



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

**EVELYSE NICOLE CHAVES DE AMORIM**

**AUDITORIA INDEPENDENTE:  
Determinantes da carência de profissionais no mercado brasileiro**

**FLORIANÓPOLIS  
2012**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

**EVELYSE NICOLE CHAVES DE AMORIM**

**AUDITORIA INDEPENDENTE:  
Determinantes da carência de profissionais no mercado brasileiro**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

**FLORIANÓPOLIS  
2012**

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Amorim, Evelyse Nicole Chaves de

Auditoria Independente [dissertação] : Determinantes da carência de profissionais no mercado brasileiro / Evelyse Nicole Chaves de Amorim ; orientador, Ernesto Fernando Rodrigues Vicente - Florianópolis, SC, 2012.

158 p. ; 21cm

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Auditoria independente. 3. Carencia de profissionais. 4. Mercado brasileiro. I. Vicente, Ernesto Fernando Rodrigues. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

**EVELYSE NICOLE CHAVES DE AMORIM**

**AUDITORIA INDEPENDENTE:  
Determinantes da carência de profissionais no mercado brasileiro**

Esta dissertação foi julgada e aprovada, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

---

Prof. Dr. José Alonso Borba  
Coordenador do Curso

Apresentada à comissão examinadora composta pelos seguintes  
professores:

---

Prof. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Dr.  
PPGC/UFSC - **Orientador**

---

Prof. Clóvis Antônio Kronbauer, Ph.D  
PPG em Ciências Contábeis/UNISINOS

---

Prof. Luiz Alberton, Dr.  
PPGC/UFSC

---

Prof. Sérgio Murilo Petri, Dr.  
PPGC/UFSC



À minha família,  
base sólida de amor e sabedoria.





## AGRADECIMENTOS

À Universidade Federal de Santa Catarina, por me oferecer o acesso ao ensino gratuito e de qualidade, tanto na graduação quanto na pós-graduação.

Ao meu orientador, Professor Doutor Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, o meu reconhecimento por sua inteligência, auxílio e paciência.

Aos Professores Doutores Altair Borgert, Bernadete Limongi, José Alonso Borba, Hans Michael van Bellen, Luis Alberton, Rogério Lunkes, Elisete Dahmer Pfither, pela transferência de conhecimentos e pelas amizades construídas.

Aos colegas do Curso de Mestrado, o meu agradecimento pelas discussões e debates, transferência de conhecimentos e parceria durante o curso, nominalmente: Anderson Renan Will, Sandro Vieira Soares, Cláudio Freitas, André Souza, Elen Duran Silveira, Elizângela Duarte, Fernando Richartz, Gissele Nunes, Guillermina Tannuri, Karla Splitter, Leonardo Chaves, Letícia Kruger, Sandra Mara Valmorbidia, Silvana Krugger, Sueli Farias, Tatiane Marques, Gabriela Ligocki e Maria Aparecida Cardozo.

Aos colaboradores dos Conselhos Regionais de Contabilidade e do Conselho Federal de Contabilidade, em especial ao Presidente Juarez Carneiro, Cláudio Petronilho, Cláudio Bifi, Edson, Cláudia Antunes e Danielly da Cunha, por disponibilizarem materiais e auxiliarem na transmissão dos questionários e informações relevantes para a realização deste trabalho.

À Comissão de Valores Mobiliários, o meu agradecimento pela disponibilização de muitas das informações citadas ao longo deste trabalho, principalmente à presidente Maria Helena dos Santos Fernandes de Santana e aos analistas Antônio Roberto da Costa Castro e Thiago Alonso Erthal Salinas.

Aos colegas contadores e auditores independentes, pela colaboração nas respostas aos questionários, que serviram de base para a presente pesquisa.

Aos sócios e colaboradores de nossa firma de auditoria, que perdoaram as minhas ausências e me substituíram com maestria quando precisei dedicar-me ao curso.

Ao colega Rafael Porto Almeida, atuário, que me auxiliou, gentilmente, na finalização da análise dos resultados desta pesquisa.

À minha família, principalmente meus pais, Lourival e Dulce, e meu esposo Jean Hoffmann, obrigada pelo exemplo, apoio, amor, auxílio e estímulo constantes.

“Feliz aquele que transfere o que sabe e aprende o que ensina”  
Cora Coralina



## RESUMO

AMORIM, Evelyse Nicole Chaves de. *Auditoria independente: determinantes da carência de profissionais no mercado brasileiro*. 2012. 158f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade-Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2012.

Esta dissertação aborda o problema da carência de auditores independentes no Brasil. De acordo com pesquisas anteriores, desde 1999, aponta-se para o número insuficiente de auditores no país. Ressalta-se que, em 2011, os auditores independentes certificaram cerca de R\$ 1,8 trilhão do patrimônio das companhias abertas brasileiras, o que representa, aproximadamente, 45% do PIB do Brasil, no mesmo ano. Devido à relevância desta atividade para o funcionamento dos mercados e da carência de auditores independentes apontada, apresenta-se a questão que se busca responder: quais os principais motivos para a carência de auditores independentes no mercado brasileiro? Para tanto, o objetivo geral deste trabalho é identificar quais os principais motivos para a carência de auditores independentes no mercado do brasileiro, com vistas a compreender a situação atual da profissão. Para atingir o objetivo geral da presente pesquisa, foram definidos os objetivos específicos: a) apresentar um retrato do mercado de auditoria brasileiro; b) identificar quais os principais motivos elencados pelas firmas de auditoria independente para a carência de auditores independentes no mercado brasileiro, e c) identificar quais os principais motivos apontados pelos contadores habilitados para a carreira de auditor quanto à carência de auditores independentes no Brasil. Trata-se de uma pesquisa exploratório-descritiva, de caráter teórico-empírico, realizada mediante aplicação de questionário. Na análise dos resultados, identificaram-se 357 firmas de auditoria e 790 auditores na condição de responsáveis técnicos. Além disso, constatou-se que existem apenas 24 auditores independentes no Brasil com todas as habilitações ativas. Obteve-se um retorno de 661 contadores, sendo que 81% afirmaram que existe carência de auditores independentes no Brasil e que os principais motivos são: falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis, falta de conhecimento da profissão, falta de estímulo/oportunidade nas firmas de auditoria, elevada carga de trabalho e baixa remuneração. Das 44 firmas de auditoria respondentes, 74% afirmaram que existe carência de auditores independentes no Brasil e os principais motivos apontados

são a falta de profissionais habilitados, a baixa remuneração e valorização, e as exigências técnicas e profissionais do mercado. Por fim, constatou-se que fatores como formação/ensino, remuneração/valorização dos auditores e exigências técnicas e profissionais do mercado afetam diretamente a carência destes profissionais, na opinião dos contadores e das firmas de auditoria. Em resumo, acredita-se, com base nas evidências empíricas obtidas e ao enfatizar os fatores positivos - diversidade de conhecimento e experiências adquiridas, dinamismo, responsabilidades e relevância da profissão -, que com um trabalho efetivo das firmas de auditoria, em conjunto com as universidades, poderá haver um aumento na opção pela carreira de auditor, já que 78% dos contadores demonstraram interesse por esta atividade.

**Palavras-chave:** Auditor independente. Mercado de auditoria. Carência de profissionais.

## ABSTRACT

AMORIM, Evelyse Nicole Chaves de. *Independent audit: determinants of the lack of professionals in the Brazilian market*. 2012. 158p. Dissertation n (Master in Accounting) - Graduate Program in Accounting - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2012.

This dissertation addresses the problem of lack of independent auditors in Brazil. According to previous research, since 1999, indicates to the insufficient number of auditors in Brazil. It should be emphasized that in 2011, the independent auditors have certified about R\$ 1.8 trillion worth of the Brazilian companies, representing approximately 45% of Brazil's GDP in the same year. Due to the relevance of this activity to the functioning of markets and the lack of independent auditors have already pointed out, presents the question that seeks to answer: what are the main reasons for the lack of independent auditors in the Brazilian market? Therefore, the objective of this work is to identify the main reasons for the lack of independent auditors in the Brazilian market, in order to understand the current situation of the profession. To achieve the general objective of this research, the specific objectives were defined: a) present a picture of the audit market in Brazil; b) identify the main reasons listed by independent audit firms to the lack of independent auditors in the Brazilian market, and c) identify the main reasons given by accountants qualified for a career as an auditor of the lack of independent auditors in Brazil. This is an exploratory-descriptive research, theoretical and empirical character, performed through a questionnaire. In analyzing the results it was identified 357 firms and 790 auditors in the audit condition of technical experts. Furthermore, it was found that there are only 24 auditors in Brazil with all active qualifications. We obtained a return of 661 accountants, and 81% said there is a lack of independent auditors in Brazil and that the main reasons are: the lack of encouragement during the course of accounting, lack of knowledge about the profession, lack of stimulation / opportunity in audit firms, high workload and low pay. Of the 44 audit firms respondents, 74% said there is a lack of independent auditors in Brazil and the main reasons cited are lack of skilled professionals, low pay and valuation, and the technical requirements and market professionals. Finally, it was found that factors such as training / education, pay / auditors valuation, and the technical and professional requirements of the market directly affect the lack of these

professionals, in the opinion of accountants and accounting firms. In summary it is believed, based on empirical evidence obtained by emphasizing the positive factors - diversity of knowledge and experiences acquired, dynamism, responsibility and relevance of the profession - an effective work of audit firms in conjunction with the universities there may be an increase in the pursuit of career auditor, since 78% of accountants have shown interest in this activity.

**Keywords:** Independent Auditor. Audit market. Lack of professionals.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Atividades de controle para firmas de auditoria.....	59
Figura 2 – Distribuição regional das firmas de auditoria e tempo de registro.....	83
Figura 3 – Distribuição regional dos auditores registrados no CNAI, BACEN e SUSEP.....	91
Figura 4 – Distribuição regional dos responsáveis técnicos, por média de experiência.....	92



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 –	Evolução do número de auditores registrados, período 2004 a 2011.....	87
Gráfico 2 –	Evolução dos inscritos e aprovados no CNAI, período 2001 a 2011.....	91
Gráfico 3 –	Principais fatores que desestimulam a escolha da carreira de auditor independente, segundo os contadores.....	105
Gráfico 4 –	Principais fatores que estimulam a escolha da carreira de auditor independente, segundo os contadores.....	109



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	A evolução da auditoria no mundo.....	44
Quadro 2 –	Evolução da auditoria no Brasil.....	53
Quadro 3 –	Resoluções de auditoria independente.....	58
Quadro 4 –	Normativos da CVM de auditoria.....	62
Quadro 5 –	Comunicados técnicos de auditoria emitidos pelo IBRACON.....	67
Quadro 6 –	Étapas da carreira de auditor conforme a legislação vigente.....	69
Quadro 7 –	Artigos de estudos similares.....	77
Quadro 8 –	Teses de estudos similares.....	78
Quadro 9 –	Dissertações de estudos similares.....	80
Quadro 10 –	Filiais das firmas de auditoria das Big-4, por estados.....	85
Quadro 11 –	Firmas de auditoria da região norte.....	143
Quadro 12 –	Firmas de auditoria da região nordeste.....	145
Quadro 13 –	Firmas de auditoria da região centro-oeste.....	146
Quadro 14 –	Firmas de auditoria da região sudeste.....	153
Quadro 15 –	Firmas de auditoria da região sul.....	156
Quadro 16 –	Filiais das firmas de auditoria independente do, por região do Brasil.....	158



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição dos auditores registrados no CNAI, BACEN e SUSEP, por estado.....	90
Tabela 2 – Auditores x habitantes x contadores do Brasil.....	94
Tabela 3 – Retorno dos questionários das firmas de auditoria.....	97
Tabela 4 – Opinião sobre a carência de auditores independentes no Brasil.....	98
Tabela 5 – Atuação profissional dos contadores respondentes.....	101
Tabela 6 – Carência de auditores independentes, na opinião dos contadores.....	102
Tabela 7 – Fatores que desestimulam a escolha da carreira de auditor independente.....	103
Tabela 8 – Nível de interesse dos contadores pela carreira de auditor.....	106
Tabela 9 – Fatores que estimulam a escolha da carreira de auditor independente.....	108





## **LISTA DE SIGLAS**

BACEN – Banco Central do Brasil  
CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CNAI – Cadastro Nacional dos Auditores Independentes  
CPA – Certified Public Accountant  
CRC – Conselho Regional de Contabilidade  
CVM – Comissão de Valores Mobiliários  
IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa  
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil  
IFAC – International Federation of Accountants  
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade  
PIB – Produto Interno Bruto  
SOX – Sarbanes Oxley  
SUSEP – Superintendência de Seguros Privados



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>31</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA.....	31
<b>1.1.1 Objetivo geral.....</b>	<b>32</b>
<b>1.1.2 Objetivos específicos.....</b>	<b>32</b>
1.2 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA.....	33
1.3 DELIMITAÇÃO E LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	34
<b>2 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>35</b>
2.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	35
2.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	37
2.3 APRESENTAÇÃO DESCRITIVA DO QUESTIONÁRIO.....	37
<b>2.3.1 Questionário encaminhado aos contadores do Brasil.....</b>	<b>37</b>
<b>2.3.2 Questionário encaminhado às firmas de auditoria brasileiras</b>	<b>38</b>
<b>3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>41</b>
3.1 AUDITORIA: ORIGEM, CONCEITOS E BENEFÍCIOS.....	41
<b>3.1.1 Origem da auditoria.....</b>	<b>41</b>
<b>3.1.2 Conceitos de auditoria.....</b>	<b>45</b>
<b>3.1.3 Benefícios da auditoria.....</b>	<b>46</b>
3.2 EVOLUÇÃO DA AUDITORIA NO BRASIL: HISTÓRICO, NORMAS, REQUISITOS E ÓRGÃOS REGULADORES E FISCALIZADORES.....	49
<b>3.2.1 Histórico no Brasil.....</b>	<b>49</b>
<b>3.2.2 Normas e requisitos para a auditoria no Brasil.....</b>	<b>53</b>
<b>3.2.3 Órgãos reguladores e fiscalizadores da atividade de auditoria.....</b>	<b>59</b>
3.2.3.1 Comissão de Valores Mobiliários.....	60
3.2.3.2 Conselho Federal de Contabilidade.....	63
3.2.3.3 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.....	64
3.3 AUDITORES INDEPENDENTES NO BRASIL: FORMAÇÃO, IMPORTÂNCIA E EXIGÊNCIAS TÉCNICAS E PROFISSIONAIS..	68
<b>3.3.1 Formação exigida dos auditores independentes do Brasil.....</b>	<b>68</b>
<b>3.3.2 A importância dos auditores independentes.....</b>	<b>71</b>
<b>3.3.3 Exigências técnicas e profissionais dos auditores independentes.....</b>	<b>73</b>
<b>3.3.4 Estudos similares.....</b>	<b>75</b>
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>81</b>
4.1 O MERCADO DE AUDITORIA NO BRASIL.....	81
<b>4.1.1 Um retrato das firmas de auditoria brasileiras.....</b>	<b>81</b>

4.1.1.1 Levantamento das firmas de auditoria brasileiras: distribuição geográfica e tempo de registro.....	83
4.1.1.2 Distribuição das filiais das firmas de auditoria.....	85
4.1.1.3 Firmas que auditam companhias abertas.....	86
<b>4.1.2 Um retrato dos auditores independentes do Brasil.....</b>	<b>86</b>
4.1.2.1 Levantamento de auditores independentes registrados na CVM.....	87
4.1.2.2 Levantamento dos auditores cadastrados no CNAI, BACEN e SUSEP.....	89
4.1.2.3 Tempo médio de experiência dos responsáveis técnicos vinculados às firmas de auditoria por localização geográfica.....	92
4.1.2.4 Comparativo do número de auditores x contadores x população brasileira.....	93
<b>4.2 ANÁLISE DOS QUESTIONÁRIOS ENVIADOS PARA AS FIRMAS DE AUDITORIA BRASILEIRAS.....</b>	<b>96</b>
<b>4.2.1 Distribuição das firmas de auditoria independente respondentes.....</b>	<b>97</b>
<b>4.2.2 A opinião das firmas de auditoria acerca da carência de auditores independentes.....</b>	<b>97</b>
<b>4.2.3 Forma de captação, seleção e desligamento dos auditores independentes nas firmas de auditoria.....</b>	<b>99</b>
<b>4.3 ANÁLISE DOS QUESTIONÁRIOS ENVIADOS AOS CONTADORES DO BRASIL.....</b>	<b>100</b>
<b>4.3.1 Perfil dos contadores respondentes.....</b>	<b>100</b>
<b>4.3.2 A opinião dos contadores acerca da carreira de auditor.....</b>	<b>101</b>
<b>4.3.3 Interesse dos contadores pela carreira de auditor independente.....</b>	<b>106</b>
<b>4.3.4 Fatores que estimulam os contadores para a carreira de auditor independente.....</b>	<b>107</b>
<b>4.4 DETERMINANTES DA CARÊNCIA DE AUDITORES INDEPENDENTES NO MERCADO BRASILEIRO.....</b>	<b>111</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>115</b>
5.1 CONCLUSÕES.....	115
5.2 SUGESTÕES PARA NOVAS PESQUISAS.....	117
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>119</b>
<b>APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS CONTADORES REGISTRADOS NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE.....</b>	<b>127</b>

<b>APÊNDICE B</b> – QUESTIONÁRIO ENVIADO ÀS FIRMAS DE AUDITORIA REGISTRADAS NA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS.....	133
<b>APÊNDICE C</b> – QUESTIONÁRIO <i>ON LINE</i> DO GOOGLE.DOCS PARA OS CONTADORES.....	139
<b>APÊNDICE D</b> – QUESTIONÁRIO <i>ON LINE</i> DO GOOGLE.DOCS PARA AS FIRMAS DE AUDITORIA.....	141
<b>APÊNDICE E</b> – DISTRIBUIÇÃO DAS FIRMAS DE AUDITORIA POR ESTADO E REGIÃO.....	143
<b>APÊNDICE F</b> – DISTRIBUIÇÃO DAS FILIAIS DE AUDITORIA POR ESTADO E REGIÃO.....	157



# 1 INTRODUÇÃO

Esta seção introdutória aborda: (i) a contextualização sobre o tema de pesquisa, sendo apresentado, ao final, o problema de pesquisa; (ii) o objetivo geral; (iii) os objetivos específicos; e (iv) a justificativa, relevância e delimitação da pesquisa.

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

A atividade de auditoria foi regulamentada no Brasil em 1965, momento a partir do qual passou a ganhar importância e destaque no cenário brasileiro. Trata-se de uma atividade que garante confiança a acionistas e investidores, por verificar se as demonstrações contábeis das entidades refletem, em todos os aspectos relevantes, a sua real situação financeira, patrimonial e econômica, bem como se os controles internos adotados são satisfatórios.

Segundo Beuren, Cunha e Correa (2010), o trabalho executado pelo auditor está relacionado às percepções de confiabilidade, ética, responsabilidade e credibilidade perante a sociedade, que é demonstrada com a sua opinião, emitida no respectivo parecer de auditoria.

No que concerne ao papel do profissional da auditoria, verifica-se que o auditor tem a função de dar suporte à criação de controles internos competentes, de modo a tornar mínima a ocorrência de fraudes, erros e quaisquer atos de corrupção. É prerrogativa do auditor a avaliação das medidas adotadas nas empresas, o acompanhamento de resultados, a certificação da veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, justamente para gerar credibilidade aos negócios e também para o público externo das entidades auditadas. (ALBERTON, 2002; SILVA, 2008).

Nesse contexto, salienta-se que, segundo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), apenas em 2011, os auditores independentes certificaram cerca de R\$ 1,8 trilhão do patrimônio das companhias abertas brasileiras, o que representa, aproximadamente, 45% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil, no mesmo ano. (CVM, 2012).

De acordo com a área de Recursos Humanos da KPMG, em entrevista ao Jornal Valor Econômico (2011), a demanda por auditores cresceu 30%, no ano de 2011, e um dos motivos para este aumento pode ser explicado pelas empresas não especializadas em auditoria, que passaram a disputar estes profissionais desde o ano passado. Já, na opinião da assessoria da Deloitte, esperava-se um crescimento na demanda desses profissionais de 20%, em 2011. A firma de auditoria

ainda asseverou que há assédio de outras empresas pelos auditores e que o impacto nos salários já começou a acontecer no ano passado, com a tentativa de retenção destes profissionais.

Kanitz (1999) já chamava a atenção para o número insuficiente de auditores no Brasil, fazendo uma relação entre número de habitantes *versus* auditores em diversos países. De acordo com o autor, no Brasil há oito auditores para cada grupo de 100.000 pessoas, enquanto que, na Dinamarca e na Holanda, a média é de 100 auditores para cada grupo de 100.000 habitantes.

Holland (1999) também afirma que o Brasil é um dos países menos auditados do mundo e compara o número relativo de auditores existente em nosso país com o de outras nações: nos EUA há um auditor para cada grupo de 2.327 habitantes; na Inglaterra a relação é de um para cada grupo de 1.316 pessoas; na Holanda é de um para 899. Enquanto isso, no Brasil, a relação é de um auditor para 24.615 habitantes. E completa mencionando que o fato de o Brasil ser um dos países menos auditados do planeta constitui um desestímulo à prestação de contas com ética.

Dessa forma, por serem os auditores os responsáveis pela certificação das demonstrações contábeis de companhias abertas, instituições financeiras, seguradoras, entidades de previdência privada, além de entidades de grande porte, após a publicação de Lei nº 11.638/2007, é de suma importância atentar para a realidade dessa profissão.

Devido à relevância deste tipo de atividade para o funcionamento dos mercados e também em razão da carência de auditores independentes, apontada em estudos anteriores, apresenta-se a questão que esta pesquisa busca responder: **quais os principais motivos para a carência de auditores independentes no mercado brasileiro?**

### **1.1.1 Objetivo geral**

O objetivo geral do presente estudo é identificar quais os principais motivos para a carência de auditores independentes no mercado brasileiro, com vistas a compreender a situação atual da profissão.

### **1.1.2 Objetivos específicos**

Para atingir o objetivo geral da presente pesquisa, apresenta-se os seguintes objetivos específicos:



a) apresentar um retrato do mercado de auditoria brasileiro, principalmente no que tange às firmas de auditoria independente e aos auditores registrados na CVM, Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI), Banco Central do Brasil (BACEN) e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);

b) identificar quais os principais motivos apresentados pelas firmas de auditoria para a carência de auditores independentes no mercado brasileiro, bem como os principais desafios na captação e contratação destes profissionais;

c) identificar quais os principais motivos apontados pelos contadores habilitados para a carreira de, relativamente à carência de auditores independentes no Brasil, assim como os fatores que estimulam e desestimulam a escolha da carreira.

## 1.2 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

A realização desta pesquisa ocorre em função das três condições básicas propostas por Castro (1977): originalidade, importância e viabilidade.

Em relação à originalidade, a pesquisa se justifica por não ter sido localizado nenhum outro estudo que verse sobre os motivos da carência de profissionais de auditoria no Brasil.

A importância da pesquisa está ligada à relevância da auditoria e do profissional auditor independente na certificação do patrimônio das entidades (aproximadamente 45% do PIB nacional, apenas em 2011), assim como ao fortalecimento do mercado de capitais no Brasil.

Além disso, pretende-se fazer uma contribuição teórica à comunidade científica sobre os temas “mercado de auditoria” e “profissão de auditor independente” no Brasil, a partir de revisão sistêmica da literatura, e também para toda a classe contábil (professores das universidades, contadores em geral, auditores, firmas de auditoria, órgãos de classe e outros interessados), pela identificação dos fatores que contribuem para a carência de profissionais de auditoria no mercado brasileiro.

Por consequência, os resultados desta pesquisa auxiliarão de diversas formas: os interessados no mercado de auditoria, na busca pelas firmas; as universidades, na forma de abordagem da disciplina e informações acerca da profissão e do mercado; a preparação dos alunos como profissionais; e as próprias firmas de auditoria e órgãos de classe, por permitir identificar os motivos que determinam a carência desses profissionais no mercado.

No tocante a viabilidade da pesquisa, verifica-se que há tempo hábil para a sua realização, assim como há o interesse do órgão de classe, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no estudo proposto, possibilitando o envio dos questionários aos contadores de todo o Brasil.

A respeito do questionário da pesquisa, também há viabilidade de sua aplicação, haja vista a identificação dos endereços eletrônicos disponibilizados no sítio da CVM, o que permitiu o seu envio às firmas de auditoria independente registradas neste órgão.

### 1.3 DELIMITAÇÃO E LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa se limitou a investigar a opinião dos contadores registrados nos Conselhos Regionais de Contabilidade do Brasil (CRCs) e firmas de auditoria independente registradas na CVM sobre a carência de auditores independentes no Brasil, mediante a aplicação de questionário entre os meses de dezembro de 2011 e abril de 2012.

Importante salientar que, não obstante os questionários terem sido enviados a todos os estados brasileiros, tanto para contadores quanto para firmas de auditoria, não obteve-se respostas de alguns estados da federação, mesmo ocorrendo o re-envio dos questionários por no mínimo duas vezes. Entretanto, firmas de auditoria e contadores de todas as regiões do Brasil se manifestaram, respondendo ao questionário.

Também merece destaque o fato de que a atualização das informações constantes no sítio da CVM é de responsabilidade das firmas de auditoria e que alguns e-mails extraídos da página foram dados como inválidos, após o envio do questionário, retornando ao remetente.

Em virtude da representatividade que as firmas de auditoria denominadas Big-4 têm no mercado, efetuou-se contato, através de telefone e e-mail, com as referidas empresas. Entretanto, obteve-se resposta de apenas duas das quatro maiores firmas de auditoria.

A proporção de respostas entre as diferentes regiões do Brasil diverge da proporção de contadores e de firmas de auditoria localizadas nessas regiões, motivo pelo qual o resultado da pesquisa está limitado a esses fatores e será apresentado de forma regionalizada, com vistas a compreender as diferenças regionais da profissão e do mercado.

Por fim, destaca-se que a presente pesquisa está limitada à análise das respostas dos contadores e das firmas de auditoria brasileiros.

## 2 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para elucidar a preferência pelo método de pesquisa utilizado e a forma como foi aplicado, estruturou-se a metodologia em três itens. O primeiro apresenta o enquadramento metodológico. O segundo descreve a população e a amostra. O terceiro contém a descrição das perguntas dos questionários.

### 2.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O presente trabalho se define como pesquisa exploratório-descritiva, de caráter teórico-empírico, que tem como objetivo identificar quais os principais motivos para a carência de auditores independentes no mercado brasileiro, mediante a aplicação de questionário.

Na interpretação de Gil (1999), descrever consiste em identificar, relatar e comparar. Para o autor, as pesquisas deste tipo se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.

O presente estudo visa descrever fatos de um levantamento prático. Segundo Richardson (1999, p. 71): “Os estudos de natureza descritiva propõem-se investigar o ‘que é’, ou seja, a descobrir as características de um fenômeno como tal. Nesse sentido, são considerados como objeto de estudo uma situação específica, um grupo ou indivíduo”.

Ainda com relação à pesquisa descritiva, Pinheiro (2010) aduz que ela objetiva oferecer uma descrição de determinada população ou fenômenos ou o estabelecimento de relações ente variáveis.

De acordo com Fachin (2003) a pesquisa exploratória possui variáveis que são manipuladas de maneira preestabelecida e seus efeitos suficientemente controlados e conhecidos pelo pesquisador para observação do estudo. Esse método remete a aceitar os resultados como se apresentam, sem emitir opiniões. Depois de dimensionados, o pesquisador pode tirar conclusões a respeito dos resultados.

Ainda sobre a pesquisa exploratória, Beuren e Raupp (2006, p. 80) afirmam que:

A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a

torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa.

Quanto à abordagem do problema, o estudo fez uso da pesquisa predominantemente qualitativa. Para Richardson (1999, p. 90), “a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos”.

De acordo com Roesch (2006), a pesquisa qualitativa é adequada para o julgamento formativo, quando se trata de melhorar a efetividade de uma situação.

A presente pesquisa também é considerada quantitativa devido à utilização de procedimentos sistemáticos (estatísticos) para descrição e explicação dos resultados. A pesquisa quantitativa, explicam Beuren e Raupp (2006), emprega instrumentos estatísticos tanto na coleta como no tratamento dos dados.

