REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL: UMA ANÁLISE DOS RELATÓRIOS EMITIDOS DE 2008 A 2010

---

*SELF-REGULATED PEER REVIEW ON INDEPENDENT AUDITORS IN BRAZIL: A
ANALYSIS OF ISSUED REPORTS FROM 2008 TO 2010*

Bruna Teixeira

*Graduanda em Ciências Contábeis pela
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC;
Endereço: Rua Manoel Eduardo Cardoso, 42.
Bela Vista, São José/SC.
E-mail: bruteixeira@hotmail.com*

Evelyse Nicole Chaves de Amorim

*Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade
Federal de Santa Catarina – UFSC;
Endereço: Rua Felipe Schmidt, 249 Conj. 701.
Centro, Florianópolis/SC.
E-mail: evelyseamorim@gmail.com*

Loreci João Borges

*Doutor em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC;
Endereço: Rua Vera Linhares de Andrade, 1948.
Córrego Grande, Florianópolis/SC.
E-mail: ljb@ljb.com.br*

*Recebido: 25/03/2012   Aprovado: 15/06/2012
Publicado: 27/06/2012*

RESUMO

A qualidade dos serviços prestados por auditores independentes é atualmente objeto de discussão. Para assegurar essa qualidade, órgãos reguladores e entidades profissionais elaboraram um conjunto de medidas, entre elas a Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. Este trabalho procurou verificar qual o resultado da Revisão Pelos Pares do Brasil nos últimos anos. Para isso, foi realizada uma pesquisa envolvendo revisão bibliográfica e documental, com coleta de dados secundários, nos relatórios emitidos pelo CRE – Comitê de Revisão Externa do Conselho Federal de Contabilidade nos anos de 2008 a 2010. Verificou-se como resultado, que 94,2% dos relatórios emitidos pelos revisores continham alguma ressalva ou recomendação. No mais, observou-se que, de 2008 para 2010 não houve uma redução dos relatórios que continham ressalvas e recomendações de aprimoramentos e melhorias, o que demonstra que não houve uma mudança na qualidade das auditorias revisadas.

Palavras-chave: Revisão pelos pares; Controle de qualidade; Auditoria.

ABSTRACT

The quality of services provided by independent auditors is currently a discussion. To assure that quality, regulatory agencies and professional entities created a set of measures, among them the Self-regulated Peer Review. The object of this study is to verify the result of Self-regulated Peer Review in Brazil on the last few years. For that, has been researched both documental and bibliographically, with secondary data collected on issued reports by CRE (Comitê de Revisão Externa) from CFC (Conselho Federal de Contabilidade) on the years 2008 to 2010. There of, trying to indentify on those years if has been a decrease on exceptions and improvement recommendations. Turning out, the result is that 94,2% of revisors issued reports had any exception or recommendation on the three analyzed years. Additionally,

was concluded that no reduction of reports that had been issued with exceptions and improvement recommendations, which indicates no further change on the quality of the revised audits.

Keywords: Self-regulated peer review; Quality control; Auditory.

1. INTRODUÇÃO

As informações contábeis e financeiras emitidas pelas entidades refletem nas decisões dos usuários externos e internos ligados a ela. Desta forma, há a necessidade dessas informações serem confiáveis e fidedignas.

Para isso, a contabilidade possui uma ramificação chamada Auditoria que segundo Franco e Marra (2001, p. 26), “consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a 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”.

O marco da introdução da obrigatoriedade do uso dos serviços de Auditoria Independente no Brasil se deu em 14 de junho de 1965, com a promulgação da Lei 4.728/65 que disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para o seu desenvolvimento. (RICARDINO E CARVALHO, 2004)

No entanto, mesmo com a adoção da auditoria, continuaram os casos de fraudes e inconsistências em demonstrações contábeis em grandes empresas e instituições financeiras, diminuindo a credibilidade e confiança nos trabalhos do auditor.

Nesse contexto, pode-se citar, em nível nacional, os escândalos envolvendo o Banco Econômico e Banco Nacional que ocasionou um grande prejuízo ao mercado financeiro e aos diversos correntistas dessas instituições financeiras. Além disso, cita-se outros casos, como o da WorldCom, Tyco International, Eberle Mundial, Parmalat, Banco Panamericano, e o famoso caso Enron.

Com o intuito de aumentar a confiança e credibilidade nos trabalhos de auditoria, evitando a ocorrência da falta de identificação de fraudes e erros pelos auditores, órgãos reguladores e entidades fiscalizadoras da profissão contábil: Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BACEN), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiram padrões e normas relativas às atividades de auditoria, que instituíram medidas com o objetivo de assegurar a qualidade dos serviços executados, como o rodízio periódico obrigatório do auditor independente, exigência do exame de qualificação técnica e do programa de educação continuada, além do programa de controle de qualidade de serviços prestados, que contempla a própria revisão externa de qualidade.

Este último, objeto do presente estudo, será tratado apenas por “Revisão pelos Pares”, que se constitui em um processo de acompanhamento e controle, dos serviços realizados pelos auditores – pessoa física ou pessoa jurídica, com registro na CVM, com objetivo de obter um desempenho profissional da mais alta qualidade através do atendimento as Normas Técnicas e Profissionais (NBC PA 03 - Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.202).

Diante do objetivo da Revisão pelos Pares, questionou-se se este está sendo atingindo e qual o resultado da citada revisão. Para isso, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: **Qual o resultado da Revisão Pelos Pares do Brasil nos últimos três anos?**

A análise desses relatórios possibilitará a verificação de parte do desempenho desse programa, assim como permitirá aos usuários e os prestadores de serviços de auditoria independente observar a situação da qualidade e segurança dos serviços oferecido ao mercado.

