a público não apenas a Enron entrou em falência com o rombo que tinha nas contas, mas a auditoria que apoiava, também “desapareceu” junto, pois o posicionamento ético e a confiança na empresa de auditoria são fundamentais para a sua permanência no mercado.

O Código de Ética Profissional do Contador também se aplica aos auditores externos, conforme o CFC (2019b) esta norma surgiu para fixar a conduta do contador, portanto deve ser seguida esta norma e as demais que existem deste sentido. Dentre os deveres, vedações e permissibilidades estão: exercer a profissão com honestidade; guardar sigilo informando apenas quando solicitado por autoridades competentes; abster-se de dar opinião pessoal; abster-se de interpretações tendenciosas obtendo assim sempre a independência profissional.

A norma também define o que é vedado: assumir serviços com prejuízo moral ou desprestígio para a classe; receber valores relacionados ao exercício





profissional que não seja exclusivamente de prática lícita; solicitar ou receber de cliente valores para a prática ilícita.

Segundo o CFC (2019c), o contador deve atender as necessidades dos clientes, porém tem o seu compromisso em defender o interesse público, com isso a norma apresenta obrigações que atingir este interesse. Esta norma estabelece cinco princípios fundamentais de ética que mostra como é o padrão estabelecido para profissionais da contabilidade, são estes princípios: integridade, objetividade, competência profissional e devido zelo, confidencialidade e comportamento profissional. Para os trabalhos de auditoria externa, a independência profissional é fundamental e está ligada diretamente aos princípios de objetividade e integridade, onde compreende a independência de pensamento e aparência de independência. As ameaças ao cumprimento dos princípios são: interesse próprio, autorrevisão, defesa de interesse ao cliente, familiaridade e intimidação.

A confidencialidade prevista pela norma CFC (2019c), que também deve ser seguida pelos auditores, e diz que estes devem manter as informações obtidas dentro da empresa, não divulgando para terceiros a menos que haja alguma obrigação ou determinação legal de divulgar. A norma também determina que não pode utilizar destas informações confidenciais para a obtenção de benefício próprio ou de terceiros.

Segundo o CFC (2019d), que trata dos contadores externos, faz abordagem éticas aplicadas aos auditores independentes, uma ameaça a qual o auditor está sujeito é a ameaça de familiaridade, sendo caracterizada por exemplo, quando uma pessoa da equipe de auditoria possui uma longa associação com o cliente. O CFC (2019c), também apresenta esta questão caracterizando que a ameaça de familiaridade acontece quando há um relacionamento próximo ou longo com o cliente, fazendo com que o profissional tenha os mesmos interesses do cliente, ou ao aceitar o trabalho sem muito questionar.

De acordo com o CFC (2019a), nenhuma empresa ou membro da auditoria deve aceitar presentes e afins de clientes da auditoria, principalmente quando a intenção é a de influenciar o comportamento do auditor de forma inadequada, porque assim pode criar uma ameaça de interesse próprio. O CFC (2019c), também dispõe sobre ameaça de interesse próprio que ocorre por meio de interesse financeiro ou algum outro, que pode influenciar o julgamento realizado pelo profissional ou o comportamento do mesmo, fazendo com que essa influência privilegie a pessoa interessada.

Conforme o CFC (2009a), a empresa de auditoria tem que criar algumas políticas e métodos, para determinar se tem a necessidade de aplicar as salvaguardas e reduzir as ameaças para um nível aceitável. Conforme a Instrução Normativa da CVM 308 de 14 de maio 1999, no artigo 31, o auditor independente pessoa física e jurídica, não podem realizar trabalhos para um cliente por um período superior a cinco anos consecutivos. Para retornar a fazer trabalhos ao mesmo cliente é necessário esperar o período de três exercícios consecutivos, assim podendo retornar por até cinco anos (CVM, 2019).

Portanto o profissional tem que identificar, avaliar e tratar estas ameaças para assim cumprir com todos os princípios fundamentais de ética, aplicando para isso as salvaguardas necessárias. As salvaguardas são as atitudes que os contadores tomam de forma individual ou combinadas com outras, que reduzem as ameaças ao nível aceitável ao cumprimento dos princípios fundamentais (CFC, 2019c).



## 2.4 ERRO, FRAUDE E ATO ILÍCITO

Erro e fraude podem ser encontrados nas demonstrações de uma empresa, ambos possuem natureza e características distintas e o auditor, apesar de não ser o responsável principal pela prevenção dos mesmos, deve planejar e executar seu trabalho, pensando em detectar erros ou fraudes que possam ser relevantes em relação às demonstrações contábeis auditadas.

Segundo Magalhães (2017), erro é um ato não intencional, ou seja, a pessoa comete este fato por não saber o correto a fazer e com isso acaba infringindo as normas de contabilidade, portanto todos estão sujeitos a isso e com um erro involuntário não se pode considerar que alguém está agindo por interesse próprio. Já a fraude, o indivíduo ou um grupo de indivíduos, realiza o ato para se beneficiar ou um terceiro causando prejuízos para terceiros. Estes dois fatos ficam muito próximos e quem avaliar esta situação tem que observar a diferença exata se o ato cometido foi intencional ou não.

Segundo o CFC (2016c) os dois tipos de distorções encontradas que é a fraude e o erro são distintas. O erro é quando alguém ao realizar as escriturações das demonstrações contábeis acaba cometendo um erro e pode acabar nem notando ou até mesmo cometer este fato por falta de conhecimento do assunto. A fraude é feita intencionalmente e com isso se torna mais difícil de se perceber durante as auditorias, porque quem as comete normalmente sabe uma forma de mascarar melhor as demonstrações. Pelo fato de ser mais perigosa para as empresas se torna mais importante que o auditor consiga identificar quando está acontecendo na empresa auditada, mesmo o auditor suspeitando de uma fraude não estabelece juridicamente.

As pessoas que têm a maior responsabilidade para realizar a prevenção e a detecção de fraude de uma empresa são os responsáveis pela governança e administração, então é preciso que estes responsáveis realizem a conscientização dentro da empresa, mostrando quais são os riscos que ocorrem e quais punições enfrentarão pelos atos, se as empresas tomarem esta atitude tendo inclusive um código de ética interno da empresa e um sistema de detecção de fraude para evitar as distorções em suas demonstrações (CFC, 2016c).

O auditor ao elaborar uma auditoria tem que ter o ceticismo profissional que é realizar os trabalhos sabendo que pode haver fatos que causem distorções nas demonstrações, mas tem que receber da empresa todos os documentos como sendo verdadeiros e caso o auditor comece a análise dos documentos e observar que o mesmo pode não ser verdadeiro, terá que investigar os fatos. Também é de fundamental importância que o auditor observe sobre seus questionamentos aos funcionários da empresa principalmente os com cargos altos, porque alguém pode acabar dando resposta distinta de um mesmo assunto em momentos diferentes e com isso é preciso analisar os fatos. Outro funcionário da empresa que é muito importante que seja conversado é o auditor interno quando a empresa possuir, perguntando assim se o mesmo tem o conhecimento de algum ato que se torne suspeito (CFC, 2016c).

Quando o auditor encontra riscos avaliados como distorções relevantes oriundos de fraude tem que seguir as orientações determinadas pelo CFC (2016c) que são: colocar pessoas capacitadas e supervisionar os trabalhos para obter mais informações sobre os riscos encontrados, analisar se as políticas adotadas pela



empresa como as transações complexas são formas da administração de manipular as informações, quando se desconfia da administração da empresa o auditor tem que avaliar mais profundamente os fatos e observar todos os detalhes para concluir assim se mantem a opinião inicial.

Quando se conclui que existe mesmo a fraude o auditor tem que comunicar a administração da empresa sobre o fato, conversando com a pessoa que tenha o nível mais apropriado dentro da empresa. Mas se a suspeita envolver a administração o auditor terá que passar os fatos para a governança. Na auditoria a confidencialidade é fundamental e com isso o auditor não pode repassar as informações de uma auditoria para ninguém, mas quando se encontra uma fraude e a comunicação a empresa não causa uma modificação o auditor tem o dever de informar as autoridades superiores os fatos encontrados na empresa (CFC, 2016c).

Conforme determina a Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 nos artigos 186 e 187 atos ilícitos são cometidos por pessoas que por ação ou pela omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar os direitos causando danos a terceiros. Pessoas que ao exercerem de um direito acabem extrapolando os limites determinados ao mesmo, cometendo assim um ato ilícito (BRASIL, 2002).

## 2.5 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À AUDITORIA

Os profissionais de contabilidade devem seguir as Normas Brasileiras, Profissionais e Técnicas, criadas para regulamentar os profissionais e as atividades prestadas. Dentre todas as normas aplicadas aos trabalhos de auditoria, o Apêndice A, demonstra as principais relacionadas à presente pesquisa.

Segundo o CFC (2016a) a auditoria tem como objetivo que os usuários tenham mais confiança nas demonstrações contábeis das organizações. Neste contexto, o auditor externo que faz o papel de analisar se as demonstrações estão em conformidade com a legislação aplicável e se estas possuem distorções relevantes. Para poder formar esta opinião é necessário que o auditor obtenha uma segurança razoável de que as demonstrações não tenham distorções relevantes, sejam essas causadas por erro ou fraude. Caso o auditor encontre evidência de distorções relevantes, o auditor necessita modificar sua opinião. Se não for possível obter esta segurança e a opinião com ressalva também não for o suficiente é importante que o auditor se abstenha de emitir opinião ou quando possível por lei renuncie o trabalho.