Quanto aos procedimentos, o critério de busca da base teórica se concentrou, principalmente, em periódicos da área de pesquisa em Administração e Ciências Contábeis; anais de congressos de Contabilidade e bancos de teses e dissertações dos principais programas de pós-graduação do Brasil. Além disso, utilizou-se alguns jornais com matérias recentes sobre o mercado de auditoria.

A estratégia de investigação foi definida por palavras-chave mais constantes no projeto da presente pesquisa: Mercado de Auditoria (*Audit Market*), Auditor Independente (*Independent Auditor*) e Auditoria no Brasil (*Audit in Brazil*). A busca ocorreu no site da Universidade Federal de Santa Catarina, na área da biblioteca universitária, onde estão localizados e disponibilizados os periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

Após o levantamento dos artigos, teses e dissertações, como mencionado, efetuou-se a leitura dos resumos e, posteriormente, das introduções e das conclusões, com o propósito de identificar os materiais que serviriam como fontes de informações para a presente pesquisa.

Os dados utilizados para este estudo são de fonte primária e secundários, por meio da aplicação de questionário com perguntas abertas e fechadas. Para Richardson (1999) uma fonte primária é aquela que tem relação direta com o acontecimento, como questionários, entrevistas, entre outros.

## 2.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Segundo Richardson (1999) a população é o conjunto de elementos que serão analisados e que possuem determinadas características.

A população da presente pesquisa compreende os contadores com registro nos CRCs do Brasil e as firmas de auditoria registradas na CVM.

Vale destacar que, de acordo com dados coletados na CVM, a população de firmas de auditoria registradas neste órgão, em outubro de 2011 era de 357. Segundo o CFC, no mesmo período, o número de contadores registrados nos CRCs de todo o país era de 288.505.

A amostra da presente pesquisa é composta por 661 contadores e 44 firmas de auditoria que responderam ao questionário. Destaca-se que seriam necessárias 385 respostas dos contadores registrados nos CRCs de acordo com os cálculos do grau de confiança da amostra. Além disso, duas das empresas consideradas Big-4 responderam ao questionário das firmas de auditoria, e, de acordo com Mattos (2005), as quatro maiores do setor dominam 80% do mercado brasileiro.

## 2.3 APRESENTAÇÃO DESCRITIVA DO QUESTIONÁRIO

O questionário “A” foi elaborado com vistas a identificar a opinião dos contadores habilitados para a carreira de auditor a respeito de fatores que estimulam ou desestimulam a escolha da carreira de auditor independente, assim como o nível de interesse destes profissionais pela carreira de auditor e os principais motivos que determinam a carência de auditores no mercado.

O questionário “B” foi preparado com o objetivo de identificar quais os principais motivos da carência de auditores independentes no mercado brasileiro, assim como as causas de desligamentos, formas de captação, vagas em aberto etc.

### 2.3.1 Questionário encaminhado aos contadores do Brasil

No que se refere à investigação da opinião dos contadores do Brasil acerca da carência de auditores independentes, aplicou-se questionário previamente testado com discentes e contadores da turma de 2011 do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, em Florianópolis.

O pré-teste ocorreu em dezembro de 2011 e obteve 17 respostas de discentes do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da UFSC. As respostas auxiliaram o aprimoramento de algumas questões.

O questionário destinado aos contadores (Apêndice A) foi enviado por e-mail, em fevereiro de 2012, pelos CRCs do Brasil, com o apoio do CFC.

Salienta-se que se optou por aplicar o questionário via e-mail, com um link para respostas no *googles docs* (Apêndice A), para facilitar o processo, tanto de envio quanto de obtenção das respostas.

Vale destacar que o cadastramento de e-mail de contadores nos CRCs é opcional; Portanto, é válido supor que alguns contadores não tenham recebido o e-mail e que alguns destes endereços eletrônicos não estejam atualizados nos respectivos conselhos.

Assim, o questionário A, remetido aos contadores registrados nos CRCs era composto por quinze perguntas. As quatro primeiras questões tratavam do perfil dos contadores – sexo, faixa etária, região e local de atuação – da sua formação – tempo médio de registro no respectivo CRC e ramo de atuação profissional.

Na segunda parte do questionário, foram abordadas as demais questões, foco da presente pesquisa, relacionadas com a carência de auditores independentes no Brasil e seus motivos, assim como o interesse pela carreira, os fatores que estimulam e desestimulam a escolha da profissão e, ainda, se o profissional tem algum tipo de relacionamento com auditoria, atualmente.

### **2.3.2 Questionário encaminhado às firmas de auditoria brasileiras**

No que se refere à investigação da opinião das firmas de auditoria brasileiras acerca da carência de auditores independentes, aplicou-se questionário previamente testado com as firmas de auditoria de Santa Catarina, por acessibilidade. Os destinatários dos questionários foram os responsáveis pelo endereço eletrônico da firma divulgado no sítio da CVM.

O pré-teste ocorreu em dezembro de 2011 e obteve quatro respostas de empresas de auditoria, com considerações que resultaram no aprimoramento de algumas questões.

O questionário elaborado para as firmas de auditoria (Apêndice B) foi enviado por e-mail, entre os meses de janeiro de 2012 e maio de 2012, pela pesquisadora, após levantamento dos endereços de e-mail das empresas de auditoria no site da CVM.

Destaca-se que os e-mails foram encaminhados no mínimo duas vezes a todas as firmas de auditoria que não responderam a pesquisa. Além disso, efetuou-se contato telefônico com as firmas de auditoria denominadas Big-4, reforçando a solicitação de respostas. Após a solicitação, obteve-se o retorno de apenas delas.

De igual forma, aplicou-se o questionário via e-mail, com um link para respostas no *googles docs* (Apêndice B), para agilizar o processo de envio e de retorno das respostas.

Vale destacar que, após análise dos dados cadastrais das firmas de auditoria no site da CVM, constatou-se a existência de alguns dados desatualizados, o que permite supor que algumas firmas não tenham recebido o e-mail ou que alguns endereços eletrônicos não estejam atualizados no órgão regulador, como ressaltado na seção 1.3, relativamente às delimitações do trabalho.

O questionário enviado às firmas de auditoria do Brasil contemplava quatorze perguntas. Do total de perguntas do questionário, quatro se referiam ao perfil das firmas, como região e estado de atuação. As outras dez perguntas versavam sobre a opinião dos respondentes acerca da carência de auditores e quais os principais motivos, assim como a forma de seleção de candidatos, o perfil de profissionais buscado, o tempo médio de preenchimento de vagas, os principais motivos de desligamento, o tempo médio dos auditores na empresa e outras informações a respeito das dificuldades encontradas pelos profissionais de auditoria.

Ressalta-se que foi enfatizada aos participantes a liberdade de exporem suas opiniões sobre a carência e da carreira de auditor em diversas perguntas, tanto do questionário A quanto do questionário B.





### 3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, é apresentado o referencial teórico utilizado para os contrapontos com os resultados obtidos, a saber: (i) auditoria: origem, conceitos e benefícios; (ii) evolução da auditoria no Brasil: histórico, normas e requisitos, órgãos de classe e fiscalizadores; (iii) auditores independentes no Brasil: formação, importância e exigências técnicas e profissionais.

#### 3.1 AUDITORIA: ORIGEM, CONCEITOS E BENEFÍCIOS

Nesta seção, abordam-se aspectos do surgimento da auditoria no mundo, assim como a origem do termo, os significados, os conceitos envolvidos e, por fim, os benefícios desta atividade para o mercado e para as organizações.

##### 3.1.1 ORIGEM DA AUDITORIA

Diversos são os entendimentos a respeito da origem da auditoria no mundo, bem como sobre a origem da expressão “auditoria”.

Attie (2010) afirma que o termo “auditoria” pode ter vindo da origem latina, que significava aquele que ouve. Já a expressão inglesa “*to audit*” significa examinar, ajustar e corrigir, enquanto que *auditing* tem o sentido de representar o conjunto de procedimentos técnicos utilizados na revisão dos registros contábeis.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 34):

Auditoria começa em época tão remota quanto à contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara.

Sá (2009, p. 21) concorda alegando que: “[...] existem provas arqueológicas de inspeções e verificação de registros realizados entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano, que datam de mais de 4.500 anos a.C.”.

Pelos relatos de Franco e Marra (2000), os primeiros registros da atividade de auditoria datam de 1314 e, segundo a Enciclopédia Britânica, já se efetuava a auditoria de contas públicas com registros

nesta data. Contudo, caracterizou-se como atividade regulamentada e organizada somente a partir da metade do século XIX.

Perez Júnior (1998) sustenta que a auditoria teve início na Itália, nos séculos XV e XVI, em virtude da riqueza do próprio clero.

Boynton, Johnson e Kell (2002) destacam a forte relação britânica com os EUA, no século XIX, e que investidores escoceses e ingleses enviavam seus auditores para verificar as condições das empresas americanas onde aplicavam seus recursos.

Crepaldi (2010, p. 191) também relata que “o primeiro auditor provavelmente foi um proficiente guarda livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI que, pela reputação e sabedoria técnica passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações”.

O autor ainda completa dizendo que o termo auditar teria aparecido no século XIII, na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I, e que na Idade Média, têm-se notícia de diversos profissionais efetuando atividades de auditoria, como em 1310 os conselhos londrinos e em 1640 o tribunal de contas, em Paris. (CREPALDI, 2011, p. 191).

Assim, ao alcançar um maior grau de evolução, a auditoria de empresas teve sua legislação promulgada já na Revolução Industrial. Em seguida, nos Estados Unidos, em 1896, New York aprovou a legislação sobre registro de CPAs. Em 1917, o *American Institute of Accountants* foi criado e depois denominado *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, passando a ser a voz da profissão de auditor nos EUA. No ano de 1932, após o crash da Bolsa de NY, passou-se a exigir que todas as empresas listadas na Bolsa de Valores de New York obtivessem parecer de auditoria de CPAs, o que aumentou consideravelmente a procura por serviços de auditoria. (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Alberton (2002) explica que as primeiras auditorias, denominadas auditorias corretivas, visavam detectar desfalques e fraudes, bem como verificar a honestidade dos administradores. O objetivo era assegurar aos proprietários que os empregados contratados controlavam corretamente as contas, que não faltava nenhum bem e que as cifras eram exatas. Estas auditorias atingiam todas as operações e registros contábeis.

Já, para Almeida (2011), de forma mais genérica, a atividade de auditoria surgiu pela evolução do capitalismo, que expandiu o mercado e acirrou a concorrência, tornando necessário o aprimoramento de controles internos para reduzir custos e favorecer a transparência dos negócios.

Amorim (2010) e Oliveira e Diniz (2008) apresentam um resumo que elucida a evolução da auditoria no mundo, conforme poderá ser observado no Quadro 1:

<b>Ano</b>	<b>Fatos</b>
1756	A Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do Capitalismo propiciaram impulso para a profissão do auditor devido ao surgimento das primeiras fábricas.
1880	Surgimento da Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra.
1887	Surgimento da Associação dos Contadores Públicos Certificados nos Estados Unidos.
1894	Surgimento do Instituto de Contadores Públicos na Holanda.
Início do século XX	Nascimento das grandes corporações americanas e rápida expansão do mercado de capitais.
1916	Surgimento do Instituto de Contadores Públicos que sucede a Associação dos Contadores Públicos Certificados, criada em 1887, nos Estados Unidos.
1922	Primeiro artigo publicado no Brasil sobre auditoria, intitulado “A Contabilidade na Grã-Bretanha” (RICARDINO; CARVALHO, 2004).
1929	Crise de 1929 e, por consequência, quebra da Bolsa de Valores.
Início dos anos 30	O Instituto de Contadores Públicos que sucedeu a Associação dos Contadores Públicos Certificados, criada em 1887 nos Estados Unidos regulamenta normas e padrões contábeis por profissionais altamente capacitados.
1934	Surgimento da SEC ( <i>Secury and Exchange Comission</i> ), nos Estados Unidos, aumentando a importância da profissão do Auditor como guardião da transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais.
1947	Declaração de Responsabilidade do Auditor Interno.
1957	Primeiro livro publicado sobre auditoria no Brasil é de autoria do Prof. Dr. Antonio Lopes de Sá intitulado Curso de Auditoria. (RICARDINO; CARVALHO, 2004).
1965	Criação da Lei nº 4.728/1965, que dispõe sobre o funcionamento do mercado de capitais com o objetivo de oferecer maior segurança e proteção aos investidores.

Ano	Fatos
1971	Criação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).
1972	Resolução nº 220, o Banco Central estabelece as condições para o registro dos auditores independentes.
1972	Resolução nº 321 do Conselho Federal de Contabilidade aprova normas e procedimentos de auditoria.
1973	Surgimento do <i>Financial Accounting Standards Board</i> (FASB), nos Estados Unidos, com o objetivo de determinar e aperfeiçoar procedimentos, conceitos e normas contábeis.
1976	Criação da Lei nº 6.404 – Lei das Sociedades por Ações, com o objetivo de normatizar as práticas e os relatórios contábeis.
1976	Surgimento da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), aumentando a importância da profissão do auditor como guardião da transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais brasileiro.
1977	Criação do <i>International Federation of Accounting</i> (IFAC), com a missão de emitir padrões profissionais e guias de recomendações, além de buscar a convergência internacional desses padrões.
1997	Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 829, aprovou a NBC T 11, que dispõe sobre os padrões para a auditoria independentes das demonstrações contábeis. (RICARDINO; CARVALHO, 2004).
2001	Criação do <i>International Accounting Standards Board</i> (IASB), com sede na Grã-Bretanha e que assume a responsabilidade de estudos de padrões contábeis com o objetivo da harmonização internacional das normas contábeis.
2002	Lei Sarbanes – Oxley foi assinada nos Estados Unidos e estabelece severas exigências quanto a análise e divulgação das informações financeiras das companhias de capital aberto.

Quadro 1 – A evolução da auditoria no mundo

Fonte: Adaptado de Oliveira e Diniz Filho (2008) e Amorim (2010)

Diante do quadro apresentado, verifica-se que, embora não haja consenso acerca da origem da auditoria no mundo, nem quanto ao significado do termo, o aparecimento desta atividade parece estar

intimamente ligado ao início das próprias transações comerciais, evoluindo e aumentando o seu controle em virtude de escândalos ocorridos nos mercados, nos últimos anos.

### 3.1.2 CONCEITOS DE AUDITORIA

No que tange à conceituação da auditoria, os autores se manifestam no sentido de que é a atividade de verificação e de avaliação de procedimentos, informações e registros, com vistas a opinar sobre sua eficiência, eficácia e lisura.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 30), o *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association (Accounting Review*, v. 47) define auditoria como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, destinado a aquilatar o grau de correspondência entre as afirmações e os critérios estabelecidos, e a comunicação dos resultados a usuários interessados.

No mesmo sentido, mas de maneira mais simples, Attie (2010, p. 5) leciona que “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar sobre determinado dado”.

Em rigor, auditoria independente das demonstrações contábeis objetiva opinar sobre a adequação das informações contábeis, considerando para tal, em todos os aspectos relevantes, a situação econômico-financeira e patrimonial da entidade auditada, tendo como parâmetros para direcionar a formação de seu julgamento as normas e as práticas contábeis adotadas (DAVIES; ASTON, 2010).

No mesmo sentido, Crepaldi (2010, p. 3) assevera que “de forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações contábeis de uma Entidade”. E completa dizendo que o escopo do exame das demonstrações contábeis é expressar uma opinião sobre a propriedade e adequação destes documentos de forma a assegurar que representem de maneira transparente a posição patrimonial e financeira da entidade, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes ao período em exame, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade aplicados com uniformidade durante os períodos.

Para Sá (2009) a auditoria contábil é definida como uma tecnologia aplicada ao exame sistemático de registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil.

Beuren, Cunha e Correa (2010) concordam, afirmando que a auditoria pode ser entendida como uma técnica contábil que objetiva revisar registros e documentos, a fim de obter informações concernentes às demonstrações contábeis da entidade auditada.

Considerando o exposto, pode-se compreender a auditoria das demonstrações contábeis como um procedimento de análise e verificação de informações, rotinas, estimativas, controles e registros de uma entidade, pautado por princípios e normas, com vistas a expressar uma opinião sobre a situação investigada, mediante a elaboração de um parecer.

### **3.1.3 Benefícios da auditoria**

Diversos são os benefícios da atividade de auditoria apontados por estudiosos e, na maioria dos casos, o benefício está relacionado principalmente ao tipo de usuário da informação.

Crepaldi (2010, p. 5) assegura que a proteção que a auditoria oferece à riqueza patrimonial, dando maior segurança e garantia a administradores, proprietários, fisco e financiados do patrimônio, apresenta os seguintes aspectos:

- a) Sob o aspecto administrativo contribui para a redução de ineficiência, negligência, incapacidade, improbidade de empregados e administradores;
- b) Sob o aspecto patrimonial: possibilita melhor controle dos bens, direitos e obrigações, que constituem o patrimônio;
- c) Sob o aspecto fiscal: é fator de mais rigoroso cumprimento das obrigações fiscais, resguardando o patrimônio contra multas, proprietário contra penalidades decorrentes da Lei de Sonegação Fiscal e o Fisco contra a sonegação de impostos;
- d) Sob o aspecto técnico: contribui para mais adequada utilização das contas e maior eficiência dos serviços contábeis, maior precisão das informações e a garantia de que a escrituração e as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os princípios de contabilidade;
- e) Sob o aspecto financeiro: resguarda créditos de terceiros – fornecedores e financiadores – contra possíveis fraudes e dilapidação do patrimônio, permitindo maior controle dos recursos, para fazer face a esses compromissos;
- f) Sob o aspecto econômico: assegura maior exatidão dos custos e

veracidade dos resultados, na defesa do interesse dos investidores e titulares do patrimônio.

Na avaliação de Fortin, Barros e Cutler (2009), a atividade de auditoria promove o desenvolvimento do mercado de capitais, facilita o acesso ao crédito, estimula melhoras no ambiente de negócios, contribui para a integração das empresas locais com a economia mundial, reduz o risco de crises no setor financeiro e possibilita, também, a gestão eficiente das empresas estatais.

Nessa perspectiva, Silva (2008) expõe que a auditoria independente representa uma importante ferramenta no sentido de ofertar maior credibilidade e confiança aos relatórios econômicos e financeiros das entidades e que esta credibilidade objetiva refletir no mercado financeiro de forma positiva.

Além disso, a auditoria também atua minimizando o conflito de interesses. Os usuários de demonstrações contábeis, por sua vez, preocupam-se com os conflitos de interesse reais e potenciais, entre si próprios e a administração das empresas (conflito de agência), já que as demonstrações contábeis são fontes de informação utilizadas em importantes tomadas de decisão, como concessões, aquisições, empréstimos, entre outras. Neste diapasão, constata-se que tanto a contabilidade, como a elaboração das demonstrações contábeis, têm-se tornado cada vez mais complexas (aumentando o risco de erros e de distorções nas informações financeiras). Consequentemente, a auditoria surge como forma de minimizar a assimetria informacional, conflitos de interesse e agência, conferindo confiabilidade nas demonstrações para os interessados. (FIRMINO; DAMASCENA; PAULO, 2010; MARTINEZ; REIS, 2010).

No mesmo sentido, sobre os benefícios da auditoria, destaca-se a norma de auditoria de demonstrações contábeis NBC TA 200:

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

financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião. (CFC. Resolução CFC 1.203/2009, p. 3).

Nesse contexto, com a velocidade e a complexidade dos negócios, os acionistas ficam mais críticos e mais céticos em relação aos relatórios financeiros, principalmente diante da possibilidade de não ficarem evidenciadas todas as transações econômicas e financeiras. Por essa razão, a auditoria se insere como uma necessidade da organização, que objetiva obter informações pertinentes para a tomada de decisão confiável. (IMONIANA, 2001; MATTOS, 2005).

Outro fator que conferiu maior relevância à auditoria foi a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), em 30 de julho de 2002. A partir da SOX, aumentou-se o grau de responsabilidade desde o presidente e a diretoria da empresa, até as auditorias e os advogados contratados, além de tornar mais rígidas as exigências de governança corporativa. O objetivo é conferir maior transparência e confiabilidade aos resultados das empresas, instituir severas punições contra fraudes empresariais e proporcionar maior independência aos órgãos de auditoria.

Silva e Robles Jr (2008) destacam que a SOX, em seu segundo capítulo, dedica-se exclusivamente: (i) à regulamentação dos auditores independentes e discorre, principalmente, sobre a proibição de prestação de determinados serviços pelos auditores a seus clientes; (ii) à pré-aprovação da contratação do auditor pelo Comitê de Auditoria do cliente; (iii) ao relacionamento do auditor independente com o Comitê de Auditoria; e (iv) a conflitos de interesse na contratação de pessoal proveniente de empresas de auditoria.

De acordo com Melo e Somin (2006), a SOX prevê multas que variam de U\$ 1 milhão a U\$5 milhões e pena de reclusão de 10 a 20 anos para os executivos principais, em caso de descumprimento de suas disposições.

Além disso, a auditoria está intimamente ligada à governança corporativa, que, conforme o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), é o sistema pelo qual as entidades são dirigidas e monitoradas. As boas práticas de governança corporativa, por sua vez, objetivam aumentar o valor da sociedade, facilitar o seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade. (IBGC, 2009).



Diante dos benefícios da auditoria apontados pelos estudiosos, pode-se constatar a importância desta atividade para o funcionamento e continuidade das entidades e para o mercado como um todo, dada a credibilidade e a confiança apresentadas.

### 3.2 EVOLUÇÃO DA AUDITORIA NO BRASIL: HISTÓRICO, NORMAS, REQUISITOS E ÓRGÃOS REGULADORES E FISCALIZADORES

Nesta seção, serão abordados os seguintes assuntos: (i) histórico da auditoria no Brasil; (ii) normas e requisitos para auditoria no Brasil; e (iii) órgãos reguladores e fiscalizadores da atividade.

#### **3.2.1 Histórico no Brasil**

Acerca da origem da auditoria no Brasil, verifica-se que há diferentes opiniões apresentadas pelos autores, não existindo consenso sobre qual seria a primeira firma de auditoria a iniciar seus trabalhos no Brasil.

Conforme Ricardino e Carvalho (2004), é difícil apresentar a exata data em que aconteceu o primeiro trabalho em auditoria no Brasil. Todavia, a primeira evidência concreta da atividade no país pode ser demonstrada pelo Decreto nº 2.935, de 1862, que aprovava a reorganização da Cia. de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma. Àquela época, tanto o empreendimento quanto os seus estatutos deveriam ser aprovados por lei. O capítulo XVII, do referido estatuto, denominado “Dos Auditores”, dispõe que os auditores deveriam ser designados pela primeira assembleia ordinária de cada ano para examinar as contas da referida sociedade. De acordo com os autores, não há registros sobre os trabalhos executados ou o conteúdo da opinião expressada sobre as contas da empresa.

Santi (1988) relata que o primeiro parecer de auditoria no Brasil se referia às demonstrações contábeis da Tramway and Power Company, em 1903.

Sobre o pioneirismo das firmas de auditoria no Brasil, Mills (1994) salienta que a primeira empresa de auditoria independente a se instalar no Brasil foi a Price Waterhouse & Peat Marwick, em 1915.

Ricardino e Carvalho (2004) discordam e aduzem que a Deloitte foi a primeira empresa de auditoria independente a atuar no Brasil, no ano de 1911, na cidade do Rio de Janeiro.

Crepaldi (2010), por seu turno, afirma que a Arthur Andersen já mantinha escritório no Rio de Janeiro desde 21 de outubro de 1909, sob a antiga denominação MCAuliffe Davis Bell & Co e que, em seguida, em 1915, a firma Price Waterhouse Coopers também se instalou no Rio de Janeiro. Entretanto, apesar da implantação de filiais de firmas de auditoria dos EUA e da Inglaterra, em 1968 a auditoria foi oficializada no Brasil pelo Banco Central do Brasil.

Ainda, com relação ao início das atividades de auditoria, Franco e Marra (2000, p. 43) salientam que “[...] quanto ao efetivo exercício da atividade de Contador como profissional liberal, na qual se incluía a função de auditor independente, pouca coisa existia no Brasil antes de 1931, a não ser os escritórios estrangeiros de auditores, todos de origem inglesa”. Os autores ainda aduzem que após a Segunda Grande Guerra, muitas empresas estrangeiras que se instalaram no Brasil trouxeram consigo o hábito da auditoria.

De acordo com Ricardino e Carvalho (2004, p. 32): “A atividade de Auditoria se faz presente no Brasil há, pelo menos, um século, embora em função das características legalistas do país, sua prática somente tenha sido regulamentada a partir de 1965”.

Com a edição da Lei nº 4.728/1965, o funcionamento do mercado de capitais brasileiro passou a ser disciplinado e diversas medidas foram tomadas com o objetivo de oferecer maior segurança e proteção aos investidores, principalmente com a obrigatoriedade de as companhias abertas terem suas demonstrações contábeis submetidas à auditoria independente. (ITO; MENDES; NIYAMA, 2008).

Em 13 de dezembro de 1971, foi fundado o Instituto dos Auditores do Brasil (IBRACON), com o objetivo de concentrar, em um único órgão, a representatividade dos profissionais auditores.

Após um ano, em 1972, por meio da Resolução nº 220, o Banco Central estabeleceu as condições para o registro dos auditores independentes. Em seguida, com a edição da Lei nº 6.385/1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários, surgiu a CVM, destinada a disciplinar e fiscalizar a atividade de auditoria independente das companhias abertas. Depois, esta lei passou a exigir das companhias abertas que suas demonstrações contábeis fossem submetidas à auditoria por auditores independentes registrados na CVM.

Passados mais de vinte anos da regulamentação dos auditores, em 14 de maio de 1999, a CVM editou a Instrução nº 308, na qual dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários. A propósito, este normativo

é um dos principais norteadores da atividade de auditoria no Brasil e será abordado mais profundamente na seção 3.2.2.

Recentemente, no ano de 2007, foi publicada a Lei nº 11.638, que alterou a Lei 6.404/1976, e passou a exigir que empresas consideradas de grande porte (sociedades ou conjunto de sociedades sobre controle comum que tiverem, no exercício anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões) tivessem as suas demonstrações contábeis auditadas por auditor independente.

A partir de 2009, o CFC, objetivando a convergência às normas internacionais de auditoria, emitiu diversos normativos relacionados à execução dos serviços de auditoria, abordadas mais detalhadamente na seção 3.2.2.

O Quadro 2, a seguir, destaca os principais fatos que marcaram a evolução da auditoria no Brasil.

<b>Ano</b>	<b>Fatos</b>
1862	Designação de auditores independentes na Cia. de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma.
1903	Emitido o primeiro parecer de auditoria no Brasil das demonstrações contábeis da Tramway and Power Company.
1911/1917	As primeiras firmas de auditoria se estabelecem no Brasil.
1922	Primeiro artigo publicado no Brasil sobre auditoria, intitulado “A Contabilidade na Grã-Bretanha”. (RICARDINO; CARVALHO, 2004).
1945	Os primeiros pressupostos e técnicas de auditoria nos cursos superiores de Ciências Contábeis foram formalmente introduzidos no Brasil pelo Decreto-Lei nº 7.988.
1957	O primeiro livro publicado sobre auditoria no Brasil é de autoria do Prof. Dr. Antonio Lopes de Sá, intitulado “Curso de Auditoria”. (RICARDINO; CARVALHO, 2004).
1965	Criação da Lei nº 4.728, que dispõe sobre o funcionamento do mercado de capitais com o objetivo de oferecer maior segurança e proteção aos investidores.
1971	Criação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Ano	Fatos
1972	Com a Resolução nº 220, o Banco Central estabelece as condições para o registro dos auditores independentes.
1972	A Resolução nº 321 do Conselho Federal de Contabilidade aprova normas e procedimentos de auditoria.
1976	Criação da Lei nº 6.404 – Lei das Sociedades por Ações – com o objetivo de normatizar as práticas e os relatórios contábeis.
1976	Surgimento da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), aumentando a importância da profissão do auditor como guardião da transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais brasileiro.
1997	A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 829 aprovou a NBC T 11, que dispõe sobre os padrões para a auditoria independentes das demonstrações contábeis. (RICARDINO; CARVALHO, 2004).
2002	A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº. 945 dispõe acerca da educação profissional continuada para os auditores independentes.
2007	Com a publicação da Lei nº 11.638, cria-se a obrigatoriedade de auditoria para empresas de grande porte (com ativo superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$300 milhões).
2008	A Deliberação CVM nº 549 dispõe sobre a rotatividade dos auditores independentes na prestação de serviços de auditoria de demonstrações contábeis para um mesmo cliente, no âmbito do mercado de valores mobiliários.
2008	O CFC aprova a nova redação da NBC P4-sobre a educação profissional continuada. Resolução CFCnº 1.146.
2009	A CMV, por meio da Deliberação nº 570, de 30 de março de 2009, reforçou a obrigatoriedade de participação dos auditores independentes em programas de educação continuada.