O presente trabalho está dividido em quatro partes, envolvendo o referencial teórico, tratando da evolução histórica da revisão pelos pares, da norma que a rege a revisão e sobre o questionário de revisão

utilizado no processo, seguido da metodologia, exposição dos dados e, por fim, sua análise e a conclusão final.

2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA REVISÃO PELOS PARES

Com a finalidade de buscar o embasamento teórico para a pesquisa realizada, esta seção abordará a evolução histórica da Revisão pelos Pares, inicialmente nos Estados Unidos, e no segundo momento, no Brasil.

2.1 Nos Estados Unidos

O surgimento da Revisão pelos Pares, segundo estudo de Casterella, Jensen, e Knechel (2006), datou-se em 1970 nos Estados Unidos, com a necessidade da criação de um procedimento que aumentasse a credibilidade dos serviços de auditoria, pois este estava sofrendo descrença entre o público, em virtude das constantes falhas reveladas. Neste primeiro momento a adesão à esse programa foi voluntária.

Ainda conforme os mesmos autores, foi a partir de 1980, em decorrência do aumento de fraudes detectadas em relatórios financeiros e atos ilegais, que o AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants* – estimulado pela SEC – *Securities and Exchange Commission* firmou a obrigatoriedade da Revisão pelos Pares.

Constituiu-se então, como exigência para as empresas registradas na SEC, sua submissão ao programa da Revisão pelos Pares, pelo menos uma vez a cada três anos.

O programa desde então, é administrado pelo AICPA, sendo que até 2002 foi supervisionado pelo extinto POB - *Public Oversight Board*. Atualmente, que é “rigorosamente supervisionada pelas 42 entidades administradoras e pelo *Peer Review Board* do AICPA.” (MENDES, NIYAMA, HORITA ITO, 2008)

O escopo do programa de revisão por pares foi baseado em nove elementos de controle de qualidade estabelecidos pelo AICPA, através das normas denominadas *Statement on Quality Standards (SQCS)* nº 1/1970 que declara sobre Normas de Controle de Qualidade e a nº 25/1980 que é a declaração das Normas de Auditoria (ANANTHARAMAN, 2007).

O método foi alvo de críticas e dividiu opiniões. Uma das razões das críticas negativas foi devido ao programa aceitar que a escolha do auditor-revisor pudesse ser realizada pela própria empresa auditada, ficando em questionamento a independência do programa.

No estudo de Anantharaman (2007), a autora apresenta algumas dessas opiniões. Cita o ex-presidente da SEC, Williams, em seu depoimento no Congresso em fevereiro de 2002: "Revisão por pares na sua forma atual tornou-se demasiado incestuosa. O sistema precisa ser estabelecido que é independente da profissão contábil". Além do comentário de Matusiak, 1979: “Se empresas estão autorizadas a escolher os seus próprios alunos, ele também deixa em aberto a possibilidade de que eles podem influenciar o conteúdo dos relatórios resultantes, ou seja, "back-scratching".

Juntamente a esses fatos, há os polêmicos casos de escândalos envolvendo empresas até então referência, como a companhia de energia ERON, que vieram à tona em 2002, autoridades norte-americanas foram unânimes em aprovar em 30 de julho deste mesmo ano a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), a qual trouxe medidas mais rigorosas e específicas com o intuito de garantir um melhor controle de qualidade dos serviços prestados por auditores. (SANTOS E LEMES, 2004)

Com a SOX, deu-se a criação da PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board* – entidade sem fins lucrativos, responsável pela supervisão do controle de qualidade das firmas de auditoria

independentes supervisionadas pela SEC. Anualmente é efetuada a fiscalização pelo PCAOB, quando as firmas que possuem credenciamento emitirem relatórios de auditoria para mais de 100 companhias abertas e a cada 3 anos para aquelas que emitem para quantidade inferior a 100 companhias. Além disso, verifica-se que o PCAOB tem a prerrogativa de realizar investigações, além de requerer procedimentos e sanções disciplinares às empresas de auditoria. (MENDES, NIYAMA, HORITA ITO, 2008).

2.2 No Brasil

Comparado ao surgimento da revisão pelos Pares nos Estados Unidos, no Brasil sua obrigatoriedade é relativamente recente.

Sofrendo os reflexos diretos de um mercado em desconfiança com a qualidade dos serviços realizados pelos auditores independentes, foram criadas instruções e normatizações para qualificar melhor o profissional e supervisionar mais rigorosamente o seu trabalho. Estas medidas firmaram-se ainda mais após a implantação das Normas Internacionais de Contabilidade.

Foi em 1999, através da Instrução do Conselho monetário nacional - CVM nº 308, em seu art. 33, que se estabeleceu a obrigatoriedade da Revisão Externa Pelos Pares, designando os auditores independentes a submeter-se, a cada quatro anos, 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.

Em 2001 o CFC e o IBRACON criaram o CRE – **Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade**, órgão com propósito de fiscalizar o processo de Revisão pelos Pares. O CRE é composto por quatro representantes do CFC e quatro representantes do IBRACON, ambos Contadores no exercício da auditoria independente, devidamente registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Sendo o prazo e cada nomeação de três anos. (NBC PA 11 - Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.323/11)

As diretrizes e maiores esclarecimentos sobre o processo da Revisão Externa de Qualidade estão dispostos nas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC – que são emitidas pelos órgãos: Conselho Federal de Contabilidade - CFC em conjunto com o IBRACON, tema a ser abordado no próximo tópico.

Contudo, os órgãos internacionais unem esforços para igualar as práticas e padrões estabelecidos nos 120 países-membros da Federação. Destaca-se que o Brasil tem participação através do CFC e do IBRACON. (MENDES, NIYAMA, HORITA ITO, 2008).

3. NORMAS DA REVISÃO EXTERNA PELOS PARES

A primeira norma sobre a Revisão Externa de Qualidade no Brasil foi a NBC T 14, da qual entrou em vigor em 12 de setembro de 2001, através da Resolução CFC nº 910. Seguidas das resoluções 923/01; 964/01; 990/03; 996/04; 1008/04 que trouxeram pequenas modificações.

