

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ESTUDO DOS IMPACTOS ORIUNDOS DA  
IMPLEMENTAÇÃO E DAS ALTERAÇÕES DAS  
NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**Gabriela Vargas Braida  
Janice Quevedo de Freitas**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2015**

**ESTUDO DOS IMPACTOS ORIUNDOS DA  
IMPLEMENTAÇÃO E DAS ALTERAÇÕES DAS NORMAS  
PROFISSIONAIS DE AUDITORIA**

**Gabriela Vargas Braida  
Janice Quevedo de Freitas**

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM,RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**

**Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Otília Denise Jesus Ribeiro**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2015**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova o Trabalho de Conclusão de Curso

**ESTUDO DOS IMPACTOS ORIUNDOS DA IMPLEMENTAÇÃO E DAS  
ALTERAÇÕES DAS NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA**

elaborado por  
**Gabriela Vargas Braida  
Janice Quevedo de Freitas**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Otília Denise Jesus Ribeiro, Dr<sup>a</sup>.** (UFSM)  
(Presidente/Orientadora)

**Antonio Reske Filho, Dr.** (UFSM)

**Andrea Oliveira da Silveira** (UFSM)

Santa Maria, 09 de julho de 2015.

## **Agradecimentos**

Agradecemos à Deus pela força e determinação que tivemos durante o decorrer dos cinco anos da graduação.

Agradecemos aos nossos pais pelas caronas, às nossas mães pelos lanches e a ambos pelo carinho, paciência e por muitas vezes, terem abdicado de suas aspirações, a fim de priorizar o alcance dos nossos objetivos.

Agradecemos à nossa professora orientadora Dr<sup>a</sup>. Oflia Denise Jesus Ribeiro por ter atenciosamente nos auxiliado nessa etapa definitiva de nossa carreira profissional, nesse momento especial e maternal da sua vida. Da mesma forma que agradecemos a todos os ensinamentos adquiridos nesse período de convivência.

Agradecemos aos demais professores pelo conhecimento técnico que nos foi passado no transcorrer de nossa graduação, e por ter nos transmitido suas experiências profissionais, de maneira que auxiliaram na construção de nosso caráter profissional.

Agradecemos aos nossos namorados, Douglas e Rafael, pelo carinho, atenção, compreensão e, principalmente, pela paciência que necessitaram ter durante os períodos finais de elaboração do nosso trabalho de conclusão de curso.

## **RESUMO**

Trabalho de Conclusão de Curso  
Curso de Ciências Contábeis  
Universidade Federal de Santa Maria

### **ESTUDO DOS IMPACTOS ORIUNDOS DA IMPLEMENTAÇÃO E DAS ALTERAÇÕES DAS NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA**

AUTORAS: GABRIELA VARGAS BRAIDA E JANICE QUEVEDO DE FREITAS

ORIENTADORA: Dra. OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, Julho de 2015.

Devido à crescente utilização da auditoria, fez-se necessária sua regulamentação, a fim de assegurar sua execução conforme todos os aspectos legais pertinentes a essa técnica e ao seu profissional. Inúmeras publicações de resoluções que aprovavam as normas de auditoria passaram por adaptações, visando incluir aspectos não atentados em versões anteriores. Nesse sentido, esse trabalho objetiva identificar, analisar e entender como as implantações e alterações ocorridas nas normas profissionais de auditoria, referente à Controle de Qualidade (NBC PA 01), Revisão Externa de Qualidade pelos Pares (NBC PA 11) e Educação Profissional Continuada (NBC PG 12), durante o período de 2009 a 2015, afetaram as empresas que executam trabalhos de auditoria. Para essa identificação, utilizou-se como instrumento de coleta de dados o questionário. A sua aplicação foi durante o primeiro semestre de 2015, e contemplou questões referentes às possíveis adaptações e impactos delas decorrentes às empresas de auditoria do estado do Rio Grande do Sul. Com a aplicação dos questionários foram obtidas respostas de 12 (doze) empresas que evidenciaram os métodos utilizados para adaptarem-se às normas, bem como sua disposição para realizar investimentos com o intuito de atender todos os aspectos legais dessas normas. Com base nessas informações, verificou-se que as referidas normas profissionais de auditoria não trouxeram impactos significativos em relação aos aspectos financeiros e operacionais, uma vez que os impactos operacionais figuraram entre os níveis nenhum e regular e, os impactos financeiros figuraram entre os níveis baixo e regular, dentro da escala de medição elaborada.

**Palavras-chave:** Auditoria. Impactos Operacionais e Financeiros. Normas de Auditoria.

## **ABSTRACT**

Course Conclusion Work  
Course of Accounting Science  
Universidade Federal de Santa Maria

### **STUDY OF IMPACTS ARISING FROM THE IMPLEMENTATION AND AMENDMENTS ON PROFESSIONAL STANDARDS OF AUDIT**

**AUTHORS: GABRIELA VARGAS BRAIDA E JANICE QUEVEDO DE FREITAS**

**ADVISOR: Dra. OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO**

**Date and Venue of Defense: Santa Maria, July, 2015.**

Due to the increasing use of audits, there was the necessity of regulate this procedure, in order to ensure its execution regarding to all relevant legal aspects of this technique and of the professionals involved. Several publications of resolutions that approved the auditing standards have gone through changes aiming to include aspects that had not been noticed on the previous versions. Thus, this study aims to identify, analyze and understand how such implements and changes in professional auditing standards – related to Quality Control (NBC PA 01), External Quality Peer Review (NBC PA 11) and Continuing Professional Education (PG NBC 12) during the period from 2009 to 2015 – affected the companies that perform audit work. For this identification, a survey for data collection was used as instrument. Its application occurred during the first semester of 2015 and included questions regarding the possible adaptations and their impacts at audit companies in Rio Grande State do Sul. The questionnaires were answered for twelve (12) companies, that mentioned the methods used to adapt to the standards, as well as their possibilities to invest in order to fit all legal aspects of these standards. Based on these information, it was found that the mentioned professional standards haven't brought significant impacts in relation to financial and operational aspects, since the operational impacts remained among the levels none or regular and the financial impacts remained among the levels lower and regular in the established measuring range.

**Keywords:** Audit. Operating and Financial. Impacts. Standards on Auditing.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Tempo de atuação das empresas no mercado.....	48
Gráfico 2 – Serviços oferecidos pelas empresas, além de auditoria.....	49
Gráfico 3 – Participação da assessoria contábil no faturamento total da empresa.....	50
Gráfico 4 – Participação da assessoria tributária no faturamento total da empresa.....	50
Gráfico 5 – Participação da escrituração contábil no faturamento total da empresa.....	51
Gráfico 6 – Participação de outros serviços no faturamento total da empresa.....	52
Gráfico 7 – Funcionários com registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes..	52
Gráfico 8 – Cadastro na Comissão de Valores Mobiliários.....	53
Gráfico 9 – Conhecimento de todas as alterações das normas profissionais de auditoria.....	54
Gráfico 10 – Atualização da empresa acerca das alterações das normas profissionais de auditoria.....	55
Gráfico 11 – Principais ações de controle de qualidade implementadas pelas empresas.....	56
Gráfico 12 – Ações referentes à NBC PA 01 que acarretaram dificuldades na sua implementação.....	57
Gráfico 13 – Ações x Investimento – NBC PA 01.....	58
Gráfico 14 – Benefícios da adoção da NBC PA 01.....	59
Gráfico 15 – Benefícios da adoção da NBC PA 01 considerados de maior relevância.....	60
Gráfico 16 – Categoria de impacto operacional aplicada à NBC PA 01.....	61
Gráfico 17 – Categoria de impacto financeiro aplicada à NBC PA 01.....	62
Gráfico 18 – Principais ações de revisão externa de qualidade pelos pares implementadas pelas empresas.....	63
Gráfico 19 – Ações x Investimento – NBC PA 11.....	64
Gráfico 20 – Benefícios da adoção da NBC PA 11.....	65
Gráfico 21 – Benefícios da adoção da NBC PA 11 considerados de maior relevância.....	66
Gráfico 22 – Categoria de impacto operacional aplicada à NBC PA 11.....	67
Gráfico 23 – Categoria de impacto financeiro aplicada à NBC PA 11.....	67
Gráfico 24 – Principais ações de educação profissional continuada implementadas pelas empresas.....	69
Gráfico 25 – Ações referentes à NBC PG 12 que acarretaram dificuldades na sua implementação.....	70
Gráfico 26 – Ações x Investimento – NBC PG 12.....	71
Gráfico 27 – Benefícios da adoção da NBC PG 12.....	72
Gráfico 28 – Benefícios da adoção da NBC PG 12 considerados de maior relevância.....	73
Gráfico 29 – Categoria de impacto operacional aplicada à NBC PG 12.....	74
Gráfico 30 – Categoria de impacto financeiro aplicada à NBC PG 12.....	74
Gráfico 31 – Efeitos negativos oriundos da implementação da NBC PA 01.....	75
Gráfico 32 – Efeitos negativos oriundos da implementação da NBC PA 11.....	76
Gráfico 33 – Efeitos negativos oriundos da implementação da NBC PG 12.....	77

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Diferenças entre auditoria externa e auditoria interna.....	21
Quadro 2 – Legislação vigente e normativos revogados com a sua implementação .....	32
Quadro 3 – População objeto de estudo .....	43
Quadro 4 – Escala de medição de impactos operacionais .....	45
Quadro 5 – Escala de medição de impactos financeiros .....	45

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BCB	Banco Central do Brasil
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CEPC	Comissão de Educação Profissional Continuada
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CMN	Conselho Monetário Nacional
CNAI	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
CNSP	Conselho Nacional de Seguros Privados
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EPC	Educação Profissional Continuada
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICPB	Instituto dos Contadores Públicos do Brasil
NBC PA 01	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Aplicada aos Auditores Independentes nº 01
NBC PA 03	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Aplicada aos Auditores Independentes nº 03
NBC PA 11	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Aplicada aos Auditores Independentes nº 11
NBC PA 12 (R1)	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Aplicada aos Auditores Independentes nº 12 R1
NBC PA 13	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Aplicada aos Auditores Independentes nº 13
NBC PA 13 (R1)	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Aplicada aos Auditores Independentes nº 13 R1
NBC PA 290 (R1)	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Aplicada aos Auditores Independentes nº 290 R1
NBC PA 291	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Aplicada aos Auditores Independentes nº 291
NBC PA 291 (R1)	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Aplicada aos Auditores Independentes nº 291 R1
NBC PG 12	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada a Todos os Profissionais de Contabilidade nº 12
NBC T 11	Norma de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis nº 11
NBC TA 200	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 200
NBC TI 01	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicável ao Trabalho de Auditoria Interna nº 01
PEPC	Programa de Educação Profissional Continuada
RFB	Receita Federal do Brasil
SOX	Lei Sarbanes Oxley
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

## **LISTA DE APÊNDICES**

Apêndice A – Questionário de coleta de dados .....	90
--	----

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	14
<b>2.1 Dos aspectos da contabilidade</b> .....	14
<b>2.2 Dos aspectos da auditoria</b> .....	16
2.2.1 Classificação de auditoria.....	18
<b>2.3 Órgãos reguladores e normatizadores</b> .....	23
<b>2.4 Das normas de auditoria</b> .....	25
2.4.1 Da classificação das normas de auditoria .....	28
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	38
<b>3.1 Quanto à abordagem</b> .....	38
<b>3.2 Quanto aos objetivos</b> .....	39
<b>3.3 Quanto aos procedimentos</b> .....	40
<b>3.4 Quanto ao instrumento de coleta de dados</b> .....	40
<b>3.5 Perfil dos participantes da pesquisa</b> .....	42
<b>3.6 Quanto aos procedimentos de análise e interpretação dos dados</b> .....	43
3.6.1 Tabulação dos dados.....	44
3.6.2 Estabelecimento de categorias.....	44
3.6.3 Análise estatística dos dados .....	46
3.6.4 Interpretação dos dados .....	46
<b>3.7 Limitações da pesquisa</b> .....	46
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÕES</b> .....	47
<b>4.1 Perfil da pessoa jurídica</b> .....	47
<b>4.2 Percepção das empresas em relação às normas profissionais de auditoria</b> .....	53
4.2.1 NBC PA 01 – Controle de qualidade para firmas (pessoas jurídicas e físicas) de auditores independentes.....	55
4.2.2 NBC PA 11 – Revisão externa de qualidade pelos pares .....	62
4.2.3 NBC PG 12 – Educação profissional continuada.....	68
4.2.4 Efeitos negativos oriundos da adequação às normas profissionais de auditoria .....	75
4.2.5 Observações evidenciadas pelas empresas respondentes .....	77
4.2.6 Análise conclusiva acerca dos dados evidenciados .....	78
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	80
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	83
<b>APÊNDICE</b> .....	89

# 1 INTRODUÇÃO

Com o crescimento acelerado do mercado no qual as empresas estão inseridas, essas passam a operar diante de níveis elevados de competitividade, o que as leva a buscarem alternativas para conquistar uma posição de destaque. Nesse contexto, algumas organizações almejam a obtenção de recursos por meio da negociação no mercado de capitais. Porém, visando a conquista desses recursos, esquemas complexos de atos fraudulentos foram desenvolvidos.

Após a descoberta desses fatos, que viraram grandes escândalos, surgiu uma forte preocupação em relação à veracidade das informações apresentadas pelas empresas e à credibilidade do trabalho desenvolvido pelos auditores. Dessa forma, com o intuito de proteger os investidores e reestabelecer a confiança e o interesse no mercado de capitais, foi promulgada, nos Estados Unidos, no ano de 2002, a Lei Sarbanes Oxley (SOX), a qual apresenta mecanismos para coibir a ocorrência de fraudes e uma série de penalidades a quem descumpri-la, além de criar um organismo regulador às empresas de auditoria.

Essas fraudes acarretaram uma busca constante, por parte dos novos aplicadores no mercado de capitais, de maior transparência acerca das informações apresentadas nos demonstrativos contábeis. Neste cenário, de busca por credibilidade das informações, a auditoria se apresenta como uma técnica desenvolvida por meio de exame de demonstrações, que objetiva a emissão de opinião sobre a adequação das mesmas às normas e princípios contábeis vigentes.

A atividade desenvolvida pelo auditor é regulamentada por normas profissionais de auditoria. Tais normas estabelecem regramentos sobre os diversos aspectos que devem ser observados na qualificação técnica e competência profissional, na execução dos trabalhos e na emissão do relatório de auditoria.

Devido ao surgimento de questões não abordadas anteriormente ou apresentadas de forma restrita, as normas passam por atualizações constantes que devem ser atentamente observadas pelos profissionais no exercício de sua atividade. No entanto, essas atualizações podem causar impactos operacionais e financeiros para as empresas no que tange a adaptação destas às alterações normativas.

O presente estudo delimita-se em realizar um levantamento junto às empresas de auditoria que atuam no estado do Rio Grande do Sul, objetivando estudar os impactos operacionais e financeiros oriundos da implementação e de alterações das normas

profissionais de auditoria, que ocorreram no período de 2009 a 2015, e que devem ser seguidas por profissionais contadores que exercem o trabalho de auditoria interna e externa.

Serão foco de estudo as normas profissionais de auditoria que versam sobre Controle de qualidade para firmas de auditores independentes, Revisão externa de qualidade pelos pares, Educação profissional continuada e Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI). Além dessas normas, o estudo abordará a análise da Instrução Normativa da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 308 e suas respectivas alterações.

A adequação às alterações normativas requer dos profissionais a realização de modificações na maneira como o trabalho de auditoria é desenvolvido, ocasionando, desta forma, impactos operacionais e financeiros na estrutura organizacional das empresas que precisam se apropriar das normas. Nesse sentido, o questionamento da pesquisa foi: quais são os impactos no desenvolvimento da atividade do auditor decorrentes da implementação e de alterações das normas profissionais de auditoria ocorridas no período de 2009 a 2015.

Para responder adequadamente essa problemática, foi definido, como objetivo geral de pesquisa, o estudo dos impactos operacionais e financeiros ocorridos nas empresas de auditoria do Rio Grande do Sul, oriundos da implementação e de alterações nas normas profissionais de auditoria, ocorridas no período de 2009 a 2015. Especificamente pretende-se: a) identificar as normas profissionais aplicáveis aos profissionais de auditoria, que foram implementadas ou alteradas no período de 2009 a 2015; b) identificar junto às empresas de auditoria como ocorreu a adaptação às normas profissionais; c) identificar junto às empresas quais foram os impactos operacionais e financeiros no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria decorrentes da adaptação às normas profissionais modificadas e implementadas; d) identificar quais os pontos positivos e negativos para as empresas de auditoria após a adaptação as novas normas profissionais de auditoria; e) analisar as informações obtidas, identificando os impactos apontados pelos auditores, advindos da implementação e de alterações nas normas profissionais de auditoria.

Nesse contexto, justifica-se a pesquisa a ser realizada, uma vez que a mesma busca verificar a existência e a dimensão desses impactos na atividade operacional e nos dispêndios financeiros totais da empresa. Pretendendo-se que a auditoria seja usada mais frequentemente como tema de pesquisas acadêmicas, uma vez que atualmente não figura entre os assuntos mais abordados.

Para dar encaminhamento à pesquisa, a fim de que se alcancem os objetivos almejados, utilizar-se-á, como metodologia de coleta de dados, a ferramenta questionário, por meio da qual os informantes poderão responder às questões abertas e fechadas, o que acarreta a

classificação da pesquisa como qualitativa e quantitativa, respectivamente. Esse questionário será aplicado nas empresas de auditoria do Rio Grande do Sul, a fim de que seja verificada a existência e a dimensão de impactos operacionais e financeiros oriundos da implementação e de alterações das normas profissionais de auditoria.

O presente estudo será composto por cinco capítulos. Neste capítulo introdutório é feita uma breve contextualização do tema de pesquisa, bem como a apresentação da delimitação do tema, da problemática de pesquisa, do objetivo geral, dos objetivos específicos, da justificativa e da metodologia aplicada no transcorrer do desenvolvimento do estudo. No segundo capítulo é abordado o referencial teórico, o qual apresenta conceitos relacionados à contabilidade, auditoria e órgãos reguladores e normatizadores, além da fundamentação legal, que expõe as normas profissionais de auditoria nas quais a pesquisa se sustenta. O método de pesquisa será abordado no terceiro capítulo, em que são apresentados os aspectos relacionados à metodologia aplicada no estudo. No quarto capítulo, é relatado o desenvolvimento da pesquisa, os dados obtidos e os resultados verificados por meio da aplicação do questionário. Dando encerramento ao estudo, no quinto capítulo, serão apresentados os resultados e as conclusões obtidas após o desenvolvimento da pesquisa.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Este capítulo tem como objetivo fundamentar teoricamente o presente estudo, assim como facilitar o entendimento dos aspectos relevantes relacionados ao tema de pesquisa. Faz-se, assim, uma análise aprofundada dos fundamentos relevantes à compreensão da temática.

Serão apresentados tópicos acerca da contabilidade e da técnica de auditoria, bem como a sua classificação. Em relação ao objeto de estudo, serão analisadas as normas de auditoria e sua divisão em normas técnicas e profissionais, visando, dessa forma, evidenciar as normas profissionais e as demais legislações relacionadas à temática abordada no trabalho.

Cabe salientar, ainda, que a pesquisa não abordará todas as normas profissionais de auditoria, apenas aquelas que nos últimos anos, passaram por transformações e que, de certa forma, impactaram no cotidiano das empresas que praticam essa atividade. Ou seja, serão abordadas somente aquelas que estão diretamente relacionadas ao desenvolvimento do trabalho de auditoria, as quais primam pela execução adequada, conhecimento prático e regularidade do exercício da profissão.

### **2.1 Dos aspectos da contabilidade**

De acordo com levantamentos históricos, a contabilidade está presente na vida da humanidade desde o início da civilização, utilizada como uma ferramenta para mensurar os bens em posse de cada indivíduo, o que, atualmente, corresponde ao levantamento patrimonial. Com o desenvolvimento dos negócios e a necessidade de novas informações, a contabilidade expandiu o seu foco, objetivando mensurar também o resultado econômico oriundo das transações entre pessoas físicas e jurídicas.

Iudícibus e Marion (2007, p. 35) evidenciam que “a contabilidade não é uma ciência exata. Ela é uma ciência social, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial. Todavia, a Contabilidade utiliza os métodos quantitativos (matemática e estatística) como sua principal ferramenta”.

A fim de se obter uma definição mais ampla do conceito, destaca-se:

Contabilidade é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade:

- controlar o patrimônio das entidades;
- apurar o resultado das entidades;
- prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades aos diversos usuários das informações contábeis. (CREPALDI, 2013, p. 2).

Além disso, Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 33) demonstram que o objetivo da contabilidade “pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade”. Iudícibus, et al. (2010, p. 11) traz que “o grande objetivo da contabilidade é o de prover seus usuários em geral com o máximo possível de informação sobre o patrimônio de uma entidade e suas mutações”.

No estudo do patrimônio das entidades, a fim de que se obtenham informações relevantes, a ciência contábil acaba por analisar seus aspectos qualitativos e quantitativos. Gonçalves e Baptista (2011) evidenciam que os aspectos qualitativos expressam a natureza dos elementos patrimoniais, enquanto que os aspectos quantitativos evidenciam os elementos patrimoniais em termos monetários.

Dessa maneira, a ciência contábil apresenta dados levantados a respeito do patrimônio e do resultado de determinada empresa, a partir dos quais se obtém informações imprescindíveis ao processo decisório rotineiro dos administradores. Conseqüentemente, informações mal elaboradas, ou mal apresentadas, poderão desencadear decisões inadequadas que, dependendo de sua dimensão, podem resultar em prejuízos irreparáveis para a organização.

Conforme exposto, a contabilidade é fundamentada com base em informações estruturadas, o que compreende dizer que

a Contabilidade não fornece as informações de forma dispersa, e apenas seguindo as solicitações imediatas dos interessados; mas sim, que o faz de maneira estruturada, dentro de um esquema de planejamento contábil em que um sistema de informação é desenhado, colocado em funcionamento e periodicamente revisto, tendo em vista parâmetros próprios. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, op. cit., p. 33).

A apresentação das informações estruturadas acontece a partir de regramentos que orientam a execução da atividade contábil. Estes devem ser fielmente observados por todos os profissionais no exercício de sua função.

Segundo Gonçalves e Baptista (op. cit.) pode-se observar, ainda, que, para a obtenção dos resultados almejados, a contabilidade utilize técnicas, as quais podem ser conceituadas como métodos estruturados. Esses autores apresentam as técnicas contábeis, das quais se destacam:

- Escrituração: registro dos acontecimentos que envolvem o patrimônio de determinada entidade. Tais acontecimentos devem ser transcritos nas contas

contábeis adequadas, constituindo, posteriormente, os livros de escrituração contábil;

- Auditoria: verificação da exatidão e da confiabilidade dos dados apresentados nas demonstrações, tendo como base os registros que as originaram;
- Análise de balanços: exame da situação patrimonial e consequente verificação da capacidade financeira da organização, de seu desempenho operacional e da continuidade das atividades desenvolvidas pela entidade.

Dentre as técnicas contábeis apresentadas, cabe ressaltar, no presente estudo, elementos relacionados à técnica de auditoria. Uma vez que a pesquisa realizada se refere à aspectos que devem ser observados no desenvolvimento dessa técnica.

## 2.2 Dos aspectos da auditoria

Sendo a auditoria um dos focos de estudo desta pesquisa, faz-se necessária uma análise aprofundada dos aspectos como sua origem, conceituação, tipologia, fundamentação e regulamentação. Ao se buscar relatos acerca da origem e desenvolvimento da auditoria, verifica-se que esta se deu, assim como a contabilidade, juntamente com a evolução da sociedade.

Dessa maneira, cabe evidenciar que:

A atividade de auditor é quase tão antiga quanto a Contabilidade. Podemos remontar ao Império Persa, por exemplo, no qual Dario I, ao realizar a reforma político-administrativa, criou a função de “olhos e ouvidos do rei”, funcionários encarregados de vigiar a ação dos sátrapas (governadores das províncias persas), garantir o cumprimento das ordens imperiais e fiscalizar a cobrança de impostos e o uso do tesouro real. (IBRACON, 2007, p. 43).

Nesse contexto, tem-se que:

etimologicamente, a palavra *auditoria* origina-se do latim *audire* (ouvir) e foi utilizada inicialmente pelos ingleses (auditing) para significar o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão da contabilidade. Como o próprio nome indica, a essência do trabalho de auditoria consiste na audição de informações sobre fatos sujeitos à auditoria para que o auditor possa formar opinião a respeito de sua adequação em relação a determinadas normas. (PEREZ JUNIOR, 2012, p. 1).

Antigamente, as empresas eram familiares, mas o aumento na competitividade e o crescente desenvolvimento dos negócios tornou necessária a busca de recursos externos para ampliar suas atividades. Nesta procura, era preciso comprovar a situação patrimonial e

financeira das empresas, tanto para os credores quanto para os futuros investidores, por meio da apresentação de demonstrativos contábeis devidamente analisados por profissionais independentes das empresas.

Para este fim, a técnica de auditoria começou a ser introduzida nas organizações, visto que o objetivo daquela é obter a transparência das informações apresentadas por estas para a obtenção de recursos. Nesse sentido

a veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e precisão das informações prestadas, dando, dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor. (ATTIE, 2011, p. 7).

Segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) (2007), na época do Império Persa, a auditoria possuía caráter exclusivamente fiscalizatório, o que passou, e ainda continua passando, por algumas modificações que resultam em uma auditoria capaz de alertar à administração da organização os procedimentos realizados de maneira inadequada. Dessa forma, a auditoria deixa de ser os olhos e ouvidos do rei e passa a ser os olhos e ouvidos da administração dos negócios.

A evolução da auditoria fez com que essa atividade não fosse apenas uma exigência legal às empresas que possuem ações negociadas no mercado de capitais, mas que passasse a ser vista, pelos gestores, como uma ferramenta de vital importância para a adequada e segura continuidade dos negócios empresariais. A auditoria passa a atuar, então, como um complemento ao acompanhamento realizado pelos gestores acerca das operações internas à organização, uma vez que estes não conseguem acompanhar diretamente todas essas operações.

Diante do exposto têm-se que:

com a evolução da Ciência Contábil, tornando-se imprescindível às administrações das empresas, desenvolveu-se também, de forma notável, a técnica de auditoria, a ponto de, hoje em dia, não ser ela um instrumento de mera observação apenas, estático, mas de orientação, de interpretação e de previsão de fatos, tornando-se dinâmica e ainda em constante evolução. (PEREZ JUNIOR, 2012, p. 2).

Crepaldi (2012, p. 3) define a auditoria como “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”. Franco e Marra (2007, p. 26) complementam o termo auditoria explanando que este obedece à “normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as

demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira *uniforme*”.

Apesar de apresentar esses benefícios, a auditoria não possibilita emitir um parecer capaz de englobar todos os elementos de uma organização, visto que é uma técnica executada com base em amostras, já que a verificação da totalidade dos procedimentos de uma empresa é algo inviável, devido ao elevado volume de dados relacionados à esses procedimentos. Dessa forma, a auditoria emite parecer com alguma margem de erro, operando com um risco de detecção, o qual varia de uma empresa para a outra, de acordo com o volume total e a amostra dos elementos organizacionais.

Nesse mesmo sentido, Cordeiro (2013, p. 6) conceitua auditoria como atividade de “controlar áreas-chaves nas empresas, a fim de evitar situações que propiciem fraudes e desfalques por meio de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização”. Além disso, Cordeiro (op. cit., p. 6) evidencia o foco principal da auditoria, o qual consiste em “assegurar que a empresa está em conformidade com os princípios e normas de contabilidade, no que for relevante, para que os números registrados reflitam nas demonstrações contábeis a situação econômico-financeira do patrimônio”.

A atividade de auditoria é prerrogativa de bacharel em Ciências Contábeis legalmente habilitado. Conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.203 do ano 2009, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 200 (NBC TA 200), verifica-se que esse profissional deve possuir, como características primordiais, conhecimento técnico, independência, imparcialidade, soberania, comportamento ético, objetividade, zelo profissional, sigilo e discrição. A função por ele desenvolvida dentro de uma organização tem como objetivo identificar possíveis problemas e a forma adequada para solucioná-los, evidenciar suas causas e, apresentar recomendações.

### 2.2.1 Classificação de auditoria

Crepaldi (2012) apresenta que essa técnica de auditoria pode ser classificada em duas categorias de acordo com o tipo de processo indagativo. São elas, a auditoria geral ou sintética, a qual examina informações financeiras da entidade, e a auditoria detalhada ou analítica, que analisa todas as transações realizadas pela empresa. Da mesma maneira, a auditoria também pode ser classificada, de acordo com a forma de intervenção na entidade

objeto de estudo, como interna ou externa. Para desenvolvimento deste trabalho, tomou-se como base a classificação de acordo com a forma de intervenção na empresa.