Segundo o CFC (2016f), para responder sobre os riscos encontrados o auditor tem que realizar os procedimentos adicionais de auditoria que incluem a natureza, época e extensão como base de análise. Assim observando a probabilidade de distorções nas demonstrações e observar se tem risco de controle, ou seja, se os controles da empresa estão operando de maneira correta. Quando maior for o risco encontrado mais provas o auditor tem que recolher para assim conseguir comprovar a teoria.

O auditor pode fazer o uso de evidências encontradas em auditorias anteriores, mas tem que ter o cuidado redobrado porque tem que avaliar vários fatos que podem ter ocasionado uma mudança no resultado e assim não sendo mais possível utilizar destas evidências (CFC, 2016f).

Quando se chega ao fim de uma auditoria, na hora em que o auditor vai elaborar o parecer, tem que observar se nas distorções relevantes encontradas foram obtidas as provas necessárias e se não foi ainda tentar obter mas se isso não



for possível o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou abster-se de dar opinião sobre essas demonstrações. Na documentação de auditoria o auditor deve colocar também as respostas gerais sobre os riscos encontrados e avaliados e a conclusão destes fatos, se foi optado por utilizar as auditorias anteriores tem que relatar a confiabilidade nestas análises, e deve demonstrar que as demonstrações contábeis estão em acordo ou foram conciliadas (CFC, 2016f).

Segundo o CFC (2016g), o auditor tem um plano de auditoria a ser seguido, mas se quando encontrar distorções relevantes concluir que essas podem influenciar outros fatos que não seriam analisados, o auditor tem que mudar este plano para assim obter todas as informações. Se for permitido por lei conforme o tipo de distorção o auditor tem que informar a administração da empresa sobre os fatos encontrados e informar que tem que arrumar os dados, que posteriormente serão repassados pela auditoria para checar se foram arrumados os erros, se isso não acontecer o auditor terá que apurar os fatos de porque a administração não quis arrumar os erros. Realizando uma análise sobre a própria opinião se realmente é relevante o erro encontrado ou se ainda é considerado um erro conforme a lei, se ainda assim continuar a mesma opinião e os regulamentos e lei permitirem o auditor deve informar a administração sobre os erros não corrigidos e o impacto que cada um ou todos no conjunto terá no relatório de auditoria e dando-lhes assim uma última chance de arrumar.

Segundo o CFC (2016p), o auditor tem responsabilidades sobre as outras informações sejam essas financeiras ou não, ao realizar a análise destas informações e o auditor encontrar distorções relevantes terá que realizar o mesmo procedimento que nas demonstrações contábeis, que é informar a administração para arrumar estes erros. Esta análise é importante porque é nestes relatórios que o auditor pode encontrar indícios de erros nas demonstrações contábeis, causadas por consequência a essas demonstrações, também porque essas demonstrações influenciam os investidores da empresa sobre os investimentos na mesma e se o auditor não relatar em sua auditoria sobre os erros os investidores vão ficar confiantes e num futuro podem se prejudicar por isso. Para o auditor não correr o risco de problemas futuros com essas outras informações, no relatório tem que informar que é a administração que tem a responsabilidade pelas informações e que o auditor fez a leitura e análise destas informações, e se encontrou distorções que não foram corrigidas em exercícios anteriores ou que a administração não quis corrigir é necessário informar que foi a administração da empresa que não quis corrigir, mas que tinham sido informados dos fatos.

## 2.6 RELATÓRIO DE AUDITORIA E FORMAS DE OPINIÃO

O relatório de auditoria é o documento no qual o auditor expressa a sua opinião sobre as demonstrações contábeis da empresa, portanto tem que ser apresentado de forma clara e objetiva. Esta opinião, leva em consideração se as demonstrações estão sendo elaboradas conforme a Lei e normas vigentes (PEREIRA, 2016).

Para elaborar o relatório de auditoria, o auditor tem que respeitar o padrão estabelecido para assim facilitar o entendimento, tem que conter título, destinatário, identificação de quais demonstrações contábeis foram auditadas, trazer quais normas de auditoria são respeitadas, expressão de opinião ou negativa, assinatura e data do relatório (PEREIRA, 2016).





### 2.6.1 Tipos de Opiniões

No relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis, o auditor pode expressar opiniões diferentes. A opinião sem ressalvas é emitida quando o auditor concorda com os fatos analisados nas demonstrações da empresa, e que a mesma respeita as normas estabelecidas, concluindo assim que não foram encontradas divergências relevantes (ALVES, 2017).

O Quadro 1, apresenta as modificações na opinião do auditor, conforme estabelecido no CFC (2016n):

Quadro 1: Tipos de Opinião Modificada

Natureza do assunto que gerou a modificação	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis	
	Relevante, mas não generalizado	Relevante e generalizado
Demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Fonte: CFC (2016n, p. 8).

A opinião com ressalva ocorre por dois motivos, primeiro é quando o auditor obteve evidência apropriada e suficiente e conclui que as distorções encontradas de forma individual ou em conjunto são relevantes, mas não generalizadas. O segundo motivo é quando não foi possível obter esta evidência suficiente para fundamentar a opinião, mas o auditor conclui que as possíveis distorções poderiam ser relevantes, mas não generalizadas (CFC, 2016n).

A opinião adversa acontece quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente e conclui que há distorções nas demonstrações, e que essas em conjunto ou individualmente são relevantes e generalizadas (CFC, 2016n).

A abstenção de opinião ocorre quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente para poder fundamentar a opinião, assim conclui que as possíveis distorções poderiam ser relevantes e generalizadas. Outra forma se abster de expressar a opinião, mas é mais raro de acontecer é quando o auditor obteve estas evidências sobre cada incerteza, mas não é possível expressar a opinião por causa da possível interação destas incertezas e o efeito cumulativo que pode causar as demonstrações contábeis (CFC, 2016n).

O auditor tem que analisar as demonstrações contábeis para assim se apropriar das evidências e fundamentar a opinião de acordo com as normas.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa teve abordagens específicas que serão tratadas a seguir e também será demonstrado qual o método utilizado para a elaboração, esta etapa apresenta quais procedimentos de pesquisa e o enquadramento de cada um para assim conseguir chegar ao objetivo geral e específicos.



### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto à abordagem do problema a pesquisa foi qualitativa. Para Richardson (1999) a abordagem qualitativa caracteriza-se no fato de se buscar a compreensão das características ou significados apresentados pelos entrevistados.

Quanto à realização dos objetivos a pesquisa foi descritiva, pois segundo Gil, Antonio Carlos (1999), se define como uma pesquisa com a intenção de levantar atitudes de uma população, portanto com este enquadramento foi possível analisar quais os procedimentos que devem ser adotados se forem encontrados atos ilícitos e se os auditores estão seguindo.

Quanto aos procedimentos técnicos foi utilizado o levantamento. Conforme Gil, Antonio Carlos (1999), se enquadra neste tipo quando quer ter uma interrogação direta com a população pesquisada, com o intuito neste caso de identificar qual a atitude destes auditores para depois poder realizar uma análise e concluir como reagem aos atos ilícitos encontrados.

### 3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa foi realizada por meio de questionário aplicado. Para Cervo e Bervian (2002) se define como uma série de perguntas elaboradas pelo pesquisador a ser respondida por mais de uma pessoa e serão os próprios que preencheram as alternativas, portanto a pesquisa será desta forma, enviando questionários aos auditores e aguardando respostas.

Para concluir os objetivos da pesquisa e conseguir resolver a questão problema foi encaminhado um questionário elaborado pelo *google docs* via *e-mail* e realizado contato telefônico para os auditores externos de Santa Catarina. Para o levantamento dos respondentes entrou-se em contato com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), na intenção de conseguir as informações sobre os auditores externos Santa Catarina cadastrados no CNAI e quais os *e-mails* e contato telefônico, mas foi informado que não é possível repassar essas informações, pois são confidenciais.

Tentou-se também obter informações junto ao Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), mas teria que mandar o questionário assim anexariam no portal e quem tivesse interesse responderia. Decidiu-se que esta poderia não ser uma alternativa viável.

Portanto, foi tomada a decisão de entrar no sítio do governo do Estado de Santa Catarina coletando o nome de cada cidade e procurando no *google* as empresas de auditorias nas respectivas cidades, assim coletando o *e-mail* e telefone. De posse destas informações, enviou-se o questionário para o *e-mail* da empresa e solicitou-se o envio aos auditores externos do quadro técnico. Questionou-se também quantos auditores a firma de auditoria possui, este sendo o procedimento definido para o envio da pesquisa.

Enviaram-se dois *e-mails* para cada empresa, o primeiro contendo o questionário e o segundo perguntado quantos auditores. Houve empresas que não possuíam o e-mail no *site* próprio então foi preciso realizar contato telefônico e pegar as informações.

Ao todo foram localizadas 39 empresas de auditoria em Santa Catarina, por meio da coleta das auditorias externas em todas as cidades através do *google*.



