

4º lugar

O que Pensam os Estudantes de Contabilidade sobre as Infrações Cometidas por Auditores Externos?

Perception of Audit Students on the Severity of Offenses Committed by Independent Auditors and the Magnitude of Applicable Punishments

Artigo recebido em: 23/08/2019 e aceito em: 12/11/2019

Audir Lucas Andrade Souza

Rio de Janeiro – RJ

Graduando em Ciências Contábeis pela UFRJ¹

audir11@hotmail.com

Adolfo Henrique Coutinho e Silva

Rio de Janeiro – RJ

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP²

Professor Adjunto da UFRJ

adolfohcoutinho@uol.com.br

RESUMO

Este estudo teve como objetivo analisar a percepção dos estudantes do curso de graduação em Ciências Contábeis no município do Rio de Janeiro sobre a gravidade das infrações cometidas pelas firmas de auditoria independente e as respectivas punições aplicáveis. Este estudo também analisa se há diferença na gravidade das infrações e no tamanho das punições entre as grandes empresas de auditoria independente (*big four*) e as empresas nacionais de médio porte, segundo a percepção destes estudantes. Em geral, os resultados demonstraram que (1) as infrações consideradas graves não receberam punição equivalente, (2) os estudantes de auditoria não veem diferença na avaliação da gravidade das infrações cometidas em função do porte da firma de auditoria e entendem que as punições também não devem ser diferentes, (3) nas infrações relacionadas aos aspectos gerais da profissão foram aplicadas penalidades maiores do que nas questões relativas ao parecer de auditoria. Este estudo é importante na medida em que apresenta uma análise sobre a percepção dos estudantes de contabilidade, mostrando o que pensam os futuros profissionais da contabilidade a respeito de possíveis infrações cometidas por firmas de auditoria independente e as respectivas punições aplicáveis.

Palavras-chave: Auditoria Independente, Comissão de Valores Mobiliários, Infrações, Punições.

ABSTRACT

The aim of this study was to analyze the perception of students of the severity of infractions committed by independent auditing firms and their applicable penalties. This study also analyzes whether there is a difference in the severity of infractions and in the severity of punishments between the "big four" auditing companies and medium-sized Brazilian companies, according to the perception of these students. In general, the results showed that (1) infractions considered to be serious did not necessarily receive equivalent punishment, (2) the audit students saw no difference in the assessment of the seriousness of the infractions committed according to the size of the audit firm, and that the punishments should also not be different, (3) the issues related to the general aspects were perceived with greater penalties than the questions related to the audit opinion. This study is important since it presents an analysis of the

perceptions of accounting students, showing an overall view of what future accounting professionals think about possible infractions committed by independent auditing firms and their applicable penalties

Keywords: *Independent Auditing, Securities and Exchange Commission, Infractions, Punishment.*

1 INTRODUÇÃO

A auditoria independente tem um papel de extrema importância para o adequado funcionamento do mercado de capitais, pois os órgãos reguladores têm a responsabilidade de fiscalizar e normatizar a profissão de auditoria de acordo com altos padrões de qualidade e segurança a fim de proporcionar demonstrações contábeis com a maior fidedignidade possível.

O número de sanções disciplinares aplicadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nas firmas de auditoria e seus profissionais está crescendo a cada ano e, com a edição da Lei nº 13.506, de 13 de novembro de 2017, o valor financeiro das multas decorrentes de processos administrativos sancionadores tende a crescer exponencialmente, pois o valor absoluto das multas aumentou de R\$ 500 mil para até R\$ 50 milhões.

De acordo com Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012), diversos fatores influenciam o crescimento dos casos de litígio com os auditores independentes na sociedade, dentre eles: ambientes legais que contêm normas de responsabilidade conjuntas e múltiplas, pressão para diminuição do tempo de duração de auditoria pelo aumento da eficiência devido à forte concorrência e complexidade causada pelo comércio eletrônico integrado, com novos tipos de transações e operações de negócios que, juntos, forcem os padrões de auditoria a ficarem mais complicados e sofisticados em um curto espaço de tempo.

Com o crescente aumento das punições aplicadas pelos órgãos reguladores aos auditores e às firmas de auditoria, observa-se também um aumento da quantidade de pesquisas no nível internacional nos últimos anos sobre o tema, como constatado por Abernathy, Barnes e Stefaniak (2013). Estudos importantes foram executados sobre o julgamento profissional da auditoria relativa à culpa e à responsabilidade dos auditores independentes, como o estudo de Blankley, Kerr e Wiggins (2012). Também é comum a realização de pesquisas que focam na análise da percepção de grupos de estudantes e profissionais sobre o tema, como em Arel, Jennings, Pany e Reckers (2012) e em Brandon e Mueller (2008).

Por outro lado, pouquíssimos estudos nacionais trataram das infrações detectadas e das punições aplicadas pelos órgãos reguladores, como Veloso, Ferreira, Amaral e Marques (2015), Fusiger, Silva e Carraro (2015) e Costa (2012). O único estudo que considerou a percepção dos estudantes e profissionais em relação às punições da CVM foi o de Freitas (2017), porém o estudo obteve uma amostra muito pequena de participantes, não obtendo, dessa maneira, resultados consistentes o suficiente para avaliar essas percepções.

Neste contexto, o objetivo do presente estudo é analisar a percepção dos estudantes do curso de graduação em Ciências Contábeis no município do Rio de Janeiro sobre a gravidade das infrações cometidas pelas firmas de auditoria independente e as respectivas punições aplicáveis, por meio de um questionário utilizando diversas situações hipotéticas para a avaliação. Complementarmente, este estudo também analisa se há diferença na gravidade das infrações e no tamanho das punições entre as grandes empresas de auditoria independente (*big four*) e as empresas nacionais de médio porte, segundo a percepção destes estudantes.