A auditoria interna, conforme apresenta o item 12.1.1.3 da Resolução CFC nº 986 de 2003, a qual aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade aplicável ao trabalho de Auditoria Interna nº 01 (NBC TI 01), pode ser compreendida como sendo:

os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vista a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Ao definir auditoria interna, Crepaldi (op.cit., p. 34) evidencia que esta compreende “o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, a adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”. Cabe ressaltar que o desenvolvimento da auditoria interna deu-se a partir do momento em que:

a administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa. (ALMEIDA, 2012, p. 5).

A NBC TI 01, em seu item 12.1.1.4, apresenta o objetivo da auditoria interna - “agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios”.

A execução da função de auditor interno não é restrita a funcionários da organização, mas amplia-se a profissionais externos. Na hipótese do auditor interno ser funcionário da organização, este não deve estar subordinado às áreas de controle sob sua análise, nem elaborar documentos, relatórios ou registros que posteriormente podem destinar-se à sua análise.

O auditor interno, sendo funcionário da empresa ou não, no desenvolvimento de suas atividades, tem como foco de trabalho o sistema de controles internos adotado pela empresa. Ele procura acompanhar se o mesmo está sendo corretamente executado a partir da análise de todo o percurso das operações, além de sugerir possíveis melhorias ao sistema.

A auditoria externa, de acordo com o item 11.1.1.1 da Resolução CFC nº 820 de 1997, que aprovou a Norma de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis nº 11 (NBC T 11), era compreendida como:

o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Posteriormente, essa resolução teve seu conteúdo revogado pela NBC TA 200 de 2009. Porém, o documento alterado não apresenta um conceito específico para a técnica de auditoria.

As normas de auditoria, quando se referem à auditoria externa trazem o termo auditoria independente, de maneira que estes termos podem ser compreendidos como sinônimos. Dessa forma, entende-se por auditoria externa:

o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade. (CREPALDI, 2012, p. 42).

O objetivo desta técnica, como proposto no item 3 da NBC TA 200 de 2009, é:

umentar 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.

Para desempenhar essa função, necessita-se de uma pessoa independente à empresa analisada, capaz de emitir opinião livre de influências, acerca das questões operacionais e financeiras da entidade. A partir dessa necessidade, surgiu a figura do auditor independente, o qual deve zelar por sua capacidade técnica-profissional, buscando, no exercício de sua função, a obediência plena aos princípios éticos.

Nesse sentido,

a empresa de auditoria independente ou o profissional autônomo, intitulado auditor independente ou externo, é contratado por empresa de sociedade anônima de capital

aberto (S.A.). Outros tipos de entidades, que não sejam Sociedades Anônimas de capital aberto, podem contratar os serviços do auditor independente, desde que esta seja exigida por legislação própria, estatuto ou regimento interno. (OLIVEIRA, 2006, p. 11).

Estando o auditor apto a realizar o trabalho de auditoria independente e objetivando a emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações patrimoniais e financeiras de uma entidade, este procede, inicialmente, ao exame do sistema de controles internos implementado pela empresa auditada. As análises do controle interno servirão de base para a definição da extensão e dos tipos de procedimentos que serão adotados na realização do seu trabalho. Com a aplicação dos procedimentos adequados, serão obtidas evidências comprobatórias acerca dos elementos objetos de estudo, o que fundamentará a elaboração do relatório de auditoria.

Com o intuito de facilitar o entendimento acerca das considerações evidenciadas no item correspondente à classificação da auditoria, apresenta-se o quadro 1, que faz um comparativo entre auditoria interna e auditoria externa.

<b>Elementos</b>	<b>Auditoria Externa</b>	<b>Auditoria Interna</b>
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (funcionário da empresa)
Ação e objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Quadro 1 – Diferenças entre auditoria externa e auditoria interna.  
Fonte: CREPALDI (2012, p. 45).

A auditoria independente pode ser de obrigatória, conforme disposições legais ou exigências de órgãos fiscalizadores e reguladores. A Lei 6.404 de 1976, e suas alterações,

apresenta em seu art. 177, parágrafo 3º, que “as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados”.

O mesmo pode ser observado no art. 3º, parágrafo único, da Lei 11.638 de 2007:

Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

O Decreto nº 8.242 de 2014 apresenta em seu art. 3º, parágrafo 5º, que:

As entidades de que trata o art. 1º cuja receita bruta anual for superior ao limite máximo estabelecido no inciso 2 do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, deverão submeter sua escrituração a auditoria independente realizada por instituição credenciada junto ao Conselho Regional de Contabilidade.

A fim de complementar o exposto anteriormente, cabe apresentar a redação do art. 1º do Decreto nº 8.242 de 2014:

A certificação das entidades beneficentes de assistência social será concedida as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação e que atendam ao disposto na Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e neste Decreto.

O Banco Central do Brasil (BCB), no art. 1º da sua Resolução nº 3.198 de 2004 evidencia que:

Devem ser auditados por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e que atendam aos requisitos mínimos a serem fixados pelo Banco Central do Brasil:

I – as demonstrações contábeis, inclusive notas explicativas:

- a) das instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, exceto as sociedades de crédito ao microempreendedor;
- b) das câmaras e prestadoras de serviços de compensação e de liquidação;

II – as demonstrações contábeis previstas no art. 10 da Resolução nº 2.723, de 31 de maio de 2000; (Redação dada pela Resolução nº 4.403, de 26/03/2015.)

Pode ser verificado, ainda, o disposto no art. 1º da Circular BCB nº 3.192 de 2003, o qual apresenta que “devem ser auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários as demonstrações contábeis, inclusive as notas explicativas, das administradoras de consórcio e dos respectivos grupos”.

A Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), de acordo com suas atribuições, autorizou a emissão da Resolução do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) nº 312 de 2014, cujo art. 6º discorre que “as demonstrações financeiras das sociedades supervisionadas devem ser auditadas por auditor independente”. Cabe destacar ainda, o parágrafo 1º do referido artigo, o qual referencia que “as sociedades supervisionadas somente podem contratar auditores independentes, pessoa física ou jurídica, registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e que atendam os requisitos mínimos fixados nesta Resolução e pela Susep”.

Buscando facilitar o entendimento ressalta-se que, sociedades supervisionadas, de acordo com o art. 2º, inciso I da Resolução CNSP nº 312 de 2014, são as “sociedades seguradoras, entidades abertas de previdência complementar, sociedades de capitalização e resseguradores locais”.

### **2.3 Órgãos reguladores e normatizadores**

Devido à expansão dos investimentos em empresas e, por consequência, da auditoria, tornou-se imprescindível que órgãos reguladores, que antes apenas normatizavam os métodos contábeis, passassem também a emitir normas e regulamentos sobre a profissão e a técnica de auditoria. Com isso, pode-se inferir que, assim como

acontece em todas as profissões, na auditoria também foram estabelecidos determinados padrões técnicos que objetivam qualificação na condução dos trabalhos de auditoria e garantir atuação consistente tecnicamente suficiente do auditor e de seu parecer, assegurando, a todos aqueles que dependem de sua opinião, a observação de uma série de requisitos considerados indispensáveis para o trabalho concretizado. (ATTIE, 2011, p. 55).

Dessa maneira, a auditoria obedece à normas, definidas por Franco e Marra (2007, p. 56) como “regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções”.

Attie (op. cit.), ao diferenciar os procedimentos e as normas de auditoria, evidencia que estas apresentam a forma como as ações devem ser desenvolvidas no decorrer dos trabalhos, enquanto que aqueles se constituem diretamente nas ações a serem realizadas.

Almeida (2012) relata a existência de órgãos reguladores com competência legal para editar e orientar a emissão de normas e resoluções, acerca dos requisitos que devem ser seguidos pelos profissionais de auditoria independente, no exercício de suas funções. Compõem o conjunto desses órgãos: a CVM, o IBRACON, o CFC e suas seções regionais, e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

A CVM, conforme pode ser verificado em consulta ao seu site (<http://cvm.gov.br/>), é uma entidade autárquica vinculada ao Ministério da Fazenda, a qual estabelece que auditores independentes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, devem possuir registro no órgão para poder executar a atividade de auditoria. A CVM, no âmbito de seus poderes, realiza todo o regulamento do mercado de capitais brasileiro e, com isso, emite resoluções com o intuito de proteger os investidores no que tange a fidelidade das informações contábeis demonstradas pelas empresas.

Em consulta ao site do IBRACON (<http://ibracon.com.br/>), verificou-se que o mesmo foi constituído a partir da união do Instituto dos Contadores Públicos do Brasil e do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, no ano de 1971, com o intuito de obter maior representatividade da profissão contábil e de auditoria. O IBRACON participou ativamente da reconstrução da bolsa de valores após sua crise, ocorrida no ano de 1970. Esse órgão atuou emitindo as primeiras normas de auditoria para as empresas que possuíssem ações negociadas no mercado de capitais. Sua atuação pode, ser notada, também na convergência das normas internacionais de auditoria, o que permite sua participação no CPC, bem como seu auxílio a outros órgãos reguladores na emissão de normas e resoluções.

Conforme seu site (<http://portalcfc.org.br/>), no campo referente ao Conselho, o CFC foi criado em 1946, com poder de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil e, por conseguinte, a profissão de auditor, por meio dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC). As normas e resoluções editadas pelo CFC são diretrizes profissionais e técnicas que devem ser atentamente seguidas pelos integrantes da classe contábil. Esse órgão é responsável pela realização do Exame de Suficiência, um dos requisitos para realização do Exame de Qualificação Técnica, que possibilita a execução de trabalhos de auditoria.

De acordo com a página da internet denominada como “conheça o CPC” (<http://cpc.org.br/>), o órgão é composto por outras entidades, as quais sejam: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de

Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), CFC e IBRACON. O Comitê foi criado com o intuito de emitir Pronunciamentos Técnicos que unificassem o processo de edição de normas e resoluções contábeis por outros órgãos com competência para tal. Esta unificação visa a convergência das normas internacionais para a contabilidade brasileira.

## **2.4 Das normas de auditoria**

Diante da crescente utilização da técnica de auditoria pelas organizações, surgiu a necessidade de se regularizar essa prática, baseando-se em aspectos legais que devem ser observados pelas pessoas que estão diretamente relacionadas à execução do trabalho. Esses aspectos envolvem a forma como o trabalho deve ser desenvolvido e a conduta que deve ser mantida pelo profissional ao realizar seu trabalho, além de apresentarem exigências visando o aumento da qualidade do serviço prestado. Essas exigências a serem seguidas são estabelecidas e revisadas pelos Órgãos reguladores e normatizadores competentes.

Em determinadas situações, podem ainda, ser observados aspectos pertinentes às pessoas que estão relacionadas ao trabalho de auditoria, mas que não fazem parte da execução do mesmo, como os administradores das organizações. Tais aspectos podem ser encontrados nos arts. 26 a 28 da Instrução CVM nº 308 de 1999, dentre os quais se pode destacar o art. 26, parágrafo segundo, o qual apresenta que:

a responsabilidade dos administradores das entidades auditadas pelas informações contidas nas demonstrações contábeis, ou nas declarações fornecidas, não elide a responsabilidade do auditor independente no tocante ao seu relatório de revisão especial de demonstrações trimestrais ou ao seu parecer de auditoria, nem o desobriga da adoção dos procedimentos de auditoria requeridos nas circunstâncias.

Pode também ser observado outro aspecto referente à responsabilidade dos administradores no art. 27 da referida instrução, o qual evidencia que:

Os administradores das entidades auditadas serão responsabilizados pela contratação de auditores independentes que não atenderem as condições previstas nesta Instrução, especialmente quanto à sua independência e à regularidade de seu registro na Comissão de Valores Mobiliários.

Almejando-se um conceito de normas de auditoria verifica-se que estas podem ser compreendidas como:

regras estabelecidas pelos órgãos regulares da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções. Elas estabelecem conceitos básicos sobre exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que deverá por ele ser emitido. (CREPALDI, 2013, p. 283).

O desenvolvimento da regulamentação da atividade de auditoria ocorreu juntamente com o desenvolvimento das negociações no mercado. Dessa forma, nos anos de 1964 e 1965, legislações foram promulgadas com o intuito de estabelecer regras para a política, instituições monetárias, bancárias e creditícias, criando, assim, o Conselho Monetário Nacional (CMN), da mesma forma que estabelecer medidas para acompanhar o desenvolvimento do mercado de capitais. A Lei 4.728, de 1965, foi o primeiro texto legal que trouxe, em seu conteúdo, a figura do auditor e que introduziu algumas questões pertinentes à obrigatoriedade de auditoria.

Até a década de 1960, não havia sido expedida nenhuma norma ou outro tipo de legislação direcionada unicamente para essa técnica contábil. O Banco Central da República do Brasil, de acordo com a decisão do CMN, emitiu, no ano de 1965, a Resolução nº 7, que trouxe em seu conteúdo aspectos relativos ao registro dos auditores independentes. Essa foi, então, a primeira norma relativa à prática da auditoria, a qual discorreu sobre a regulamentação dessa atividade no âmbito do mercado de capitais, mas sem mencionar os aspectos relativos ao seu desenvolvimento. Sendo revogada no ano de 1972, pela Resolução nº 220.

No ano seguinte, em 1966, o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) emitiu normas de auditoria que abordavam aspectos referentes ao desenvolvimento dessa técnica. Estas, sendo divididas em normas relativas à pessoa do auditor, normas relativas à execução dos trabalhos e normas relativas ao parecer.

Na década de 1970, devido à queda nas negociações do mercado de capitais e, com o intuito de reestabelecer a confiabilidade dos investidores, um volume maior de regramentos sobre as práticas desenvolvidas nas bolsas de valores do Rio de Janeiro e São Paulo foi emitido, das quais pode-se destacar a

Resolução do Banco Central nº 220, de 10 de maio de 1972, e as duas famosas circulares: a de nº 178 e a de nº 179, ambas de 11 de maio de 1972. Esse conjunto

determinava a obrigatoriedade da Auditoria das demonstrações contábeis das sociedades com ações em bolsa; as regras relativas ao registro dos auditores independentes no Banco Central; e as Normas Gerais de Auditoria e Princípios e Normas de Contabilidade. (IBRACON, 2007, p. 59).

Porém, essas normas eram apenas regulamentares, ou seja, explanavam somente sobre a importância da prática e sobre as obrigatoriedades que as empresas deveriam seguir quanto à inclusão da auditoria nos negócios. Tais legislações não tinham o objetivo de definir como o trabalho de auditoria deveria ser executado, da mesma forma que não mencionavam as particularidades que o profissional de auditoria deveria seguir para um adequado desenvolvimento do seu trabalho. Cabe ressaltar, que a Resolução do Banco Central nº 220 foi revogada, em 1983, pela Resolução nº 815, da mesma maneira que as Circulares nº 178 e 179 foram revogadas, em 1982, pela Circular nº 743.

Em 1976, a Lei 6.404, da mesma forma que as legislações citadas anteriormente, também emitiu exigências quanto ao desenvolvimento das negociações na bolsa de valores. Essa lei foi promulgada com o intuito de garantir práticas que visem segurança e transparência aos investidores que buscassem aplicar seu capital nas empresas que tinham ações negociadas na bolsa de valores.

A CVM, instituição que disciplina e formaliza todos os trâmites para um adequado funcionamento do mercado de valores mobiliários, foi criada com a Lei 6.385 de 1976. Segundo essa norma, a CVM possui, ainda, a incumbência de regularizar e fiscalizar o trabalho dos auditores que possuem o registro no órgão, e somente os auditores que possuam esse registro são aptos a auditar as empresas que participam do mercado de valores mobiliários.

No ano de 1972, começaram, a ser emitidas, efetivamente, normas de auditoria. A primeira foi elaborada pelo IBRACON e direcionou-se à profissão e ao profissional de auditoria. A Resolução nº 321 de 1972 foi encaminhada para aprovação do CFC, sendo posteriormente publicada por este órgão. Esta explanava sobre as normas e procedimentos de auditoria que os profissionais deveriam observar no desenvolvimento do seu trabalho.

A Resolução CFC nº 321 não satisfaz as necessidades dos profissionais da área, sendo inúmeras vezes alvo de reclamações, pois trouxe apenas as normas e procedimentos, sem apresentar algum enfoque em relação a conceitos doutrinários ou métodos profissionais. Visando sanar essa insatisfação, o CFC editou, no ano de 1981, a Resolução CFC nº 529, a qual, em seu texto de apresentação, fazia menção à necessidade de atualização dos assuntos referentes aos procedimentos de auditoria.

#### 2.4.1 Da classificação das normas de auditoria

A Resolução CFC nº 529 trouxe em seu conteúdo uma divisão das normas de auditoria, que passaram a ser classificadas em normas técnicas e normas profissionais. De acordo com o art. 2º, parágrafo primeiro, “entende-se como Normas Técnicas as que estabelecem conceitos doutrinários e fixam regras ou critérios de Contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC-T, numeradas sequencialmente”. Ainda em seu art. 2º, parágrafo segundo, “entende-se como Normas Profissionais as que fixam regras de procedimentos de ordem profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC-P, numeradas sequencialmente”.

Dessa maneira, as normas técnicas se referem ao modo como o trabalho de auditoria deve ser executado, ou seja, aos preceitos contábeis e legais que devem ser seguidos, a fim de se executar em trabalho adequado. As normas profissionais se referem aos aspectos que devem ser observados pelos auditores, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas quanto a sua conduta no que tange à capacidade técnica para o desenvolvimento do trabalho, ética, independência, dentre outros.

Hoje, as normas de auditoria que são publicadas possuem classificação estabelecida de acordo com a Resolução CFC nº 529 de 1981. De acordo com o documento, as normas técnicas versam sobre o modo como o trabalho deve ser desenvolvido e as profissionais sobre o trabalho do próprio auditor. Com essa segregação, visa-se atender às exigências do mercado de atuação pelo estabelecimento de

determinados padrões técnicos que objetivam qualificação na condução dos trabalhos de auditoria e garantir atuação consistente tecnicamente suficiente do auditor e de seu parecer, assegurando, a todos aqueles que dependem de sua opinião, a observação de uma série de requisitos considerados indispensáveis para o trabalho concretizado. (ATTIE, 2011, p. 55).

As normas profissionais de auditoria são o foco de estudo deste trabalho e, por isso, conseqüentemente, será dada ênfase aos aspectos que norteiam o profissional de auditoria.

Sobre as normas profissionais, cabe destacar, a seguir, o art. 3º da Resolução CFC nº 1.328 de 2011, que dispõe sobre a estrutura das normas brasileiras de contabilidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais se estruturam conforme segue:

I – Geral – NBC PG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas indistintamente a todos os profissionais de contabilidade;

- II – do Auditor Independente – NBC PA – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes;
- III – do Auditor Interno – NBC PI – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditores internos;
- IV – do Perito – NBC PP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos contadores que atuam como peritos contábeis.

Portanto, também de acordo com o CFC, a profissão de auditor é regida por normas que estabelecem regras que devem ser observadas no exercício da atividade de auditoria. No que diz respeito ao Controle de Qualidade para firmas de Auditores Independentes, deve ser observada a Resolução CFC nº 1.201 de 2009, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Profissional aplicada aos Auditores Independentes nº 01 (NBC PA 01).

Ao se referir à Revisão Externa de Qualidade Pelos Pares, deve-se atentar aos preceitos apresentados na Resolução CFC nº 1.323 de 2011, a qual aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Profissional aplicada aos Auditores Independentes nº 11 (NBC PA 11), bem como se deve atentar aos itens apresentados na Instrução Normativa CVM nº 308, de 1999. Ao se dedicar à educação profissional continuada, o auditor deve estar devidamente atualizado de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada a todos os Profissionais de Contabilidade nº 12 de 2014 (NBC PG 12), e também deve seguir o que lhe é apresentado na Instrução Normativa CVM nº 308 de 1999.

No que tange o CNAI, encontra-se a Resolução CFC nº 1.019 de 2005. Acerca do Exame de Qualificação Técnica para registro no CNAI, do CFC, devem-se analisar os preceitos da Norma Brasileira de Contabilidade Profissional aplicada aos Auditores Independentes nº 13 R1 (NBC PA 13) (R1) de 2014. A sigla R1 refere-se à primeira atualização pela qual passou a referida norma, da mesma maneira que a sigla R2 seria utilizada para a segunda atualização.

A Independência nos Trabalhos de Auditoria e Revisão deve ser verificada na Norma Brasileira de Contabilidade Profissional aplicada aos Auditores Independentes nº 290 R1 de 2014, (NBC PA 290) (R1). Ao tratar da Independência nos Trabalhos de Auditoria e Outros Trabalhos de Asseguração cabe verificar os preceitos da Norma Brasileira de Contabilidade Profissional aplicada aos Auditores Independentes nº 291 R1 (NBC PA 291) (R1), de 2014.

A NBC PA 13 (R1) explana a obrigatoriedade da realização do exame de qualificação técnica por aqueles profissionais que desejam atuar na área de auditoria independente, bem como apresenta a estrutura e a forma de aplicação do referido exame. Conforme o que se pode observar no item 2, “o Exame de Qualificação Técnica para registro no CNAI do CFC é o

requisito básico para a inscrição do Contador no referido cadastro, com vistas à atuação na área da Auditoria Independente”.

Essa norma encontra-se em vigor desde o dia 16 de maio de 2014, advinda da revogação de sua antecessora, a Resolução CFC nº 1.109, de 2007, que dispunha sobre a Norma Brasileira de Contabilidade Profissional aplicada aos Auditores Independentes nº 13 (NBC PA 13). Na NBC PA 13 (R1), verificam-se alterações não relevantes de aplicação de alguns conteúdos das provas, no entanto, cabe destacar alguns de seus aspectos organizacionais. O exame foi dividido em três categorias, de maneira que cada auditor realiza a prova relacionada ao próprio campo de atuação. Uma das divisões em que a prova é exigida refere-se a auditoria em instituições reguladas pela CVM, a qual pode ser denominada categoria geral, essa sendo pré-requisito para a realização das outras duas categorias específicas, as quais sejam auditoria em entidades autorizadas a funcionar pelo BCB e auditoria em sociedades supervisionadas pela SUSEP.

A NBC PA 290 (R1) trata da independência do profissional de auditoria no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria e revisão. Em seu item 4 menciona-se que “é do interesse público e, portanto, requerido por esta Norma que os membros da equipe de auditoria, firmas e firmas em rede sejam independentes dos clientes de auditoria”.

A referida norma identifica os aspectos a que o auditor independente deve estar atento para que sua independência na execução de um trabalho de auditoria e revisão não seja comprometida. Dentre os riscos que podem afetar esse requisito do auditor, estão a familiaridade, o interesse próprio, a intimidação, a autorrevisão e a defesa de interesse do cliente.

Pode-se constatar, de acordo com o item 7 da NBC PA 290 (R1), que o auditor deve avaliar os aspectos sobre independência para:

- (a) identificar ameaças à independência;
- (b) avaliar a importância das ameaças identificadas;
- (c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

Quando o auditor avalia que salvaguardas apropriadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, o auditor deve eliminar a circunstância ou relacionamento que cria as ameaças, declinar ou descontinuar o trabalho de auditoria. O auditor deve usar julgamento profissional ao aplicar estes conceitos sobre independência.

Ao se tratar da independência em trabalhos de asseguuração, deve-se, em primeiro lugar, observar a Resolução CFC nº 1.202 de 2009, que aprovou a Norma Técnica de

Auditoria Independente sobre estrutura conceitual para Trabalhos de Asseguração. Essa norma, em seu item 7 conceitua trabalho de asseguração como:

um trabalho no qual o auditor independente expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos outros usuários previstos, que não seja a parte responsável, acerca do resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis.

Dessa maneira, verifica-se que os trabalhos de asseguração visam melhorar a qualidade das informações para que sejam utilizadas no processo decisório. Cabe ressaltar, também, o que é apresentado na NBC PA 291 (R1), como as exigências que devem ser observadas pelo auditor em trabalhos que não sejam de auditoria ou de revisão, mas sim, de asseguração. O objetivo dessa norma apresentado no item 4, é “auxiliar as firmas e os membros das equipes de asseguração na aplicação da abordagem da estrutura conceitual [...] para a conquista e manutenção da independência”.

Ao ser implementada, essa norma alterou a Resolução CFC nº 1.312, de 2010, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Profissional aplicada aos Auditores Independentes nº 291 (NBC PA 291), a qual também relatava aspectos relacionados à independência em trabalhos de asseguração, mas de forma limitada. A NBC PA 291 (R1) evidenciou mudanças relacionadas ao assunto, como o elenco de forma mais detalhada da posição que deve ser adotada pela organização diante de possíveis desvios de disposição da norma. Além disso, foram excluídos aspectos relacionados ao desvio involuntário desta norma, que anteriormente eram evidenciados.

Observando-se a implementação das normas profissionais, suas alterações e a predominância de sua aplicabilidade, optou-se por tomar como base para este estudo a NBC PA 01, a NBC PA 11 e a NBC PG 12, uma vez que estas se aplicam a uma gama maior de empresas de auditoria e por terem passado por recentes alterações, acarretando em possíveis adaptações na forma como o trabalho é desenvolvido. Além disso, essas normas referem-se a assuntos de maior relevância, visto que determinadas normas que também possuíam alterações não apresentam aspectos pertinentes às empresas que compõem a população objeto de estudo.

Será abordada, também, a Instrução Normativa CVM nº 308, de 1999, e sua alteração, a Instrução Normativa CVM nº 509, de 2011, as quais realizam uma síntese de todas as questões que devem ser observadas pelo profissional auditor na execução de auditorias em empresas que possuam suas ações negociadas no mercado de capitais. Da mesma forma, será

utilizada a Resolução CFC nº 1.019, de 2005, a qual explana sobre o CNAI do CFC. Ambas não são consideradas normas profissionais de auditoria, porém possuem estreita relação com a execução do trabalho desenvolvido pelo auditor. A legislação que fundamentou a aplicação prática desenvolvida no trabalho está demonstrada no quadro 2, no qual está evidenciado, além da data em que entrou em vigor, normativos revogados com a sua implementação.

Normativos	Data em que entrou em vigor	Normativos revogados com a sua implementação
NBC PA 01 – Controle de qualidade para firmas (pessoas jurídicas e físicas) de auditores independentes	1º de janeiro de 2010	
NBC PA 11 – Revisão externa de qualidade pelos pares	21 de fevereiro de 2011	NBC PA 03 – Revisão externa de qualidade pelos pares
NBC PG 12 – Educação profissional continuada	08 de dezembro de 2014	NBC PA 12 (R1) – Educação profissional continuada
Resolução n. 1.019/05 – Cadastro nacional de auditores independentes	28 de fevereiro de 2005	
Instrução Normativa da Comissão de Valores Mobiliários nº 308	14 de maio de 1999	Instrução CVM nº 216 de 29 de junho de 1994 e Instrução CVM nº 275 de 12 de março de 1998
Instrução Normativa da Comissão de Valores Mobiliários nº 509	16 de novembro de 2011	

Quadro 2 – Legislação vigente e normativos revogados com a sua implementação.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

O quadro apresenta uma breve descrição da legislação aplicável aos profissionais de auditoria. Na sequência, é apresentado um estudo referencial pontual acerca das normas profissionais tomadas como base na elaboração do trabalho.

#### a) Controle de qualidade

Os auditores, no exercício de sua função, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, devem observar detalhadamente requisitos necessários para manter um nível adequado de controle de qualidade das atividades desenvolvidas. Tais requisitos envolvem responsabilidades, exigências éticas relevantes, recursos humanos, realização do trabalho, acompanhamento e aceitação ou continuidade de um trabalho.

Aspectos como esses são apresentados na NBC PA 01, a qual dispõe sobre o Controle de qualidade para firmas (pessoas jurídicas e físicas) de auditores independentes. Esta norma evidencia, também, que a responsabilidade pelo controle de qualidade da firma de auditoria é um atributo de seu presidente ou diretores, podendo tal atribuição ser delegada para qualquer pessoa que tenha competência e experiência para assumir essa responsabilidade.

Conforme o item 6 da NBC PA 01, as firmas de auditoria que visam a obtenção de uma considerada qualidade na forma como são desenvolvidas suas atividades tem como objetivo assegurar que:

- (a) a firma e seu pessoal cumprem as normas técnicas e as exigências regulatórias e legais aplicáveis;
- (b) os relatórios sobre demonstrações contábeis e demais relatórios emitidos pela firma e pelos sócios encarregados do trabalho são apropriados nas circunstâncias.

A norma de controle de qualidade está em vigor desde o dia 1º de janeiro do ano de 2010. Em vigência desde então, não alterou ou revogou alguma normativa aplicada à profissão de auditoria. Da mesma forma que, não sofreu alterações desde sua edição.

#### b) Revisão pelos pares

A revisão pelos pares, também conhecida como revisão externa de qualidade, é regulamentada pela NBC PA 11. Esta traz a conceituação do termo, bem como os procedimentos que devem ser seguidos pelos auditores pessoas físicas ou jurídicas para o exercício da atividade de auditoria.

De acordo com o item 4 da NBC PA 11, pode-se atentar que a

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

Essa norma avalia a qualidade dos procedimentos utilizados na realização dos trabalhos de auditoria a fim de verificar se os requisitos exigidos pelas normas referentes a tal atividade foram cumpridos. Essa avaliação confere maior segurança aos investidores, visto

que o auditor examinará a maneira como se deu o desenvolvimento da auditoria por parte da outra firma. A NBC PA 11 aplica-se somente aos auditores com registro na CVM.