Ano	Fatos
2009	O CFC emite novas NBC TAs visando à convergência com os padrões internacionais de auditoria.
2011	O CFC emite normas para o novo parecer de auditoria, agora denominado relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis.

Quadro 2 – Evolução da auditoria no Brasil

Fonte: Adaptado de Diniz Filho e Oliveira (2008) e Amorim (2010).

De acordo com Pinho (2007), o início do século 21 impõe uma profunda revisão da atividade e de posturas dos auditores independentes. Há, atualmente, dimensão mais competitiva da atividade que está alterando a realidade da auditoria, como preocupações com agregação de valor, satisfação do cliente, autorregulação, entre outras.

A atividade de auditoria, como se vê, é recente no Brasil e ainda sofre mudanças, requerendo reflexão e atenção, principalmente em meio à convergência aos padrões internacionais, como controle de qualidade das firmas de auditoria, educação profissional continuada, rodízio, exame de suficiência, entre outros.

### 3.2.2 Normas e requisitos para a auditoria no Brasil

Nesta seção, analisa-se o arcabouço normativo referente à auditoria no Brasil, especificamente, as normas inerentes às firmas de auditoria e objetivo é compreender a realidade da profissão e do mercado de auditoria.

No Brasil, a atividade de auditoria está regulada e fiscalizada pela CVM, pelos CRCs e pelo CFC. Esses órgãos, em conjunto com o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), emitem normativos e orientações de caráter ético, técnico e profissional.

Não obstante as regras relacionadas aos profissionais de auditoria, que serão tratadas posteriormente na seção 3.3, conforme a Instrução nº 308/1999 da CVM, para o registro das firmas de auditoria (pessoa jurídica) são exigidos os seguintes requisitos:

- a) inscrição no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, sob a forma de sociedade civil, constituída exclusivamente para prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador;
- b) que todos os sócios sejam contadores e que, pelo menos a metade deles, sejam cadastrados como responsáveis técnicos;

- c) que no contrato social ou ato constitutivo equivalente contenha cláusula dispondo que a sociedade responsabilizar-se-á pela reparação de dano que causar a terceiros, por culpa ou dolo, no exercício da atividade profissional e que os sócios responderão solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, depois de esgotados os bens da sociedade;
- d) inscrição regular da firma, bem como de seus sócios e demais responsáveis técnicos em Conselho Regional de Contabilidade;
- e) que os responsáveis técnicos autorizados a emitir e a assinar parecer de auditoria em nome da sociedade tenham exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis dentro do território nacional por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não;
- f) que todos os responsáveis técnicos tenham sido aprovados em exame de qualificação técnica;
- g) que possua escritório profissional legalizado em nome da sociedade, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria independente, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes; e
- h) que mantenha quadro permanente de pessoal técnico adequado ao número e porte de seus clientes, com conhecimento constantemente atualizado sobre o seu ramo de atividade, os negócios e as práticas contábeis e operacionais.

Além das normas para registro, citadas anteriormente, atualmente as firmas de auditoria também possuem uma série de normas que regulam as suas atividades, tais como o “Controle de Qualidade para Firms de Auditoria”, que envolve educação profissional continuada (tratada na seção 3.3.3 deste trabalho), revisão pelos pares, rotatividade e política de independência.

Sobre controle de qualidade para firmas de auditoria, Ito, Mendes e Niyama (2008) salientam que este tipo de controle se justifica não só em virtude da complexidade das operações e instrumentos financeiros, mas também por exigência dos usuários, após os diversos escândalos de fraudes contábeis no mundo. As exigências desse controle se relacionam à habilitação do profissional, à manutenção da competência técnico profissional, ao controle interno de qualidade da firma, ao controle externo de qualidade, além da própria substituição periódica do auditor independente.

Rauterkus e Song (2005) e DeAngelo (1981) acrescentam que a qualidade dos serviços de auditoria está relacionada a uma série de padrões e exigências técnicas, importantes para a reputação das firmas.

No que concerne à citada revisão pelos pares, seu objetivo é efetuar um controle e acompanhamento dos procedimentos dos auditores independentes por outros auditores, que devem observar sempre as normas de independência aprovadas pelo CFC. Assim, de quatro em quatro anos, os auditores deverão submeter-se à revisão do seu controle de qualidade por outro auditor independente registrado na CVM, segundo as orientações do CFC e do IBRACON.

De acordo com a NBC PA 11, a revisão externa de qualidade pelos pares:

Constitui-se em processo de acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes. O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Contador que atua como Auditor Independente e pela Firma de Auditoria, daqui em diante denominados 'Auditor', com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, na falta destas, nos pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, nas normas emitidas por órgãos reguladores. (CFC, Resolução CFC nº 1.323, p. 3).

No Brasil há a obrigatoriedade de rodízio de firmas de auditoria, enquanto em outros países, como os Estados Unidos, exige-se apenas o rodízio dos sócios responsáveis.

A respeito da rotatividade dos auditores, a CVM, por meio da Instrução nº 308/1999, prevê que o auditor não pode, por mais de cinco anos ininterruptos, prestar serviços para um mesmo cliente. Estabelece, ainda, que deve ser obedecido um prazo de intervalo mínimo de três anos para a recontração do auditor.

Conforme Oliveira (2005), há duas modalidades de rodízio: a que troca a empresa de auditoria e a que troca somente os auditores responsáveis. Em ambos os casos, o principal objetivo é a manutenção

da independência do auditor. Quando há o rodízio da firma de auditoria, rompe-se a relação contratual, já no rodízio dos auditores, a empresa de auditoria é a mesma, porém os auditores responsáveis por auditar a entidade são diferentes.

A partir de 2010, as auditorias independentes passaram a respeitar as novas “Normas Brasileiras de Auditoria”, aprovadas pelo CFC, valendo destacar que estas normas estão de acordo com os padrões internacionais.

A propósito, com a intenção de convergir para as “Normas Internacionais de Auditoria”, no período de 2009 a 2011 foram aprovadas aproximadamente quarenta novas resoluções de auditoria independente pelo CFC, como apresentado no Quadro 3, a seguir.

<b>Ano</b>	<b>Resolução</b>	<b>Descrição</b>
2009	1.155	Aprova o Comunicado Técnico CTA 01
2009	1.160	NBC TO 3000 - Trabalho de Asseguração de Auditoria
2009	1.181	Altera o item 5.5.2 da Resolução CFC nº 1.109/2007
2009	1.201	NBCPA01 - Controle de Qualidade para Firmas de Auditoria Independente
2009	1.203	NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente
2009	1.204	NBCTA210 - Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria
2009	1.205	NBCTA220 - Controle de Qualidade da Auditoria
2009	1.206	NBC TA 230 - Documentação de Auditoria
2009	1.207	NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em relação à Fraude
2009	1.208	NBCTA 250 - Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria
2009	1.211	NBCTA300 - Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis



<b>Ano</b>	<b>Resolução</b>	<b>Descrição</b>
2009	1.213	NBCTA320 - Materialidade no Planej. e na Execução da Auditoria
2009	1.214	NBC TA 330 - Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.
2009	1.215	NBC TA 402 - Considerações de Auditoria para a Entidade
2009	1.216	NBCTA450 - Avaliação das Distorções identificadas durante a Auditoria
2009	1.217	NBC TA 500 - Evidência de Auditoria
2009	1.218	NBC TA 501 - Evidência de Auditoria
2009	1.222	NBC TA 530 - Amostragem em Auditoria
2009	1.223	NBC TA 540 - Auditoria de Estimativas Contábeis
2009	1.228	NBC TA 600 - Considerações Especiais-Auditorias
2009	1.229	NBC TA 610 - Utilização do Trabalho de Auditoria Interna
2009	1.231	NBCTA700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor
2009	1.232	NBC TA 705 - Modificações na Opinião do Auditor Independente
2009	1.233	NBCTA706 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos
2009	1.235	NBC TA 720 - Responsabilidade. do Auditor em Relação
2009	1.236	NBC TA 800 - Consid. Especiais de Auditorias de Demonstrações Contábeis
2009	1.237	NBC TA 805 - Consid. Especiais de Auditoria de Quadros Isolados

<b>Ano</b>	<b>Resolução</b>	<b>Descrição</b>
2010	1.274	NBC TR 2410 - Revisão de Informações Intermediárias
2010	1.311	NBC PA 290 - Independência -Trabalhos de Auditoria e Revisão
2011	1.320	CTA 02 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.321	CTA 03 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.322	CTA 04 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.325	Altera a data de aplicação das NBC PA, NBCs TA e NBCs TR
2011	1.331	CTA 05 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.332	CTA 06 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.333	CTA 07 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.334	CTA 08 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.335	CTA 09 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.336	CTA 10 - Emissão do Relatório (Parecer) do Auditor Independente

Quadro 3 – Resoluções de auditoria independente

Fonte: Adaptado de CFC (2011)

Conforme explicitado, uma das principais exigências desse novo cenário da auditoria independente é o controle de qualidade das firmas de auditoria, que prevê uma série de requisitos a serem cumpridos.

A Figura 1, a seguir, resume parte desse controle de qualidade.

Alcance de possíveis atividades de controle:



Figura 1– Atividades de controle para firmas de auditoria

Fonte: IFAC (2010).

Com a edição de todos os normativos citados, os profissionais de auditoria devem estar atentos às mudanças desse cenário e isso significa praticar a educação profissional continuada e manter um eficiente e eficaz controle de qualidade.

### 3.2.3 Órgãos reguladores e fiscalizadores da atividade de auditoria

No Brasil, a CVM é responsável pelo registro e fiscalização da auditoria. O CFC é o órgão de classe dos contadores do Brasil e o IBRACON atua principalmente na elaboração de estudos técnicos e na promoção de cursos.

#### 3.2.3.1 Comissão de Valores Mobiliários

O mercado de capitais no Brasil passou a ter regras definidas desde que foi promulgada a Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, visando disciplinar o mercado de valores mobiliários. O Governo Federal, por meio da referida lei, instituiu a CVM.

A CVM tem a missão de desenvolver, regular e fiscalizar o mercado de valores mobiliários, de modo a proteger o interesse dos investidores e assegurar ampla divulgação das informações sobre os emissores e seus valores mobiliários. Ainda, tem poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado.

Nos termos do art. 26 da Lei nº 6.385/1976, a CVM determina que:

Somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários, poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações contábeis de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

No que tange aos normativos vigentes emitidos pela CVM, destacam-se os seguintes:

INSTRUÇÃO CVM	ASSUNTO
Instrução CVM nº 49, de 3 de abril de 1986.	Dispõe sobre os procedimentos de auditoria a serem aplicados na revisão especial das demonstrações contábeis extraordinárias referidas na Instrução CVM nº 48, de 20.03.1986.
Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, com as alterações introduzidas pela Instrução CVM nº 509/2011.	Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários e define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes

<b>INSTRUÇÃO CVM</b>	<b>ASSUNTO</b>
Instrução nº 381, de 14 de janeiro de 2003.01.2003.	Dispõe sobre a divulgação, pelas entidades auditadas, de informações sobre a prestação, pelo auditor independente, de outros serviços que não sejam de auditoria externa. (Publicada no DOU de 16.01.03)
<b>DELIBERAÇÕES CVM</b>	<b>ASSUNTO</b>
Deliberação 025, de 16 de dezembro de 1985	Referenda o pronunciamento sobre procedimentos de auditoria independente de instituições financeiras e entidades equiparadas, emitido pelo Instituto Brasileiro de Contadores-IBRACON. (Publicada no DOU de 07.01.1986)* VIDE Resolução CFC 607/1985.
Deliberação 044, de 11 de fevereiro de 1987	Aprova procedimentos para emissão de parecer de auditoria sobre demonstrações contábeis relativas a exercícios sociais encerrados em 31.01.1987. (Publicada no DOU de 16.02.1987)
Deliberação 351, de 21 de agosto de 2000	Alerta os participantes do mercado de valores mobiliários e o público em geral sobre o fato de que Paulo Joaquim Antonio não está autorizado, por esta Autarquia, a exercer a

INSTRUÇÃO CVM	ASSUNTO
	atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários
Deliberação 549, de 10 de setembro de 2008. (texto consolidado)	Dispõe sobre a rotatividade dos auditores independentes na prestação de serviços de auditoria independente de demonstrações contábeis para um mesmo cliente, no âmbito do mercado de valores mobiliários. (Alterada pela Deliberação 669/2011).
Deliberação 669, de 21 de setembro de 2011.	Facultou a não substituição dos atuais auditores independentes até a data de emissão do parecer de auditoria para as demonstrações contábeis relativas ao exercício social: a) a se encerrar em 2011, para as companhias abertas que encerram seu exercício social em data coincidente com o ano calendário; e b) a se encerrar em 2012 para as demais.

Quadro 4 – Normativos da CVM de auditoria

Fonte: Adaptado de CVM (2012).

Os normativos emitidos pela CVM são fiscalizados periodicamente e o não cumprimento/atendimento das suas disposições por parte das firmas de auditoria e dos auditores independentes suscita advertências, multas e outras punições, dependendo da extensão e relevância.

### 3.2.3.2 Conselho Federal de Contabilidade

O CFC foi criado em 27 de maio de 1946, pelo Decreto-Lei nº 9.295, com a finalidade de normatizar e fiscalizar o exercício profissional contábil por intermédio dos CRCs.

Salienta-se que as normas de auditoria independente, no Brasil, são aprovadas mediante resoluções emitidas pelo CFC, assim como as demais normas brasileiras de contabilidade.

A Resolução CFC nº 1.308/2011 estabeleceu nova estrutura e conteúdo para as normas de contabilidade, classificando-as em técnicas e profissionais, as quais devem seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais, compreendendo as normas propriamente ditas, as interpretações técnicas e os comunicados técnicos.

Quanto ao conteúdo das normas técnicas relacionadas à auditoria independente, a citada resolução define auditoria independente de informação contábil histórica – NBC TA – são as “Normas Brasileiras de Contabilidade” aplicadas à auditoria, convergentes com as “Normas Internacionais de Auditoria Independente” emitidas pela IFAC.

O CFC é responsável pelo Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI). O CNAI foi criado pela Resolução CFC nº 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, com objetivo de cadastrar todos os profissionais que atuam no mercado de auditoria independente, permitindo, assim, ao Sistema CFC/CRCs conhecer a distribuição geográfica desses profissionais, como atuam no mercado e o nível de responsabilidade de cada um. Essas informações são disponibilizadas aos CRCs para que estes possam fiscalizar o exercício profissional com mais eficácia.

Com efeito, quando aprovado no exame de qualificação técnica, o contador será automaticamente inscrito no CNAI do CFC, a partir da data de publicação do resultado no Diário Oficial da União.

Destaca-se que os normativos inerentes à profissão do auditor e às firmas de auditoria emitidos pelo CFC foram abordados na seção 3.2.2.

### 3.2.3.3 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) foi instituído em 13 de dezembro de 1971, mediante a fusão do Instituto dos Contadores Públicos Brasileiros, criado em 26 de março de 1957, e o Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes, criado em 02 de

janeiro de 1968. Sua missão é “manter a confiança da sociedade na atividade de auditoria independente e a relevância da atuação profissional, salvaguardando e promovendo os padrões de excelência em contabilidade e auditoria independente”.

Recentemente, o IBRACON emitiu os seguintes comunicados técnicos aos auditores independentes:

<b>COMUNICADO</b>	<b>ASSUNTO</b>
<b>CT 01/2012</b>	Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão de relatórios de auditoria para um grupo econômico que não prepare demonstrações contábeis (1) consolidadas conforme requerido pelo Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2) e a controladora estiver fora dos requerimentos previstos no item 10 deste CPC.
<b>CT 02/2012</b>	Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de entidades supervisionadas pela ANS, referentes aos exercícios a findar em e a partir de 31 de dezembro de 2011.
<b>CT 05/2011 (R2)</b>	Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na análise e discussão do registro contábil das operações de incorporação imobiliária face à edição da Orientação OCPC 04 – Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras, aprovada pela Deliberação CVM nº 653, de 16 de dezembro de 2010, e pela Resolução CFC nº 1.317, de 9 de dezembro de 2010 (no caso do CFC denominada Aplicação da Interpretação Técnica IT 13 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário), bem como na emissão dos respectivos relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis das entidades dessa indústria.



COMUNICADO	ASSUNTO
<b>CT 09/2011 (R1)</b>	Este Comunicado Técnico (CT) (R1) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão de relatórios de revisão das Informações Trimestrais (IFT e ITR) para instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil para períodos que se iniciam a partir de 1º de janeiro de 2011. Este Comunicado Técnico Ibracon nº 09/2011 (R1) substitui o Comunicado Técnico Ibracon nº 09/2011 aprovado pelo Ibracon em 13 de junho de 2011. Este CT foi aprovado pela Resolução 2011/001345 do CFC, em 26/05/2011, e alterado pela Resolução 2011/001378.
<b>CT 08/2011 (R1)</b>	Este Comunicado Técnico (CT) (R1) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão de relatórios de revisão das Informações Trimestrais – ITR a partir de 2011 para atendimento das normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Este Comunicado Técnico Ibracon nº 08/2011 (R1) substitui o Comunicado Técnico Ibracon nº 08/2011 aprovado pelo Ibracon em 5 de maio de 2011. Este CT foi aprovado pela Resolução 2011/001345 do CFC, em 26/05/2011, e alterado pela Resolução 2011/001378.
<b>CT 06/2011</b>	Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório (parecer) sobre as demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas referentes aos exercícios que se findam em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010. Este CT foi aprovado pela Resolução 2011/001336 do CFC em 22/03/2011.
<b>CT 04/2011 (R1)</b>	Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC) referentes ao exercício findo em 31 de

COMUNICADO	ASSUNTO
	dezembro de 2010. Este CT revogou o CT 04/2011.
<b>CT 03/2011</b>	Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de entidades supervisionadas pela ANS, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010. Este CT foi aprovado pela Resolução 2011/001333 do CFC em 22/03/2011.
<b>CT 02/2011</b>	Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis do exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2010 de companhias abertas que estejam apresentando, conforme facultado pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº 656/2011, nessas demonstrações contábeis anuais, nota explicativa evidenciando, para cada trimestre de 2010 e de 2009, os efeitos no resultado e no patrimônio líquido decorrentes da plena adoção das normas contábeis de 2010. Este CT foi aprovado pela Resolução 2011/001332 do CFC, em 22/03/2011.
<b>CT 01/2011</b>	Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis de Fundos de Investimento referentes aos exercícios ou períodos findos em, ou a findarem a partir de, 31 de dezembro de 2010. Este CT foi aprovado pela Resolução 2011/001331 do CFC, em 22/03/2011.

COMUNICADO	ASSUNTO
<b>CT 05/2010 (R1)</b>	Este Comunicado Técnico (CT) (R1) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BACEN referentes aos exercícios a findarem em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010. Este Comunicado Técnico Ibracon nº 05/2010 (R1) substitui o Comunicado Técnico Ibracon nº 05/2010, aprovado pelo Ibracon, em 21 de dezembro de 2010.
<b>CT 04/2010 (R1)</b>	Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis de exercícios a findarem em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010, considerando as seguintes situações [...].

Quadro 5 – Comunicados técnicos de auditoria emitidos pelo IBRACON  
 Fonte: Adaptado de IBRACON (2012).

Os comunicados técnicos emitidos pelo IBRACON visam orientar os auditores independentes e firmas de auditoria acerca das principais alterações em seus relatórios e demais trabalhos de auditoria.

### 3.3 AUDITORES INDEPENDENTES NO BRASIL: FORMAÇÃO, IMPORTÂNCIA E EXIGÊNCIAS TÉCNICAS E PROFISSIONAIS

Nesta seção, serão abordados os seguintes assuntos: (i) formação exigida dos auditores independentes no Brasil; (ii) importância dos auditores independentes; (iii) exigências técnicas e profissionais no Brasil; e (iv) estudos similares.

#### 3.3.1 Formação exigida dos auditores independentes do Brasil

Como destacado na introdução da presente pesquisa, no Brasil há muitas exigências técnicas e profissionais inerentes à profissão de auditor independente.

A profissão de auditor está vinculada à necessidade de confirmação da realidade econômico-financeira para os investidores e proprietários do patrimônio das empresas investidas, principalmente em virtude do aparecimento das grandes corporações. (ATTIE, 2010).

Lopes e Martins (2005) salientam que os auditores independentes atuam fundamentalmente como intermediários informacionais e têm como principal papel, no contexto do mercado de capitais, atuar de forma a reduzir a assimetria informacional.

Para minimizar essa assimetria informacional e confirmar a realidade econômico-financeira das entidades, a carreira de auditor independente exige conhecimentos e domínio de diversas áreas, como contabilidade, fiscal, societária, financeira, sistemas de informação e direito.

O Quadro 6 lista as principais exigências quanto à formação profissional do auditor independente, com suas normas regulamentadoras e motivo vinculante da exigência.

<b>Etapas da Carreira</b>	<b>Norma</b>	<b>Especificação</b>
1- Bacharelado em Ciências Contábeis	Resolução CFC nº 1.372/2011 e Instrução 308/1999	O registro profissional de contador será concedido aos portadores de diploma de Bacharel em Ciências Contábeis registrados, fornecidos por estabelecimento de ensino.
2- Exame de Suficiência do CFC	Resolução CFC nº 1.301/2010, alterada posteriormente pela Resolução CFC nº 1.373/2011	Regulamentação a aplicação de exame de suficiência para a obtenção ou restabelecimento de Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade.
3- Registro no CRC	Instrução Normativa CVM nº 308/1999	Para fins de registro do Auditor Independente – Pessoa Física, o interessado deve estar registrado em CRC, na categoria de contador.

Etapas da Carreira	Norma	Especificação
4- Exame de Qualificação Técnica Geral do CFC	Resolução CFC nº 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, alterada pela Resolução CFC nº 1.147/2008	O contador aprovado no Exame de Qualificação Técnica será inscrito de forma automática no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) do CFC, sendo obrigado a partir de então a: a) manter o seu registro regular perante o CRC; b) comprovar sua participação no programa de Educação Profissional Continuada; e c) manter atualizados os seus dados cadastrais.
5- Exame de Qualificação Específica do BACEN e SUSEP	Resolução BACEN nº 3.198/2004 (alterada pela Resolução nº 3.771/2009) e Resolução CNSP nº 118/2004, da SUSEP, alterada pelas CCI/SUSEP/DECON nº 05/2005, 06/2005 e 05/2006	Para auditoria em instituições financeiras e as reguladas pela SUSEP, dever-se-ão submeter ao Exame organizado pelo CFC em conjunto com o Ibracon, o responsável técnico, o diretor, o gerente, o supervisor ou qualquer outro integrante com função de gerência, da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria.
6- Registro na CVM	Instrução CVM nº 308/1999	Para fins de registro na categoria auditor independente – pessoa física, deverá haver exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, dentro do território nacional, por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir da data de registro em CRC, na categoria contador.

Quadro 6 – Etapas da carreira de auditor, conforme a legislação vigente

Fonte: Adaptado de CVM (1999); BACEN (2005); CFC (2008); CFC (2011).

Vale ressaltar que até a obtenção do registro na CVM há um longo caminho a ser percorrido pelo bacharel em Ciências Contábeis, o que pode justificar o baixo número de profissionais registrados.

Além disso, não são poucos os estudos que apontam as diversas características de cunho comportamental procuradas nos profissionais de auditoria.

Alberton (2002) salienta que as firmas de auditoria, além de observarem no processo de seleção de novos profissionais alguns aspectos comportamentais, fornecem, ainda, cursos que auxiliam neste tipo de formação requerida dos auditores. Neste contexto, as competências comportamentais inerentes à profissão do auditor independente envolvem distintas capacidades como a de se relacionar com a pessoa do auditado, trabalhar em equipe, ter criatividade, liderança e comportamento ético e moral adequado, entre outras.

Fato é que a formação do profissional de auditoria ganha importância e sua responsabilidade é cada vez mais cobrada pela sociedade. Bem por isso, as competências exigidas do profissional da auditoria independente vão além dos conhecimentos técnico-operacionais. (SILVA, 2008; DAVIES; ASTON, 2010).

Sendo assim, o progresso na carreira de auditor exige formação acadêmica na área contábil, além de qualidades como potencial de inteligência elevado, disponibilidade de horários, fluência em outros idiomas, possibilidade de viajar e de trabalhar em regime de horas, capacidade para executar múltiplas tarefas, dominar com eficiência a informática, saber fazer pesquisa, ser inventivo na busca de soluções, entre outras. (ALMEIDA, 2011; AMORIM, 1999; CARLIN, 1991; SILVA, 2008; AMORIM, 2010).

No mesmo sentido, o processo de ingresso na carreira como auditor contábil requer que o candidato tenha ótima formação acadêmica na área contábil e qualidades como disponibilidade de horários, fluência em outras línguas, e possibilidade de viajar. No que concerne à contratação, as firmas de auditoria contábil, ao contratarem um novo auditor devem dar condições para que o profissional possa desenvolver um trabalho competente, de ótima qualidade e com confiabilidade, pois disso depende o sucesso e a sua rentabilidade. Mesmo diante do grau de importância que reveste o tema, existe carência de estudos sobre as competências comportamentais do auditor, além da própria formação básica exigida para o exercício da profissão. (ALBERTON, 2002).

Em suma, tendo em vista a importância do profissional auditor independente para o mercado, verifica-se a necessidade de uma

formação e competência diferenciadas, assim como atualização e aprimoramentos constantes.

### 3.3.2 A importância dos auditores independentes

O profissional de auditoria tem a importante função de auxiliar a elaboração de controles internos competentes para evitar fraudes e erros, assim como emitir opinião sobre as demonstrações contábeis das entidades.

Destaca-se que é prerrogativa do auditor avaliar as medidas adotadas nas empresas, acompanhar os resultados, certificar a veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis para gerar credibilidade dos negócios ao público externo das entidades auditadas. (ALBERTON, 2002; SILVA, 2008).

Beuren, Cunha e Correa (2010) destacam que a atividade profissional exercida pelo auditor contábil é associada às percepções de credibilidade, lisura, responsabilidade e confiabilidade perante a sociedade, refletida no seu parecer de auditoria.

No que tange ainda à função do auditor, Alberton (2002, p. 15) comenta:

Também em países avançados os auditores, conforme Kanitz (1999:2), ‘são colocados num pedestal de respeitabilidade e de reconhecimento que garante a sua honestidade. Na Inglaterra, instituíram o *Chartered Accountant*. Nos Estados Unidos, eles têm o *Certified Public Accountant*’. No âmbito nacional existem as normas de auditoria que disciplinam a profissão do auditor, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, as normas da Comissão de Valores Mobiliários - CVM e os pronunciamentos do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON. A diferença entre o Brasil e os outros países que avançaram na área de auditoria pode ser facilmente entendida se observadas as afirmações de Kanitz (1999): a) o Brasil não é um país corrupto e sim um país pouco auditado. A corrupção somente é detectada quando um irmão, genro, jornalista ou outra pessoa faz uma denúncia e não por um processo sistêmico de auditoria; b) as nações com menor índice de corrupção são as que têm o maior número de auditores e fiscais

formados e treinados. A Dinamarca e a Holanda possuem 100 auditores por 100.000 habitantes. Nos países efetivamente auditados, a corrupção é detectada no nascedouro ou quando ainda é pequena; c) o Brasil, país com um dos mais elevados índices de corrupção, segundo o *World Economic Forum*, tem somente oito auditores por 100.000 habitantes, 12.800 auditores no total. Se o Brasil quiser os mesmos níveis de lisura da Dinamarca e da Holanda precisa formar e treinar 160.000 auditores.

