

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

HENRIQUE ROKEMBACH

**QUALIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESAS COM REGISTRO  
NA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM) PARA OS TRABALHOS DE  
AUDITORIA E ASSEGURAÇÃO**

Porto Alegre  
2020

HENRIQUE ROKEMBACH

**QUALIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESAS COM REGISTRO  
NA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM) PARA OS TRABALHOS DE  
AUDITORIA E ASSEGURAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, pelo Curso de Graduação de Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Ms.Rafael Guidotti  
Noble.

Porto Alegre  
2020

## **AGRADECIMENTOS**

Após realizar este importante estudo, para a área que eu tanto admiro e amo pertencer, gostaria de mencionar o prazer que é, para mim, tornar-me um profissional contábil, onde tenho o privilégio de ter em minha família, excelentes referências dentro da área contábil, como meu falecido avô paterno Nelson Rokembach, meu avô materno Jairo Coelho, meu pai Rogério Rokembach, minha mãe Márcia Rokembach e minha prima Alice Rokembach. Fica aqui meu agradecimento a toda minha família, em nome destes familiares mencionados, que fizeram de mim um apaixonado por esta área que ativamente contribui para o desenvolvimento da sociedade que convivemos.

Aproveito este espaço para agradecer algumas referências que tive a oportunidade de conhecer durante a minha graduação, nesta universidade que eu tenho um grande carinho, como a prof<sup>a</sup>. Dra. Charline Barbosa Pires e o Prof. Ms. Rafael Guidotti Noble, o qual me deu o prazer de ser meu orientador nesta fase final da minha formação.

## RESUMO

O presente estudo, foi pensado com o objetivo de fazer uma análise sobre a qualidade dos serviços prestados pelo Auditor Independente, seja ele pessoa física ou pessoa jurídica, com registro ativo na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), com base no trabalho realizado pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE). O CRE, é um programa desenvolvido internamente no Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com a contribuição do Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes (IBRACON), com o objetivo de assegurar a integridade dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores, onde por meio de revisões anuais, segregadas por ciclos, é revisado a totalidade dos auditores com registros ativos na CVM. Os ciclos são divididos em 4 anos cada um, até o ano de 2018, que foi a última competência analisada. Com base nos dados, publicados desde 2011, este trabalho analisou a evolução dos saldos e testou se esta é a favor ou contra o escopo do trabalho, apresentando análises verticais e horizontais com o objetivo de analisar e comparar índices equivalentes e verificar a evolução das revisões realizadas até 2018. Identificou-se que os piores índices em sua grande maioria tiveram um aumento, enquanto os melhores índices tiveram uma redução em sua representatividade, o que poderia indicar uma piora nos serviços prestados pelos auditores. É colocada uma razão hipotética para a causa, pelo fato de haver outros possíveis motivos para a evolução dos índices da maneira percebida. É viável que existam outros motivos, pois as normas contábeis mudam constantemente, assim como as tecnologias, as formas de trabalho de clientes e até um maior capital investido nas empresas, o que, por consequência, aumenta tanto a quantidade de testes que o auditor independente deve fazer, como aumenta o risco de trabalho a que ele é exposto. Este risco faz com que obrigatoriamente as normas contábeis e de auditoria sejam atualizadas, assim como exige que o CRE se atualize, de modo que as revisões contemplem a totalidade das atualizações das normas, assim como atente-se para todas as possíveis vulnerabilidades que o auditor possa ter, mitigando os possíveis problemas que se possam encontrar.

**Palavras-chave:** Auditoria. Auditoria Independente. Asseguração. Comissão de Valores Imobiliários.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Composição e Segmentos do Sistema Financeiro Nacional .....	15
Quadro 2 – Tipos de relatórios de revisão emitidos pelo CRE .....	22
Quadro 3 – Tipos de relatórios de revisão emitidos pelo CRE (continuação).....	23
Quadro 4 – Definição dos Termos .....	33
Quadro 5 – Análise de Variações.....	36
Quadro 6 – Análise Individual Entre os Exercícios 2018 e 2017 .....	37
Quadro 7 – Análise Individual Entre os Exercícios 2017 e 2016 .....	39
Quadro 8 – Análise Individual Entre os Exercícios 2016 e 2015 .....	40
Quadro 9 – Análise Individual Entre os Exercícios 2015 e 2014 .....	42
Quadro 10 – Análise Individual Entre os Exercícios 2014 e 2013 .....	43
Quadro 11 – Análise Individual Entre os Exercícios 2013 e 2012 .....	45
Quadro 12 – Análise Individual Entre os Exercícios 2012 e 2011 .....	47
Quadro 13 – Análise Acumulada Entre os Ciclos I e II .....	49
Quadro 14 – Quantitativos Unificados.....	60
Quadro 15 – Análise Vertical Anual Inicial .....	61
Quadro 16 – Análise Vertical Anual Inicial (continuação) .....	62
Quadro 17 – Análise de Dados Acumulados Ciclo II .....	64
Quadro 18 – Análises Horizontais sobre Importâncias Ciclo I .....	65
Quadro 19 – Análises Horizontais sobre Importâncias Ciclo II .....	66

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
1.1 TEMA .....	8
1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	8
1.3 PROBLEMA DE PESQUISA .....	9
1.4 OBJETIVOS .....	10
<b>1.4.1 Objetivo Geral</b> .....	<b>10</b>
<b>1.4.2 Objetivos Específicos</b> .....	<b>10</b>
1.5 JUSTIFICATIVA .....	10
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>13</b>
2.1 ÓRGÃOS REGULADORES (CFC, CRE E CVM) .....	13
<b>2.1.1 Conselho Federal de Contabilidade (CFC)</b> .....	<b>13</b>
<b>2.1.2 Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE)</b> .....	<b>14</b>
<b>2.1.3 Comissão de Valores Mobiliários (CVM)</b> .....	<b>15</b>
2.2 CADASTRO NACIONAL DO AUDITOR INDEPENDENTE (CNAI) .....	16
2.3 AUDITORIA INDEPENDENTE.....	17
2.4 TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO .....	18
2.5 PROGRAMA DE TRABALHO DO COMITÊ ADMINISTRADOR DO PROGRAMA DE REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE (CRE).....	19
<b>2.5.1 Visão Geral dos Procedimentos</b> .....	<b>19</b>
<b>2.5.2 Relatório de Revisão pelos Pares</b> .....	<b>20</b>
<b>3 METODOLOGIA – PESQUISA DESCRITIVA</b> .....	<b>25</b>
3.1 MÉTODO DE PESQUISA E CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	25
3.2 POPULAÇÃO ALVO E AMOSTRA .....	25
3.3 TÉCNICAS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS .....	25
3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	26
<b>4 ANÁLISE DE DADOS DA PESQUISA</b> .....	<b>27</b>
4.1 FONTE DOS DADOS ANALISADOS.....	27
4.2 MÉDIA DE REVISÕES POR EXERCÍCIO .....	27

4.3 CONCEITOS UTILIZADOS NOS RELATÓRIOS .....	28
<b>4.3.1 Conceitos para as classificações atribuídas .....</b>	<b>28</b>
<b>4.3.2 Conceitos atribuídos a terminologias técnicas e/ou abreviações .....</b>	<b>32</b>
4.4 TRATAMENTO DOS DADOS – MÉTODOS UTILIZADOS.....	34
4.5 ANÁLISES PARA OS DADOS PESQUISADOS.....	35
<b>4.5.1 Análise sobre o Exercício de 2018 .....</b>	<b>36</b>
<b>4.5.2 Análise sobre o Exercício de 2017 .....</b>	<b>39</b>
<b>4.5.3 Análise sobre o Exercício de 2016 .....</b>	<b>40</b>
<b>4.5.4 Análise sobre o Exercício 2015.....</b>	<b>42</b>
<b>4.5.5 Análises sobre o Exercício de 2014 .....</b>	<b>43</b>
<b>4.5.6 Análises sobre o Exercício 2013.....</b>	<b>45</b>
<b>4.5.7 Análises sobre o Exercício 2012.....</b>	<b>47</b>
<b>4.5.8 Análises sobre o Exercício 2011.....</b>	<b>48</b>
<b>4.5.9 Análises Acumulada sobre os Ciclos I e II .....</b>	<b>49</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>56</b>
<b>ANEXO I.....</b>	<b>59</b>
<b>ANEXO II.....</b>	<b>60</b>
<b>ANEXO III.....</b>	<b>61</b>
<b>ANEXO IV .....</b>	<b>63</b>
<b>ANEXO V .....</b>	<b>65</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente capítulo tem por objetivo apresentar a temática da qualidade dos serviços de auditoria independente, que será base desta pesquisa. Do mesmo modo, nas próximas páginas serão introduzidos o problema de pesquisa, os objetivos e a justificativa desta monografia.

### 1.1 TEMA

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade é fundamentada em valores como a confidencialidade e a independência. Seguindo essa base, a norma objetiva regulamentar a atividade de revisão de qualidade dos trabalhos de auditoria independente e asseguração. Ela é especificamente importante para regular empresas com registro no Cadastro Nacional do Auditor Independente - Pessoa Jurídica (CNAI-PJ) e na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

A NBC PA 11 elenca definições estritas para o processo de revisão externa de qualidade dos serviços de auditoria independente. O órgão responsável pela organização dessas revisões é o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE). O CRE é um órgão subordinado ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo seu Coordenador Geral nomeado pelo presidente do Conselho. (CFC, 2020a). O Coordenador Geral tem a responsabilidade de compor o comitê com quatro representantes do CFC e com quatro representantes do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) (CFC, 2020a). Essa indicação deve, contudo, obedecer a quatro premissas: o profissional deverá ser formado em contabilidade, deverá exercer a atividade de auditoria independente, deverá possuir registro no Cadastro Nacional do Auditor Independente e na Comissão de Valores Mobiliários, e poderá ser reconduzido ao cargo por somente duas vezes.

### 1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O processo de revisão de qualidade dos trabalhos de auditoria independente e asseguração é estruturado a partir de análises de um conjunto definido de empresas.

Anualmente, o CRE realiza sorteios no mês de janeiro para a escolha das firmas de auditoria que serão acompanhadas a cada ciclo de revisão (com duração de 4 anos). (CFC, 2020a). Existe a possibilidade de empresas serem acrescentadas ao quadro de revisão sem a necessidade de sorteio, desde que isso ocorra em decorrência de problemas relatados na revisão do exercício anterior, que haja justificativa formal para acrescentá-las, e que a adição resulte de problemas específicos que venham a ser identificados pelo CRE. Nesse último caso, a empresa pode ou ser incluída na lista do exercício revisado, ou ser alvo de revisões em períodos menores.

Após a seleção de empresas, ocorre a avaliação de empresas *per se*. A revisão externa de qualidade deve ser baseada em questionário padrão disponibilizado pelo CRE no site do Conselho Federal de Contabilidade. Do mesmo modo, deverão ser obedecidos os modelos de papéis de trabalho, também disponibilizados no site do CFC. (CFC, 2020a).

O processo de revisão é fundamental para reforçar a imagem de qualidade da auditoria independente brasileira. Conforme o Coordenador do Comitê, o contador Rogério Rokembach, “[...] a revisão pelos pares é considerada como elemento essencial de garantia de qualidade dos serviços de auditoria independente no âmbito internacional e, por este motivo, foi instalado um Comitê Administrador específico”. (CFC, 2020a).

### 1.3 PROBLEMA DE PESQUISA

Como discutido anteriormente, a NBC PA 11, tem como finalidade regulamentar a revisão de trabalhos de auditoria independente e asseguarção. Nesse contexto, o auditor é peça chave na confiabilidade dos números das empresas revisadas. (CFC, 2017). Essa confiabilidade é garantida por normativos inscritos na própria NBC PA 11, que definir que os trabalhos dos auditores independentes devem ser baseados em critérios objetivos e de aplicação geral. (CFC, 2017).

Considerando a qualidade do serviço prestado por auditores e o cumprimento das normas aplicáveis como fatos relevantes, este trabalho analisará o nível de preparo de auditores e empresas de auditoria. Essa análise ocorrerá utilizando os relatórios de atividades de cada exercício do CRE (publicadas desde 2011) como critério de qualidade. Nesse contexto, cabe a seguinte pergunta de pesquisa: Com

base nos relatórios publicados pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade, é possível afirmar que os serviços de auditoria independente e asseguração, melhoraram qualitativamente quando analisados os dados desde a primeira revisão publicada, em 2011?

## 1.4 OBJETIVOS

### 1.4.1 Objetivo Geral

Verificar a qualidade dos serviços de auditoria independente e asseguração prestados por empresas com registro no Cadastro Nacional do Auditor Independente da Pessoa Jurídica e na Comissão de Valores Mobiliários.

### 1.4.2 Objetivos Específicos

Para atender ao objetivo geral do trabalho, temos como objetivos específicos:

- a) Contextualizar a função e a importância dos Órgãos Reguladores expostos neste trabalho;
- b) Contextualizar a função e a importância do trabalho de auditoria independente e asseguração;
- c) Analisar os dados publicados nos relatórios de revisões externas de qualidade de cada exercício emitidos pelo CRE, desde sua primeira publicação das revisões em 2011; e
- d) Verificar se os trabalhos de auditoria externa e asseguração apresentaram uma melhora na qualidade do serviço, com base nos números expostos nos relatórios das revisões.