A Instrução Normativa CVM nº 308 de 1999, em seu art. 33, evidencia que:

os auditores independentes deverão, a cada quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, que será realizada por outro auditor independente, também registrado na Comissão de Valores Mobiliários, cuja escolha deverá ser comunicada previamente a esta Autarquia.

A NBC PA 11 de 2011 adveio da revogação da Resolução CFC nº 1.158, de 2009, que aprovava a Norma Brasileira de Contabilidade Profissional aplicada aos Auditores Independentes nº 3 (NBC PA 03). A NBC PA 03 trazia em seu conteúdo o regramento sobre a revisão pelos pares, o qual passou a ser compreendido na NBC PA 11 que também alterou aspectos na Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. A sua edição trouxe revogações e alterações, porém esta norma não apresentou, desde sua vigência, que deu-se no dia 21 de fevereiro de 2011, nenhuma modificação no que tange o desenvolvimento da prática da revisão pelos pares.

#### c) Educação profissional continuada

A área de atuação do contador e, mais precisamente, do auditor está passando constantemente por processos de modificações na forma como o trabalho deve ser desenvolvido. Dessa forma, apesar de ser uma obrigação presente em normativas, a educação profissional continuada deve ser tomada como uma ferramenta de constante atualização da categoria, o que é visto no mercado como um diferencial de escolha e contratação por parte dos clientes.

Nesse sentido, a Instrução Normativa CVM nº 308, de 1999, em seu art. 34, apresenta que:

os auditores independentes deverão manter uma política de educação continuada de todo o seu quadro funcional e de si próprio, conforme o caso, segundo as diretrizes aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC e pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, com vistas a garantir a qualidade e o pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria das demonstrações contábeis.

De acordo com item 1 da NBC PG 12 de 2014:

Educação Profissional Continuada (EPC) é a atividade formal e reconhecida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que visa manter, atualizar e expandir os conhecimentos e competências técnicas e profissionais, as habilidades multidisciplinares e a elevação do comportamento social, moral e ético dos profissionais da contabilidade como características indispensáveis à qualidade dos serviços prestados e ao pleno atendimento das normas que regem o exercício da profissão contábil.

A NBC PG 12 resultou da revogação da Norma Brasileira de Contabilidade Profissional aplicada aos Auditores Independentes nº 12 R1 (NBC PA 12) (R1). A nova norma traz, em seu item 4, os profissionais de contabilidade cujo Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC) é obrigatório, os quais são compreendidos como aqueles que:

- (a) estejam inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), exercendo, ou não, a atividade de auditoria independente;
- (b) estejam registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), inclusive sócios, exercendo, ou não, atividade de auditoria independente, responsáveis técnicos e demais profissionais que exerçam cargos de direção ou gerência técnica, nas firmas de auditoria registradas na CVM;
- (c) exercem atividades de auditoria independente nas instituições financeiras e nas demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB);
- (d) exercem atividades de auditoria independente nas sociedades seguradoras, resseguradoras, de capitalização e nas entidades abertas de previdência complementar reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (Susep);
- (e) exercem atividades de auditoria independente de entidades não mencionadas nas alíneas (b), (c) e (d) como sócios, responsáveis técnicos ou em cargo de direção ou gerência técnica de firmas de auditoria;
- (f) que sejam responsáveis técnicos pelas demonstrações contábeis, ou que exerçam funções de gerência/chefia na área contábil das empresas sujeitas à contratação de auditoria independente pela (CVM), pelo (BCB), pela (SUSEP) ou consideradas de grande porte nos termos da Lei n.º 11.638/07 (sociedades de grande porte).

O texto da NBC PG 12 apresenta alterações no que concerne aos profissionais, que passam a ter o dever de submeterem-se aos regramentos expostos por essa norma. Na alínea (d) do item 4, a norma se estende àqueles profissionais que executam atividades de auditoria independente em sociedades resseguradoras. Foram acrescentados também os profissionais evidenciados nas alíneas (e) e (f) do item 4, os quais não eram compreendidos na redação da NBC PA 12 (R1).

Cabe salientar que a NBC PG 12 de 2014 passou a ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2015, exceto para os profissionais apresentados nas alíneas (e) e (f) do seu item 4, os quais serão obrigados a participar do PEPC a partir de 1º de janeiro de 2016. Para os profissionais obrigados a seguir os seus preceitos, ressalta-se que não passou por alteração a pontuação mínima exigida na redação da NBC PA 12 (R1), a qual seja, de 40 (quarenta)

pontos anuais, de forma que o não alcance da pontuação mínima em um ano não pode ser compensada em outro ano. A verificação do alcance da pontuação por parte dos profissionais é feita pela Comissão de Educação Profissional Continuada (CEPC), composta por representantes do CFC, IBRACON e CRCs.

A Revista CRC/RS (2015), evidenciou a obrigatoriedade da NBC PG 12 além das penalidades quando do descumprimento dos seus preceitos, dentre as quais estão, por exemplo, a exclusão do profissional do CNAI, bem como sua sujeição a penalidades administrativas.

Essa mesma publicação apresenta a Educação Profissional Continuada (EPC) como sendo uma exigência do mercado. Este fator possibilita ao profissional da contabilidade manter ou aumentar a qualidade dos serviços prestados, resultando na sua valorização profissional.

Salienta-se que a legislação seguinte não constituiu objeto direto de estudo, no entanto, seus conteúdos apresentam aspectos condizentes com os conteúdos das normas profissionais de auditoria tomadas como base para o estudo. Dessa forma, torna-se relevante sua apresentação detalhada nas subseções seguintes.

#### a) Cadastro nacional de auditores independentes

A Resolução CFC nº 1.019 de 2005, em seu art. 1º destaca que:

o Contador regularmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), independente do tempo de inscrição, tendo sido aprovado no Exame de Qualificação Técnica, terá direito ao registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A permanência do registro do auditor no CNAI será admitida quando este comprovar a sua efetiva participação no PEPC. A Resolução que versa sobre o CNAI, apresentou apenas uma alteração no que tange a obtenção do certificado desse registro. A redação anterior considerava que o contador aprovado no exame teria um prazo de 12 (doze) meses para requerer o certificado de registro, não sendo observado esse prazo, o profissional deveria se submeter a um novo exame. A nova redação alterou esse aspecto, evidenciando que o contador aprovado no exame está automaticamente registrado no CNAI e que é publicada na internet a certidão de registro no momento da data de publicação do resultado do exame no Diário Oficial da União.

A norma encontra-se em vigor desde a sua publicação, ocorrida no dia 28 de fevereiro de 2005, sem nenhuma outra alteração desde então.

b) Regramentos para o desenvolvimento da atividade de auditoria no mercado de capitais

A Instrução Normativa CVM nº 308 de 1999 traz em seu conteúdo aspectos que devem ser seguidos pelos auditores pessoa física ou jurídica no que tange a realização de trabalhos em empresas que possuem características diferenciadas, as quais sejam: companhias abertas, integrantes do mercado de valores mobiliários e companhias incentivadas.

Dessa maneira, a Instrução Normativa CVM nº 308 de 1999 evidencia os deveres e as responsabilidades do auditor independente no exercício de sua função, dentre os quais se pode destacar:

- a) verificar a devida apresentação das demonstrações contábeis, bem como do parecer de auditoria nos jornais de publicação obrigatória, analisando se o apresentado corresponde ao que foi anteriormente auditado;
- b) averiguar possíveis descumprimentos às disposições legais que possam vir a refletir de forma relevante nas demonstrações contábeis ou na atividade desenvolvida pela empresa auditada;
- c) informar à administração e, quando demandado, ao Conselho Fiscal, suas constatações de eficiência e eficácia dos controles internos;
- d) manter sob sua guarda, pelo prazo de cinco anos ou mais, de acordo com exigências legais, toda a documentação de auditoria referente à entidade auditada;
- e) fornecer, resguardando o princípio ético do sigilo, informações necessárias à execução da auditoria no caso de substituição do auditor.

A CVM exige que os auditores mantenham um cadastro atualizado com dados relativos ao seu faturamento, quadro técnico, informações do trabalho desenvolvido nas instituições e da representatividade que o trabalho possui na firma de auditoria. Da mesma forma que eventualmente, a CVM pode requerer a atualização de qualquer documento ou informação.

Devido à inconformidades de rotatividade das firmas, no desenvolvimento do trabalho de auditoria, foi promulgada a Instrução Normativa CVM nº 509 de 2011. Esta traz, em seu conteúdo, todas as questões que devem ser observadas pelas empresas para a possibilidade de manter a mesma firma de auditoria por um prazo superior a 5 (cinco) anos.

### 3 METODOLOGIA

No desenvolvimento de trabalhos acadêmicos é imprescindível a utilização de conhecimentos acerca de metodologia da pesquisa, a qual pode ser compreendida como sendo:

um caminho que se traça para se atingir um objetivo qualquer. É, portanto, a forma, o modo para resolver problemas e buscar respostas para as necessidades e dúvidas. A metodologia científica é um caminho que procura a *verdade* num processo de pesquisa, ou aquisição de conhecimento; um caminho que utiliza procedimentos científicos, critérios normalizados e aceitos pela ciência. (MICHEL, 2009, p. 35).

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Matias-Pereira (2012, p. 31) define metodologia como sendo “o emprego do conjunto dos métodos, procedimentos e técnicas que cada ciência em particular põe em ação para alcançar os seus objetivos”.

Dessa maneira, neste capítulo, é apresentada a forma como foi desenvolvido o presente estudo. Tal abordagem foi decisiva para o alcance do objetivo geral e específicos inicialmente traçados. Definem-se, a seguir, os meios, os métodos, os procedimentos e as técnicas que auxiliaram nesse processo.

#### 3.1 Quanto à abordagem

Visando ao alcance do objetivo geral da pesquisa, “estudar os impactos ocorridos nas empresas de auditoria do Rio Grande do Sul, oriundos da implementação e das alterações nas Normas Profissionais de Auditoria, ocorridas no período de 2009 a 2015”, utilizou-se o método de abordagem hipotético-dedutivo. Neste método são elaboradas alternativas, as quais busca-se confirmar ou refutar.

No desenvolvimento do presente estudo, foi necessário que se utilizassem métodos de pesquisa, os quais visam o alcance dos propósitos estabelecidos. Marconi e Lakatos (2011) explanam que o método hipotético-dedutivo elabora hipóteses para questões ainda sem explicação científica, utilizando o processo de inferência-dedutiva para aceite ou recusa das hipóteses. Esse processo, segundo Marconi e Lakatos (op. cit.), parte de ideias isoladas que, ao serem combinadas adequadamente, produzem novas ideias. Essas novas ideias se referem a fatos dos quais não se tinha conhecimento antes da realização do processo de inferência-dedutiva.

Pode ser observado ainda, de acordo com o método hipotético-dedutivo, que:

Quando os conhecimentos disponíveis sobre determinado assunto são insuficientes para a explicação de um fenômeno, surge o problema. Para tentar explicar a dificuldade expressa no problema, são formuladas conjecturas ou hipóteses. Das hipóteses formuladas, deduzem-se conseqüências que deverão ser testadas ou falseadas. Falsear significa tentar tornar falsas as conseqüências deduzidas das hipóteses. Enquanto procura-se a todo custo confirmar a hipótese, no método hipotético-dedutivo, ao contrário, procuram-se evidências empíricas para derrubá-la. Quando não se consegue demonstrar qualquer caso concreto capaz de falsear a hipótese, tem-se a sua corroboração, que não excede o nível do provisório. (GIL, 2008, p. 12,13).

Seguindo esta linha de raciocínio, a presente pesquisa buscou confirmar ou refutar possíveis impactos ocorridos no desenvolvimento da auditoria, oriundos da implementação ou das alterações nas normas profissionais objeto de estudo.

### **3.2 Quanto aos objetivos**

Esta pesquisa caracteriza-se, quanto aos objetivos traçados, como descritiva, uma vez, que após a análise dos dados levantados, descrevem-se características comuns e peculiaridades acerca dos elementos objeto de estudo. Desta maneira, visa-se a descrição de possíveis impactos operacionais e financeiros ocorridos em mais de uma empresa, bem como as peculiaridades apresentadas por determinados respondentes.

Como contextualização, Gil (2007), define que as pesquisas descritivas apresentam como principal objetivo descrever peculiaridades dos elementos objetos de estudo, além de associar variáveis. Como complemento, cabe ressaltar que:

A pesquisa descritiva se propõe a verificar e explicar problemas, fatos ou fenômenos da vida real, com a precisão possível, observando e fazendo relações, conexões, à luz da influência que o ambiente exerce sobre eles. Não interfere no ambiente; seu objetivo é explicar os fenômenos, relacionando-os com o ambiente. Trata, em geral, de levantamentos das características de uma população, um fenômeno, um fato, ou o estabelecimento de relações entre variáveis controladas. Está relacionada diretamente com a pesquisa qualitativa, na medida em que levanta, interpreta e discute fatos e situações. (MICHEL, 2009, p. 44).

Nesse mesmo sentido, Andrade (2010, p. 112) evidencia que “uma das características da pesquisa descritiva é a técnica padronizada da coleta de dados, realizada principalmente através de questionários e da observação sistemática”.

### 3.3 Quanto aos procedimentos

Quanto aos procedimentos, a pesquisa pode ser classificada como de levantamento, uma vez que foram obtidos dados através de uma amostra, a fim de se verificar o comportamento da população. Dessa maneira, essa pesquisa

consiste na coleta de dados referentes a uma dada população com base em uma amostra selecionada, de forma clara e direta, dos quais se objetiva saber o comportamento. A Pesquisa-levantamento utiliza técnicas estatísticas e análise quantitativa e permite a generalização dos resultados obtidos para o total da população, permitindo o cálculo da margem de erro. (SILVA, 2003, p. 62).

As principais vantagens da utilização do levantamento são expostas por Gil (2007) e residem no fato de que o estudo se apresenta de forma concisa e objetiva, livre de distorções oriundas da interpretação do pesquisador. Além disso, pode-se destacar a agilidade na obtenção de dados e a redução no volume de despesas envolvidas com a pesquisa.

Justifica-se o uso do levantamento uma vez que objetiva-se, por meio da aplicação de questionário, levantar dados junto às empresas, para posterior análise e interpretação. Esses dados são comuns a mais de uma empresa, ou então apresentados de maneira peculiar por uma única empresa, ou por um grupo pequeno de respondentes.

### 3.4 Quanto ao instrumento de coleta de dados

Visando a obtenção dos dados a serem analisados devem ser utilizadas técnicas de pesquisa. No desenvolvimento do presente estudo, utilizou-se a documentação direta extensiva, na qual o contato direto com a fonte não se faz necessário para obtenção das informações. Nesta pesquisa, foi usada, como forma de coleta de dados, a aplicação de um questionário junto às empresas de auditoria do Rio Grande do Sul, o qual se encontra disposto no apêndice A, e pode ser entendido como sendo um

meio de obter respostas às questões por uma fórmula que o próprio informante preenche. [...] Possui a vantagem de os respondentes se sentirem mais confiantes, dado o anonimato, o que possibilita coletar informações e respostas mais reais (o que pode não acontecer na entrevista). (CERVO; BERVIAN, 2006, p. 48).

A utilização do questionário com questões abertas fundamenta, dentre outros fatores, a classificação desta pesquisa como qualitativa, já que as questões abertas possibilitam a

diversificação de respostas e o surgimento de peculiaridades em relação ao ponto de vista de cada informante. Enquanto isso, as respostas obtidas por meio de questões fechadas classificam a pesquisa como quantitativa.

O questionário foi aplicado nas empresas de auditoria do Rio Grande do Sul, nos meses de abril e maio de 2015. O mesmo foi dividido em duas etapas, sendo a primeira direcionada à verificação do perfil da pessoa jurídica respondente e, a segunda, à constatação da percepção da empresa sobre as normas profissionais de auditoria.

Na primeira etapa do questionário, foram feitas perguntas acerca do tempo de atuação da empresa no mercado, desenvolvimento de trabalhos de auditoria em outros estados, e participação da atividade de auditoria no faturamento total da empresa respondente. Foram questionados, também, aspectos relacionados ao registro dos auditores no CNAI e da empresa na CVM.

Na segunda etapa do questionário, buscou-se verificar se a empresa atenta para as alterações normativas, bem como a maneira utilizada para manter-se atualizada. Esse direcionamento foi dado às questões relacionadas às normas profissionais objeto de estudo, visando verificar aspectos acerca de cada uma delas, como: ações tomadas pela empresa de auditoria que objetivassem a sua adequação à respectiva norma, dispêndios financeiros necessários para esta adequação e efeitos positivos e negativos oriundos de sua implementação.

O questionário foi composto de perguntas abertas, fechadas e dependentes. As autoras Marconi e Lakatos (2010) trazem em sua obra, além das perguntas abertas e fechadas, as perguntas de múltipla escolha, as quais também podem ser encontradas no questionário elaborado para o levantamento de dados.

Conforme Marconi e Lakatos (op. cit.), a conceituação de perguntas abertas está no fato de permitirem ao respondente liberdade para expressar sua opinião sobre às questões postas, ou seja, o questionário poderá ser respondido com a argumentação que for mais adequada a situação. Por sua vez, as perguntas fechadas podem ser consideradas o oposto das perguntas abertas, visto que não possibilitam ao questionado a liberdade para as suas respostas, sendo apresentadas duas alternativas, geralmente dos tipos “sim” e “não”.

As perguntas de múltipla escolha podem ser consideradas uma forma de pergunta fechada, porém, neste caso, o questionado tem uma maior variedade de alternativas, podendo escolher mais de uma destas, de acordo com a situação em que o mesmo se encontra. Perguntas de múltipla escolha para Marconi e Lakatos (op. cit., p. 189) “São perguntas

fechadas, mas que apresentam uma série de possíveis respostas, abrangendo várias facetas do mesmo assunto.”.

Além disso, na composição do questionário, foram usadas perguntas dependentes, em que a resposta está condicionada ao *feedback* dado na questão anterior. Gil (2008) traz que este tipo de questão não é aplicada a todos os respondentes do questionário, visto que a situação apresentada pode não se enquadrar com a realidade do mesmo.

### **3.5 Perfil dos participantes da pesquisa**

Para a execução da pesquisa, realizou-se, junto ao CRC/RS, um levantamento das empresas que possuíam prática de auditoria como uma de suas atividades. As empresas que prestam esse serviço devem manter-se constantemente atualizadas com as implementações e alterações que são publicadas acerca das normas de auditoria, sejam elas técnicas ou profissionais. No entanto, a pesquisa tomou como base apenas as normas profissionais que possuem uma maior aplicação às pessoas que exercem essa atividade.

A população dos participantes da pesquisa foi obtida por meio de arquivo eletrônico, o qual trazia em seu conteúdo 89 (oitenta e nove) empresas cadastradas no CRC. Estas empresas exercem atividade de auditoria, bem como outras atividades contábeis.

A partir de informações recebidas do CRC/RS, referentes às empresas de auditoria, foi realizada uma consulta do comprovante de inscrição e de situação cadastral, no site da Receita Federal do Brasil (RFB) (<http://www.receita.fazenda.gov.br/>). Nessa consulta, 83 (oitenta e três) empresas encontravam-se em situação Ativa perante essa instituição, 05 (cinco) encontravam-se em situação Baixada e 01 (uma) encontrava-se em situação Suspensa. Remanesceram, assim, as 83 (oitenta e três) empresas com situação Ativa a serem contatadas para solicitação de aplicação do questionário.

Nesse mesmo comprovante, também foi possível obter informações referentes aos meios de contato dessas empresas, como número telefônico e endereço eletrônico, exceto de 12 (doze) empresas que não apresentavam esses dados em seus cadastros. As informações referentes aos contatos obtidos foram utilizadas para estabelecer comunicação com os responsáveis no momento de envio do questionário.

O cadastro apresentou 12 (doze) empresas que possuem sedes em outros estados, mas que realizam trabalhos de auditoria no Rio Grande do Sul, possuindo, dessa forma, o registro no CRC/RS. Com estas empresas, não foi possível uma comunicação, uma vez que não foi

obtido retorno de nenhum dos *e mails* encaminhados, bem como os números telefônicos obtidos não corresponderam à nenhuma das empresas.

Ao ser realizado o contato telefônico com as outras 59 (cinquenta e nove) empresas, 16 (dezesesseis) relataram que não realizavam serviços de auditoria e que, por esse motivo, não teriam condições de responderem ao questionário.

Das empresas constantes no cadastro do CRC/RS, foi enviado o questionário, via *e mail*, com utilização da ferramenta *Google Drive*, para 42 (quarenta e duas) empresas e encaminhado, pessoalmente, para 01 (uma) empresa, no período de 16 de abril de 2015 a 05 de maio de 2015, obtendo-se respostas de 12 (doze) empresas. A situação descrita pode ser observada no quadro 3.

Empresas informadas pelo CRC/RS	89
Empresas Baixadas perante a Receita Federal do Brasil	05
Empresas Suspensas perante a Receita Federal do Brasil	01
Empresas sem contato na Receita Federal do Brasil	12
Empresas com sede em outros Estados	12
Empresas informantes de não realização de trabalhos de auditoria	16
Empresas com envio de questionário	43
Empresas com respostas de questionário	12

Quadro 3 – População objeto de estudo.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015

Essas 12 (doze) empresas, das quais se obteve resposta, correspondem a 27,91% das quais foi encaminhado o questionário.

### 3.6 Quanto aos procedimentos de análise e interpretação dos dados

Para explicação dos levantamentos obtidos, foi utilizado como método de procedimento o método monográfico. As conclusões foram tomadas a partir da análise dos dados obtidos por meio dos questionários recebidos, concluindo-se, também, acerca das empresas das quais não se obteve retorno.

Levando-se em consideração os procedimentos de análise dos dados obtidos, a pesquisa pode ser classificada como sendo quantitativa, na medida em que serão analisados

aspectos referentes às características comuns das observações realizadas e qualitativa, na medida em que serão exploradas as peculiaridades verificadas com a aplicação da técnica de pesquisa. Cabe ressaltar, que conforme apresentado pela autora Michel (2009), estes dois tipos de pesquisa não podem ser vistos como sendo excludentes, uma vez que em grande parte dos estudos realizados é necessário que sejam trabalhados de maneira conjunta, para uma adequada análise dos dados.

A análise dos dados seguiu a seguinte sequência: tabulação dos dados, estabelecimento de categorias, análise estatística dos dados e interpretação dos dados.

### 3.6.1 Tabulação dos dados

Os dados levantados foram tabelados conforme semelhanças, a fim de que, quando possível, pudessem ser organizados em conjunto, seguindo os preceitos de uma pesquisa quantitativa. As informações que não foram passíveis de serem agrupadas, foram tratadas de maneira individual, a fim de que não se perdessem as peculiaridades das respostas obtidas.

Essa tabulação foi feita mediante utilização de diversificações da ferramenta eletrônica *Google Drive*, também utilizada para envio do questionário. Para facilitar a análise, os dados foram agrupados em planilha eletrônica do Excel.

### 3.6.2 Estabelecimento de categorias

A fim de verificar quais normas profissionais ocasionaram maior número de mudanças na maneira como a empresa vinha desenvolvendo o seu trabalho, estabeleceu-se uma escala de medição. Esta escala buscou verificar o grau dos impactos operacionais, sendo composta por 3 (três) níveis: nenhum impacto operacional, impacto operacional regular e grande impacto operacional.

Esta escala de medição foi usada nas questões 7, 11 e 15 (Apêndice A). Ao assinalar que não foram necessárias adaptações àquela norma profissional, a empresa acaba por incluí-la no nível de nenhum impacto operacional. Ao assinalar até 50%, inclusive, das alternativas apresentadas, a norma será incluída no nível de impacto operacional regular. As normas que tiverem mais de 50% das alternativas assinaladas correspondem ao grande impacto operacional.

Assim, após a tabulação dos dados, as normas foram classificadas conforme a escala apresentada, sob o ponto de vista de cada um dos respondentes. Ao final da classificação,

pode ser verificado qual das normas foi classificada como de nenhum impacto operacional, impacto operacional regular e grande impacto operacional. Essa escala está evidenciada no quadro 4.

<b>Alternativas assinaladas</b>	<b>Grau de impacto operacional</b>
Não foram necessárias adaptações	Nenhum
Até 50%, inclusive, das alternativas	Regular
Mais de 50% das alternativas	Grande

Quadro 4 – Escala de medição de impactos operacionais.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Foram analisadas, também, as respostas relativas ao investimento realizado pela empresa para se adaptar às implantações e alterações. As questões 9.1, 13.1 e 17.1 evidenciaram o grau de disposição que a empresa apresenta para aplicar seus recursos financeiros em atividades de atualização quanto ao conteúdo das normas. Os níveis indicadores foram classificados em baixo impacto financeiro, quando assinalada a primeira alternativa, impacto financeiro regular, quando assinalada a segunda alternativa e impacto financeiro elevado, quando assinalada a terceira alternativa, conforme pode ser observado no quadro 5.

<b>Alternativas assinaladas</b>	<b>Grau de impacto financeiro</b>
Primeira alternativa	Baixo
Segunda alternativa	Regular
Terceira alternativa	Elevado

Quadro 5 – Escala de medição de impactos financeiros.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Ainda com base nessa análise, foi constatado qual o comportamento das empresas quanto ao emprego de dispêndios financeiros em cada uma das três normas tomadas como objeto de pesquisa. Objetivou-se, com isso, identificar a norma que requereu maior investimento financeiro por parte das empresas.

### 3.6.3 Análise estatística dos dados

Utilizando-se das ferramentas eletrônicas *Google Drive* e planilha Excel, bem como de preceitos estatísticos, foram analisadas, de maneira individual, as 19 (dezenove) questões do questionário e suas subdivisões. Cada uma das perguntas verificou a escolha percentual das alternativas assinaladas, de forma a estabelecer aquela que representou o posicionamento da maioria das empresas respondentes.

### 3.6.4 Interpretação dos dados

Após a análise das normas em categorias e das alternativas de forma percentual, prosseguiu-se à interpretação dos dados levantados. Esta análise de interpretação levou em consideração possíveis relações entre os dados obtidos, deixando estes de serem analisados de maneira individual.

Neste estudo, os dados foram averiguados e interpretados visando verificar os impactos ocorridos nas empresas de auditoria do Rio Grande do Sul, oriundos da implementação e das alterações nas Normas Profissionais de Auditoria, ocorridas no período de 2009 a 2015.

## 3.7 Limitações da pesquisa

Como limitação ao desenvolvimento do estudo verificou-se o fato de que as informações obtidas junto ao CRC/RS apresentavam algumas inconformidades. Além disso, pode-se citar a dificuldade na obtenção das informações junto à população objeto de estudo, uma vez que do total de questionários encaminhados, não obteve-se retorno de 31 (trinta e uma) empresas. Tal dificuldade pode ser explicada pelo fato de que os responsáveis pelas organizações possuem uma dinâmica rotina de trabalho, não despendendo de tempo para o fornecimento das respostas solicitadas.

Outro motivo identificado para a não obtenção dos dados consiste na insegurança das empresas em repassar informações que são consideradas sigilosas, pois no questionário são abordadas questões referentes ao cumprimento das legislações objeto de estudo. Devido a esses aspectos justifica-se o fato de terem sido utilizadas, para a análise das normas, as respostas fornecidas por somente 12 (doze) empresas.

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

O presente capítulo tem por finalidade apresentar os resultados obtidos da pesquisa realizada e expor as informações obtidas por meio da aplicação do questionário de coleta de dados, e a análise acerca das respostas recebidas. Assim, encaminha-se o objetivo geral proposto na elaboração deste estudo, qual seja, estudar os impactos operacionais e financeiros ocorridos nas empresas de auditoria do Rio Grande do Sul, oriundos da implementação e das alterações nas normas profissionais de auditoria, ocorridas no período de 2009 a 2015.

A análise foi elaborada a partir do levantamento manual dos dados fornecidos, com a utilização de ferramentas eletrônicas como o *Google Drive* e a planilha *Excel*. Com o intuito de facilitar a compreensão da observação realizada, foram utilizados, nesta apresentação, para ilustração, complementos gráficos.

Ao explorar os dados obtidos, foi verificado, em cada uma das questões fechadas aplicadas, quais foram as alternativas mais assinaladas, a fim de uniformizar os dados e analisar características comuns aos respondentes. Por outro lado, nas questões abertas, as respostas foram analisadas de maneira individual, a fim de que não se perdessem as peculiaridades de cada respondente.

As informações obtidas por meio da aplicação do questionário foram estruturadas de maneira que, inicialmente, pudesse ser verificado o perfil das pessoas jurídicas respondentes, e, posteriormente, sua percepção sobre as normas profissionais de auditoria. Essa apresentação possibilitou uma análise conjunta dos impactos ocasionados pela implementação ou alteração na NBC PA 01, NBC PA 11 e NBC PG 12. Além disso, pôde-se verificar qual das normas tomadas como base para o estudo ocasionou maiores impactos operacionais e financeiros nas empresas pesquisadas.