¹ UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro – Rio de Janeiro – RJ – CEP 21941-901

² FEA/USP – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – São Paulo – SP – CEP 05508-010

Este estudo é relevante devido à importância do tema para a sociedade e devido ao fato de este tema ser pouquíssimo explorado em pesquisas nacionais. Destaca-se que nenhum estudo nacional anterior conseguiu utilizar amostras significativas para a análise, sob a perspectiva dos estudantes, da responsabilidade e culpa do auditor nas infrações cometidas, bem como das punições cabíveis.

Com a análise da percepção dos estudantes de contabilidade, este estudo tem como principal finalidade demonstrar o que pensam os futuros profissionais sobre as possíveis infrações e punições aplicáveis pelo órgão regulador nas firmas e profissionais de auditoria, como também apresentar uma reflexão sobre a importância do tema da auditoria independente no Brasil.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Normas de auditoria relacionadas ao tema

Os auditores independentes possuem responsabilidades legais e éticas a serem cumpridas de acordo com as normas de auditoria. Almeida (2009) enumera normas que devem ser observadas pelos auditores para o desenvolvimento do serviço, dentre elas: normas relativas à pessoa do auditor, à execução do trabalho e ao parecer da auditoria. Como, por exemplo: aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização de seu exame e na exposição de suas conclusões, estender e aprofundar os procedimentos de auditoria até obter elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer, esclarecer na emissão do parecer se o exame foi efetuado de acordo com as normas geralmente aceitas, se o exame foi preparado de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e se os referidos princípios foram aplicados.

A edição da Lei nº 13.506/2017 aumentou a relevância do tema, visto que o valor máximo da multa fixada aumentou em 100 vezes. A referida lei definiu e classificou as infrações em penalidades, ritos administrativos, acordos no âmbito do Bacen e processo sancionador no âmbito da CVM.

De acordo com Spercel (2017), as alterações já eram esperadas pelo mercado, para conferir maior efetividade às decisões sancionatórias das autarquias, como o fato de que a multa máxima era irrisória para o porte de algumas empresas, sendo possível dessa maneira utilizar o valor da multa para evitar fraudes e ilícitos.

Para Spercel (2017), algumas das mudanças mais relevantes ocorridas na edição da lei no âmbito da CVM foram a exclusão do efeito suspensivo automático da decisão do Colegiado da CVM nos recursos administrativos contra decisão que impuser penas de: (1) inabilitação temporária para o exercício de cargo de administrador ou de conselheiro fiscal de companhia aberta, de entidade do sistema de distribuição ou de outras entidades que dependam de autorização ou registro na CVM; (2) suspensão de autorização ou registro para o exercício das atividades de que trata a Lei do Mercado de Capitais; (3) inabilitação temporária para o exercício das atividades de que trata a Lei do Mercado de Capitais; (4) proibição temporária de praticar determinadas atividades ou operações para os integrantes do sistema de distribuição ou de outras entidades que dependam de autorização ou registro na CVM; e (5) proibição temporária de atuar, direta ou indiretamente, em uma ou mais modalidades de operação no mercado de valores mobiliários.

A Circular do Banco Central do Brasil (Bacen) nº 3.857, de 14 de novembro de 2017, regulamenta o rito do processo sancionador e as penalidades, por exemplo no inciso II do artigo 1º: com aplicação de multa, cassação de autorização para funcionamento, proibição de realizar determinadas atividades ou modalidades de operação, dentre outros. Além disso, ela estabelece as diretrizes que devem ser seguidas no processo, os prazos de realização e as conduções das decisões a serem aplicadas pelo colegiado do órgão.

Diferentemente do Bacen, a CVM ainda não possui uma instrução que regulamenta a Lei no 13.506/2017, porém o órgão recentemente anexou a minuta para audiência pública, de acordo com o diretor da autarquia federal, em publicação no site da CVM, “a nova instrução tem por objetivo atualizar, consolidar e harmonizar os diversos procedimentos relativos à atuação sancionadora da CVM” (BRASIL, 2018). O diretor também concluiu que: “A dosimetria das penalidades aplicáveis às

infrações e o regramento do Acordo de Supervisão são dois pontos de destaque nesta consulta pública, à luz das características específicas do mercado de valores mobiliários e da atuação da CVM”. De acordo com o superintendente geral do órgão: “A proposta de instrução também valoriza o importante trabalho coordenado que a CVM desenvolve com o MPF, o Banco Central e o CADE, criando todas as condições para que acordos em processos de supervisão de interesse comum sejam celebrados com plenas abrangência e efetividade” (BRASIL, 2018).

As normas de auditoria mais comumente infringidas nos processos administrativos são a NBC TA 700 e a NBC TA 705 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que dispõem sobre (1) a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente, e (2) as modificações na opinião do auditor independente, respectivamente. À vista disso, pode-se reiterar como é importante e de extrema relevância e responsabilidade o cumprimento dessas normas, já que ambas tratam expressamente sobre a opinião do auditor independente.

Com relação aos normativos que tratam da atividade de auditoria, vale destacar também a NBC TA 200 do CFC, que trata dos “objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria” e a Instrução Normativa nº 308/1999 da CVM que “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”.

Os auditores são advertidos de acordo com o previsto no art. 35 da Instrução nº 308/1999 da CVM, e os processos administrativos têm suas penalidades previstas no art. 11 da Lei nº 6.385/1976.