## 1.5 JUSTIFICATIVA

A atividade empresarial invariavelmente traz riscos. Para dar confiabilidade aos seus números – e aumentar a segurança de seu patrimônio – empresas contratam prestadores de serviço que as permitam minimizar sua vulnerabilidade. Nesse contexto, conselhos, diretores e gerentes contratam firmas de auditoria externa para

afirmar aos usuários se os números de bens, direitos e obrigações expostos na demonstração contábil da empresa, estão de acordo com sua realidade.

Evidentemente, a má gestão de empresas em geral traz riscos para essas companhias, mas também para a economia como um todo. A recorrência de má gestão, ou de gestão irresponsável, pode reduzir o caixa de uma empresa, ampliar o desemprego e, no agregado, reduzir a arrecadação do governo e, eventualmente, gerar crises econômicas. Nesse contexto, o memorando de controle interno – o relatório base para a opinião do auditor – ganha importância central, e com ele o CRE (que busca dar mais segurança e uniformidade aos serviços prestados por auditores registrados na CVM).

Sobre a auditoria, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, diz:

A auditoria tem importância crescente para o amadurecimento do ambiente de negócios, assegurando maior credibilidade para as demonstrações contábeis das empresas, ao atestar, nos limites estabelecidos pelas normas profissionais, que foram realizadas em conformidade com as práticas contábeis aplicáveis à entidade e, portanto, representam adequadamente a situação patrimonial e financeira da empresa nos seus aspectos relevantes. Exerce, assim, uma função social, ajudando a organizar o mercado e contribuindo para o aumento da transparência e o aumento da confiança entre as empresas e público investidor e demais interessados. As novas leis contribuem para a fortificação de um ambiente de negócios ético e transparente e esclarecem a atribuição de responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e outros atos ilegais à administração das entidades (INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL, 2020, [s. p.]).

Sobre o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), o Conselho Federal de Contabilidade diz:

A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, adiante denominada de “Revisão pelos Pares”, constitui-se em processo de acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes. O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Contador que atua como Auditor Independente e pela Firma de Auditoria, daqui em diante denominados “Auditor”, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, na falta destas, nos pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, nas normas emitidas por órgãos reguladores (CFC, 2020a, [s. p.]).

Com base nos valores que o auditor carrega no seu trabalho e o alcance que seus relatórios podem ter, é obrigação de cada profissional manter-se atualizado com base nas normas contábeis e as devidas instruções vigentes. Essa melhoria constante é não apenas um ideal, mas uma obrigação: o auditor que não se atualiza é passível de punições administrativas e processuais, podendo em chegar à cassação de seu registro profissional. Seguindo os deveres de cada profissional contábil, o auditor deve conduzir seus trabalhos com diligência, investigação, pesquisa, aplicação e zelo. Desde que o CRE foi instituído, diversas mudanças em normas ocorreram, como exemplo a do CPC 06 referente ao arrendamento mercantil, que passou a valer para o exercício de 2019.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

O processo de revisão externa de qualidade dos serviços de auditoria independente possui grande relevância para avaliar se os processos de auditoria independente estão em linha com as normas brasileiras contábeis, que por sua vez devem ser examinadas em sua totalidade nas revisões pelos pares.

### **2.1 ÓRGÃOS REGULADORES (CFC, CRE E CVM)**

Por sua natureza, os processos de revisão externa de qualidade dos serviços de auditoria independente são complexos e multidisciplinares. Por isso, três atores principais regulam esse processo: o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) e o Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Cada um deles possui suas atribuições, responsabilidades e formas de ação.

#### **2.1.1 Conselho Federal de Contabilidade (CFC)**

O Conselho Federal de Contabilidade é um órgão regulador que conduz os procedimentos técnicos contábeis no Brasil. O órgão, representado por um integrante de cada estado do Brasil mais o Distrito Federal, é responsável por criar e revisar as normas contábeis do país. (CFC, 2020d). Simultaneamente, o CFC é o decisor final das penalidades impostas pelos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Além de seu caráter normatizador, a autarquia possui a atribuição de elaborar e manter o cadastro de qualificação técnica dos contadores, bem como de acompanhar a educação continuada desses profissionais. Sancionado em 2010 pelo presidente Luiz Inácio Lula da Silva, o artigo 76 da Lei nº 12.249/2010 passou a exigir que o contador passe por exames de suficiências elaborados pelo Conselho para a concessão de seu registro profissional. (BRASIL, 2010). O objetivo desse teste é filtrar a qualidade do quadro dos profissionais registrados como contadores. Portanto, é de responsabilidade do CFC orientar e fiscalizar todos os profissionais da área contábil, partindo do Código de Ética Profissional do Contador e da boa-fé.

### **2.1.2 Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE)**

Subordinado ao CFC, o Comitê Administrador de Revisão Externa de Qualidade (CRE) é responsável pela revisão por pares. Esse processo é realizado por meio de um regime de rastreamento e orientação, buscando fomentar a qualidade dos serviços prestados e a validar os procedimentos técnicos adotados por eles (CFC, 2020a). Nas palavras do Conselho Federal de Contabilidade (2020a), a revisão pelos pares tem “o objetivo de verificar o controle de qualidade dos serviços prestados em auditoria no País e promover melhorias para o exercício da profissão”.

Sobre o CRE, o coordenador do comitê e contador, Rogério Rokembach, diz:

O Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade tem na busca contínua por transparência e evolução da qualidade nos trabalhos da auditoria independente duas das maiores premissas do seu trabalho, proporcionando, de forma contínua, uma sensível evolução no Programa de Revisão de Pares (CRE, 2020a, [s. p.]).

Essa demanda por revisão decorre da importância da confiabilidade no trabalho de auditoria. Sobre isso, Valêncio e Nogueira dizem:

A decisão do auditor possui valores determinantes no mercado financeiro, sendo assim, qualquer desvio de informação poderá levar as empresas a crises sem precedentes no mercado de capitais, atingindo seu ativo e seu passivo, levando credores e investidores ao desespero por possíveis perdas. Daí sua função profissional, ser o zelo pela fidedignidade e confiabilidade das demonstrações contábeis (VALÊNCIO; NGUEVE, 2013, [s. p.]).

As revisões são realizadas em pessoas físicas ou jurídicas que possuem os registros de contador (no seu Conselho Regional de Contabilidade, pré-requisito para o CNAI), de auditor (Cadastro Nacional do Auditor Independente, pré-requisito para a CVM) e na Comissão de Valores Mobiliários. No exercício de 2019 houve uma inovação: foi inaugurado o Cadastro Nacional do Auditor Independente – Pessoa Jurídica, que é organizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e está disponível para empresas que não possuem registro junto à CVM e que têm interesse em ser revisadas.

### 2.1.3 Comissão de Valores Mobiliários (CVM)

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), é uma autarquia ligada ao Ministério da Fazenda fundada em 1976. A CVM tem a responsabilidade de desenvolver, fiscalizar e disciplinar o mercado de valores mobiliários no Brasil. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM), 2020c). Atualmente, o sistema financeiro é segregado em órgãos normativos, entidades supervisoras e operadores, conforme demonstrado no quadro 1.

Quadro 1 - Composição e Segmentos do Sistema Financeiro Nacional

<b>Órgãos Normativos</b>	<b>Entidades Supervisoras</b>	<b>Operadores</b>
Conselho Monetário Nacional – CMN	Banco Central do Brasil – BACEN	Instituições Financeiras Captadoras de Depósitos à Vista
		Demais Instituições Financeiras
		Outros Intermediários Financeiros e Administradores de Recursos de Terceiros
	Comissão de Valores Mobiliários – CVM	Bolsas de Mercadorias e Futuros
		Bolsas de Valores
Conselho Nacional de Seguros Privados – CNSP	Superintendência de Seguros Privados – SUSEP e IRB – Brasil Resseguros	Sociedades Seguradoras
		Sociedades de Capitalização
		Entidades Abertas de Previdência Complementar
Conselho de Gestão da Previdência Complementar – CGPC	Secretaria de Previdência Complementar – SPC	Entidades Fechadas de Previdência Complementar (fundos de pensão)

Fonte: adaptado de Banco Central do Brasil (2020).

Como entidade supervisora, a CVM tem como atribuições incentivar e canalizar poupança para o mercado de capitais, proteger os investidores e fiscalizar a emissão de valores mobiliários e fundos de investimento. (CVM, 2020c). Nesse sentido, é sua responsabilidade garantir que os integrantes do sistema financeiro sigam as regras definidas pelos órgãos normativos.

Audidores (pessoas físicas ou jurídicas) com registro na CVM devem obrigatoriamente se submeter a sua revisão de qualidade. Essa revisão ocorre conforme as orientações do Conselho Federal de Contabilidade, organizadas pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade. Cabe citar que a pessoa (física ou jurídica) revisada pode indicar seu revisor, desde que este possua registro na Comissão de Valores Mobiliários.

## 2.2 CADASTRO NACIONAL DO AUDITOR INDEPENDENTE (CNAI)

O Cadastro Nacional do Auditor Independente (CNAI), regulamentado pela Resolução do CFC nº 1.495/2015, tem como premissa o controle dos profissionais (pessoas físicas) que atuam nos serviços de Auditoria Externa e Asseguração. Para efetuar-lo, foi instituído um programa de educação profissional continuada, que busca estimular o estudo das normas brasileiras de contabilidade. Esse programa é especialmente relevante uma vez que a aprovação no exame de qualificação técnica geral é obrigatória para que um profissional possa fazer parte do quadro de auditores independentes do Brasil, com base na NBC PA 13.

Conforme o Art. 2º da Resolução 1.495/2015, o registro que indicará as habilitações técnicas para a atuação do mercado de trabalho da auditoria deve seguir uma série de especificações. São elas:

a) Qualificação Técnica Geral: registro conferido ao profissional de contabilidade com o reconhecimento da aptidão para o desempenho em atividades de auditoria independente;

b) Qualificação Técnica para Atuação no Âmbito da Comissão de Valores Mobiliários (CVM): registro conferido ao profissional de contabilidade já detentor do registro de qualificação técnica geral, com o reconhecimento de aptidão específica para o desempenho em atividades de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários;

c) Qualificação Técnica para Atuação no Âmbito do Banco Central do Brasil (BCB): registro conferido ao profissional de contabilidade já detentor do registro de qualificação técnica geral, com o reconhecimento de aptidão específica para o desempenho em atividades de auditoria independente no âmbito das instituições

financeiras e nas demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil;

d) Qualificação Técnica para Atuação no Âmbito da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP): registro conferido ao profissional de contabilidade já detentor do registro de qualificação técnica geral, com o reconhecimento de aptidão específica para o desempenho em atividades de auditoria independente nas sociedades seguradoras, resseguradoras, de capitalização e nas entidades abertas de previdência complementar, reguladas pela SUSEP (CFC, 2015b).

### 2.3 AUDITORIA INDEPENDENTE

O trabalho do auditor independente é de grande importância para endossar as informações financeiras da empresa que o contrate. Esse endosso é feito a partir da opinião emitida sobre as demonstrações contábeis elaboradas, via de regra, pela administração dessas empresas. Ao emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor assegura (ou não), que os valores demonstrados no balanço patrimonial (BP), na demonstração do resultado do exercício (DRE), na demonstração do fluxo de caixa (DFC), na demonstração do resultado abrangente (DRA), na demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) e nas notas explicativas (NE) representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa.

O trabalho de auditoria traz benefícios diversos a empresas e sociedade. Além de exercer uma função social, o auditor contribui para consolidar a relação entre acionistas, investidores, governos e empresas, agregando valor e conhecimento de acordo com às necessidades de cada companhia. O Conselho Federal de Contabilidade, em sua norma contábil NBC TA 200/2016, diz:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião (CFC, 2016a).

Sobre o trabalho de auditoria independente, a CVM, por sua vez, declara:

O Auditor Independente exerce papel fundamental para assegurar credibilidade às informações financeiras de determinada entidade, ao opinar se as demonstrações contábeis preparadas pela sua administração representam, em todos os aspectos relevantes, sua posição patrimonial e financeira.

A atividade de auditoria externa é essencial para a proteção dos usuários das demonstrações contábeis, contribuindo para o funcionamento do mercado de valores mobiliários, à medida que colabora para o fortalecimento da confiança nas relações entre as entidades auditadas e os usuários daquelas demonstrações (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2020a, [s. p.]).

Com base em sua avaliação, a auditoria produzirá quatro tipos de pareceres, conforme a NBC TA 700/2016, que trata da formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente, como:

- a) Opinião não modificada: Ocorre quando o auditor determina que a demonstração contábil não apresenta, em seus números, riscos de erro ou fraude;
- b) Opinião com Ressalva: Ocorre quando o auditor determina que não é possível obter evidências apropriadas para fundamentar sua opinião, havendo possibilidade de existirem erros relevantes nos números apresentados;
- c) Opinião Adversa: Ocorre quando o auditor determina que as distorções identificadas nos trabalhos e nos números apresentados são relevantes e genéricas;
- d) Abstenção de Opinião: Ocorre quando o auditor determina que não foi possível analisar evidências confiáveis para a emissão de sua opinião, devendo deixar de forma clara a sua abstenção. (CFC, 2016b).