### **4.1 Perfil da pessoa jurídica**

Nessa etapa do questionário, foi identificado o perfil das pessoas jurídicas que contribuíram para o estudo. Para isso, foram necessários questionamentos direcionados ao tempo de atuação da empresa no mercado, execução de trabalhos em outros estados e a diversidade de serviços prestados, bem como participação de cada serviço prestado no faturamento total. Além disso, nesta etapa buscou-se verificar se a empresa possui auditores com registro no CNAI, bem como se a mesma está cadastrada na CVM.

Com relação ao tempo de atuação das empresas no mercado, pôde-se verificar na questão 1 (um), que, entre as 12 (doze) empresas pesquisadas, 8,33% atuam no mercado “de 1 a 5 anos”, 8,33% atuam “de 6 a 10 anos”, 16,67% atuam “de 11 a 15 anos”, e, a maioria delas, representando 66,67% dos entrevistados, atua no mercado há “mais de 15 anos”. A representação gráfica para essa situação pode ser observada no gráfico 1.

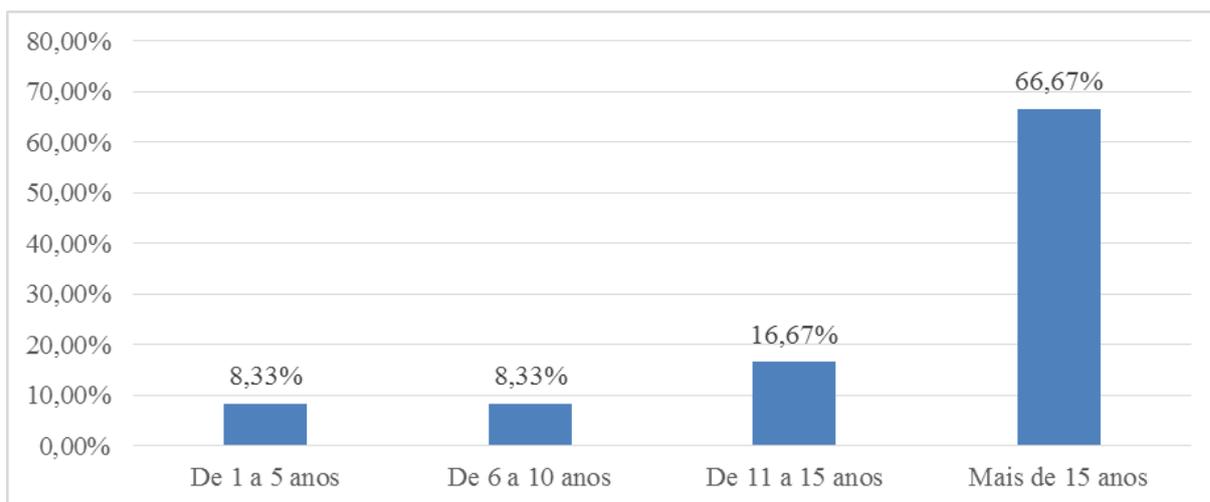


Gráfico 1 – Tempo de atuação das empresas no mercado.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Analisando-se as respostas obtidas na questão 2 (dois) acerca da atuação da empresa em outros estados, pôde-se verificar que 41,67% dos respondentes possuem atuação fora do Rio Grande do Sul, enquanto que 58,33% atuam apenas no estado. Aqueles que possuem atuação em outros lugares evidenciaram, na questão 2.1, realizar atividades no Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Espírito Santo, Minas Gerais e Rio de Janeiro. Cabe ressaltar que algumas empresas atuam em apenas um ou dois dos estados citados.

Ao verificar as respostas obtidas na questão 3 (três), constatou-se que a totalidade dos respondentes executa uma diversidade de outros serviços. Buscou-se então verificar, na questão 3.1, quais serviços são realizados por um número maior de respondentes da pesquisa. Dessa maneira, constatou-se, que 91,66% dos respondentes executam, além do serviço de auditoria, a “assessoria contábil”. Cabe ressaltar que essa diversidade de serviços não é prestada aos mesmos clientes da auditoria.

Conforme pode ser visualizado no gráfico 2, das 12 (doze) empresas respondentes, verificou-se que 83,33% apresentam, como um dos serviços adicionais, a “assessoria tributária”. Dessa mesma totalidade de empresas, 16,66% evidenciaram que executam

trabalhos de “perícia contábil”. Pôde-se verificar, ainda, que, em 50% delas, estão presentes trabalhos de “escrituração contábil” e, em 33,33%, “outros” trabalhos além daqueles apresentados nas alternativas, como por exemplo, consultoria, revisão de controles internos e planejamento financeiro.

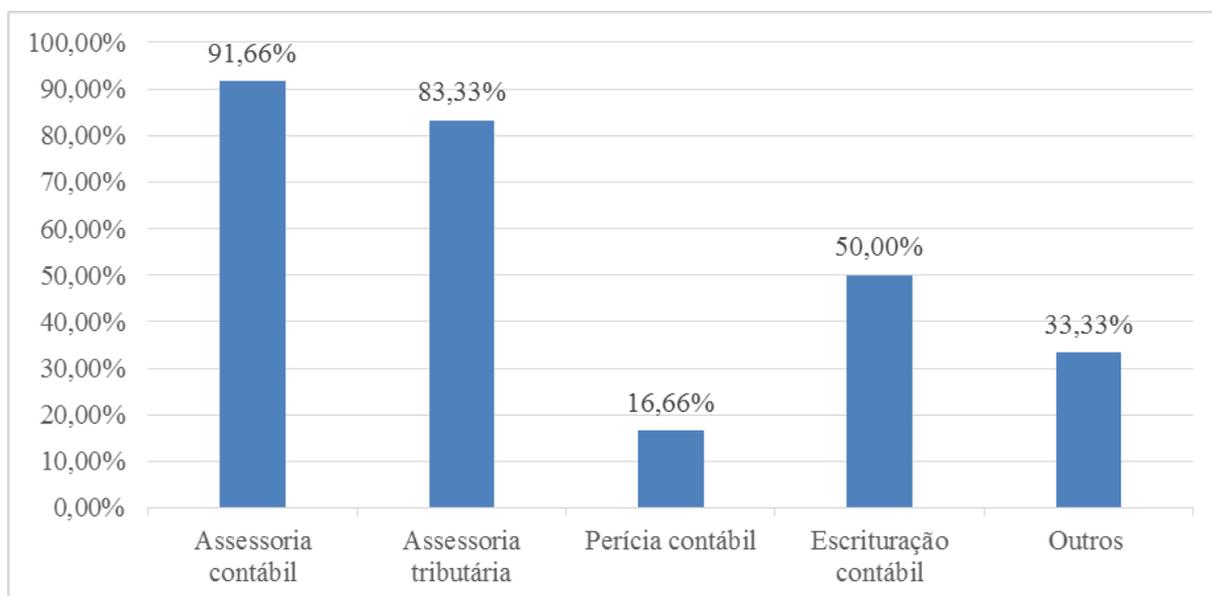


Gráfico 2 – Serviços oferecidos pelas empresas, além de auditoria.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Após o questionamento da diversidade de serviços oferecidos, buscou-se apurar, na questão 3.2, como cada um destes serviços atua no faturamento total da empresa. Inicialmente, foi analisada a participação da “assessoria contábil”, uma vez que a totalidade dos respondentes realiza, além do serviço de auditoria, o de “assessoria contábil” para seus clientes.

Das 11 (onze) organizações que prestam serviços de “assessoria contábil”, 4 (quatro) delas (36,37%) evidenciaram que esse serviço representa “de 0 a 10%” do seu faturamento total, 18,18% assinalaram que essa atividade representa “de 11% a 20%” do seu faturamento total e 18,18% assinalaram que essa participação figura “de 21% a 30%”. As demais empresas, que compreendem um universo de 3 (três) organizações, assinalaram que essa atividade representa “de 51% a 60%”, “de 81% a 90%” e “de 91% a 100%” do faturamento total, de maneira que cada uma dessas alternativas correspondeu, respectivamente, a 9,09% das respostas obtidas. A situação descrita pode ser verificada no gráfico 3.

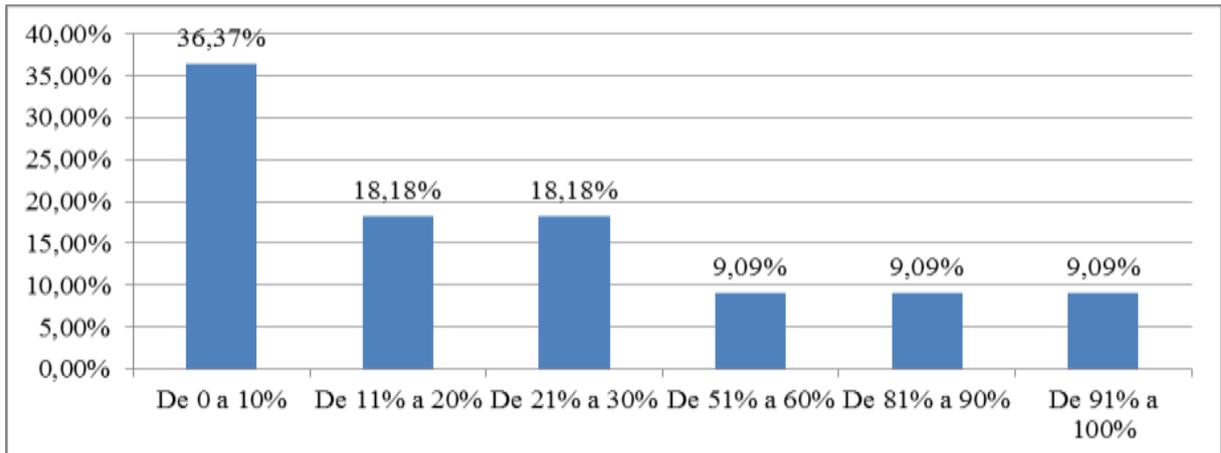


Gráfico 3 – Participação da assessoria contábil no faturamento total da empresa.  
Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Ainda na análise da questão 3.2, pôde ser observada a participação da “assessoria tributária” no faturamento total, tomando-se como base os 83,33% das empresas respondentes que assinalaram realizar esse tipo de serviço. Das empresas que executam essa atividade, 60% evidenciaram que a “assessoria tributária” é responsável por um valor “de 0 a 10%” do seu faturamento, 10% evidenciaram que essa participação figura “de 11% a 20%”, e os 30% restantes assinalaram que essa atividade corresponde “de 21% a 30%” do seu faturamento. O posicionamento dessas empresas pode ser constatado no gráfico 4.

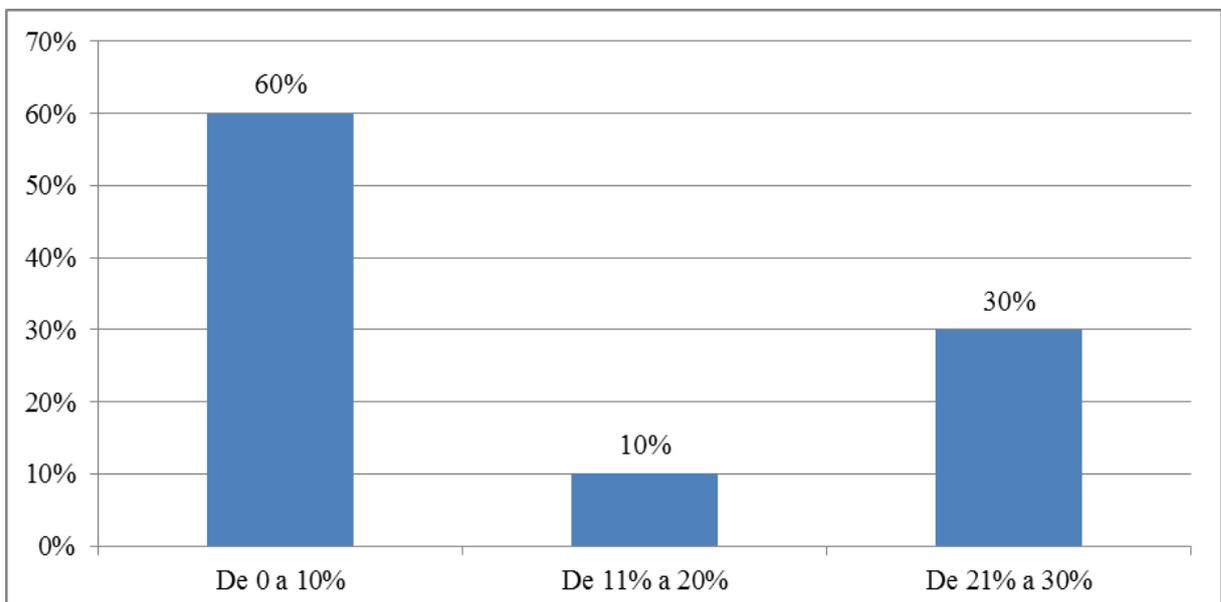


Gráfico 4 – Participação da assessoria tributária no faturamento total da empresa.  
Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Em relação à realização de serviços de “perícia contábil”, apenas 16,66% dos respondentes assinalaram essa alternativa, posteriormente evidenciando que a mesma corresponde “de 0 a 10%” do seu faturamento.

Das empresas que responderam ao questionário, 50% realizam, além do serviço de auditoria, a “escrituração contábil”. Esses 50% correspondem a um universo de 6 (seis) empresas. Conforme apresentado no gráfico 5, pôde-se constatar que, em 33,32% dessas 6 (seis) empresas, a “escrituração contábil” é responsável por um valor “de 0 a 10%” do seu faturamento total. Nas demais empresas que realizam essa atividade, constatou-se que a sua participação no faturamento total pode ser “de 11% a 20%”, “de 41% a 50%”, “de 81% a 90%” e “de 91% a 100%”, verificando-se que cada uma dessas possibilidades foi assinalada por 16,67% do universo de 6 (seis) empresas que realizam a “escrituração contábil”.

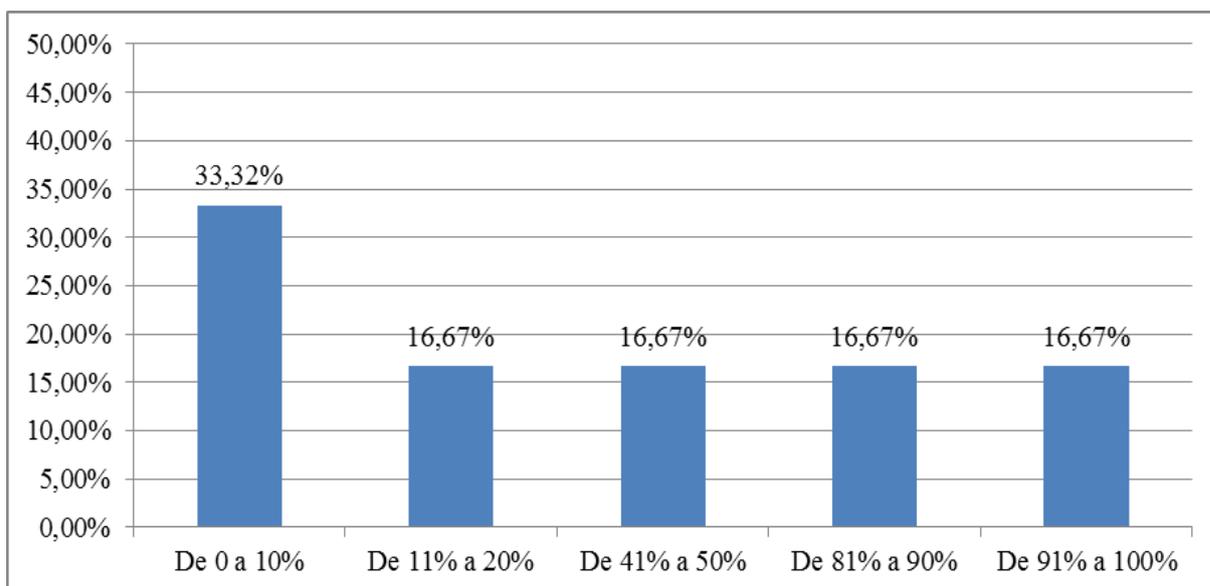


Gráfico 5 – Participação da escrituração contábil no faturamento total da empresa.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Na categoria “outros” serviços, 33,33% dos respondentes revelaram realizar outra atividade não apresentada nas alternativas. Desse universo de 4 (quatro) empresas, 50% evidenciaram que o “outro” serviço prestado é responsável por um valor “de 0 a 10%” do faturamento total, 25% evidenciaram que essa participação figura “de 11% a 20%” e os 25% restantes assinalaram que a outra atividade desenvolvida corresponde a um valor “de 81% a 90%” do faturamento total da organização. A situação descrita pode ser verificada no gráfico 6.

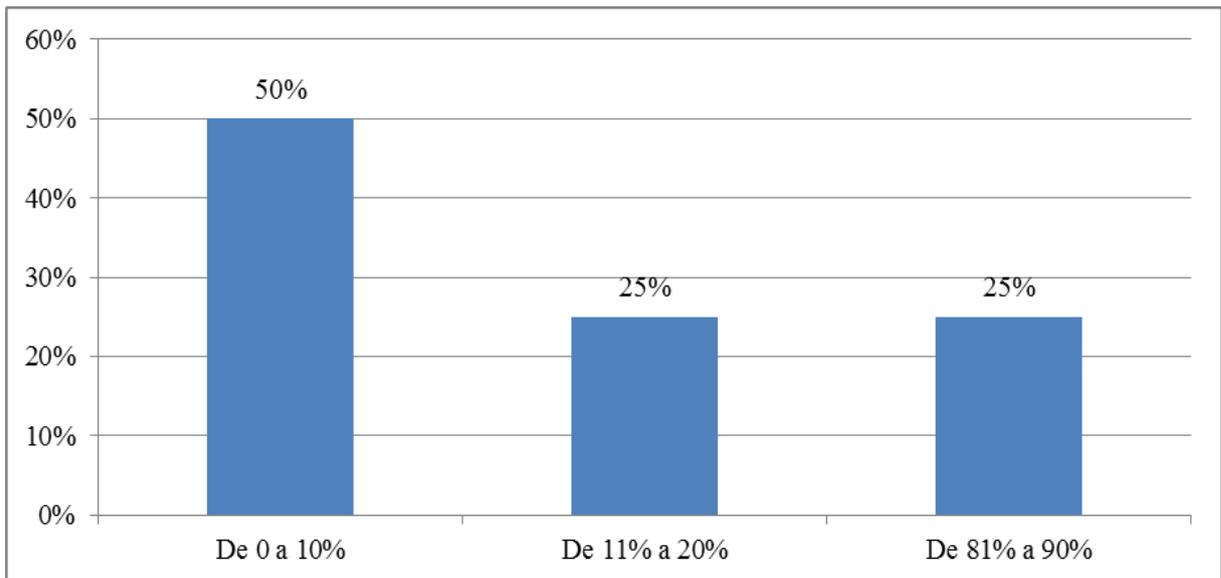


Gráfico 6 – Participação de outros serviços no faturamento total da empresa.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Após a análise da diversidade de atividades desenvolvidas pelas empresas, indagou-se, na questão 4 (quatro), se estas possuem funcionários com registro no CNAI. Conforme pode ser verificado no gráfico 7, 33,33% dos respondentes possuem funcionários com esse cadastro, enquanto 66,67% não possuem funcionários com registro. Das 4 (quatro) empresas que assinalaram possuir funcionários registrados, 75% possuem “de 1 a 2 funcionários” registrados no CNAI e 25% possuem “mais de 4 funcionários” com esse registro.

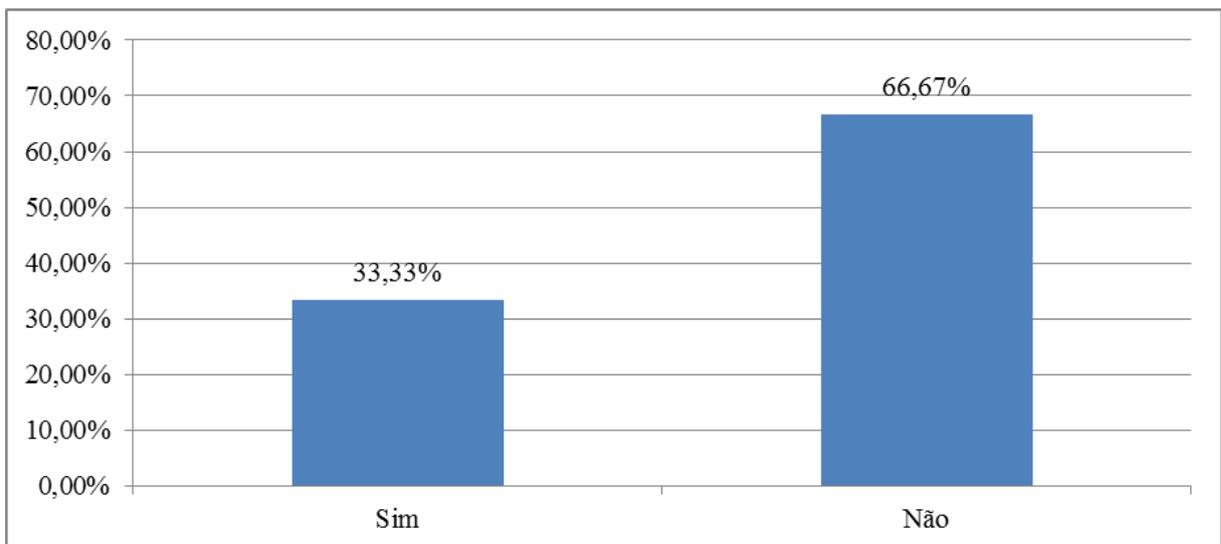


Gráfico 7 - Funcionários com registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Ainda almejando traçar o perfil das pessoas jurídicas respondentes, foi perguntado, na questão 5 (cinco), se elas possuem cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Conforme pode ser observado no gráfico 8, verificou-se que 25% das empresas respondentes possui esse cadastro, enquanto que a grande maioria (75%) não possui cadastro na CVM. Na questão 5.1, verificou-se que, das 3 (três) empresas que possuem esse cadastro, 2 (duas) estão cadastradas na CVM há mais de 10 (dez) anos, enquanto que 1 (uma) possui esse cadastro há mais de 20 (vinte) anos.

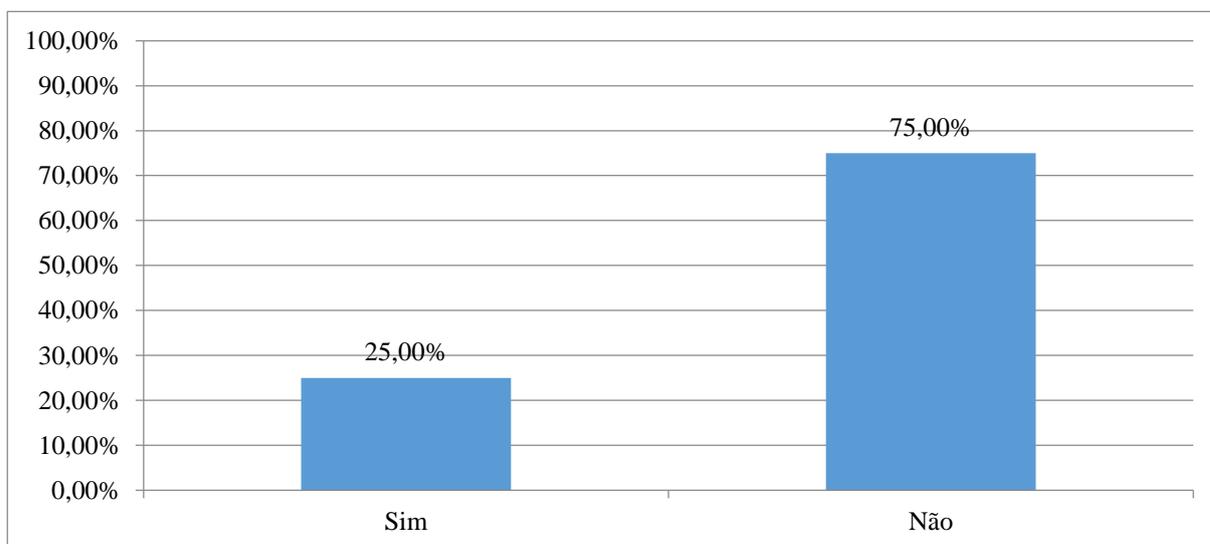


Gráfico 8 – Cadastro na Comissão de Valores Mobiliários.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Das 3 (três) empresas que assinalaram possuir cadastro na CVM, 2 (duas) evidenciaram apresentar informações a esse órgão. Cabe ressaltar que todas as alternativas dispostas na questão nº 5.2 do questionário foram assinaladas por uma dessas empresas, enquanto que a outra não assinalou apenas a alternativa referente a indicação da data dos novos contratos de serviços de auditoria.

#### **4.2 Percepção das empresas em relação às normas profissionais de auditoria**

Essa etapa do questionário foi destinada a verificar se a empresa está atenta às modificações ocorridas nas normas profissionais de auditoria, nos últimos 6 (seis) anos. Além disso, buscou-se identificar a percepção delas acerca das normas tomadas como base para o estudo, quais sejam: NBC PA 01 - Controle de qualidade para firmas (pessoas jurídicas e físicas) de auditores independentes, NBC PA 11 - Revisão externa de qualidade pelos pares e NBC PG 12 - Educação profissional continuada.

Acerca de cada uma destas normas, buscou-se verificar quais foram as ações necessárias para que a empresa se adequasse aos preceitos determinados em cada uma delas. Além disso, foram feitos questionamentos para constatar se foi necessário fazer dispêndios financeiros às devidas adequações e se puderam ser verificados efeitos positivos no desenvolvimento do trabalho de auditoria na empresa, após implementação e adequação. As empresas também foram questionadas sobre os efeitos negativos decorrentes da adequação das referidas normas profissionais.

Inicialmente, na questão 6 (seis), buscou-se verificar se todas as alterações realizadas nas normas profissionais de auditoria são do conhecimento das empresas. No gráfico 9, verifica-se que, dos 12 (doze) respondentes, 66,67% assinalaram que conhecem todas as alterações nas normas profissionais e 33,33% assinalaram que não tem conhecimento sobre todas as modificações.

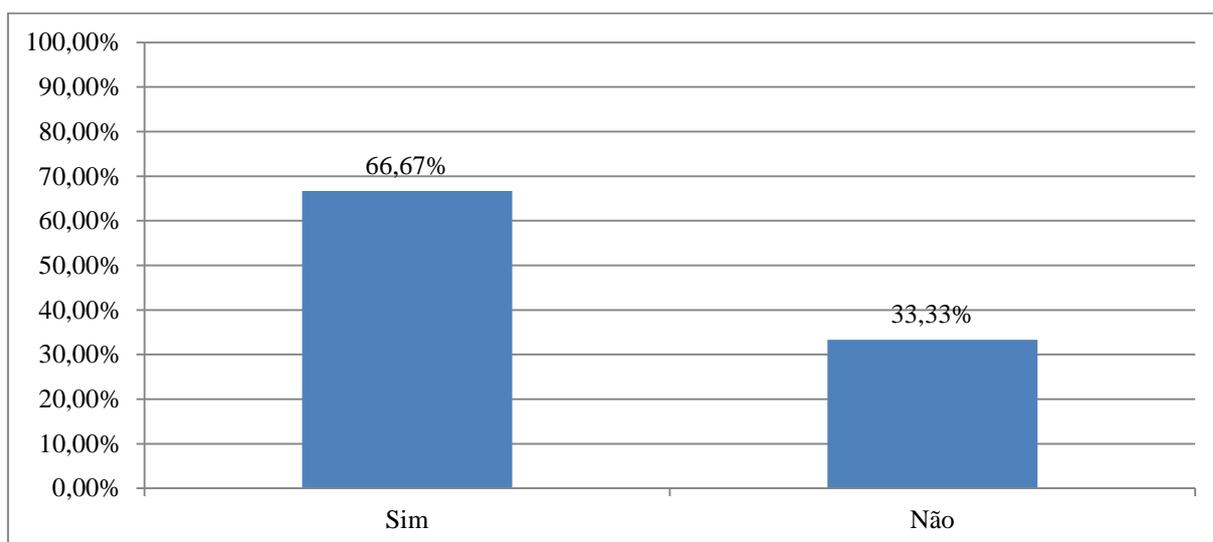


Gráfico 9 – Conhecimento de todas as alterações das normas profissionais de auditoria.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Os 66,67% que assinalaram ter o conhecimento sobre todas as alterações ocorridas nas normas profissionais de auditoria foram questionados sobre a forma utilizada pela empresa ao buscar essa atualização. Na questão 6.1, eles poderiam assinalar mais de uma opção. Esses 66,67% correspondem a 8 (oito) empresas respondentes. No gráfico 10 é possível verificar o posicionamento dessas 8 (oito) empresas.

