



A QUALIDADE NA AUDITORIA INDEPENDENTE

Douglas Vinicyus Ferreira Dos Reis¹

Denise Gomes Barros Cintra²

RESUMO

Uma das grandes preocupações da auditoria, é a possibilidade de ocorrer uma interpretação técnica errônea que envolva a emissão de opinião e parecer do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Portanto, o auditor utiliza condições que proporciona a ele uma segurança maior no julgamento dos relatórios financeiros, aplicando diversas técnicas em busca de obter evidências precisas e fidedignas. Analisando também se as empresas seguem a observância das normas brasileiras de contabilidade, e se também atende os princípios contábeis na elaboração e divulgação das respectivas demonstrações contábeis. Este trabalho apresenta uma forma de como as demonstrações financeiras são auditadas obedecendo as normas brasileiras de contabilidade, tem também o propósito de expressar a importância da auditoria independente nos relatórios financeiros, com o objetivo de dar confiabilidade nas informações que são destinadas para usuários internos e externos. Demonstrando a importância que a função do auditor independente tem para o desenvolvimento do mercado, utilizando-se do controle externo de qualidade que depende intrinsecamente das suas habilidades técnicas e competência profissional para garantir aos usuários maior segurança e fidedignidade no controle das informações que são retratadas, a qualidade das informações auditadas está diretamente relacionada com alguns requisitos, como a independência profissional, a qualificação técnica do auditor, e na frequência de fiscalização exercida pelas entidades supervisoras. Já o controle de qualidade interno é responsável por elaborar planos de ação para correção de inexatidões encontradas nos procedimentos feitos para averiguar a qualidade da informação, e supervisionar a preparação das informações contábeis, respeitando as normas brasileiras de contabilidade vigentes.

PALAVRAS-CHAVE: Demonstrações financeiras; Auditoria; Contabilidade.

¹ Discente do curso de Ciências Contábeis, do 7º período. E-mail: dougreis1@outlook.com.

² Professora Esp. E-mail: denise@unifaj.edu.br.

ABSTRACT

One of the major concerns of the audit is the possibility of an erroneous technical interpretation involving the issuance of an independent auditor's opinion on the financial statements. Therefore, the auditor uses conditions that provide him with greater security in judging financial reports by applying various techniques in order to obtain accurate and reliable evidence. It also examines whether companies comply with Brazilian accounting standards and whether they also comply with accounting principles in the preparation and disclosure of their financial statements. This paper presents a form of how the financial statements are audited in compliance with the Brazilian accounting standards. It is also intended to express the importance of independent auditing in financial reporting, in order to give reliability to information that is intended for internal and external users. Demonstrating the importance that the role of the independent auditor has for the development of the market, using external quality control that depends intrinsically on its technical skills and professional competence to guarantee users greater security and trust in the control of the information that is portrayed, the quality of the audited information is directly related to certain requirements, such as professional independence, the technical qualification of the auditor, and the frequency of supervision exercised by the supervisory entities. Internal quality control is responsible for drawing up action plans to correct inaccuracies found in the procedures used to ascertain the quality of the information and to supervise the preparation of the accounting information, in compliance with the Brazilian accounting standards in force.

KEYWORDS: Financial statements; Audit; Accounting.

INTRODUÇÃO

As normas brasileiras de contabilidade exigem que o trabalho do auditor seja adequadamente sistêmico e planejado, para que consiga estabelecer as metas de serviços de auditoria, com qualidade, excelência e menor custo.

Em conformidade com o que está sendo evidenciado nesta pesquisa, qual a influência que o controle de qualidade tem sobre a emissão de opiniões, ou pareceres relacionados às demonstrações contábeis. Fazendo uma análise e verificação para apurar se as elaborações dos relatórios financeiros foram preparadas seguindo a observância dos princípios de contabilidade aceitos, e se a aplicação desses princípios condiz com a uniformidade do exercício social em comparação com o exercício social anterior, e a existência de confiabilidade nas informações, promove-se aos usuários uma melhor compreensão sobre as demonstrações financeiras divulgadas.

O controle de qualidade das informações tem o propósito de certificar que a execução dos trabalhos seja apresentada com fidedignidade, atendendo as exigências dos usuários por informações mais confiáveis, tendo como fator procedente a reforma bancária brasileira de

1964 e a publicação da Lei no 4.728/65, que estabeleceu diretrizes para as operações de mercado de capitais, com o intuito de proporcionar segurança e proteção aos stakeholders, e para que se obtenha um nível elevado de credibilidade, as análises de relatórios efetuadas pelos auditores independentes é supervisionada por instituições regulamentadoras que incluem a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BACEN) e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON).