Alguns escritórios não responderam ao questionamento da quantidade de auditores e nestes casos realizou-se ligação telefônica. Desta forma, constatou-se que 8 não atenderam as ligações, 7 não responderam quantos auditores a firma possui, 3 não souberam/não quiseram informar quantos auditores possuem e 21 responderam a quantidade de auditores na empresa, portanto foi possível obter um total de 121 auditores externos, sendo que destes 16 responderam ao questionário.

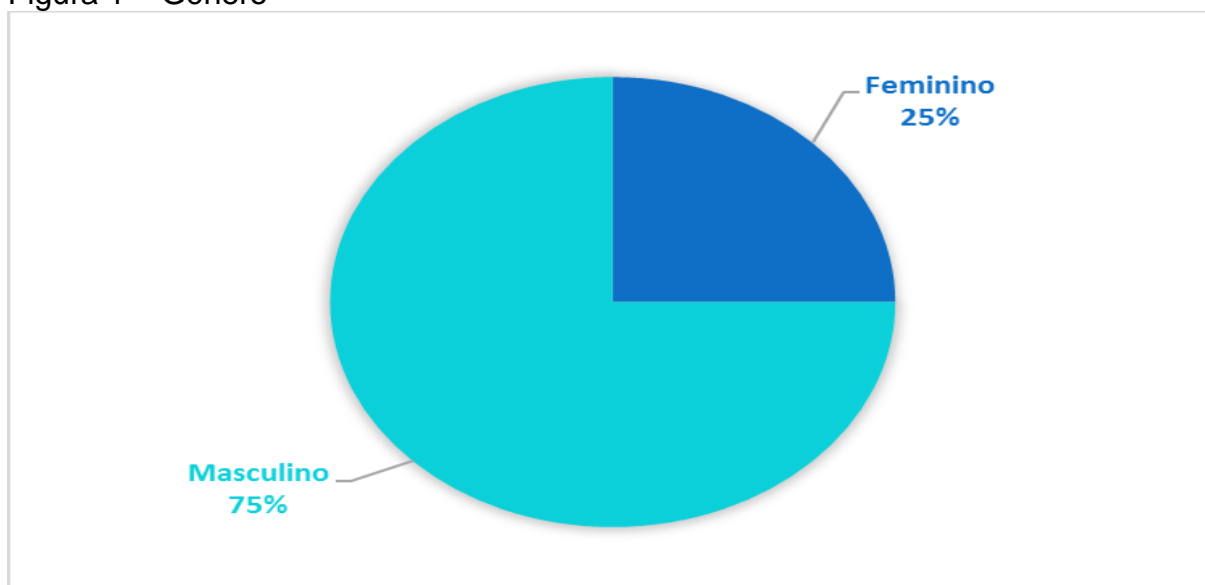
#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O questionário foi elaborado em duas seções, a primeira para determinar a caracterização dos respondentes e a segunda com questões para realizar a auto avaliação dos pesquisados, formado com questões nas quais os participantes tinham opção de responder “discordo totalmente”, “discordo parcialmente”, “não concordo nem discordo”, “concordo parcialmente” e “concordo totalmente”, diante das situações apresentadas.

##### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

Nesta seção realizaram-se questionamentos sobre o gênero, idade, tempo de atuação na área e o nível de escolaridade. A figura 1 apresenta o gênero dos respondentes.

Figura 1 – Gênero

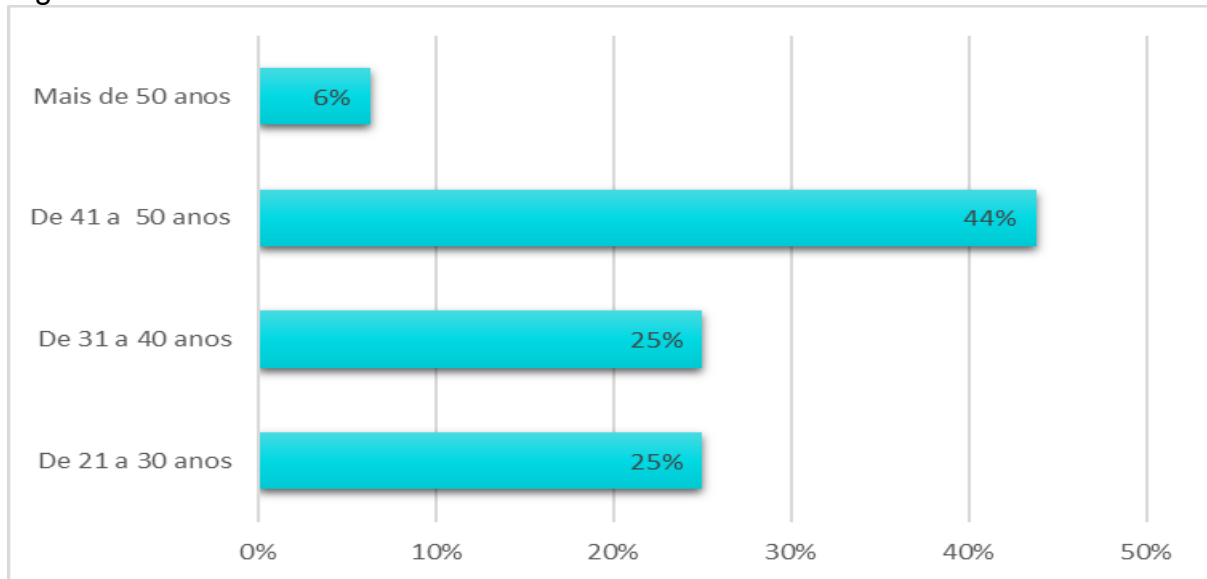


Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que há uma predominância de respondentes do gênero masculino, sendo 75%, enquanto 25% são mulheres. A idade dos mesmos é demonstrada na figura 2.



Figura 2 – Idade

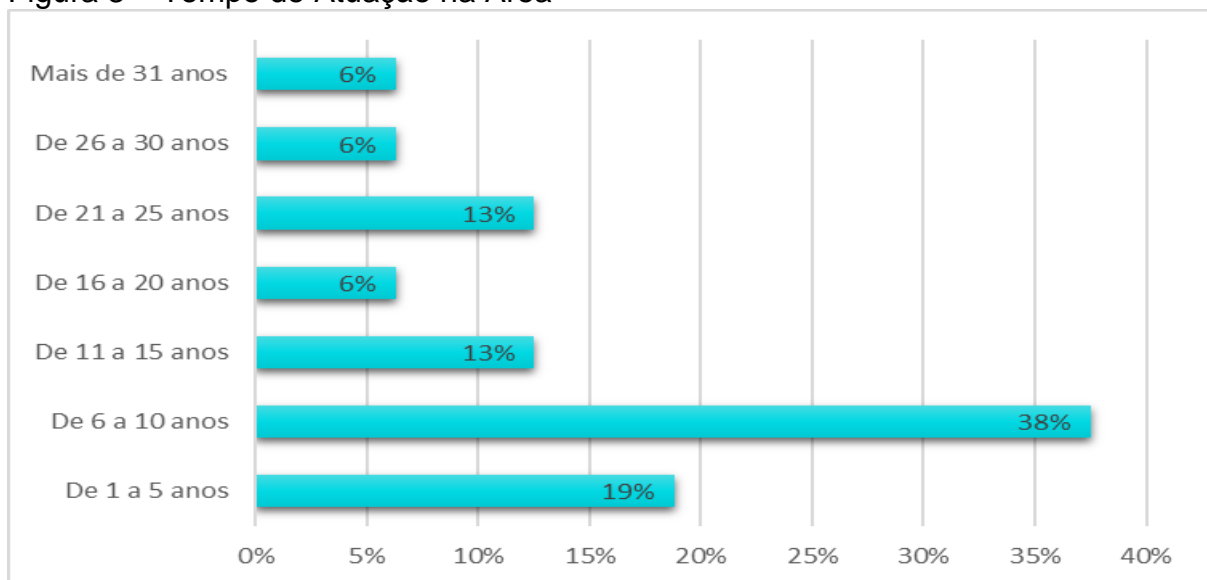


Fonte: Dados da pesquisa.

A figura 2 mostra que a maioria dos respondentes se encontram na faixa etária entre 41 e 50 anos, sendo o total de 44%. Metade dos auditores pesquisados tem até 40 anos.

O tempo de atuação como auditor(a) independente, se encontra exposto na figura 3.

Figura 3 – Tempo de Atuação na Área



Fonte: Dados da pesquisa.