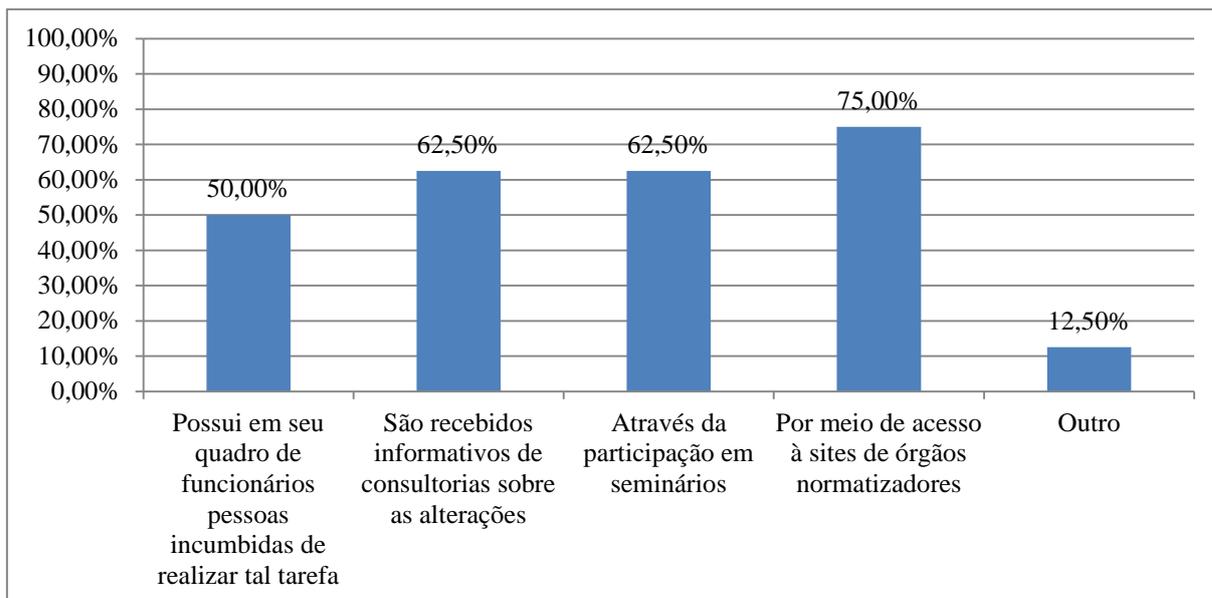


Gráfico 10 – Atualização da empresa acerca das alterações das normas profissionais de auditoria.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Observa-se então, que 50% assinalaram que visando a atualização de acordo com as alterações nas normas profissionais de auditoria “possuem em seu quadro de funcionários pessoas incumbidas de realizar tal tarefa”, 62,5% assinalaram que “são recebidos informativos de consultorias sobre as alterações”. Desse mesmo grupo de 8 (oito) empresas, 62,5% evidenciaram que buscam o conhecimento “através da participação em seminários”, 75% assinalaram que mantêm essa atualização “por meio de acesso a sites de órgãos normatizadores” e, ainda, 12,5% assinalaram utilizar “outras” formas para se manterem atualizados, como, por exemplo, as atividades oferecidas no Programa de educação profissional continuada.

#### 4.2.1 NBC PA 01 - Controle de qualidade para firmas (pessoas jurídicas e físicas) de auditores independentes

Esta norma tem por objetivo estabelecer que as empresas de auditoria cumpram todos os requisitos legais para a execução do trabalho, bem como desenvolvam um adequado controle de qualidade. Salienta-se que a obrigatoriedade da NBC PA 01 é aplicável, indistintamente, a todas empresas de auditoria. Com isso, para análise dessa norma, foram consideradas as respostas fornecidas pelas 12 (doze) empresas participantes da pesquisa, as quais serão descritas neste item.

A questão 7 (sete) teve como objetivo verificar qual ação possui maior representatividade nas medidas adotadas pelas empresas para manter ou alcançar a qualidade de execução de seus trabalhos. No gráfico 11, é possível observar esse comportamento.

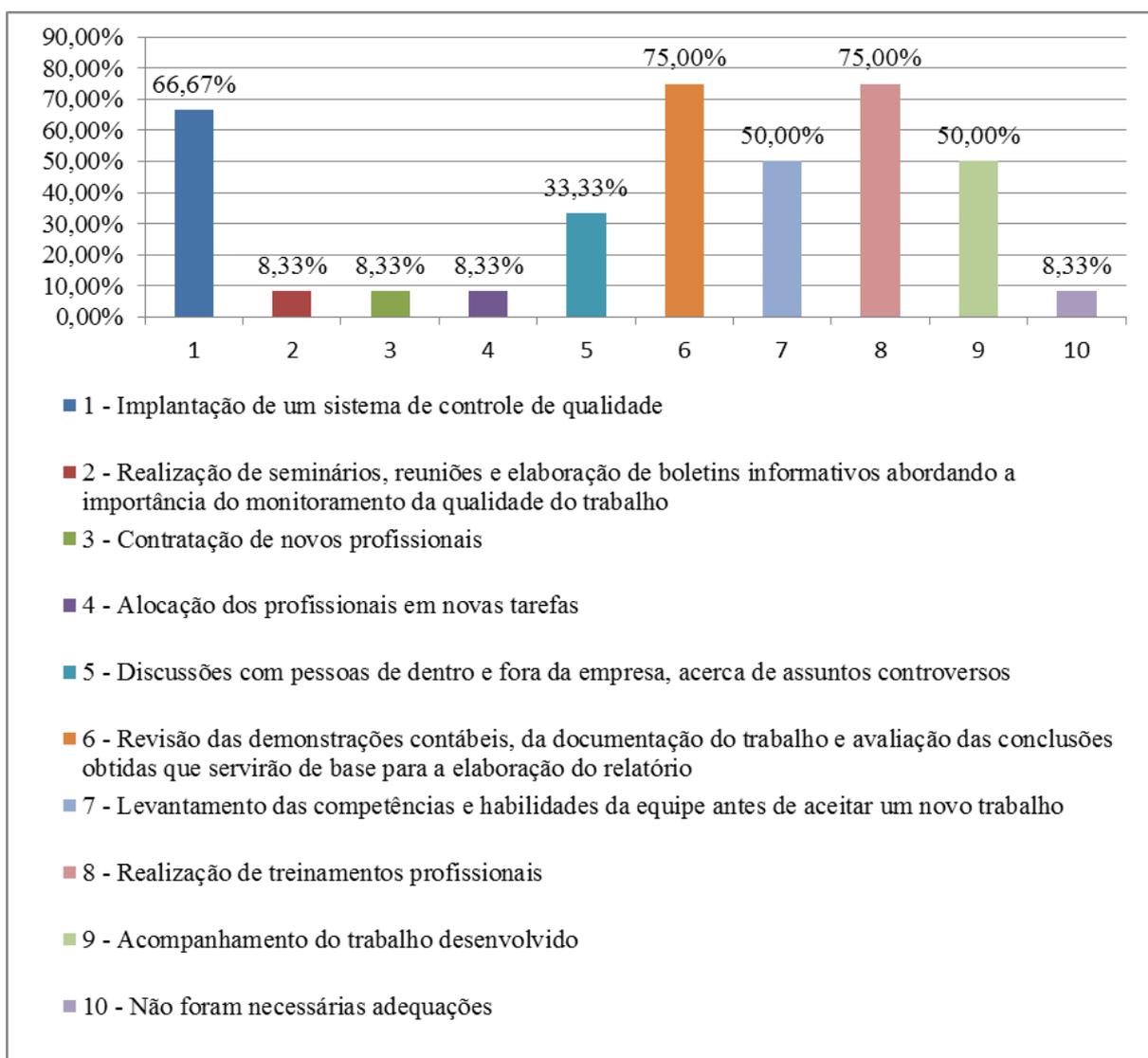


Gráfico 11 – Principais ações de controle de qualidade implementadas pelas empresas.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

A análise do gráfico permite inferir que as ações de maior aplicabilidade nas empresas de auditoria foram duas, a “revisão das demonstrações contábeis, da documentação do trabalho e avaliação das conclusões obtidas que servirão de base para a elaboração do relatório” e a “realização de treinamentos profissionais”, cada uma sendo assinalada por 75% das empresas participantes, cabe ressaltar que cada empresa poderia assinalar mais de uma alternativa. O fato de terem sido assinaladas por um número significativo de empresas se deve

à importância que essas ações representam, visto serem a base do desenvolvimento adequado do trabalho de auditoria.

As ações de menor implementação foram representadas pela “realização de seminários, reuniões e elaboração de boletins informativos abordando a importância do monitoramento da qualidade do trabalho”, “contratação de novos profissionais” e “alocação dos profissionais em novas tarefas”. Cada uma dessas ações foi assinalada por 8,33% das empresas, correspondendo, assim, às práticas menos aplicadas nas empresas. O mesmo percentual de 8,33% de participantes informou que “não foram necessárias adequações”.

Por meio das alternativas assinaladas pelas 9 (nove) empresas que responderam à questão 8 (oito), verificou-se quais ações apresentaram maior dificuldade de implantação. No gráfico 12, é possível visualizar esse resultado.

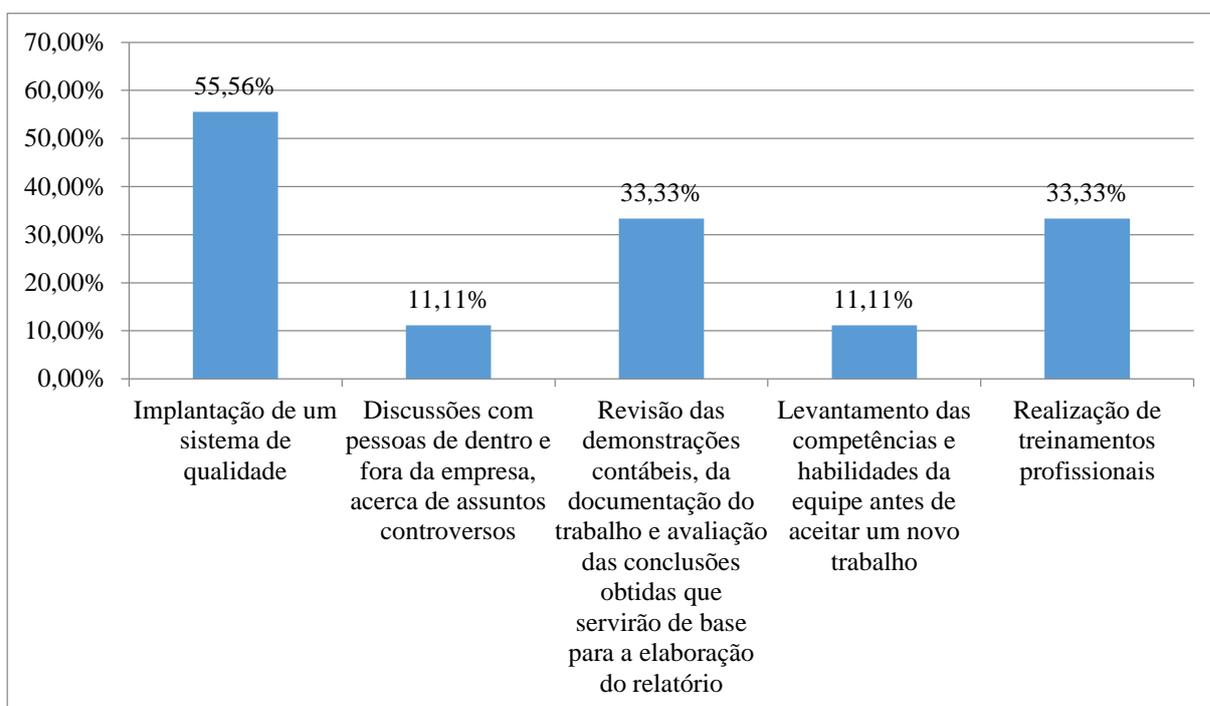


Gráfico 12 – Ações referentes à NBC PA 01 que acarretaram dificuldades na sua implementação.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Conforme exposto, pôde-se constatar que a alternativa de “implantação de um sistema de controle de qualidade” foi assinalada, por 55,56% das 9 (nove) empresas, apontando que esta ação possui maior dificuldade para ser inserida nas organizações. Pôde-se verificar, também, que as ações “discussões com pessoas de dentro e fora da empresa, acerca de assuntos controversos” e “levantamento das competências e habilidades da equipe antes de

aceitar um novo trabalho” foram assinaladas, cada uma, por 11,11% desse mesmo grupo de 9 (nove) empresas.

Qualquer modificação introduzida em um ambiente ou situação empresarial, em determinados casos, requer que sejam investidos recursos financeiros. Diante disso, a questão 9 (nove) teve por objetivo examinar se as empresas obtiveram gastos com a implantação das ações descritas nas questões anteriores, bem como identificar o montante desses gastos e de que forma eles foram aplicados para a adequação à NBC PA 01.

Das empresas respondentes, 83,33% afirmaram que a aplicação da norma trouxe gastos extras e 16,67% responderam que não obtiveram nenhum dispêndio financeiro para se adequarem. Na questão 9.1 verificou-se que, daqueles 83,33% que obtiveram gastos, 50% desembolsaram “de R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00”, 40% incorreram com gastos “de R\$ 11.000,00 a R\$ 20.000,00”, e 10% com gastos “acima de R\$ 21.000,00” ao ano. Dos gastos obtidos, a questão 9.1.1 buscou evidenciar aqueles que foram significativos no montante total investido pela empresa. No gráfico 13, é possível visualizar o comportamento dos investimentos realizados para implementação das ações previstas na NBC PA 01.

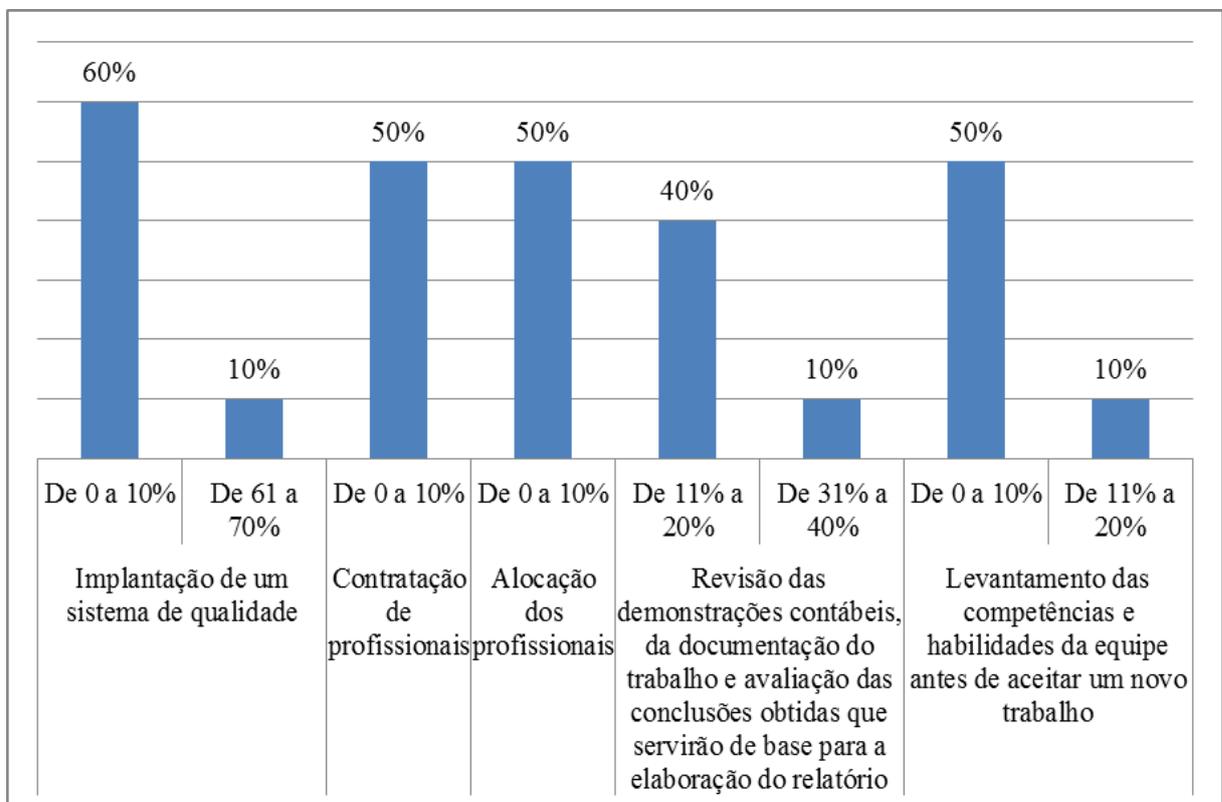


Gráfico 13 – Ações x Investimento – NBC PA 01.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Dessa forma pôde-se constatar que, das 10 (dez) empresas que responderam a essa questão, 60% delas investiram “de 0 a 10%” do montante total aplicado para se atualizar à norma, com a “implantação de um sistema de controle de qualidade”, e que 10% das empresas investiram “de 61% a 70%” dos seus recursos com essa ação. Portanto, basicamente todas as ações introduzidas nas empresas implicaram em investimentos financeiros.

No gráfico, foram apresentadas as ações que possuem maior variação, ou seja, uma mesma ação sendo implantada por um número diferente de empresas e em volume de gastos também diversos. No entanto, há ações que coincidiram nessas variáveis. É o caso, por exemplo, da “contratação de novos profissionais”, em que 50% das empresas informaram o investimento “de 0 a 10%” dos seus recursos. Os mesmos resultados foram verificados com as ações “alocação dos profissionais em novas tarefas” e “levantamento das competências e habilidades da equipe antes de aceitar um novo trabalho”.

A aplicação do questionário buscou identificar, na questão 10 (dez), qual a percepção das empresas sobre a adoção da NBC PA 01 no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria. Foi indagado se, com a adoção dessa norma, a empresa pôde identificar pontos positivos e, 91,67% das empresas responderam que a norma trouxe melhorias na execução dos trabalhos.

O gráfico 14 apresenta quais foram os benefícios identificados por esses 91,67% que correspondem a um grupo de 11 (onze) empresas.

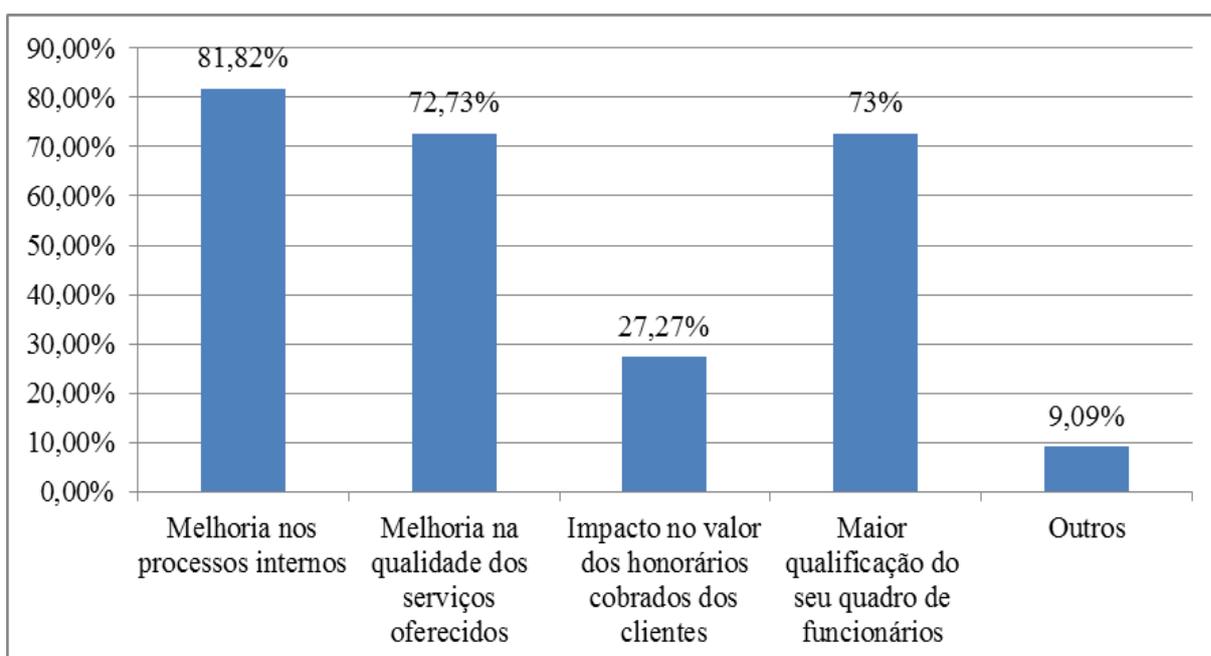


Gráfico 14 – Benefícios da adoção da NBC PA 01.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

O benefício “melhoria nos processos internos” foi o que se fez presente em 81,82% das 11 (onze) empresas. Ele representa uma forma eficiente de desenvolvimento das atividades internas de uma empresa, desde a coleta de informações dos clientes até a entrega do relatório de auditoria.

A adoção da norma trouxe, para 27,27% desse mesmo grupo de empresas, o benefício do “impacto no valor dos honorários cobrados dos clientes”, ou seja, o gasto auferido com os investimentos nas ações descritas acima foi repassado para o custo do trabalho desenvolvido. A norma trouxe, ainda, para 9,09% dessas empresas, outro benefício, complementar às alternativas da questão, a “maior segurança na emissão do relatório de auditoria”.

Na questão 10.1.1 indagou-se às empresas quais seriam os efeitos positivos advindos da adoção da NBC PA 01, que seriam considerados de maior relevância para as mesmas. No gráfico 15, pode-se identificar a opinião das empresas em relação a esse questionamento.

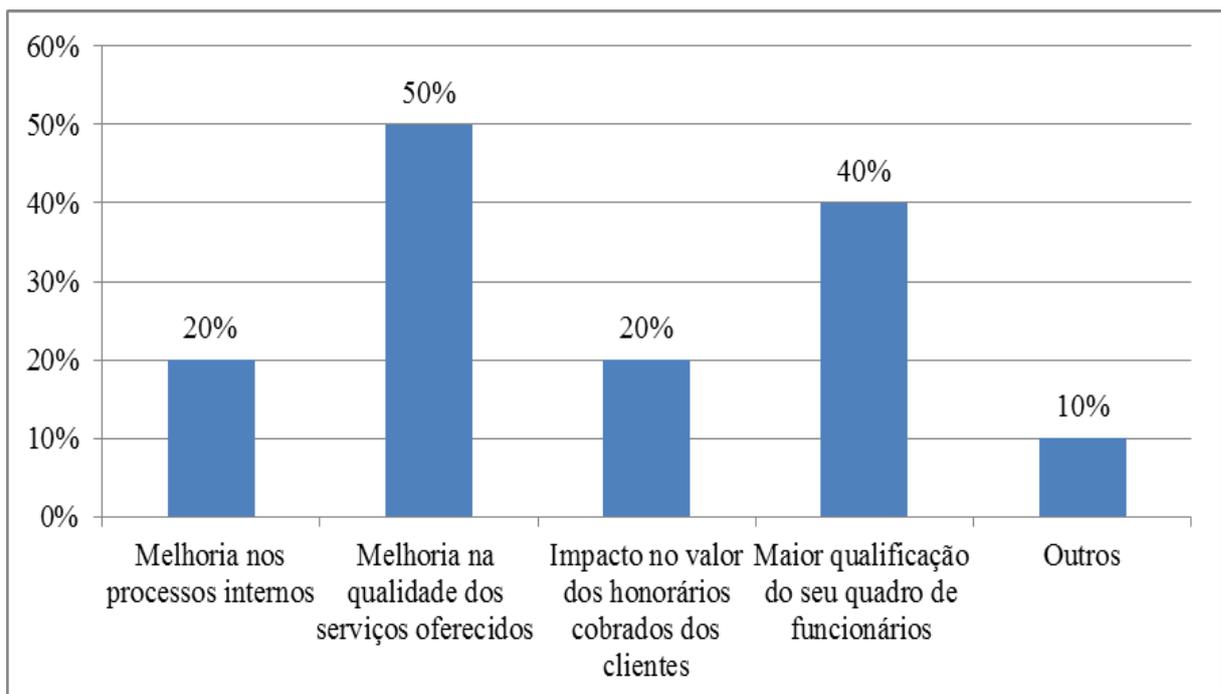


Gráfico 15 – Benefícios da adoção da NBC PA 01 considerados de maior relevância.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Apesar de o efeito positivo mais presente nas empresas de auditoria ter sido considerado a “melhoria nos processos internos”, esse não foi julgado como de maior relevância. Por outro lado, a “melhoria na qualidade dos serviços oferecidos”, segunda assertiva mais assinalada como o efeito positivo mais presente nas empresas, foi considerada de maior relevância, sendo assinalado por 50% das 10 (dez) empresas que responderam a essa questão.

Conforme descrito no capítulo 3, as normas são classificadas de acordo com as alterações que elas implicam no ambiente profissional das empresas. Com isso, foram tomadas as questões 7 (sete) e 9.1 para realizar essa classificação. A questão 7 (sete) classifica a norma em “nenhum impacto operacional”, “impacto operacional regular” e “grande impacto operacional”. A questão 9.1 classifica a norma em “baixo impacto financeiro”, “impacto financeiro regular” e “impacto financeiro elevado”.

Para realizar a classificação da norma quanto ao seu impacto operacional, foi verificado o número de alternativas que cada empresa assinalou na questão 7 (sete), a qual identifica a quantidade de ações implantadas pelas empresas para se adaptarem às normas. O comportamento das empresas acerca da NBC PA 01, nessa classificação, pode ser observado no gráfico 16.

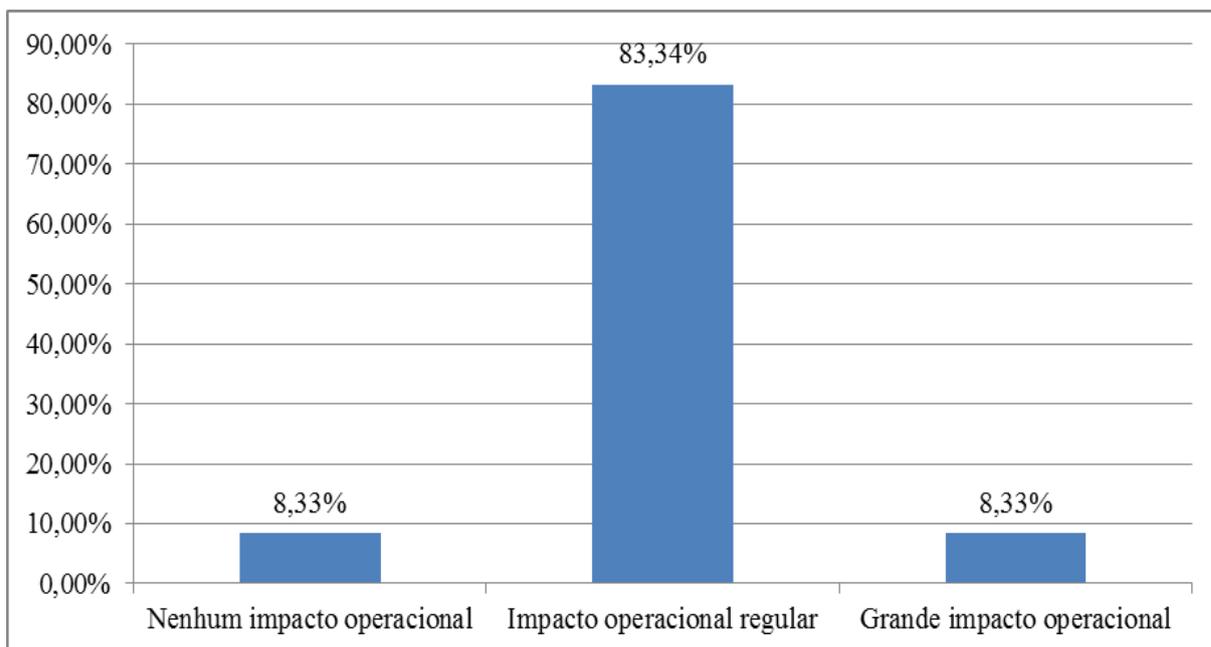


Gráfico 16 – Categoria de impacto operacional aplicada à NBC PA 01.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Pôde ser verificado que 83,34% das empresas assinalaram, cada uma, até 50%, inclusive, do total de 9 (nove) das possíveis respostas, classificando a NBC PA 01 como uma norma que ocasiona “impacto operacional regular”. Essas empresas não inseriram em sua rotina um número significativo de novas práticas que visassem garantir as exigências da referida norma, ou seja, não necessitaram adaptar, de forma relevante, o sistema de controle de qualidade existente em suas atividades.

Com base nas respostas obtidas na questão 9.1, pôde-se classificar a norma de acordo com a escala de medição acerca de impactos financeiros. O gráfico 17 evidencia essa classificação.