O principal objetivo deste trabalho é evidenciar os benefícios auferidos com o controle interno e externo de qualidade, em proeminência nos trabalhos de auditoria executados em companhias abertas, demonstrando como é a atuação da Auditoria no mercado de capitais do Brasil, quais são os procedimentos para habilitação e registro do auditor externo, como é feito o exame de competência técnica, quais os benefícios obtidos com a competência técnica do auditor.

A metodologia auferida para elaboração deste artigo é fundamenta em avaliações de materiais e com investigações em documentos contemporâneos e retrospectivos, relativos as revisões bibliográficas no controle interno e externo de Qualidade.

1. ATUAÇÃO DA AUDITORIA DO MERCADO DE CAPITAIS NO BRASIL

De uma maneira histórica, o desempenho da auditoria independente vem sendo compreendido como peça principal para a continuidade dos mercados financeiros e de capitais (U.S. CHAMBER OF COMMERCE, 2006), fundamentando uma ideia de que ao evidenciar a fidedignidades das informações contábeis, tem colaborado para que tenha um conjunto de negócios mais fidedigno.

Esses procedimentos para assegurar a confiabilidade da informação retratada vêm recebendo uma atenção especial nos últimos tempos, segundo Kallapur, Sankaraguruswamy e Zang (2010) em virtude da diminuição do número de grandes empresas de auditoria no decorrer dos anos, frente ao acontecimento significativo que foi a dissolução da Arthur Andersen, no cenário da crise de confiança ocasionadas pelas fraudes e falsificações contábeis cometidas pela Enron.

Existe preocupações que são ressaltadas sobre esse cenário, como a mencionada pela *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), ao declarar que é de extrema relevância obter informações a respeito das empresas de auditoria contábil, especialmente sobre

os trabalhos desenvolvidos e a qualidades desses trabalhos, no âmbito em que as grandes firmas de auditoria contábil do setor é responsável por uma parte significativa dos trabalhos de auditoria executados nas grandes companhias que tem suas ações negociadas na bolsa de valores (TORRES, 2010-a).

Mautz e Sharaf (1985, apud ALEXANDER; JERMAKOWICZ, 2006, p.147) ressaltam os denominados “critérios estabelecidos”, que para eles é considerado os princípios contábeis aceitos. Destaca-se, que os profissionais de auditoria devem levar em consideração o fato de que modelo ou avaliação de apresentação não deve alterar as informações e torna-las falsas. Portanto, a responsabilidade do auditor pode ser resumida em dois propósitos: o primeiro é estabelecer se evidenciação está conforme os princípios contábeis geralmente aceitos; e, em segundo lugar examinar se a execução dos princípios terá consequência satisfatória dos fatos.

Uma opinião compatível é expressa por Merchant e Van der Stede (2007) e pela *International Federation of Accountants* (IFAC, 2008), ao declarar que de acordo com os procedimentos, o propósito da auditoria realizada nas demonstrações financeiras é demonstrar um ponto de vista a respeito de sua preparação, em todas suas formas materiais, conforme um framework adequado, que são as normas contábeis definidas pelas instituições reguladoras.

Múrcia (2007) destaca o aspecto da fidedignidade das informações, ressaltando que a importância do desempenho das atividades do auditor é dar segurança ao investidor, diminuindo as diferenças informacionais que existe na ligação com o controlador. Boynton, Johnson e Kell (2002) também dá ênfase nas questões dos conflitos de agência, ao dizer que a obrigação das demonstrações financeiras sujeita-se à auditoria independente e pode ser imposto quatro circunstâncias: diminuição dos conflitos de interesse entre os profissionais que utiliza e prepara as amostragens, redução na quantidade de erros ocorridos na preparação dos demonstrativos, representação dos usuários que não estão presentes pessoalmente no momento, analisar os relatórios contábeis por uma terceira pessoa independente com expertise e qualificação, na intenção de aprovar as movimentações das empresas.

2. O CONTROLE DE QUALIDADE NA AUDITORIA INDEPENDENTE

A qualidade dos trabalhos prestados pelos auditores independentes tem relação direta com a qualificação técnico-profissional do auditor, e à sua autonomia relacionada a entidade auditada.