Posteriormente, entraram em vigor as NBC PA, que são normas aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditor independente. Primeiramente a NBC PA 03 que foi aprovada pela Resolução 1.158/09, a seguir substituída pela NBC PA 11, através da Resolução 1.323/11.

As alterações mais relevantes ocorreram entre a NBC T 14 e a NBC PA 03, onde foram acrescentados mais informações, prazos e exigências sobre o processo de revisão pelos pares. Poucas modificações foram realizadas na atual NBC PA 11.

Para expor os acréscimos e mudanças na redação dessas três normas, elaborou-se a seguinte tabela comparativa:

Tabela 1: Comparação entre as NBC sobre a Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

Integrantes do CRE	
NBC TA 14	Formado por 2 integrantes do CFC e 2 do IBRACON
NBC PA 03	Formado por 4 integrantes do CFC e 4 do IBRACON
NBC PA 11	Permanece redação da NBC PA 03
Atribuições ao CRE	
NBC TA 14	As mesmas atribuições atuais, retirando os acréscimos subsequentes.
NBC PA 03	Estabelece que o CRE comunique o CFC e a CVM as situações que sugerem necessidade de diligências sobre os revisados e revisores; Cabe também ao CRE a estabelecer até 31 de dezembro de cada ano, os critérios e condições que habilitem o auditor a realizar trabalhos como auditor-revisor; Assim como, emitir todos os expedientes e comunicações dirigidas aos auditores, ao CFC, IBRACON e CVM, e, quando aplicável, ao Banco Central do Brasil e à Superintendência de Seguros Privados; Passa a ser exigida que as decisões do CRE constem em Ata, e sejam encaminhadas ao Vice-Presidente técnico do CFC, que submeterá à Câmara Técnica para aprovação e, posteriormente, ao Plenário do CFC, visando à sua homologação.
NBC PA 11	Permanece redação da NBC TA 14 e acréscimo da NBC PA 03
Disponibilização dos relatórios de revisão	
NBC TA 14	Os Relatórios são confidenciais, não permitindo a identificação e nem o nome dos auditores revisados, dos auditores ou equipes revisoras ou das entidades cujos trabalhos foram incluídos na revisão.
NBC PA 03	Passa a permitir a identificação e o nome do auditor-revisado, do auditor ou equipe revisora ou da entidade cujo trabalho foi incluído na revisão; Ao mercado é disponibilizado por meios estabelecidos pelo CFC, por proposta do CRE;
NBC PA 11	Permanece redação da NBC PA 03
Relatório de Revisão	
NBC TA 14	Os auditores-revisores devem emitir relatório ao CRE com suas conclusões, que encaminharão cópia aos auditores-revisados.
NBC PA 03	Deve ser encaminhada também, a carta de recomendação quando for o caso, juntamente com o questionário-base. Após aprovado pelo CRE, o auditor-revisor que deverá encaminhar cópia ao auditor revisado.
NBC PA 11	Os documentos exigidos permaneceram, no entanto o método de envio passa a ser através do sistema WEB a ser disponibilizado pelo CRE. Em caso de opinião adversa ou com abstenção de opinião, o CRE efetuará comunicação específica ao CFC e à CVM. Os aspectos relevantes levantados pelas presidências e/ou órgãos que tiverem acesso ao relatório devem ser repassadas pelo CRE ao auditor-revisor e ao auditor-revisado.
Característica do programa: Competência - exigências para atuar como auditor-revisor	
NBC TA 14	A equipe revisora deve possuir estrutura compatível com a revisão a ser realizada.
NBC PA 03	Além do referido na NBC TA 14, o auditor-revisor deve atender as exigências do Programa de Educação Profissional Continuada com seus registros e cadastros em vigor.
NBC PA 11	Permanece redação da NBC PA 03
Característica do programa: Competência - exigências que impedem o auditor a atuar como auditor-revisor	
NBC TA 14	Não se referia.
NBC PA 03	Cadastro suspenso ou cancelado; Ter recebido relatório com opinião adversa ou abstenção de opinião, ou não tiver sido aprovado; Não tiver cumprido prazo do CRE, nem ter sido submetido à revisão no ciclo anterior; E, se por decisão do CRE a ressalva contida no último relatório for considerada de natureza grave.
NBC PA 11	Acrescentado: Quando existir parágrafo de ênfase no relatório de revisão emitido sobre os seus trabalhos que faça menção à limitação de escopo na execução dos trabalhos de revisão realizados pelos auditores-revisores

Organização do trabalho de revisão	
NBC TA 14	Mesma redação atual, sem os referidos acréscimos.
NBC PA 03	Mesma redação da NBC TA 14.
NBC PA 11	Fica o auditor-revisor fica responsável por dar esclarecimentos ou participar de reunião com o CRE quando requerido; e guardar por sete anos toda documentação referente aos trabalhos de revisão.

Conteúdo do Relatório da Revisão	
NBC TA 14	Não menciona sobre a carta de recomendação.
NBC PA 03	Incluir se está sendo emitida Carta de Recomendação; e deve ser adicionada descrição das limitações sobre a efetividade de qualquer sistema de controle de qualidade, além do risco de determinadas deficiências existirem, mas não serem detectadas; Para emissão da carta de recomendação aplicar os entendimentos do item 11.2.5.3 da NBC T 11
NBC PA 11	Para emissão da carta de recomendação passa a ser aplicado os entendimentos na NBC TA 265 - Comunicação de Deficiência de Controles Internos

Revisão e Seus Prazos	
NBC TA 14	Estabelece que a primeira revisão deve ocorrer com as 10 firmas ou auditores independentes com maior número de clientes, até 31 de dezembro de 2001; para os 50 seguintes aplicando o mesmo critério até 30 de junho de 2002; e para as restantes até 31 de outubro de 2002.
NBC PA 03	Fica designado ao CRE estabelecer os prazos referentes ao relatório de revisão. No entanto, as guias de recomendação devem ser entregues com 180 dias da antecedência do prazo de entrega dos relatórios e demais documentos. Terá o CRE até 31 de janeiro de cada ano para encaminhar expedientes aos auditores selecionados. O auditor-revisor terá o prazo de 30 dias para responder os ofícios emitidos pelo CRE, aquele que não cumprir com o prazo ficarão impedido de efetuar revisão no ano subsequente.
NBC PA 11	As guias passam a ter o prazo máximo de emissão até 31 de março de cada ano. E o CRE pode encaminhar expediente aos auditores até 28 de fevereiro de cada ano.