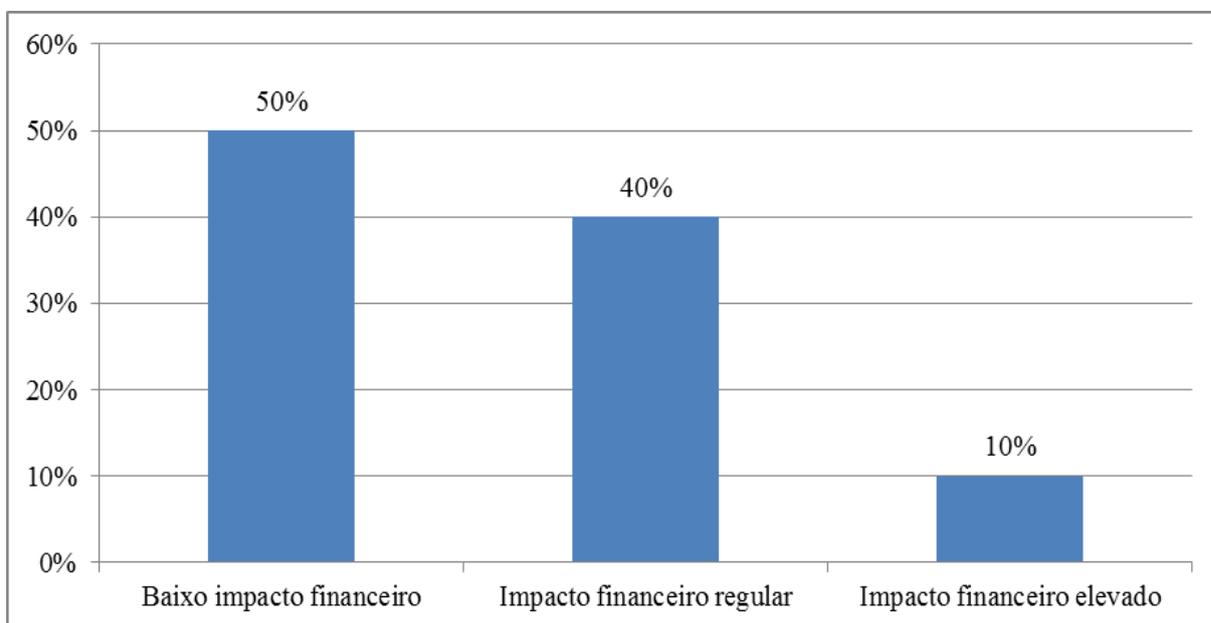


Gráfico 17 – Categoria de impacto financeiro aplicada à NBC PA 01.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

De acordo com o gráfico 17, a NBC PA 01 pôde ser classificada na categoria de “baixo impacto financeiro”, visto que, 50% das 10 (dez) empresas que afirmaram ter incorrido em dispêndios financeiros para se adaptarem à NBC PA 01, evidenciaram que esses dispêndios figuram “de R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00” ao ano.

#### 4.2.2 NBC PA 11 - Revisão externa de qualidade pelos pares

A NBC PA 11 é uma norma que tem como objetivo avaliar os procedimentos que são utilizados pelo auditor nos trabalhos executados. A avaliação consiste no exame de determinada empresa de auditoria que irá analisar as práticas de outra empresa de auditoria, ou seja, a primeira irá auditar a segunda no que tange ao modo como esta vem atendendo às normas técnicas e profissionais no desenvolvimento de seus trabalhos.

Essa norma pode ser vista como uma continuação da NBC PA 01, pois ambas atentam para aspectos relacionados ao controle de qualidade exercido em uma empresa de auditoria no que tange o desenvolvimento de seus trabalhos, apesar de possuírem enfoques diferentes. A NBC PA 01 traz em seu conteúdo o modo como uma empresa deve estabelecer um controle

de qualidade adequado e como ele deve ser. Já a NBC PA 11, determina a fiscalização pela qual as empresas de auditoria devem passar para manter ou estabelecer um sistema de controle de qualidade apropriado. Essa fiscalização denomina-se Revisão externa de qualidade pelos pares.

No entanto, conforme descrito no capítulo 2, cabe salientar que, enquanto a NBC PA 01 aplica-se a todas as firmas de auditoria, a NBC PA 11 aplica-se exclusivamente aos auditores com registro na CVM. Dessa forma, ao ser realizada a análise das respostas do questionário, foram tomadas como referência as informações fornecidas por apenas 3 (três) empresas, as quais informaram possuir cadastro no referido órgão.

Destarte, buscou-se identificar se a implantação dessa norma trouxe algum impacto de natureza operacional ou financeira nas empresas de auditoria e em que medida essa implantação afetou a rotina das mesmas. Em primeiro lugar, foi indagado, na questão 11 (onze), se a implementação da norma requereu que as empresas inserissem novas ações em seu cotidiano, com vistas à atenderem aos requisitos dessa norma.

A maioria das empresas respondentes, ou seja, 66,67% informaram que essa norma não trouxe a necessidade de realização de adaptações. A afirmativa que trazia a assertiva “cursos e treinamentos para aprimoramento técnico-profissional” foi assinalada por 33,33% dos respondentes como uma adaptação necessária à NBC PA 11. Da mesma forma que, para também 33,33% das empresas, a “aquisição de novos equipamentos de informática” foi uma implementação necessária para o atendimento a essa norma, conforme pode ser constatado no gráfico 18.

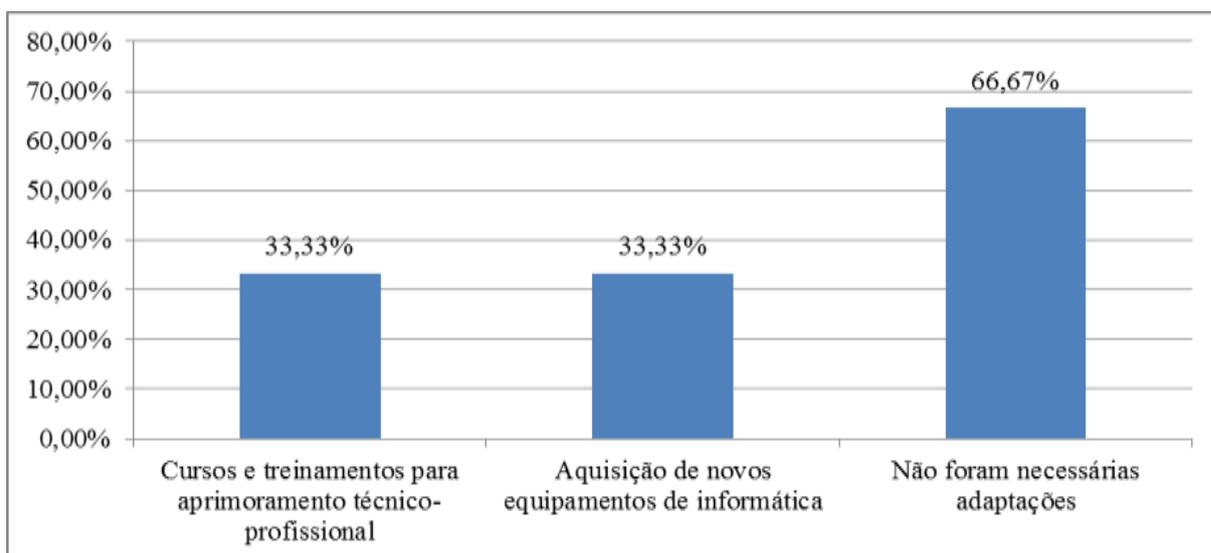


Gráfico 18 – Principais ações de revisão externa de qualidade pelos pares implementadas pelas empresas.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

A questão 12 (doze) procurou identificar quais das adaptações realizadas pelas empresas apresentaram maior dificuldade em sua inserção no ambiente de trabalho das organizações. Com isso, a empresa que respondeu ter realizado adaptações informou que os “cursos e treinamentos para aprimoramento técnico-profissional” foi a ação de maior dificuldade para ser implementada.

Ao serem questionadas, na questão 13 (treze), quanto aos desembolsos financeiros necessários para adaptação a essa norma, a resposta foi unânime entre os respondentes, os quais afirmaram terem arcado com algum dispêndio financeiro para atentarem às exigências legais da NBC PA 11. A unanimidade da resposta a essa questão, a qual foi respondida inclusive pelas empresas que informaram não ter realizado adaptações para o atendimento à referida norma, deve-se ao fato de que essas já vinham praticando as ações necessárias ao pleno atendimento à NBC PA 11, e que, após a implementação, necessitaram exercer as ações de forma mais eficiente e eficaz.

Os respondentes informaram, na questão 13.1, o valor empregado por eles com vistas ao atendimento à norma em questão. Assim, 66,67% responderam ter auferido gastos “de R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00” com as adaptações necessárias, da mesma forma que 33,33% das empresas incorreram com gastos “de R\$ 11.000,00 a R\$ 20.000,00”. A questão 13.1.1 buscou identificar de que forma esses recursos foram investidos pelas organizações, sendo respondida por apenas 2 (duas) empresas. O gráfico 19 permite verificar essa situação.

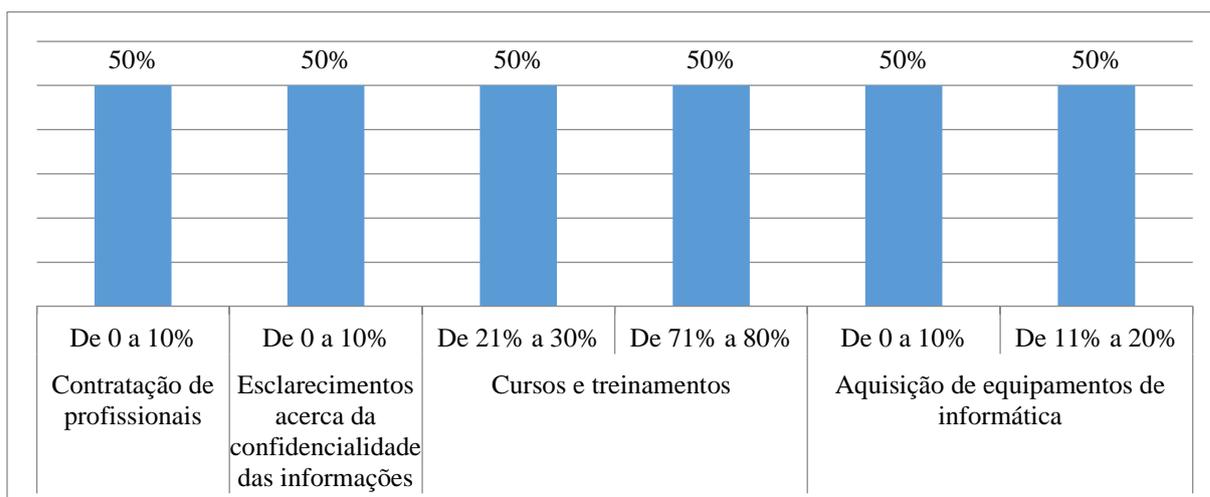


Gráfico 19 – Ações x Investimento – NBC PA 11.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Conforme apresentado, a adaptação que exigiu maior investimento, “de 71% a 80%”, foi a realização de “cursos e treinamentos para aprimoramento técnico-profissional”, em que

50% das empresas informaram ter incorrido com esse gasto. Pôde ser observado, ainda, que o número de empresas que investiram em determinada ação foi igual, divergindo apenas no montante de recursos que elas aplicaram nas adaptações apresentadas.

A implementação da NBC PA 11 trouxe, para todos os participantes da pesquisa, efeitos positivos, os quais foram identificados na questão 14.1. No gráfico 20, é possível visualizar os benefícios advindos da adoção da norma, percebidos pelas próprias empresas.

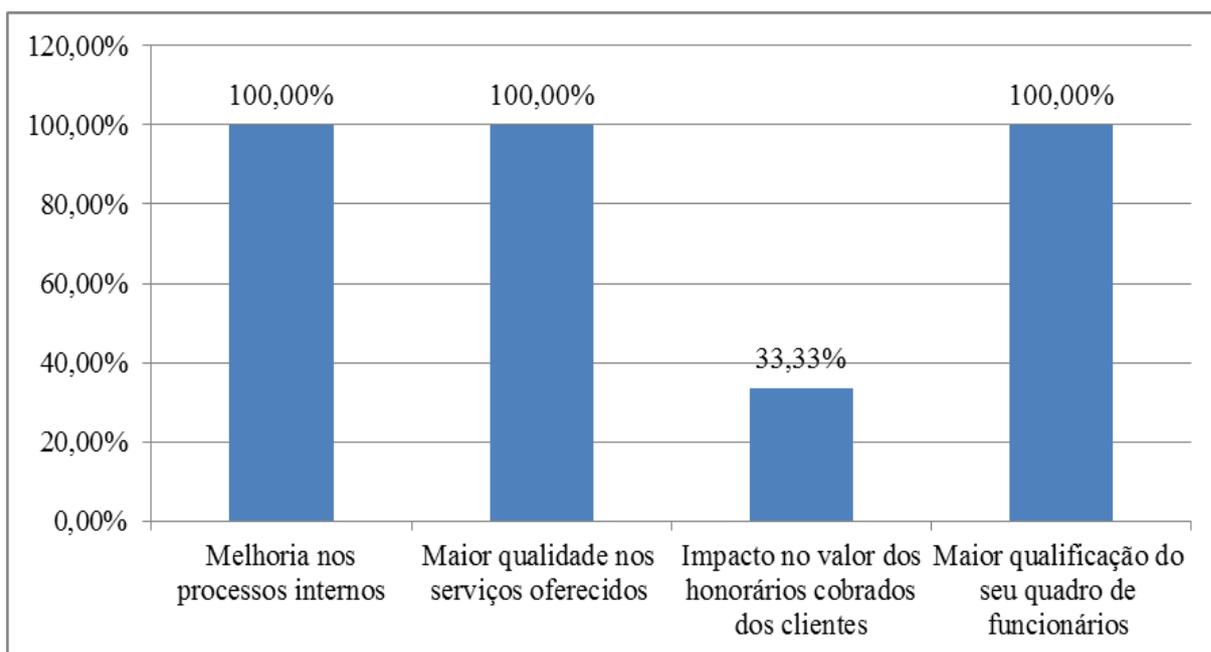


Gráfico 20 – Benefícios da adoção da NBC PA 11.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Da mesma forma que a NBC PA 01, a NBC PA 11 trouxe, para todos os respondentes, “melhoria nos processos internos”. Outros 2 (dois) efeitos, também assinalados por 100% das empresas, são a “maior qualidade nos serviços oferecidos” e a “maior qualificação do seu quadro de funcionários”. Cabe ressaltar ainda que 33,33% das empresas que identificaram efeitos positivos oriundos da adequação a essa norma evidenciaram como sendo um desses o “impacto no valor dos honorários cobrados dos clientes”.

Dos efeitos positivos identificados pelas empresas, considerado como de maior relevância a “maior qualidade nos serviços oferecidos”. Esse efeito foi assinalado por 66,67% das empresas, conforme pode ser observado no gráfico 21.

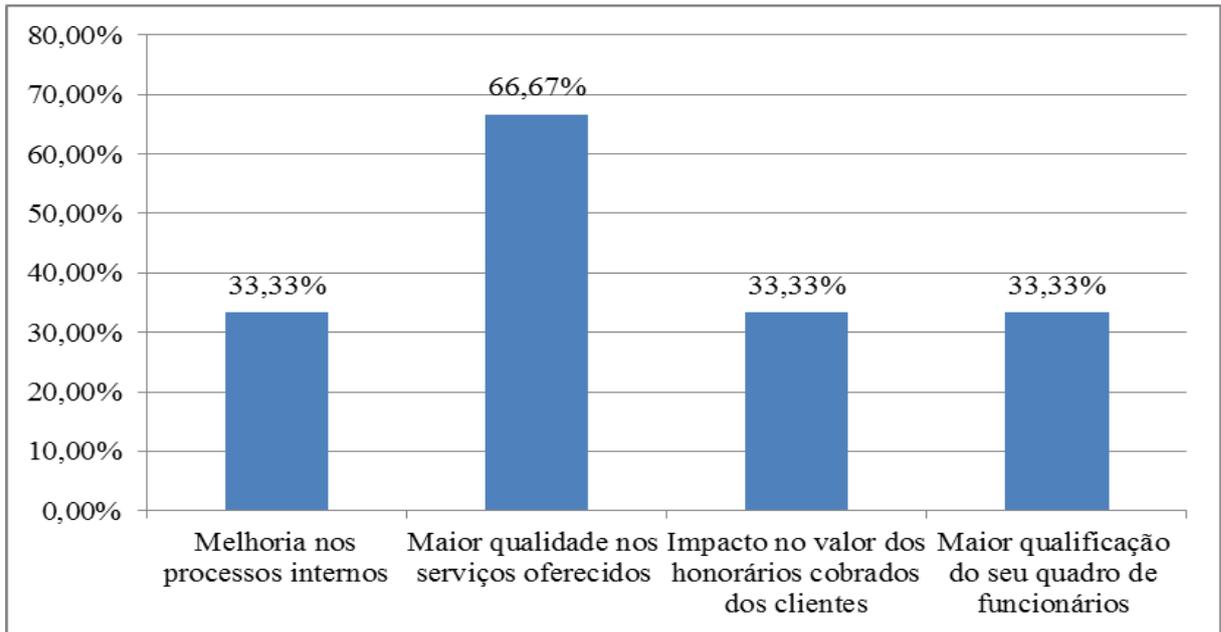


Gráfico 21 – Benefícios da adoção da NBC PA 11 considerados de maior relevância.  
 Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

As respostas obtidas nessa questão podem ser explicadas pela implantação da norma e das exigências que esta traz, o que faz com que as empresas passem a atender aspectos legais que, anteriormente à sua implantação, não eram obedecidos plenamente. Esses aspectos dão conta do controle de qualidade adotado pelas empresas de auditoria no que tange ao desenvolvimento dos trabalhos oferecidos aos clientes.

Devido às respostas de que não foram necessárias adaptações à NBC PA 11, de 66,67% das empresas, obtidas na questão 11 (onze), pôde-se classificar essa norma, para essas empresas, como ocasionadora de “nenhum impacto operacional”. Assim, as empresas não necessitaram modificar sua rotina de trabalho com a inclusão de novas ações que visassem atender aos aspectos legais determinados pela norma. Tal afirmação pode ser constatada no gráfico 22.

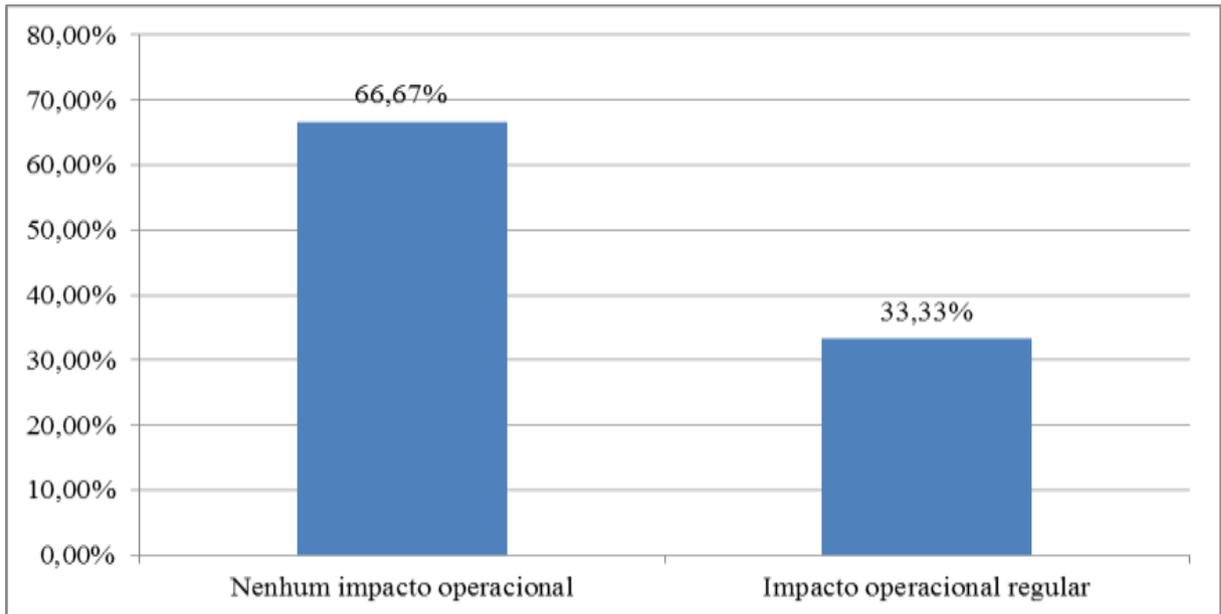


Gráfico 22 – Categoria de impacto operacional aplicada à NBC PA 11.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

A análise da questão 13.1 permite classificar a NBC PA 11 quanto aos dispêndios financeiros realizados para o atendimento às suas exigências. O gráfico 23 permite identificar em qual categoria de impacto financeiro essa norma pode ser classificada.

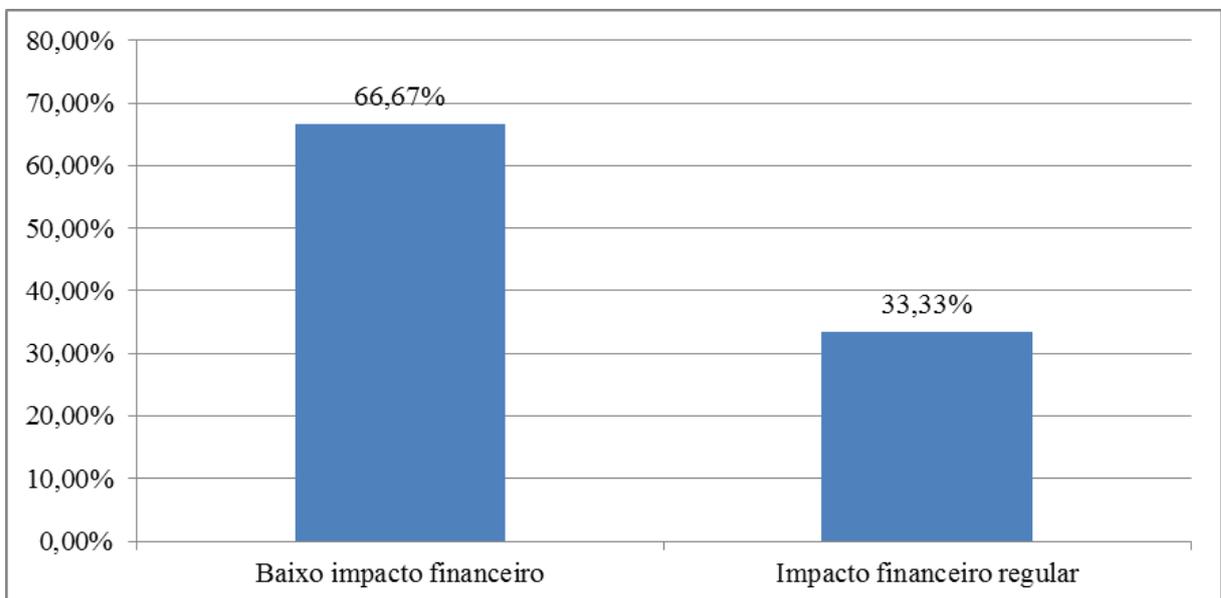


Gráfico 23 – Categoria de impacto financeiro aplicada à NBC PA 11.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Dessa forma, verifica-se que 66,67% das empresas que responderam à questão realizaram gastos “de R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00” ao ano. Inferindo-se, assim, que a NBC PA 11 pôde ser inserida na categoria de norma com “baixo impacto financeiro”.

#### 4.2.3 NBC PG 12 - Educação profissional continuada

A NBC PG 12 versa sobre o melhoramento contínuo ao qual devem estar sujeitos os profissionais auditores, visando manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos e profissionais, as habilidades e as competências indispensáveis ao profissional atuante nessa área. Cabe salientar que, conforme apresentado no capítulo 2, essa norma se aplica aos profissionais da contabilidade descritos em seu item 4, de maneira que os profissionais que não possuem registro no CNAI ou na CVM, ou então, que exercem atividade de auditoria independente em entidades que não sejam autorizadas a funcionar pelo BCB ou aquelas reguladas pela Susep, serão obrigados a seguir o PEPC a partir de 1º de janeiro de 2016.

Assim, verifica-se que a norma se aplica, desde a sua implementação, a 4 (quatro) respondentes, uma vez que 3 (três) possuem registro no CNAI e na CVM e 1 (um) possui registro somente no CNAI. Ressalta-se, portanto, que, na análise das respostas obtidas acerca da NBC PG 12, serão consideradas apenas aquelas assinaladas por esses 4 (quatro) respondentes, uma vez que os demais estarão obrigados a seguir o PEPC somente em 2016.

A atualização requerida nessa norma pode ser feita por meio da participação em cursos, treinamentos, seminários, realização de autoestudo, atuação como docentes em instituições de ensino e realização de cursos de pós-graduação. Além disso, os profissionais podem adquirir pontos por meio de participação em fóruns, congressos, comissões técnicas e profissionais, orientação de teses ou dissertações, participação em bancas acadêmicas, publicação de artigos em jornais ou revistas, autoria, coautoria ou tradução de livros.

Anualmente, conforme exposto no capítulo 2, os profissionais devem alcançar, por meio das atividades descritas anteriormente, 40 (quarenta) pontos. Além de proporcionar maior qualidade aos serviços prestados, essa constante atualização é vista pelo cliente como um diferencial no momento da contratação de serviços.

Ao averiguar a percepção das empresas com relação a esta norma profissional, foi questionada, inicialmente, qual a maneira utilizada pela empresa para cumprir os requisitos apresentados nos itens de número 4 (quatro) e 7 (sete) da presente norma. Esses itens tratam, respectivamente, dos profissionais aos quais a educação profissional continuada é obrigatória e da pontuação mínima que deve ser atingida anualmente.

Analisando-se os dados obtidos por meio da aplicação da questão 15 (quinze), na qual os respondentes foram indagados acerca das ações realizadas para cumprir os requisitos dessa norma, percebeu-se que 100% das empresas realizam “qualificação de colaboradores por

meio de cursos, seminários e treinamentos”, 75% apresentaram a “realização de autoestudo” e 25% possuem “colaboradores atuando como docentes em instituições de ensino”.

Dessa mesma totalidade de 4 (quatro) empresas, 75% apresentaram “colaboradores frequentando cursos de pós-graduação”, 100% destacaram “participação em fóruns, debates, congressos e convenções”, 25% possuem colaboradores exercendo “orientação de tese, dissertação, monografia e participação em bancas acadêmicas” e 25% têm “publicação de artigos em jornais e revistas”. Verificou-se que a alternativa referente à “participação em comissões técnicas e profissionais no Brasil ou no exterior”, bem como aquela referente à “autoria, coautoria ou tradução de livros” não foram assinaladas por nenhum dos respondentes. As ações assinaladas por um maior número de empresas estão evidenciadas no gráfico 24.

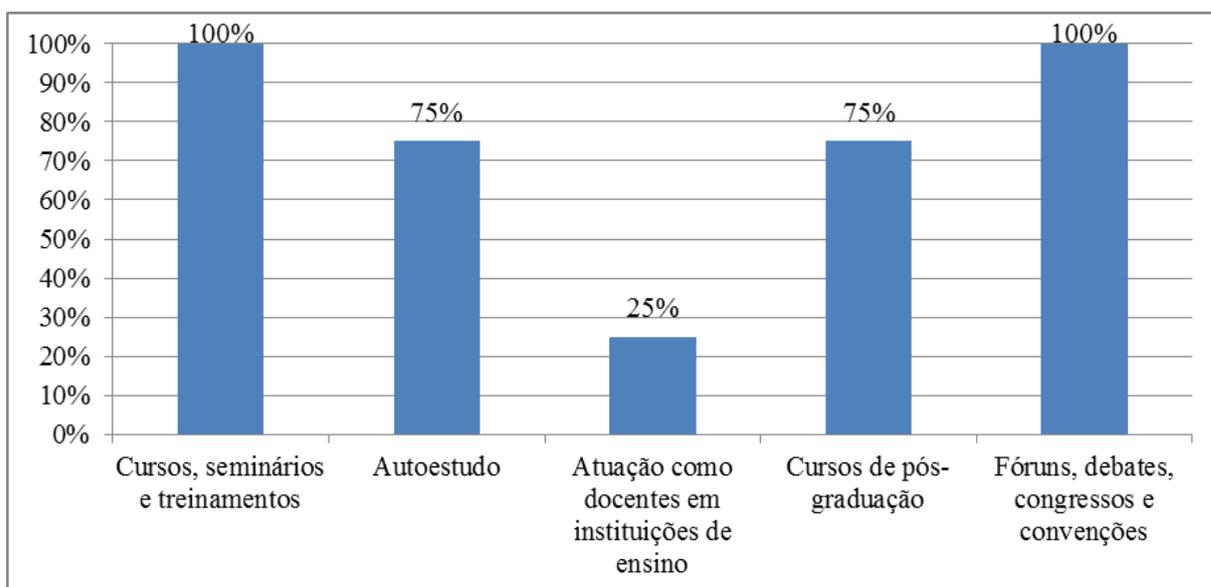


Gráfico 24 – Principais ações de educação profissional continuada implementadas pelas empresas.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Na questão 16 (dezesseis), as empresas foram questionadas sobre qual adequação considerada de maior dificuldade na implementação dessa norma. O posicionamento das mesmas pode ser verificado no gráfico 25.