Segundo Radebaugh e Gray (2002, p.311), a característica particular da profissão de auditoria necessita do prestígio profissional contábil e de auditoria, da essência da doutrina educacional e dos métodos de reconhecimento do auditor independente, a reputação é que irá definir se a profissão tem capacidade de atrair profissionais qualificados. As condições do processo educacional submetem-se a importância dada a função do contador e auditor, já o desenvolvimento de verificação de um fato, que sofre mudanças de um país para o outro, é executado pelo setor público ou privado, e determina o atendimento de condições educacionais, conhecimento profissional e aprovação em testes específicos (RADEBAUGH, GRAY, 2002, p.311),

Conforme Boynton, Johnson e Kell (2002, p.51), para obtenção da qualidade no desenvolvimento das auditorias, os auditores criaram nos estados unidos uma estrutura regulatória que contempla determinação de normas, regulamentos pela empresa de auditoria e pela categoria profissional. A regulação da própria empresa de auditoria acontece com a aplicação de procedimentos e políticas que ultrapassam a descrição das normas profissionais, com o propósito de reconhecer aos serviços um modelo de qualidade superior (BOYNTON, JOHNSON, KELL, 2002, p.51)

A qualidade da auditoria foi determinada por DeAngelo (1981) e por Watts Zimmerman como uma possibilidade conjunta de que um auditor independente encontre um erro no sistema contábil de entidades auditadas e que comunique seus clientes através de pareceres. Abordando a competência técnica no conteúdo da qualidade de uma auditoria, isso permite que as descobertas de fraudes e erros no sistema contábil das empresas auditadas necessita da qualificação técnica do auditor, dos recursos tecnológicos usados no processo, e na realização dos trabalhos de auditoria, da metodologia usada no momento em que são feitas as auditorias e da abrangência de seus exames (DEANGELO, 1981, P.186).

Esse conteúdo, terá atuação sobre a capacidade dos graus de especialização e na preparação das equipes de auditorias, como em uma indústria, tendo o conhecimento e a experiência como principal direcionador dos trabalhos desempenhados pela auditoria no seu campo de atuação (CARSON, 2009, P.358).

Segundo Watkins et. al (2004, p.153), as influências para harmonização entre os mais variados níveis de qualificação profissional será encontradas nos níveis de demandas e ofertas dos serviços de auditoria, ainda chega justificar que a demanda por auditores independentes capacitados serão definidos sobre as formas ligadas a estratégia de administração de riscos das

empresas auditadas, e a oferta de auditorias qualificadas será definida sobre a forma de gestão dos riscos da empresa de auditoria e também pelos honorários recebidos pelo serviço prestado.

Segundo Crepaldi, Silvio Aparecido (2013), as empresas de auditoria ou profissionais autônomos externos, tem a tarefa de inserir e sustentar normas e métodos de supervisão de controle interno de qualidade, que assegura a qualidade e confiabilidade dos trabalhos executados, seguindo as normas e os procedimentos inerentes ao controle de qualidade interno, determinando que os documentos devem ser seguidos de modo formal, com a compreensão de todas as partes envolvidas aos auditores externos, as normas e métodos tem que estar à disposição do conselho federal de contabilidade, requisitos indispensáveis para o seguimento da fiscalização, juntamente com os órgãos reguladores de atividades de mercado.

O auditor tem que construir um sistema de controle de qualidade tendo em vista avaliar, com regularidade, se os trabalhos desenvolvidos seguem a observância das normas técnicas e profissionais do auditor externo (CREPALDI, 2013).

De acordo com Crepaldi, Silvio Aparecido (2013), as atividades de controle de qualidade deverão ser determinadas em concordância com a formação da equipe técnica do auditor e a dificuldade dos trabalhos prestados, se na ocasião o auditor atuar sem a ajuda de assistentes, o controle da qualidade está relacionado com a qualificação profissional do auditor.

3.DIRETRIZES BRASILEIRAS DIRECIONADAS AO CONTROLE DE QUALIDADE DA AUDITORIA EXTERNA

3.1 Habilitação e Registro do Auditor Independente

Conforme a Resolução CMN no 3.198, de 27 de maio de 2004 e a Resolução CNSP, de 22.12.2004, da SUSEP, que determina exigências no cumprimento da auditoria das demonstrações contábeis, desta forma, para o auditor independente produzir trabalhos para empresas fiscalizadas pelo BACEN, CVM e SUSEP, tem que estar legalmente habilitado pela CVM.