Recursos	
NBC TA 14	Não menciona.
NBC PA 03	Das decisões do CRE, cabe interposição de recurso ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina do Conselho Federal de Contabilidade no prazo de 15 dias após a notificação do CRE.
NBC PA 11	Mesma redação da NBC PA 03

Penalidades	
NBC TA 14	Não menciona.
NBC PA 03	A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas "c", "d" e "e" do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295/64, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.
NBC PA 11	Adicionado as alíneas "f" e "g" do art 27 do mesmo Decreto-Lei.

Fonte: Os Autores, 2012.

3.1 NBC PA 11

A NBC PA 11 inicia-se com o objetivo e o alcance desta norma, seguido da definição de alguns termos que foram utilizados ao decorrer da mesma.

No item cinco é versado sobre as partes envolvidas na Revisão pelos Pares, do qual é constituída pelo CRE, Auditor-Revisor, responsável pela realização das revisões e o Auditor-Revisado, auditor objeto da revisão.

No item subsequente, a norma determina que o auditor submeta-se a revisão no mínimo, uma vez a cada quatro anos. Os critérios para a escolha dos auditores, que deve ocorrer até 31 de janeiro de cada ano, é determinado pelo CRE, sendo obrigatoriamente, incluídos aqueles que tiveram seus cadastros inseridos na CVM no ano-base da revisão. Além de o auditor-revisado que não selecionou seu auditor-revisor, ou que apresentou motivos para que o prazo de trinta dias da entrega do relatório seja ultrapassado, referente a revisão anterior ficar automaticamente indicado. O CRE também fica autorizado a determinar períodos menores para a revisão de determinado auditor, conforme identifique necessidade.

Ainda de acordo com a norma, o auditor-revisor deve organizar seus trabalhos a fim de permitir que possibilite uma emissão de opinião sobre o sistema de controle de qualidade. Além disso, o auditor-revisor deverá elaborar carta de recomendação circunstanciada quando houver evidências de que o auditor-revisado não cumpre com sua estrutura organizacional e metodologia estabelecida no seu controle de qualidade.

A obrigatoriedade da emissão de um relatório de revisão pelos auditores-revisores é abordada no item quatorze. O relatório consiste na conclusão do auditor-revisor referente ao trabalho auditado, e deve ser emitido com a carta de recomendação, quando necessário. Cabe ao auditor-revisor encaminhar quando emitida, a carta de recomendação ao auditor-revisado, para que este último elabore um plano de ação que possibilite sanar com as observações e apontamentos indicados pelos revisores, no prazo de até trinta dias contados a partir do recebimento do relatório.

O relatório, a carta de recomendação, o plano de ação e o questionário-base, devem ser encaminhados ao CRE pelo auditor-revisor via sistema WEB, para a submissão da aprovação ou não pelo Comitê. Fica autorizado o CRE a requerer quaisquer esclarecimentos a ambas as partes para que contribua para tomada de sua decisão.

Os relatórios com opiniões adversas ou com abstenção de opinião, o CRE efetuará comunicação específica ao CFC e à CVM.

Ao fim de cada ano, o CRE elaborará um relatório sumário anual, que constituirá no resumo dos resultados das revisões realizadas, implementadas e executadas, permitindo a identificação dos auditores envolvidos. Informações deste relatório serão encaminhadas à presidência de cada entidade profissional e de cada órgão regulador que requeira, e disponibilizadas para o mercado pelos meios estabelecidos pelo CFC, por proposta do CRE.

Em seguida, a norma aborda as quatro características do programa: confiabilidade, independência, conflitos de interesses e competência. São os mesmos conceitos aplicáveis a qualquer trabalho de auditoria independente. Incluindo, porém, a vedação das revisões recíprocas e as exigências que habilitam e inibem o auditor de realizar trabalhos como auditor-revisor.

A organização do trabalho de revisão, abordado nos itens subsequentes, esclarece que a seleção do auditor-revisor cabe ao auditor-revisado. O mesmo item aponta as responsabilidades do auditor-revisor, que abrange a organização, planejamento, supervisão, comunicação e elaboração do relatório de revisão, além disso, cabe ao auditor-revisor os esclarecimentos ou participar de reunião com o CRE e guardar por sete anos toda documentação referente ao trabalho executado.

A revisão deve conter, exclusivamente, aspectos de atendimento às normas profissionais, sem a inclusão de quaisquer questões relativas a negócios. Os procedimentos são normais da auditoria, como: entrevistas, análises, confirmação de controles internos, discursão com o auditor-revisado e outros.

O Relatório de Revisão pelos Pares deve conter o escopo da revisão e eventuais limitações. Além disso, deve conter a informação se está sendo emitida a carta de recomendação, e a descrição das limitações sobre o sistema de controle de qualidade e o risco de deficiências existirem e não serem detectadas. Por fim, deve concluir sobre as políticas e os procedimentos de controle de qualidade em relação ao atendimento das Normas vigentes.

O prazo para o auditor-revisor emitir o relatório é de quarenta e cinco dias após a finalização da revisão em campo, podendo ser o relatório de quatro tipos: sem ressalva, com ressalva, com opinião

adversa e com abstenção de opinião.