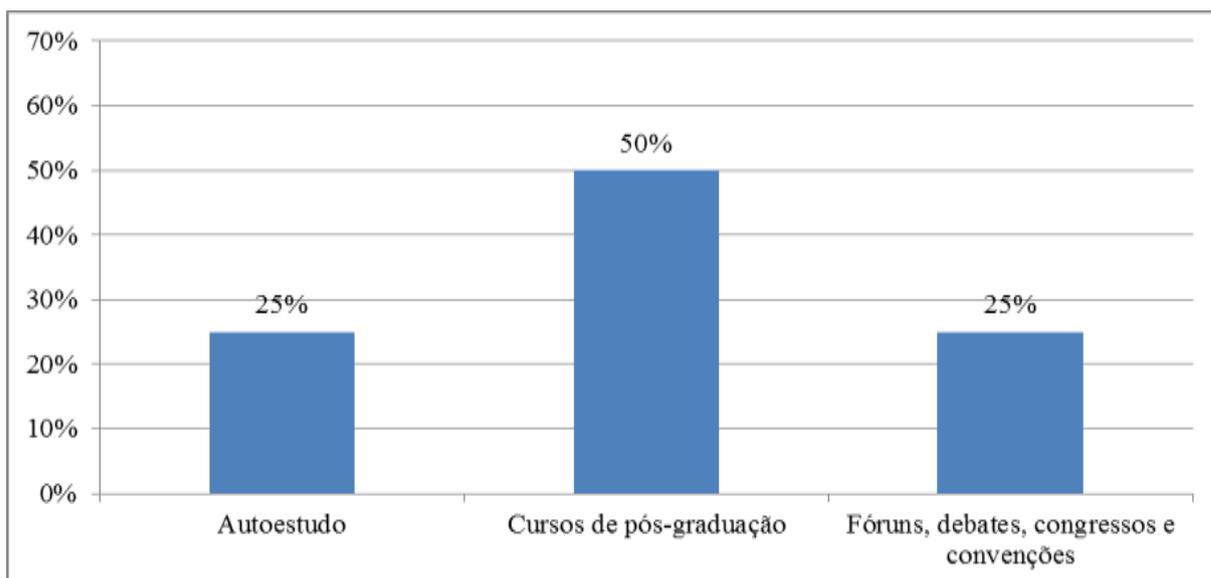


Gráfico 25 – Ações referentes à NBC PG 12 que acarretaram dificuldades na sua implementação.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Com a análise do gráfico, pode-se verificar que 50% das empresas às quais essa norma se aplica assinalaram que ter “colaboradores frequentando cursos de pós-graduação”, se mostrou como a ação de maior dificuldade de implementação. Ainda, 25% evidenciaram uma maior dificuldade na “realização de autoestudo” e 25% apresentaram a maior dificuldade na “participação em fóruns, debates, congressos e convenções”. Cabe ressaltar, que apesar de todas as empresas as quais essa norma se aplica terem assinalado “qualificação de colaboradores por meio de cursos, seminários e treinamentos”, nenhuma evidenciou dificuldade para realizar essa ação.

Posteriormente, na questão 17 (dezessete), foi indagado aos respondentes se foram necessários dispêndios financeiros para a adequação da empresa a essa norma. Desse grupo composto por 4 (quatro) empresas, 75% evidenciaram que necessitaram realizar dispêndios financeiros.

Dessas empresas que apresentaram dispêndios financeiros na adequação à NBC PG 12, 66,67% apresentaram dispêndios anuais “de R\$ 11.000,00 a R\$ 20.000,00”, e 33,33% possuem dispêndios financeiros anuais “acima de R\$ 21.000,00”. Buscou-se, então, verificar quais das ações tomadas pelas empresas concentraram um maior volume de dispêndios financeiros.

Das 3 (três) empresas que apresentaram gastos com a adequação à essa norma, 33,33% evidenciaram gastar “de 21% a 30%” do investimento total em “qualificação de colaboradores por meio de cursos, seminários e treinamentos”, 33,33% apresentaram gastos “de 31% a

40%” com essas atividades e 33,33% evidenciaram que esses gastos figuram “de 51% a 60%” do valor total investido para se adequar à NBC PG 12. Dessa mesma totalidade de respondentes, 33,33% assinalaram incorrer em dispêndios financeiros com “colaboradores frequentando cursos de pós-graduação”, correspondentes a um valor “de 0 a 10%” do investimento total, e 33,33% assinalaram que esse valor figura “de 21% e 30%”.

Ao ser analisada a participação da “realização de autoestudo” no montante de investimento realizado pela empresa, pôde-se verificar que 66,67% do mesmo grupo de 3 (três) empresas evidenciaram ter incorrido em gastos com essa atividade situados no intervalo “de 11% a 20%” do valor do investimento total. Com relação à “participação em fóruns, debates, congressos e convenções”, 33,33% dos respondentes mostraram ter gasto “de 0 a 10%” do investimento total com essas atividades, 33,33% apresentaram esse valor figurando “de 21% a 30%” e 33,33% das empresas apresentaram gastos com essas atividades correspondentes “de 51% a 60%” do investimento total realizado para se adequar à norma.

No gráfico 26, é possível verificar a maneira como se apresentaram os investimentos com “qualificação de colaboradores por meio de cursos, seminários e treinamentos”, “realização de autoestudo” e “participação em fóruns, debates, congressos e convenções”. Cabe ressaltar que foi feita representação gráfica apenas dessas 3 (três) ações, pois elas foram assinaladas por um maior número de respondentes quando questionados acerca das ações realizadas para se adaptarem aos preceitos da NBC PG 12.

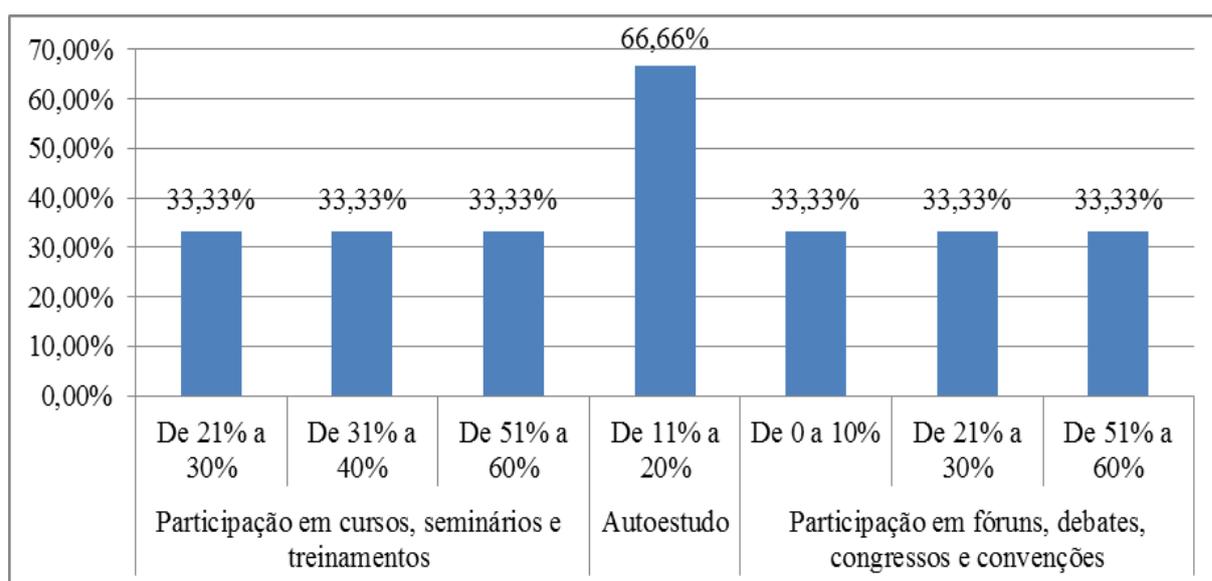


Gráfico 26 – Ações x Investimento – NBC PG 12.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Na questão 18 (dezoito) os respondentes foram questionados se verificaram efeitos positivos no desenvolvimento do trabalho de auditoria, oriundos da adequação à NBC PG 12. Analisando-se as respostas obtidas, constatou-se que a totalidade dos respondentes assinalou que foram verificados efeitos positivos.

Dessa totalidade de 4 (quatro) empresas, 100% ressaltaram que estes efeitos positivos correspondem a “melhorias nos processos internos” e “maior qualidade nos serviços oferecidos”. Desse mesmo grupo de empresas, 25% ressaltaram a ocorrência de “reajuste no valor dos honorários cobrados dos clientes” e 100% puderam identificar “maior qualificação do seu quadro de funcionários”, conforme exposto no gráfico 27.

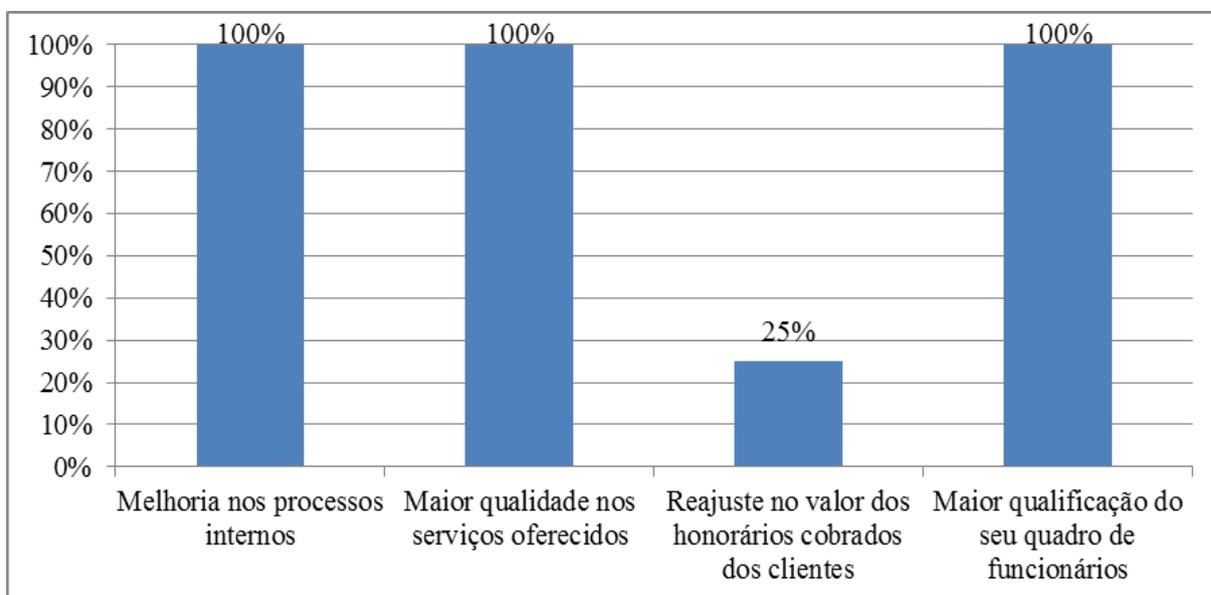


Gráfico 27 – Benefícios da adoção da NBC PG 12.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Posteriormente, as empresas foram indagadas sobre quais desses benefícios tiveram maior relevância no desenvolvimento das atividades. No gráfico 28, está apresentado o posicionamento das mesmas diante da questão 18.1.1, que se volta a essa relevância.

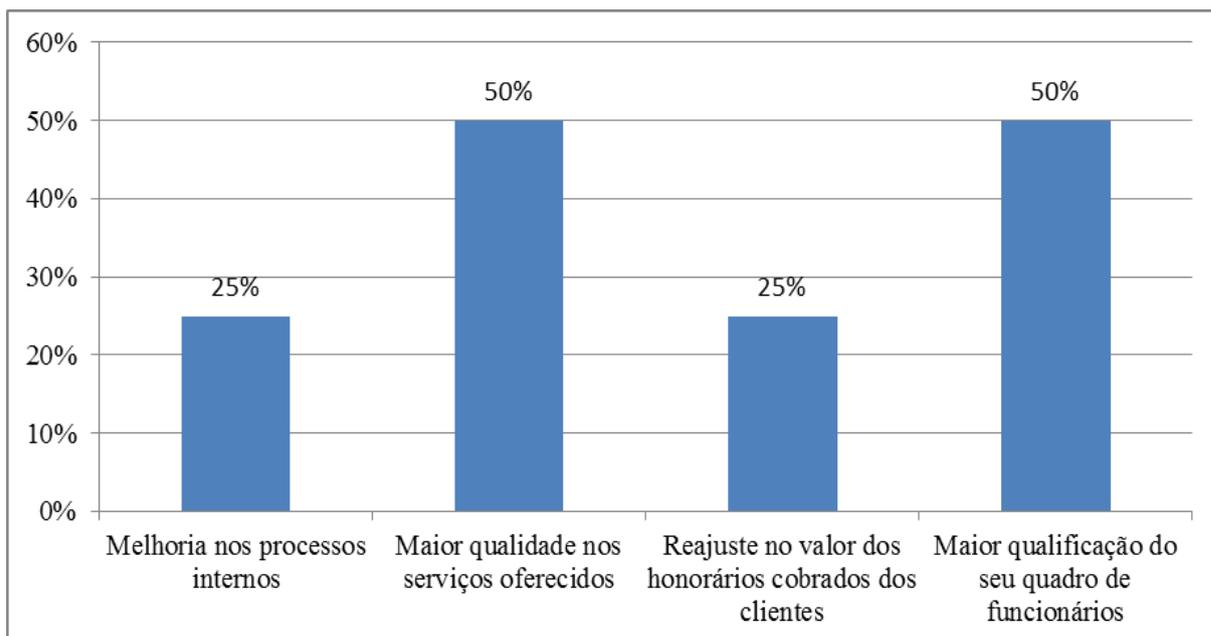


Gráfico 28 – Benefícios da adoção da NBC PG 12 considerados de maior relevância.  
Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Conforme apresentado, 25% das empresas assinalaram como benefício de maior relevância a “melhoria nos processos internos” e 25% o “reajuste no valor dos honorários cobrados dos clientes”. A “maior qualidade nos serviços oferecidos”, bem como a “maior qualificação do quadro de funcionários”, foi assinalada por 50% das empresas.

De acordo com o capítulo 3 que trata da metodologia adotada para o desenvolvimento do estudo, e conforme apresentado na análise da NBC PA 01 e da NBC PA 11, as normas podem ser classificadas como de “nenhum impacto operacional”, “impacto operacional regular” ou “grande impacto operacional”. Ao classificar a NBC PG 12 nesses níveis, devem ser analisadas as respostas obtidas na questão 15 (quinze). No gráfico 29, pode-se verificar que 75% das 4 (quatro) empresas questionadas classificaram a norma como de “impacto operacional regular”.

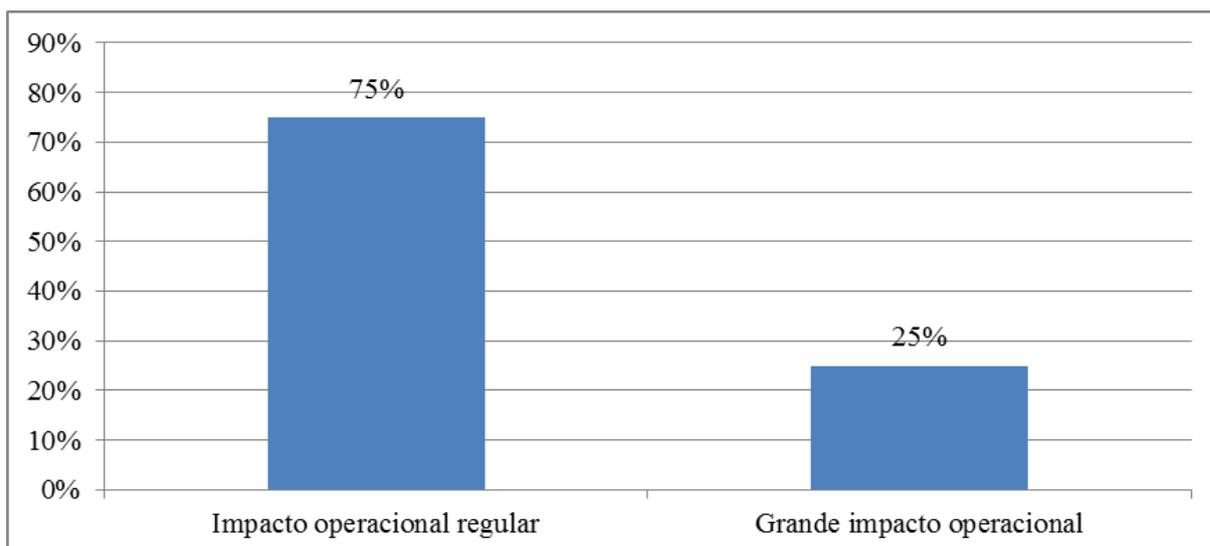


Gráfico 29 – Categoria de impacto operacional aplicada à NBC PG 12.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Da mesma maneira, a norma pôde ser classificada de acordo com o volume de dispêndios financeiros gastos pela empresa para sua adequação. Seguindo essa linha, e conforme evidenciado no gráfico 30, a norma pode ser classificada como de “baixo impacto financeiro”, “impacto financeiro regular” ou “impacto financeiro elevado”.

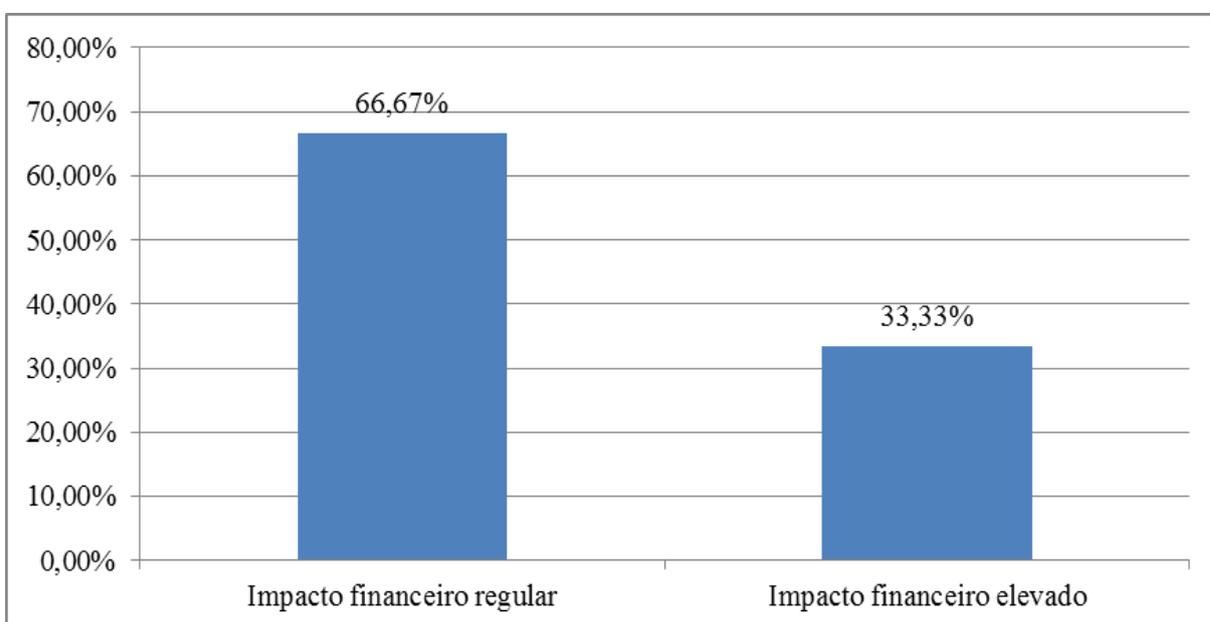


Gráfico 30 – Categoria de impacto financeiro aplicada à NBC PG 12.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Analisando-se as respostas obtidas na questão 17.1 que aborda o montante de recursos financeiros gastos pelas empresas para a adaptação à essa norma, pôde-se verificar que, das 3 (três) empresas que evidenciaram ter incorrido em dispêndios financeiros para se adequar à

NBC PG 12, 66,67% apresentaram dispêndios anuais aproximados “de R\$ 11.000,00 a R\$ 20.000,00”. A norma pôde ser classificada, assim, como ocasionadora de “impacto financeiro regular”.

#### 4.2.4 Efeitos negativos oriundos da adequação às normas profissionais de auditoria

Na questão 19 (dezenove) as empresas foram questionadas sobre a percepção de efeitos negativos decorrentes da sua adequação às normas profissionais de auditoria. Observou-se que 58,33% das empresas alegam perceber efeitos negativos, enquanto que os 41,67% restantes assinalaram não verificar efeitos negativos oriundos de sua adequação às normas.

Dessa forma, buscou-se verificar quais são os efeitos negativos oriundos da implementação de cada uma das normas. Inicialmente, questionou-se acerca dos efeitos negativos oriundos da implementação dos preceitos da NBC PA 01, tomando-se como base as respostas das 7 (sete) empresas que afirmaram a ocorrência de efeitos negativos.

Dessas, conforme pode ser verificado no gráfico 31, 71,43% apontaram que devido à implementação dos preceitos da NBC PA 01, foi necessário um “maior dispêndio financeiro”. Da mesma totalidade de 7 (sete) empresas, 42,86% evidenciaram uma “diminuição de horas trabalhadas, devido à qualificação realizada”, 14,28% apresentaram uma “diminuição da carteira de clientes devido ao reajuste nos honorários” e 14,28% evidenciaram que “a implementação desta norma não gerou efeitos negativos”.

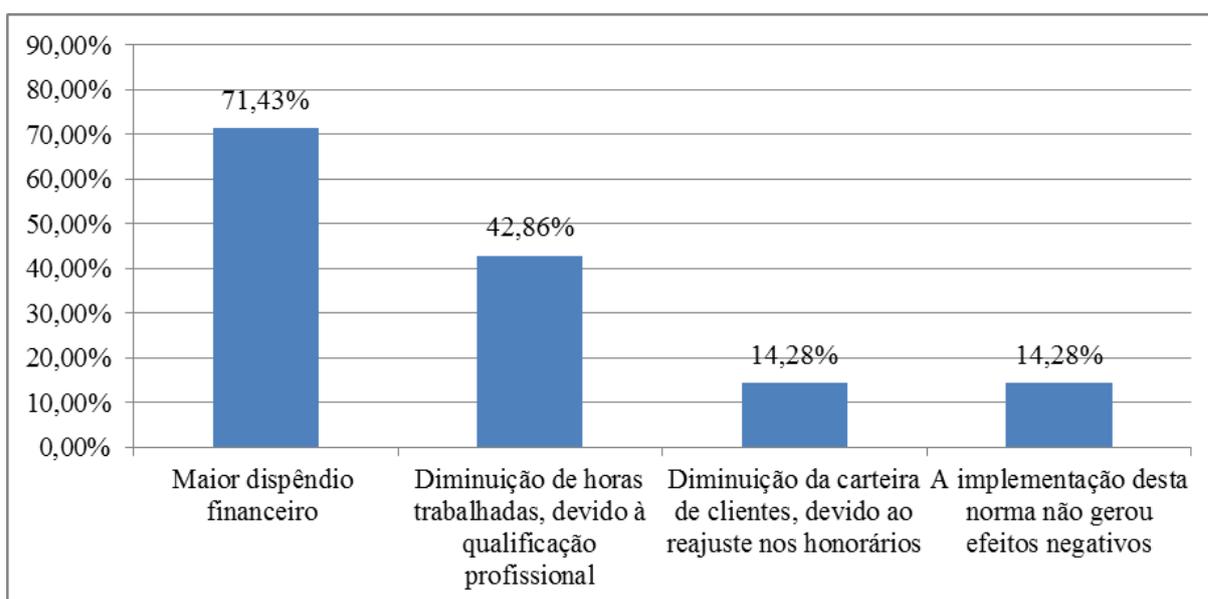


Gráfico 31 - Efeitos negativos oriundos da implementação da NBC PA 01.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Posteriormente, foram questionados quais os efeitos negativos oriundos da implementação da NBC PA 11, levando em consideração a resposta das 3 (três) empresas que estão obrigadas a essa legislação e que apontaram efeitos negativos. No gráfico 32, é possível verificar que todas as empresas apresentaram a ocorrência de “maior dispêndio financeiro” como efeito negativo, enquanto que 33,33% dessa mesma totalidade de empresas apresentaram a “diminuição de horas trabalhadas, devido à qualificação realizada” como principal efeito negativo oriundo da implementação dessa norma.

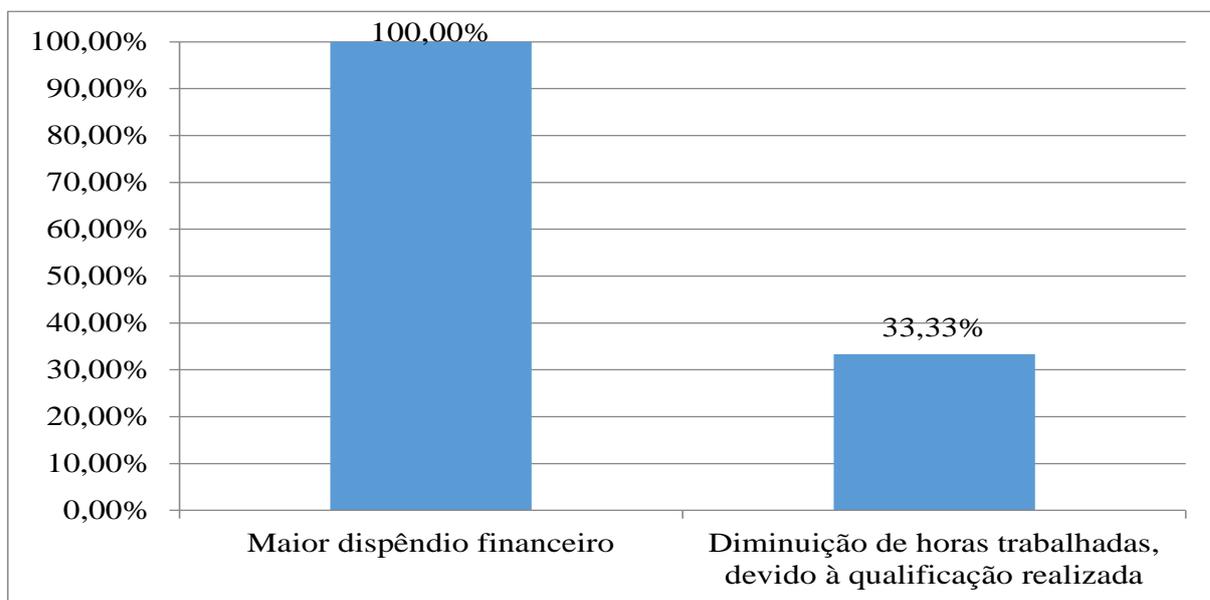


Gráfico 32 – Efeitos negativos oriundos da implementação da NBC PA 11.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Ao finalizar os questionamentos, buscou-se levantar os efeitos negativos oriundos da implementação da terceira e última norma profissional objeto de estudo, a NBC PG 12. O posicionamento dos respondentes pode ser constatado no gráfico 33.

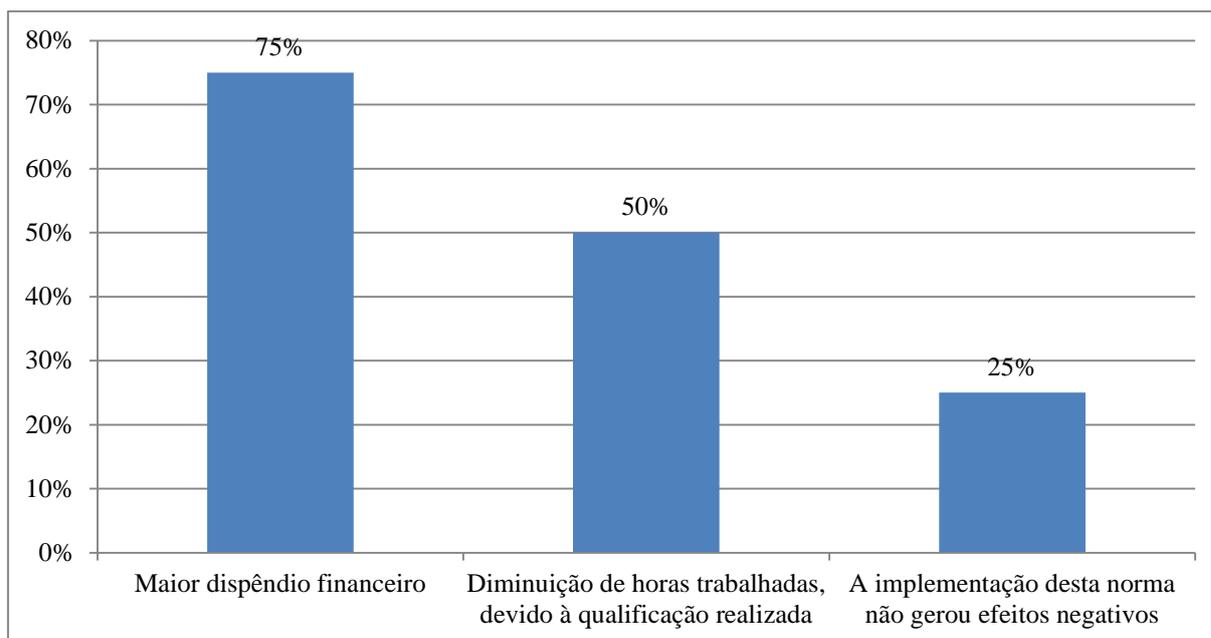


Gráfico 33 – Efeitos negativos oriundos da implementação da NBC PG 12.