A CVM por meio da instrução nº 308, de 14 de maio de 1999. Que regulamentou o cumprimento das diretrizes estabelecidas nos pronunciamentos técnicos do IBRACON e de regras emitidas pelo CFC, contendo o Código de Ética Profissional proposto a definir as condutas e instruções para realização das atividades profissionais dos contadores, inclusivamente quando desempenha funções auditoria, pericia, árbitro ou assistente-técnico.

A concepção de qualidade dos trabalhos de auditoria, de acordo com Horita Ito, Mendes, Niyama (2008, p.312), está relacionado a capacidade técnica desenvolvida pelos auditores, à autonomia e à observância às normas de auditoria e contábil, determinados pelos órgãos regimentares. No quadro está ilustrando as exigências relacionadas à formação profissional do auditor externo.

Quadro 01: Fases de carreira do auditor juntamente com as normas aplicáveis.

Etapas da Carreira	Normas
1- Bacharelado em Ciências Contábeis	Resolução CFC nº 1.372/2011 e Instrução 308/1999
2- Exame de Suficiência do CFC	Resolução CFC nº 1.301/2010, alterada posteriormente pela Resolução CFC nº 1.373/2011
3- Registro no CRC	Instrução Normativa CVM nº 308/1999
4- Exame de Qualificação Técnica Geral do CFC	Resolução CFC nº 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, alterada pela Resolução CFC nº 1.147/2008
5- Exame de Qualificação Específica do BACEN e SUSEP	Resolução BACEN nº 3.198/2004 (alterada pela Resolução nº 3.771/2009) e Resolução CNSP nº 118/2004, da SUSEP, alterada pelas CCI/SUSEP/DECON nº 05/2005, 06/2005 e 05/2006
6- Registro na CVM	Instrução CVM nº 308/1999

FONTE: Adaptado de Amorim (2012).

Existem também as exigências de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC PA 12 – Resolução nº1377/2011, a realização de 40 pontos de educação profissional continuada por ano, de acordo com as tabelas de pontuação demonstradas nas normas, estando sujeito a punições de perda do registro do CNAI em ocasiões de não obediência a carga horária de treinamentos estipulados, é de extrema relevância citar que o propósito do programa é requalificar e ampliar os conhecimentos técnicos e profissionais imprescindíveis à qualificação e ao seguimento das normas que conduzem as atividades de auditoria de demonstrações contábeis, reconhecido pelo sistema CFC/CRCs (NBC PA 12, 2011).

Para o auditor independente ser um excelente profissional é essencial atender a todas as condições normativas, e que tenha habilidades técnicas, aspectos morais e ética profissional, o

auditor externo deve ter entendimento sobre os controles, e os processos e métodos usados pela empresa, ter um bom domínio das matérias que tem ligação com sua profissão, como economia, língua estrangeira, relações humanas, finanças empresariais, ter amplo conhecimento técnico de contabilidade, possuir postura moral, ligados ao trabalho em que exerce e que é estabelecido pelo código de ética da profissão, que é formado pelas responsabilidades profissionais e sociais (FRANCO e MARRA, 2001).

3.1.1 Exame de Qualificação Técnica

O exame de capacitação técnica instituído pela NBC P 5 (Resolução CFC no 989/03) é obrigatório desde 01 de janeiro de 2004. Foi estabelecido pelo conselho federal de contabilidade juntamente com o IBRACON para uma avaliação de competência profissional e conhecimento técnico dos contadores habilitados que tem pretensão de adquirir o registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI).

Os contadores, que independentemente do período de registro, estiverem inscritos no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), e que seu registro esteja legalmente normalizado, poderá se registrar no CNAI, e para que isso aconteça terá que se submeter a uma habilitação no Exame de Qualificação Técnica, realizado pelo CFC em suporte ao IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (CREPALDI, 2010, p.71).

Segundo Machado L., Machado M. e Santos (2009), logo após a inscrição, o auditor deverá obedecer três imposições para que seu registro continue válido no CNAI: permanecer com registro normalizado no Conselho Regional de Contabilidade; confirmar sua presença no Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC), e tendo que continuar atualizando suas informações inerentes ao seu cadastro.

3.2 A COMPETÊNCIA TÉCNICA PROFISSIONAL

Ao apresentar a capacidade técnica no âmbito da qualidade de uma auditoria, pode considerar que o descobrimento de uma falha nos procedimentos contábil da empresa auditada necessita da competência técnica do auditor, das tecnologias utilizadas no desenvolvimento das auditorias, dos métodos praticados no decurso da auditoria e da amplitude de seus exames (DeANGELO, 1981a, p.186).