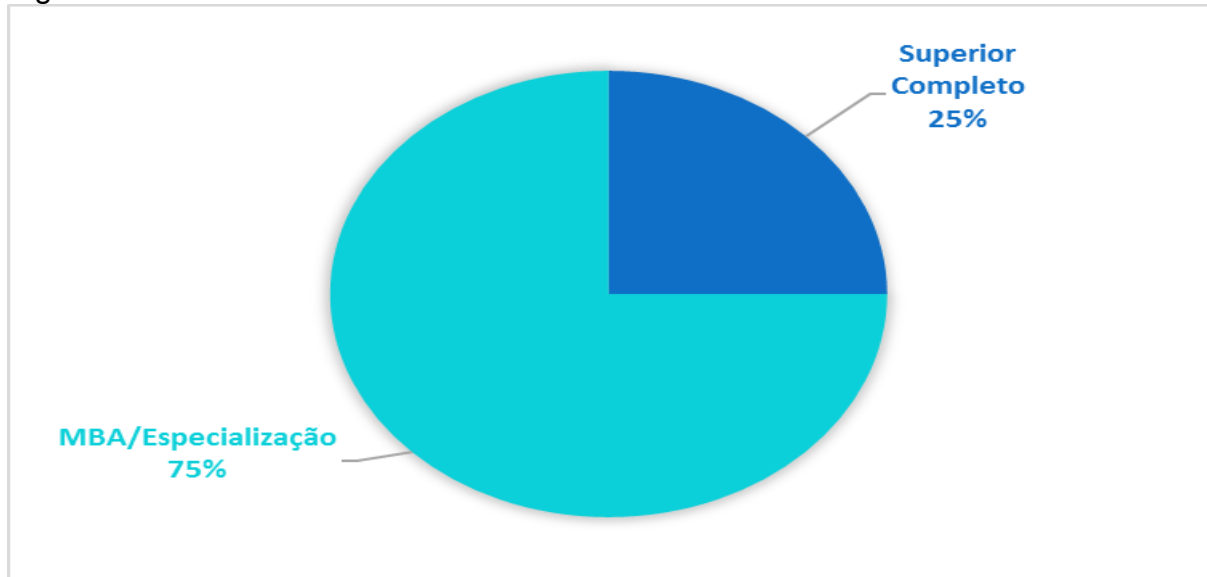
Apesar de a figura 2 mostrar uma maior incidência de respondentes na faixa de 41 e 50 anos atuando na área, a figura 3 mostra que estes respondentes se encontram exercendo a função a pouco tempo, trazendo um percentual de 57% que trabalham até 10 anos como auditores. Conforme Dias (2015) nos trabalhos de auditoria possui uma hierarquia, se iniciando os cargos mais baixos até chegarem ao



nível mais elevado. Portanto, pode-se inferir que esse pouco tempo de atuação se justifica ao período necessário de aperfeiçoamento intelectual e profissional.

Buscou-se identificar o nível de escolaridade desta população, conforme disposto na figura 4.

Figura 4 – Nível de Escolaridade



Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que a maioria se especializou para estar trabalhando ou para estar neste mercado de trabalho, com 75% dos respondentes com um MBA/especialização e os outros 25% possuem somente a graduação superior.

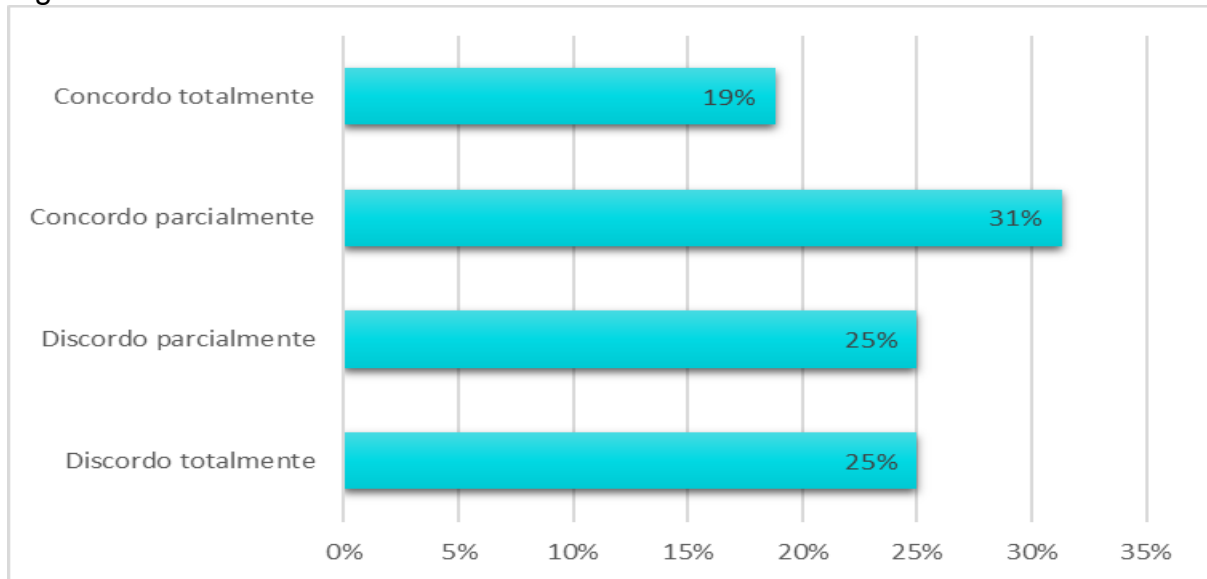
#### 4.2 QUESTÕES DE PESQUISA

Nesta seção questionou-se os auditores aspectos ligados a auto avaliação, buscando-se identificar o nível de concordância dos mesmos sobre as questões normativas e de atuação profissional.

A primeira abordagem buscou enfatizar o entendimento dos pesquisados sobre se o objetivo do auditor é o de demonstrar como a auditoria pode evitar a ocorrência de erros e fraudes nas empresas, conforme pode-se perceber na figura 5.



Figura 5 - Auditoria e a ocorrência de erros e fraudes



Fonte: Dados da pesquisa.

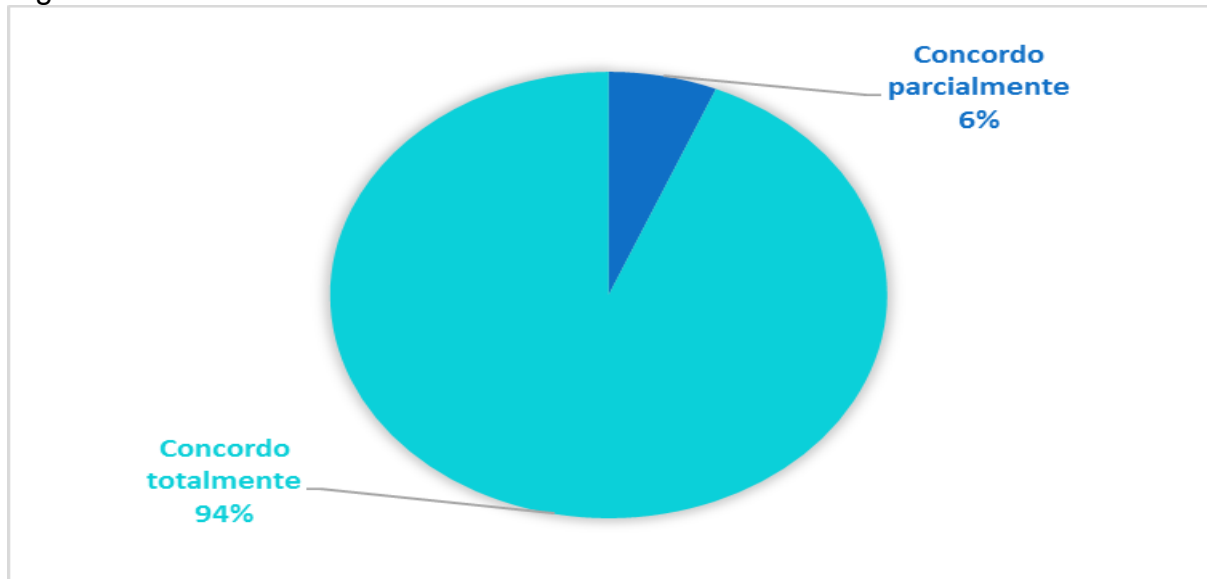
A população pesquisada ficou dividida sobre as respostas, sendo que somente 19% informaram concordar totalmente com essa afirmação. Mas a detecção de fraudes não é o objetivo principal de uma auditoria. Como afirma Cherman (2005) o objetivo dos trabalhos da auditoria externa é o de analisar as demonstrações da empresa e avaliar se estão em conformidade com as normas. O CFC (2016c) aborda que esta responsabilidade compete à administração da empresa e dos responsáveis pela governança. Mas este assunto, às vezes, pode confundir as pessoas, muitos associam o auditor como alguém que tem a função de evitar erros e fraudes, mas isso é uma consequência do trabalho realizado.

A questão seguinte objetivou conhecer a identificação dos pesquisados quanto a ter “conhecimento e seguir os preceitos éticos normativos relacionados a atividade da auditoria”. Todos os respondentes afirmaram a mesma alternativa, que foi concordando totalmente, sendo muito importante essa afirmação, pois é de fundamental importância que todos sigam esses preceitos, sendo está uma condição natural e necessária para o exercício da atividade de auditoria.

Procurou-se identificar a opinião dos pesquisados quanto a manter relacionamento com os auditados de forma isenta de quaisquer conflitos financeiros ou de conflitos de interesses próprios, abordada na figura 6.



Figura 6 - Relacionamento com os auditados de forma isenta de conflitos



Fonte: Dados da pesquisa.