A função que os auditores desempenham nas organizações, seja no exame de suas demonstrações contábeis, seja na atuação preventiva de recomendação e avaliação de controles internos, além de importante é bastante ampla. O auditor tem contato com diversas áreas das entidades como tributária, financeira, de recursos humanos, societária, de produção, jurídica ou comercial. Por essa razão, não raro, são profissionais completos e disputados no mercado.

Em consonância com essa afirmação, cita-se entrevista das áreas de recursos humanos da KPMG e da Deloitte, que informaram que um dos motivos para o aumento da procura por auditores se deve ao assédio de empresas não especializadas em auditoria, que passaram a disputar estes profissionais desde o ano passado e que o impacto nos salários já começou a acontecer no ano passado com a tentativa das empresas de retê-los. (VALOR ECONOMICO, 2011).

Ainda, acerca do tema, em outra matéria do Jornal Valor Econômico (2011), ficou demonstrada a preocupação com a retenção e a captação dos auditores por parte das firmas de auditoria, é quando Nagy comenta que as empresas não devem ser tão agressivas, já que ficou comum entre os auditores pedir o dobro da remuneração para mudar de emprego. As firmas de auditoria, por sua vez, começaram a revisar os seus planos de remuneração para se tornarem mais competitivas em relação às concorrentes. João César Lima, sócio da PricewaterCoopers e responsável pela área de RH, considera que os principais fatores de retenção dos auditores, além do salário, são os desafios da carreira e o status dentro da companhia.

Dessas considerações, denota-se a importância da função do auditor independente e que a carência deste tipo de profissional no mercado pode acarretar reflexos como aumentar a corrupção, comprometer a independência, dificultar o rodízio obrigatório, aumentar



a reserva de mercado por parte das grandes firmas de auditoria, além de comprometer a própria transparência e governança das empresas.

### **3.3.3 Exigências técnicas e profissionais dos auditores independentes**

Visando atingir o segundo objetivo específico, cuida-se, agora, de analisar as normas e as exigências técnicas e profissionais inerentes à profissão de auditor.

Como ressaltado na seção 3.3.1, para seguir na carreira, o auditor, após o registro no CRC, necessita obter aprovação no Exame de Qualificação Técnica Geral de Auditoria, do CFC.

O exame citado, regido pela Resolução nº 1.109/2007 – NBC PA 13, do CFC, é composto de prova escrita, com questões para respostas objetivas e questões para respostas dissertativas, sendo exigidos conhecimentos nas áreas de ética e legislação profissional, princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade, auditoria contábil, legislação societária, legislação e normas de organismos reguladores do mercado, e questões sobre a língua portuguesa.

Nos termos da Instrução nº 308/1999 da CVM, para o registro de auditor independente, são exigidos:

- a) registro no CRC, na categoria de contador;
- b) exercício de atividade de auditoria de demonstrações contábeis, dentro do território nacional, por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir da data do registro em CRC, na categoria de contador;
- c) escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes da atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes;
- d) conhecimento permanentemente atualizado sobre o ramo de atividade, os negócios e as práticas contábeis e operacionais de seus clientes, bem como estrutura operacional adequada ao seu número e porte; e
- e) aprovação em exame de qualificação técnica previsto.

Para um auditor ser considerado responsável técnico perante a CVM é necessário apresentar uma série de registros e certificações: ser bacharel em Ciências Contábeis; estar registrado no CRC, ser aprovado

em exame de suficiência; ter registro no CNAI, mediante exame de qualificação técnica do CFC; comprovar cinco anos de exercício de auditoria.

Ainda, conforme Ito, Niyama e Mendes (2008), o auditor independente, para realizar serviços de auditoria em entidades supervisionadas pelo BACEN, CVM e SUSEP, além das companhias abertas, deve ser habilitado pela CVM, de acordo com as normas definidas na Instrução CVM nº 308/1999.

A Resolução CMN nº 3.198, de 27 de maio de 2004, e a Resolução CNSP, de 2 de dezembro de 2004, da SUSEP, dispõem sobre a obrigatoriedade de auditoria das demonstrações contábeis das instituições financeiras autorizadas pelo BACEN e entidades seguradoras, respectivamente, por auditores independentes registrados na CVM.

Acerca da importância dos normativos que garantam maior qualidade aos serviços executados pelos auditores, Pae e Yoo (2001) afirmam que a responsabilização funciona como um forte incentivo *ex-ante* para que o auditor procure prevenir-se de eventuais falhas, inclusive aplicando mais recursos de auditoria quando o sistema de controle interno instituído pela administração não for eficiente.

A qualidade da auditoria está ligada à reputação da profissão, o que demonstra a sua capacidade de atrair indivíduos competentes, além da qualidade do sistema educacional que vincula a importância atribuída ao papel do contador e do auditor. O processo de certificação dos auditores independentes, que varia de país para país, exige requisitos profissionais, educacionais e aprovação em exame específico. (RADEBAUGH; GRAY, 2002; ITO; NIYAME; MENDES, 2008).

Ainda, sobre a qualidade dos serviços de auditoria, Mansouri, Pirayesh e Alehi (2009) explicam que para garantir que os auditores se mantenham atualizados e prestando serviços de qualidade há a necessidade de uma crescente participação nos programas de educação profissional continuada.

Destaca-se também a importância de uma boa formação e educação continuada para auditores independentes, pois está diretamente ligada à eficácia dos serviços por eles prestados, bem como o avanço na respectiva carreira. (MEUWISSEN, 1999; MACHADO; MACHADO; SANTOS, 2008; AMORIM; 2010).

A esse respeito, o CFC aprovou, em 2002, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC- P4, que passou a regulamentar as atividades da educação profissional continuada. Atualmente, essas normas estão consubstanciadas na Resolução CFC nº 1.146/2008.

Em dezembro de 2011, o CFC revogou a citada resolução e editou a NBC PA 12 – Resolução nº 1.377/2011, prevendo algumas modificações no programa, principalmente no que tange ao aumento do total de horas exigidos.

Importante mencionar, que todos os normativos emitidos, em especial pelo CFC e pela CVM, acerca da obrigatoriedade da educação continuada para auditores independentes, estão amparados pela Lei nº 12.249/2010.

Ainda, há o estabelecimento de regras sobre a independência, ou seja, determina o CFC que o auditor deve renunciar ao trabalho quando ocorrerem situações que possam comprometer a sua independência (Resolução nº 1.311/2010). Na mesma linha, proíbe que o auditor independente adquira ou mantenha títulos de emissão da entidade, assim como prestar serviços de consultoria que possam caracterizar a perda de sua objetividade e independência.

Na interpretação de Braunbeck (2010), a independência é um atributo relevante em se tratando de qualidade de uma auditoria, isto devido ao papel do auditor no contexto da informação contábil. A perda da independência compromete a qualidade dos serviços de auditoria, que objetiva assegurar a veracidade de um conjunto de informações.

Cabe, ainda, destacar o entendimento de DeAngelo (1981), que há quase três décadas já afirmava que a capacidade técnica do auditor, bem como os procedimentos de auditoria e a extensão da amostra interferem na probabilidade de descoberta de “brechas”. Entretanto, o que interfere na probabilidade de o auditor relatar uma “brecha” descoberta é a sua independência em relação ao cliente. Estes dois fatores (expectativa de descoberta de “brechas” e comunicação das descobertas) são decisivos para definir, perante o mercado, a qualidade e a importância dos serviços prestados pelas empresas de auditoria.

Em suma, verifica-se que são muitas as exigências inerentes à profissão de auditor e que, em virtude da importância dessa atividade para as organizações e para o mercado, há igualmente a necessidade de se manter a sua atuação regulamentada, com vistas a garantir segurança e confiabilidade dos trabalhos de auditoria.

### **3.3.4 Estudos similares**

Nessa etapa, procurou-se identificar estudos similares para auxiliar a elaboração da presente pesquisa.

Os quadros 7, 8 e 9 contém algumas pesquisas relacionadas com este estudo, a partir de bancos de dados, periódicos, eventos, teses e dissertações, no contexto nacional e internacional:

Autor	Título do artigo	Estudo	Conclusão
Ricardino e Carvalho (2004)	Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil	Esse artigo procurou recuperar a memória do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil, basicamente sob três ângulos: técnico-operacional, acadêmico e legal.	O trabalho permite concluir que tanto o exercício da auditoria quanto o ensino acadêmico da disciplina consolidaram-se no país, cumprindo seus respectivos papéis: o de se pronunciar sobre a adequação das demonstrações contábeis publicadas, no que diz respeito aos seus aspectos mais relevantes; ensinar aos nossos universitários os fundamentos e as técnicas utilizadas no exercício da profissão.
Mansouri; Pirayesh; Alehi (2009)	<i>Audit Competence and Audit Quality: Case in Emerging Economy.</i>	O trabalho teve como objetivo determinar a relação entre as competências de auditoria e de auditoria de qualidade em ambiente iraniano.	O resultado do trabalho apontou como uma das fraquezas da contabilidade e iraniana e do ambiente de auditoria a falta de um comitê de auditoria. Para resolver tal problema é altamente recomendado, para os legisladores iranianos, formar um comitê de auditoria para melhorar a qualidade desse campo.

<b>Autor</b>	<b>Título do artigo</b>	<b>Estudo</b>	<b>Conclusão</b>
Beuren, Cunha e Correa (2010)	Assuntos de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no Qualis CAPES	Este artigo objetivou identificar os assuntos pesquisados na área de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no Qualis CAPES.	A pesquisa revelou que os assuntos mais pesquisados na área de auditoria são: amostragem na auditoria, auditores internos, auditoria interna, controle interno, gestão de conhecimentos dos auditores, normas de auditoria, profissão de auditoria, testes de observância e testes substantivos. Concluiu-se que os assuntos de auditoria publicados em periódicos no Brasil e no Exterior são distintos.

Quadro 7 – Artigos de estudos similares

As teses relacionadas com a temática da presente pesquisa, identificadas na tarefa de busca das bases dos principais programas de pós-graduação e no próprio referencial, estão elencadas no Quadro 8:

<b>Autor</b>	<b>Título da Tese</b>	<b>Estudo</b>	<b>Conclusão</b>
Alberton (2002)	Uma contribuição para a formação de auditores Contábeis independentes na perspectiva comportamental.	Esta tese tem como objetivo delinear um modelo de formação de auditores contábeis independentes, com ênfase na abordagem comportamental, levando em consideração a responsabilidade do auditor ao emitir um parecer.	A tese ressalta que as mudanças do ambiente globalizado têm sido rápidas e radicais, e, em face de tais mudanças, as organizações que prestam serviços de auditoria contábil independente precisam, cada vez mais, investir no desenvolvimento de seus profissionais, pois deles depende sua competitividade.

Autor	Título da Tese	Estudo	Conclusão
Ricardino Filho (2002)	Auditoria: ensino acadêmico x treinamento profissional.	Essa tese procurou identificar se o conteúdo dos livros sobre auditoria no Brasil atende à proposta daquele grupo de especialistas e se as amentas dos cursos básicos de auditoria, estão em consonância com o exigido pelas principais empresas de auditoria.	O trabalho confirmou a hipótese inicialmente admitida de que há significativas diferenças entre eles e que estas estão correlacionadas aos objetivos que orientam a atividade acadêmica e a profissional. Enquanto a primeira se dedica ao ensino, a segunda está voltada ao treinamento.
Braunbeck (2010)	Determinantes da qualidade das auditorias independentes no Brasil	Esta tese procurou investigar os potenciais determinantes da qualidade das auditorias independentes no Brasil, a partir do modelo de Arruñanda de 1997.	A pesquisa constatou que tanto os auditores especialistas nos segmentos de indústria e comércio, quanto as auditorias denominadas Big-N tendem a oferecer serviços de mais qualidade.

Quadro 8 - Teses de estudos similares

Para a pesquisa de dissertações sobre o tema aqui investigado, foram utilizadas, igualmente, as bases dos principais programas de pós-graduação em contabilidade, assim como o respectivo referencial teórico.

O resultado dessa busca é apresentado no Quadro 9:

Autor	Título da Dissertação	Estudo	Conclusão
Roger Meuwissen (1999)	<i>The economics of auditor career and audit markets</i>	Dissertação holandesa que analisa o mercado e a carreira de auditoria no país, levando em consideração os aspectos econômicos.	Analisou o avanço da carreira de auditores independentes e do mercado de auditoria entre 1970 a 1998. A educação foi um dos pontos fortes do estudo, sendo um diferencial no avanço da carreira. Dependendo do tamanho da firma e da idade do auditor há uma variação na evolução da carreira. O estudo verificou que há menos rotatividade entre auditores com cargos superiores e que as firmas de auditoria menores possuem planos de carreira mais tímidos e poucas promoções. Além disso, comparou o mercado de auditoria da Bélgica com os mercados da Holanda e Alemanha.
Mattos (2005)	Os auditores no Brasil e a satisfação destes profissionais nas grandes empresas de auditoria.	O objetivo da dissertação é verificar a situação dos auditores nas grandes empresas de auditoria do Brasil, quanto a formação acadêmica, tempo de profissão, cargos, motivações e satisfação.	A pesquisa mostrou que o profissional de auditoria é um profissional satisfeito com a sua profissão. Esse grau de satisfação dá-se em virtude dos investimentos por parte das empresas em treinamento, o que garante uma atualização profissional continuada. Mesmo assim, em termos de remuneração, há insatisfação por parte da maioria dos profissionais.

Autor	Título da Dissertação	Estudo	Conclusão
Silva (2008)	A percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil.	Esta dissertação teve como objetivo conhecer os métodos e os meios de ensino utilizados na disciplina de auditoria, bem como avaliar o estágio atual desta disciplina nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, no Brasil.	A pesquisa mostrou que existem divergências em pontos significativos como, por exemplo, distribuição do conteúdo da disciplina, exigência de pré-requisito e experiência profissional do docente para o futuro profissional de auditoria, quer dizer, entre o que é aplicado na prática e o que é exigido pelo mercado de trabalho.

Quadro 9 - Dissertações de estudos similares

Como se pode observar, este estudo se diferencia daqueles apresentados nos Quadros 7, 8 e 9, tendo em vista os seguintes aspectos: (i) a abrangência da pesquisa, e (ii) o seu escopo, que está relacionado à carência de profissionais de auditoria no Brasil.



## **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Com vistas a atingir os objetivos específicos “a”, “b” e “c”, assim como o objetivo geral da presente pesquisa, neste capítulo, são expostas as informações obtidas no levantamento efetuado a respeito do mercado de auditoria brasileiro e o resultado da investigação sobre a opinião dos contadores e das firmas de auditoria, no que tange à carência de auditores independentes.

O trabalho apresenta os resultados obtidos mediante a aplicação dos questionários, com questões sobre o perfil dos contadores e distribuição das firmas de auditoria, a opinião acerca da carreira e os principais motivos para a carência de auditores independentes no Brasil.

### **4.1 O MERCADO DE AUDITORIA NO BRASIL**

Esta seção trata do primeiro objetivo específico da pesquisa em apreço, que tem por finalidade apresentar um retrato do mercado de auditoria brasileiro, principalmente no que tange a firmas de auditoria independente e auditores registrados na CVM, CNAI, BACEN e SUSEP.

#### **4.1.1 Um retrato das firmas de auditoria brasileiras**

Como verificado na fundamentação teórica, as firmas de auditoria necessitam atender a uma série de requisitos para obtenção e manutenção de seus registros.

Assim, para a tarefa de identificar quantas são essas firmas, assim como qual a sua região de atuação, o tempo de registro, o número de responsáveis técnicos registrados, a existência de filiais e a quantidade de companhias que auditam, efetuou-se um levantamento, seguido da compilação das informações colhidas no sítio da CVM.

De acordo com o estudo de Mattos (2005), são as quatro grandes empresas do setor de auditoria – PriceWaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte & Touche e Ernst & Young – que controlam mais de 80% do mercado brasileiro.

As quatro grandes do setor de auditoria citadas – PricewaterhouseCoopers, Deloitte, KPMG (já incluindo os clientes da Trevisan) e Ernst & Young Terco – atenderam 99,5% das duzentas maiores empresas de capital aberto, por valor de mercado. (VALOR ECONÔMICO, 2011).

Crepaldi (2010, p.152), a respeito do mercado de auditoria no mundo, assevera que: “A PriceWaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young, e KPMG auditam os balanços de 98% das 1,5 mil maiores empresas dos EUA e de 96% das 250 maiores companhias do Reino Unido”.

A concentração dos serviços de auditoria pelas Big-4 é indiscutível e, como indicam as pesquisas, o domínio do mercado no Brasil por parte das firmas PricewaterhouseCoopers, Deloitte, KPMG e Ernst & Young Terco é crescente e merece um olhar atencioso.

De acordo com Nasi (2010), a presença das Big-4 no mercado de auditoria brasileiro é marcante. O autor considera que as firmas nacionais, constituídas por profissionais brasileiros, precisam buscar formas de sobrevivência em um mercado internacionalizado, onde outros fatores têm influência na indicação do auditor independente.

De acordo com o estudo de Mattos (2005), são as quatro grandes empresas do setor de auditoria – PriceWaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte & Touche e Ernst & Young – que controlam mais de 80% do mercado brasileiro.

As quatro grandes do setor de auditoria citadas – PricewaterhouseCoopers, Deloitte, KPMG (já incluindo os clientes da Trevisan) e Ernst & Young Terco – atenderam 99,5% das duzentas maiores empresas de capital aberto, por valor de mercado. (VALOR ECONÔMICO, 2011).

Crepaldi (2010, p.152), a respeito do mercado de auditoria no mundo, assevera que: “A PriceWaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young, e KPMG auditam os balanços de 98% das 1,5 mil maiores empresas dos EUA e de 96% das 250 maiores companhias do Reino Unido”.

A concentração dos serviços de auditoria pelas Big-4 é indiscutível e, como indicam as pesquisas, o domínio do mercado no Brasil por parte das firmas PricewaterhouseCoopers, Deloitte, KPMG e Ernst & Young Terco é crescente e merece um olhar atencioso.

De acordo com Nasi (2010), a presença das Big-4 no mercado de auditoria brasileiro é marcante. O autor considera que as firmas nacionais, constituídas por profissionais brasileiros, precisam buscar formas de sobrevivência em um mercado internacionalizado, onde outros fatores têm influência na indicação do auditor independente.

#### 4.1.1.1 Levantamento das firmas de auditoria brasileiras: distribuição geográfica e tempo de registro

Efetuiu-se levantamento no sítio da CVM em outubro de 2011, com vistas a identificar quantas firmas de auditoria se encontravam registradas junto à Comissão, assim como qual o ano dos registros.

Foram identificadas 357 firmas de auditoria registradas junto àquele órgão e verificou-se que as empresas de auditoria estavam distribuídas de maneira diferenciada pelo Brasil, assim como dependendo da região a concentração quanto à época dos registros era distinta.

Identificou-se 94 firmas na região sul, 196 na região sudeste, 43 na região nordeste, 5 na região norte e 19 na região centro-oeste.

No que tange ao tempo de registro, verificou-se que as primeiras firmas de auditoria foram registradas a partir de 1978, sendo que a maior evolução no número de registros, em geral, ocorreu entre os anos de 2000 e 2009.

A distribuição das firmas pelas regiões norte, nordeste, sul, sudeste e centro-oeste, assim como a época de seus registros, estão evidenciadas na Figura 2 apresentada na sequência:

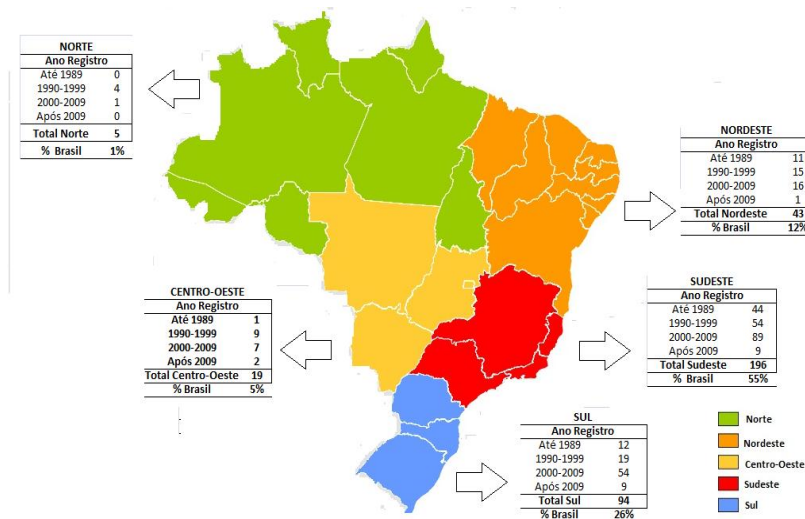


Figura 2 – Distribuição regional das firmas de auditoria e tempo de registro  
Fonte: Adaptado de CVM (2012).

Após a análise da Figura 2, observa-se que nas regiões sul e sudeste a atividade de auditoria é mais intensa, com crescimento maior entre 2000 e 2009. As firmas de auditoria localizadas nas demais regiões, por seu turno, não demonstraram igual evolução.

Constatou-se que a região norte possui cinco firmas de auditoria para atender à demanda local, sendo que o Pará é o estado que possui mais firmas de auditoria, totalizando três delas, o que representa uma concentração de 60% das firmas em apenas um estado, desconsiderada a filial da empresa KPMG, que se encontra no Amapá, pois as filiais serão tratadas separadamente neste estudo.

Na região nordeste, identificou-se 43 firmas de auditoria registradas na CVM, o que representa aproximadamente 12% das firmas dedicadas a esta atividade no mercado brasileiro. Das matrizes das firmas de auditoria da região nordeste, verifica-se que 73% estão concentradas nos estados de Pernambuco, Ceará e Bahia, e o restante nos estados de Sergipe, Rio Grande do Norte, Piauí, Paraíba e Alagoas.

A região centro-oeste possui 19 das 357 matrizes das firmas de auditoria brasileiras, o que representa aproximadamente 6% do total. Ainda, quase metade das firmas de auditoria do centro-oeste (matrizes) se localizam no Distrito Federal e nenhuma no estado do Mato Grosso do Sul.

A região sudeste é a que mais possui matrizes de firmas de auditoria registradas, totalizando 195. Esse número representa aproximadamente 55% do total das matrizes de firmas de auditoria do país, o que evidencia a intensidade da atividade de auditoria nesta região. Outra constatação aponta no sentido de que a maioria das firmas da região sudeste (matrizes) está estabelecida no estado de São Paulo (67%). O estado do Espírito Santo é o de menor expressividade, possuindo apenas 3% das matrizes de firmas de auditoria da região.

A região sul abriga aproximadamente 26% das firmas de auditoria do Brasil (matrizes). Do exame da situação descrita, denota-se que aproximadamente 43% das matrizes de firmas de auditoria desta região se localizam no estado do Rio Grande do Sul, sendo o estado que mais possui matrizes de firmas de auditoria do sul do Brasil. Santa Catarina é o estado que possui a menor concentração de matrizes de firmas de auditoria, com 23% do total da região sul. Já o estado do Paraná fica em uma faixa intermediária com 32 firmas (matrizes), que representam 34% do total da região.

Também se observou uma diversidade regional no que tange ao mercado de auditoria e isso se deve ao fato de que, historicamente, as regiões economicamente mais ativas tendem a concentrar um maior

número de firmas de auditoria, em virtude da própria demanda, conforme evidenciado na evolução dos registros das firmas, apresentada na Figura 2.

#### 4.1.1.2 Distribuição das filiais das firmas de auditoria

Igualmente, após levantamento dos dados disponibilizados pela CVM, identificou-se que 36 firmas de auditoria possuem filiais espalhadas pelos estados brasileiros. Além disso, 130 é o número de filiais de firmas de auditoria no território brasileiro.

Vale anotar, ainda, que as regiões do Brasil de maior preferência para instalação de filiais são sul e sudeste. As firmas denominadas Big-4 são as que mais possuem filiais nos seguintes estados, conforme apresentado no Quadro 10:

<b>Firmas de auditoria</b>	<b>Número de filiais</b>	<b>Estados</b>
KPMG	21	AM, BA, SP, MS, DF, SC, GO, PR, PR, MG, PE, SP, RJ, RJ, RS, SP, SP, SP, SP, SC, MG
PricewaterhouseCoopers	16	BA, SP, RS, DF, SC, CE, MG, PR, PE, SP, RJ, RJ, RS, SP, SP, SP
Ernst Young Terco	14	RJ, BA, SP, DF, CE, MG, GO, PE, PR, RJ, RS, SP, SC, SP
Deloitte Touche Tomatsu	10	BA, SP, CE, PR, DF, MG, PE, RJ, RS, SC

Quadro 10 – Filiais das firmas de auditoria das Big-4, por estado

Fonte: Adaptado de CVM (2012)

A KPMG, como observado, é a firma de auditoria que possui mais filiais, com um total de 21 filiais em todas as regiões do país.

A segunda firma que mais possui filiais é PriceWaterhouseCoopers, com dezesseis filiais espalhadas por todas as regiões brasileiras, com exceção da região norte.

A Ernst Young Terco possui quatorze filiais distribuídas pelas regiões nordeste, sudeste, centro-oeste e sul. Já a Deloitte Touche Tomatsu, que conta com dez filiais, excetuando a região norte, está

presente nas demais regiões brasileiras, nos seguintes estados: Bahia, São Paulo, Ceará, Paraná, Distrito Federal, Minas Gerais, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Santa Catarina.

Das firmas de auditoria não consideradas Big-4, destacam-se a Bianchessi & Cia, com oito filiais e a HLB Audlink, com nove filiais. Ambas as firmas possuem filiais em todas as regiões, com exceção da região norte.

O estado de São Paulo, vale registrar, é o preferido para sediar filial de firma de auditoria, representando aproximadamente 19% das filiais, seguido do Rio Grande do Sul e do Rio de Janeiro, com 10% das filiais em cada estado.

#### 4.1.1.3 Firmas que auditam companhias abertas

Das 357 firmas de auditoria registradas na CVM, em outubro de 2011, apenas 28% delas auditam atualmente alguma companhia aberta, ou seja, somente 98 firmas.

Nas informações disponibilizadas pela CVM, constata-se que a Deloitte é a firma que audita mais companhias abertas (137 companhias), seguida da KPMG, com 118 companhias abertas auditadas. A PriceWaterhouseCoopers é a terceira firma que mais audita companhias abertas no Brasil, com 99 companhias clientes e, por fim, a quarta firma a auditar mais companhias abertas é a Ernst Young, com 90 companhias.

Novamente, com base nos dados disponibilizados pela CVM, as firmas denominadas Big-4 dominam aproximadamente 65% do atual mercado de companhias abertas, o que indica certa pulverização do mercado aberto brasileiro, quando comparado com outros países, onde as Big-4 chegam a dominar mais de 90% dos mercados, conforme asseverou Crepaldi (2010).

Contudo, segundo pesquisa publicada pelo Jornal Valor Econômico (2011), citada anteriormente, há concentração dos serviços de auditoria por parte das Big-4, da ordem de 99,5% das duzentas maiores companhias abertas do Brasil.

### **4.1.2 Um retrato dos auditores independentes do Brasil**

Ainda, visando atingir o objetivo específico “a”, que consiste em conhecer o retrato do mercado de auditoria no Brasil, procurou-se identificar quantos são os auditores independentes ativos no Brasil, bem como a região em que atuam.

#### 4.1.2.1 Levantamento de auditores independentes registrados na CVM

Segundo informações cedidas pela CVM, em dezembro de 2011 havia no Brasil 355 firmas de auditoria (auditores independentes pessoas jurídicas), 854 auditores responsáveis técnicos nas firmas de auditoria e 66 auditores responsáveis técnicos atuando individualmente como pessoas físicas.