De acordo com Watkins et al.(2004, p.153-193), conforme algumas pesquisas feitas sobre a matéria acadêmica da auditoria externa, os estímulos para a relação de níveis distintos de competência serão identificados nos níveis de demanda pelos serviços de auditoria e também no nível de proposta desses trabalhos, e ainda alega que a procura por auditores qualificados tem como fator decisório a circunstância vinculada a gestão de risco dos clientes e os conflitos ocorridos, e as propostas de auditorias de qualidade é estabelecida por condições de gerenciamento de riscos da empresa de auditoria e pela remuneração da auditoria.

Conforme Boynton et al. (2002, p.68), afirma que a busca por auditores qualificados está relacionada as demandas por serviços complexos, que necessita de um alto nível de conhecimento técnico para realização dos trabalhos, e que irá contribuir para a obtenção dos resultados.

A competência técnica possibilita adquirir uma análise mais vantajosa das informações retratadas para os investidores ou credores, desta forma, seria compreensível presumir que existem estímulos para recrutar auditores qualificados, obtendo um resultado desejável na análise econômica das empresas e dos projetos (ALMUTAIRI, 2009, p.600-623).

Um fundamento prático e parecido com esse procedimento é a descoberta de onde ele reconheceu o sentido de qualidade principal das informações auditadas por um profissional de auditoria tecnicamente competente, que é o principal responsável pela avaliação e verificação das informações demonstradas nos relatórios (RICCHIUTE, 2002; HAYES, 2005).

Já nas áreas ofertadas de auditorias de qualidade por qualificação técnica, é preciso levar em consideração os fundamentos de Carson (2009, p.355-382), supondo, que encontre prêmios nos honorários das auditorias executadas por profissionais extremamente qualificados, que pode ser formado em um estímulo econômico aos profissionais na proposta de capacitação técnica, desta forma, seus fundamentos práticos se encontram alinhado com as opiniões fundadas aproximadamente três décadas atrás por DeAngelo (1981b), os auditores externos tem suporte para fornecer serviços de um padrão excepcional, que pode acontecer através de seus procedimentos técnicos efetuados nos trabalhos de verificação da informação.

Em suma, destaca-se o contexto dos estudos que se beneficia de métricas embasadas em números contábeis, que buscará demanda e oferta por capacitação, que o resultado aconselha, de modo geral, que os auditores independentes estará relacionado as informações contábeis de grande padrão (GUL et al., 2009; KRISHNAM, 2003; BALSAM et al.,2003).

3.3 A RELEVÂNCIA DO CONTROLE INTERNO DE QUALIDADE NAS EMPRESAS

As primeiras regras e métodos de auditorias estabelecidos foram criados em janeiro de 1972 pelo IBRACON, (que na época era representado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IAIB) e sancionado pelo CFC através da deliberação CFC nº321, em 14 de abril de 1972. Essas medidas faziam parte das necessidades básicas a serem analisadas pelos auditores independentes, na execução dos serviços de auditoria, estabelecendo diretrizes de execução geral relacionado ao auditor, na realização dos serviços e aos pareceres.

Segundo Imoniana (2001, p. 95) menciona as respectivas descrições, elaborada pelo comitê de procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), o controle interno inclui o projeto de organização e o agrupamento coordenado dos procedimentos e modelos empregados na entidade para salvaguardar os ativos, analisar a exatidão e a veracidade das informações levantadas, produzir a eficiência das movimentações e incentivar a ligação com as políticas determinadas pela gerência.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), por meio da Instrução SEST nº 02, de 5 de outubro de 1986, determina os norteamentos exclusivos para seguimento das regras do exercício profissional de auditoria interna, e destaca que o controle interno se define em qualquer atitude tomada pela gestão da empresa, para aumentar a possibilidade de atingir os objetivos e metas estabelecidos (ALMEIDA, 1996).

As instruções normativas serão estabelecidas para o seguimento e apresentação de controle interno como: A junção de tarefas, projetos, metodologias e estratégias relacionadas, empregado com intuito de garantir que os propósitos dos órgãos e entidades do poder público possa ser auferido, de maneira fidedigna e precisa, demonstrando desvios imprevisíveis no decorrer da administração, até o momento da obtenção dos propósitos estabelecidos pela administração Pública (BALL, RAY, 2008, p. 427-432).

Mautz (1987, p.163) reconhece que o controle interno da informação é o procedimento utilizado para representar as mudanças e as medidas feitas pelos responsáveis e gestores de entidades financeiras para direcionar e comandar os colaboradores, em busca da obtenção das metas estipuladas pela empresa.