## 2.4 TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO

O trabalho de asseguarção é aquele em que um auditor independente tem por finalidade aumentar o grau de confiança de um indivíduo predeterminado, através de evidências apropriadas e suficientes. Há dois tipos de trabalho de asseguarção:

- a) Asseguarção Razoável: Refere-se ao trabalho de auditoria com conclusão positiva; e
- b) Asseguarção Limitada: Trabalho de revisão com conclusão negativa.

Existem cinco principais elementos em um trabalho de asseguarção. O primeiro deles é o relacionamento entre três partes, o segundo é o objeto pertinente e o terceiro consiste nos critérios apropriados; o quarto, nas evidências suficientes e o

quinto, no relatório ao final de asseguuração. O objeto desse trabalho deve ser facilmente identificado e mensurável, pois o auditor precisa ter segurança de que as demonstrações contábeis estão de acordo com as normas contábeis e a estrutura do relatório financeiro aplicável à empresa.

Sobre o trabalho de asseguuração, o Conselho Federal de Contabilidade, em sua norma contábil na NBC TO 3000/2015, diz:

Ao conduzir o trabalho de asseguuração, os objetivos dos auditores independentes são:

- (a) obter segurança razoável ou segurança limitada, conforme apropriado, sobre se a informação do objeto está livre de distorções relevantes;
- (b) expressar a conclusão acerca do resultado da mensuração ou avaliação de determinado objeto, por meio de relatório escrito que transmita uma asseguuração razoável (opinião) ou uma conclusão de asseguuração limitada (tipo revisão) e descreva a base para a conclusão (ver item A2); e
- (c) adicionalmente, proceder às comunicações requeridas por esta e outras NBCs TO que também sejam aplicáveis (CFC, 2015, [s. p.]).

## 2.5 PROGRAMA DE TRABALHO DO COMITÊ ADMINISTRADOR DO PROGRAMA DE REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE (CRE)

Tendo em vista a complexidade e a relevância dos trabalhos de auditoria, é evidentemente necessário que haja confiança no trabalho do auditor. Nesse contexto, o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) segue um procedimento de trabalho que explicita seus procedimentos, e documentos. Essa estruturação se faz necessária para garantir um processo de avaliação objetivo e estável.

### 2.5.1 Visão Geral dos Procedimentos

As revisões externas são realizadas em ciclos de quatro anos, sendo organizados programas anuais que abrangem 25% dos auditores registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Todos os auditores (pessoas físicas) e empresas de auditoria deverão passar por esses programas anuais ao menos uma vez por ciclo. A indicação das auditorias a serem revisadas segue critérios como: sorteio anual, registros novos, relatório adverso, negativa de opinião, não indicação de revisor no ano anterior e indicação do Comitê. (CFC, 2017).

O trabalho de revisão é organizado por um Auditor Revisor. Após aceito o convite para o trabalho, o revisor faz uma avaliação do auditor ou firma de auditoria sob revisão, analisando seu porte e estrutura, sua carteira de clientes, sua independência e o registro de seus responsáveis técnicos junto ao CNAI. É importante ressaltar que, para revisar uma empresa, o revisor deverá ter as mesmas competências (os mesmos registros) que o revisado (CFC, 2017).

A metodologia de trabalho do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) é planejada conforme uma série de normas de auditoria, as quais deverão ser analisadas e testadas em sua totalidade. Para isso, o CRE elaborou e compartilhou um questionário padrão com revisores e revisados, o qual preenchido em sua integralidade de acordo com o solicitado. Dessa forma, é possível uniformizar testes e critérios e diminuir a subjetividade do trabalho de revisão.

O preenchimento do questionário em questão deve ser conduzido pelo auditor revisor. Esse documento contempla o escopo do trabalho de revisão e o planejamento desse trabalho. O questionário ainda evidencia papéis de trabalho (*work papers*) que demonstram a aplicação de testes relativos ao objetivo da revisão. As evidências colhidas pelo revisor devem ser consideradas para a conclusão de cada item do questionário, que cobre as normas de auditoria relevantes para a firma analisada. Evidentemente, as normas variam a cada revisão, de acordo com o porte da empresa de auditoria e com sua carteira de clientes.

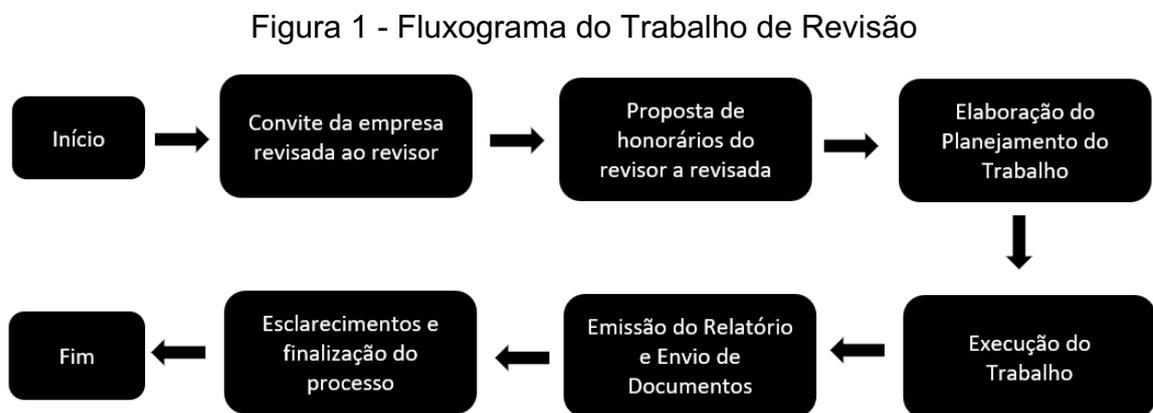
O CRE analisa a robustez de cada avaliação. Para evitar uma má formalização de testes ou a falta de evidências, o revisor deve sempre enviar ao Comitê os papéis de trabalho que suportaram a sua conclusão. Após a finalização da revisão e o envio da documentação, junto ao relatório, o trabalho é submetido à análise dos relatores do Comitê e do grupo de assessoramento técnico. Esse grupo é composto por colaboradores do Conselho Federal de Contabilidade e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

### **2.5.2 Relatório de Revisão pelos Pares**

Assim que o trabalho é concluído, o relatório do revisor e os documentos que atestam a revisão são enviados ao CRE pelo revisor, o relatório de revisão, a carta de recomendação (onde é abordado os pontos de melhoria dos procedimentos internos

da empresa), o plano de ação (procedimentos de melhorias que a empresa vai tomar, com base nos pontos de recomendações recebidos), o questionário e as informações são distribuídos entre os oito relatores do Comitê. A partir deste momento, são realizadas análises dos documentos – o que inclui possibilidade de que o relator busque maiores esclarecimentos ou conduza diligências. Após as devidas análises, o relator compartilha seu parecer com a Câmara, que é formada por dois membros do CFC e dois membros do IBRACON. Feitos os esclarecimentos aplicáveis, é registrada em uma súmula o julgamento da revisão. Em seguida, o revisado é informado das conclusões do trabalho.

Ao receber o relatório de revisão finalizado, o auditor ou a empresa que fora analisada tem o direito de apresentar um recurso ao Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade. Nesse caso, o recurso será julgado por uma segunda câmara, também composta por dois colaboradores do CFC e dois colaboradores do IBRACON. A firma de auditoria deve fundamentar as discordâncias das conclusões obtidas no 1º julgamento e, a partir disso, seu processo sofre nova análise e recebe um segundo parecer do CRE. Esse processo está apresentado na Figura 1:



Fonte: elaborado pelo autor (2020).

Completa a revisão pelos relatores, é elaborado um relatório final, que pode conter uma das seguintes conclusões: 1) Sem ressalva e com recomendação; 2) Sem ressalva e sem recomendação; 3) Com ressalva e com recomendação; 4) Parecer adverso; 5) Parecer com abstenção de opinião; 6) Pareceres não aprovados pelo CRE; 7) Registros Cancelados; 8) Revisado não indicou o revisor; 9) Revisado indicou o revisor mas não o contratou; e 10) Revisor não encaminhou a documentação. A

definição entre esses dez tipos de relatórios é baseada em uma série de indicadores predefinidos. O quadro 2 se refere às possibilidades de conclusão do revisor sobre os procedimentos do revisado, no que diz respeito ao atendimento das normas internacionais de auditoria independente. Posteriormente, isso é revisado pelos relatores do CRE.

Quadro 2 - Tipos de relatórios de revisão emitidos pelo CRE

<b>Índice</b>	<b>Tipo de relatório</b>	<b>Acontecimento (s)</b>	<b>Consequência</b>
1	Sem Ressalva e sem Recomendação	a) Relatório do revisor abordou que os procedimentos do revisado estão atendendo à totalidade das normas de auditoria; b) Relatório aceito pelo CRE.	Não aplicável.
2	Sem Ressalva e com Recomendação	a) Relatório do revisor não possuía nenhuma ressalva, contudo foi recomendado um ou mais pontos de melhoria em seu processo; b) Relatório do revisor aceito pelo CRE.	a) Revisado apresenta um plano de ação para os pontos de recomendação indicados pelo revisor.
3	Com Ressalva e com Recomendação	a) Relatório do revisor abordou fragilidades nos trabalhos do revisado, ressaltando o problema identificado que não atende à(s) norma(s). O documento ainda acrescentou ponto(s) de recomendação sobre processos internos que demandam melhoria. b) Relatório aceito pelo CRE.	a) Revisado apresenta um plano de ação para as ressalvas e os pontos de recomendação.
4	Adverso	a) Relatório do revisor explicita que não foi possível colher informações que evidenciem o atendimento das normas de auditoria. b) Relatório aceito pelo CRE.	a) Revisado apresenta um plano de ação para as ressalvas e os pontos de recomendação; b) Empresa será revisada novamente no ano seguinte; c) Se recorrente, é possível a abertura de

			um processo ético/disciplinar.
5	Com Abstenção de Opinião	<p>a) Relatório do revisor aponta fragilidades significativas em magnitude importante, as quais evidenciam o não atendimento das normas de auditoria nos trabalhos do revisado.</p> <p>b) Relatório aceito pelo CRE.</p>	<p>a) Revisado deverá apresentar um plano de ação para as ressalvas e os pontos de recomendação;</p> <p>b) A empresa será revisada novamente no ano seguinte;</p> <p>c) Se recorrente, é possível a abertura de um processo ético/disciplinar.</p>

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

O quadro 3 diz respeito às conclusões dos relatores do CRE, sobre os trabalhos do revisor na revisada. Estes podem ser aceitos ou não, conforme as possibilidades descritas no Quadro 3.

Quadro 3 - Tipos de relatórios de revisão emitidos pelo CRE (continuação)

Índice	Tipo de relatório	Acontecimento (s)	Consequência
6	Não Aprovado	a) Relatório e/ou trabalho do revisor não aprovados pelo CRE.	<p>a) Revisor é incluído no programa de revisão do ano seguinte;</p> <p>b) É aberto um processo ético/disciplinar no CFC e no CRC de sua região;</p> <p>c) É estudada a possibilidade de abertura de um inquérito na CVM.</p>
7	Registros Cancelados na CVM	a) Escritório pediu o cancelamento de seu registro da CVM.	a) Cancelamento do registro na CVM.
8	Revisado não Indicou o Revisor	a) Revisado não indicou o revisor.	<p>a) Revisado é automaticamente recolocado na lista dos revisados do ano seguinte;</p> <p>b) É aberto um processo ético/disciplinar no CFC e no CRC da região do Revisado;</p> <p>c) É estudada a possibilidade de abertura de um inquérito na CVM.</p>

9	Revisado Indicou Revisor, mas não o contratou	a) Revisado indicou o revisor sem o contratar.	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Revisado é automaticamente recolocado na lista dos revisados do ano seguinte;</li> <li>b) É aberto um processo ético/disciplinar no CFC e no CRC da região do Revisado;</li> <li>c) É estudada a possibilidade de abertura de um inquérito na CVM.</li> </ul>
10	Revisor não Encaminhou a Documentação	a) Revisado contratou o revisor, todavia o revisor não enviou a documentação para o CRE.	a) Revisor e revisado são colocados na lista dos revisados do ano seguinte.

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

Após todos os trâmites de conclusão da revisão, plano de ação e possíveis recursos sobre a conclusão da revisão, os membros do Comitê se reúnem para discutir sobre as revisões realizadas no exercício, sendo responsabilidade do coordenador em exercício a elaboração e aprovação do relatório final de revisão.

### **3 METODOLOGIA – PESQUISA DESCRITIVA**

Todo trabalho de pesquisa demanda a definição de um desenho de pesquisa apropriado a seus objetivos e preciso. Esta análise utilizará de metodologia descritiva para verificar a qualidade dos serviços de auditoria independente e asseguuração prestados por empresas com registro na Comissão de Valores Mobiliários.

#### **3.1 MÉTODO DE PESQUISA E CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA**

O presente trabalho utilizou como base os relatórios finais das revisões emitidos pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade. Através de uma análise horizontal dos dados de cada relatório, foi verificado se os procedimentos técnicos de auditoria apresentaram melhoria desde o início das atividades do CRE, que passou a ser publicado em 2011. Com base no objeto do estudo, foi realizado uma pesquisa aplicada e exploratória, levantando os quantitativos divulgados referente as revisões e testando a pergunta de pesquisa inicial.