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2015.

Com relação a essa norma, foi verificado que 75% das 4 (quatro) empresas incorreram em “maior dispêndio financeiro”, 50% apresentaram como efeito negativo a “diminuição de horas trabalhadas, devido à qualificação realizada” e 25% assinalaram que “a implementação desta norma não gerou efeitos negativos”.

#### 4.2.5 Observações evidenciadas pelas empresas respondentes

A fim de possibilitar que os respondentes expressassem alguma opinião além daquelas já expressadas nas questões anteriores, acerca das normas estudadas, foi inserido, ao final do questionário, um campo destinado a observações. Esse campo foi preenchido por um pequeno número de respondentes, os quais afirmaram que a NBC PA 11 trouxe benefícios para as empresas, mesmo que para um adequado cumprimento de suas exigências tenham sido dispendidos recursos financeiros e horas de trabalho. No entanto, foi relatado que essa norma poderia trazer uma metodologia mais objetiva de aplicação.

Nesse mesmo campo, pôde ser verificado o posicionamento dos respondentes acerca dos pontos positivos observados com a adoção dos preceitos normativos. Foi evidenciado que é possível ser observado um número maior de pontos positivos com o cumprimento das normas de auditoria de maneira conjunta, do que com a adequação a uma norma específica.

#### 4.2.6 Análise conclusiva acerca dos dados evidenciados

Após tabulamento e análise dos dados coletados com a aplicação do questionário, pôde-se verificar que 66,67% dos respondentes são empresas de auditoria consolidadas no estado do Rio Grande do Sul, uma vez que possuem atuação há mais de 15 (quinze) anos. Cabe ressaltar, também, que a maioria das empresas respondentes, um universo de 58,33%, desenvolvem suas atividades somente no estado.

Constatou-se, além disso, que nenhuma das empresas que responderam ao questionário realiza apenas a atividade de auditoria, de maneira que a auditoria não é a sua única fonte de recursos, bem como, pode não ser responsável pela maior parte do seu faturamento. Contudo, à medida que prestam esse serviço, independentemente da participação no faturamento total, devem seguir as normas que regem o exercício dessa atividade, visando dessa maneira atender aos preceitos normativos que regem a atividade de auditoria.

Ao traçar o perfil das pessoas jurídicas respondentes, visando verificar se elas mantêm os cadastros relacionados ao exercício da atividade, constatou-se que 66,67% não possuem registro no CNAI e que 75% não estão cadastradas na CVM. Sendo assim, pôde-se verificar que as questões referentes à NBC PG 12 foram objeto de resposta para apenas 33,33% dos participantes, da mesma forma que a NBC PA 11 aplicou-se a apenas 25% dos respondentes do questionário. Dessa forma, observa-se que a grande maioria das empresas que desenvolvem a atividade de auditoria não buscam esses registros, ora por não ver benefícios com a sua adoção, ora por não considerar imprescindíveis para o desenvolvimento da sua atividade.

A CVM exige que todas as empresas que possuem cadastro forneçam informações anuais sobre a entidade, bem como sobre os trabalhos executados. Diante disso, foi verificado que, das empresas que possuem o referido cadastro, 33,33% não apresentaram as informações anuais solicitadas por esse órgão. Dessa forma, infere-se que elas não cumprem as exigências legais necessárias à manutenção do seu cadastro na CVM, sujeitando-se, assim, às penalidades.

Aproximando-se do objeto de pesquisa, compreendido como sendo as normas profissionais de auditoria, constatou-se que 66,67% das empresas respondentes assinalaram conhecer todas as alterações nessas normas. Evidenciou-se que 75% das empresas que se atualizam quanto às alterações normativas declararam buscar essa atualização por meio de acessos aos sites dos órgãos normatizadores.

No entanto, com as respostas obtidas do questionário, depreende-se que as empresas não reconhecem as normas pelas quais devem ser regidas. As empresas que afirmaram não possuir cadastro na CVM responderam questões pertinentes à NBC PA 11, da mesma forma que as empresas para as quais a NBC PG 12 ainda não é exigível também responderam questões referentes à essa norma. Essas questões, respondidas de maneira inadequada, com relação às referidas normas, não foram tomadas como base para análise, uma vez que se buscou analisar somente o posicionamento das empresas que, atualmente, são obrigadas a seguir tais preceitos normativos.

Ao ser realizada a classificação das normas profissionais quanto aos impactos operacionais decorrentes de sua adoção por parte das empresas de auditoria, utilizou-se 3 (três) níveis de medição, “nenhum impacto operacional”, “impacto operacional regular” e “grande impacto operacional”. Seguindo essa escala de medição, foram classificadas como normas profissionais ocasionadoras de “impacto operacional regular” a NBC PA 01 e a NBC PG 12, uma vez que as suas implantações não acarretaram mudanças significativas na rotina de trabalho desenvolvida pelas organizações objeto de estudo. Por outro lado, a NBC PA 11 não trouxe adaptações necessárias ao seguimento de seus preceitos, sendo classificada, dessa maneira, como norma de “nenhum impacto operacional”.

Da mesma maneira, as normas profissionais objeto de estudo foram classificadas quanto ao impacto financeiro ocasionado nas empresas respondentes. Para essa classificação também utilizou-se 3 (três) níveis, os quais sejam “baixo impacto financeiro”, “impacto financeiro regular” e “impacto financeiro elevado”. Ao serem designadas nesses níveis, a NBC PA 01 e a NBC PA 11 foram elencadas como sendo normas profissionais ocasionadoras de “baixo impacto financeiro”, uma vez que as empresas, ao se adaptarem aos seus preceitos, não necessitaram realizar investimentos significativos. Já a NBC PG 12 foi classificada como sendo geradora de “impacto financeiro regular”, uma vez que essa norma exigiu que as empresas investissem um volume maior de recursos quando comparada à NBC PA 01 e a NBC PA 11.

## 5 CONCLUSÃO

A auditoria figura como uma técnica que visa dar maior segurança aos usuários acerca das informações que lhes são apresentadas pelas organizações. Por meio dessa atividade, os dados são analisados a fim de se verificar se representam de forma fidedigna a situação patrimonial e financeira da empresa. Regramentos devem ser observados quanto à forma de desenvolvimento do trabalho e posicionamento do profissional ao exercer sua função. Nesse sentido, atuam as normas técnicas e as normas profissionais de auditoria.

O presente estudo teve como objetivo estudar os impactos operacionais e financeiros ocorridos nas empresas de auditoria do Rio Grande do Sul, oriundos da implementação e das alterações nas normas profissionais de auditoria, ocorridas no período de 2009 a 2015. Para alcançar esse objetivo, inicialmente, foi necessária a identificação das normas profissionais de auditoria que foram implementadas ou alteradas no período, tomando-se como base para o estudo a NBC PA 01, a NBC PA 11 e a NBC PG 12, as quais versam, respectivamente, sobre controle de qualidade para firmas (pessoas físicas ou jurídicas) de auditores independentes, revisão externa de qualidade pelos pares e educação profissional continuada.

Posteriormente, foi identificado, junto às empresas de auditoria, como ocorreu a adaptação a essas normas profissionais e, por conseguinte, quais foram os impactos financeiros e operacionais verificados com essa adaptação. Após a identificação desses impactos, e, visando o alcance do objetivo da pesquisa, os respondentes foram indagados acerca da verificação de pontos positivos e negativos na rotina organizacional, sendo esses decorrentes das adequações realizadas conforme preceitos das normas profissionais de auditoria. Com a obtenção desses dados, pode-se realizar uma análise, identificando os impactos apontados pelos auditores, advindos da implementação e das alterações nas normas objeto de estudo.

Para atender aos objetivos da pesquisa, inicialmente, realizou-se um levantamento de referências acerca de preceitos sobre contabilidade, auditoria e seus regramentos. Posteriormente, e com base no referencial teórico construído, elaborou-se o questionário de coleta de dados, composto por 2 (duas) etapas. Na primeira, buscou-se verificar o perfil das pessoas jurídicas respondentes, e na segunda, a percepção acerca das normas profissionais de auditoria tomadas como referência para elaboração da pesquisa.

O problema de pesquisa foi respondido com a identificação e avaliação dos impactos operacionais e financeiros apresentados pelas empresas de auditoria. A partir dessa análise,

identificou-se que a implementação e as alterações nas normas profissionais de auditoria não acarretam grandes impactos operacionais, bem como não ocasionam impactos financeiros elevados para as empresas respondentes, de acordo com as escalas de medição elaboradas. Fato esse que vai de encontro com o que era esperado no planejamento da pesquisa, em que presumia-se que as alterações normativas acarretavam expressivas modificações operacionais e financeiras nas empresas de auditoria.

Na obtenção dos dados da pesquisa foram identificadas dificuldades, dentre as quais destaca-se o fato de que as informações fornecidas por uma fonte, mesmo que segura, apresentavam algumas inconformidades. Na listagem de informações obtidas junto a essa fonte, em alguns casos, constavam dados incompletos ou que não representavam de forma fidedigna a situação cadastral da empresa na Receita Federal do Brasil.

Posteriormente, de posse das informações utilizadas para contato com as empresas componentes da população, a dificuldade se concentrou na efetivação de contato telefônico ou via *e mail*. Cabe ressaltar que algumas empresas com as quais se obteve contato não demonstraram interesse em fornecer as informações requeridas no questionário, ora por atestarem não possuírem disponibilidade de tempo, ora por considerarem as informações solicitadas sigilosas. Tais dificuldades justificam o fato de terem sido obtidos, para a análise, 27,91% dos questionários encaminhados.

Apesar das dificuldades existentes no desenvolvimento do trabalho, pode-se afirmar que o mesmo atingiu o seu propósito, que era identificar, analisar e entender como as implantações e alterações ocorridas na NBC PA 01, na NBC PA 11 e na NBC PG 12, durante o período de 2009 a 2015, afetaram as empresas que executam a atividade de auditoria.

Diante do exposto, o estudo se fez importante, pois possibilitou a ampliação do conhecimento das pesquisadoras acerca do reconhecimento dos preceitos das normas de auditoria pelas organizações. Da mesma forma, permitiu identificar o quanto as alterações nessas normativas afetaram o desenvolvimento das atividades executadas nessas empresas, ou, ainda, retificar o consenso inicial de que todas as modificações em determinada legislação provocam impactos financeiros ou operacionais.

Como sugestão para desenvolvimento de novos trabalhos acadêmicos sobre o tema de normas profissionais, despertando os estudantes às possibilidades de investigação da vida prática das empresas atuantes no mercado de auditoria, propõe-se a elaboração de estudo que possibilite identificar se a empresa está ciente de quais são as normas profissionais e técnicas de auditoria aplicáveis a ela, de acordo com as peculiaridades apresentadas pelas normas na designação de quais empresas de auditoria devem seguir seus preceitos. Sugere-se também, a

aplicação de questionário acerca de outras normas de auditoria, que não sejam as abordadas no presente estudo, a fim de verificar, mediante utilização das escalas de medição elaboradas no capítulo 3 (três), o grau dos impactos operacionais e financeiros ocasionados pelas outras normas na atividade de auditoria desenvolvida pelas empresas. Como complemento, sugere-se a aplicação desse estudo em outros estados, objetivando uma análise comparativa entre a situação em que se encontram as empresas de auditoria do Rio Grande do Sul e as empresas dos outros estados pesquisados.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Circular n. 3.192, de 05 de junho de 2003. Dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as administradoras de consórcio e respectivos grupos. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 jun. 2003. Disponível em: <[http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/2003/pdf/circ\\_3192\\_v2\\_L.pdf](http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/2003/pdf/circ_3192_v2_L.pdf)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução n. 3.198, de 27 de maio de 2004. Altera e consolida a regulamentação relativa à prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 mai. 2004. Disponível em: <[http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2004/pdf/res\\_3198\\_v2\\_L.pdf](http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2004/pdf/res_3198_v2_L.pdf)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

BRASIL. Decreto n. 8.242, de 23 de maio de 2014. Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social e sobre procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 mai. 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8242.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8242.htm)>. Acesso em: 06 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4.728, de 14 de julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 ago. 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4728.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4728.htm)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 6.385, de 07 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6385.htm)>. Acesso em: 06 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 06 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível

em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)>. Acesso em: 06 mar. 2015.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2006.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução CVM n. 308, de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM n.ºs 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 mai. 1999. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/anexos/inst/300/inst308consolid.pdf>>. Acesso em: 06 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Instrução CVM n. 509, de 16 de novembro de 2011. Acrescenta artigos à Instrução CVM n.º 308, de 14 de maio de 1999, e altera artigos e anexo da Instrução CVM n.º 480, de 7 de dezembro de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/anexos/inst/500/inst509.pdf>>. Acesso em: 07 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Sobre a CVM**. Rio de Janeiro, 2015. Disponível em: <[http://www.cvm.gov.br/menu/aceso\\_informacao/institucional/sobre/cvm.html](http://www.cvm.gov.br/menu/aceso_informacao/institucional/sobre/cvm.html)>. Acesso em: 07 mar. 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conheça o CPC**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 07 mar. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma brasileira de contabilidade aplicada a todos os profissionais de contabilidade n. 12, de 21 de novembro de 2014. Aprova a NBC PG 12 que dispõe sobre educação profissional continuada. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 dez. 2014. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPG12](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPG12)>. Acesso em: 07 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Norma brasileira de contabilidade profissional aplicada aos auditores independentes n.12 (R1), de 11 de dezembro de 2013. Dá nova redação à NBC PA 12 que dispõe sobre educação profissional continuada. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 2013. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2013/NBCPA12](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/NBCPA12)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Norma brasileira de contabilidade profissional aplicada aos auditores independentes n.13 (R1), de 16 de maio de 2014. Dá nova redação à NBC PA 13 que dispõe sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 mai. 2014. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPA13\(R1\)](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPA13(R1))>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Norma brasileira de contabilidade profissional aplicada aos auditores independentes n. 290 (R1), de 16 de maio de 2014. Altera a NBC PA 290 que dispõe sobre independência em trabalhos de auditoria e revisão. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 mai. 2014. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPA290\(R1\)](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPA290(R1))>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Norma brasileira de contabilidade profissional aplicada aos auditores independentes n. 291 (R1), de 16 de maio de 2014. Dispõe sobre Independência – Outros Trabalhos de Asseguração. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 mai. 2014. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPA291\(R1\)](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPA291(R1))>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 321, de 14 de abril de 1972. Aprova as Normas e os Procedimentos de Auditoria. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 mai. 1972. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1972/000321](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1972/000321)>. Acesso em: 10 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 529, de 23 de outubro de 1981. Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 jan. 1982. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1981/000529](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1981/000529)>. Acesso em: 10 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 820, de 17 de novembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 jan. 1998. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1997/000820](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1997/000820)>. Acesso em: 06 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 986, de 21 de novembro de 2003. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 nov. 2003. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2003/000986](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986)>. Acesso em: 10 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.019, de 18 de fevereiro de 2005. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e da outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 fev. 2005. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001019](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001019)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.109, de 29 de novembro de 2007. Dispõe sobre a NBC PA 13 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 dez. 2007. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2007/001109](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001109)>. Acesso em: 07 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.158, de 13 de fevereiro de 2009. Aprova a NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 fev. 2009. Disponível em:

<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001158](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001158)>. Acesso em: 07 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.201, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03 dez. 2009. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001201](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001201)>. Acesso em: 06 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.202, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 dez. 2009. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001202](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001202)>. Acesso em: 10 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.203, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03 dez. 2009. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001203](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.312, de 09 de dezembro de 2010. Aprova a NBC PA 291 – Independência – Outros Trabalhos de Asseguração. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 dez. 2010. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2010/001312](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001312)>. Acesso em: 10 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.323, de 21 de janeiro de 2011. Aprova a NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 fev. 2011. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001323](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001323)>. Acesso em: 10 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.328, de 18 de março de 2011. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 mar. 2011. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001328](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001328)>. Acesso em: 07 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **O conselho**. Brasília, 2015. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/o\\_conselho/](http://portalcfc.org.br/o_conselho/)>. Acesso em: 15 mar. 2015.

CONSELHO NACIONAL DE SEGUROS PRIVADOS. Resolução n. 312, de 16 de junho de 2014. Dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as sociedades seguradoras, sociedades de capitalização, entidades abertas de previdência complementar e resseguradores locais, bem como sobre a criação do Comitê de Auditoria. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 jun. 2014. Disponível em: <<http://www2.susep.gov.br/bibliotecaweb/docOriginal.aspx?tipo=1&codigo=33096>>. Acesso em: 06 mar. 2015.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas.** São Paulo: Editora Atlas, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 8. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

\_\_\_\_\_. **Curso básico de contabilidade: resumo da teoria, atendendo às novas demandas da gestão empresarial, exercícios e questões com respostas.** 7. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil.** 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade geral.** 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Auditoria registros de uma profissão.** São Paulo, 2007.

\_\_\_\_\_. **Institucional.** São Paulo, 2015. Disponível em:  
<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=1>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. **Contabilidade introdutória.** 11. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação.** 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação.** 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica.** 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos.** 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Jorge Augusto R. de. **Curso prático de auditoria administrativa**. São Paulo: Saraiva, 2006.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Comprovante de inscrição e de situação cadastral no CNPJ**. Brasília, 2015. Disponível em: <[http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/cnpj/cnpjreva/cnpjreva\\_solicitacao.asp](http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/cnpj/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp)>. Acesso em: 16 mar. 2015.

REVISTA DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Educação continuada em foco**. Porto Alegre: Área Com Publicidade, abr. 2015.

RICARDINO, A.; CARVALHO, N. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista contabilidade & finanças**, São Paulo, 29 jun. 2004. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-70772004000200002](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000200002)>. Acesso em: 16 mar. 2015.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

U.S. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. **Sarbanes-Oxley Act of 2002**. Washington, 2015. Disponível em: <<https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

## **APÊNDICE**

## Apêndice A – Questionário de coleta de dados

### ETAPA I – Perfil da pessoa jurídica.

#### 1. Tempo de atuação da empresa no mercado:

- ( ) De 1 a 5 anos;  
 ( ) De 6 a 10 anos;  
 ( ) De 11 a 15 anos;  
 ( ) Mais de 15 anos.

#### 2. A empresa possui atuação em outros estados além do Rio Grande do Sul?

- ( ) Sim;  
 ( ) Não.

2.1 Em caso positivo, quais os demais estados em que possui atuação?

---



---

#### 3. A empresa oferece outros serviços além do de auditoria?

- ( ) Sim;  
 ( ) Não.

3.1 Em caso afirmativo, assinale a(s) alternativa(s) que apresenta(m) outro(s) serviço(s) oferecido(s) pela empresa.

- ( ) Assessoria contábil;  
 ( ) Assessoria tributária;  
 ( ) Perícia contábil;  
 ( ) Escrituração contábil;  
 ( ) Outro(s). Qual(is) \_\_\_\_\_

3.2 Diante do exposto na questão 3.1, indique o percentual de participação de cada atividade no faturamento total da empresa.

	De 0 a 10%	De 11% a 20%	De 21% a 30%	De 31% a 40%	De 41% a 50%	De 51% a 60%	De 61% a 70%	De 71% a 80%	De 81% a 90%	De 91% a 100%
Assessoria Contábil										
Assessoria Tributária										
Perícia Contábil										
Escrituração Contábil										
Outro										

#### 4. A empresa possui auditores com registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes – CNAI?

- ( ) Sim, de 1 a 2 funcionários;  
 ( ) Sim, de 3 a 4 funcionários;  
 ( ) Sim, mais de 4 funcionários;  
 ( ) Não.

**5. A empresa possui cadastro na Comissão de Valores Mobiliários?**

- Sim;  
 Não.

5.1 Em caso afirmativo, há quanto tempo a empresa possui esse cadastro?

---

5.2 Anualmente, conforme exposto no artigo 16 da Instrução CVM nº 308, algumas informações precisam ser apresentadas na forma de prestação de contas para a Comissão de Valores Mobiliários. Assinale a(s) alternativa(s) que evidencia(m) a(s) informação(ões) apresentada(s) pela empresa.

- Encaminhamento de listagem de seus clientes;  
 No caso de iniciar um novo trabalho no exercício anterior, indicar a data do contrato;  
 Fornecimento de informações sobre faturamento em serviços de auditoria;  
 Indicação do número de horas trabalhadas em serviços de auditoria;  
 Apresentar as empresas auditadas em categorias, as quais sejam: Companhias de Capital Aberto, Integrantes do Mercado de Valores Mobiliários e Companhias Incentivadas;  
 Não apresenta nenhuma das alternativas anteriores.

**ETAPA II – Percepção da empresa em relação às normas profissionais de auditoria**

**6. Todas as alterações realizadas nas normas profissionais de auditoria são do conhecimento da empresa?**

- Sim;  
 Não.

6.1 Em caso afirmativo, como a empresa busca manter-se atualizada acerca das alterações das normas profissionais de auditoria? Marque todas as alternativas que corresponderem.

- Possui em seu quadro de funcionários pessoas incumbidas de realizar tal tarefa;  
 São recebidos informativos de consultorias sobre as alterações;  
 Através da participação em seminários;  
 Por meio de acesso à sites de órgãos normatizadores;  
 Outro(s). Qual(is) \_\_\_\_\_
- 

**Acerca da NBC PA 01 – Controle de qualidade para firmas (pessoas jurídicas e físicas) de auditores independentes, responda as seguintes questões:**

**7. No item n. 11 da referida norma são apresentados os objetivos da adoção de um sistema de controle de qualidade por parte das firmas de auditores independentes. Diante do exposto, assinale a(s) alternativa(s) que apresenta(m) a(s) ação(ões) da empresa para se adequar a esta Norma Profissional:**

- Implantação de um sistema de controle de qualidade;  
 Realização de seminários, reuniões e elaboração de boletins informativos abordando a importância do monitoramento da qualidade do trabalho;  
 Contratação de novos profissionais;  
 Alocação dos profissionais em novas tarefas;  
 Discussões com pessoas de dentro e fora da empresa, acerca de assuntos controversos;  
 Revisão das demonstrações contábeis, da documentação do trabalho e avaliação das conclusões obtidas que servirão de base para a elaboração do relatório;



	De 0 a 10%	De 11% a 20%	De 21% a 30%	De 31% a 40%	De 41% a 50%	De 51% a 60%	De 61% a 70%	De 71% a 80%	De 81% a 90%	De 91% a 100%
Revisão das demonstrações contábeis, da documentação do trabalho e avaliação das conclusões obtidas que servirão de base para elaboração do relatório										
Levantamento das competências e habilidades da equipe antes de aceitar um novo trabalho										
Realização de treinamentos profissionais										
Acompanhamento do trabalho desenvolvido										
Outro										

**10. Com a adoção desta norma profissional foram verificados efeitos positivos no desenvolvimento do trabalho de auditoria na empresa?**

- ( ) Sim;  
( ) Não.

10.1 Em caso afirmativo, quais seriam esses efeitos? Marque todas as alternativas que corresponderem.

- ( ) Melhoria nos processos internos;  
( ) Melhoria da qualidade nos serviços oferecidos;  
( ) Impacto no valor dos honorários cobrados dos clientes;  
( ) Maior qualificação do seu quadro de funcionários;  
( ) Outro(s). Qual(is) \_\_\_\_\_

10.1.1 Dentre os efeitos positivos apresentados na questão nº 7.4.1, evidencie aquele de maior relevância para a empresa.

\_\_\_\_\_

**Com relação à NBC PA 11 – Revisão externa de qualidade pelos pares, responda as questões a seguir:**

**11. Objetivando a sua adequação a esta norma, a empresa necessitou realizar adaptações? Assinale todos os itens que corresponderem.**

- ( ) Cadastramento na Comissão de Valores Mobiliários (CVM);  
( ) Contratação de novos profissionais;  
( ) Esclarecimentos para a equipe de trabalho acerca da confidencialidade das informações;  
( ) Cursos e treinamentos para aprimoramento técnico-profissional;

- ( ) Aquisição de novos equipamentos de informática;  
 ( ) Não foram necessárias adaptações.  
 ( ) Outro(s). Qual(is)\_\_\_\_\_

**12. Das alternativas apresentadas na questão 11, evidencie qual foi julgada pela empresa como de maior dificuldade na implementação.**

**13. Foram necessários dispêndios financeiros para a adequação da empresa a esta norma?**

- ( ) Sim;  
 ( ) Não.

13.1 Em caso afirmativo, qual o valor anual aproximado com as adequações?

- ( ) De R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00;  
 ( ) De R\$ 11.000,00 a R\$ 20.000,00;  
 ( ) Acima de R\$ 21.000,00.

13.1.1 Indique o percentual de participação das adequações no investimento total feito pela empresa.

	De 0 a 10%	De 11% a 20%	De 21% a 30%	De 31% a 40%	De 41% a 50%	De 51% a 60%	De 61% a 70%	De 71% a 80%	De 81% a 90%	De 91% a 100%
Cadastramento na Comissão de Valores Mobiliários (CVM)										
Contratação de novos profissionais										
Esclarecimentos para a equipe de trabalho acerca da confidencialidade das informações										
Cursos e treinamentos para aprimoramento técnico-profissional										
Aquisição de novos equipamentos de informática										
Outro										

**14. Com a adoção desta norma profissional foram verificados efeitos positivos no desenvolvimento do trabalho de auditoria na empresa?**

- ( ) Sim;  
 ( ) Não.

14.1 Em caso afirmativo, quais seriam esses efeitos? Marque todas as alternativas que corresponderem.

- ( ) Melhoria nos processos internos;  
 ( ) Maior qualidade nos serviços oferecidos;  
 ( ) Impacto no valor dos honorários cobrados dos clientes;  
 ( ) Maior qualificação do seu quadro de funcionários;



	De 0 a 10%	De 11% a 20%	De 21% a 30%	De 31% a 40%	De 41% a 50%	De 51% a 60%	De 61% a 70%	De 71% a 80%	De 81% a 90%	De 91% a 100%
Colaboradores atuando como docentes em instituições de ensino, conforme Anexo II da referida norma										
Colaboradores frequentando cursos de pós graduação										
Participação em fóruns, debates, congressos, convenções										
Participação em comissões técnicas e profissionais no Brasil ou no exterior										
Orientação de tese, dissertação, monografia e participação em bancas acadêmicas										
Publicação de artigos em jornais, revistas										
Autoria, coautoria ou tradução de livros										

**18. Com a adoção desta norma profissional foram verificados efeitos positivos no desenvolvimento do trabalho de auditoria na empresa?**

- ( ) Sim;  
( ) Não.

18.1 Em caso afirmativo, quais seriam esses efeitos? Marque todas as alternativas que corresponderem.

- ( ) Melhoria nos processos internos;  
( ) Maior qualidade nos serviços oferecidos;  
( ) Reajuste no valor dos honorários cobrados dos clientes;  
( ) Maior qualificação do seu quadro de funcionários;  
( ) Outro(s). Qual(is) \_\_\_\_\_

18.1.1 Dentre os efeitos positivos apresentados na questão 18.1, evidencie aquele de maior relevância para a empresa.  
\_\_\_\_\_

**19. A empresa identificou efeitos negativos decorrentes da adequação as referidas normas?**

- ( ) Sim;  
( ) Não.

19.1 Acerca da NBC PA 01 – Controle de qualidade para firmas (pessoas jurídicas e físicas) de auditores independentes, assinale a(s) alternativa(s) que apresenta(m) o(s) efeito(s) negativo(s) decorrente(s) da sua implementação.

- ( ) Maior dispêndio financeiro;
- ( ) Diminuição de horas trabalhadas, devido à qualificação realizada;
- ( ) Diminuição da carteira de clientes, devido ao reajuste nos honorários;
- ( ) A implementação desta norma não gerou efeitos negativos.
- ( ) Outro(s). Qual(is) \_\_\_\_\_

19.2 Acerca NBC PA 11 – Revisão externa de qualidade pelos pares, assinale a(s) alternativa(s) que apresenta(m) o(s) efeito(s) negativo(s) decorrente(s) da sua implementação.

- ( ) Maior dispêndio financeiro;
- ( ) Diminuição de horas trabalhadas, devido à qualificação realizada;
- ( ) Diminuição da carteira de clientes, devido ao reajuste nos honorários;
- ( ) A implementação desta norma não gerou efeitos negativos.
- ( ) Outro(s). Qual(is) \_\_\_\_\_

19.3 Acerca da NBC PG 12 – Educação profissional continuada, assinale a(s) alternativa(s) que apresenta(m) o(s) efeito(s) negativo(s) decorrente(s) da sua implementação.

- ( ) Maior dispêndio financeiro;
- ( ) Diminuição de horas trabalhadas, devido à qualificação realizada;
- ( ) Diminuição da carteira de clientes, devido ao reajuste nos honorários;
- ( ) A implementação desta norma não gerou efeitos negativos.
- ( ) Outro(s). Qual(is) \_\_\_\_\_

## 20. Observações

---

---

---