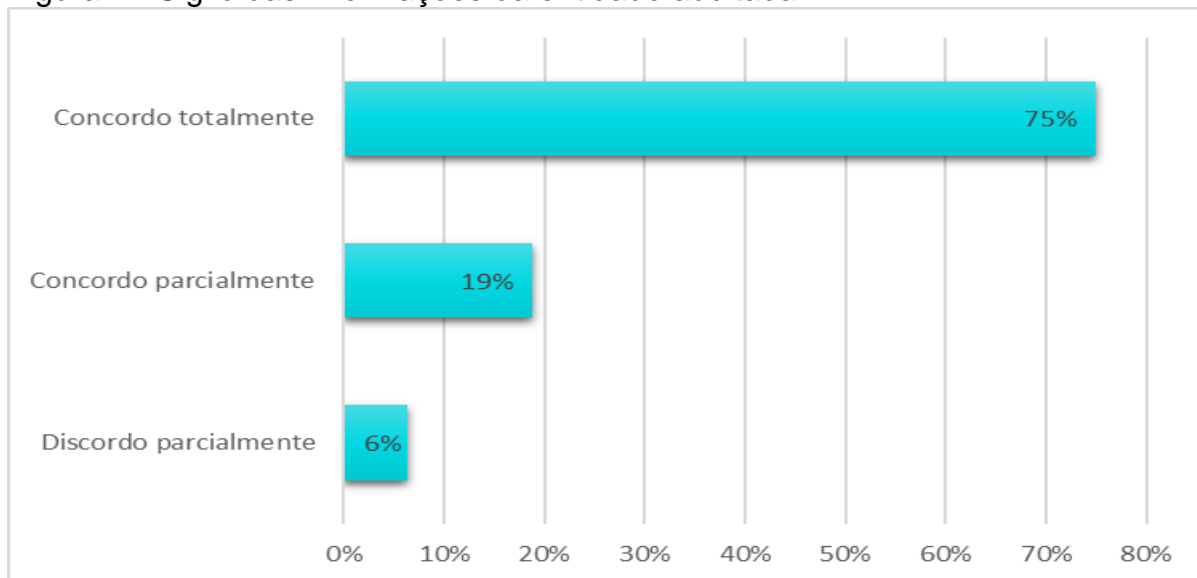
Observa-se que 94% da população pesquisada concorda totalmente com a afirmação, porém para 6% a concordância é parcial e contrária ao CFC (2019c), pois isso caracteriza-se uma ameaça de interesse próprio e pode prejudicar a independência do auditor que é fundamental para o seu trabalho. Também pode-se vislumbrar a ligação desta questão com a questão anterior, onde todos informaram seguir os preceitos éticos normativos, mas pode-se inferir um descumprimento quanto a esta ameaça a independência.

Procurou-se conhecer também se os pesquisados “acreditam que informações confidenciais do auditado não devem ser utilizadas para obtenção de vantagens para si ou para beneficiar terceiros”, onde todos responderam que concordam totalmente. Neste sentido, todos estão seguindo o que o CFC (2019c) determina.

Buscou-se identificar a opinião dos respondentes quanto a sempre manter o sigilo das informações da entidade auditada, tanto internamente quanto em relação a outras equipes de auditoria, demonstrada na figura 7.



Figura 7 - Sigilo das informações da entidade auditada

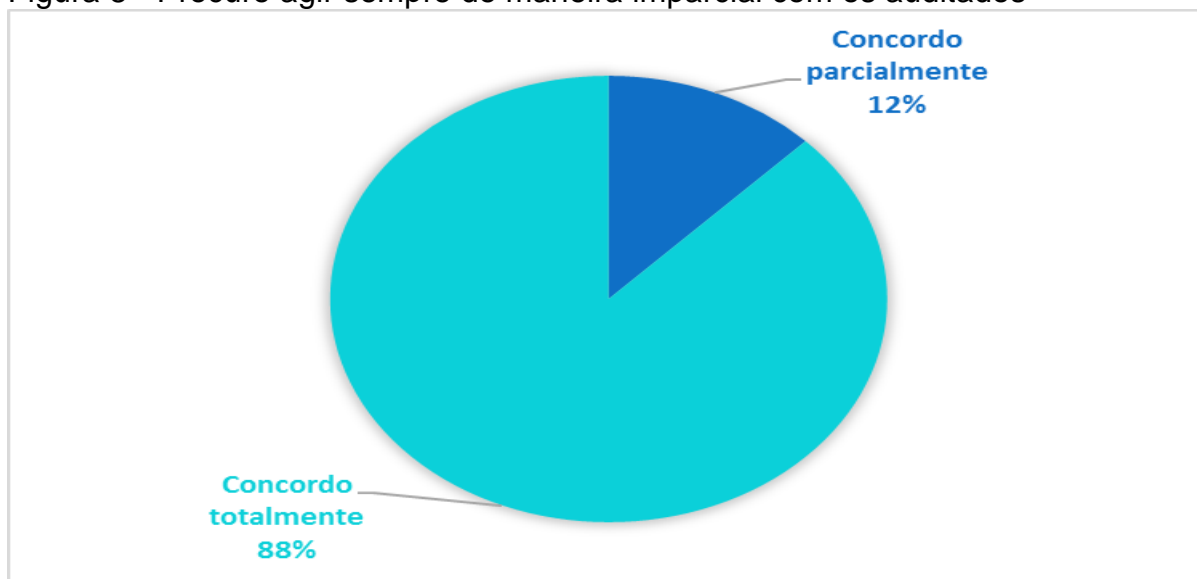


Fonte: Dados da pesquisa.

Pode verificar que grande parte dos respondentes informaram manter sigilo das informações, estando em conformidade com as normas, mas 25% responderam “concordo parcialmente” ou “discordo parcialmente”, e podem estar descumprindo o CFC (2019c), pois o mesmo estabelece a necessidade de manutenção das informações dentro da empresa, ou seja, não deve repassar informações para outras pessoas, salvo quando solicitado por autoridades legalmente constituídas e de acordo com a legislação.

Procurou-se verificar a posição dos auditores quanto a questão: Procuo agir sempre de maneira imparcial com os auditados, não aceitando quaisquer interferências em relação ao escopo do trabalho que possam comprometer a opinião/julgamento dos trabalhos e a qualidade final do relatório/parecer de auditoria, expressada na figura 8.

Figura 8 - Procuo agir sempre de maneira imparcial com os auditados



Fonte: Dados da pesquisa.

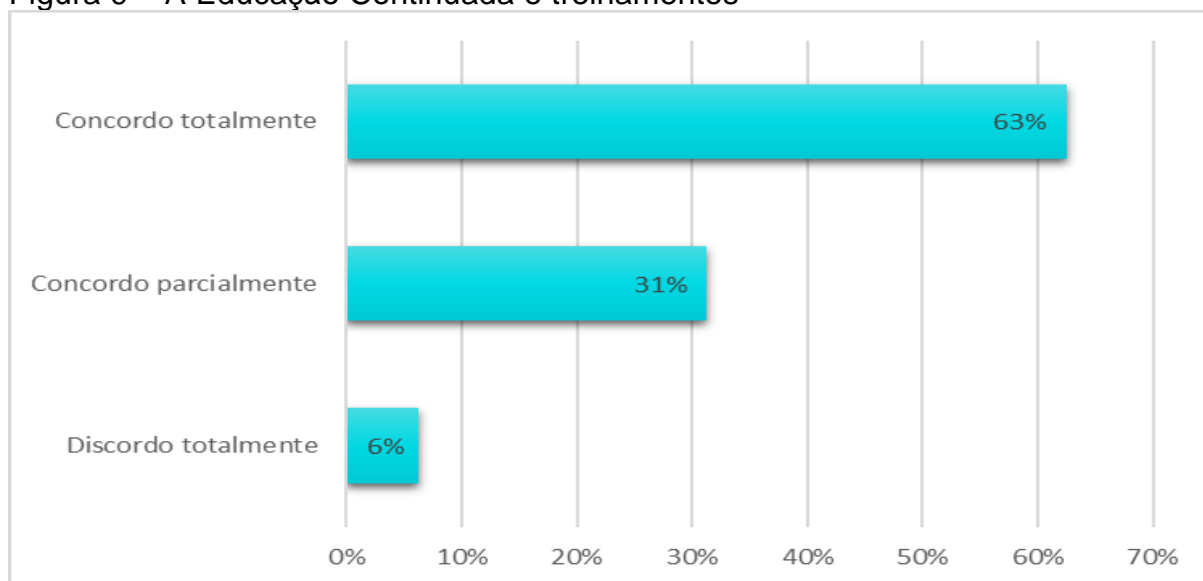




Observa-se que 12% dos respondentes declaram que em algum momento deixaram de agir de forma imparcial, e por consequência infringindo o princípio ético da imparcialidade, conforme Jund (2001) a profissão do auditor exige que respeite com firmeza os princípios éticos e as qualificações necessárias, porque é um profissional respeitado e que passa confiança aos usuários, sendo um destes princípios da imparcialidade.

Buscou-se verificar a posição dos respondentes quanto a educação continuada e se treinamentos oferecidos pela minha empresa são suficientes para a manutenção da qualidade do seu trabalho. O resultado desta variável se encontra demonstrado na figura 9.