O artigo 20 da instrução CVM nº 308/1999 está enquadrado nas normas relativas ao exercício da atividade de auditoria no mercado de valores mobiliários e dispõe que:

O Auditor Independente – Pessoa Física e o Auditor Independente – Pessoa Jurídica, todos os seus sócios e integrantes do quadro técnico deverão observar, ainda, as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e os pronunciamentos técnicos do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, no que se refere à conduta profissional, ao exercício da atividade e à emissão de pareceres e relatórios de auditoria. (BRASIL, 1999)

O artigo 25, alínea “d” da mesma instrução classifica os deveres e responsabilidades dos auditores independentes:

O eventual descumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis às atividades da entidade auditada e/ou relativas à sua condição de entidade integrante do mercado de valores mobiliários, que tenham, ou possam vir a ter reflexos relevantes nas demonstrações contábeis ou nas operações da entidade auditada. (BRASIL, 1999)

A lei que mais contribuiu com a regulamentação da auditoria no mundo foi a americana Sarbanes-Oxley, de 2002. Após diversos escândalos no mercado de capitais, a SOX trouxe diversas inovações nas formas de proceder da auditoria independente, tratando de assuntos fundamentais como: responsabilidade corporativa, fraudes contábeis, conflitos de interesses, além da importante criação da Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), que surgiu como resposta a constantes práticas de fraudes de auditoria, tornando-se o órgão regulador da legislação americana que tem como objetivo principal assegurar o cumprimento das leis com a finalidade de proteger os interesses dos investidores e a consulta pública das informações contidas nos relatórios de auditoria.

2.2 Resultados de estudos anteriores

Foram realizados estudos importantes a nível internacional acerca da percepção da parcela de culpa e responsabilidade dos auditores independentes nos casos de litígio judicial.

Brandon e Mueller (2008) investigaram a parcela de culpa dada ao auditor pelos jurados norte-americanos, considerando a extensão do

contrato de auditoria, de acordo com suas percepções de competência e independência do auditor. Em uma amostra de 146 estudantes universitários participantes de cursos introdutórios para negócios (elegíveis para o júri) com três variáveis, já que a posse do auditor poderia ter duração de um, 10 ou 20 anos, os resultados demonstraram que a posse prolongada do auditor foi uma variável significativa na percepção dos jurados, ou seja, os jurados conectaram a competência e a independência do auditor ao tempo de contrato. Os resultados sustentam que a posse mais longa aumenta a percepção de competência e diminui a culpa, porém diminuem a percepção de independência e aumentam a culpa. Dessa forma, os autores concluíram que os julgamentos devem ser analisados de maneira estratégica nos tribunais devido à complexidade envolvida.

Em outro estudo, Arel, Jennings, Pany e Reckers (2012) examinaram as diferenças entre jurados e juizes americanos sobre o julgamento de responsabilidade dos auditores que estavam em situação de litígio judicial e a influência relacionada ao nível de confiança dos auditores independentes em outros auditores (internos, terceirizados) para a sentença. Participaram da pesquisa: magistrados que estavam em treinamento de jurisdição geral e jurados convocados a prestar serviços ao Estado. Os resultados mostraram diferenças nas avaliações de responsabilidade na percepção de juizes e jurados. Os juizes atribuíram maior culpa aos auditores que confiavam em outros auditores (internos, terceirizados) e menor culpa a auditores que não confiavam (reexecutaram os trabalhos), já os jurados atribuíram grande responsabilidade ao auditor independente em ambos os casos, ou seja, sem considerar o nível de confiança na auditoria (interna, terceirizada). Ainda de acordo com os autores, a divergência é motivada pela diferença de percepções entre juizes e jurados em relação à profissão de contador público.

Mais tarde, Blankley, Kerr e Wiggins (2012) analisaram 654 correspondências publicamente disponíveis de respostas das firmas de auditoria trienais (que emitiam pareceres para até 100 firmas clientes) às inspeções do PCAOB. Eles descobriram que a maioria das firmas que escreveram essas cartas apoiava o objetivo do PCAOB de melhorar a qualidade da auditoria e acreditava que o processo de inspeção conduzia a uma auditoria de melhor nível. Os autores concluíram que a maioria substancial dos inspecionados com problemas de engajamento e documentação discordaram da avaliação do PCAOB e citaram diferenças de julgamentos profissionais em suas correspondências.

Apesar da relevância da aplicação de estudos sobre litígios judiciais na área de auditoria, apenas alguns estudos nacionais foram direcionados às punições e infrações aplicadas pelos órgãos normativos brasileiros. Costa (2012) realizou uma pesquisa nos processos da CVM analisando as consequências para as instituições de auditoria que cometeram infrações. Na maioria das vezes, a infração cometida foi a falta de parecer “com ressalvas”. Foi constatado nos casos averiguados que a CVM pune as auditorias majoritariamente por meio de multas.

Mais tarde, Fusiger e Silva (2014), em estudo sobre as infrações mais comuns em processos sancionadores julgados na CVM entre 2007 e 2013, concluíram que, de acordo com a CVM, os principais motivos de processo foram: a emissão de relatório inadequado, falta de execução do planejamento e procedimento das normas de auditoria e problemas com o registro do auditor, o que foi confirmado posteriormente em Fusiger, Silva e Carraro (2015) e pelo estudo mais recente de Freitas (2017), que analisou casos entre 2007-2016 em que a tendência se manteve nas infrações mais comuns em processos de auditoria. As autoras concluíram que as principais infrações ocorrem devido a fatos relacionados à condução de auditoria e à postura do auditor, além de falta de treinamento, supervisão adequada e ceticismo no julgamento profissional.

Veloso *et al.* (2015), com o objetivo de identificar as motivações dos processos abertos pela CVM contra auditores independentes, concluíram que as infrações mais recorrentes na amostra de 38 processos analisados entre 2007 e 2013 foram: o descumprimento das regras aplicáveis à atividade de auditoria, falta de pontuação mínima nos programas de educação continuada de auditoria e irregularidades nos relatórios emitidos. Os autores também descobriram que a principal punição aplicada pela CVM na amostra foi a multa pecuniária.