Ainda se enfatiza que o âmbito do controle transmite a filosofia, as ações e a responsabilidade apresentada pela gestão da empresa para a formação de um ambiente propício para uma elaboração e efetivação melhor conduzida das movimentações da empresa, O elemento de controle estimula vigorosamente a efetividade dos processos de controle da entidade objetivando a otimização dos recursos da entidade, por meio da análise de métodos e procedimentos que asseguram que as metas propostas sejam alcançadas de acordo com o planejamento feito pela companhia (ATTIE 1992, p. 110).

3.4 O CONTROLE EXTERNO DA QUALIDADE

3.4.1 Revisão Externa pelos Pares

Advento da Revisão pelos pares, de acordo com o estudo realizado por Casterella, Jensen e Knechel (2006), se iniciou em 1970 nos estados unidos, com o intuito de desenvolver um sistema que ampliasse a confiabilidade dos serviços de auditoria. Uma vez que os serviços estavam sendo alvo de desconfiança dos interessados nas informações, decorrente dos inúmeros erros encontrados nos relatórios contábeis auditados (FRANCO, MARRA, 2001, p. 26).

Até então o sistema é gerenciado pelo AICPA – (*American Institute of Cerified Public Accountants*) que é o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, sendo que até 2002, era administrado pelo já extinto POB - *Public Oversight Board*. Que nos dias de hoje é rigidamente comandada pelos 42 órgãos administradores e pelo conselho de revisão pelos pares do AICPA ” (MENDES, NIYAMA, HORITA ITO, 2008, p. 312-328).

O objetivo do planejamento de revisão pelos pares foi fundamentado por certos recursos de controle de qualidade determinados pelo AICPA, por meio das diretrizes designadas pela *Statement on Quality Standards* (SQCS) nº 1/1970, que é a declaração sobre os padrões de qualidade, sendo ela que assegura as Regras de Controle de Qualidade, já a declaração nº 25/1980 tem o intuito de enunciar as Normas de Auditoria (ANANTHARAMAN, 2007).

Em conjunto com esses acontecimentos, existiu os casos polêmicos de escândalos ligados a entidades consideradas referência no mercado, como no caso da companhia americana de energia ENRON, sendo revelado no ano de 2002, superiores da justiça norte-americana foram os responsáveis por sancionar em 30 de julho daquele mesmo ano a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), Lei na qual colocou normas mais rígidas e precisas com o objetivo de assegurar uma fiscalização inerente ao controle de qualidade dos serviços executados por auditores independentes (SANTOS E LEMES, 2004).

3.4.2 Fiscalização pelos Órgãos de Supervisão

No Brasil a Revisão pelos pares teve início em 1999, por meio da prescrição do Conselho monetário nacional - CVM nº 308, em seu art. 33, determinando a exigência da Revisão Externa Pelos Pares, anos depois, em 2001 o CFC e o IBRACON constituíram o CRE – Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade, instituição cujo

objetivo era de supervisionar os procedimentos de Revisão pelos Pares. O CRE é formado por quatro membros do CFC e quatro membros do IBRACON, todos Contadores na atividade de auditoria independente, legalmente inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Estipulado o prazo a cada nomeação de três anos. (NBC PA 11 - Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.323/11).

Todos os anos são realizadas as fiscalizações pelo conselho de supervisão de contabilidade de companhias abertas, com a obrigatoriedade de fiscalização anualmente para as empresas que obtiveram habilitação para divulgar relatórios de auditoria para mais de 100 sociedades anônimas, e a cada 3 anos para as firmas que divulga uma quantidade inferior a 100 sociedades anônimas. Inclusivamente, analisa que o conselho de supervisão de contabilidade de companhias abertas tem a liberdade de efetuar averiguações, podendo ainda solicitar mecanismos e recursos instrutivos às entidades de auditoria. (MENDES, NIYAMA, HORITA ITO, 2008).

3.4.3 Rotatividade dos Auditores Independentes

Assunção e Carrasco (2008) declara que a alternância dos auditores independentes veio a ser estabelecido no Brasil decorrentes as circunstâncias dos escândalos corporativos de instituições financeiras de maior influência no mercado. Objetivando a preservação da independência do auditor, e como resultado minimizar as fraudes e erros inerentes ao exercício de auditoria nos relatórios contábeis, a rotatividade de empresas de auditoria se transformou em um tema alvo de muitos debates, sendo que a ligação profissional e mercantil dos auditores com seus clientes e toda sustentação de mercado das empresas de auditoria são abaladas.