4. QUESTIONÁRIO DE REVISÃO

Conforme estabelecido no item 12 da NBC PA 11, o CRE é o responsável pela elaboração de procedimentos e instruções a serem utilizadas pelo auditor-revisor. Uma das instruções é referente ao Programa de Trabalho utilizado pelo auditor para a Revisão pelos Pares, que está disponível no site do Comitê a fim de auxiliar e padronizar o procedimento.

Os Assuntos abordados nesse Programa e a quantidade de questões analisadas relacionados a cada assunto é disposto no quadro a seguir, e, na seqüência, haverá o comentário dos principais tópicos abordados.

Discrição dos Assuntos	Qtde de Itens
1. Processo e metodologia de auditoria	3
2. Independência - NBC P 1.2	8
3. Programa de educação continuada - NBC P 4	9
4. Qualificação técnica - NBC P 5	1
5. Avaliação de risco e competência técnico-profissional - NBC P 1 - itens 1.1 e 1.3	2
6. Honorários - NBC P 1 e NBC P 1 IT 03	2
7. Contratação de pessoal - NBC P 1	2
8. Programação de pessoal - NBC T 11.4 itens 11.4.4.6 e 11.4.4.7	3
9. Supervisão - NBC T 11.4 itens 11.4.10	1
10. Guarda da documentação - NBC P 1 item 1.5	1
11. Planejamento de auditoria - NBC T 11.4	8
12. Relevância em auditoria - NBC T 11.6	2
13. Risco de auditoria - NBC T 11.4 item 11.4.4.5 e NBC T 11.6 itens 11.6.2 a 11.6.5	2
14. Supervisão e controle de qualidade - NBC T 11.8	6
15. Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos - NBC T 11 item 11.2.5 e NBC T 11.4 item 11.4.3.12	7
16. Aplicação dos Procedimentos de Auditoria - NBC T 11 item 11.2.6	6
17. Fraude e erro - NBC T 11 item 11.1.4 e NBC T 11 - IT 3	5
18. Papéis de trabalho e documentação da auditoria - NBC T 11.3	3
19. Continuidade Normal das Atividades da Entidade - NBC T 11.10	5
20. Amostragem - NBC T 11.11	3
21. Processamento Eletrônico de Dados - NBC T 11.12	4
22. Estimativas Contábeis - NBC T 11.13	2
23. Partes Relacionadas - NBC T 11.14	2
24. Eventos Subsequentes - NBC T 11.16	4
25. Carta de Responsabilidade da Administração - NBC T 11.17	3
26. Contingências - NBC T 11.15	2
27. Trabalho de Especialistas - NBC P 1.8	4
28. Normas do Parecer dos Auditores Independentes - NBC T 11 item 11.3 e NBC T 11 - IT 5	24
29. Revisão do último relatório de auditoria externa pelos pares	3
30. Trabalhos selecionados como amostra	13
Total de Itens	140

Quadro 1: Assuntos abordados no Questionário de Revisão

Fonte: Os Autores, 2012.

O primeiro assunto versa sobre o processo e metodologia de auditoria, cabe ao auditor-revisor verificar se a metodologia aplicada condiz com as Normas de Auditoria estabelecidas pelo CFC, e se essa metodologia está sendo repassada de maneira eficaz aos funcionários. Além disso, verifica a existência de um manual atualizado com seus processos internos.

Tratando da independência é observado se existe política interna e procedimentos para monitorar a independência, e se também são divulgadas a funcionários. Assim como, se a NBC P 1.2 está sendo integralmente atendida.

Além disso, aborda-se sobre a educação continuada, questionando se de maneira formal, existe treinamento que compreendam assuntos de política de independência, metodologia de auditoria e Normas Brasileiras de Contabilidade. E se esses treinamentos são monitorados e se totalizam às 96 horas exigidas por triênio referente ao Programa de Educação Continuada.

Há a verificação da presença de instrumento de avaliação de riscos na aceitação e manutenção de trabalhos de auditoria, assim como sua formalização. Sobre os honorários, é questionado ao auditor-revisado sobre o conteúdo das cartas-proposta. E sobre contratação de pessoal, a existência e o conteúdo de diretrizes e normas para contratação. É verificado também, se a supervisão dos trabalhos é realizada por profissionais capacitados, considerando as exigências do trabalho. Assim como, se há políticas e procedimentos para guarda de documentos atendendo os prazos exigidos pela fiscalização profissional.

No que tange ao planejamento de auditoria, o auditor-revisor deve avaliar as condições e os levantamentos realizados pelo auditor-revisado para o planejamento do trabalho, se ocorreu um amplo estudo sobre a entidade, seus aspectos gerais e específicos, considerando a dimensão e necessidade cabível a cada trabalho. Sobre a relevância dos exames de auditoria, cabe ao auditor-revisor identificar se os eventos relevantes foram auditados. Assim como, se o risco de auditoria foi analisado em nível geral e específico, ponderando os fatores a serem considerados.

Os levantamentos referentes aos controles internos consistem em verificar se as regras e os procedimentos estão formalmente documentados e são do conhecimento de todas as pessoas ligadas aos auditores independentes, e se a pessoa designada ao controle de qualidade é capacitada. Além disso, observar se é realizada a avaliação da carteira de cliente e se está sendo aplicado corretamente seu plano de controle interno. No item sobre a aplicação dos procedimentos de auditoria, e verifica se foi realizada por meio de provas seletivas, testes e amostragens, com base na complexidade e volume das operações utilizando os procedimentos técnicos básicos na aplicação dos procedimentos. E quais foram os aspectos e conclusões identificadas.