De acordo com a consulta aos referidos casos analisados por esses estudos, pode-se constatar que as principais infrações cometidas em

processos sancionadores da CVM estão incluídos em sua maioria ao não cumprimento dos artigos 20 e 25, alínea “d”, ambos da instrução nº 308/1999 da CVM, presentes em cerca de metade dos casos de infrações cometidas por auditores independentes, que, de acordo com a instrução nº 308/1999 da CVM, são consideradas infrações graves.

Fusiger, Silva e Carraro (2015), com o objetivo de identificar as principais infrações cometidas por auditores independentes, concluíram, através da análise minuciosa de 19 processos datados entre 2007 e 2013, que as principais infrações cometidas pelos auditores independentes estavam relacionadas à emissão de relatório inadequado, problemas com registro do auditor e negligência no planejamento e procedimento de auditoria.

Em estudo recente no tocante às percepções das infrações e punições da CVM em um grupo de 19 profissionais de contabilidade estudantes de pós-graduação, Freitas (2017) obteve que a punição adequada para as infrações dada pelos participantes era ligeiramente inferior às penalidades aplicadas pela CVM. Esse resultado, segundo a autora, sugere que os profissionais são menos rigorosos que o colegiado da CVM, que fixa a multa a ser aplicada.

Com base na revisão dos estudos anteriores as hipóteses testadas na presente pesquisa foram:

Hipótese H_a: Os respondentes são consistentes na classificação da gravidade da infração e na punição aplicada às firmas de auditoria independente. De acordo com a literatura, espera-se que as infrações cometidas pelos auditores independentes classificadas como mais graves recebam as maiores penalidades.

Hipótese H_b: Os respondentes percebem as infrações cometidas pelas empresas de auditoria internacional (*big four*) como mais graves do que as empresas de auditoria nacionais, assim como atribuem punições superiores. Considerando que as empresas de auditoria internacionais possuem, em geral, estruturas e processos de trabalho mais estruturados que as empresas de menor porte, espera-se que os respondentes avaliem a gravidade e atribuam punições de forma distinta.

Hipótese H_c: Os respondentes percebem as infrações cometidas em relação ao parecer de auditoria como sendo mais graves do que as infrações relacionadas ao planejamento e execução do trabalho e às infrações relacionadas a aspectos gerais do exercício da profissão. Considerando a relevância do parecer dos auditores independentes, espera-se que existam diferenças de percepções da gravidade das infrações e da penalidade aplicável entre os diversos tipos e categorias de falhas cometidas.

3 METODOLOGIA

3.1 Critérios de seleção dos respondentes

Para atingir o objetivo desta pesquisa foi aplicado um questionário aos estudantes de auditoria de universidades públicas federais do estado do Rio de Janeiro entre os dias 31 de outubro e 22 de novembro. Participaram da pesquisa 90 alunos de graduação do curso de Ciências Contábeis, de seis turmas diferentes, inscritos na disciplina de Auditoria, da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e da Universidade Federal Fluminense (UFF).

Os alunos das turmas de auditoria foram selecionados, tendo em vista a especificidade do conteúdo da pesquisa. Espera-se que os entrevistados tenham conhecimento mínimo necessário para compreender a natureza das questões apresentadas e a linguagem utilizada no instrumento, de modo a evitar distorções por falta de conhecimento de causa. Além disso, pelo fato de as disciplinas serem ministradas nos períodos finais da graduação, presume-se maior capacidade técnica dos estudantes com relação ao entendimento do tema abordado. A Tabela 1 apresenta a síntese da distribuição dos questionários por turma.

O grupo A respondeu o questionário com as situações envolvendo as empresas de auditoria independente internacionais (*big four*), enquanto o grupo B respondeu às perguntas dos questionários que consideravam empresas de auditoria independente nacionais de “médio porte”. Os questionários foram distribuídos de maneira aleatória em cada turma e foram distribuídos de modo a proporcionar um equilíbrio na amostra dos dois grupos.

Tabela 1: Distribuição dos respondentes por universidade e por turma

Número de turma	Respostas	Turma	%	Grupo A	Grupo B
UFRJ – Auditoria I	17	25	68,0%	7	10
UFRJ – Auditoria I	10	30	33,3%	5	5
UFRJ – Auditoria I *	24	25	96,0%	11	13
UFRJ – Auditoria II	13	20	65,0%	8	5
UFRJ – Auditoria II	12	48	25,0%	7	5
UFF – Fundamentos de Auditoria	14	22	63,6%	8	6
Total	90	177	50,8%	46	44

Fonte: Elaboração própria.

Nota: Na UFRJ, a disciplina é ministrada em dois períodos: Auditoria I no sétimo período e Auditoria II, no oitavo período. Já na UFF, a disciplina é denominada “Fundamentos de Auditoria” e faz parte do sétimo período da grade curricular da universidade. A turma “UFRJ – Auditoria I*” é ministrada em um campus distinto e as disciplinas de Auditoria I e Auditoria II, da UFRJ, são ministradas no mesmo campus por professores distintos.

3.2 Estrutura do instrumento de pesquisa

Para a realização da pesquisa foi elaborado um questionário composto por quatro blocos. O primeiro bloco indica aspectos gerais para caracterização dos respondentes: idade, sexo, curso de graduação, semestre que cursa atualmente, nome da disciplina e atuação profissional. Os blocos dois, três e quatro apresentam questões relacionadas ao objeto da pesquisa. O segundo bloco elenca questões sobre problemas na emissão do parecer da auditoria independente em desacordo com as normas da CVM. O terceiro bloco foi elaborado com situações relacionadas a problemas no planejamento e na execução dos trabalhos de auditoria independente. O último bloco apresenta problemas relacionados a aspectos gerais do exercício da profissão da auditoria independente.