#### **3.2 POPULAÇÃO ALVO E AMOSTRA**

Para esta análise, o público alvo foi o Conselho Federal de Contabilidade, o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade e a Comissão de Valores Mobiliários. Como amostra, teremos os oito relatórios publicados pelo CRE desde sua primeira publicação de relatório, em 2011.

#### **3.3 TÉCNICAS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS**

Os dados foram colhidos nos relatórios sintéticos de revisão pelos pares, publicados pelo CRE. Neles, serão analisados os dados de cada exercício revisado, e através de uma análise horizontal dos dados presentes nas revisões, será ponderado se os procedimentos técnicos adotados por empresas de auditoria independente melhoraram desde o início das atividades do Comitê.

O detalhamento das análises dos dados, foi realizado de forma mais minuciosa no capítulo 4 do presente estudo, onde é abordado a maneira que os dados foram tratados em uma base única, partindo dos relatórios elaborados e divulgados

pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade, para a partir desta base unificada, colocar os quantitativos em bases comparáveis, bem como analisar a evolução dos conceitos.

### 3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Esta pesquisa está limitada aos exercícios em que foram realizados nas revisões externas de qualidade. Desse modo, seu recorte temporal está limitado no período entre a primeira publicação dos trabalhos pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) (em 2011), até o último relatório publicado (2018). O relatório do exercício de 2019 teve postergação em sua publicação, devido à pandemia do COVID-19, o que limitou a pesquisa em um exercício.

## **4 ANÁLISE DE DADOS DA PESQUISA**

### **4.1 FONTE DOS DADOS ANALISADOS**

Esta pesquisa foi realizada com base nos dados colocados à disposição do público, no site do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na área técnica de “Programas e Projetos”, onde foi analisado os 8 (oito) relatórios finais das revisões anuais do Programa de Revisão Externa de Qualidade. Um ponto de atenção relevante abordado no estudo, é que no primeiro ano analisado (2011) de revisões pelos pares publicada, teve como coordenador o Sr. Adeildo Osório de Oliveira, o qual foi sucedido no exercício seguinte neste trabalho pelo Sr. Rogério Costa Rokembach, e nesta mudança de coordenação, houve também uma mudança na maneira de estruturar o relatório final.

Para isso, no ano de 2012, houve um levantamento e publicação junto ao relatório das revisões do exercício, dos quantitativos das revisões anteriores a 2012, ou seja, de 2011 para trás, aplicados a nova estrutura de organização do relatório final, o qual foi utilizado como base no presente trabalho, para que pudessemos trabalhar com uma única estrutura de informações.

### **4.2 MÉDIA DE REVISÕES POR EXERCÍCIO**

Foi enviado um e-mail - conforme Anexo 1 - a título de consulta formal a Comissão de Valores Mobiliários no dia 18 de setembro de 2020, com o objetivo de saber qual era o número de auditores registrados no órgão nos exercícios analisados no presente estudo, a fim de realizar uma simples média anual das revisões efetuadas, como demonstra a Tabela 1:

Tabela 1 - Média de Revisões

<b>Exercício</b>	<b>Revisões no Ciclo</b>	<b>Registros na CVM</b>	<b>Representatividade</b>
2018	142	376	38%
2017	145	391	37%
2016	148	408	36%
2015	160	406	39%
2014	161	417	39%
2013	154	419	37%
2012	129	427	30%
2011	85	418	20%

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

### 4.3 CONCEITOS UTILIZADOS NOS RELATÓRIOS

Os relatórios anuais os exercícios analisados, possuem classificações quanto as categorias atribuídas para cada revisão, bem como terminologias específicas, conforme explicado nos tópicos a seguir.

#### 4.3.1 Conceitos para as classificações atribuídas:

1. Relatório Sem Ressalva e Com Recomendação:

a. Conceito: O relatório sem ressalva e com recomendação, aplica-se para os casos em que o revisado possui deficiências de controle no trabalho, as quais não afetam a segurança e a qualidade do serviço por ele prestado a ponto de sofrer uma ressalva.

b. Consequência: Por não haver riscos para a segurança e a qualidade do trabalho de auditoria, não há nenhuma consequência imposta pelo CRE, devendo o auditor revisado implementar o plano de ação por ele elaborado e aprovado pelo revisor e também pelo CRE.

2. Relatório Sem Ressalva e Sem Recomendação:

a. Conceito: O relatório sem ressalva e sem recomendação, aplica-se para os casos onde a revisão realizada não identificou nenhum ponto de controle para recomendação, bem como algum ponto sensível que afete a segurança e a qualidade dos trabalhos de auditoria, prestado pelo revisado.

b. Consequência: Não há consequências para este caso.

3. Relatório Com Ressalva e Com Recomendação:

a. Conceito: O relatório com ressalva e com recomendação, aplica-se para os casos onde o revisor identificou algum (ns) ponto (s) sensível (eis) a segurança e a qualidade nos serviços de auditoria prestados pelo revisado, contudo, tal (is) fragilidade(s) identificada (s) não tem a magnitude relevante ao ponto de uma abstenção de opinião ou um parecer adverso.

b. Consequência: O auditor revisado deverá elaborar um plano de ação para as fragilidades levantadas por seu revisor, o qual deverá passar pela aprovação do seu revisor e pela aprovação do CRE, anterior a sua implementação.

#### 4. Relatório Adverso:

a. Conceito: O relatório adverso aplica-se aos casos onde o revisor identifica que existem distorções individuais ou em conjunto, representativas e que afetam a segurança e a qualidade do serviço de auditoria prestado.

b. Consequência: O revisado é obrigado a elaborar e disponibilizar ao revisor um plano de ação para o relatório adverso, o qual dependerá de aprovação do seu revisor e também do CRE, para que possa ser implementado. Além disso, o revisado integra obrigatoriamente a lista dos revisados no exercício seguinte.

#### 5. Relatório com Abstenção de Opinião:

a. Conceito: A abstenção de opinião ocorre para os casos onde não foram disponibilizados documentos suficientes para um embasamento favorável ou não pelo revisor aos trabalhos do revisado.

b. Consequência: O revisado entra automaticamente na lista de empresas a serem revisadas do exercício seguinte.

#### 6. Relatório não Aprovado:

a. Conceito: O relatório não aprovado aplica-se para os casos onde o CRE não identifica elementos suficientes no trabalho do revisor para a opinião (ou a falta dela) sobre o trabalho do revisado, ou não concorda com a conclusão do revisor sobre o trabalho.

b. Consequência: O revisor e o revisado entram automaticamente na composição de empresas que serão revisadas no exercício seguinte.

#### 7. Registro Cancelado na CVM:

a. Conceito: Aplica-se para os casos onde a empresa que deveria ser revisada, teve seu registro cancelado por vontade própria ou por um processo específico, junto à Comissão de Valores Mobiliários.

b. Consequência: Não é aplicável a empresa nenhuma consequência punitiva, pois a partir deste exercício ela não fica mais sujeita a revisão pelo CRE.

8. Revisado não Indicou Revisor:

a. Conceito: Aplica-se aos casos onde a empresa que foi sorteada para ser revisada durante determinado exercício, não indicou o seu auditor revisor ao CRE, não se sujeitando ao processo de revisão.

b. Consequência: O auditor que deveria ter sido revisado, entra automaticamente na composição de empresas que passarão pelo processo de revisão no exercício seguinte, sendo a não indicação comunicada a CVM e ao CFC, podendo o revisado sofrer processos em ambos os órgãos reguladores.

9. Revisado teve a Indicação do Revisor Rejeitada:

a. Conceito: O apontamento em questão, aplica-se aos casos onde a empresa que deveria ter recebido revisão do seu trabalho, teve a sua indicação de auditor revisor rejeitada pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade.

b. Consequência: O revisado deve indicar um segundo revisor.

10. Revisado Indicou o Revisor, mas não Contratou:

a. Conceito: Aplicam-se aos casos onde o auditor revisado fez a indicação do seu auditor revisor, todavia não foi realizado o trabalho pela não efetivação da contratação dele.

b. Consequência: O auditor que deveria ter sido revisado, entra automaticamente na composição de empresas que passarão pelo processo de revisão no exercício seguinte, sendo a não contratação comunicada a CVM e ao CFC, podendo o revisado sofrer processos em ambos os órgãos reguladores.

11. Revisor não Encaminhou a Documentação do Trabalho:

a. Conceito: Aplica-se aos casos onde o auditor contratado para realizar a revisão não disponibiliza ao CRE os documentos relativos à revisão elaborada (ou não).

b. Consequência: Para este caso, a revisão não é aprovada e tanto o auditor revisor como o auditor revisado entram automaticamente na composição de empresas que passarão pelo processo de revisão no exercício seguinte.

12. Revisado Solicitou Prazo Adicional e não Indicou Revisor:

a. Conceito: Aplica-se aos casos onde a empresa que foi sorteada para ser revisada durante determinado exercício, não indicou o seu auditor revisor ao CRE, não se sujeitando ao processo de revisão.

b. Consequência: O auditor que deveria ter sido revisado, entra automaticamente na composição de empresas que passarão pelo processo de revisão no exercício seguinte, sendo a não indicação comunicada a CVM e ao CFC, podendo o revisado sofrer processos em ambos os órgãos reguladores.

13. Revisado teve o Pedido de Prorrogação de Prazo de Indicação Negado:

a. Conceito: Aplica-se aos casos onde o auditor que deveria ter sido revisado solicitou ao CRE um prazo adicional na contratação de seu revisor, pedido o qual foi indeferido.

b. Consequência: Caso o auditor que deveria ter sido revisado, não consiga fazer a indicação a tempo, ele entra automaticamente na composição de empresas que passarão pelo processo de revisão no exercício seguinte e a não indicação comunicada a CVM e ao CFC, podendo o revisado sofrer processos em ambos os órgãos reguladores.

14. Recurso TSED:

a. Conceito: O recurso ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina ocorre quando o revisado não se conforma com a decisão do CRE e interpõe recurso ao TSED.

b. Consequência: O TSED, composto por conselheiros do CFC, avalia o recurso e é soberano para a deliberação que é em última instância.

15. Revisado não se Submeteu a Revisão:

a. Conceito: Aplica-se aos casos onde o auditor que deveria ter sido revisado, recusou-se a passar pelo processo de revisão pelos pares.

b. Consequência: O auditor que deveria ter sido revisado, entra automaticamente na composição de empresas que passarão pelo processo de revisão no exercício seguinte, sendo a não revisão comunicada a CVM e ao CFC, podendo o revisado sofrer processos em ambos os órgãos reguladores.

#### **4.3.2 Conceitos atribuídos a terminologias técnicas e/ou abreviações**

Durante a explicação dos conceitos e das consequências das atribuições que constam no relatório utilizado como base para a análise dos dados, foram mencionados em alguns momentos, termos e abreviações, que para um leigo no assunto fica mais complicado de entender. Com o objetivo de simplificar o entendimento geral, foi elaborado o quadro 4, com o significado de cada termo:

Quadro 4 - Definição dos Termos

<b>Índice</b>	<b>Termo</b>	<b>Significado</b>
1	Relatório	Refere-se ao relatório com as conclusões finais do revisor sobre o revisado, ou do relator sobre o trabalho do revisor.
2	Revisor	É o auditor (pessoa física ou jurídica) que foi contratado pelo revisado, para que conduza os trabalhos de revisão conforme orientações do CRE.
3	Revisado	É o auditor (pessoa física ou jurídica) que se submete a revisão externa de qualidade, de acordo com as orientações do CRE.
4	Relator	É o membro do CRE que revisa todo o trabalho realizado pelo revisor sobre os papéis de trabalho do revisado, antes de aceitar (ou não), o parecer com as conclusões finais.
5	CRE	A sigla "CRE" refere-se ao Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade, órgão técnico subordinado ao Conselho Federal de Contabilidade, que tem como atribuição a revisão pelos pares.
6	CVM	A sigla "CVM" refere-se a Comissão de Valores Mobiliários, entidade vinculada ao Ministério da Fazenda, que tem como atribuições principais disciplinar, fiscalizar e desenvolver o mercado de valores mobiliários.
7	Revisão pelos Pares	O termo refere-se ao nome dado ao trabalho de revisão dos papéis de trabalho de um auditor (pessoa física ou jurídica), por um terceiro de igual capacidade.
8	Plano de Ação	Documento elaborado pelo Revisado, a ser apresentado ao CRE, dispondo sobre as ações que ele adotará ou implementará com o objetivo de corrigir as fragilidades apresentadas na carta de recomendações emitida pelo Revisor ao término do trabalho de revisão.
9	TSED	A sigla "TSED" refere-se ao Tribunal Superior de Ética Disciplinar, órgão responsável por julgar os recursos sobre as revisões realizadas no exercício.
10	<=2011	Maneira simplificada de colocar nos quadros expostos neste estudo, para as revisões anteriores a 2012, ou seja, de 2011 para trás.

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

#### 4.4 TRATAMENTO DOS DADOS – MÉTODOS UTILIZADOS

Para a realização da parte prática do presente trabalho, foi inicialmente feito a coleta de dados dos relatórios finais de cada ano, onde ao final dele, constava um quadro sintético sobre os resultados finais das revisões daquele determinado exercício, sendo conferido um quantitativo para cada “tipo de classificação” atribuída. Após a coleta dos dados, foi elaborada uma tabela, com o objetivo de unificar todas as informações em apenas um banco de dados, que se tornaria o ponto de partida para as análises feitas.