A respeito de fraude e erro é apurado se o trabalho foi planejado de forma que fosse capaz de detectar distorções referentes a fraudes ou erro, levando em considerações os procedimentos expostos na NBC T 11 IT-03. E se caso encontrado algum erro ou fraude relevante, se foi comunicado e sugerido medidas corretivas à administração.

São analisados os papéis de trabalho e a documentação da auditoria, analisando se foram suficientes a proporcionar suporte a auditoria executada, e se estes estão sendo arquivados de maneira sistemática e racional. Deve-se verifica também sobre a continuidade normal das atividades da Entidade, bem como sobre a amostragem selecionada pelo auditor e as estimativas contábeis. Sobre os pareceres, devem ser avaliados se foram preparados segundo os conceitos e modelos prescritos nas Normas e Procedimentos de Auditoria.

Por fim, o auditor-revisor, também, revisa o último relatório de auditoria externa pelos pares, verificado se houve carta de recomendação ou não. Em caso afirmativo, é verificado se foi implementados os pontos conforme o Plano de Ação.

5. METODOLOGIA

Conforme a sua classificação metodológica, esta pesquisa é descritiva, com abordagem de dados qualitativa, operacionalizada por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental. Segundo Gil (2007), a pesquisa descritiva tem foco descrever as características de determinado fenômeno ou população, estabelecendo relações entre variáveis.

Quanto à natureza, a pesquisa é classificada como quantitativa quanto aos procedimentos e qualitativa quanto à análise dos resultados. Para Silva e Menezes (2000, p.20), “a pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números.”

Para alcançar o objetivo proposto neste estudo, que consiste em identificar os resultados da revisão pelos pares, analisou-se o Relatório Anual das Atividades do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) dos anos 2008, 2009 e 2010. Elegendo-se os últimos 3 anos, em virtude da acessibilidade da publicação divulgada no *site* do Conselho Federal de Contabilidade. Dessa forma, o presente estudo classifica-se também como pesquisa documental.

Os relatórios de revisões analisadas representam o segundo período do ciclo de revisão. A primeira revisão do Programa, de caráter exclusivamente educativo, foi realizada em 2002, quando todos os auditores independentes pessoas físicas e jurídicas inscritas na CVM se submeteram à revisão, sendo esta uma limitação da pesquisa em apreço.

6. ANÁLISE DOS RESULTADOS

6.1 Dados do Relatório Anual das Atividades do CRE – 2008

Considerando o disposto no item 6 da NBC PA 11, que define o método de seleção dos auditores a serem submetidos a Revisão Externa de Qualidade, no Programa de Revisão 2008, ano-calendário 2007 foram selecionados 162 auditores independentes: 117 empresas de auditoria e 45 pessoa física.

Destas, 20 deixaram de submeter à Revisão, 3 foram transferidos para 2009 e 7 baixados no Cadastro da CVM. Ficando então 132 auditores independentes a serem revisados neste ano.

Os relatórios foram analisados e conforme critérios estabelecidos pelo Comitê e receberam a aprovação ou não. O resultado da resposta do CRE está na tabela a seguir:

Tabela 2: Relatórios do Programa de Revisão Externa de pelos Pares – 2008

Relatórios	Qtde	%
Aprovado	80	60
Não aprovado	52	40
Total	132	100

Fonte: CRE (2008)

Observa-se que a maioria dos relatórios deste ano foram aprovados, ainda assim, quando considerado que são elaborados por auditores instruídos e capacitados, o percentual de 40% de reprovação passa a sugerir atenção.

Dos relatórios aprovados o status final foi o seguinte:

Tabela 3: Relatórios do Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares – 2008

Relatórios	P.F	%	P.J	%
SR/SR	2	14,29	0	0,00
SR/CR	2	14,29	37	56,06
CR/CR	9	64,29	28	42,42
AD/CR	1	7,14	1	1,52
NO	0	0,00	0	0,00
Total	14	100,00	66	100,00

Fonte: CRE (2008)

Onde: SR/SR: Sem ressalva sem recomendação; SR/CR: Com ressalva com recomendação; CR/CR: Com ressalva com recomendação; AD/CR: Adverso com recomendação e NO: Negativa de opinião.

Nota-se que isoladamente os relatórios CR/CR entre as pessoas físicas são os mais representativos, com 64,29%. O resultado não é considerado positivo por não ter sido considerado “limpo”. Destaca-se entre as pessoas jurídicas a quantidade de relatórios SR/SR, que zerou neste ano, e somou apenas 14,29% entre as pessoas físicas.

6.2 Dados do relatório anual das atividades do CRE – 2009

Para o Programa de Revisão 2009, ano-calendário 2008 foram selecionados 153 auditores independentes, divididos em 47 pessoa física e 106 pessoas jurídicas. Os auditores que entregaram os relatórios para verificação ao Comitê limitou-se em 115. Destes, 78,26% foram aprovados pelo CRE, como observado a seguir:

Tabela 4: Relatórios do Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares – 2009

Relatórios	Qtde	%
Aprovado	90	78,26
Não aprovado	16	13,91
Decisão em Aberto	9	7,83
Total	115	100

Fonte: CRE (2009)

No Relatório do CRE de 2009, foi encontrado uma inconsistência de informações. Como apresentado anteriormente, o número de relatórios aprovados pelo CRE foi de 90 relatórios, no entanto ao apresentar o quadro do status destes relatórios, seu somatório resulta em 124. Como esta pesquisa baseia-se no Relatório Anual das atividades do CRE apresenta-se abaixo o status, o qual é objeto deste estudo, que foi elaborado pelo Comitê.

Tabela 5: Relatórios do Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares – 2009

Relatórios	P.F	%	P.J	%
SR/SR	3	9,68	8	8,60
SR/CR	13	41,94	42	45,16
CR/CR	12	38,71	39	41,94
AD/CR	3	9,68	4	4,30
NO	0	0,00	0	0,00
Total	31	100	93	100

Fonte: CRE (2009)

O status predominante neste ano foi o SR/CR, ficando próximo ao percentual do CR/CR. Novamente o status que seria mais adequado, SR/SR, teve apenas 9,68% entre as pessoas físicas e 8,60% entre as pessoas jurídicas.