As questões quatro e seis foram utilizadas para avaliação da consistência das respostas. Estas questões explicitavam a mesma situação, porém com percentuais diferentes de influência no erro de auditoria. É esperado que as respostas da questão seis apresentem gravidade e punições superiores às das respostas da questão quatro. Os questionários considerados inconsistentes foram descartados para fins de análise, como comentado.

O instrumento de pesquisa considera nas respostas a gravidade da infração e a magnitude da punição a ser aplicada em cinco graus distintos. Nas infrações: (1) leve; (2) moderada; (3) grave; (4) muito grave; e (5) extremamente grave. Nas punições: (1) advertência; (2) multa até 100 mil reais; (3) multa entre 100 e 500 mil reais; (4) multa maior que 500 mil reais; e (5) suspensão. As infrações foram apresentadas em apenas uma linha e as punições, em diversas para evitar qualquer sugestão de correspondência dos itens.

Foram desenvolvidos dois instrumentos de pesquisa distintos para proporcionar uma análise ampla sobre a diferença na percepção dos estudantes quando as infrações eram cometidas por empresas de auditoria internacionais (*big four*) ou empresas de auditoria nacionais de médio porte para, dessa maneira, investigar as possíveis variações de resultados.

Destaca-se que nas situações propostas não há informação sobre os detalhes das falhas e do perfil dos clientes (mantendo constante estes itens).

3.3 Análise dos resultados

O método de análise do instrumento foi realizado mediante a aplicação de testes estatísticos não paramétricos para análise das diferenças dos resultados.

Foi utilizado o teste de Wilcoxon (teste Z), ou teste dos postos sinalizados, para comparar duas amostras relacionadas, isto é, para comparação das diferenças de percepção entre a gravidade da infração e a penalidade aplicável. Adicionalmente, foi utilizado o teste Mann-Whitney (teste U) para comparar duas amostras independentes, isto é, para comparação dos resultados dos questionários do grupo A, que trata de firmas de auditoria internacionais, e do grupo B, que trata de firmas de auditoria nacionais, e para a análise das questões e das categorias de respostas.

4 RESULTADOS

4.1 Perfil dos respondentes

Os participantes da pesquisa tinham idade média de 24,3 anos, variando entre 21 e 39 anos, sendo que a maioria dos participantes é do sexo masculino (representando 63,3% do total). Todos os participantes eram graduandos de Ciências Contábeis e a maior parte estava cursando entre o sexto e o nono semestre, como indicado no Painel A da Tabela 2. Destaca-se que dois estudantes estavam no quarto período e três estavam com 10 semestres ou mais no curso de graduação. Destaca-se ainda que a maior parte dos estudantes estava exercendo alguma atividade laboral, mas que apenas cinco alunos estavam trabalhando diretamente com auditoria, como demonstrando no Painel B da Tabela 2. Destaca-se, por fim, que 23,3% dos respondentes dedicavam-se apenas aos estudos da graduação.

Tabela 2: Perfil dos respondentes

Painel A – Distribuição dos respondentes por semestre			
Semestre	Quantidade	%	% Acumulado
4	2	2%	2%
6	10	11%	13%
7	46	51%	64%
8	19	21%	86%
9	10	11%	97%
10	1	1%	98%
12	1	1%	99%
14	1	1%	100%
Total	90	100%	

Painel B – Atividade laboral exercida pelos respondentes		
Atividade	Quantidade	%
Estagiário contabilidade/controladoria/tributário/financeiro	30	33,3%
Assistente/auxiliar contábil ou financeiro ou fiscal	8	8,9%
Auditoria	5	5,6%
Trainee contabilidade/auditoria	3	3,3%
Servidor público	3	3,3%
Militar	2	2,2%
Empresário	1	1,1%
Outros	17	18,9%
Estudante	21	23,4%
TOTAL	90	100,0%

Fonte: Elaboração própria.

Nota: Foram excluídos sete questionários considerados inválidos, sendo um caso que não respondeu às perguntas sobre punições, dois casos que responderam múltiplas opções para as punições nas questões, dois casos com respostas iguais para todas as questões, tanto na gravidade quanto nas punições, e três casos que apresentaram inconsistências nas respostas das questões seis e quatro.

4.2 Apresentação e análise dos resultados

A Tabela 3 apresenta a síntese dos resultados da percepção dos estudantes quanto ao objeto da pesquisa.

O Painel A da Tabela 2 demonstra que os respondentes atribuíram maior grau para a gravidade do que para as punições, pois é possível observar a pontuação média de 3,3 para a gravidade e a pontuação média de 2,6 para as punições. Do mesmo modo, tanto na análise individualizada das questões quanto na análise agrupada dos tipos de problemas observa-se a mesma tendência (Painel B da Tabela 2), sendo todas as diferenças estatisticamente significativas.

Estas evidências não confirmam a primeira hipótese da pesquisa (Hipótese H₁), isto é, demonstram que os respondentes atribuem punição média inferior ao grau da gravidade. Logo, as infrações consideradas graves não necessariamente recebem punição equivalente.

Adicionalmente, a percepção dos respondentes sobre a penalidade a ser aplicada para a firma de auditoria apresenta maior variabilidade do que a avaliação da gravidade da infração cometida (variando de 1,8 até 4,0 e de 2,6 até 4,4, respectivamente), embora se esperasse que a dispersão das respostas em ambas fosse próxima, o que se observa é exatamente o contrário. Por outro lado, com relação às percepções dos respondentes sobre a gravidade das infrações e as punições aplicáveis para as firmas de auditoria internacional (*big four*) e as firmas de auditoria nacionais de médio porte (não *big four*) não foi observada diferença significativa para

ambos os grupos, isto é, as evidências não confirmam a segunda hipótese da pesquisa (Hipótese H₂).