Com a intenção de verificar a evolução no número de auditores responsáveis na CVM, solicitou-se informações relativas aos registros destes profissionais, a partir de 2004, representadas no Gráfico 1, a seguir, individualizada por auditor pessoa jurídica, auditor pessoa física e responsável técnico:

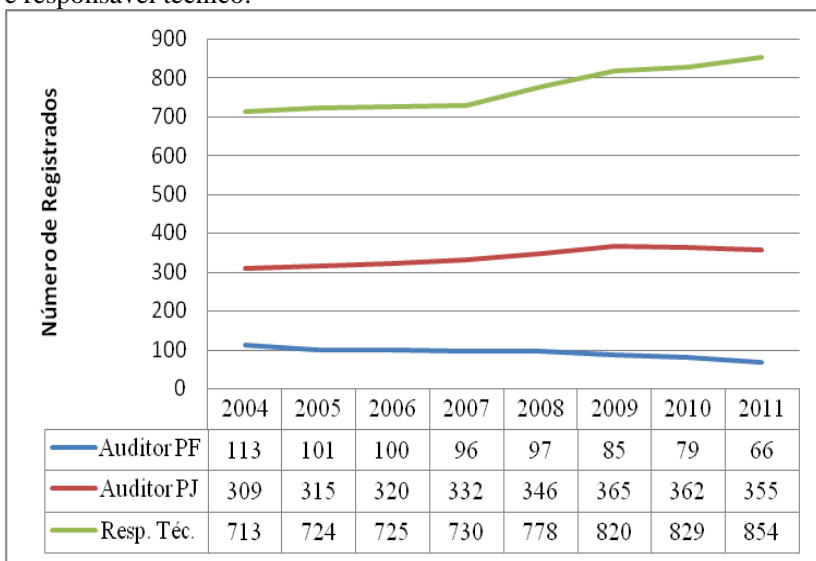


Gráfico 1: Evolução do número de auditores registrados, período 2004 a 2011  
Fonte: Adaptado de CVM (2012).

Nota-se que houve, no período de 2004 a 2011, um pequeno aumento no número de auditores independentes pessoas jurídicas e responsáveis técnicos registrados. Já o número de registro de auditores independentes pessoas físicas se reduziu a partir de 2008, conforme demonstrado no Gráfico 1.

É possível vislumbrar que o número de auditores independentes pessoas físicas diminuiu 40% nos últimos oito anos, passando de 113, em 2004, para 66, em 2011.

Apesar do aumento da demanda por trabalhos de auditoria independente, com a publicação da Lei nº 11.638, em dezembro de 2007, a partir de 2008 houve um aumento de 6,5% no número de responsáveis técnicos e de 4,2% no de auditores independentes pessoa jurídica (firmas de auditoria).

Os resultados mencionados sugerem que com o aumento das exigências técnicas e profissionais para os auditores independentes, assim como a convergência às normas internacionais de contabilidade e de auditoria, poucos auditores independentes – que atuavam como pessoa física individualmente – se mantiveram em atividade, mesmo com o leque de entidades obrigadas a auditoria ampliado.

Observou-se também um aumento, porém pouco expressivo, no número de firmas de auditoria (auditores independentes pessoa jurídica) e de responsáveis técnicos, tendo em vista o crescimento esperado pelo setor anunciado pela mídia (aproximadamente 30% em 2011), o que pode ser resultado da reserva de mercado existente no ramo de auditoria, consequência da necessidade de comprovação da atividade por mais de cinco anos.

O aquecimento do mercado de auditoria como um todo, e principalmente para as Big-4, é evidenciado em matéria veiculada pelo Jornal Valor Econômico (2011-b), onde o executivo da Ernst & Young aduz que o mercado para as firmas de auditoria está aquecido, incluindo não apenas as empresas listadas em Bolsa, como as obrigadas após a edição da Lei nº 11.638/2007. Destaca ainda que os R\$ 414,6 milhões recebidos pelas empresas de auditoria equivalem a apenas 15% do que as maiores companhias do setor dizem ter faturado no ano fiscal de 2010. O restante vem de auditoria de empresas fechadas, serviços de consultoria empresarial e tributária, e terceirização de contabilidade.

O Jornal Correio Braziliense (2012) também enfatiza o crescimento do mercado de auditoria, afirmando que a auditoria independente é uma área de atuação que cresce no país. Mudanças na política econômica, busca por maior transparência nos negócios e constantes alterações legais são fatores que apontam o crescimento desse mercado. De acordo com o setor, hoje, aproximadamente dez mil empresas no país necessitam do serviço de auditoria e a expectativa é que este número salte para 15 mil até 2016.

De acordo com pesquisas divulgadas pela CVM, observou-se que os gastos das empresas com auditores externos aumentaram em média 33% entre 2009 e 2010, tendo em conta as despesas com checagem dos balanços e contratação de outros serviços, como assessoria tributária e pareceres especiais para emissões de ações ou títulos de dívida.



Considerando apenas o trabalho de auditoria, o crescimento médio foi de 37%. (VALOR ECONÔMICO, 2011-b).

Dessa forma, constata-se que a crescente demanda pelos serviços de auditoria independente por parte do mercado não está acompanhada do crescimento do número de profissionais e firmas que atuam neste segmento, o que evidencia a carência do setor.

#### 4.1.2.2 Levantamento dos auditores cadastrados no CNAI, BACEN e SUSEP

Em junho de 2012, efetuou-se um levantamento no sítio do CFC para identificar o número de auditores independentes cadastrados no CNAI do CFC.

Após o levantamento, o número apurado foi de 2.362 auditores com CNAI ativo. Além dessa consulta, investigou-se o número de profissionais que possuía habilitação específica em prova do Banco Central e em prova da SUSEP.

Os números apurados foram os seguintes: 933 auditores com habilitação para auditorias de instituições reguladas pelo BACEN e 285 com habilitação específica para auditorias de instituições reguladas pela SUSEP.

A distribuição desses profissionais pelos estados brasileiros faz parte da Tabela 1, apresentada a seguir:

Tabela 1 – Distribuição dos auditores registrados no CNAI, BACEN e SUSEP, por estado

<b>ESTADO</b>	<b>CNAI</b>	<b>BACEN</b>	<b>SUSEP</b>
AC	0	0	0
AL	2	1	1
AM	3	2	0
BA	55	9	3
CE	44	18	4
DF	62	29	6
ES	12	3	2
GO	33	7	1
MA	3	0	0
MG	169	74	15
MS	7	1	0
MT	13	2	0
PA	10	3	0
PB	1	0	0
PE	65	16	3
PI	4	0	0
PR	154	77	28
RJ	258	103	49
RN	6	4	0
RO	5	4	1
RR	1	0	0
RS	203	91	22
SE	1	0	0
SC	84	29	6
SP	1.166	460	144
TO	1	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>2.362</b>	<b>933</b>	<b>285</b>

Fonte: Adaptado de CFC (2012).

A Figura 3 apresenta a distribuição desses mesmos profissionais (auditores registrados), por região do Brasil. Vejamos:

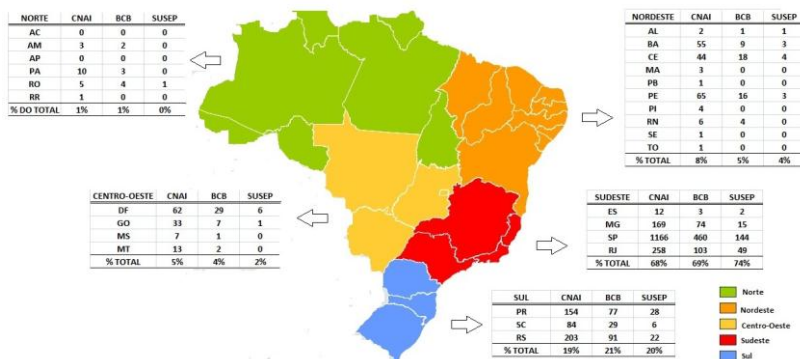


Figura 3 – Distribuição regional dos auditores registrados no CNAI, BACEN e SUSEP

Fonte: Adaptado de CVM (2012).

No levantamento efetuado no sítio do CFC, o número de auditores com registros de qualificação técnica geral, SUSEP e BACEN, concomitantemente, para atender a todo o país foi de apenas 24.

O aumento ou redução do cadastramento no CNAI, assim como o percentual de aprovações do exame, resultado do levantamento efetuado no CFC, pode ser visualizado no Gráfico 2, a seguir:

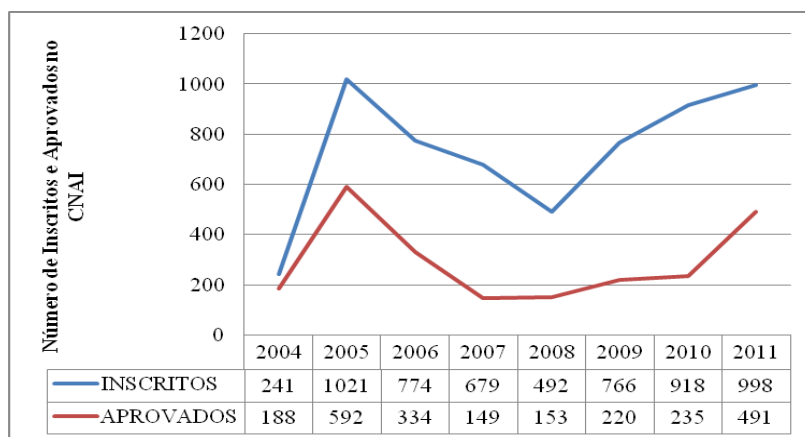


Gráfico 2 – Evolução dos inscritos e aprovados no CNAI, período 2001 a 2011  
Fonte: Adaptado de CFC (2012).

Nos dados coletados, entre 2009 e 2011, identificou-se um aumento na procura de certificação do CNAI. O percentual de aprovação sofreu variações ao longo dos anos, mas se mostrou superior nos primeiros anos de obrigatoriedade da referida certificação.

Além disso, a relação entre o número de inscritos e o número de aprovados variou em proporções semelhantes ao longo dos oito anos de existência.

Embora seja crescente o número de profissionais que se inscreveram e foram aprovados no CNAI, o que sugere um aumento da procura pela carreira, verifica-se que a variação apresentada (aumento) é inferior à procura pelos serviços de auditoria, anunciada para 2011, pelas firmas de auditoria em entrevistas a jornais citadas anteriormente.

#### 4.1.2.3 Tempo médio de experiência dos responsáveis técnicos vinculados às firmas de auditoria, por localização geográfica

Dos 722 responsáveis técnicos localizados, cinco anos foi a média de tempo de experiência verificada. A região que demonstrou a maior média de tempo de experiência dos seus responsáveis técnicos foi o nordeste, com 8 anos e 2 meses.

A Figura 4, a seguir, demonstra a distribuição desse cenário:

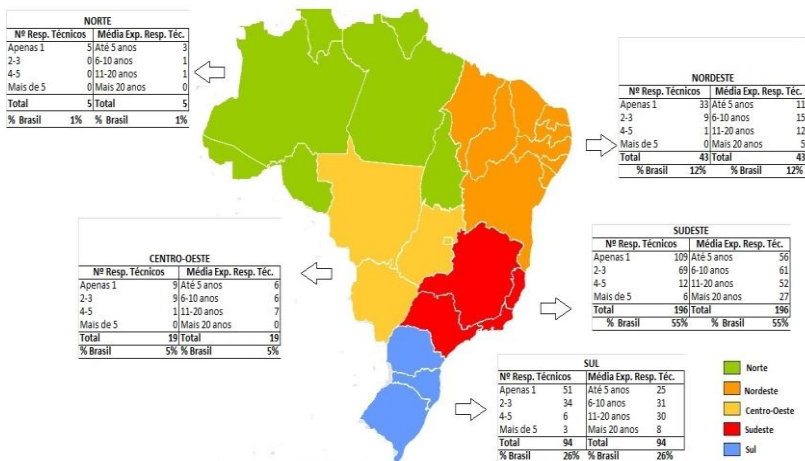


Figura 4 – Distribuição regional dos responsáveis técnicos, por média de experiência

Fonte: Adaptado de CVM (2011).

Em suma, analisando as médias de experiência e a distribuição dos responsáveis técnicos pelo país, pode-se afirmar que há uma disparidade entre as regiões do Brasil, no que concerne ao desenvolvimento e evolução da atividade de auditoria.

#### 4.1.2.4 Comparativo do número de auditores x contadores x população brasileira

Objetivando verificar a evolução do comparativo efetuado por Kanitz (1999) e Holland (1999) com o número de auditores *versus* população brasileira, identificou-se o número de auditores independentes registrados no CNAI e que permanecem na condição de ativos, por estado da federação. Em seguida, foi a vez de estabelecer um comparativo com a respectiva população local.

Além disso, optou-se por fazer um comparativo com o número de contadores registrados nos respectivos CRCs, com o objetivo de identificar a média de contadores que buscam a carreira de auditoria. Do levantamento de dados efetuado, obteve-se os seguintes resultados, conforme demonstrado na Tabela 2, a seguir:

Tabela 2 – Auditores x habitantes x contadores do Brasil

ESTADO	AUDITOR COM CNAI	CONTADOR	HABITANTES	HABITANTES X CONTADOR	HABITANTES X AUDITOR	CONTADOR X AUDITOR
<b>REGIÃO CENTRO-OESTE</b>						
DF	62	9.237	2.469.489	267	39.830	149
GO	33	7.441	5.849.105	786	177.246	225
MS	7	4.031	2.404.256	596	343.465	576
MT	13	7.732	2.954.625	382	227.279	595
<b>SUBTOTAL</b>	<b>115</b>	<b>28.441</b>	<b>13.677.475</b>	<b>481</b>	<b>118.935</b>	<b>247</b>
<b>REGIÃO NORDESTE</b>						
AL	2	2.327	3.093.994	1.330	1.546.997	1.164
BA	55	12.785	13.633.969	1.066	247.890	232
CE	44	7.042	8.180.087	1.162	185.911	160
MA	3	3.539	6.424.340	1.815	2.141.447	1.180
PB	1	3.806	3.753.633	986	3.753.633	3.806
PE	65	6.442	8.541.250	1.326	131.404	99
PI	4	3.676	3.086.448	840	771.612	919
RN	6	4.271	3.121.451	731	520.242	712
SE	1	2.030	2.036.277	1.003	2.036.277	2.030
<b>SUBTOTAL</b>	<b>181</b>	<b>45.918</b>	<b>51.871.449</b>	<b>1.130</b>	<b>286.583</b>	<b>254</b>
<b>REGIÃO NORTE</b>						
AC	0	813	707.125	870	707.125	813
AM	3	4.140	3.350.773	809	1.116.924	1.380
AP	0	915	648.553	709	648.553	915
PA	10	7.521	7.443.904	990	744.390	752

ESTADO	AUDITOR COM CNAI	CONTADOR	HABITANTES	HABITANTES X CONTADOR	HABITANTES X AUDITOR	CONTADOR X AUDITOR
RO	5	3.187	1.535.625	482	307.125	637
RR	1	835	425.398	509	425.398	835
TO	1	2.821	1.373.551	487	1.373.551	2.821
<b>SUBTOTAL</b>	<b>20</b>	<b>20.232</b>	<b>15.484.929</b>	<b>765</b>	<b>774.246</b>	<b>1.012</b>
<b>REGIÃO SUDESTE</b>						
ES	12	6.403	3.392.775	530	282.731	534
MG	169	26.476	19.159.260	724	113.368	157
RJ	258	31.529	15.180.636	481	58.840	122
SP	1.166	73.502	39.924.091	543	34.240	63
<b>SUBTOTAL</b>	<b>1.605</b>	<b>137.910</b>	<b>77.656.762</b>	<b>563</b>	<b>48.384</b>	<b>86</b>
<b>REGIÃO SUL</b>						
PR	154	20.313	10.266.737	505	66.667	132
SC	84	14.054	6.178.603	440	73.555	167
RS	203	21.637	10.576.758	489	52.102	107
<b>SUBTOTAL</b>	<b>441</b>	<b>56.004</b>	<b>27.022.098</b>	<b>1.434</b>	<b>192.324</b>	<b>127</b>
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>2.362</b>	<b>288.505</b>	<b>185.712.713</b>	<b>644</b>	<b>78.625</b>	<b>122</b>

Fonte: Adaptado de IBGE (2010); CFC (2010); CFC (2012).

Dos números levantados, pode-se constatar que a região norte é a que possui menos profissionais de auditoria, com apenas vinte profissionais com cadastro ativo no CNAI e um total de 114.246 habitantes para cada auditor independente.

A região sudeste possui o maior número de auditores cadastrados no CNAI, totalizando 1.605 profissionais, dos quais 1.166 estão no estado de São Paulo. Nesta região, a relação é de um auditor por grupo de 48.394 pessoas.

No Brasil, em média, também se pode afirmar, há um (1) auditor para cada grupo de 78.625 pessoas e um (1) contador para cada 644 habitantes.

O estado da Paraíba, localizado na região nordeste, possui o pior índice de habitantes por auditor, com 3.753.633 habitantes para cada auditor inscrito no CNAI.

Os números atuais demonstram uma grande diferença dos resultados levantados por Kanitz (1999) e Holland (1999), que apontaram aproximadamente 25.000 habitantes para cada auditor, em 1999. Observa-se que após consulta ao autor Kanitz verificou-se que não sabe-se ao certo qual a base utilizada na pesquisa original sobre o número de habitantes versus auditores, não sendo possível efetuar uma comparação direta com os números apresentados em sua pesquisa.

A relação de contadores *versus* auditores, média geral do Brasil, foi de 122 contadores para cada auditor. Entretanto, em algumas regiões como norte a relação de contadores por auditores chega até a 1.012.

Em alguns estados, percebe-se que a atividade de auditoria é mais intensa e possui uma relação contador *versus* auditor inferior à média da maioria dos demais estados, como São Paulo, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Paraná, Distrito Federal, Minas Gerais, Ceará e Santa Catarina.

Dessa forma, no que tange à atividade de auditoria, observa-se que existem muitas divergências regionais no Brasil e que o cenário do mercado pode variar entre as diversas regiões e estados brasileiros, provavelmente como reflexo da própria diversidade econômica do país.

#### 4.2 ANÁLISE DOS QUESTIONÁRIOS ENVIADOS PARA AS FIRMAS DE AUDITORIA BRASILEIRAS

O percentual de retorno dos questionários encaminhados para as firmas de auditoria foi de aproximadamente 12%. As respostas vieram de todas as regiões do Brasil: centro-oeste 4, nordeste 5, norte 2, sudeste 17 e sul 16.



Apesar do percentual de 12% de retorno dos questionários enviados, importante salientar que duas das Big-4 responderam à presente pesquisa, o que confere maior representatividade às respostas obtidas, tendo em vista que estas firmas dominam mais de 80% do mercado, conforme o estudo de Mattos (2005), anteriormente mencionado.

Além disso, algumas das firmas de auditoria independente respondentes possuíam filiais em outras regiões do Brasil, o que sugere uma situação mais próxima da realidade do país.

#### **4.2.1 Distribuição das firmas de auditoria independente respondentes**

As firmas de auditoria independente, através de seus responsáveis técnicos cadastrados na CVM, que responderam questionário da presente pesquisa estão distribuídas pelas regiões do Brasil na seguinte proporção, conforme elucida a Tabela 3:

Tabela 3 – Retorno dos questionários das firmas de auditoria

<b>Regiões</b>	<b>Nº Firmas</b>	<b>Nº Retorno</b>	<b>% Retorno</b>
Centro-Oeste	19	4	21%
Nordeste	43	5	11%
Norte	5	2	40%
Sudeste	196	17	9%
Sul	94	16	17%
<b>Média</b>	<b>357</b>	<b>44</b>	<b>12%</b>

Fonte: Adaptado de CVM (2011).

Como anteriormente destacado, duas das firmas de auditoria denominadas Big-4 responderam o questionário de pesquisa, o que confere maior representatividade tanto para a região sudeste quanto para todo o Brasil, principalmente porque possuem filiais em praticamente todas as regiões.

#### **4.2.2 A opinião das firmas de auditoria acerca da carência de auditores independentes**

Questionadas a respeito da carência de auditores independentes, em média, 74% das firmas de auditoria responderam, através de seus responsáveis, positivamente ao quesito.

Nesse caso verifica-se na Tabela 4 algumas diferenças regionais acerca do mercado de auditoria:

Tabela 4 – Opinião sobre a carência de auditores independentes no Brasil

<b>Regiões</b>	<b>Nº Retorno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
Centro-Oeste	4	75%	25%
Nordeste	5	80%	20%
Norte	2	50%	50%
Sudeste	17	76%	24%
Sul	16	88%	12%
<b>Média</b>	<b>44</b>	<b>74%</b>	<b>26%</b>

Novamente, observa-se disparidade com relação às respostas da região norte em confronto com as das demais regiões brasileiras. As regiões sul e nordeste foram as que se manifestaram apontando maior carência de profissionais de auditoria, o que aparentemente não tem relação com o quadro de número de auditores por habitantes apresentado na seção 4.1.2.4, já que as regiões que apresentaram um número maior de habitantes por auditor foram as regiões norte e centro-oeste.

Esse resultado obtido indica que há possibilidade de se relacionar a carência de profissionais de auditoria nas regiões onde a atividade é mais intensa. Tal possibilidade, entretanto, não existe nas regiões onde o número de profissionais é menor.

De acordo com as firmas de auditoria respondentes, os principais motivos para a carência de profissionais de auditoria independente no Brasil são: falta de profissionais habilitados interessados, exigências técnicas e profissionais, e baixa valorização e remuneração desses profissionais.

Com relação às vagas disponíveis nas firmas de auditoria entrevistadas, constatou-se que em geral as firmas possuem vagas a serem preenchidas. Essa afirmação decorre do seguinte quadro: 75% das firmas responderam que possuem vagas disponíveis e 25% informaram não haver vagas.

Na região nordeste, o número de vagas em aberto chega a 80% e o tempo de preenchimento das vagas para auditores independentes são, em média, de três a seis meses. Já na região norte, não há vagas disponíveis nas firmas respondentes e o tempo médio de preenchimento de vagas é de mais de um (1) ano.

Ainda, 50% das firmas de auditoria da região centro-oeste têm vagas disponíveis e o tempo médio de preenchimento varia de três a seis meses.

No sudeste, 77% das firmas de auditoria possuem vagas disponíveis e o tempo médio para preenchimento é, igualmente, de três a seis meses.

Semelhante ao que ocorre no sudeste, na região sul, 78% das firmas de auditoria responderam que têm vagas disponíveis. No entanto, o tempo médio para o preenchimento dessas vagas é superior nesta região, variando de sete meses a um (1) ano.

A partir dessa análise é possível afirmar que a carência de auditores independentes demonstrada nos estudos de Holland (1999) e de Kanitz (1999) ainda é sentida no Brasil, de acordo com a opinião das firmas de auditoria respondentes e os números apurados.

#### **4.2.3 Forma de captação, seleção e desligamento dos auditores independentes nas firmas de auditoria**

Objetivando compreender como ocorre o processo de captação, seleção e desligamento dos profissionais de auditoria independente nas firmas de auditoria, questionou-se qual o perfil que estas mesmas firmas procuram, as principais dificuldades enfrentadas no processo, a forma de seleção e captação, os principais motivos para os desligamentos e o tempo médio de permanência.

As firmas de auditoria exigem, em sua maioria, apenas o registro no CRC. Segundo as firmas respondentes, itens como registro no CNAI e curso de línguas são muito difíceis de encontrar nos candidatos.

Como características do perfil, as firmas de auditoria também esperam do profissional auditor, principalmente, o comprometimento, o interesse em atualização e aprendizado constantes e capacidade para trabalhar em equipe.

Também se constatou que para as firmas de auditoria é difícil encontrar candidatos comprometidos e interessados em atualização constante. Nesse sentido, é importante ressaltar que um dos requisitos para o exercício da profissão de auditor independente é justamente a educação profissional continuada, exigida por lei.

A forma de captação dos auditores, por parte das firmas de auditoria, em sua maioria corresponde a (65%) por indicação. Desses profissionais, 56% atuam em universidades e em cursos de pós-graduação e 47% utilizam anúncios em sites, jornais e revistas. Ressalta-

se que, neste item, havia a possibilidade de os respondentes escolherem mais de uma opção.

Na seleção dos candidatos, 100% das firmas de auditoria respondentes utilizam a análise curricular e entrevistas; 45% delas realizam provas e 20% utilizam dinâmicas de grupo no processo seletivo.

O tempo médio de permanência dos profissionais de auditoria nas firmas ficou dividido entre um (1) a dois anos (34%) e entre três e quatro anos (34%). De acordo com as firmas respondentes, apenas 5% dos auditores permanecem por mais de dez anos, o que demonstra alta rotatividade.

Os principais motivos de desligamento apontados pelas firmas de auditoria foram saída do auditor em busca de colocação em outros mercados (48%) e saída do auditor para colocação em outras firmas de auditoria (30%), números estes que bem demonstram o assédio e a concorrência na busca desses profissionais.

Também, de acordo com as firmas respondentes, os desligamentos por demissão sem justa causa e por justa causa foram os dois motivos menos citados, o que sugere, mais uma vez, a carência de profissionais e a dificuldade de preenchimento de vagas.

### 4.3 ANÁLISE DOS QUESTIONÁRIOS ENVIADOS AOS CONTADORES DO BRASIL

Dos questionários encaminhados aos contadores registrados nos CRCs, obteve-se um retorno de 661 respondentes de todas as regiões do Brasil, e os números estão assim distribuídos: centro-oeste 87, nordeste 55, norte 17, sudeste 260 e sul 242.

#### 4.3.1 Perfil dos contadores respondentes

Na região centro-oeste, 60% dos respondentes têm mais 35 anos. Na região norte, 59% afirmaram ter entre 31 e 50 anos, 73% dos nordestinos estão na faixa etária de 31 a 40 anos de idade e na região sudeste 71% estão acima dos 35 anos. A região sul registrou um percentual de contadores respondentes mais jovens, com 57% abaixo dos 35 anos.

As regiões que possuíam maior número de contadores com especialização foram as regiões sudeste (71%) e nordeste (70%). A região centro-oeste apresentou um percentual de 47% de respondentes

com especialização, enquanto que as regiões sul e norte apresentaram, respectivamente, 63% e 53%.

No que tange ao domínio de outros idiomas, em média, 20% dos respondentes preencheu este requisito, sendo as regiões sudeste e norte as que apresentaram melhores resultados: 40% e 23%, respectivamente.

Verificou-se que a maior parte dos respondentes atua como contador, servidor público, auditor e professor/pesquisador, e que apenas 3%, em média, encontrava-se desempregado naquele momento. Os dados ora analisados estão sintetizados na Tabela 5, a seguir.

Tabela 5 – Atuação profissional dos contadores respondentes

<b>Atuação Profissional</b>	<b>Nº Respostas</b>	<b>% de Respondentes</b>
Contador	236	36%
Servidor Público	79	12%
Auditor	72	11%
Professor/Pesquisador	69	10%
Controller	23	3%
Desempregado	14	2%
Outros	168	25%
Total	661	100%

Com relação ao desemprego, as regiões que apresentaram os menores índices foram: sul, sudeste e centro-oeste, com, respectivamente, 1%, 2% e 3%. Estes percentuais demonstram uma forte demanda por profissionais com a formação em Ciências Contábeis nestas regiões.

#### **4.3.2 A opinião dos contadores acerca da carreira de auditor**

Após análise das respostas obtidas, verificou-se que 81% dos contadores do Brasil afirmam que existe carência de auditores independentes.

Nesse quesito, as respostas se mostraram mais uniformes, conforme elucida a Tabela 6, a seguir:

Tabela 6 – Carência de auditores independentes, na opinião dos contadores

<b>Regiões</b>	<b>N. Retorno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
Centro-Oeste	87	87%	13%
Nordeste	55	87%	13%
Norte	17	82%	18%
Sudeste	260	84%	16%
Sul	242	73%	27%
<b>Média</b>	<b>661</b>	<b>81%</b>	<b>19%</b>

As regiões que apresentaram mais respostas apontando a carência de auditores independentes foram centro-oeste e nordeste, ambas com 87%. A região que apresentou o menor índice de contadores que acreditam que há carência de auditores independentes foi a região sul.

Esses resultados obtidos podem relacionar-se com a tabela de distribuição de auditores *versus* contadores e habitantes apresentada na seção 4.1.2.4, que apontou a região sul como uma média de 127 contadores para cada auditor.

Doravante, passa-se ao resultado dos questionamento formulados aos contadores a respeito dos fatores que estimulam ou desestimulam a escolha da carreira de auditor independente.

Com relação aos fatores que desestimulam a opção pela carreira de auditor, destacaram-se a falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis, a falta de oportunidade e estímulo em firmas de auditoria, a falta de conhecimento a respeito da profissão e a elevada carga de trabalho.