Partindo do banco de dados, trabalhou-se com a análise vertical para cada ano, onde possibilitou a identificação da importância do determinado quantitativo. A análise vertical tem como objetivo demonstrar de forma simplificada, o quanto (em percentual, em quantidade ou em reais) determinado valor representa no total analisado, ou seja, se criássemos uma situação hipotética onde a empresa XYZ Henrique Ltda. possui um total de R\$10.000,00 (dez mil reais) registrado como seu Ativo Circulante, e dentro deste valor, R\$7.000,00 (sete mil reais) era somente referente a rubrica Caixas e Equivalentes de Caixa, esta representaria a importância de 70% (setenta por cento) do total da sua conta sintética, que no caso hipotético criado, seria o Ativo Circulante. Essa unificação de dados, está demonstrada no Quadro 6, presente dentro do Anexo II deste trabalho, com os respectivos valores já anexados a ele.

Após a unificação dos dados, demonstrada no Quadro 6, foi aberta uma coluna entre a competência anterior e a sua subsequente, para fazer a análise vertical anual e verificar a evolução material do saldo de um ano para outro, onde foi levado em consideração a natureza do tipo de classificação atribuído e o percentual anual de cada importância, para, por fim, poder fazer a análise e visualizar se o saldo variou de maneira positiva, ou seja, reduzindo as piores atribuições e aumentando as melhores, ou de maneira negativa, aumentando as piores atribuições e diminuindo as melhores. A respectiva análise, encontra-se no Quadro 7, presente no Anexo III.

Dando sequência as análises, separou-se as competências analisadas nos seus respectivos ciclos, que se refere ao espaço temporal do método de sorteio para os auditores que devem ser revisados em determinado exercício, sendo este ciclo de

4 (quatro) anos, ou seja, é analisado cerca de 25% dos auditores (pessoas físicas e jurídicas) por ano, mais os que por problemas acabam passando por uma segunda revisão no mesmo ciclo, oriunda de problemas na revisão passada. Neste estudo, os exercícios de 2018, 2017, 2016 e 2015 referem-se ao primeiro ciclo, e 2014, 2013, 2012 e anos anteriores a 2011 ao segundo.

Para fins de testes em sua totalidade dos ciclos, foi separado na análise, um quadro dos dados de maneira acumulada, sendo somado todos os quantitativos atribuídos a cada classificação, elaborando uma análise vertical sobre ele e por fim, um confronto entre os dois ciclos para corroborar a conclusão do presente estudo, e acrescentar mais uma informação útil em um campo de pesquisa tão pouco analisado. As respectivas análises, foram realizadas no Quadro 8 e Quadro 9, conforme o Anexo IV deste trabalho.

#### 4.5 ANÁLISES PARA OS DADOS PESQUISADOS

Partindo das premissas expostas no item “5.3 Tratamento dos dados – Métodos utilizados”, realizou-se uma segregação das análises verticais (AV) em percentuais, realizadas em cada exercício para os quantitativos relativos as revisões realizadas, e foi adicionado uma análise horizontal (AH) sobre a representatividade de cada classificação, com o objetivo de ver as variações de um ano para outro, classificando-as como positivas, negativas ou se, se manterão linear durante as competências estudadas.

Entende-se como uma variação positiva, os casos onde elas beneficiaram a segurança e a qualidade dos serviços prestados pelo auditor. Exemplificando, criando uma situação hipotética onde a importância dos relatórios classificados como “sem ressalva e sem recomendação” fosse de 10% no ano de 20x1, e no ano de 20x2 ele tenha aumentado a sua representatividade para 20%, gerando um aumento de uma competência para outra de 100% em uma tipificação que assegura os dois pontos analisados neste estudo. Já a variação negativa, é atribuída para os casos onde elas prejudicam a segurança e a qualidade dos serviços prestados pelo auditor, ou seja, criando uma situação hipotética onde a importância dos relatórios classificados como “com abstenção de opinião” fosse de 10% no ano de 20x1, e no ano de 20x2 ele tenha aumentado a sua representatividade para 20%, geraria um aumento de 100% em uma

tipificação que prejudica a segurança e a qualidade dos serviços prestados pelo auditor. Para auxiliar o entendimento das análises realizadas neste estudo, criou-se o Quadro 10 para que possa ser facilmente identificado as melhores atribuições.

Quadro 5 - Análise de Variações

Índice	Descrição	Quanto maior o %, melhor é?	
		Sim	Não
1	Sem ressalvas com recomendações	X	✓
2	Sem ressalvas sem recomendações	✓	X
3	Com ressalvas com recomendação	X	✓
4	Com ressalvas sem recomendações	X	✓
5	Adverso	X	✓
6	Com abstenção de opinião	X	✓
7	Não aprovados	X	✓
8	Registro cancelado CVM	Indiferente	
9	Não indicou revisor	X	✓
10	Indicação rejeitada	X	✓
11	Indicou revisor, mas não contratou	X	✓
12	Revisor não encaminhou documentação	X	✓
13	Solicitou prazo e não indicou	X	✓
14	Pedido de prazo de indicação negado	X	✓
15	Recurso TSED	X	✓
16	Não se submeteu a revisão	X	✓

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

No item 8, foi considerado como indiferente a variação, pois o relatório publicado pelo CRE não é claro a ponto de segregar os registros que foram cancelados de foram punitivas, dos registros cancelados voluntariamente pelos auditores.

Com base no Quadro 11 e Quadro 12, presente no Anexo V, foi possível fazer as análises individuais, e tomá-las por base para fazer as conclusões individuais entre as competências, presentes nos subgrupos deste item, as quais corroboraram para a análise sintética dos ciclos, tidas como base para a conclusão final deste estudo.

#### 4.5.1 Análise sobre o Exercício de 2018

## a. Quadro de variação:

Quadro 6 - Análise Individual Entre os Exercícios 2018 e 2017

Índice	Descrição	AV	AH	AV
		2018	(2018 – 2017)	2017
1	Sem ressalvas com recomendações	26%	-13%	30%
2	Sem ressalvas sem recomendações	3%	-41%	5%
3	Com ressalvas com recomendação	20%	-23%	26%
4	Adverso	4%	33%	3%
5	Com abstenção de opinião	2%	-	2%
6	Não aprovados	20%	54%	13%
7	Registro cancelado CVM	12%	50%	8%
8	Não indicou revisor	9%	-10%	10%
9	Indicação rejeitada	1%	100%	-
10	Indicou revisor, mas não contratou	1%	-	1%
11	Pedido de prazo de indicação negado	-	-100%	1%
12	Recurso TSED	2%	100%	-

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

## b. Análises:

## i. Positivas:

1. O número de ressalvas reduziu do exercício de 2017 para o exercício de 2018;
2. O número de recomendações reduziu do exercício de 2017 para o exercício de 2018; e
3. Embora quase inexpressivas as reduções, quando comparamos o exercício de 2017 com o exercício de 2018, tivemos uma queda nos revisados que não indicaram revisores e nos revisados que tiveram um pedido de complementação de prazo negado.

## ii. Negativas:

4. O número de relatórios sem ressalvas e sem recomendações teve uma redução notável, mesmo que o esperado fosse um aumento dessa importância;
5. A quantidade de relatórios com opiniões adversas cresceu, e assim como os item anterior, esperava-se no mínimo uma redução neste tópico;
6. A representatividade dos relatórios com abstenção de opinião não variou do exercício de 2017 para o exercício de 2018;

7. A importância dos relatórios não aprovados por relatores do CRE de um exercício para outro, cresceu consideravelmente, mesmo com todos os papéis de trabalho disponíveis ao revisor, devendo ele somente fazer o trabalho básico de preenchê-lo corretamente;

8. A importância dos revisados que tiveram sua indicação de revisores negada aumentou de uma competência para outra, mesmo com o conhecimento de todos de que o seu revisor deve ter as mesmas competências (registros) que você (por isso o nome “revisão pelos pares”);

9. A representatividade dos revisados que indicaram um revisor, mas não o contrataram, se manteve; e

10. Os recursos no Tribunal Superior de Ética Disciplinar (TSED), que normalmente são julgados dentro do mesmo exercício, não foram totalmente concluídos na mesma época da revisão (ponto negativo para o CFC).

iii. Neutras: Foi encontrado apenas um ponto neutro, que se refere aos registros cancelados na CVM, onde teve um aumento em sua representatividade, mas que não afeta e nem contribui para a análise proposta.

c. Conclusão específica: Percebemos que o ano de 2018 em um contexto geral, teve uma piora do que o ano de 2017, com base na análise das importâncias comparadas nas duas competências.

#### 4.5.2 Análise sobre o Exercício de 2017

a. Quadro de variação:

Quadro 7 - Análise Individual Entre os Exercícios 2017 e 2016

Índice	Descrição	AV	AH	AV
		2017	(2017 – 2016)	2016
1	Sem ressalvas com recomendações	30%	15%	26%
2	Sem ressalvas sem recomendações	5%	67%	3%
3	Com ressalvas com recomendação	26%	-	26%
4	Adverso	3%	-40%	5%
5	Com abstenção de opinião	2%	-	2%
6	Não aprovados	13%	63%	8%
7	Registro cancelado CVM	8%	-38%	13%
8	Não indicou revisor	10%	-33%	15%
9	Indicou revisor, mas não contratou	1%	-	1%
10	Pedido de prazo de indicação negado	1%	100%	-

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

b. Análises:

i. Positivas:

1. A representatividade dos relatórios sem ressalvas e sem recomendações cresceu quando comparado os exercícios de 2016 e 2017;
2. A importância dos relatórios com opinião adversa reduziu de 2016 para 2017;
3. O percentual de auditores que deveriam ser revisados e não indicaram seus revisores, reduziu quando comparado as competências 2016 e 2017.

ii. Negativas:

1. A representatividade dos relatórios com recomendações aumentou;
2. Não houve variação na representatividade (alta) dos relatórios com ressalvas, o qual deveria ter reduzido;
3. Não houve variação na representatividade na representatividade dos relatórios com abstenção de opinião;
4. É grande o aumento que teve na importância dos relatórios enviados pelos revisores, os quais não foram aprovados pelos relatores do CRE;
5. A importância dos revisados que indicaram, mas não contrataram seus revisores se manteve; e

6. Foi percebido um aumento no pedido de prazo complementar para indicação negado.

iii. Neutras: Tivemos apenas um ponto neutro, que se refere aos registros cancelados na CVM, onde teve uma redução em sua representatividade, mas que não afeta e nem contribui para a análise proposta.

c. Conclusão específica: Pelo segundo ano consecutivo, percebemos que a revisão pelos pares apontou a piora entre uma competência e a outra subsequente, considerando as análises realizadas.

#### 4.5.3 Análise sobre o Exercício de 2016

a. Quadro de variação:

Quadro 8 - Análise Individual Entre os Exercícios 2016 e 2015

Índice	Descrição	AV	AH	AV
		2016	(2016 – 2015)	2015
1	Sem ressalvas com recomendações	26%	-13%	30%
2	Sem ressalvas sem recomendações	3%	-57%	7%
3	Com ressalvas com recomendação	26%	-30%	37%
4	Adverso	5%	25%	4%
5	Com abstenção de opinião	2%	100%	1%
6	Não aprovados	8%	33%	6%
7	Registro cancelado CVM	13%	333%	3%
8	Não indicou revisor	15%	50%	10%
9	Indicou revisor, mas não contratou	1%	-	1%
10	Revisor não encaminhou documentação	-	-100%	1%

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

b. Análises:

i. Positivas:

1. Houve uma redução na importância dos relatórios com recomendações de 2015 para 2016;

2. Houve uma redução nos relatórios com ressalvas; e

3. Houve uma redução dos revisores que concluíram os trabalhos sobre o revisado, que ao final não disponibilizaram ao CRE os documentos relativos aos seus exames.

ii. Negativas:

1. A representatividade dos relatórios sem ressalva e sem recomendações reduziu representativamente de um exercício para o outro;

2. A importância dos relatórios com opinião adversa aumentou do exercício de 2015 para 2016;

3. Houve um aumento na representatividade dos relatórios com abstenção de opinião de uma competência para a outra subsequente;

4. Houve um aumento na representatividade dos relatórios não aprovados por relatores do CRE, sobre os trabalhos de seus revisores;

5. Houve um aumento na importância dos revisados que não indicaram seus revisores; e

6. A representatividade dos revisados que indicaram seus revisores, mas não os contratou se manteve.

iii. Neutras: Tivemos apenas um ponto neutro, que se refere aos registros cancelados na CVM, onde teve um aumento em sua representatividade, mas que não afeta e nem contribui para a análise proposta.

c. Conclusão específica: Pelo terceiro ano consecutivo, foi possível notar que os números apontados pelas revisões realizadas em relação ao seu ano anterior, teve mais pontos negativos do que pontos positivos, apontando novamente uma piora em relação aos serviços prestados por auditores.