Analisando as questões individualmente e por categoria de problemas, a única exceção observada refere-se à questão cinco, que trata do problema de emissão “de parecer sem abstenção de opinião sobre as demonstrações financeiras que apresentaram distorções relevantes e generalizadas que deveriam ser tratadas como opinião adversa no parecer”. Neste caso, os estudantes percebem, em média, que este tipo de falha é mais grave quando cometida por empresas de auditoria nacionais de médio porte (3,5 contra 3,0, sig. < 1%) e que estas deveriam receber uma punição superior (2,8 contra 2,3, sig. < 10%).

Quanto à natureza das infrações, os respondentes percebem que as punições aplicáveis para as infrações relacionadas aos “aspectos gerais relacionados à profissão” devem ser superiores àquelas aplicadas às infrações relacionadas ao “Parecer dos auditores” e ao “Planejamento e execução” dos trabalhos de auditoria (2,8 contra 2,5 e 2,5, respectivamente). Estes resultados não confirmam a terceira hipótese da pesquisa (Hipótese H₃).

Destaca-se que a categoria “Aspectos gerais relacionados à profissão” envolve quatro questões sobre infrações: (a) programa de educação profissional continuada; (b) programa de revisão externa de qualidade; (c) rodízio obrigatório; e (d) exercício profissional com registro cancelado. A categoria “Parecer dos auditores” envolve quatro questões sobre erros na emissão do parecer e a categoria “Planejamento e execução” inclui cinco questões.

Tabela 3: Comparação da gravidade da infração cometida e a punição média aplicável na percepção dos alunos de auditoria

Painel A – Penalidades aplicadas em cada questão														
Caso	Gravidade da infração			Penalidade para a firma			Big Four × Não Big Four		Gravidade		Punição		Gravidade × Punição	
	Big Four	Não Big Four	Total	Big Four	Não Big Four	Total	Teste U	Sig.	Teste U	Sig.	Teste Z	Sig.	Teste Z	Sig.
	1	4,2	4,0	4,1	3,1	2,8	3,0	-1,090	0,276	-0,998	0,318	-6,707	0,000	
2	3,3	3,0	3,2	2,4	2,2	2,3	-1,223	0,221	-0,814	0,416	-6,650	0,000		
3	2,8	3,1	2,9	2,1	2,2	2,1	-0,880	0,379	0,337	0,736	-6,350	0,000		
5	3,0	3,5	3,2	2,3	2,8	2,6	-2,700	0,007	-1,721	0,085	-5,512	0,000		
7	3,3	3,5	3,4	2,4	2,3	2,3	-0,384	0,701	-0,281	0,779	-6,777	0,000		
8	3,9	4,0	3,9	3,2	3,2	3,2	-0,588	0,557	-0,136	0,892	-5,547	0,000		
9	2,9	3,1	3,0	2,1	2,4	2,2	0,725	0,469	-1,060	0,289	-5,465	0,000		
10	3,3	3,2	3,3	2,6	2,3	2,4	0,402	0,688	-1,324	0,185	-5,717	0,000		
11	2,7	3,0	2,9	2,2	2,3	2,2	-0,902	0,367	-0,313	0,754	-5,646	0,000		
12	2,4	2,7	2,6	1,8	1,9	1,8	-1,143	0,253	-0,470	0,638	-5,368	0,000		
13	2,5	2,7	2,6	2,0	2,0	2,0	-0,577	0,564	-0,517	0,605	-4,865	0,000		
14	3,9	4,0	3,9	3,5	3,3	3,4	0,580	0,562	-0,878	0,380	-4,324	0,000		
15	4,3	4,4	4,4	4,1	3,9	4,0	-0,140	0,889	-1,024	0,306	-3,292	0,001		
Média	3,3	3,4	3,3	2,6	2,6	2,6	-0,833	0,405	-0,077	0,939	-7,785	0,000		

Painel B – Penalidades aplicadas por tipo de assunto														
Natureza	Gravidade da infração			Penalidade para a firma			Big Four × Não Big Four		Gravidade		Punição		Gravidade × Punição	
	Big Four	Não Big Four	Total	Big Four	Não Big Four	Total	Teste U	Sig.	Teste U	Sig.	Teste Z	Sig.	Teste Z	Sig.
	Parecer dos auditores	3,3	3,4	3,4	2,5	2,5	2,5	-0,711	0,477	-0,085	0,932	-7,189	0,000	
Planejamento e execução	3,2	3,4	3,3	2,5	2,5	2,5	-0,519	0,604	-0,016	0,987	-7,381	0,000		
Aspectos gerais	3,3	3,4	3,4	2,9	2,8	2,8	-1,117	0,264	-0,738	0,460	-6,540	0,000		
Análise entre os grupos:							Gravidade		Punição					
Parecer dos auditores × Planejamento e Execução							Teste Z	Sig.	Teste Z	Sig.				
Planejamento e execução × Aspectos gerais							-0,728°	0,466	-2,672°	0,008				
Aspectos gerais × Parecer dos auditores							-0,277°	0,782	-2,622°	0,009				

Fonte: Elaboração própria.

Notas: (a) Número de respondentes: *Big four* (46) e *Não big four* (44). Teste U: Teste Mann-Whitney; Teste Z: Wilcoxon; (b): Significância Sig. (2 extremidades); (c): com base em postos negativos, enquanto os demais são com base em postos positivos.