A Tabela 7 evidencia os principais fatores que desestimulam a escolha da carreira de auditor independente, na visão dos contadores:

Tabela 7 – Fatores que desestimulam a escolha da carreira de auditor independente

<b>FATORES QUE DESESTIMULAM A ESCOLHA DA CARREIRA DE AUDITOR</b>	<b>SUL (242)</b>	<b>SUDESTE (260)</b>	<b>CENTRO-OESTE (96)</b>	<b>NORTE (17)</b>	<b>NORDESTE (55)</b>	<b>TOTAL (661)</b>	<b>% TOTAL</b>
Falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis	44%	37%	42%	76%	69%	293	44%
Elevada carga de trabalho	33%	49%	18%	29%	40%	251	38%
Falta de conhecimento a respeito da profissão	34%	35%	39%	71%	55%	251	38%
Falta de estímulo/opportunidade em firmas de auditoria	31%	27%	38%	82%	53%	224	34%
Remuneração	16%	40%	17%	12%	36%	181	27%
Diversidade de conhecimentos	25%	18%	17%	6%	4%	127	19%
Dinamismo da profissão	36%	2%	5%	12%	5%	103	16%
Responsabilidade técnica/ética	14%	11%	7%	12%	9%	76	11%
Perspectivas de crescimento nas firmas de auditoria	6%	18%	9%	6%	7%	75	11%

Nota: Os números apresentados entre parênteses correspondem ao total de respondentes de cada região.

Os respondentes da região sul elegeram como fator mais desestimulante na escolha da carreira de auditor a falta de incentivo durante o curso de Ciências Contábeis, seguido do dinamismo da profissão e da falta de conhecimento a respeito da profissão.

Verificou-se também como itens desestimulante a elevada carga de trabalho e a falta de oportunidade em firmas de auditoria.

No sudeste do Brasil, os fatores que mais desestimulam a opção pela carreira de auditor independente são: elevada carga de trabalho, remuneração, falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis e falta de conhecimento a respeito da profissão.

Apesar dos resultados, as respostas da região sudeste indicam maior conhecimento a respeito da profissão quando comparadas com outras regiões, bem como a existência de maiores oportunidades em firmas de auditoria, o que se pode justificar pelo fato de a região sudeste ser mais desenvolvida e a atividade de auditoria ser mais disseminada, impactando nas respostas dos contadores a elevada carga de trabalho e a remuneração, já que nesta região há um número superior de auditores cadastrados no CNAI e na CVM.

Na região centro-oeste, os cinco itens mais apontados como desestimuladores da escolha da carreira de auditor independente foram respectivamente: a falta de estímulo e oportunidade em firmas de auditoria, a falta de conhecimento a respeito da profissão, a elevada carga de trabalho e, praticamente empatadas, a remuneração e a diversidade de conhecimento exigidos.

No norte, também se destacaram os itens falta de estímulo e oportunidade em firmas de auditoria, falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis, seguido pela falta de conhecimento a respeito da profissão e elevada carga de trabalho. O fator remuneração não teve tanto destaque quanto nas outras regiões, ficando empatado com itens como dinamismo da profissão e responsabilidade técnica e ética.

Já na região nordeste, os fatores mais eleitos foram falta de estímulo durante o curso de ciências contábeis, falta de conhecimento a respeito da profissão e falta de estímulo e oportunidade em firmas de auditoria, remuneração e responsabilidade técnica. As opções menos votadas na região nordeste foram diversidade de conhecimentos exigidos e dinamismo da profissão.

De acordo com 81% dos contadores respondentes, há carência de auditores independentes no Brasil e os principais motivos apontados podem ser verificados no Gráfico 3:



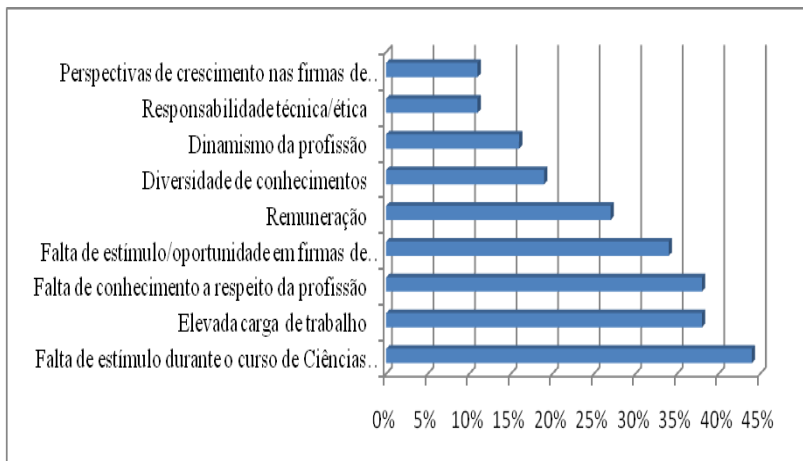


Gráfico 3 – Principais fatores que desestimulam a escolha da carreira de auditor independente, segundo os contadores

De forma geral, verificou-se que os principais fatores que desestimulam a carreira de auditor independente no Brasil são:

1. falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis (variando de 76% na região norte, até 37% na região sudeste);
2. elevada carga de trabalho (aproximadamente 50% das respostas do Sudeste e 40% do Nordeste, regiões onde a atividade de auditoria é intensa);
3. falta de conhecimento a respeito da profissão (variando de 71% na região norte, onde a presença da auditoria é menor, chegando a 34% no Sul do Brasil);
4. falta de estímulo/oportunidade nas firmas de auditoria (atingindo 82% das respostas no Norte, onde a atividade de auditoria é menos desenvolvida), e, por fim,
5. remuneração (chegando a atingir 40% e 36% das respostas nas regiões sudeste e nordeste, respectivamente).

Observa-se que os principais fatores que desestimulam a carreira de auditor apontados pelos respondentes corroboram outros estudos já efetuados por Mattos (2005), que verificou insatisfação dos auditores independentes com relação à remuneração e à carga de trabalho, e também por Silva (2008), que identificou deficiências na parte de ensino e formação do profissional de auditoria.

Além disso, a preocupação com a remuneração dos auditores é objeto de estudos por parte das firmas de auditoria, principalmente no que tange à retenção desses profissionais segundo as notícias do Valor Econômico (2011-a) e Correio Braziliense (2012).

Diante da situação exposta, pode-se afirmar que há necessidade de uma revisão no atual modelo de ensino, captação e retenção dos profissionais, especialmente no que tange ao mercado de auditoria independente no Brasil.

#### 4.3.3 Interesse dos contadores pela carreira de auditor independente

Nesta seção, analisa-se o nível de interesse dos contadores habilitados para a carreira de auditor, consoante as respostas apresentadas por aqueles profissionais.

A propósito, 78% dos respondentes classificou o seu interesse pela carreira de auditor em dois níveis: médio e muito. É o que se observa na Tabela 8 apresentada a seguir.

Tabela 8 – Nível de interesse dos contadores pela carreira de auditor

<b>INTERESSE PELA CARREIRA DE AUDITOR</b>	<b>SUL</b>	<b>SUDESTE</b>	<b>CENTRO-OESTE</b>	<b>NORTE</b>	<b>NORDESTE</b>	<b>TOTAL</b>
Nenhum	26	10	6	3	5	8%
Pouco	58	19	8	4	10	15%
Médio	99	86	38	7	19	38%
Muito	59	146	34	3	21	40%
Total	242	261	86	17	55	100%

Da mesma tabela se extrai que apenas 8% dos respondentes declararam ter nenhum interesse pela carreira, o que demonstra possibilidade de maior demanda pela profissão.

As análises regionais, no que toca ao nível de interesse pela carreira, apresentaram algumas diferenças.

Na região centro-oeste, registrou-se um interesse superior ao da média nacional, com 83% de interessados (médio e muito) pela carreira, e apenas 7% dos respondentes afirmaram não ter nenhum interesse.

Na região nordeste, 73% dos contadores que responderam ao questionário da pesquisa consideraram médio ou muito o seu interesse pela carreira. Ressalta-se que os percentuais obtidos nas respostas do Nordeste ficaram bastante próximos ao da média nacional.

A região norte novamente demonstra menor relacionamento com a atividade de auditoria, já que o resultado do quesito interesse pela carreira, 64% de contadores apontaram nível médio ou muito.

Na análise das respostas da região sudeste, observou-se que quase 90% dos contadores respondentes possuem um interesse classificado como médio ou muito pela carreira de auditor. Tal resultado vai ao encontro de outros resultados obtidos na presente pesquisa, que demonstram um desenvolvimento mais forte da auditoria na região. Além disso, destaca-se que apenas 4% dos respondentes não demonstraram interesse pela carreira.

Diferentemente do esperado, na região sul, 34% dos respondentes têm pouco ou nenhum interesse pela carreira de auditor. Por ser a segunda região do Brasil que contempla o maior número de auditores registrados e de firmas de auditoria, esperava-se um nível de interesse superior. Os níveis de interesse médio e muito foram eleitos por 66% dos respondentes, número inferior ao da média nacional.

#### **4.3.4 Fatores que estimulam os contadores para a carreira de auditor independente**

Os fatores que mais estimulam a escolha da carreira de auditor independente, na visão dos contadores do Brasil, são a diversidade de conhecimentos e a relevância da profissão.

Durante a análise das respostas dos questionários, observaram-se algumas diferenças regionais, conforme apresentado na Tabela 9:

Tabela 9 – Fatores que estimulam a escolha da carreira de auditor independente

<b>FATORES QUE ESTIMULAM A ESCOLHA DA CARREIRA DE AUDITOR</b>	<b>SUL (242)</b>	<b>SUDESTE (260)</b>	<b>CENTRO-OESTE (96)</b>	<b>NORTE (17)</b>	<b>NORDESTE (55)</b>	<b>TOTAL (661)</b>	<b>% TOTAL</b>
Diversidade de conhecimento e experiências adquiridas na profissão	25%	78%	65%	53%	73%	375	57%
Remuneração	58%	33%	55%	51%	36%	304	46%
Responsabilidade técnica e ética	34%	55%	41%	18%	20%	277	42%
Dinamismo da profissão	36%	51%	32%	47%	20%	270	41%
Relevância da profissão	34%	43%	28%	47%	42%	254	38%
Perspectivas de crescimento nas firmas de auditoria	26%	31%	24%	12%	18%	177	27%
Status	12%	27%	23%	24%	53%	155	23%
Estímulo/opportunidade nas firmas de auditoria	13%	17%	21%	12%	40%	118	18%
Viagens a trabalho	14%	20%	17%	18%	13%	111	17%

Nota: Os números apresentados entre parênteses correspondem ao total de respondentes de cada região.

De maneira geral, os fatores apontados como estimulantes para a escolha da carreira de auditor podem ser visualizados no Gráfico 4, seguinte:

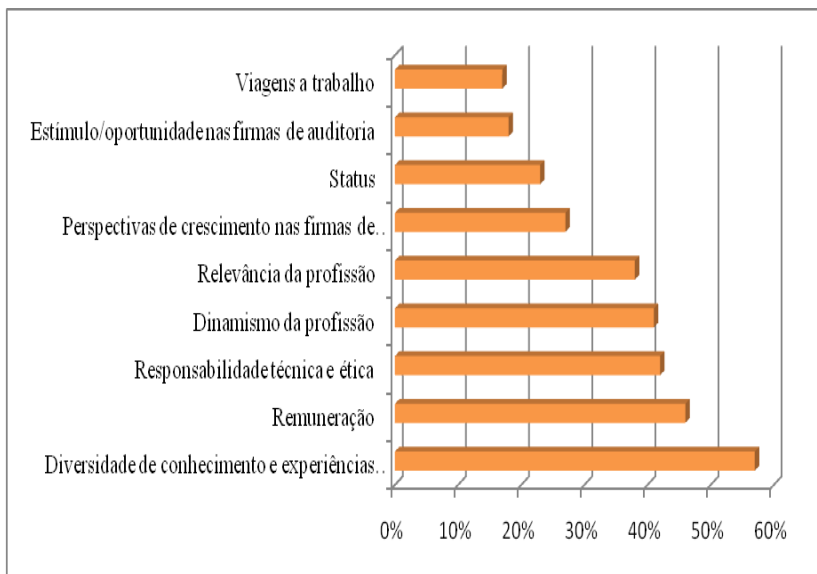


Gráfico 4 – Principais fatores que estimulam a escolha da carreira de auditor independente, segundo os contadores

Com base no Gráfico 4, os principais fatores apontados como estimulantes para a escolha da carreira são:

1. diversidade de conhecimento e experiências adquiridas na profissão (representou 57% das escolhas dos respondentes, tendo maior destaque nas regiões sudeste e nordeste);
2. remuneração (46% dos respondentes escolheram a remuneração como um fator que estimula a escolha da carreira, apesar de ter sido um dos cinco itens mais apontados como fator que desestimula a opção pela carreira);
3. responsabilidade técnica e ética (42% das respostas dos contadores indicaram a responsabilidade técnica e ética como um fator que estimula a escolha da carreira);
4. dinamismo da profissão (eleito por 41% dos respondentes consideram um estímulo para a profissão de auditor);

5. relevância da profissão (de acordo com 38% dos respondentes, a relevância da profissão de auditor independente é um fator que estimula a opção pela carreira).

Algumas diferenças regionais acerca dos fatores que estimulam (atrativos) a escolha da carreira de auditor independente foram identificadas, por exemplo, a remuneração e a perspectiva de crescimento nas firmas de auditoria fora bem apontadas na região sudeste e menos nas demais regiões.

A diversidade de conhecimentos e a experiências adquirida na profissão foram os itens mais ressaltados pelos contadores de todas as regiões brasileiras, sem exceção, fato que demonstra o reconhecimento da necessidade de preparar e especializar o profissional em diversas áreas para atuar na carreira escolhida.

Na região centro-oeste, a diversidade de conhecimentos adquiridos e a remuneração foram os fatores de estímulo para a carreira de auditor mais escolhidos pelos contadores.

Os itens viagens a trabalho e estímulo e oportunidade em firmas de auditoria foram os menos ressaltados como atrativos para a carreira, o que vai ao encontro das respostas dos fatores que desestimulam a escolha da carreira identificados na seção 4.3.2.

Na região nordeste, os itens mais assinalados como estimulantes da opção pela carreira de auditor independente são: diversidade de conhecimentos, experiência adquiridas no exercício da profissão, status e relevância da profissão.

Os itens menos eleitos como fatores que estimulam a escolha da carreira de auditor no nordeste são as viagens a trabalho e as perspectivas de crescimento nas firmas de auditoria, já identificados como fatores que desestimulam a escolha pela carreira.

Verifica-se que, de acordo com os contadores da região nordeste, falta estímulo e oportunidade em firmas de auditoria na região. Entretanto, 87% das firmas respondentes afirmaram haver carência de auditores independentes.

Acerca dos fatores que estimulam a opção pela carreira de auditor, na região sudeste observou-se que os itens mais eleitos foram a diversidade de conhecimento, assim como nas demais regiões. A responsabilidade técnica e a ética foram pouco ressaltadas nas respostas de outras regiões. O estímulo e oportunidade em firmas de auditoria e as viagens a trabalho também foram pouco destacados pelos respondentes, não indicando atratividade para a carreira.

Na região norte, a diversidade de conhecimentos, assim como a relevância e o dinamismo da profissão foram os pontos mais fortes para estimular a escolha da carreira. De acordo com os respondentes da região, perspectivas de crescimento em firmas de auditoria, assim como estímulo e oportunidade neste segmento foram pouco assinalados e corroboram com outras respostas que indicam pouco desenvolvimento da auditoria nesta região.

#### 4.4 DETERMINANTES DA CARÊNCIA DE AUDITORES INDEPENDENTES NO MERCADO BRASILEIRO

Com base no exame das respostas obtidas dos contadores registrados nos CRCs e das firmas de auditoria brasileiras, foi possível identificar os principais fatores apontados como determinantes da carência de auditores independentes no Brasil.

A propósito, vale mencionar que os itens mais destacados estão relacionados a três principais aspectos: (i) formação/ensino; (ii) remuneração/valorização dos auditores, e (iii) exigências técnicas e profissionais do mercado.

Dos itens ligados a formação/ensino apontados pelos contadores e firmas de auditoria entrevistados, cita-se a falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis, a falta de conhecimento a respeito da profissão, assim como a falta de profissionais habilitados.

A falta de profissionais habilitados levantada pelas firmas de auditoria se relaciona com a questão da formação e do ensino, principalmente no que tange à falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis e ao próprio desconhecimento da profissão.

Esses resultados sugerem que havendo uma parceria mais efetiva entre as universidades e as firmas de auditoria, no desenvolvimento de palestras que demonstrem a realidade do mercado e da profissão, assim como a forma de atuação do profissional e as oportunidades existentes no setor, tanto a falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis, quanto a falta de conhecimento a respeito da profissão e a falta de estímulo/oportunidade nas firmas de auditoria não seriam empecilhos para opção pela carreira.

Ainda, sobre a questão do ensino *versus* auditoria, em alguns estudos como o de Ricardino (2002) e Silva (2005), já foram apontadas as deficiências e a necessidade de melhorias dos currículos e adaptação quanto à realidade da profissão.

A respeito da remuneração, segundo pesquisas recentes, destacadas neste trabalho, já há um engajamento das firmas de auditoria

na melhoria deste fator e na retenção de pessoal, isso em decorrência do crescente assédio por parte de outras empresas em busca de profissionais de auditoria e da saída desses profissionais para outros mercados.

Acrescenta-se que as firmas de auditoria vêm revisando os planos de cargos e salários e oferecendo vantagens, conforme as matérias veiculadas no Jornal Valor Econômico (2011) citadas na seção 3.3.2.

Salienta-se que Mattos (2005) já apresentou os problemas relacionados à satisfação dos auditores independentes envolvendo a remuneração e a elevada carga de trabalho, também em estudo efetuado com as principais firmas de auditoria.

Acerca da elevada carga de trabalho apontada, acredita-se que agindo com foco no ensino e formação, assim como valorização profissional e remuneração adequada, haverá mais profissionais atuando no segmento, melhorando, conseqüentemente a questão da oferta e demanda de auditores e da distribuição da carga de trabalho.

No que tange, ainda, a oferta e demanda de auditores, verifica-se que, apesar do aumento de inscritos e aprovados no CNAI e do pequeno aumento de auditores responsáveis técnicos atuando em firmas de auditoria, este número não é suficiente para suprir a necessidade do mercado de auditoria, em virtude das vagas disponíveis e da dificuldade apontada pelas firmas de auditoria.

Além disso, a questão da reserva de mercado na auditoria pode ser motivadora do baixo tempo de permanência desses profissionais na carreira de auditor, assim como da busca destes profissionais por outros mercados, de acordo com as respostas obtidas.

Esses resultados demonstram uma necessidade de estudo, análise e discussão dos órgãos reguladores, de classe e fiscalizadores sobre o tema, já que em outros países, como nos Estados Unidos da América, a obtenção do registro se dá apenas a partir de um exame, o *Certified Public Accountant (CPA)*.

Constata-se que exigências técnicas e profissionais destacadas como motivadoras para carência de auditores independentes são, em alguns aspectos, importantes para a qualidade dos serviços de auditoria. Entretanto, há requisitos, como o cumprimento dos cinco anos para obtenção do registro na CVM, que são considerados por alguns dos respondentes como uma reserva de mercado que desestimula a opção pela carreira.

Apesar desses fatores, os 78% dos contadores participantes da pesquisa afirmaram possuir interesse (médio ou muito) na carreira de auditor independente e apontaram como estímulos para a escolha pela profissão: a) a diversidade de conhecimento e experiências adquiridas na



profissão; b) a remuneração; c) as responsabilidades técnica e ética; d) o dinamismo da profissão; e e) a relevância da profissão.

Por fim, acredita-se que, com as análises efetuadas e resultados obtidos, este estudo diferencia-se dos apresentados nos quadros de estudos similares por apontar os determinantes da carências de auditores independentes no mercado brasileiros segundo as firmas de auditoria e contadores brasileiros, possibilitando traçar estratégias para reverter o quadro apresentado.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta seção, procura-se responder, de forma sintetizada, a questão central da presente pesquisa e, em seguida, apresentar algumas sugestões para o desenvolvimento de novos estudos, com vistas a novas descobertas sobre o mesmo tema.

### 5.1 CONCLUSÕES

No Brasil, os auditores independentes certificaram R\$ 1,8 trilhão do patrimônio líquido das companhias abertas, em 2011, o que representa aproximadamente 45% do PIB brasileiro do mesmo ano. Esses números, por si sós, bem demonstram a importância que têm os profissionais de auditoria para o contexto do mercado econômico-financeiro, assim como para investidores, acionistas e demais interessados.

Apesar da relevância do auditor independente para os mercados, pesquisas indicam a sua carência no mercado e a preocupação das firmas de auditoria na retenção e captação destes profissionais no Brasil.

A pesquisa em apreço possui limitações no que tange ao número de respostas obtidas, apesar da confiança da amostra destacada, por demonstrar a opinião das firmas de auditoria, representadas pelos seus responsáveis junto à CVM e dos contadores habilitados nos Conselhos Regionais de Contabilidade com endereço eletrônico atualizados.

O objetivo geral da presente pesquisa foi identificar quais os principais motivos para a carência de auditores independentes no mercado brasileiro. Para tanto, apresentou-se um retrato do mercado de auditoria brasileiro, que é composto por 357 firmas de auditoria, 722 auditores independentes na condição de responsáveis técnicos atuando nas firmas de auditoria e 68 auditores independentes responsáveis técnicos atuando como auditores pessoa física. Além disso, verificou-se que há 2.362 auditores inscritos no CNAI, 933 no BACEN e 285 na SUSEP. Por fim, constatou-se que existem apenas 24 auditores independentes no Brasil, com todas as habilitações ativas. (CNAI, CVM, BACEN, SUSEP).

Ainda, como resultado do levantamento efetuado, verificou-se que houve um aumento no número de inscritos e aprovados no exame de qualificação técnica geral do CNAI e dos inscritos na CVM, mas esse incremento não é suficiente para atender à demanda do mercado, que, de acordo com especialistas, teve um aumento de 20% a 30% no ano de 2011.

Dos questionários enviados para as 357 firmas de auditoria independente identificadas, obteve-se um retorno de 44 firmas. Computados os dados obtidos, observou-se que 74% das firmas de auditoria concordam que existe carência de auditores independentes no Brasil. Além disso, apontaram como principais motivos para essa carência: a) falta de profissionais habilitados; b) baixa remuneração e valorização; e c) exigências técnicas e profissionais do mercado.

Outro fator a demonstrar a carência desses profissionais no mercado é que somente 25% das firmas de auditoria respondentes não possuem vagas disponíveis e que, não raro, pode-se levar mais de um ano para o preenchimento das vagas. As mesmas firmas de auditoria mencionaram como requisitos mais difíceis de se encontrar nos candidatos às vagas o registro no CNAI e os cursos de idiomas.

Além disso, procurou-se obter, dos contadores habilitados para a carreira de auditor, quais os principais motivos determinantes da falta de auditores independentes no Brasil, mediante a aplicação de questionários contemplando todas as regiões do Brasil, tendo um retorno de 661 contadores.

Como mencionado no capítulo dedicado à análise dos dados da pesquisa, 81% dos contadores acreditam que há carência de auditores independentes no Brasil e apontam como principais motivos: a) falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis; b) falta de conhecimento a respeito da profissão; c) falta de estímulo/oportunidade nas firmas de auditoria; d) elevada carga de trabalho; e e) remuneração.

Dessa forma, os itens mais destacados estão relacionados a três principais aspectos: 1) formação/ensino; 2) remuneração/valorização dos auditores; e 3) exigências técnicas e profissionais do mercado.

Os resultados apresentados sugerem que havendo uma parceria mais efetiva entre as universidades e as firmas de auditoria, no desenvolvimento de palestras que demonstrem a realidade do mercado e da profissão, a forma de atuação do profissional e as oportunidades existentes no setor, tanto a falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis quanto a falta de conhecimento a respeito da profissão e também a falta de estímulo/oportunidade nas firmas de auditoria não seriam empecilhos para opção pela carreira de auditor.

No que tange ao papel das firmas de auditoria, mostra-se fundamental uma revisão nas políticas de retenção de pessoal, assim como valorização profissional e remuneração compatível com a carga de trabalho e responsabilidades dos auditores, tendo em vista o baixo período de permanência destes profissionais nas firmas de auditoria (71% dos auditores não permanecem por mais quatro anos na mesma

firma de auditoria), a saída dos profissionais para outros mercados (48% dos motivos de desligamentos) e o assédio que os auditores sofrem de clientes e demais firmas de auditoria.

Ainda, no que se refere aos motivos para o baixo tempo de permanência dos auditores nas firmas de auditoria, assim como a saída desses profissionais para outros mercados, mostrou-se de fundamental importância atentar e discutir, com os órgãos reguladores, de classe e fiscalizadores, a reserva de mercado no segmento de auditoria no Brasil, consequência da exigência da comprovação do exercício de auditoria por mais de cinco anos, mediante declarações das firmas de auditoria e pareceres publicados.

Dessa forma, acredita-se que com os fatores positivos da profissão evidenciados (diversidade de conhecimento e experiências adquiridas, dinamismo, responsabilidades e relevância da profissão), somados com um trabalho efetivo das firmas de auditoria e das universidades, poderá resultar em um aumento da opção pela carreira de auditor, já que 78% dos contadores demonstraram interesse por esta profissão.

## 5.2 SUGESTÕES PARA NOVAS PESQUISAS

No que concerne à sugestão de desenvolvimento de futuros trabalhos, recomenda-se que:

- O estudo seja realizado também no contexto internacional para verificar como se encontra a realidade da profissão em outros países e compará-lo com o Brasil.
- Verifique-se a opinião dos órgãos de classe, reguladores e fiscalizadores da profissão acerca da carência de profissionais de auditoria aqui demonstrada;
- Explore-se outros itens citados no trabalho, como a reserva de mercado em auditoria, o baixo tempo de permanência dos auditores nas firmas de auditoria e a saída dos auditores para outros mercados, assim como qual o destino dos auditores pessoas físicas após a saída dessa posição.



## REFERÊNCIAS

ALBERTON, L. Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental. 2002. 272 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção)- Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Centro Tecnológico. Florianópolis, 2002.

ALMEIDA, M. C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AMORIM, L. P.. *A evolução histórica dos cursos de contabilidade em Santa Catarina*. Florianópolis: CRCSC, 1999.

\_\_\_\_\_; *Programa obrigatório de educação profissional continuada: uma análise da percepção dos auditores independentes da região sul do Brasil*. 2010. 115f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)- Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2010.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Resolução nº 3.198, de 27 de maio de 2004*. Conselho Monetário Nacional. Altera e consolida a regulamentação relativa à prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. 24 maio 2004. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=104080599&method=detalharNormativo>>. Acesso em: 05 fev. 2012.

BEUREN, I. M.; CUNHA, P. R.; CORREA, D. C. *Assuntos de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no Qualis Capes*. Revista de Informação Contábil. Recife, v. 4, n.1, p.57-75, jan./mar. 2010.

\_\_\_\_\_; RAUPP, F.M.. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: \_\_\_\_\_ (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. *Auditoria*. Tradução de José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. *Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16385.htm)>. Acesso em: 23 mar. 2012.

\_\_\_\_\_; Presidência da República. Casa Civil. *Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965*. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Jul. 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4728.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4728.htm)>. Acesso em: 23 mar. 2012.

BRAUNBECK, G. O. *Determinantes da qualidade das auditorias independentes no Brasil*. 2010. 133f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)-Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

CARLIN, E. L. B. *Manual de auditoria contábil*. Curitiba: Zhc Consultores, 1991.

CASTRO, M. C. *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Instrução CVM nº 308*, de 14 de maio de 1999. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 14 nov. 2011.

\_\_\_\_\_; *Deliberação nº 549, de 2008*. Dispõe sobre a rotatividade dos auditores independentes na prestação de serviços de auditoria independente de demonstrações contábeis para um mesmo cliente, no âmbito do mercado de valores mobiliários. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 14 nov. 2011.

\_\_\_\_\_; *Deliberação n. 669, de 2011*. Altera o inciso I da Deliberação CVM nº 549, de 10 de setembro de 2008. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 14 jan. 2012.