Figura 9 – A Educação Continuada e treinamentos



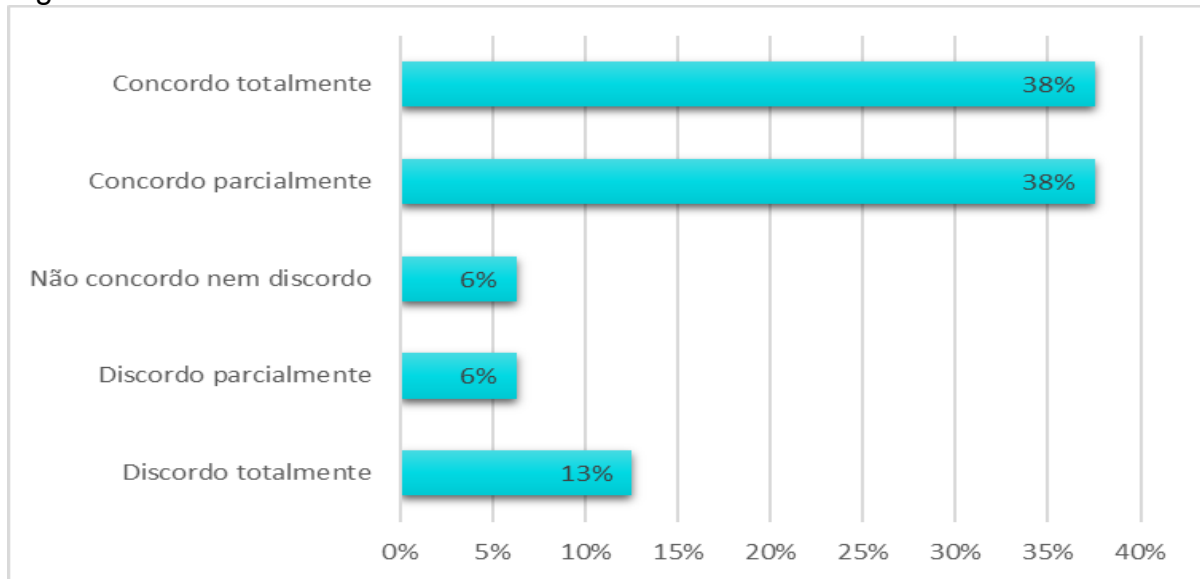
Fonte: Dados da pesquisa.

Observou-se que 63% dos participantes concordam totalmente e consideram que a empresa em que atua contribui para o melhor desenvolvimento do trabalho, mas 37% se opõem a total afirmação. A educação continuada e treinamentos são de fundamental importância e obrigatória nos termos do CFC (2017), pois a auditoria deve acompanhar a legislação e neste sentido os profissionais tem que sempre estar atualizados, principalmente porque a educação continuada é obrigatória para os auditores. As firmas de auditoria deveriam possuir programas de treinamento e atualização da sua equipe técnica, com o objetivo da manutenção da qualidade dos serviços prestados.

Procurou-se identificar a posição dos respondentes se a rotatividade dos auditores/equipes de auditoria contribui para detecção de fraudes, conforme figura 10.



Figura 10 - A rotatividade dos auditores e as fraudes

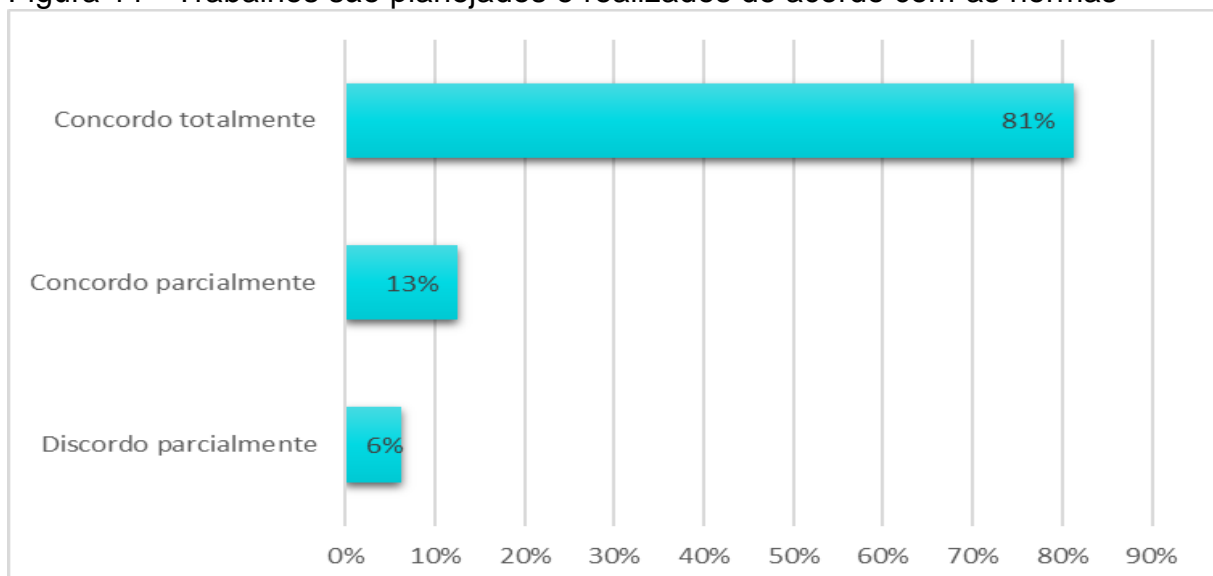


Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar que essa foi a questão com maior número de variação nas respostas. Há previsão de que a equipe de auditoria deve ser mudada, para diminuir os riscos de causar a ameaça de familiaridade conforme previsto pelo CFC (2009a) e também é demonstrado no artigo 31 da Instrução CVM 308 de 14 de maio 1999 CVM (2019), onde o auditor independente, pessoa física ou pessoa jurídica, não pode prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para sua recontração. No entanto, 19% dos respondentes discordam, que este fato cria ameaça e pensam que a continuidade pode ser mais vantajosa.

Na questão seguinte procurou-se identificar se os trabalhos dos quais participam são planejados e realizados de acordo com os métodos determinados pelas normas, conforme apresentado na figura 11.

Figura 11 - Trabalhos são planejados e realizados de acordo com as normas



Fonte: Dados da pesquisa.

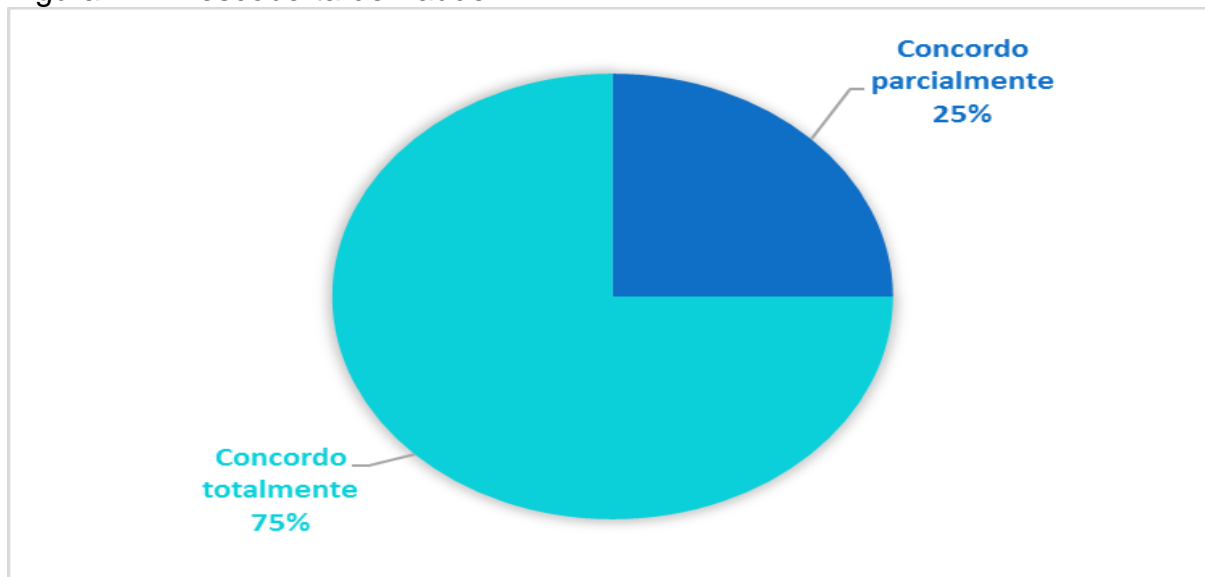


Levando em consideração as figuras anteriores, a figura 11 demonstra a consequência dos fatos já levantados, por isso 19% da população respondente afirma que os trabalhos em que participou, em algum momento, deixou de cumprir com alguma determinação prevista nas normas de auditoria.

Procurou-se identificar também se os pesquisados “sempre levam a conhecimento dos meus superiores sobre quaisquer informações do auditado que contenha dados incorretos, falsos e/ou enganosos”. Nesta questão, todos os respondentes afirmaram que concordam totalmente, sendo de fundamental importância porque assim mostram que não deixam passar estas informações sem a devida importância.

Procurou-se verificar a posição dos auditores independentes se diante de uma descoberta de uma fraude seguem criteriosamente as técnicas de auditoria e as normas, independente do resultado da exposição do fato para o auditado. Vislumbra-se o resultado na figura 12.

Figura 12 - Descoberta de fraude



Fonte: Dados da pesquisa.

Observou-se que 75% dos respondentes concordam totalmente e, portanto, estão cumprindo com o que é estabelecido nas normas de auditoria. Os outros 25% dos respondentes concordam parcialmente. Infere-se que em algum trabalho não tenham seguido a norma. Conforme as normas CFC (2016a) e CFC (2019c), há obrigação dos auditores em assegurar que não houve distorções relevantes nas Demonstrações Contábeis da empresa auditada e também diminuir as ameaças que podem ocorrer numa auditoria.