#### 4.5.4 Análise sobre o Exercício 2015

a. Quadro de variação:

Quadro 9 - Análise Individual Entre os Exercícios 2015 e 2014

Índice	Descrição	AV	AH	AV
		2015	(2015 – 2014)	2014
1	Sem ressalvas com recomendações	30%	15%	26%
2	Sem ressalvas sem recomendações	7%	-	7%
3	Com ressalvas com recomendação	37%	19%	31%
4	Adverso	4%	100%	2%
5	Com abstenção de opinião	1%	100%	-
6	Não aprovados	6%	-14%	7%
7	Registro cancelado CVM	3%	-40%	5%
8	Não indicou revisor	10%	-47%	19%
9	Indicação rejeitada	-	-100%	1%
10	Indicou revisor, mas não contratou	1%	-	1%
11	Revisor não encaminhou documentação	1%	100%	-

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

b. Análises:

i. Positivas:

1. Houve uma redução na importância dos relatórios não aprovados por relatores do CRE, sobre os trabalhos dos revisores;
2. Houve uma redução na representatividade dos revisados que não indicaram seus revisores; e
3. Houve uma redução na importância dos revisados que tiveram suas indicações de revisores negadas pelo CRE.

ii. Negativas:

1. Houve um aumento na importância dos relatórios com recomendações;
2. Houve um aumento na importância dos relatórios com ressalvas;
3. Houve um aumento de 100% na representatividade dos relatórios com opinião adversa;
4. Houve um aumento nos relatórios com abstenção de opinião;

5. A importância dos revisados que indicaram os seus revisores se manteve do exercício de 2014 para o exercício de 2015; e

6. Houve um aumento na representatividade dos revisores que não encaminharam os papéis de trabalho sobre a revisão para o CRE.

iii. Neutras: Nesta análise, tivemos dois pontos neutros, que se referem aos registros cancelados na CVM, onde teve uma redução em sua representatividade, mas que não afeta e nem contribui para a análise proposta, assim como apontamos nos demais exercícios analisados. Neste exercício, identificou-se como um ponto neutro também a falta de variação na importância dos relatórios sem ressalvas e sem recomendação, pois como ele não teve uma redução, entende-se que o trabalho não perdeu segurança e qualidade, mas como ele também não aumentou, que é o esperado sempre, não seria prudente colocá-lo como um ponto positivo, assim como um ponto negativo.

c. Conclusão específica: Pelo quarto ano consecutivo, o relatório publicado pelo CRE demonstrou que as variações ocorridas de um exercício para o outro, em sua maioria, são desfavoráveis ao aumento da segurança e da qualidade dos trabalhos de auditoria.

#### 4.5.5 Análises sobre o Exercício de 2014

a. Quadro de variação:

Quadro 10 - Análise Individual Entre os Exercícios 2014 e 2013

Índice	Descrição	AV	AH	AV
		2014	(2014 – 2013)	2013
1	Sem ressalvas com recomendações	26%	-4%	27%
2	Sem ressalvas sem recomendações	7%	-30%	10%
3	Com ressalvas com recomendação	31%	63%	19%
5	Adverso	2%	-50%	4%
7	Não aprovados	7%	-53%	15%
8	Registro cancelado cvm	5%	25%	4%
9	Não indicou revisor	19%	27%	15%
10	Indicação rejeitada	1%	-	1%
11	Indicou revisor, mas não contratou	1%	-50%	2%
12	Revisor não encaminhou documentação	-	-100%	1%
13	Solicitou prazo e não indicou	-	-100%	1%

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

b. Análises:

i. Positivas:

1. Houve uma redução na representatividade dos relatórios com recomendações;
2. Houve uma notável redução na importância dos relatórios com opiniões adversas;
3. Houve uma notável redução na representatividade dos relatórios com abstenção de opinião;
4. Houve uma redução na importância dos relatórios onde o revisado indicou seu revisor, mas não o contratou;
5. Houve uma redução de 100% dos revisores que concluíram o trabalho sobre os seus revisados, mas não disponibilizaram os papéis de trabalho ao CRE; e
6. Houve uma redução na importância dos pedidos complementadores de prazo para indicação de revisores, que ao final não foram realizadas.

ii. Negativas:

7. Houve uma redução na representatividade dos relatórios sem ressalvas e sem recomendação;
8. Houve um aumento na importância dos relatórios com ressalvas;
9. Houve um aumento na representatividade dos revisados que não indicaram os seus revisores; e
10. A importância dos revisados que tiveram suas indicações rejeitadas se manteve de um exercício para o outro.

iii. Neutras: Tivemos apenas um ponto neutro, que se refere aos registros cancelados na CVM, onde teve um aumento em sua representatividade, mas que não afeta e nem contribui para a análise proposta.

c. Conclusão específica: Foi possível identificar que em relação o exercício anterior, a segurança e a qualidade dos serviços de auditoria tiveram uma melhora.

#### 4.5.6 Análises sobre o Exercício 2013

a. Quadro de variação:

Quadro 11 - Análise Individual Entre os Exercícios 2013 e 2012

Índice	Descrição	AV	AH	AV
		2013	(2013 – 2012)	2012
1	Sem ressalvas com recomendações	27%	-18%	33%
2	Sem ressalvas sem recomendações	10%	43%	7%
3	Com ressalvas com recomendação	19%	-17%	23%
4	Adverso	4%	100%	2%
5	Não aprovados	15%	88%	8%
6	Registro cancelado CVM	4%	100%	-
7	Não indicou revisor	15%	-12%	17%
8	Indicação rejeitada	1%	-	1%
9	Indicou revisor, mas não contratou	2%	-60%	5%
10	Revisor não encaminhou documentação	1%	100%	-
11	Solicitou prazo e não indicou	1%	100%	-
12	Pedido de prazo de indicação negado	-	-100%	1%
13	Não se submeteu a revisão	-	-100%	3%

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

b. Análises:

i. Positivas:

1. Houve uma redução na representatividade dos relatórios com recomendações;
2. Houve uma redução na importância dos relatórios com ressalvas;
3. Houve um aumento na representatividade dos relatórios sem ressalvas e sem recomendações;
4. Houve uma redução na importância dos revisados que não indicaram os seus revisores;
5. Houve uma redução na representatividade dos pedidos de prorrogações de prazos para indicações negados; e
6. Houve uma redução dos revisados que não se submeteram ao processo de revisão.

ii. Negativas:

7. Houve um aumento na representatividade dos relatórios que tiveram opinião adversa;

8. Houve um aumento na importância dos relatórios de revisores não aprovados por relatores;

9. A representatividade de indicações de revisores rejeitadas se manteve de um exercício para outro;

10. Houve um aumento na importância dos revisores que não encaminharam a documentação referente ao trabalho efetuado sobre o revisado; e

11. Houve um aumento na representatividade dos revisados que solicitaram prazo complementar para indicar seu revisor, que por fim não a fizeram.

iii. Neutras: Tivemos apenas um ponto neutro, que se refere aos registros cancelados na CVM, onde teve um aumento em sua representatividade, mas que não afeta e nem contribui para a análise proposta.

c. Conclusão específica: Pelo segundo ano consecutivo se percebe que o nível de segurança e qualidade dos trabalhos teve uma melhora, em relação ao exercício anterior. Deve-se ressaltar, a melhora na comparação das duas competências nos três primeiros itens do quadro 19, onde pela primeira vez tiveram uma evolução positiva simultaneamente.

#### 4.5.7 Análises sobre o Exercício 2012

a. Quadro de variação:

Quadro 12 - Análise Individual Entre os Exercícios 2012 e 2011

Índice	Descrição	AV	AH	AV
		2012	(2012 – 2011)	<=2011
1	Sem ressalvas com recomendações	33%	-3%	34%
2	Sem ressalvas sem recomendações	7%	17%	6%
3	Com ressalvas com recomendação	23%	64%	14%
4	Com ressalvas sem recomendações	-	-100%	2%
5	Adverso	2%	100%	1%
6	Não aprovados	8%	-81%	42%
7	Não indicou revisor	17%	100%	-
8	Indicação rejeitada	1%	100%	-
9	Indicou revisor, mas não contratou	5%	100%	-
10	Pedido de prazo de indicação negado	1%	100%	-
11	Não se submeteu a revisão	3%	100%	-

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

b. Análises:

i. Positivas:

1. Houve uma redução na representatividade dos relatórios com recomendações;
2. Houve um aumento na importância dos relatórios sem ressalvas e sem recomendações; e
3. Houve uma redução na representatividade dos relatórios dos revisores não aprovados por relatores do CRE.

ii. Negativas:

4. Houve um aumento na importância dos relatórios com ressalvas;
5. Houve um aumento na representatividade dos relatórios com opiniões adversas;
6. Houve um aumento na importância dos revisados que não indicaram os seus revisores;
7. Houve um aumento na representatividade dos revisados que tiveram suas indicações de revisores rejeitadas;

8. Houve um aumento na importância dos revisados que indicaram seus revisores, mas não os contrataram;

9. Houve um aumento na representatividade dos revisados que tiveram seus pedidos de prorrogação de prazo para indicação de seus revisores negados; e

10. Houve um aumento na importância dos revisados que mesmo sorteados, não se submeteram a revisão.

iii. Neutras: Nesta análise, foi identificado o item “Com Ressalvas Sem Recomendações”, o qual mostrou uma redução de um exercício para o outro, contudo não foi possível entender o que este item significava, tendo em vista que é improvável que haja uma ressalva em qualquer relatório, sem ao menos ter uma recomendação.

c. Conclusão específica: Qualitativamente, parece que o serviço de auditoria teve uma piora enorme do exercício de 2011 para o exercício de 2012. Não pode ser classificado como uma piora, tampouco como uma melhora, pois além de 2011 ter sido o primeiro ano do sistema de revisão, quantitativamente o percentual de revisados no ano de 2012 foi aproximadamente 52% maior.

#### **4.5.8 Análises sobre o Exercício 2011**

Para este exercício, não foi possível fazer nenhuma análise individual de evolução, pois foi o primeiro ano de revisões publicadas pelo CRE, portanto pode-se concluir, para este ano, que houve uma mudança positiva em prol do desenvolvimento dessa classe tão nobre e tão importante na nossa sociedade.

#### 4.5.9 Análises Acumulada sobre os Ciclos I e II

a. Quadro de variação:

Quadro 13 - Análise Acumulada Entre os Ciclos I e II

Índice	Descrição	Ciclo 1	Análise Horizontal	Ciclo 2
		Análise Vertical		Análise Vertical
1	Sem ressalvas com recomendações	28%	-3%	29%
2	Sem ressalvas sem recomendações	5%	-38%	8%
3	Com ressalvas com recomendação	28%	22%	23%
4	Com ressalvas sem recomendações	-	-	-
5	Adverso	4%	100%	2%
6	Com abstenção de opinião	2%	100%	-
7	Não aprovados	12%	-20%	15%
8	Registro cancelado cvm	9%	200%	3%
9	Não indicou revisor	11%	-21%	14%
10	Indicação rejeitada	-	-100%	1%
11	Indicou revisor, mas não contratou	1%	-50%	2%
12	Revisor não encaminhou documentação	-	-	-
13	Solicitou prazo e não indicou	-	-	-
14	Pedido de prazo de indicação negado	-	-	-
15	Recurso TSED	1%	100%	-
16	Não se submeteu a revisão	-	-100%	1%
Total de revisados/ano		100%		100%

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

b. Análises:

i. Positivas:

1. Em um contexto acumulado, houve uma redução na representatividade das recomendações de um ciclo para o outro;
2. Em um contexto acumulado, houve uma redução na importância dos revisados que optaram por não indicar os seus revisores;
3. Em um contexto acumulado, houve uma redução na representatividade das indicações rejeitadas, de um ciclo para o outro;

4. Em um contexto acumulado, houve uma redução na importância dos revisados que indicaram os seus revisores, mas não os contrataram; e

5. Em um contexto acumulado, houve uma redução na representatividade dos revisados que se recusaram a submeter-se a revisão.

ii. Negativas:

6. Em um contexto acumulado, houve uma redução da importância dos relatórios sem ressalvas e sem recomendações;

7. Em um contexto acumulado, houve um aumento na representatividade dos relatórios com ressalvas;

8. Em um contexto acumulado, houve um aumento na importância dos relatórios com opiniões adversas;

9. Em um contexto acumulado, houve um aumento na representatividade dos relatórios com abstenção de opinião; e

10. Em um contexto acumulado, houve um aumento na importância dos relatórios julgados no Tribunal Superior de Ética e Disciplina, que não tiveram seu julgamento até o prazo da publicação do relatório final das revisões.

iii. Neutras:

11. Assim como mencionados nos anos específicos, houve uma variação nas representatividades dos registros cancelados junto a CVM, que em um contexto acumulado, foi um aumento, que por não afetar a segurança e a qualidade dos trabalhos de auditoria, foi considerado neutro;

12. Por inexpressividade dos saldos sobre o total acumulado, foi considerado neutro para este tópico, em específico, que reflete de uma maneira mais geral o escopo deste estudo, as seguintes classificações:

- a. Com Ressalva Sem Recomendação;
- b. Revisor não Encaminhou Documentação;
- c. Solicitou Prazo e não indicou; e
- d. Pedido de Prazo de Indicação Negado.
- c. Conclusão específica: Reflete a conclusão do trabalho.