A Tabela 4 apresenta o resultado da análise das questões um, quatro e seis que tratavam da emissão de “parecer de auditoria sem ressalva sobre as demonstrações financeiras com distorções relevantes que deveriam ser tratadas com ressalva no parecer”, considerando diferentes efeitos. A primeira questão não mencionava o tamanho da distorção, a segunda apresentava uma distorção de 20% do total do ativo total e a terceira apresentava uma distorção de 80% do ativo total da empresa. Como esperado, a infração com maior efeito (efeito de 80%) foi considerada de maior gravidade (4,7 contra 4,1 e 3,9) e recebeu maior punição (4,2 contra 3,0 e 3,1) do que as duas outras situações apresentadas. Estas evidências, que são significativas, sugerem que os respondentes consideram o tamanho da distorção que dá origem ao parecer com ressalva na avaliação da gravidade das infrações e na aplicação da punição correspondente.

Com relação a este tipo de infração, independentemente do tamanho do efeito, a gravidade da infração recebeu grau superior ao grau da penalidade, ratificando a Hipótese H_{a1} , como observado. Adicionalmente, não há diferença significativa para as diferenças de gravidade e punição entre as empresas *big four* e não *big four*, não corroborando a Hipótese H_{b1} , como observado.

Utilizando os resultados apresentados por Freitas (2017) como referência, pode-se afirmar que, em relação às punições, de modo geral, os alunos de auditoria perceberam a magnitude das multas próximas às aplicadas pela CVM nos processos administrativos. Por outro lado, os alunos possuem percepção diferente da CVM quanto ao tipo de empresa de auditoria analisada. Enquanto a CVM tende a punir as grandes firmas de auditoria com multas mais severas em comparação às das empresas de médio porte, para os estudantes não foram constatadas diferenças relevantes nesse quesito. Também

não houve diferença estatística relevante em nenhum tipo de infração analisada (problemas na emissão do parecer; planejamento e execução; e aspectos gerais da auditoria independente).

As penalidades mais severas foram aplicadas pela CVM para infrações relacionadas à emissão de parecer inadequado. No entanto, os estudantes consideraram multas mais severas relacionadas às infrações sobre aspectos gerais da auditoria independente, que obteve média com variação significativa em relação aos outros grupos (2,9), enquanto a média do grupo do parecer de auditoria obteve média de 2,5, mesma média do planejamento e execução do trabalho do auditor.

Assim, as pequenas variações observadas são de natureza aleatória, o que leva a crer que para os estudantes de auditoria não há diferença na avaliação da gravidade das infrações em função do porte da firma de auditoria e que as punições também não devem ser diferentes.

Por conseguinte, observa-se que os alunos consideram os problemas na emissão do parecer de auditoria menos relevantes que os aspectos gerais relacionados à profissão, no âmbito das punições, apesar de perceberem as gravidades das infrações de maneira semelhante nos três blocos analisados no instrumento de pesquisa (parecer do auditor, planejamento e execução e aspectos gerais de auditoria) com médias semelhantes (3,4;3,3; e 3,4, respectivamente).

Os alunos foram consistentes com o colegiado da CVM com relação à aplicação de advertências e suspensões, pois nenhuma das 15 questões apresentadas aos estudantes obteve médias com tendências contundentes para essas penalidades. Estas respostas sugerem a preferência dos respondentes por aplicar multas pecuniárias como penalidade principal. Do mesmo modo, nos casos reais de penalidades aplicadas pela CVM, observa-se a aplicação de multas como principal meio de sanção aos auditores independentes.

Tabela 4: Análise do tamanho do efeito para emissão do parecer com ressalva

Painel A – Análise do tamanho do efeito para emissão do parecer com ressalva												
Tamanho do efeito	Gravidade da infração			Penalidade para a firma			Big Four × Não Big Four		Gravidade × Punição		Gravidade × Punição	
	Big Four	Não Big Four	Total	Big Four	Não Big Four	Total	Gravidade		Punição		Teste Z	Sig.
							Teste U	Sig.	Teste U	Sig.		
Sem efeito	4,2	4,0	4,1	3,1	2,8	3,0	-1,090	0,276	-0,998	0,318	-6,707	0,000
Efeito de 20%	4,0	3,9	3,9	3,2	2,9	3,1	-0,317	0,751	-1,386	0,166	-6,416	0,000
Efeito de 80%	4,7	4,7	4,7	4,2	4,2	4,2	-0,768	0,443	-0,113	0,910	-5,378	0,000

Painel B – Análise comparativa entre as questões				
	Gravidade		Punição	
	Teste Z	Sig.	Teste Z	Sig.
Sem efeito × Efeito de 20%	-1,209	0,227	-1,064 ^c	0,287
Efeito de 20% × Efeito de 80%	-6,704 ^c	0,000	-7,349 ^c	0,000
Efeito de 80% × Sem efeito	-5,587 ^c	0,000	-6,385 ^c	0,000

Fonte: Elaboração própria.

Notas: (a): Número de respondentes: *Big four* (46) e Não *big four* (44); Teste U: Teste Mann-Whitney; Teste Z: Wilcoxon; (b): Significância Sig. (2 extremidades); (c): com base em postos negativos, enquanto os demais são com base em postos positivos.

5 CONCLUSÃO

O objetivo do presente estudo foi analisar a percepção dos estudantes do curso de graduação em Ciências Contábeis do município do Rio de Janeiro sobre a gravidade das infrações cometidas pelas firmas de auditoria independente e as respectivas punições aplicáveis, por meio de um questionário utilizando diversas situações hipotéticas para avaliação. Complementarmente, este estudo também analisou se houve diferença na gravidade das infrações e no tamanho das punições entre as grandes empresas de auditoria independente (*big four*) e as empresas nacionais de médio porte, segundo a percepção destes estudantes.

Em face do resultado geral da pesquisa, observou-se que os respondentes atribuíram maior grau para a gravidade das infrações cometidas por firmas de auditoria independente do que para as punições aplicáveis. Assim, as infrações consideradas graves não necessariamente receberam punição equivalente. A percepção dos respondentes sobre

a penalidade a ser aplicada para a firma de auditoria também apresenta maior variabilidade do que a avaliação da gravidade da infração cometida.