\_\_\_\_\_; *Instrução nº 509, de 2011*. Acrescenta artigos à Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, e altera artigos e anexo da Instrução CVM nº 480, de 7 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 08 jan. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução nº 1.146/08, de 12 dezembro de 2008*. Aprova a nova redação da NBC P 4 – Educação profissional continuada. Disponível em:



<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1146.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1146.doc)>. Acesso em: 8 jan. 2012.

\_\_\_\_\_ ; *Resolução nº 1.377/11, de 08 dezembro de 2011.*  
Aprova a nova redação da NBC PA – Educação profissional continuada. Disponível em:  
<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1377.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1377.doc)>. Acesso em: 14 jan. 2012.

\_\_\_\_\_ ; *Resolução CFC nº 1.201, de 27 de novembro de 2009.*  
Aprova a NBC PA 01 – controle de qualidade para firmas (pessoas jurídicas e físicas) de auditores independentes. Disponível em:  
<[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1201.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1201.htm)>. Acesso em: 03 maio 2012.

\_\_\_\_\_ ; *Resolução CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009.*  
Aprova a NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1203.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1203.doc)>. Acesso em: 27 abr. 2012.

\_\_\_\_\_ ; *Resolução CFC nº 1.311, de 09 de dezembro de 2010.*  
Aprova a NBC PA 290 - independência - trabalhos de auditoria e revisão. Disponível em:  
<[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1311.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1311.htm)>. Acesso em: 21 abr. 2012.

\_\_\_\_\_ ; *Resolução CFC nº 1.366, de 18 de março de 2011.*  
Aprova o CTA 10 – emissão do relatório (parecer) do auditor independente sobre demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010. Disponível em:  
<[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1336.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1336.htm)>. Acesso em: 16 jun. 2012.

\_\_\_\_\_ ; *Resolução CFC nº 1.373, de 8 de dezembro de 2011.*  
Regulamenta o exame de suficiência como requisito para obtenção ou restabelecimento de registro profissional em Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Disponível em:  
<[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1373.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1373.htm)>. Acesso em: 17 maio 2012.

\_\_\_\_\_ ; *Resolução CFC nº 953, de 24 de janeiro de 2003.* Dispõe sobre a alteração no modelo de parecer referido no item 11.3.2.3 da

NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 29 abr. 2012.

\_\_\_\_\_; *Resolução CFC nº 1.389, de 30 de março de 2012*. Dispõe sobre o registro profissional dos contadores e técnicos em contabilidade. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1389.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1389.htm)>. Acesso em: 17 maio 2012.

CONSELHO NACIONAL DE SEGUROS PRIVADOS. *Resolução CNSP nº 118, de 2004*. Dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as sociedades seguradoras, de capitalização e entidades abertas de previdência complementar e sobre a criação do Comitê de Auditoria. Disponível em: <<http://www.susep.gov.br/textos/resol118-04.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2012.

CORREIO BRAZILIENSE. *Auditores mais experientes chegam a ganhar R\$ 30 mil*. Ago. 2010. Disponível em: <[http://noticias.admitese.com.br/empregos\\_correio braziliense/template\\_interna\\_noticias,id\\_noticias=40004&id\\_sessoes=301/template\\_interna\\_noticias.shtml](http://noticias.admitese.com.br/empregos_correio braziliense/template_interna_noticias,id_noticias=40004&id_sessoes=301/template_interna_noticias.shtml)>. Acesso em: 14 abr. 2012.

CREPALDI, S. A. *Auditoria contábil: teoria e prática*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DAVIES, M.; ASTON, J. *Auditing fundamentals*. New Jersey: Prentice Hall, 2010.

DEANGELO, L. E. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. Cambridge, n. 3, p. 183-199, 1981.

FACHIN, O. *Fundamentos de metodologia*. 05 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

FIRMINO, J. E.; DAMASCENA, L. G.; PAULO, E. *Qualidade da auditoria no Brasil: um estudo sobre a atuação das auditorias independentes denominadas Big Four*. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*. Rio de Janeiro, v. 5, n. especial, p. 40-50, 2010.

FORTIN, H.; BARROS, A.C. H.; CUTLER, K. *Accounting for growth in Latin America and the Caribbean: improving corporate financial reporting to support regional economic growth*. The World Bank Group. 2009. Disponível em:

<[http://publications.worldbank.org/ecommerce/catalog/product?item\\_id=9350379](http://publications.worldbank.org/ecommerce/catalog/product?item_id=9350379)>. Acesso em: 14 fev. 2012.

FRANCO, H.; MARRA, E.. *Auditoria contábil*. 3. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLLAND, C.. *Travesseiro de consciência tranqüila*. Revista Rumos, jul. 1999. Disponível em: < <http://www.holland.com.br/docs/15.pdf>>. Acesso em: 19 mar. 2012.

IMONIANA, J. O. *Auditoria: abordagem contemporânea*. São Paulo, Associação de Ensino de Itapetinga, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS. *Censo Demográfico 2010*, nov. 2010. Disponível em: <[www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010)>. Acesso em: 20 jun. 2012.

INSTITUTO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA; *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Guia de utilização das normas de auditoria em auditorias de entidades de pequeno e médio portes*. Conceitos básicos, 2010. v. I.

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

KANITZ, S. *A origem da corrupção*. Revista Veja. São Paulo, Abril Cultural, ed. 1.600, ano 32. n. 22. p. 21. 2 jun. 1999.

LOPES, A. B.; MARTINS E. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

SÁ, A. L.. *Curso de auditoria*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009. MACHADO, Lúcio de Souza;

MACHADO, M. R.R.; SANTOS, E. J.. *Educação profissional continuada: estudo da sua efetividade*. 2008 Disponível em:

<[http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos\\_1/142.pdf](http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/142.pdf)>. Acesso em: 26 dez. 2011.

MANSOURI, A.; PIRAYESH, R.; SALEHI, M.. *Audit competence and audit quality: case in emerging economy*. International Journal Of Business and Management. Canadian, v. 4, n. 2, p. 17-24, fev. 2009. Disponível em: <<http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/viewFile/483/433>>. Acesso em: 1 fev. 2012.

MARTINEZ, A. L.; REIS, G. M. R. *Rodízio de auditores e o gerenciamento de resultados*. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, out. 2010, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2010.

MATTOS, M. S. *Os auditores no Brasil e a satisfação desses profissionais nas grandes empresas de auditoria*. 2005. 145 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Universidade Regional de Blumenau. Blumenau, 2005.

MELO, R.H; SIMON, R.C. *Sarbanes-Oxley act: aspectos da nova lei contra fraude corporativa norte-americana de 23 de janeiro de 2002 e do regime jurídico do mercado de capitais brasileiro*. 2006. Disponível em: <[www.societario.com.br/felsberg/sarbanes.html](http://www.societario.com.br/felsberg/sarbanes.html)> Acesso em: 13 jan. 2012.

MEUWISSEN, R. *The economics of auditor careers and audit markets*. 1999. 191f. Tese. (Doutorado em Contabilidade)-Universitaire Pers Masstrich. Maastricht, 1999.

MILLS, C. A. *A auditoria da qualidade: uma ferramenta para avaliação constante e sistemática de manutenção de qualidade*. Makron Books do Brasil: São Paulo, 1994.

OLIVEIRA, A. Q. *O rodízio de firmas de auditoria e seus impactos nas demonstrações contábeis*. 2005. 111f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2005.

OLIVEIRA, L.M.; DINIZ FILHO, A. *Curso básico de auditoria*. 2. ed. Atlas, São Paulo, 2008.

PAE, S.; YOO, S. W. *Strategic interaction in auditing: an analysis of auditors' legal liability, internal control system quality, and audit effort*. The Accounting Review. Pittsburgh, v. 76, n. 3, p. 333-356, July 2001.

PEREZ JUNIOR, J.H *Auditoria das demonstrações contábeis: normas e procedimentos*. São Paulo: Atlas, 2006.

PINHEIRO, J. M. S.. *Da iniciação científica*. Editora Ciência Moderna. Rio de Janeiro. 2010.

PINHO, R.C.de S. *Fundamentos da auditoria: auditoria contábil e outras aplicações de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2007.

RADABAUGH, L.H.; GRAY, S.J. *International accounting & multinational enterprises*. 5. ed. New York, 2002.

RAUTERKUS, S. Y.; SONG, K.. *Auditor's reputation and equity offerings: the case of Arthur Andersen*. Financial Management. University of Maryland, Lemma W. Senbet, v. 34, n. 4, winter 2005. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=869636>>. Acesso em: 14 mar. 2012.

RICARDINO FILHO, Á.A. *Auditoria: ensino acadêmico x treinamento profissional*. 2002. 246f. Tese (Doutorado em controladoria e contabilidade)- Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

\_\_\_\_\_ ; CARVALHO, L. N. *Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil*. Revista Contabilidade & Finanças. São Paulo, FEA/USP, n. 35. p. 22-34, maio/ago. 2004.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo:Atlas, 1999.

ROESCH, S. M. A.. *Projetos de estágio e de pesquisa em administração*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SALOMON, D. V. *Como fazer uma monografia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SANTI, P. A.. *Introdução à auditoria*. São Paulo: Atlas, 1988.

SILVA, A. G. da; ROBLES JR, A. *Os impactos na atividade de auditoria independente com a introdução da lei sarbanes-oxley*. Revista Contabilidade & Finanças. São Paulo, FEA/USP, v. 19, n. 48 , p. 112 - 127. setembro/dezembro 2008. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/48/adriano-antonio-pg103a111.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2012.

SILVA, A.P. *A percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em ciências contábeis no Brasil*. 2008. 100f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)-Universidade de Brasília. Brasília, 2008.

VALOR ECONÔMICO. *Mercado de auditoria passa por maior mudança desde 2002*. 2011-a. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/arquivo/897561/mercado-de-auditoria-passa-por-maior-mudanca-desde-2002>>. Acesso em: 18 maio 2012.

\_\_\_\_\_ ; *Mercado de trabalho: escassez leva "Big Four" a formar profissionais e a disputar os mais experientes*. São Paulo, 2011-b. Disponível em: <<http://www.valoronline.com.br/impresso/eu-carreira/108/390352/na-briga-por-talentosauditorias-usam-headhunters-e-buscam-novos-tra>>. Acesso em: 22 abr. 2012.

## APÊNDICE A

### QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS CONTADORES EGISTRADOS NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE

#### QUESTIONÁRIO

Os auditores independentes são responsáveis pela certificação das Demonstrações Contábeis das Entidades. Em 2009 esses profissionais certificaram R\$ 1,2 trilhão das Companhias Abertas do Brasil, equivalente a 40% do PIB do país. Há pesquisas que sugerem que o Brasil possui um dos menores índices de auditores por habitante (25.000 habitantes para cada auditor). Em países como Holanda, Inglaterra, Estados Unidos e Argentina a relação de habitantes por auditor fica entre 900 e 4000 habitantes por auditor. Diante desse contexto, este questionário é parte da pesquisa de dissertação desenvolvida por Evelyse Amorim, para o curso de Pós Graduação em Contabilidade, nível de Mestrado, da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, em parceria com o Núcleo de Pesquisas em Governança nas Organizações (NPGO), cujo tema é a Carência de Auditores Independentes no Brasil, e tem como objetivo verificar quais os principais motivos para os números apontados. Sua participação é muito importante para nós! Comprometemo-nos a repassar os resultados da pesquisa assim que concluída. Nesse sentido, solicitamos seu endereço de e-mail para o envio dos resultados, o qual será utilizado apenas para esse fim. Obrigada!

\*Obrigatório

Seu endereço de e-mail

(1) Sexo \*

- Masculino
- Feminino

(2) Faixa etária \*

- Até 25 anos
- De 26 a 30 anos
- De 31 a 35 anos
- De 36 a 40 anos

- De 41 a 50 anos
- Acima de 50 anos

(3) Reside na Capital ou Interior/Outras cidades? \*

- Capital
- Interior/Outras cidades

(4) Região do Brasil? \*

- Norte
- Nordeste
- Sul
- Sudeste
- Centro-Oeste

(5) Assinale quais dos cursos abaixo fazem parte de sua formação: \* É possível assinalar mais de uma questão

- Um curso de Graduação em Ciências Contábeis apenas
- Outra Graduação, além de Ciências Contábeis
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Curso de Inglês
- Curso de Espanhol
- Outro:

(6) Tempo médio de registro no CRC: \*

- Até 1 ano
- 2 anos
- De 3 a 5 anos
- De 6 a 10 anos



- Acima de 10 anos
- Outro:

(7) Qual a sua atuação profissional atualmente? \*

- Contador de empresa privada
- Contador de empresa pública ou mista
- Consultor
- Professor
- Perito
- Auditor Interno
- Auditor Externo
- Controller
- Servidor Público
- Pesquisador
- Desempregado
- Outro:

(8) Na sua opinião, há carência de auditores independentes no Brasil? Se SIM, responda à pergunta 9. Se NÃO, responda à pergunta 10. \*

- Sim
- Não

(9) SIM: Quais os principais motivos para você considerar que há carência de auditores independentes no Brasil?



(10) NÃO: Quais os principais motivos para você considerar que não há carência de auditores independentes no Brasil?

(11) Se você pudesse classificar seu interesse pela carreira de auditor independente, qual classificação você atribuiria? \*

- Nenhum
- Pouco
- Mediano
- Muito

(12) Na sua opinião, dos itens abaixo quais você considera um atrativo para a carreira de auditoria independente? \* É possível assinalar mais de uma opção.

- Remuneração
- Status
- Responsabilidade Técnica e Ética
- Exigências Profissionais
- Dinamismo da Profissão
- Relevância da Profissão
- Diversidade de conhecimento e experiências adquiridas na profissão
- Estímulo/oportunidade nas firmas de auditoria
- Viagens a trabalho
- Perspectivas de crescimento nas firmas de auditoria
- Outro:

(13) Na sua opinião, dos itens abaixo são fatores que desestimulam o ingresso na carreira de auditoria independente: \* É possível assinalar mais de uma opção

- Remuneração
- Responsabilidade Técnica e Ética
- Exigências Profissionais
- Dinamismo da Profissão
- Diversidade de conhecimento e experiências exigidos
- Falta de estímulo/oportunidade em firmas de auditoria
- Falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis
- Falta de conhecimento a respeito da profissão
- Perspectivas de crescimento em firmas de auditoria
- Elevada carga horária de trabalho
- Viagens a trabalho
- Outro:

(14) Você possui algum relacionamento com firmas de auditoria? \* É possível assinalar mais de uma opção

- Não
- Sim. Na condição de Empregado.
- Sim. Na condição de Sócio Responsável Técnico.
- Sim. Na condição de ex-empregado.
- Sim. A(s) empresa(s) que trabalho é(são) auditada(s)
- Outro:

(15) Dos itens abaixo, quais características fazem parte do seu perfil? \* É possível assinalar mais de uma opção

- Dinamismo
- Capacidade de trabalhar em equipe

- Liderança
- Comprometimento
- Capacitação técnica para o mercado de auditoria
- Facilidade para lidar com público
- Experiência na área de auditoria
- Organização
- Interesse em atualização e aprendizado constante
- Outro:

## APÊNDICE B

### QUESTIONÁRIO ENVIADO ÀS FIRMAS DE AUDITORIA REGISTRADAS NA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Os auditores independentes são responsáveis pela certificação das Demonstrações Contábeis das Entidades. Em 2009 esses profissionais certificaram R\$ 1,2 trilhão das Companhias Abertas do Brasil, equivalente a 40% do PIB do país. Há pesquisas que sugerem que o Brasil possui um dos menores índices de auditores por habitante (25.000 habitantes para cada auditor). Em países como Holanda, Inglaterra, Estados Unidos e Argentina a relação de habitantes por auditor fica entre 900 e 4000 habitantes por auditor. Diante desse contexto, este questionário é parte da pesquisa de dissertação desenvolvida por Evelyse Amorim, para o curso de Pós Graduação em Contabilidade, nível de Mestrado, da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, em parceria com o Núcleo de Pesquisas em Governança nas Organizações (NPGO), cujo tema é a Carência de Auditores Independentes no Brasil, e tem como objetivo verificar quais os principais motivos para os números apontados. Sua participação é muito importante para nós! Comprometemo-nos a repassar os resultados da pesquisa assim que concluída. Nesse sentido, solicitamos seu endereço de e-mail para o envio dos resultados, o qual será utilizado apenas para esse fim.

\*Obrigatório

Qual o seu e-mail? \*

1- Em qual região do Brasil encontra-se localizada a sua firma de auditoria? \*

- Sul
- Sudeste
- Centro-Oeste
- Norte
- Nordeste

2- Qual o Estado onde encontra-se localizada a sua firma de auditoria? \*

3- Em sua opinião, há carência de auditores independentes no Brasil? \*

- Sim
- Não

4- Caso sua resposta para a questão 3 tenha sido positiva, em sua opinião quais os motivos para essa escassez? Se negativa, passe para questão 5.

- Exigências técnicas do mercado de trabalho
- Exigências profissionais do mercado de trabalho
- Falta de profissionais habilitados
- Falta de interesse dos habilitados
- Baixa remuneração/valorização
- Outro:

5- Qual o tempo médio para preenchimento das vagas em aberto para auditores independentes em sua firma de auditoria? \*

- Até 2 meses
- De 3 a 6 meses
- De 7 meses a 1 ano
- Entre 1 a 2 anos
- Mais de 2 anos

6- No momento há vagas disponíveis para auditores independentes em sua firma de auditoria? \*

- Sim
- Não

7- Qual a formação geralmente exigida dos contratados para função de auditor independente? \* É possível assinalar mais de uma opção.

- Apenas a Graduação em Ciências Contábeis
- Registro no CRC
- Especialização

- Cadastro no CNAI do Conselho Federal de Contabilidade
- Mestrado
- Doutorado
- Curso de Línguas em Inglês
- Curso de Línguas em Espanhol
- Outro:

8- Dos itens acima (questão 7), quais você considera os mais difíceis de se encontrar nos candidatos? \* É possível assinalar mais de uma opção.

- Graduação em Ciências Contábeis
- Registro no CRC
- Especialização
- Cadastro no CNAI do Conselho Federal de Contabilidade
- Mestrado
- Doutorado
- Curso de Línguas em Inglês
- Curso de Línguas em Espanhol
- Outro:

9- Qual o perfil e competências exigidas dos contratados para função de auditor independente? \* É possível assinalar mais de uma opção.

- Dinamismo
- Capacidade de trabalhar em equipe
- Liderança
- Comprometimento
- Alta capacitação técnica
- Experiência na área
- Facilidade para lidar com público

- Organização
- Interesse em atualização e aprendizado constante
- Outro:

10- Dos itens acima (questão 9), quais você considera os mais difíceis de se encontrar nos candidatos? \* É possível assinalar mais de uma opção.

- Dinamismo
- Capacidade de trabalhar em equipe
- Liderança
- Comprometimento
- Capacitação técnica
- Experiência na área
- Facilidade para lidar com público
- Organização
- Interesse em atualização e aprendizado constante
- Outro:

11- Qual (is) instrumento (s) de seleção é (são) geralmente utilizados na sua firma de auditoria para a contratação de auditores independentes? \* É possível assinalar mais de uma opção.

- Análise do currículo
- Entrevista
- Prova
- Dinâmica de grupos
- Outro:

12- Qual o tempo médio de permanência dos auditores na sua firma de auditoria? \*

- Até 1 ano



- De 1 a 2 anos
- De 3 a 4 anos
- De 5 a 9 anos
- Acima de 10 anos

13- Quais os principais motivos para desligamentos de auditores na sua firma de auditoria? É possível assinalar mais de uma opção

- Demissão por justa causa
- Demissão sem justa causa por parte da empresa
- Saída do auditor em busca de outra colocação no mercado de auditoria
- Saída do auditor em busca de outra colocação em outros mercados
- Saída do auditor para carreira em serviço público
- Outro:

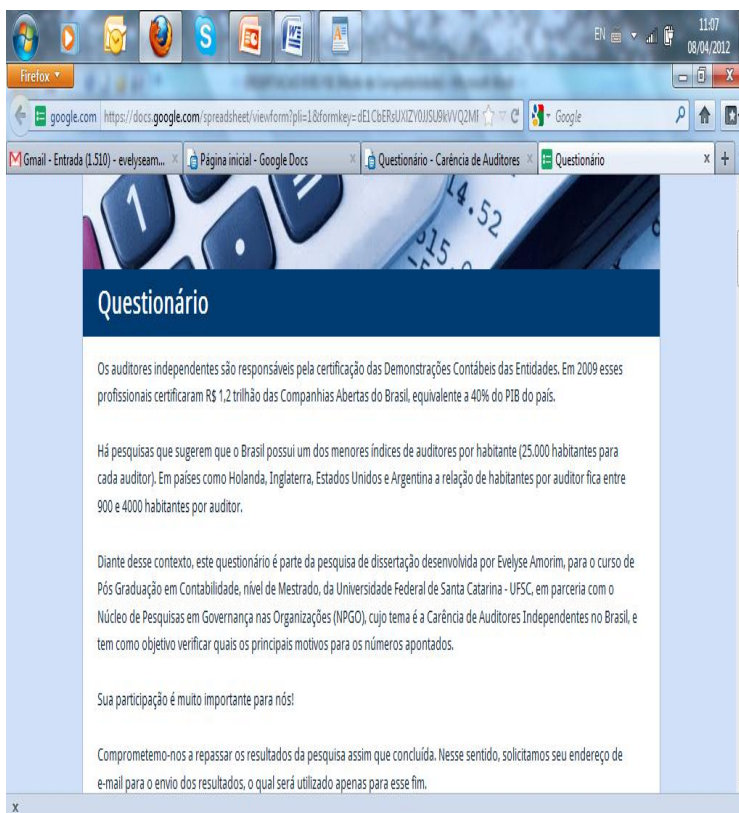
14- De que forma a sua firma de auditoria capta profissionais para preenchimento de vagas? É possível assinalar mais de uma opção

- Anúncios em sites, jornais e revistas
- Contratação de empresas especializadas na busca de profissionais
- Nas Universidades e Cursos de Pós Graduação
- Nos concorrentes oferecendo vantagens
- Por indicação
- Outro:



## APÊNDICE C

### QUESTIONÁRIO *ON LINE* DO GOOGLE.DOCS PARA OS CONTADORES



The image shows a screenshot of a Firefox browser window. The address bar displays the URL: <https://docs.google.com/spreadsheet/viewform?pli=1&formkey=dE1CbERdUMZVjUS9kVVQ2MI>. The browser tabs include 'Gmail - Entrada (1.510) - evelyseam...', 'Página inicial - Google Docs', 'Questionário - Carência de Auditores', and 'Questionário'. The main content area features a blue header with the title 'Questionário' and a background image of a calculator. The text of the questionnaire is as follows:

Os auditores independentes são responsáveis pela certificação das Demonstrações Contábeis das Entidades. Em 2009 esses profissionais certificaram R\$ 1,2 trilhão das Companhias Abertas do Brasil, equivalente a 40% do PIB do país.

Há pesquisas que sugerem que o Brasil possui um dos menores índices de auditores por habitante (25.000 habitantes para cada auditor). Em países como Holanda, Inglaterra, Estados Unidos e Argentina a relação de habitantes por auditor fica entre 900 e 4000 habitantes por auditor.

Diante desse contexto, este questionário é parte da pesquisa de dissertação desenvolvida por Evelyse Amorim, para o curso de Pós Graduação em Contabilidade, nível de Mestrado, da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, em parceria com o Núcleo de Pesquisas em Governança nas Organizações (NPGO), cujo tema é a Carência de Auditores Independentes no Brasil e tem como objetivo verificar quais os principais motivos para os números apontados.

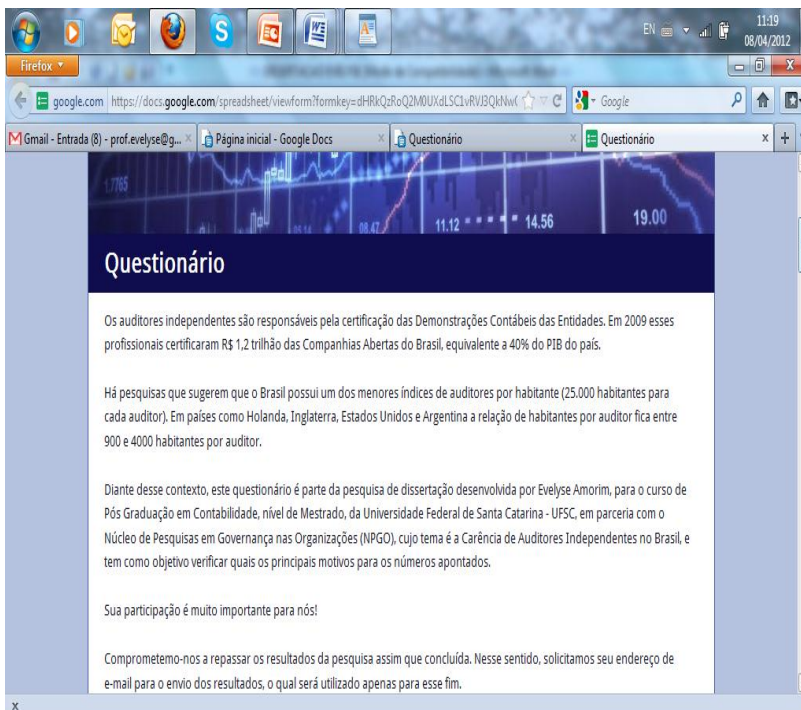
Sua participação é muito importante para nós!

Comprometemo-nos a repassar os resultados da pesquisa assim que concluída. Nesse sentido, solicitamos seu endereço de e-mail para o envio dos resultados, o qual será utilizado apenas para esse fim.



## APÊNDICE D

### QUESTIONÁRIO *ON LINE* DO GOOGLE.DOCS PARA AS FIRMAS DE AUDITORIA



**Questionário**

Os auditores independentes são responsáveis pela certificação das Demonstrações Contábeis das Entidades. Em 2009 esses profissionais certificaram R\$ 1,2 trilhão das Companhias Abertas do Brasil, equivalente a 40% do PIB do país.

Há pesquisas que sugerem que o Brasil possui um dos menores índices de auditores por habitante (25.000 habitantes para cada auditor). Em países como Holanda, Inglaterra, Estados Unidos e Argentina a relação de habitantes por auditor fica entre 900 e 4000 habitantes por auditor.

Diante desse contexto, este questionário é parte da pesquisa de dissertação desenvolvida por Evelyse Amorim, para o curso de Pós Graduação em Contabilidade, nível de Mestrado, da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, em parceria com o Núcleo de Pesquisas em Governança nas Organizações (NPGO), cujo tema é a Carência de Auditores Independentes no Brasil, e tem como objetivo verificar quais os principais motivos para os números apontados.

Sua participação é muito importante para nós!

Comprometemo-nos a repassar os resultados da pesquisa assim que concluída. Nesse sentido, solicitamos seu endereço de e-mail para o envio dos resultados, o qual será utilizado apenas para esse fim.



## APÊNDICE E

### DISTRIBUIÇÃO DAS FIRMAS DE AUDITORIA POR ESTADO E REGIÃO

REGIÃO	NOME DA FIRMA	ESTADO
NORTE	AUDINGÁ AUDITORES INDEPENDENTES S/S	AC
NORTE	BAKER TILLY BRASIL - NORTE S/S - AUDITORES INDEPENDENTES	AM
NORTE	AUDINORTE AUDITORES INDEPENDENTES SC	PA
NORTE	AUDITAN - AUDITORIA INDEPENDENTE	PA
NORTE	R & M AUDITORES INDEPENDENTES E CONSULTORES S/S	PA

Quadro 11 – Firmas de auditoria da região norte

Fonte: Adaptado de CVM (2012).