## 5 CONCLUSÃO

Inicialmente, foi importante trazer neste estudo o indispensável trabalho realizado pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade. Originalmente, quando este trabalho foi pensado, imaginou-se, equivocadamente, que seria fácil elaborar a conclusão, pois, com os desdobramentos de ferramentas digitais cada vez mais acessíveis e presentes no dia-a-dia do profissional, isso poderia fazer com que o auditor tivesse menor trabalho braçal na formalização de seus papéis de trabalho, enquanto o seu trabalho intelectual teria uma exigência maior. Isso, por consequência, colaboraria para uma melhora nos serviços de auditoria.

No transcorrer do estudo, no entanto, houve dificuldades de entendimento e de acesso a informação clara, que possibilitariam um maior aprofundamento em outras análises, como:

a) Definição do conceito utilizado no relatório de 2012, para as revisões referente aos exercícios anteriores a 2011, no item “com ressalvas e sem recomendações”

b) Segregação dos auditores que tiveram seus registros cancelados na CVM por vontade própria, ou se foram cancelados como forma de punição; e

c) Identificação das empresas em cada conceito atribuído, onde possibilitaria uma análise segregada das empresas que pertencem a redes de network vs. empresas de auditoria e auditores que não pertencem a redes.

Por ser uma área de estudo que não há nenhuma publicação relacionada a qualidade dos serviços prestados por auditores vs. revisões de qualidades realizadas e publicadas por órgãos reguladores, tomou-se o cuidado para que os testes fossem colocados de forma que o leitor entendesse o passo-a-passo realizado para chegar a esta conclusão. Foi tomada a responsabilidade de colocar os quantitativos em percentuais representativos, para poder fazer a análise de forma justa, visto que os quantitativos de revisões variam de um exercício para outro, o que por consequência altera a representatividade das classificações de uma competência para outra.

Durante a execução deste trabalho, foram encontrados alguns índices nas análises individuais de um exercício para o outro, para os quais eu não encontrei justificativa razoável de atribuir a piora ou a melhora de determinada classificação, quando comparadas duas competências. As análises conduzidas neste trabalho, após o tratamento dos dados, foram duas, sendo a Análise Vertical a primeira efetuada,

onde ela foi calculada para determinar a importância de determinado quantitativo sobre o total das revisões daquele determinado exercício. Fazendo uma analogia simples, é como se o valor em que buscou-se identificar sua representatividade fosse a amostra, enquanto o seu total seria a população. Já a Análise Horizontal, segundo teste efetuado, nos demonstra o quanto determinado valor evoluiu (ou regrediu) quando comparamos duas competências distintas, sendo possível atribuir a melhora ou piora de determinado índice, com base na sua evolução ou regressão deste item, considerando também o que cada classificação analisada representa.

Para as classificações verificadas, baseadas nos relatórios do CRE disponibilizados no site do Conselho Federal de Contabilidade, é importante levantar alguns pontos que chamaram muita atenção, nas análises individuais, como:

1. Auditores selecionados para a revisão em determinado exercício, não indicaram os seus revisores e por consequência, não se submeteram a revisão do exercício;

- É dificultoso compreender como um auditor, que possui uma função social de grande relevância, não cumpra uma regra básica que é atender o prazo para a indicação de seu revisor e/ou não se submeta a revisão de qualidade, a qual tem inúmeros benefícios que poderia o promover indiretamente, ratificando a qualidade do seu serviço prestado.

2. Relatórios sobre as revisões de qualidade não aprovados por membros do CRE

- É estranho considerar que um trabalho que era para ser uma revisão de qualidade sobre o seu revisado, vira objeto de uma revisão de qualidade sobre o próprio revisor, o qual não conseguiu atender um trabalho específico onde sabia com antecedência que disponibilizaria o seu trabalho para um comitê técnico, e por fim além de ele entrar na lista dos revisados no ano seguinte, por divergência de julgamento, o revisado também entrará na lista das empresas revisadas no próximo, tendo que se submeter a uma segunda revisão obrigatoriamente.

3. Indicação de revisores não aprovadas

- É estranho imaginar como um auditor pode ser impedido de fazer um trabalho, a qual teoricamente ele tem competência para realizar. O fato é que o auditor revisor, sempre tem conhecimento quando ele está impedido de realizar o trabalho, seja por problemas em trabalhos anteriores realizados por ele, ou até por não ser par

com seu revisado, e mesmo assim, ele não só induz o revisado a indicá-lo mesmo sabendo que não está apto para o serviço, mas também infringe o código de ética, quando ele se disponibiliza a realizar um trabalho que ele não tem a competência para tal.

#### 4. Auditores que se recusaram a submeter-se a revisão de qualidade

- Entendo que quando um auditor não concorda com a revisão de qualidade em seu trabalho, é porque ele tem conhecimento que não está de acordo com as normas. A NBC PA 11(R1) é muito clara no seu alcance, onde menciona que ela é aplicável exclusivamente aos auditores com registro na CVM, assim como é objetiva no item sobre o programa de revisão, onde afirma que todo o auditor deve se submeter à Revisão pelos Pares, no mínimo, uma vez a cada 4 (quatro) anos.

Para este trabalho, optou-se por basear o estudo na análise acumulada feita entre os dois ciclos, pois, por ser um tema que não há publicações conhecidas, podem haver opiniões diferentes sobre os testes aqui relacionados. Contudo, percebe-se que, de maneira geral, a análise acumulada retrata o grande ponto, que por meio deste estudo foi levantado: Os auditores no Brasil, com registros na CVM, tiveram um aumento na grande maioria das piores tipificações e uma redução nas melhores tipificações, o que pode indicar tanto uma melhoria na qualidade das revisões de auditoria, quanto uma piora nos trabalhos de revisões e/ou uma piora nos trabalhos de auditoria independente prestados. Contudo, pela falta de informações no relatório do CRE, não é possível afirmar que essas pioras nos índices, são consequência de uma piora nos serviços de auditores, pelo fato de o relatório divulgado não trazer elementos relevantes como o nome das empresas, a conclusão para cada revisão e o motivo que fez com que o auditor revisor concluísse de tal forma.

Para tais variações negativas de um ciclo para o outro, nos trabalhos de revisão, é atribuído três possíveis causas, como: 1) A já mencionada piora nos serviços prestados por auditores independentes; 2) Uma melhora nos procedimentos de revisões aplicados pelos auditores revisores, sob orientação do Comitê; e 3) Tanto uma piora nos serviços prestados por auditores independentes, quanto uma melhora nos procedimentos de revisões aplicados.

Com as evoluções de tecnologia, é inadmissível que auditores, com total respeito e admiração, os quais são reesposáveis por tantas informações que são utilizadas como base para a tomada de decisões, sigam recebendo ressalvas,

opiniões adversas e abstenções de opinião sobre a segurança e a qualidade dos serviços prestados por ele. Hoje, já é possível e acessível, trabalhar com ferramentas que fazem todos os papéis de trabalhos braçais necessários, deixando para a opinião cética somente os casos que indicam uma grande variação ou possam indicar algum tipo de risco para o cliente em questão.

Aliás, ceticismo é a palavra mágica na vida de um auditor independente, pois ele deve seguir essa corrente filosófica grega, e questionar a todos os eventos que o rodeiam. Se olharmos exclusivamente para o item 2 e o item 3 do Quadro 20, percebemos que o índice de relatórios sem ressalvas e sem recomendações caiu aproximadamente 38% de um ciclo para o outro, enquanto o relatório com ressalvas e com recomendações cresceu cerca de 22%, e estes índices eram para estar invertidos. Paralelo a isso, os relatórios de revisores com opiniões adversas e com abstenção de opiniões, cresceu representativamente do ciclo 2 (2011, 2012, 2013 e 2014) para o ciclo 1 (2015, 2016, 2017 e 2018), todavia vale ressaltar que o item sem ressalvas e com recomendações teve uma melhora, mesmo pequena.

A grande curiosidade que fica, é que as revisões não seguem uma variação linear de um exercício para o outro, e como não foi possível realizar o estudo com acesso ao nome das empresas em cada apontamento, não foi possível efetuar uma análise se, por exemplo, empresas maiores são mais propensas a trabalhos com maior risco e menor qualidade. O trabalho aqui realizado, pode ser o início de uma enorme área que tem um grande conteúdo para ser estudado, mas pouco aproveitada academicamente, e quem sabe, a partir dele, será possível inclusive contribuir de alguma forma para que futuros estudos possam ser utilizados tanto por universidades, quanto pelo Conselho Federal de Contabilidade para fins de desenvolvimento da classe.

É importante ressaltar que no ano de 2018, ficaram pendentes 3 (três) casos para os quais não houve uma decisão nos julgamentos dos recursos no Tribunal Superior de Ética Disciplinar, sendo que estes, poderiam de alguma forma mudar alguma opinião desta conclusão. Portanto, de maneira objetiva, após a realização deste extenso estudo e do aprofundamento realizado para entender como se dava as revisões externas de qualidade, houve o privilégio de notar e reconhecer a relevância do trabalho realizado pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade, que realiza um excelente trabalho em seus procedimentos, mas

infelizmente independe da vontade dos componentes deste órgão dentro do CFC a melhora na segurança e na qualidade dos serviços de auditores.

Isso porque a maior responsabilidade de respeito às normas e procedimentos mínimos é do auditor independente, devendo ele representar da melhor forma o seu próprio símbolo: Através do elmo expressa o pensamento, pelo bastão demonstra o poder, pelas serpentes exhibe a sabedoria, enquanto as asas exprimem sua diligência, investigação, pesquisa, aplicação e zelo.

## REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL DO BRASIL (BCB). **Composição e segmentos do Sistema Financeiro Nacional**. Brasília: BCB, 2020. Disponível em:

<https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/legado?url=https:%2F%2Fwww.bcb.gov.br%2Fpre%2Fcomposicao%2Fcomposicao.asp>. Acesso em: em 28 de maio de 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010**. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para Uso Educacional - RECOMPE; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante - FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante - CDFMM; institui o Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira - RETAERO; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV; altera as Leis nos 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.948, de 16 de junho de 2009, 11.977, de 7 de julho de 2009, 11.326, de 24 de julho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 5.615, de 13 de outubro de 1970, 9.126, de 10 de novembro de 1995, 11.110, de 25 de abril de 2005, 7.940, de 20 de dezembro de 1989, 9.469, de 10 de julho de 1997, 12.029, de 15 de setembro de 2009, 12.189, de 12 de janeiro de 2010, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 11.775, de 17 de setembro de 2008, os Decretos-Leis nos 9.295, de 27 de maio de 1946, 1.040, de 21 de outubro de 1969, e a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga as Leis nos 7.944, de 20 de dezembro de 1989, 10.829, de 23 de dezembro de 2003, o Decreto-Lei no 423, de 21 de janeiro de 1969; revoga dispositivos das Leis nos 8.003, de 14 de março de 1990, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 5.025, de 10 de junho de 1966, 6.704, de 26 de outubro de 1979, 9.503, de 23 de setembro de 1997; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2010]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm). Acesso em: 11 jun. 2020.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Auditores independentes**. Rio de Janeiro: CVM, 2020a. Disponível em:

[http://www.cvm.gov.br/menu/regulados/auditores\\_independentes/sobre.html](http://www.cvm.gov.br/menu/regulados/auditores_independentes/sobre.html). Acesso em: 10 maio 2020.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Portal do Investidor**. Rio de Janeiro: CVM, 2020b. Disponível em: <https://www.investidor.gov.br/index.html>.

Acesso em: 29 abr. 2020.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **[Homepage]**. Rio de Janeiro: CVM, 2020c. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em: 29 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE)**: Apresentação. Brasília: CFC; CRE, 2020a. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/cre/>. Acesso em: 25 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **[Homepage]**. Brasília: CFC, 2020b. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/>. Acesso em: 25 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Legislação e Registro**. Brasília: CFC, 2020c. Disponível em: <https://cfc.org.br/registro/legislacao/>. Acesso em: 29 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **O Conselho**. Brasília: CFC, 2020d. Disponível em: <https://cfc.org.br/oconselho/>. Acesso em: 28 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC PA 13, de 21 de agosto de 2015. Dá nova redação à NBC PA 13 (R1) que dispõe sobre o Exame de Qualificação Técnica. **Diário Oficial da União**: seção 01, ano 151, Brasília, n. 93, p. 129-130, 19 maio 2014. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA13\(R2\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA13(R2).pdf). Acesso em: 11 jun. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TO 3000, de 20 de novembro de 2015. Dá nova redação à NBC TO 3000, que dispõe sobre trabalhos de asseguaração diferente de auditoria e revisão. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 152, n. 225, p. 98-101, 25 nov. 2015a. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTO3000](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTO3000). Acesso em: 26 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.495, de 20 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 152, n. 227, p. 228, 27 nov. 2015b. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1495.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1495.pdf). Acesso em: 11 jun. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 200, de 19 de agosto de 2016. Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 153, n. 171, p. 103, 05 set. 2016a. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1)). Acesso em: 25 abr. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 700, de 17 de junho de 2016. Dá nova redação à TA 700, que dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 153, n. 126, p. 180, 04 jul. 2016b. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC PA 11, de 08 de dezembro de 2017. Dá nova redação à NBC PA 11 – Revisão externa de qualidade pelos pares. **Diário Oficial da União**: seção 01, ano 154, Brasília, n. 238, p. 101-102, 13 dez. 2017. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA11.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2020.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). **A Importância da auditoria independente para empresas**. São Paulo: IBRACON, [2020]a. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=2995>. Acesso em: 28 abr. 2020.