6.3 Dados do relatório anual das atividades do CRE – 2010

Em 2010, ano-calendário 2009 foram selecionados para o Programa de Revisão 154 auditores independentes, onde 37 de pessoa física e 117 jurídica. Do qual, 7 não participaram do Programa por terem seu registro cancelado no CRC. Sobrando assim 123, dos quais 117 entregaram o Relatório de Revisão. A tabela com o parecer do CRE para estes relatórios foi a seguinte:

Tabela 6: Relatórios do Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares – 2010

Relatórios	Qtde	%
Aprovado	84	71,80
Não aprovado	3	2,56
Decisão em Aberto	30	25,64
Total	117	100

Fonte: CRE (2010)

O ano de 2010 foi o segundo a aprovar mais relatórios, com 71,80%, no entanto o percentual de 28,20% de relatórios não aprovados ou com decisão em aberto ainda é expressivo.

O status dos relatórios aprovados segue na tabela a seguir:

Tabela 7: Relatórios do Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares – 2010

Relatórios	P.F	%	P.J	%
SR/S	1	9,1	3	4,11
SR/CR	2	18,18	28	38,36
CR/CR	8	72,72	37	50,68
AD/CR	0	0	4	5,48
NO	0	0	1	1,37
Total	11	100	73	100

Fonte: CRE (2010)

Chama-se a atenção ao número significativo de relatórios com ressalva e com recomendação, representando 72,72% do total dos relatórios de pessoa física, e 50,68% dos relatórios de pessoa jurídica. Enquanto os relatórios SR/SR totalizam apenas 9,1% entre as pessoas físicas e 4,11% entre as jurídicas.

6.4 Análise Geral dos Relatórios de 2008 a 2010

Verificando os dados apresentados anteriormente, pode-se verificar que os relatórios aprovados pelo CRE sempre foram superiores aos não aprovados. Tendo seu melhor desempenho em 2009 com 78,26%, seguido de 2010 com 71,80% e por fim 2008 com 60%. A média encontrada de aprovação foi de 69,78%, e de não aprovados de 29,89%.

Para possibilitar uma análise mais abrangente do status dos Relatórios, elaboramos uma tabela com o somatório dos referidos anos em estudo.

Tabela 8: Relatório do Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares 2008-2010

Relatório	Pessoa Física 2008-2010		Pessoa Jurídica 2008-2010		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
SR/S	6	10,53	11	4,74	17	5,88
SR/CR	17	29,82	107	46,12	124	42,91
CR/CR	29	50,88	104	44,83	133	46,02
AD/CR	4	7,02	9	3,88	13	4,50
NO	1	1,75	1	0,43	2	0,69
Total	57	100	232	100	289	100

Fonte: Os autores, 2012.

Dos 289 relatórios emitidos pelo auditor-revisor, apenas 17, ou seja, 5,88% receberam seus relatórios sem ressalva e sem recomendação, ou seja, de maneira satisfatória obteve sucesso em todos os quesitos relevantes analisados.

Uma quantidade significativa de trabalhos analisados recebeu os relatórios sem ressalva, com emissão de carta de recomendação, totalizando 42,91% (sendo que 29,82% dos relatórios são de pessoa física e 46,12% de pessoas jurídicas). Este tipo de relatório é emitido quando o auditor-revisor conclui positivamente sobre os trabalhos realizados, no entanto encontram evidências que se faz necessário realizar apontamentos e elaborar carta de recomendações.

Os relatórios com ressalva e com recomendação representaram 46,02% (50,88% pessoa física e 44,83% pessoa jurídica), porcentagem indesejada, por ser um relatório classificado insatisfatório. Ocorre quando o auditor-revisor encontra falhas relevantes, mas que não vem a ser necessária a emissão de opinião adversa ou encontra limitações que impeça ao auditor-revisor de aplicar algum de seus procedimentos.

Já 4,5% dos casos receberam conclusão adversa com recomendação (7,02 entre a pessoa física e 4,50% entre a jurídica) significando que foram encontradas inconformidades relevantes admitindo que as políticas e os procedimentos de qualidade não estão de acordo com as normas estabelecidas. Os restantes 0,69%, representado por 1,75% entre pessoa física e 0,43% entre pessoa jurídica, dos relatórios receberam negativa de opinião, ou seja, houve a impossibilidade do auditor-revisor em emitir o parecer conclusivo pela inconsistência das informações.

Desta forma, pode-se afirmar que 48,79% dos relatórios foram concluídos sem ressalva, alcançando um nível de qualidade de seus controles e processos desejável. No entanto, a maioria, 51,21%, concluíram seus relatórios com ressalva, adverso ou negativa de opinião. Do qual não se trata de uma conclusão favorável aos auditores independentes, colocando em questionamento seus processos e qualidade.

A tabela a seguir, apresenta a evolução dos status de revisão durante os três anos analisados, separadamente por Pessoa Jurídica e Pessoa Física.

Tabela 9: Evolução Revisão Externa de Qualidade pelos Pares – Pessoa Física 2008-2010

Relatórios	2008		2009		2010	
	Qnte	%	Qnte	%	Qnte	%
SR/SR	2	14,29	3	9,8	1	9,1
SR/CR	2	14,29	13	41,94	2	18,18
CR/CR	9	64,29	12	38,71	8	72,72
AD/CR	1	7,14	3	9,68	0	0,00
NO	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Total	14	100,00	31	100	11	100

Fonte: Os autores, 2012.