Portanto considerava que algumas das dificuldades ligadas as atividades de auditoria poderiam ser solucionadas pelo revigoramento das bases normativas. Conforme Dantas (2012), acredita plenamente que os regulamentos mais rígidos, como aqueles que determinam processos mais discriminados que assegura as obrigações, reforçam a confiança das informações e influencia a conduta dos auditores independentes.

Em função disso, em maio de 1999, a CVM editou a prescrição nº 308, exigindo que todas as companhias brasileiras de capital aberto operantes na bolsa de valores fizessem a rotatividade dos seus auditores independentes, a cada cinco anos. Para efetuar a contagem do prazo estipulado, serão necessários pareceres correspondentes a exercícios sociais integral,

relacionado aos relatórios contábeis da data-base de 31 de dezembro (RESOLUÇÃO BACEN nº 3.198/04).

CONCLUSÃO

O auditor independente é de extrema importância para a otimização e continuidade do mercado de capitais, utilizando-se da sua qualificação técnica para assegurar que todas as informações publicadas apresentem o mais elevado nível de confiabilidade, que proporcionará maior segurança para os investidores.

O controle de qualidade da auditoria contábil é o principal responsável pela representação fidedigna relacionada a emissão de opiniões e pareceres, portanto, o controle de qualidade é uma ferramenta essencial nos procedimentos de verificação e revisão das demonstrações contábeis, servindo de suporte para que os trabalhos executados apresentem um nível elevado de confiabilidade.

O controle de qualidade está relacionado diretamente com a competência técnica profissional do auditor, as normas e procedimentos empregados no controle de qualidade, devem ser, legalmente documentados, e ser do entendimento das pessoas relacionadas aos auditores independentes para que possibilite transparência das informações retratadas, as regras e processos devem estar à disposição dos órgãos reguladores de atividades de mercado com a finalidade de acompanhamento e fiscalização.

Para obtenção do registro de auditor independente junto a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), os interessados devem atender as instruções normativas exigidas pela CVM na prescrição nº308, de 14/05/99, também terá que ser comprovado o exercício da atividade de auditoria num período de 5 anos, descrito a partir da data do registro na categoria de contador (art. 3º, item II e art. 4º, item II).

O exame de qualificação técnica é realizado uma vez a cada ano, com o propósito de habilitar o auditor independente para exercer as atividades de auditoria das demonstrações contábeis para todas empresas listadas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Os contadores, na atribuição de auditor independente, devem manter sua qualificação profissional baseada nos princípios fundamentais de contabilidade e das normas brasileiras de contabilidade atualizadas, os auditores devem negar as propostas de serviços sempre que a sua capacidade técnica seja incapaz de realizar os serviços propostos.

A implementação de um programa de controle interno e externo de qualidade do auditor independente devem seguir a observância das normas estabelecidas pelos órgãos reguladores que tem a incumbência de determinar diretrizes para realização das atividades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDER, D.; JERMAKOWICZ, E. A true and fair view of the principles rules debate. **Abacus**. v. 42, n. 2, p. 132-164, 2006.

ALMEIDA, M.C. 1996. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo, Atlas.

ALMUTAIRI, Ali R.; DUNN, Kimberly A.; SKANTZ, Terrance. Auditor tenure, auditor specialization and information asymmetry. **Managerial Auditing Journal**, v.24,n.07, p.600-623, 2009.

AMORIM, E. N. C. de. **Auditoria Independente**: determinantes da carência de profissionais no mercado brasileiro, 2012. 158 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)- Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2012.

ANANTHARAMAN, Divya. **How objective is peer review? Evidence from self-regulation of the accounting profession**. Dezembro de 2007. Disponível em: Acesso em: 05 jan. 2012.

ASSUNÇÃO Juliano; CARRASCO Vinicius. **Avaliação da Rotatividade dos Auditores Independentes**. Departamento de Economia Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Abril, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BALL, Ray. What is the actual economic role of financial reporting? **Accounting Horizons**, v. 22, n. 4, p. 427-432, 2008

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN. **Resolução nº 3.198**. São Paulo, 2004. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=104080599&method=detalharNormativo>>.. Acesso em: 03 jan 2013.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução CMN no 3.198, 27 de maio de 2004. **Auditoria Independente nas Instituições Financeiras**. Disponível em: <<http://www.bacen.gov.br>>.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL, DEPARTAMENTO DO TESOURO NACIONAL. 1991. Instrução Normativa nº 16, de 20/12/1991. **Controle Interno**. Disponível em:<www2.mre.gov.br/cuset/legisla.htm> Acesso em 15/04/2004.