VALÊNCIO, Manoel; NGUEUVE, Francisco. **A Ética e a Deontologia na Auditoria Empresarial**. Bloomington (Estados Unidos): Palibrio, 2013.

## ANEXO I

**De:** Henrique Rokembach <[henrique@rokembach.com.br](mailto:henrique@rokembach.com.br)>

**Enviado:** sexta-feira, 18 de setembro de 2020 18:51

**Para:** GNA-Normas de Auditoria <[gna-1@cvm.gov.br](mailto:gna-1@cvm.gov.br)>

**Assunto:** Solicitação de Informação para Estudo Universitário - Quantitativo de Auditores Independentes

Prezado (a), boa tarde.

Espero que esteja bem!

Me chamo Henrique Rokembach, tenho 21 anos e sou estudante de Ciências Contábeis na Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) em Porto Alegre-RS, e estou em processo de conclusão do meu trabalho de conclusão de curso, cujo o tema escolhido foi "**Qualidade dos Serviços Prestados por Empresas com Registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para os Trabalhos de Auditoria Independente e Asseguração**", e gostaria de saber da possibilidade de receber um dado que seria de suma importância e agregaria uma importante informação ao estudo.

O estudo está sendo realizado com base nos dados disponibilizados pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), os quais até o exercício de 2018, haviam realizado a revisão de dois ciclos, sendo o primeiro ciclo das competências de 2011, 2012, 2013 e 2014, e o segundo ciclo referente às competências de 2015, 2016, 2017 e 2018. Contudo, o relatório final das revisões, não disponibiliza a informação do quantitativo de auditores independentes para cada exercício, para que possa inclusive ver por exemplo, uma média de revisão realizada pelo CRE em um determinado exercício.

Com base nisso, venho por meio deste, solicitar encarecidamente, a seguinte informação:

- Quantidade de auditores independentes que estavam com registros ativos junto a Comissão de Valores Mobiliários, para as competências 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018.

Certo de sua compreensão,

Fico no aguardo e à disposição.

Abs,

 **GNA-Normas de Auditoria** <[gna-1@cvm.gov.br](mailto:gna-1@cvm.gov.br)>  
para mim ▾

25 de set. de 2020 10:12



Prezado,

Em atenção à sua solicitação, seguem os dados solicitados, por ano:

2011 - 418  
2012 - 427  
2013 - 419  
2014 - 417  
2015 - 406  
2016 - 408  
2017 - 391  
2018 - 376  
2019 - 359

Espero ter ajudado.

Atenciosamente,

 **Madson de Gusmão Vasconcelos**  
Gerente de Normas de Auditoria / SNC  
Comissão de Valores Mobiliários

## ANEXO II

Quadro 14 – Quantitativos Unificados

Índice	Descrição	Quantitativo							
		2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	<=2011
1	Sem ressalvas com recomendações	37	44	39	48	42	42	43	29
2	Sem ressalvas sem recomendações	4	7	5	11	12	15	9	5
3	Com ressalvas com recomendação	28	38	39	59	50	30	30	12
4	Com ressalvas sem recomendações	-	-	-	-	-	-	-	2
5	Adverso	5	5	7	7	4	6	2	1
6	Com abstenção de opinião	3	3	3	1	-	-	-	-
7	Não aprovados	29	19	12	10	12	23	10	36
8	Registro cancelado CVM	17	12	19	5	8	6	-	-
9	Não indicou revisor	13	15	22	16	30	23	22	-
10	Indicação rejeitada	1	-	-	-	1	2	1	-
11	Indicou revisor mas não contratou	2	1	2	1	2	3	7	-
12	Revisor não encaminhou documentação	-	-	-	2	-	2	-	-
13	Solicitou prazo e não indicou	-	-	-	-	-	2	-	-
14	Pedido de prazo de indicação negado	3	1	-	-	-	-	1	-
15	Recurso TSED	-	-	-	-	-	-	-	-
16	Não se submeteu a revisão	-	-	-	-	-	-	4	-
Total de revisados / ano		142	145	148	160	161	154	129	85

Fonte: Elaborado pelo Autor (2020).

## ANEXO III

Quadro 15 – Análise Vertical Anual Inicial

Índice	Descrição	2018	Análise	2017	Análise	2016	Análise	2015	Análise
			Vertical		Vertical		Vertical		Vertical
1	Sem ressalvas com recomendações	37	26%	44	30%	39	26%	48	30%
2	Sem ressalvas sem recomendações	4	3%	7	5%	5	3%	11	7%
3	Com ressalvas com recomendação	28	20%	38	26%	39	26%	59	37%
4	Com ressalvas sem recomendações	-	-	-	-	-	-	-	-
5	Adverso	5	4%	5	3%	7	5%	7	4%
6	Com abstenção de opinião	3	2%	3	2%	3	2%	1	1%
7	Não aprovados	29	21%	19	13%	12	8%	10	6%
8	Registro cancelado CVM	17	12%	12	8%	19	13%	5	3%
9	Não indicou revisor	13	9%	15	10%	22	15%	16	10%
10	Indicação rejeitada	1	1%	-	-	-	-	-	-
11	Indicou revisor mas não contratou	2	1%	1	1%	2	1%	1	1%
12	Revisor não encaminhou documentação	-	-	-	-	-	-	2	1%
13	Solicitou prazo e não indicou	-	-	-	-	-	-	-	-
14	Pedido de prazo de indicação negado	-	-	1	1%	-	-	-	-
15	Recurso TSED	3	2%	-	-	-	-	-	-
16	Não se submeteu a revisão	-	-	-	-	-	-	-	-
Total de revisados ano		142	100%	145	100%	148	100%	161	100%

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

**ANEXO III (continuação)**

Quadro 16 – Análise Vertical Anual Inicial (continuação)

Índice	Descrição	2014	Análise Vertical	2013	Análise Vertical	2012	Análise Vertical	<=2011	Análise Vertical
1	Sem ressalvas com recomendações	42	26%	42	27%	43	33%	29	34%
2	Sem ressalvas sem recomendações	12	7%	15	10%	9	7%	5	6%
3	Com ressalvas com recomendação	50	31%	30	19%	30	23%	12	14%
4	Com ressalvas sem recomendações	-	-	-	-	-	-	2	2%
5	Adverso	4	2%	6	4%	2	2%	1	1%
6	Com abstenção de opinião	-	-	-	-	-	-	-	-
7	Não aprovados	12	7%	23	15%	10	8%	36	42%
8	Registro cancelado CVM	8	5%	6	4%	-	-	-	-
9	Não indicou revisor	30	19%	23	15%	22	17%	-	-
10	Indicação rejeitada	1	1%	2	1%	1	1%	-	-
11	Indicou revisor mas não contratou	2	1%	3	2%	7	5%	-	-
12	Revisor não encaminhou documentação	-	-	2	1%	-	-	-	-
13	Solicitou prazo e não indicou	-	-	2	1%	-	-	-	-
14	Pedido de prazo de indicação negado	-	-	-	-	1	1%	-	-
15	Recurso TSED	-	-	-	-	-	-	-	-
16	Não se submeteu a revisão	-	-	-	-	4	3%	-	-
Total de revisados ano		161	100%	154	100%	129	100%	85	100%

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

## ANEXO IV

Quadro 8 – Análise de Dados Acumulados Ciclo I

Índice	Descrição	Quantitativo anual				Quantitativo
		2018	2017	2016	2015	Acumulado
1	Sem ressalvas com recomendações	37	44	39	48	168
2	Sem ressalvas sem recomendações	4	7	5	11	27
3	Com ressalvas com recomendação	28	38	39	59	164
4	Com ressalvas sem recomendações	-	-	-	-	-
5	Adverso	5	5	7	7	24
6	Com abstenção de opinião	3	3	3	1	10
7	Não aprovados	29	19	12	10	70
8	Registro cancelado CVM	17	12	19	5	53
9	Não indicou revisor	13	15	22	16	66
10	Indicação rejeitada	1	-	-	-	1
11	Indicou revisor mas não contratou	2	1	2	1	6
12	Revisor não encaminhou documentação	-	-	-	2	2
13	Solicitou prazo e não indicou	-	-	-	-	0
14	Pedido de prazo de indicação negado	-	1	-	-	1
15	Recurso TSED	3	-	-	-	3
16	Não se submeteu a revisão	-	-	-	-	-
Total de revisados ano		142	145	148	161	595

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

## ANEXO IV (CONTINUAÇÃO)

Quadro 17 – Análise de Dados Acumulados Ciclo II

Índice	Descrição	Quantitativo anual				Quantitativo
		2014	2013	2012	<=2011	Acumulado
1	Sem ressalvas com recomendações	42	42	43	29	156
2	Sem ressalvas sem recomendações	12	15	9	5	41
3	Com ressalvas com recomendação	50	30	30	12	122
4	Com ressalvas sem recomendações	-	-	-	2	2
5	Adverso	4	6	2	1	13
6	Com abstenção de opinião	-	-	-	-	-
7	Não aprovados	12	23	10	36	81
8	Registro cancelado CVM	8	6	-	-	14
9	Não indicou revisor	30	23	22	-	75
10	Indicação rejeitada	1	2	1	-	4
11	Indicou revisor mas não contratou	2	3	7	-	12
12	Revisor não encaminhou documentação	-	2	-	-	2
13	Solicitou prazo e não indicou	-	2	-	-	2
14	Pedido de prazo de indicação negado	-	-	1	-	1
15	Recurso TSED	-	-	-	-	-
16	Não se submeteu a revisão	-	-	4	-	4
Total de revisados ano		161	154	129	85	529

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

## ANEXO V

Quadro 18 – Análises Horizontais sobre Importâncias Ciclo I

Índice	Descrição	AV	AH	AV	AH	AV	AH	AV	AH
		2018	(2018 – 2017)	2017	(2017 – 2016)	2016	(2016 – 2015)	2015	(2015 – 2014)
1	Sem ressalvas com recomendações	26%	-13%	30%	15%	26%	-13%	30%	15%
2	Sem ressalvas sem recomendações	3%	-41%	5%	67%	3%	-57%	7%	-
3	Com ressalvas com recomendação	20%	-23%	26%	0%	26%	-30%	37%	19%
4	Com ressalvas sem recomendações	-	-	-	-	-	-	-	-
5	Adverso	4%	33%	3%	-40%	5%	25%	4%	100%
6	Com abstenção de opinião	2%	0%	2%	0%	2%	100%	1%	100%
7	Não aprovados	20%	54%	13%	63%	8%	33%	6%	-14%
8	Registro cancelado CVM	12%	50%	8%	-38%	13%	333%	3%	-40%
9	Não indicou revisor	9%	-10%	10%	-33%	15%	50%	10%	-47%
10	Indicação rejeitada	1%	100%	-	-	-	-	-	-100%
11	Indicou revisor mas não contratou	1%	0%	1%	-	1%	-	1%	-
12	Revisor não encaminhou documentação	-	-	-	-	-	-100%	1%	100%
13	Solicitou prazo e não indicou	-	-	-	-	-	-	-	-
14	Pedido de prazo de indicação negado	-	-100%	1%	100%	-	-	-	-
15	Recurso TSED	2%	100%	-	-	-	-	-	-
16	Não se submeteu a revisão	-	-	-	-	-	-	-	-
Total de revisados ano		100%		100%		100%		100%	

Fonte: elaborado pelo autor (2020).

## ANEXO V (continuação)

Quadro 19 – Análises Horizontais sobre Importâncias Ciclo II

Índice	Descrição	AH	AV	AH	AV	AH	AV	AH	AV
		(2015 – 2014)	2014	(2014 – 2013)	2013	(2013 – 2012)	2012	(2012 – 2011)	<=2011
1	Sem ressalvas com recomendações	15%	26%	-4%	27%	-18%	33%	-3%	34%
2	Sem ressalvas sem recomendações	-	7%	-30%	10%	43%	7%	17%	6%
3	Com ressalvas com recomendação	19%	31%	63%	19%	-17%	23%	64%	14%
4	Com ressalvas sem recomendações	-	-	-	-	-	-	-100%	2%
5	Adverso	100%	2%	-50%	4%	100%	2%	100%	1%
6	Com abstenção de opinião	100%	-	-	-	-	-	-	-
7	Não aprovados	-14%	7%	-53%	15%	88%	8%	-81%	42%
8	Registro cancelado CVM	-40%	5%	25%	4%	100%	-	-	-
9	Não indicou revisor	-47%	19%	27%	15%	-12%	17%	100%	-
10	Indicação rejeitada	-100%	1%	-	1%	-	1%	100%	-
11	Indicou revisor mas não contratou	-	1%	-50%	2%	-60%	5%	100%	-
12	Revisor não encaminhou documentação	100%	-	-100%	1%	100%	-	-	-
13	Solicitou prazo e não indicou	-	-	-100%	1%	100%	-	-	-
14	Pedido de prazo de indicação negado	-	-	-	-	-100%	1%	100%	-
15	Recurso TSED	-	-	-	-	-	-	-	-
16	Não se submeteu a revisão	-	-	-	-	-100%	3%	100%	-
Total de revisados ano			100%		100%		100%		100%

Fonte: elaborado pelo autor (2020).