Adicionalmente, de acordo com os resultados, os estudantes de auditoria não veem diferença na avaliação da gravidade das infrações cometidas em função do porte da firma de auditoria, considerando que as punições também não devem ser diferentes.

Por fim, as questões relacionadas aos aspectos gerais do exercício da profissão receberam penalidades maiores do que as questões relativas ao parecer de auditoria, apesar da análise da infração não indicar diferença significativa na percepção da gravidade das infrações entre os grupos.

Por último, pode-se observar que os respondentes levaram em consideração o tamanho da distorção que dá origem ao parecer com ressalva na avaliação da gravidade das infrações e na aplicação da punição correspondente, pois aplicaram notas maiores para os casos de maior distorção no valor do ativo total da empresa auditada.

Os resultados do presente estudo reiteram a afirmação apresentada por Brandon e Mueller (2008) de que os julgamentos devem ser analisados de maneira estratégica devido à complexidade envolvida na análise e também são consistentes com a afirmação apresentada por Arel, Jennings, Pany e Reckers (2012) de que a divergência

de resultados tem como motivação a diferença da percepção em relação à profissão.

Esta pesquisa contribui com a análise sobre a percepção dos graduandos de contabilidade, mostrando um panorama do que pensam os futuros profissionais da contabilidade a respeito de possíveis infrações e punições aplicáveis.

REFERÊNCIAS

- ABERNATHY, J. L.; BARNES, M.; STEFANIAK, C. M. A summary of 10 years of PCAOB Research: What have we learned? *Journal of Accounting Literature*, Amsterdam, v. 32, n. 1, p. 30-60, 2013.
- ALMEIDA, M. C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- AREL, B.; JENNINGS, M. M.; PANY, K.; RECKERS, P. M. J. Auditor liability: A comparison of judge and juror verdicts. *Journal of Accounting and Public Policy*, Amsterdam, v. 31, n. 5, p. 516-532, 2012.
- BLANKLEY, A. I.; KERR, D. S.; WIGGINS, C. E. A content analysis of CPA firms' correspondence following PCAOB inspections: 2004-2010. *Research in Accounting Regulation*, Amsterdam, v. 24, n. 2, p. 74-89, 2012.
- BRANDON, D. M.; MUELLER, J. M. The influence of jurors' perceptions of auditor tenure on blame. *Advances in Accounting*, Amsterdam, v. 24, n. 1, p. 1-7, 2008.
- BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. Instrução CVM 308. 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. Disponível em: <http://bit.ly/2QD9Acp>. Acesso em: 5 nov. 2018.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TA 700. Dá nova redação à NBC TA 700, que dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. *Diário Oficial da União*, seção 1, Brasília, DF, 4 jul. 2016a. Disponível em: <https://bit.ly/2r6dvG5>. Acesso em: 5 nov. 2018.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TA 705. Dá nova redação à NBC TA 705 que dispõe sobre modificações na opinião do auditor independente. *Diário Oficial da União*, seção 1, Brasília, DF, 4 jul. 2016b. Disponível em: <https://bit.ly/35vPW8x>. Acesso em: 5 nov. 2018.
- BRASIL. Lei nº 13.506, de 13 de novembro de 2017. Dispõe sobre o processo administrativo sancionador na esfera de atuação do Banco Central do Brasil e da Comissão de Valores Mobiliários; altera a Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, a Lei nº 4.829, de 5 de novembro de 1965, a Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, a Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, a Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, a Lei nº 10.214, de 27 de março de 2001, a Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, a Lei nº 11.795, de 8 de outubro de 2008, a Lei nº 12.810, de 15 de maio de 2013, a Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, a Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, o Decreto nº 23.258, de 19 de outubro de 1933, o Decreto-Lei nº 9.025, de 27 de fevereiro de 1946, e a Medida Provisória nº 2.224, de 4 de setembro de 2001; revoga o Decreto-Lei nº 448, de 3 de fevereiro de 1969, e dispositivos da Lei nº 9.447, de 14 de março de 1997, da Lei nº 4.380, de 21 de agosto de 1964, da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, e da Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, seção 1, Brasília, DF, 14 nov. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/36KTXWX>. Acesso em: 5 nov. 2018.
- BRASIL. Lançada audiência pública para nova regra sobre atuação sancionadora da CVM. *Comissão de Valores Mobiliários*, Brasília, DF, 18 jun. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/34DSJuV>. Acesso em: 24 jul. 2019.
- COSTA, N. L. *Erros e problemas na atividade de auditoria independente: uma análise dos processos da CVM*. 2012. 23 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.
- FREITAS, K. W. *Análise de punições aplicadas pela CVM aos auditores independentes*. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.
- FUSIGER, P.; SILVA, L. M. Auditoria independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela Comissão de Valores Mobiliários. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 14., 2014, São Paulo. *Anais* [...]. São Paulo: USP, 2014.
- FUSIGER, P.; SILVA, L. M.; CARRARO, W. B. W. H. Auditoria independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela comissão de valores mobiliários. *Contexto*, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p. 76-93, 2015.
- GRAMLING, A.; RITTENBERG, L. E.; JOHNSTONE, K. M. *Auditoria*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- SPERCEL, T. A Lei 13.506 e a atuação do Banco Central e da CVM. *Machado Meyer*, São Paulo, 22 dez. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2raWz1e>. Acesso em: 24 jul. 2019.
- VELOSO, A. C. C.; FERREIRA, C. O.; AMARAL, H. F.; MARQUES, V. A. Auditando os auditores: motivações dos processos contra auditores junto à comissão de valores mobiliários no período de 2007-2013. *Revista de Auditoria, Governança & Contabilidade*, Monte Carmelo, v. 6, n. 3, p. 46-60, 2015.