CARSON, Elizabeth. Industry specialization by global audit firm networks. **The Accounting Review**, v.84, n.2, p.355-382, 2009.

CASTERELLA, Jeffrey R., JENSEN, Kevan L. and KNECHEL, W. Robert. Is Self-Regulate **Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?** Setembro de 2006. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=937368>. Acesso em: 05 jan. 2012.

CHAMBER OF COMMERCE. **Auditing**: a profession at risk. U.S. Chamber of Commerce. Washington, DC, jan. 2006.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução nº 308, 14 de maio de 1999. **Registro e Exercício da Atividade de Auditoria Independente**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução no 989, 11 de dezembro de 2003. **Normas sobre Exame de Qualificação Técnica**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. 4. Ed. São Paulo: Atlas, p. 70-71, 2010.

DANTAS, José Alves. **Auditoria em Instituições Financeiras**: Determinantes de Qualidade no Mercado Brasileiro. Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN. Brasília/DF: UNB, 2012.

DEANGELO, Linda Elizabeth. Auditor independence, 'low balling, and disclosure regulation, **Journal of Accounting and Economics**, n.3,p.113-127, 1981a.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. 4. Ed., São Paulo: Atlas, 2001.

GUL, Ferdinand A.; FUNG, Simon Yu Kit; JAGGI, Bikki. Earnings quality: some evidence of the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. **Journal of Accounting and Economics**, n.47, p.265-287, 2009.

HAYES, Rick; DASSEN, Roger; SCHILDER, Arnold; WALLAGE, Philip. **Principles of auditing**: an introduction to international standards on auditing. 2 ed. Harlow, England: Prentice Hall, 2005.

HORITA ITO, Elizabeth Yukie; MENDES, Paulo César de Melo e NIYAMA, Jorge Katsumi. Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: um estudo de comparativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais. **Revista UnB Contábil**, v. 11, n. 1-2, p. 312-328, jan/dez. 2008.

IMONIANA, J.O. 2001. **Auditoria**: abordagem contemporânea. Itapetininga, Associação de Ensino de Itapetininga.

ITO, E. Y. H.; MENDES, P. C.M.; NIYAMA, J. K. Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: um estudo de comparativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais. **Revista UnB Contábil**. Brasília, editor, v. 11, n. 1-2, p. 312-328, jan./dez. 2008.

KALLAPUR, S.; SANKARAGURUSWAMY, S.; ZANG, Y. Audit market concentration and audit quality. SSRN **Working Papers**, jan. 2010. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1546356>. Acesso em: 05 dez. 2010.

KRISHNAN, Gopal. Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management? **Accounting Horizons**, p.1-16, 2003.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management Control Systems**. 2 ed. Harlow: Pearson, 2007. 850 p.

MACHADO, Lúcio de Souza; MACHADO, Michele Rílany Rodrigues; SANTOS, Eduardo José dos. **Educação profissional continuada**: estudo da sua efetividade. Disponível em: Acesso em: 26 de nov. 2009.

MURCIA, F. D. **Relevância dos red flags na detecção do risco de fraudes nas demonstrações contábeis**: a percepção de auditores independentes brasileiros. 2007. 105 f. (Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – UFSC, 2007.

MAUTZ, R.K. 1987. **Princípios de auditoria**. São Paulo, Atlas.

RICCHIUTE, David N. **Auditing and assurance services**. 7th ed. Mason, USA: Thomson Learning, 2002.

SANTOS, Luciana de Almeida Araújo; LEMES, Sirlei. **A Lei Sarbanes-Oxley**: uma tentativa de recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americano. Disponível em: http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos12004/an_resumo.asp?cod_trabalho=299. Acesso em: 12 jan. 2012.

_____. Resolução nº 1.323, de 21 de fevereiro de 2011. Aprova a NBC PA 11 – **Revisão Externa de Qualidade pelos Pares**. Disponível em: <www.cfc.org.br> Acesso em: 16 de jan. 2012.

TORRES, F. Transparência de auditorias está no foco de reguladores. **Jornal Valor Econômico**, online, 11 fev. 2010-a.

_____. Alta concentração. **Jornal Valor Econômico**, online, 10 ago.

WATKINS, Ann L.; HILLISON, William; MORECROFT, Susan E. Audit quality – a synthesis of theory and empirical evidence. **Journal of Accounting**, v.23, p.153-193, 2004.