Verifica-se que os percentuais de relatórios sem ressalva e sem recomendação diminuíram em 2009 e praticamente manteve-se em 2010, piorando conforme os anos. Sem recomendação e com ressalva, obtiveram um grande aumento em 2009, e uma queda em 2010, podendo dizer que em 2009. O mais representativo em 2008 e em 2010, foram os relatórios com recomendação e com ressalva, o qual não é desejável. Contudo, pode-se afirmar que houve uma piora relevante em 2010 comparado aos anos anteriores, ainda que os dois tipos de relatórios seguintes terem zerado, a diminuição dos relatórios SR/SR e SR/CR, e o aumento do CR/CR podem confirmar a afirmação anterior.

Tabela 10: Evolução Revisão Externa de Qualidade pelos Pares – Pessoa Jurídica 2008-2010

Relatórios	2008		2009		2010	
	Qnte	%	Qnte	%	Qnte	%
SR/S	0	0,00	8	8,60	3	4,11
SR/CR	37	56,06	42	45,16	28	38,36
CR/CR	28	42,42	39	41,94	37	50,68
AD/CR	1	1,52	4	4,30	4	5,48
NO	0	0,00	0	0,00	1	1,37
Total	66	100,00	93	100	73	100

Fonte: Os autores, 2012.

Entre as pessoas jurídicas, os dados de 2008 e 2009 seguem uma proporção muito similar, diferenciando nos relatórios sem ressalva e sem recomendação, que em 2008 zerou. Em 2010 os dois primeiros tipos, mas satisfatório, sofreram uma diminuição comparado a 2009, e o restante, considerado relatórios indesejáveis, sofreram um aumento, destacando o relatório com negativa de opinião, que foi o único em ter representante entre os três anos. Conclui-se assim, como entre as pessoas físicas, os resultados da revisão pelos pares teve seu melhor desempenho em 2009, decaindo em 2010.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo analisar o resultado da Revisão Externa de Qualidade dos Auditores Independentes do Brasil, observando-se dados referentes à aprovação pelo CRE dos relatórios de revisão emitidos pelos auditores-revisores.

Constatou-se que uma média de 29,98% de reprovação dos relatórios nos três anos analisados (2008 a 2010), considerando-se um percentual expressivo, merecendo atenção por parte dos órgãos reguladores, investidores, acionistas, firmas de auditoria, assim como a sociedade como um todo.

Os critérios para a reprovação não são divulgados pelo CRE, o que impediu o apontamento específico dos problemas identificados, bem como a verificação da extensão e relevância dos mesmos, e conseqüentemente das sugestões para melhorias dos números apontados. Dos relatórios aprovados nos três anos, apenas 5,8% obtiveram pareceres favoráveis, ou seja, sem ressalvas e sem recomendações, enquanto o restante dos 94,2% receberam alguma recomendação ou ressalva, ou até mesmo opinião adversa ou negativa de opinião.

Ao analisar a evolução dos resultados, observou-se que não houve melhora expressiva nesses anos examinados, sendo que em 2008 para 2009 percebeu-se um pequeno avanço, mas em contrapartida entre 2009 e 2010 os percentuais acusaram uma piora no resultado da revisão.

Indagou-se, assim, sobre a aplicação de medidas para reverter esse quadro e melhorar os resultados das revisões ao CRE, mas até o término da presente pesquisa, não obteve-se retorno.

Ressalta-se que a presente pesquisa obteve algumas limitações a serem destacadas, como o fato de

não ter sido possível identificar os motivos específicos que ensejaram as ressalvas e recomendações, assim como os que levaram ao CRE a não aprovar os relatórios, por ausência de divulgação das citadas informações, limitando-se apenas a dados quantitativos.

Além disso, observou-se divergências nos somatórios e dados no relatório de 2009, dificultando a análise em questão.

A expectativa é que o presente estudo contribua para reflexões e críticas referente à qualidade das informações divulgadas pelo CRE, assim como o direcionamento às metas e objetivos estabelecidos pelo programa de revisão, de forma a permitir mudanças e resultados mais satisfatórios que tragam maior segurança, confiabilidade e qualidade aos trabalhos de auditoria independente.

8. REFERÊNCIAS

- ANANTHARAMAN, Divya. *How objective is peer review? Evidence from self-regulation of the accounting profession*. Dezembro de 2007. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1015810>. Acesso em: 05 jan. 2012.
- BRASIL. **Resolução nº 910**, de 12 de setembro de 2001. Aprova a NBC T 14 – Norma sobre a Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. Disponível em: <www.cfc.org.br> Acesso em: 16 de jan. 2012.
- _____. **Resolução nº 1.158**, de 17 de fevereiro de 2009. Aprova a NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.202/09). Disponível em: <www.cfc.org.br> Acesso em: 16 de janeiro de 2012.
- _____. **Resolução nº 1.323**, de 21 de fevereiro de 2011. Aprova a NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. Disponível em: <www.cfc.org.br> Acesso em: 16 de jan. 2012.
- CASTERELLA, Jeffrey R., JENSEN, Kevan L. and KNECHEL, W. Robert. *Is Self-Regulate Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?* Setembro de 2006. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=937368>. Acesso em: 05 jan. 2012.
- COMISSÃO VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Instrução CVM nº 308**. Brasília: CVM, 1999.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas S.A., 2001.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- HORITA ITO, Elizabeth Yukie; MENDES, Paulo César de Melo e NIYAMA, Jorge Katsumi. **Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: um estudo de comparativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais**. Revista UnB Contábil, v. 11, n. 1-2, p. 312-328, jan/dez. 2008.
- RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. Nelson. **Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil**. Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 35, p. 22 - 34, maio/agosto 2004.
- SILVA, Edna Lucia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância (LED) da UFSC, 2000.
- SANTOS, Luciana de Almeida Araújo; LEMES, Sirlei. **A Lei Sarbanes-Oxley: uma tentativa de recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americano**. Disponível em: http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos12004/an_resumo.asp?cod_trabalho=299. Acesso em: 12 jan. 2012.