REGIÃO	NOME DA FIRMA	ESTADO
NORDESTE	CONTROLE AUDITORES INDEPENDENTES S/S	AL
NORDESTE	CONVICTA AUDITORES INDEPENDENTES S/S	AL
NORDESTE	AFM AUDITORES INDEPENDENTES SOCIEDADE SIMPLES	BA
NORDESTE	AUDICONT- AUDITORES E CONSULTORES	BA
NORDESTE	IGF AUDITORES E CONS. INDEP. SOC. SIMPLES	BA
NORDESTE	LOPES & LOPES ASSOCIADOS S/S	BA
NORDESTE	PERFORMANCE AUDITORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL S/S	BA
NORDESTE	RAAC AUDITORES E CONSULTORES INDEPENDENTES	BA
NORDESTE	SANTANA & SOUSA AUDITORES INDEPENDENTES	BA
NORDESTE	AUDIPLAC AUDITORIA E ASSESSORIA CONTÁBIL S/S	CE
NORDESTE	BAKER TILLY BRASIL FORTALEZA AUDITORES INDEPENDENTES S/S	CE
NORDESTE	CERUTTI & MACHADO - AUDITORES ASSOCIADOS SOCIEDADE SIMPLES	CE
NORDESTE	CONTROLE AUDITORES INDEPENDENTES	CE

REGIÃO	NOME DA FIRMA	ESTADO
NORDESTE	CONTROLLER AUDITORIA E ASSESSORIA CONTÁBIL S/S	CE
NORDESTE	GAMA & CIA AUDITORES INDEP SC	CE
NORDESTE	M&M AUDITORES INDEPENDENTES S/S	CE
NORDESTE	MARPE AUDITORES ASSOCIADOS	CE
NORDESTE	P & L AUDITORES INDEPENDENTES S/S	CE
NORDESTE	SISTEMA AUDITORES INDEPENDENTES	CE
NORDESTE	VEECK & CIA. AUDITORES	CE
NORDESTE	WILER & MIRTIS AUDITORES E CONSULTORES S/S	CE
NORDESTE	EASE ESC DE AUDITORIA INDEP SC	PB
NORDESTE	100PORCENTO AUDIT - AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PE
NORDESTE	ARC & ASSOCIADOS AUD INDEP S/S	PE
NORDESTE	CHRONUS - AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PE
NORDESTE	DIRECTIVOS AUDITORES INDEPENDENTES	PE
NORDESTE	EXPERTISE - AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PE
NORDESTE	FERREIRA & ASSOCIADOS AUD IND S/S	PE
NORDESTE	GAPLAN AUDITORIA EXTERNA S/S	PE
NORDESTE	GUIMARÃES & ASSOCIADOS AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PE
NORDESTE	JFS AUDITORES INDEPENDENTES	PE
NORDESTE	PHF - AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PE
NORDESTE	REFERENCIAL AUDITORES E CONSULTORES S/S	PE
NORDESTE	SÁ LEITÃO AUDITORES S/S	PE
NORDESTE	AUDÍPER - AUD INDEP SOCIEDADE SIMPLES	PI
NORDESTE	AUDIMEC AUDITORES INDEPENDENTES S/S	RN
NORDESTE	CASS AUDITORES E CONS S/S AUD INDEPENDENTES	RN
NORDESTE	LC & ASSOCIADOS AUD. INDEP. E CONSULTORES S/S	RN
NORDESTE	MESSIAS AUDITORIA E CONSULTORIA SC	RN
NORDESTE	ACCOUNT - AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SE
NORDESTE	BARRETO - AUDITORES ASSOCIADOS S/S	SE



<b>REGIÃO</b>	<b>NOME DA FIRMA</b>	<b>ESTADO</b>
NORDESTE	MS AUDITORES INDEPENDENTES S/C	SE
NORDESTE	RICARTE AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SE

Quadro 12 – Firmas de auditoria da região nordeste

Fonte: Adaptado de CVM (2012).

<b>REGIÃO</b>	<b>NOME DA FIRMA</b>	<b>ESTADO</b>
CENTRO-OESTE	AUDIGER AUDITORES & CONSULTORES S/S	DF
CENTRO-OESTE	GLOBAL AUDITORES INDEPENDENTES	DF
CENTRO-OESTE	ITECON - INSTITUTO TÉCNICO DE CONSULTORIA E AUDITORIA S/C	DF
CENTRO-OESTE	JL MACHADO CONSULTORES E AUDITORES S/S	DF
CENTRO-OESTE	LS AUDITORES INDEPENDENTES S/S	DF
CENTRO-OESTE	PELEGRINI & RODRIGUES AUDITORES INDEPENDENTES S/S	DF
CENTRO-OESTE	PORTO SEGURO AUDITORES INDEPENDENTES S/S	DF
CENTRO-OESTE	SOMA AUD MET ORG E SISTEMAS	DF
CENTRO-OESTE	UNIÃO AUDITORES INDEPENDENTES S/S	DF
CENTRO-OESTE	DCA AUDITORES INDEPENDENTES S/S	GO
CENTRO-OESTE	DEGE AUD ASSOCIADOS S/S	GO
CENTRO-OESTE	FLORESTA AUDITORES INDEPENDENTES SS	GO
CENTRO-OESTE	GRUPO WORK AUDITORES INDEPENDENTES S/S EPP	GO
CENTRO-OESTE	INST DE DESENV DE AUDITORIA S/S - IDEA AUD INDEP	GO
CENTRO-OESTE	LEME AUDITORES INDEPENDENTES S/S	GO
CENTRO-OESTE	MASTERS AUDITORES INDEPENDENTES S/S	GO
CENTRO-OESTE	CONTAUD AUDITORES INDEPENDENTES S/C	MT
CENTRO-OESTE	PRADO, SUZUKI & ASSOCIADOS S/S	MT

CENTRO-OESTE	SALGUEIRO & MOTTA AUDITORIA E CONSULTORIA S/S	MT
--------------	---	----

Quadro 13 – Firmas de auditoria da região centro-oeste

Fonte: Adaptado de CVM (2012)

REGIÃO	NOME DA FIRMA	ESTADO
SUDESTE	A.C.A. ASSESSORIA CONTÁBIL E AUDITORIA S/S	ES
SUDESTE	BAKER TILLY BRASIL-ES AUDITORES INDEPENDENTES	ES
SUDESTE	D'AGOSTINI CONSULTORIA E AUDITORIA S/S	ES
SUDESTE	PARTNERS AUDITORES INDEPENDENTES	ES
SUDESTE	SR - AUDITORES E CONSULTORES S/S	ES
SUDESTE	VIEIRA, VIANNA AUDITORES E CONSULTORES	ES
SUDESTE	ACE AUDITORIA ASSESSORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL	MG
SUDESTE	ANTUNES AUDITORIA S/C	MG
SUDESTE	AUDSERVICE AUD ASSOC SOC SIMPLES	MG
SUDESTE	BAKER TILLY BRASIL MG AUDITORES INDEPENDENTES	MG
SUDESTE	BAUER AUDITORES ASSOCIADOS	MG
SUDESTE	BH AUDITORES INDEPENDENTES	MG
SUDESTE	CASPER AUDITORIA INDEPENDENTE E CONSULTORIA	MG
SUDESTE	CASTRO SERRA NIRDO - AUDITORES INDEPENDENTES	MG
SUDESTE	COOPERAUDI AUDITORES INDEPENDENTES	MG
SUDESTE	DHISA AUDITORES ASSOCIADOS	MG
SUDESTE	ENM AUDITORIA E ASSESSORIA	MG
SUDESTE	FERNANDO MOTTA & ASSOCIADOS - AUDITORES INDEPENDENTES	MG
SUDESTE	LOPES E MENDES AUDITORES INDEPENDENTES	MG
SUDESTE	MAGNUS AUDITORES E CONSULTORES ASSOCIADOS	MG
SUDESTE	MOORE STEPHENS CONSULTING NEWS - AUDITORES INDEPENDENTES	MG
SUDESTE	NFF PLANEJ M TREIN AUD IND SC	MG
SUDESTE	ORPLAN - AUDITORES INDEPENDENTES	MG

<b>REGIÃO</b>	<b>NOME DA FIRMA</b>	<b>ESTADO</b>
SUDESTE	R&R AUDITORIA E CONSULTORIA - EPP	MG
SUDESTE	REIS E REIS AUDITORES ASSOCIADOS	MG
SUDESTE	SOLTZ MATTOSO & MENDES AUD INDEP	MG
SUDESTE	TEIXEIRA & ASSOCIADOS AUDITORES INDEPENDENTES	MG
SUDESTE	VAZ & MAIA AUDITORES INDEPENDENTES	MG
SUDESTE	ACAL AUDITORES INDEPENDENTES S/S	RJ
SUDESTE	ACG AUDITORIA E PERICIA CONTABIL	RJ
SUDESTE	ALLIANCE AUDITORIA CONTÁBIL E EMPRESARIAL S/C	RJ
SUDESTE	ANEND AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	ASTUTO Y CASTRO AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	ATA AUDITORES E CONSULTORES SC	RJ
SUDESTE	AUDIPEC AUDITORIA E PERÍCIA CONTÁBIL S/S	RJ
SUDESTE	AUDITASSE AUDITORES INDEPENDENTES S/S	RJ
SUDESTE	AUDITÓR AUDITORES INDEPENDENTES S/C	RJ
SUDESTE	AUDITORES NACIONAIS ASSOCIADOS	RJ
SUDESTE	AUDIVA AUDITORES INDEPENDENTES S/C	RJ
SUDESTE	AZEVEDO & LOPES AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	BINAH NACIONAL AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	BKR - LOPES, MACHADO AUDITORES	RJ
SUDESTE	CANARIM AUDITORES ASSOCIADOS	RJ
SUDESTE	CRITÉRIO AUDITORES E CONSULTORES	RJ
SUDESTE	DNS AUDITORIA E CONSULTORIA	RJ
SUDESTE	FSA NETWORK CONSULTORES	RJ
SUDESTE	GWM AUDITORES E CONSULTORES	RJ
SUDESTE	HORWATH, BENDORAYTES, AIZENMAN & CIA. AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	HUMAITÁ AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	IGAF LM AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	JPS - AUDITORES & CONSULTORES	RJ
SUDESTE	LEDGER - AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	MANDARINO & ASSOCIADOS	RJ

REGIÃO	NOME DA FIRMA	ESTADO
	AUDITORES	
SUDESTE	MARIO ROCHA AUDITORES ASSOC	RJ
SUDESTE	OPINIÃO AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	PREMIUM AUDITORES ASSOCIADOS	RJ
SUDESTE	PS CONTAX & ASSOCIADOS AUD INDEP SOC SIMPLES	RJ
SUDESTE	REIS CONSULTORIA, AUDITORIA AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	SCHOENWETTER AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	SESE AUDITORES S/C	RJ
SUDESTE	TAG AUDITORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL S/S	RJ
SUDESTE	VÉRTICE & MASC - AUDITORIA CONTÁBIL	RJ
SUDESTE	WALTER HEUER AUDITORES INDEP	RJ
SUDESTE	WH AUDITORES INDEPENDENTES	RJ
SUDESTE	A AUDIBRAS - AUDITORES E CONSULTORES S/S	SP
SUDESTE	AASS AUDITORIA E ASSESSORIA S/S	SP
SUDESTE	ADNER AUDITORIA E PLANEJAMENTO S/S	SP
SUDESTE	ADVISER AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	AGUIAR FERES - AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	AKW AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	ALONSO, BARRETTO & CIA. - AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	ANDREOLI & ASSOC AUDITORES INDEPENDENTES SOC SIMPLES	SP
SUDESTE	ÁPICE AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	APPLY AUDITORES ASSOCIADOS	SP
SUDESTE	APPROACH AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	ASPR AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	ASSESSORA ASSESSORES E AUDITORES S/S	SP
SUDESTE	ATAC - AUDITORES INDEPENDENTES SOC. SIMPLES	SP
SUDESTE	ATTEST AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	AUDCORP AUDITORIA E ASSESSORIA S/S	SP

<b>REGIÃO</b>	<b>NOME DA FIRMA</b>	<b>ESTADO</b>
SUDESTE	AUDIAP AUDITORES ASSOCIADOS	SP
SUDESTE	AUDIFISCO AUDITORIA FISCAL E CONTÁBIL SOCIEDADE SIMPLES	SP
SUDESTE	AUDIMAR AUDITORES INDEPENDENTES SC	SP
SUDESTE	AUDIOESP - AUDITORIA E CONSULTORIA S/S	SP
SUDESTE	AUDITBRASIL AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	AUDITÉCNICA - AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	BAKER TILLY BRASIL AUD INDEP S/S	SP
SUDESTE	BC CONTROL AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	BDO RCS AUDITORES INDEPENDENTES - SOCIEDADE SIMPLES	SP
SUDESTE	BIANCHESSI & CIA AUDITORES	SP
SUDESTE	BINAH SP AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	BKS AUDITORES	SP
SUDESTE	BLB - AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	BOUCINHAS, CAMPOS & CONTI AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	CAAUD AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	CABRERA ASSOCIADOS AUDITORES INDEPENDENTES - SOC. SIMPLES	SP
SUDESTE	CASUAL AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	CCA CONTINUITY AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	CLAUDIO BIANCHESSI & ASSOC AUDITORES S/C	SP
SUDESTE	COKINOS & ASSOCIADOS AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	CONAUD AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	CONFIANCE AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	CONFIDOR AUDITORES ASSOCIADOS	SP
SUDESTE	CONSULCAMP AUDITORIA	SP
SUDESTE	CONTROL AUDITORIA E CONTABILIDADE S/S	SP
SUDESTE	COTRIM & ASSOC AUD INDEP S/C	SP
SUDESTE	COUTINHO & ASSOCIADOS AUDITORES	SP

<b>REGIÃO</b>	<b>NOME DA FIRMA</b>	<b>ESTADO</b>
	INDEPENDENTES S/S	
SUDESTE	DE BIASI AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUD INDEP	SP
SUDESTE	DIRECTA AUDITORES	SP
SUDESTE	EAC AUDT CONS E SERV CONTABEIS	SP
SUDESTE	ENAC AUDITORES E CONSULTORES	SP
SUDESTE	ERNST & YOUNG TERCO AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	ETAE AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	ETCA AUDITORES E CONSULTORES	SP
SUDESTE	EVOLUÇÃO - AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	EXACTVS AUDITORES INDEPENDENTES SOCIEDADE SIMPLES	SP
SUDESTE	EXAME AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	FABBRI & CIA S/S AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	FINAUD AUDITORES INDEPENDENTES SOC. SIMPLES	SP
SUDESTE	GALLORO & ASSOCIADOS - AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	GF AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	GLOBALCONSULTING CONTADORES E CONSULTORES	SP
SUDESTE	GRANT THORNTON AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	HIRASHIMA & ASSOCIADOS AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	HLB AUDILINK & CIA AUDITORES	SP
SUDESTE	HORWATH TUFANI, REIS & SOARES AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	IGAF - RODYO'S AUDITORES INDEPENDENTES S.S.	SP
SUDESTE	ÍNTEGRA AUDITORIA E CONSULTORIA S/S	SP
SUDESTE	IRMAOS CAMPOS & CERBONCINI A A	SP
SUDESTE	JDM AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	JPPS AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	JSW AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	KPMG AUDITORES INDEPENDENTES	SP

<b>REGIÃO</b>	<b>NOME DA FIRMA</b>	<b>ESTADO</b>
SUDESTE	KSI BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	LACERDA & AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	LAM AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	LCZ AUDITORES	SP
SUDESTE	LM AUDITORES ASSOCIADOS	SP
SUDESTE	LOUDON BLOMQUIST AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	MACRO AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	MAGALHÃES ANDRADE S/S AUD INDEP	SP
SUDESTE	MAION & OLIVEIRA, AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	MAP AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	MARTINEZ E ASSOCIADOS AUDITORIA E CONSULTORIA	SP
SUDESTE	MAZARS & GUERARD AUD INDEP	SP
SUDESTE	MB - AUDITORES INDEPENDENTES SOCIEDADE SIMPLES	SP
SUDESTE	MERITO AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	MGI SENGER-WAGNER AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	MODA AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	MOMPEAN & ASSOCIADOS - AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	MOORE STEPHENS LIMA LUCCHESI AUD. INDEP.	SP
SUDESTE	MOORE STEPHENS PRISMA AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	NARAZZAQUI & CIA - AUDITORES	SP
SUDESTE	NORMAS AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	NOVA MASTER AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	OLIVEIRA & ASSOCIADOS AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	OPINION AUDITORES E CONSULTORES	SP
SUDESTE	PADRAO AUDITORIA S/S	SP
SUDESTE	PAES DE MENEZES AUDITORES ASSOCIADOS S/S	SP
SUDESTE	PAIVA AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	PARKER RANDALL AUDITORES	SP

REGIÃO	NOME DA FIRMA	ESTADO
	INDEPENDENTES S/S	
SUDESTE	PARTNER AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	PARTNERSHIP AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	PEPPE ASSOCIADOS - CONSULTORES & AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	PERECINGODOY AUD INDEP SS	SP
SUDESTE	PEREIRA GARCIA ASSES AUD & CIA	SP
SUDESTE	PLANNERS AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	PP&C AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	PRICEWATERHOUSECOOPERS AUD IND	SP
SUDESTE	PRIME AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	PROGRESS AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	RBA GLOBAL AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	RIO BRANCO AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	RM AUDITORIA CONTÁBIL - SOCIEDADE SIMPLES	SP
SUDESTE	RÖDL & PARTNER AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	SACHO - AUDITORES INDEPENDENTES EPP	SP
SUDESTE	SAX SLAVIC AUDITORES INDEPENDENTES - SOCIEDADE SIMPLES	SP
SUDESTE	SENACONT - AUDITORIA E CONSULTORIA - SOCIEDADE SIMPLES	SP
SUDESTE	SENSO AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	SGS AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	SICON AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	SIMIONATO AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	SOCIVAL AUDITORIA INDEPENDENTE SOCIEDADE SIMPLES	SP
SUDESTE	SOLUTIONS AUDITORES INDEPENDENTES S/C	SP
SUDESTE	STAFF AUDITORIA & ASSESSORIA	SP
SUDESTE	TBRT - ITIKAWA AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	TECNOAUD AUD INDEP S/S	SP



<b>REGIÃO</b>	<b>NOME DA FIRMA</b>	<b>ESTADO</b>
SUDESTE	TELESCA & ASSOCIADOS AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	TRÍADE AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	UNIAUD AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	UNITS AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP
SUDESTE	VENEZIANI AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	VILLAS RODIL AUDITORES INDEPENDENTES	SP
SUDESTE	YNEL AUDITORES ASSOCIADOS S/S	SP

Quadro 14 – Firmas de auditoria da região sudeste

Fonte: Adaptado de CVM (2012).

<b>REGIÃO</b>	<b>NOME DA FIRMA</b>	<b>ESTADO</b>
SUL	AJCA AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	ALPHA - AUDITORES INDEPENDENTES	PR
SUL	AUDASPAR AUDITORIA S/S	PR
SUL	AUDIACTO AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	AUDIFACTOR AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	AUDIFRAN AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	AUDIPAR AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	AUDIPLAN AUDITORES INDEPENDENTES	PR
SUL	AXCEL AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	BASILIO, FRANCO - AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	BAZZANEZE AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	BEZ & ASSOCIADOS AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	C & C AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	C SERV & AUDITORES ASSOCIADOS S/C	PR
SUL	CONFIDOR CCM AUDITORES S/S	PR
SUL	CPN AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	CSS AUDITORES INDEPENDENTES	PR
SUL	DE CONTO AUDITORES	PR
SUL	GLCPETRI AUDITORES INDEPENDENTES	PR
SUL	GRUNITZKY AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	JC SOUZA, RADURÊS AUDITORES	PR

REGIÃO	NOME DA FIRMA	ESTADO
	INDEPENDENTES	
SUL	MELO & MELO AUDITORES INDEPENDENTES	PR
SUL	MOORE STEPHENS BOEING AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	MÜLLER & PREI AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	MÜLLER AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	NUNES FERREIRA AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	PARANÁ AUDITORES ASSOCIADOS S/S	PR
SUL	PSW BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES	PR
SUL	RUSSELL BEDFORD BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES	PR
SUL	SÊNIOR AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	SETTE AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	VETOR AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR
SUL	ALLIANSSA AUDITORES ASSOCIADOS S/S	RS
SUL	ASSETS AUDITORES ASSOCIADOS	RS
SUL	AUCON AUDITORES & CONSULTORES ASSOCIADOS S/S	RS
SUL	AYUB, POHLMANN AUDITORES E CONSULTORES S/S	RS
SUL	BARBACOVI E CIA AUDITORES INDEPENDENTES	RS
SUL	BAUER, LOPES & ASSOCIADOS AUDITORES	RS
SUL	BORDASCH, ROSITO & FILOMENA AUDITORES INDEPENDENTES	RS
SUL	CERUTTI & MACHADO - AUDITORES ASSOCIADOS SOCIEDADE SIMPLES	RS
SUL	DÉGAR AUDITORES ASSOCIADOS S/S	RS
SUL	DICKEL & MAFFI AUDITORIA E CONSULTORIA S/S	RS
SUL	DRS AUDITORES	RS
SUL	EXACTO AUDITORIA - SOCIEDADE SIMPLES	RS
SUL	GASS & CORRÊA AUDITORES INDEPENDENTES SOC. SIMPLES	RS
SUL	HB AUDIT - AUDITORES INDEPENDENTES SOCIEDADE SIMPLES	RS
SUL	INTEGRAL AUDITORES ASSOC. SOC. SIMPLES	RS
SUL	JUENEMANN & ASSOC AUD E CONS	RS
SUL	LAUERMANN SCHNEIDER AUDITORES	RS

REGIÃO	NOME DA FIRMA	ESTADO
	ASSOCIADOS	
SUL	LEVI AUDITORES S/S	RS
SUL	LG SANTOS AUDITORES & ASSOCIADOS S/S	RS
SUL	MACIEL & AUDITORES INDEPENDENTES S/S	RS
SUL	MICHELON & CIA. AUDITORES E CONSULTORES SOCIEDADE SIMPLES	RS
SUL	MOG & BERLEZE AUD INDEP S/S	RS
SUL	MOORE STEPHENS JARBASLIMA, FIORAVANTI, PUERARI AUDITORES E CONSULTORES SOCIEDADE SIMPLES	RS
SUL	MULTICON AUDITORIA E ASSESSORIA CONTÁBIL S/S	RS
SUL	NARDON, NASI AUDITORES INDEPENDENTES	RS
SUL	PALÁCIOS & CIA AUD IND S/S	RS
SUL	PÉGASUS AUDITORES ASSOCIADOS S/S	RS
SUL	PERFECTUM AUDITORIA INDEPENDENTE S/S	RS
SUL	RAMIRES & CIA - AUDITORES INDEPENDENTES SOCIEDADE SIMPLES	RS
SUL	ROKEMBACH + LAHM, VILLANOVA, GAIS & CIA. AUDITORES	RS
SUL	ROSSI AUDITORES INDEPENDENTES	RS
SUL	SAWERYN & ASSOCIADOS S/S AUDITORES INDEPENDENTES	RS
SUL	SCHIMITT & AUDITORES ASSOCIADOS S/S	RS
SUL	SOARES & ASSOCIADOS AUD INDEP SOC SIMPLES	RS
SUL	STAFF AUDITORES E CONSULTORES S/S	RS
SUL	SULBRASIL AUDITORES ASSOCIADOS S/S	RS
SUL	TGB - AUDITORES E CONSULTORES S/S	RS
SUL	UHY MOREIRA - AUDITORES	RS
SUL	V. L. CARDOSO & CIA - AUDITORES INDEPENDENTES	RS
SUL	VERITAS AUDITORES & CONSULTORES ASSOCIADOS	RS
SUL	ACTUS AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SC
SUL	ADVISER SUL AUDITORES INDEPENDENTES	SC
SUL	AUDIBANCO - AUDITORES INDEPENDENTES SOCIEDADE SIMPLES	SC
SUL	AUDICONSULT AUDITORES S/S	SC
SUL	AUDSISTEM AUDITORES INDEPENDENTES	SC
SUL	KSR AUDITORES INDEPENDENTES	SC

<b>REGIÃO</b>	<b>NOME DA FIRMA</b>	<b>ESTADO</b>
SUL	LINEAR AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SC
SUL	MARLIAN AUDITORES INDEPENDENTES	SC
SUL	MARTINELLI AUDITORES	SC
SUL	MOORE STEPHENS METRI AUDITORES S/S	SC
SUL	MÜLLER & PREI AUDITORES INDEPENDENTES S/S - BLUMENAU	SC
SUL	MÜLLER & PREI AUDITORES INDEPENDENTES S/S - FLORIANÓPOLIS	SC
SUL	MÜLLER AUDITORES INDEPENDENTES S/S - CRICIÚMA	SC
SUL	NUSS & STEINBACH AUDITORES INDEPENDENTES	SC
SUL	OMV - AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SC
SUL	PRÁTIKA AUDITORES INDEPENDENTES SOCIEDADE SIMPLES	SC
SUL	PROSPECTA AUDITORES ASSOCIADOS S/S	SC
SUL	SÁ AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SC
SUL	SELECTA AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SC
SUL	SÉRGIO STAHN AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SC
SUL	UNIAUDI DO BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SC
SUL	VGA & VALÉRIO MATOS AUDITORES INDEPENDENTES	SC

Quadro 15 – Firmas de auditoria da região sul

Fonte: Adaptado de CVM (2012).

## APÊNDICE F

### DISTRIBUIÇÃO DAS FILIAIS DE AUDITORIA POR ESTADO E REGIÃO

Região	Nome da Firma	Estado	Filiais
CENTRO-OESTE	GLOBAL AUDITORES INDEPENDENTES	DF	RJ
CENTRO-OESTE	PELEGRINI & RÓDRIGUES AUDITORES INDEPENDENTES S/S	DF	MG
NORDESTE	AUDIMEC AUDITORES INDEPENDENTES S/S	RN	AM
NORDESTE	CASS AUDITORES E CONS S/S AUD INDEPENDENTES	RN	PE
SUDESTE	AGUIAR FERES - AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP	MA, SP
SUDESTE	APPROACH AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP	SP
SUDESTE	ASPR AUDITORES INDEPENDENTES	SP	SP, AM, SP,
SUDESTE	AUDITÉCNICA - AUDITORES INDEPENDENTES	SP	SP
SUDESTE	AUDITÓR AUDITORES INDEPENDENTES S/C	RJ	RJ
SUDESTE	BDO RCS AUDITORES INDEPENDENTES - SOCIEDADE SIMPLES	SP	PR, RS, SP
SUDESTE	BIANCHESSI & CIA AUDITORES	SP	BA, CE, DF, MG, PE, PR, RJ, RS
SUDESTE	BOUCINHAS, CAMPOS & CONTI AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP	DF, MG, PR, RJ
SUDESTE	CONFIDOR AUDITORES ASSOCIADOS	SP	RS
SUDESTE	DIRECTA AUDITORES	SP	PR, RS, RJ
SUDESTE	FSA NETWORK CONSULTORES	RJ	SP
SUDESTE	HLB AUDILINK & CIA AUDITORES	SP	RS, BA, CE, DF, GO, PE, RS, RJ, RS
SUDESTE	LOUDON BLOMQUIST	SP	RJ

<b>Região</b>	<b>Nome da Firma</b>	<b>Estado</b>	<b>Filiais</b>
	AUDITORES INDEPENDENTES		
SUDESTE	MGI SENGER-WAGNER AUDITORES INDEPENDENTES	SP	RS
SUDESTE	MOORE STEPHENS LIMA LUCCHESI AUD. INDEP.	SP	RJ
SUDESTE	PRIME AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP	GO
SUDESTE	PROGRESS AUDITORES INDEPENDENTES	SP	SP
SUDESTE	RBA GLOBAL AUDITORES INDEPENDENTES S/S	SP	RS
SUDESTE	VAZ & MAIA AUDITORES INDEPENDENTES	MG	MG
SUDESTE	WALTER HEUER AUDITORES INDEP	RJ	MG, PA, RS, SP
SUDESTE	WH AUDITORES INDEPENDENTES	RJ	MG, SP
SUL	AUDIBANCO - AUDITORES INDEPENDENTES SOCIEDADE SIMPLES	SC	SP
SUL	AUDIFACTOR AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR	SC
SUL	EXACTO AUDITORIA - SOCIEDADE SIMPLES	RS	ES, SP
SUL	GRUNITZKY AUDITORES INDEPENDENTES S/S	PR	MG, SP
SUL	MARTINELLI AUDITORES	SC	SC, SC, SC, SC, SP, RS, PR
SUL	NARDON, NASI AUDITORES INDEPENDENTES	RS	PR
SUL	RUSSELL BEDFORD BRASIL AUDITORES INDEPENDENTES	PR	PR

Quadro 16 – Filiais das firmas de auditoria independente do, por região do Brasil

Fonte: Adaptado de CV