Com base no estudo correlato de Fernandes e Martins (2016) e neste artigo pode-se realizar a comparação entre os resultados encontrados. A caracterização dos respondentes obtidas na primeira seção dos dois estudos são diferentes, enquanto as perguntas da segunda seção onde algumas desta possuíam o mesmo sentido, pode-se observar que os auditores possuem perfis parecidos, onde a maioria das perguntas obtiveram respostas iguais e nas demais foram parecidas. Entretanto as comparações podem ter sido influenciadas pelo fato de uma pesquisa



ter 40 respondentes enquanto a outra obteve 16, também outro fato é uma ser auditores internos e externos e na apenas externos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria externa ou independente tem como objetivo principal analisar se as demonstrações contábeis de uma empresa estão em conformidade com o que as normas determinam e se não apresentam distorções relevantes, assim o auditor responsável realiza a emissão do Relatório de Auditoria onde apresenta a sua conclusão sobre as demonstrações, sendo está a opinião do auditor. Está determinado também qual é a opinião que o auditor tem que adotar dependendo dos fatos encontrados, portanto o auditor também possui normas a cumprir. Desta forma, além das Normas Técnicas relacionadas à execução dos trabalhos também deve seguir as demais relacionadas a área de atuação, inclusive as que são ligadas à ética profissional, sendo de fundamental importância.

O artigo buscou identificar o posicionamento dos auditores externos de Santa Catarina quando se depararam com a identificação de atos ilícitos no decorrer de seus trabalhos. Neste sentido, considera-se que os objetivos foram alcançados, o primeiro objetivo específico demonstrou-se por meio da fundamentação teórica, onde ao fundamentar sobre as normas que o auditor deve seguir ao realizar a auditoria, principalmente as relacionadas com as perguntas do questionário, porque a fundamentação serviu de base para a elaboração do mesmo aplicado posteriormente aos auditores independentes.

O segundo e terceiro objetivos específicos foram demonstrados na pesquisa realizada. Pode-se identificar o perfil dos auditores independentes sendo estes em maioria homens, com idade entre 41 a 50 anos, atuantes na área de auditoria independente com até 10 anos e possuindo especialização/MBA.

A pesquisa apontou se os mesmos seguem criteriosamente as normas ao descobrirem uma fraude, independente do resultado que acarretará ao auditado. Sendo que a maioria dos respondentes declarou estar cumprindo com o que as normas profissionais determinam, infere-se que em algum trabalho de auditoria, por parte de alguns dos pesquisados, isso não aconteceu, pelas respostas obtidas. Como foi possível observar nesta questão onde alguns respondentes optaram por concordo parcialmente.

Cabe destacar as questões que todos os respondentes afirmaram que concordam totalmente que foram: que conhecem e seguem criteriosamente os preceitos éticos; que não devem utilizar as informações dos auditados para a obtenção de vantagens para si ou para outrem; que sempre levam a conhecimento dos superiores sobre quaisquer dados incorretos, falsos e/ou enganosos.

Também cabe ressaltar as questões que obtiveram maior divergências nas respostas, como a auditoria e a ocorrência de erros e fraudes, foram obtidas quatro alternativas diferentes, sendo que este não é o objetivo principal do auditor, mas acaba se tornando como consequência do trabalho que realiza, portanto, os próprios auditores já ficaram divididos. Outra questão onde foi obtida três respostas diferentes foi sobre a educação continuada sendo um fator preocupante pois o auditor tem que estar sempre atualizado e cumprir com a carga horária obrigatória, então quando a empresa contribui facilita aos mesmos conseguir realizar estas horas também agregarem o conhecimento adquirido nestes cursos dentro na própria empresa de auditoria.



Perguntou-se também se os trabalhos são planejados e realizados conforme as normas, a pesquisa apontou que alguns auditores em algum trabalho não seguiram totalmente os preceitos normativos, pois nem todos concordaram totalmente com a afirmação. Mas todos os respondentes levam ao conhecimento dos superiores as informações incorretas, falsas e/ou enganosas quando encontram estes atos ilícitos. Portanto, com base nas respostas pode-se concluir que grande parte dos auditores pesquisados respeitam o que as normas determinam ao se deparar com atos ilícitos, outros não seguem ou apenas não concordam com alguns fatos.

Por fim a pergunta que foi possível obter todas as respostas disponíveis no questionário, foi quanto a rotatividade dos auditores que deve ser realizada conforme determinado pelas normas, onde o auditor ou firma de auditoria, não pode ficar mais de cinco anos realizando trabalhos para a mesma empresa, porque se ficar por muito tempo pode causar a ameaça de familiaridade e isso pode prejudicar a identificação das fraudes. Neste ponto, alguns dos auditores não concordam totalmente com esta afirmação e pode-se concluir que acreditam que trabalhar por mais tempo para uma empresa não prejudica a análise elaborada pelo mesmo.

Com a elaboração do artigo pode-se concluir que a maioria dos auditores externos de Santa Catarina que responderam ao questionário conhecem e cumprem o que as normas profissionais determinam.

As limitações de pesquisa relacionam-se à obtenção dos dados dos auditores, no sentido de conseguir enviar o questionário e ao recebimento das respostas. Como as informações são confidenciais nenhum órgão (CFC e IBRACON) forneceu os dados necessários. Desta forma, a solução encontrada para localizar os auditores foi procurar os *e-mails* e os telefones das empresas de auditoria de Santa Catarina para assim enviar o questionário aos auditores, sendo esta parte mais complexa, e pode não ter atingido todos os auditores externos de Santa Catarina. Também a não adoção de um critério de seleção quanto ao tamanho das empresas de auditoria que foi enviado o questionário, contendo assim empresas com apenas uma pessoa até as que possuem vários funcionários. Outra limitação encontrada foi a quantidade de auditores que responderam ao questionário, sendo poucos respondentes. Estes fatos podem ter influenciado no resultado encontrado. Outra limitação encontrada foi ter que amplificar a região pesquisada, pois a ideia inicial seria uma região menor, mas pela pouca quantidade de auditores externos nesta área, foi necessário aplicar a pesquisa em uma região maior, decidindo-se assim em toda Santa Catarina.

As recomendações para estudos futuros são a de aplicar o questionário com auditores externos de outros estados do Brasil podendo até realizar comparações entre estados. Podendo também realizar a elaboração de perguntas com exemplificações de fatos concretos que contenham elementos de ilicitude, para que assim os respondentes escolham uma opção e o autor analisa se está de acordo com as normas vigentes.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo: Textos, exemplos e exercícios resolvidos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.



ALVES, Aline. **Auditoria contábil avançada**. Porto Alegre SER - SAGAH 2017 1 recurso online.

BECKER, Alvido. **Auditoria externa aplicada às sociedades cooperativas: aspectos patrimoniais, formais e sociais**. São Paulo: Thomson, 2004.

BRASIL, **Decreto-Lei n.º 9.295 – de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências. Rio de Janeiro, 1946.

BRASIL, **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, 2002.

BRASIL, **Lei nº 12.249, 11 de junho de 2010**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências. Brasília, 2010.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHERMAN, Bernardo Creimer. **Auditoria: externa, interna e governamental**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Texto Integral da Instrução CVM Nº 308, de 14 de maio de 1999, com as Alterações Introduzidas Pelas Instruções CVM no 509/2011, 545/2014, 591/2017, 609/2019 E 611/2019**. Rio de Janeiro, 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC PA 01: Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes**. Brasília: CFC, 2009a.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 505: Confirmações Externas**. Brasília: CFC, 2009b.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 520: Procedimentos Analíticos**. Brasília: CFC, 2009c.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 530: Amostragem em Auditoria**. Brasília: CFC, 2009d.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 610: Utilização do Trabalho de Auditoria Interna**. Brasília: CFC, 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC PA 13 (R2): Exame de qualificação técnica**. Brasília: CFC, 2015a.





CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 1.486/2015:** Regulamenta o Exame de Suficiência como requisito para obtenção de Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Brasília: CFC, 2015b.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 200 (R1):** Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Brasília: CFC, 2016a.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 230 (R1):** Documentação de Auditoria. Brasília: CFC, 2016b.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 240 (R1):** Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília: CFC, 2016c.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 300 (R1):** Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília: CFC, 2016d.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 315 (R1):** Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. Brasília: CFC, 2016e.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 330 (R1):** Resposta do auditor aos riscos avaliados. Brasília: CFC, 2016f.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 450 (R1):** Avaliação das distorções identificadas durante a auditoria. Brasília: CFC, 2016g.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 500 (R1):** Evidência de Auditoria. Brasília: CFC, 2016h.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 560 (R1):** Eventos Subsequentes. Brasília: CFC, 2016i.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 570:** Continuidade Operacional. Brasília: CFC, 2016j.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 580 (R1):** Representações Formais. Brasília: CFC, 2016k.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 700:** Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Brasília: CFC, 2016l.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 701:** Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente. Brasília: CFC, 2016m.



CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 705**: Modificações na Opinião do Auditor Independente. Brasília: CFC, 2016n.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 706**: Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. Brasília: CFC, 2016o.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 720**: Responsabilidade do auditor em relação a outras informações. Brasília: CFC, 2016p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC PG 12 (R3)**: Educação Profissional Continuada. Brasília: CFC, 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC PA 400**: Independência para trabalho de auditoria e revisão. Brasília: CFC, 2019a.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC PG 01**: Código de Ética Profissional do Contador. Brasília: CFC, 2019b.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC PG 100 (R1)**: Cumprimento do Código, dos Princípios Fundamentais e da Estrutura Conceitual. Brasília: CFC, 2019c.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC PG 300 (R1)**: Contadores que prestam serviços (contadores externos). Brasília: CFC, 2019d.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Deliberação CFC n.º 55, de 16 de abril de 2020**. Aprova critérios para o cumprimento do Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC) em 2020, em face da declaração de pandemia da Covid-19 no País. Brasília: CFC, 2020.

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

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais**: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERNANDES, Ariane Caruline; MARTINS, Vidigal Fernandes. Ética do profissional de auditoria: dilemas morais envolvendo atos ilícitos na execução de sua atividade. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**. Minas Gerais, v. 4, n. 10, p. 71-86, 2016.

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

GIL, Antonio de Loureiro. **Como evitar fraudes, pirataria e conivência**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.





JUND, Sergio. **Auditoria:** conceitos, normas, técnicas e procedimentos, teoria e 500 questões, estilo ESAF, UNB e outras. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

LINS, Luiz S. **Auditoria:** uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa: atualizado pelas leis 11.638/07 e 11.941/09 e normas do CPC: contém exercícios. São Paulo: Atlas, 2011.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias. **Perícia contábil:** uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional: casos praticados. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PEREIRA, Vaniza. **Controladoria.** Porto Alegre SAGAH 2016 1 recurso online ISBN 9788569726210.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.



**Apêndice A - Normas Aplicadas aos Trabalhos de Auditoria**

NORMA	O QUE A NORMA ABORDA
NBC TA	Normas Brasileiras Técnicas
NBC TA 200 (R1) (CFC, 2016a)	Aborda as responsabilidades gerais do auditor externo no comando da auditoria em conformidade com normas de auditoria, as brasileiras e internacionais.
NBC TA 230 (R1) (CFC, 2016b)	Traz a responsabilidade que o auditor tem de elaborar a documentação de auditoria para a auditoria das demonstrações contábeis.
NBC TA 240 (R1) (CFC, 2016c)	Aborda a responsabilidade do auditor referente a fraude na auditoria das demonstrações contábeis.
NBC TA 300 (R1) (CFC, 2016d)	Trata do dever do auditor no planejamento da auditoria de demonstrações contábeis, esta norma se aplica para auditorias recorrentes.
NBC TA 315 (R1) (CFC, 2016e)	Aborda o dever do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorções relevantes encontrado nas demonstrações contábeis, através do conhecimento e ambiente da empresa, também do controle interno da organização.
NBC TA 500 (R1) (CFC, 2016h)	Traz o que compõe a evidência de auditoria e trata o dever que o auditor tem na definição e execução de procedimentos de auditoria para obter uma boa evidência para realizar conclusões razoáveis e embasar a opinião do auditor.
NBC TA 505 (CFC, 2009b)	Aborda a utilização por parte do auditor de procedimentos de confirmações externas.
NBC TA 520 (CFC, 2009c)	Traz os procedimentos analíticos utilizado pelo auditor, também aborda a responsabilidade do mesmo de realizar procedimentos perto do final da auditoria, que contribuem na formação de uma conclusão geral sobre as demonstrações contábeis.
NBC TA 530 (CFC, 2009d)	A aplicação desta norma acontece quando o auditor resolve utilizar de amostragem na execução de procedimentos de auditoria, aborda a definição e seleção de amostragem estatística e não estatística, aplicação de testes de controles e detalhes e na análise dos resultados encontrados.
NBC TA 560 (R1) (CFC, 2016i)	Traz as responsabilidades que o auditor externo possui em relação a eventos subsequentes ocorridos na auditoria das demonstrações contábeis.
NBC TA 570 (CFC, 2016j)	Aborda o dever que o auditor independente possui na auditoria das demonstrações contábeis, sobre a continuidade operacional e as complicações para o relatório do mesmo.
NBC TA 580 (R1) (CFC, 2016k)	Trata do dever que o auditor tem de obter representações formais, ou seja, por escrito da administração e quando adequado dos responsáveis pela governança, na auditoria das demonstrações



	contábeis.
NBC TA 610 (CFC, 2014)	Aborda a responsabilidade do auditor independente quando utiliza do trabalho de auditoria interna, seja utilizando trabalhos realizados pelos auditores internos para a obtenção de evidência de auditoria, ou utilizando o auditor interno para o auxiliar na auditoria.
NBC TA 700 (CFC, 2016l)	Traz a responsabilidade que o auditor possui na formação da opinião, a forma e o conteúdo do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis.
NBC TA 701 (CFC, 2016m)	Aborda o compromisso que o auditor tem em comunicar os principais assuntos de auditoria no relatório do mesmo, aborda o julgamento feito pelo auditor sobre o que irá comunicar, a forma e o conteúdo.
NBC TA 705 (CFC, 2016n)	Aborda a responsabilidade do auditor de elaborar uma opinião em conformidade com as circunstâncias, portanto se ao elaborar de acordo com a NBC TA 700 o auditor concluir que terá que modificar a opinião sobre as demonstrações contábeis deverá seguir esta norma. Trata também como a forma e o conteúdo do relatório são afetados quando é expressada uma opinião modificada.
NBC TA 706 (CFC, 2016o)	Traz as comunicações adicionais incluídas no relatório do auditor independente que são os parágrafos de ênfase e os parágrafos de outros assuntos. Surgem quando o auditor quer chamar atenção para determinado assunto que tem no relatório, ou até mesmo assunto que não constam no relatório do auditor, mas que é relevante para os usuários entenderem a auditoria.
NBC PG	Normas Brasileiras Profissionais
NBC PG 01 (CFC, 2019b)	Trata do código de ética profissional do contador e técnico em contabilidade, ou seja, a conduta que os mesmos tem que ter no exercício da atividade e nos temas com relação a profissão e a classe contábil.
NBC PG 12 (R3) (CFC, 2017)	Aborda a regulamentação do programa de educação profissional continuada aplicada aos profissionais de contabilidade, com o objetivo também de definir as ações para viabilizar, controlar e fiscalizar o cumprimento desta norma, ações estas tomadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade.
NBC PG 100 (R1) (CFC, 2019c)	Trata sobre a aplicação geral aos profissionais da contabilidade, trazendo os princípios éticos a serem seguidos.
NBC PG 300 (R1) (CFC, 2019d)	Aborda as exigências e material de aplicação para os contadores que prestam serviços (contadores externos)



## Apêndice B – Questionário Aplicado na Pesquisa

### SEÇÃO 1: Caracterização dos Respondentes

- 1) Gênero  
 Feminino  
 Masculino
  
- 2) Qual a sua idade?  
 até 20 anos  
 De 21 a 30 anos  
 De 31 a 40 anos  
 De 41 a 50 anos  
 Mais de 50 anos
  
- 3) Qual o tempo de atuação como auditor(a) Independente?  
 Menos de 1 ano  
 De 1 a 5 anos  
 De 6 a 10 anos  
 De 11 a 15 anos  
 De 16 a 20 anos  
 De 21 a 25 anos  
 De 26 a 30 anos  
 Mais de 31 anos
  
- 4) Qual o seu nível de escolaridade?  
 Superior incompleto  
 Superior completo  
 MBA/Especialização  
 Mestrado  
 Doutorado  
 Pós-Doutorado

### SEÇÃO 2: QUESTÕES DE PESQUISA

- 1) O objetivo do auditor é o de demonstrar como a auditoria pode evitar a ocorrência de erros e fraudes nas empresas.  
 Discordo totalmente  
 Discordo parcialmente  
 Não concordo nem discordo  
 Concordo parcialmente  
 Concordo totalmente
  
- 2) Tenho conhecimento e sigo os preceitos éticos normativos relacionados a atividade da auditoria.  
 Discordo totalmente  
 Discordo parcialmente  
 Não concordo nem discordo  
 Concordo parcialmente



Concordo totalmente

3) Mantenho relacionamento com os auditados de forma isenta de quaisquer conflitos financeiros ou de conflitos de interesses pessoais.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

4) Eu acredito que informações confidenciais do auditado não devem ser utilizadas para obtenção de vantagens para mim ou para beneficiar terceiros.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

5) Eu procuro sempre manter o sigilo das informações da entidade auditada, tanto internamente quanto em relação a outras equipes de auditoria.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

6) Procuro agir sempre de maneira imparcial com os auditados, não aceitando quaisquer interferências em relação ao escopo do trabalho que possam comprometer a opinião/julgamento dos trabalhos e a qualidade final do relatório/parecer de auditoria.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

7) A Educação Continuada e treinamentos oferecidos pela minha empresa são suficientes para a manutenção da qualidade do meu trabalho.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

8) A rotatividade dos auditores/equipes de auditoria contribui para detecção de fraudes.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo



- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

9) Os trabalhos de que participo são planejados e realizados de acordo com os métodos determinados pelas normas.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

10) Sempre levo a conhecimento dos meus superiores sobre quaisquer informações do auditado que contenha dados incorretos, falsos e/ou enganosos.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

11) Diante de uma descoberta de uma fraude sigo criteriosamente as técnicas de auditoria e as normas, independente do resultado da exposição do fato para o auditado.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente