DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v11n32p73-87

O MERCADO DE AUDITORIA NO BRASIL: UM RETRATO CONSIDERANDO A PERCEPÇÃO DAS FIRMAS DE AUDITORIA

THE AUDIT MARKET IN BRAZIL: A REPRESENTATION CONSIDERING THE PERCEPTION OF AUDIT FIRMS

EVELYSE NICOLE CHAVES DE AMORIM
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (SC)

ERNESTO FERNANDO RODRIGUES VICENTE
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (SC)

ANDERSON RENAN WILL
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (SC)

FELIPE ANDRADE DA SILVA
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (SC)

RESUMO

Os auditores independentes foram responsáveis pela certificação de aproximadamente R$ 1,2 trilhão do patrimônio das companhias em 2009, o equivalente a 40% do PIB nacional do mesmo ano. Com o desenvolvimento dos mercados, cada vez mais a profissão se destaca no cenário brasileiro. Este trabalho buscou verificar a atual situação do mercado de auditoria independente no Brasil, por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental, com dados primários e secundários, e encaminhamento de questionários para todas as firmas de auditoria registradas na CVM no país. Dos resultados obtidos, destaca-se que 73% das firmas consideram que há carência de profissionais para o setor e 81% possuem vagas a serem preenchidas, sendo que grande parte das empresas de auditoria estão localizadas nas regiões sul e sudeste. Após a análise dos resultados, constata-se que a carência de auditores é apontada pela maioria das firmas de auditoria, que possuem vagas a serem preenchidas. Ademais, verificou-se que existem apenas 780 auditores registrados na CVM para atender a todo o Brasil, destacando-se o fato de haver apenas 2 auditores responsáveis técnicos, em média, para cada firma de auditoria, o que corrobora a afirmativa de carência de auditores independentes no Brasil e a necessidade de atenção e reflexão para os números apontados.

Palavras-chave: Firmas de auditoria. Mercado de auditoria. Brasil.

ABSTRACT

The independent auditors are responsible for certification of approximately $ 1.2 trillion of the companies heritage in 2009, equivalent to 40% of GDP the same year. With the development of markets increasing, such profession stands out in the Brazilian scene. This study aimed to verify the current market situation independent audit in Brazil, through a literature search and documentation, with primary and secondary data and forwarding questionnaires to all audit firms registered with the CVM in Brazil. The results highlight that 73% of firms believe that there is a lack of professionals in the industry and 81% of firms have vacancies to be fulfilled, and that most accounting firms are located in the south and southeast. After analyzing the results it appears that the lack of auditors shall be appointed by the majority of audit firms, which have vacancies to be filled out. Moreover, it was found that there are only 780 auditors registered with the CVM to meet throughout Brazil, highlighting the fact that there are only two technical auditors, on average, for each audit firm, which corroborates the assertion of lack of independent auditors in Brazil and the need of attention and reflection on the numbers indicated.

Keywords: *Audit firms. Audit markets. Brazil.*

1 INTRODUÇÃO

A atividade de auditoria, recente no Brasil, foi regulamentada a partir de 1965, adquirindo grande importância para as organizações, por ser um meio indispensável de confirmação da eficiência dos controles de uma empresa, caracterizando-se como fator de maior tranquilidade para a administração e de mais garantia para os investidores e o fisco. (CREPALDI, 2010)

Para Cunha e Beuren (2010), a atividade profissional exercida pelo auditor contábil é associada às percepções de credibilidade, lisura, responsabilidade e confiabilidade perante a sociedade, refletida no seu parecer. Para fundamentar sua opinião, o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria, que são o conjunto de técnicas que possibilitam reunir evidências ou provas suficientes e adequadas para justificar e dar suporte ao seu parecer.

A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial, verificando se as práticas contábeis estão em conformidade com as normas e se são essenciais para promover o crescimento da entidade, bem como para fortalecer a devida prestação de contas. (FORTIN, BARROS, CUTLER, 2009; ATTIE, 2010)

Desta forma, contata-se que a auditoria independente desempenha papel relevante para o mercado, atestando a fidedignidade dos relatórios contábeis e financeiros das organizações, conferindo, assim, segurança e confiabilidade a investidores, credores e demais *stakeholders.*

Healy e Palepu (2001) argumentam que a demanda por notícias financeiras e por divulgação surge a partir da assimetria informacional e dos conflitos de agência. Assim, apontam que os auditores, da mesma forma que outros intermediários do mercado de capitais, são responsáveis por reforçar a credibilidade da divulgação de informações sobre a gestão.

Diante desse contexto, alguns estudos apontaram um índice baixo de auditores independentes por habitante no Brasil, indicando o número de 25.000 habitantes para cada auditor. Em contrapartida, países como Holanda, Estados Unidos e Argentina possuem em média 3.000 habitantes por auditor. (KANITZ, 1999) Sobre o mercado de auditoria nos Estados Unidos e Reino Unido, Crepaldi (2010, p.152) assevera: "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".

Diante da relevância deste tipo de atividade para o funcionamento dos mercados, da concentração de trabalhos de auditoria em apenas quatro firmas de auditoria em outros países e da carência de auditores independentes, apontada em estudos, apresenta-se a questão que esta pesquisa busca responder: **Como se encontra o mercado de auditoria independente no Brasil?**

Assim, esta pesquisa tem como objetivo geral verificar como se encontra o mercado de auditoria independente no Brasil. Para tanto, são propostos os seguintes objetivos específicos: a) realizar um mapeamento de informações relevantes junto à CVM, envolvendo as empresas de auditoria do Brasil; b)

identificar diferenças e semelhanças das regiões norte, nordeste, sul, sudeste e centro-oeste; c) identificar informações junto às firmas de auditoria, no que tange à realidade de mercado em todas as regiões do Brasil, bem como a política de contratação e de captação de profissionais.

As informações levantadas em pesquisa na página eletrônica da CVM serão abordadas e evidenciadas por critério de localização geográfica no território brasileiro, levando-se em consideração fatores como desenvolvimento regional e oferta de profissionais, que interferem na quantidade, porte e estrutura dessas empresas.

A pesquisa justifica-se por apresentar um retrato das firmas de auditoria, assim como o perfil de profissionais que essas empresas buscam, para compor suas equipes, considerando aspectos históricos e geográficos, evidenciando a carência de profissionais existentes nesse mercado, sustentando-se na premissa de ser este um dos fatores essenciais para o fortalecimento dos mercados, principalmente o de capitais, no Brasil.

2 METODOLOGIA

Conforme a sua classificação metodológica, esta é uma pesquisa descritiva, com abordagem de dados qualitativa, operacionalizada por meio de um estudo bibliográfico e documental, com levantamento do tipo survey.

O objetivo desta pesquisa é descrever o cenário em que estão inseridas as empresas de auditoria no Brasil. Para o alcance deste objetivo, foi efetuado um levantamento de todas as empresas de auditoria registradas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Uma pesquisa descritiva tem por fim a descrição das características de determinada população, buscando também identificar possíveis relações entre as variáveis, utilizando de forma recorrente a comparação e o contraste entre os objetos de estudo. (SALOMON, 1996; GIL, 2010)

O método de pesquisa utilizado é o levantamento survey, no qual ocorre a interrogação direta de pessoas sobre sua opinião acerca do problema estudado que se quer conhecer, para, em seguida, por meio de uma análise qualitativa, identificar as conclusões expressas nos dados coletados. (SILVA, 2001)

A abordagem qualitativa faz parte da análise dos resultados, que está associada à interpretação das características relacionadas ao objeto de estudo. Os estudos, que se relacionam à abordagem qualitativa, podem classificar e compreender processos dinâmicos e contribuir para o processo de mudança do objeto de estudo. (RICHARDSON, 1999; MARTINS e THEÓPHILO, 2009) Ainda, para Silva e Menezes (2001, p.20), "a pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números".

Segundo Beuren e Raupp (2004, p.89), a pesquisa documental, utilizada no presente trabalho, na fase de coleta de dados junto à CVM, "baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa".

Sobre o levantamento de dados, serão obtidos a partir de pesquisa feita na página eletrônica da CVM, bem como por meio da utilização das respostas oferecidas quando da aplicação de questionário para as firmas de auditoria de todo o Brasil, organizado por uma das autoras.

No que tange à analise dos dados, os mesmos serão agrupados após receber tratamento analítico. Elaborar-se-á figuras, tabelas e gráficos, para demonstrar qual o cenário existente no país, mostrando, inclusive, a distribuição das firmas de auditoria independente por região geográfica.

A pesquisa foi respondida por 27 empresas de auditoria de todo o Brasil (aproximadamente 8% do total) e os dados utilizados estão relacionados ao cenário em que se encontram, ao perfil, assim como às perspectivas e preferências das firmas, no que tange à contratação de auditores para compor suas equipes. Outras questões de natureza diversa do escopo do presente estudo, abordadas no questionário utilizado, não foram objeto de análise, podendo ser consideradas como limitação da presente pesquisa.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção apresenta o arcabouço teórico da pesquisa, que inclui um breve histórico sobre Auditoria no Brasil e um panorama sobre as firmas e os profissionais de auditoria independente no país.

3.1 Breve histórico sobre auditoria no Brasil

A atividade de auditoria surgiu com a 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. (ALMEIDA, 1996)

De acordo com 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 observada no Decreto nº 2935, de 16 de junho de 1862, que aprovava a reorganização da Cia. de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma. Àquela época, tanto o empreendimento quanto 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 Cia. De acordo com os autores, não há registros conhecidos sobre os trabalhos executados ou o conteúdo da opinião expressada sobre as contas da empresa.

Segundo Franco e Marra (2000, p. 43), "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".

Segundo Mills (1994), a primeira empresa de auditoria independente a se instalar no Brasil foi a Price Waterhouse & Peat Marwick, em 1915. Já Ricardino e Carvalho (2004) aduzem que a Delloite foi a primeira empresa a atuar no Brasil, no ano de 1911, na cidade do Rio de Janeiro.

Ricardino e Carvalho (2004) afirmam que se percebe claramente que o desenvolvimento da indústria e do mercado de capitais, que ocorreu primeiro no eixo Europa-Estados Unidos, motivou o desenvolvimento do trabalho de auditoria, oportunizando seu desenvolvimento. Além disso, a experiência adquirida com as empresas estrangeiras levou alguns profissionais a fundar as primeiras empresas brasileiras de auditoria.

O Quadro 1 apresenta os principais fatos que marcaram a evolução da auditoria no Brasil e no mundo:

Quadro 1 – Evolução da auditoria no Brasil e no mundo

Ano	Fatos
1756	Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do Capitalismo, que 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.
1911 a 1915	Primeiras firmas de Auditoria no Brasil - Deloitte Touche Tohmatsu e Price Waterhouse & Peat Marwick.
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."
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 para profissionais altamente capacitados.
1934	Surgimento da SEC (*Secury and Exchange Comission*), 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.
1965	Criação da Lei n.º 4.728/65, 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).
1972	Resolução n.º 220, do Banco Central, estabelece as condições para o registro dos auditores independentes.
1972	Resolução N.º 321 do Conselho Federal de Contabilidade aprova as normas e procedimentos de auditoria.
1973	Surgimento do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), Nos Estados Unidos, com o objetivo de determinar e aperfeiçoar os 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 *Internacional Federation of Accounting* (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.
2001	Criação do *Internacional Accounting Standards Board* (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, estabelecendo severas exigências quanto à análise e divulgação das informações financeiras das companhias de capital aberto.
2002	Resolução do Conselho Federal de Contabilidade Nº. 945, que dispõe acerca da educação profissional continuada para os auditores independentes.
2008	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.

Fonte: Adaptado de Amorim (2010).

Após esta breve contextualização acerca do surgimento da auditoria no Brasil e de sua evolução, tanto no nosso país quanto no mundo, serão discutidas as exigências do mercado nacional para os profissionais e firmas de auditoria independente.

3.2 As firmas e os profissionais de auditoria independente no Brasil: exigências técnicas e profissionais

Para um auditor ser considerado responsável técnico perante a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) é necessário que possua uma série de registros e certificações, como: ser bacharel em Ciências Contábeis; ser registrado no Conselho Regional de Contabilidade, aprovado em exame de suficiência; possuir registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes, mediante exame de qualificação técnica do Conselho Federal de Contabilidade; comprovar cinco anos de exercício da atividade de auditoria.

Além disso, 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 estar habilitado junto à 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 2.12.2004, 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.

No Quadro 2 estão listadas as principais exigências profissionais relacionadas à qualificação do auditor independente, com suas normas regulamentadoras e motivo vinculante da exigência.

Quadro 2 – Etapas da carreira de Auditor Independente

Etapas	Norma	Especificação
1 Bacharelado em Ciências Contábeis	Resolução CFC 1372/2011 e Instrução 308/1999	O registro profissional de contador será concedido aos portadores de diploma de Bacharel em Ciências Contábeis, devidamente registrados, fornecidos por estabelecimento de ensino.
2 Exame de Suficiência	Resolução CFC nº 1301/2010, alterada posteriormente pela Resolução CFC nº 1373/2011	Regulamenta 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.
4 Exame de Qualificação Técnica Geral do CFC	Resolução CFC nº 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, alterada pela Resolução CFC 1.147/08	-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 n.º 3.198/04 (alterada pela Resolução n.º 3.771/09) e Resolução CNSP nº 118/04, da SUSEP, alterada pelas CCI/SUSEP/DECON nº 05/05, 06/05 e 05/06	-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 junto à CVM	Instrução CVM nº 308/1999	-Para fins de registro na categoria Auditor Independente – Pessoa Física, deverá ter 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.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2012.

Não obstante as regras relacionadas aos profissionais de auditoria, verifica-se a necessidade do cumprimento dos seguintes requisitos, para obtenção de registro das firmas de auditoria (pessoas jurídicas) na CVM: estar inscrita no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, sob a forma de sociedade civil; todos os sócios deverão ser contadores e pelo menos metade deles responsáveis técnicos; constar no Contrato Social que a sociedade se responsabiliza pela reparação de danos que causar a terceiros, por culpa ou dolo, no exercício da profissão, sendo que os sócios responderão solidária e ilimitadamente pelas obrigações, depois de esgotados os bens da sociedade; estar regularmente inscrita, bem como seus sócios, no Conselho Regional de Contabilidade; serem todos os responsáveis técnicos autorizados a emitir e a assinar parecer de auditoria no território nacional, por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir do registro no CRC como contador; terem sido todos os responsáveis técnicos aprovados no exame de qualificação técnica; manter escritório profissional, localizado em nome da sociedade, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria; manter quadro permanente de pessoal técnico adequado ao número e porte de seus clientes, com conhecimento constantemente atualizado. (CREPALDI, 2010)

Além disso, atualmente as firmas de auditoria também possuem uma série de normas que regulam as suas atividades (previstas na Instrução 308/1999 da CVM), tais como o Controle de Qualidade para Firmas de Auditoria, que envolve Educação Profissional Continuada, Revisão pelos pares, Rotatividade e Política de Independência.

Acerca da importância dos normativos, que garantem maior qualidade aos serviços, Pae e Yoo (2001) e Newman, Patterson e Smith (2005) demonstraram, por meio de modelo analítico, que o grau de responsabilidade atribuído ao auditor influencia a qualidade da auditoria. Para os autores, a responsabilização funciona como um forte incentivo ex-ante, para que o auditor procure a prevenção de eventuais falhas, inclusive aplicando mais recursos de auditoria quando o sistema de controle interno instituído pela administração não for eficiente.

De acordo com Radebaugh e Gray (2002, *apud* ITO, NIYAME e MENDES, 2008), a qualidade da profissão de auditoria depende: da reputação da profissão contábil e de auditoria, o que demonstra a sua capacidade de atrair indivíduos competentes; da qualidade do sistema educacional, que vincula a importância atribuída ao papel do contador e do auditor; e do processo de certificação dos auditores independentes, que varia de país para país e exige requisitos profissionais, educacionais e aprovação em exame específico.

No que tange à Educação Profissional Continuada, Machado L., Machado M. e Santos (2009) salientam a importância do tema educação profissional continuada para auditores independentes, pois sua relevância está diretamente ligada à eficácia dos serviços prestados.

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 pela Resolução CFC n.º 1.146/08.

Em dezembro de 2011, o Conselho Federal de Contabilidade revogou a Resolução CFC n. 1.146/08, emitindo a NBC PA 12 – Resolução 1.377/11, prevendo algumas modificação no programa, principalmente no que tange ao aumento do total de horas exigidas e, importante mencionar, que todos os normativos emitidos, principalmente pelo CFC e pela CVM, acerca da obrigatoriedade da educação continuada para auditores independentes, estão amparados pela Lei n.º 12.249/10 .

A revisão pelos pares tem como objetivo efetuar 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, o programa de Revisão constitui uma medida educacional, de acompanhamento e controle, que consiste na avaliação, por outro auditor independente, dos procedimentos e controle interno dos auditores revisados, com o objetivo de assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos e

consequentemente inibir a ocorrência de fraudes e erros contábeis.

A respeito da rotatividade dos auditores, a CVM prevê que o auditor não pode, por mais de cinco anos ininterruptos, prestar serviços para um mesmo cliente. A instrução estabelece, ainda, que deve ser obedecido um prazo de intervalo mínimo de três anos para a recontratação do auditor.

Conforme Oliveira (2005), há duas modalidades de rodízio: uma, em que se troca a empresa de auditoria, e outra, em que se troca somente os auditores responsáveis. Ambas têm como principal objetivo a manutenção da independência do auditor. Quando há o rodízio da firma de auditoria rompe-se a relação contratual; no rodízio dos auditores a mesma empresa de auditoria continua a prestar os serviços, mas com auditores responsáveis diferentes, examinando pericialmente a entidade.

Ressalta-se que o objetivo do rodízio, de acordo com o CFC e IBRACON, é garantir a independência entre contratante e contratado dos serviços de auditoria, para que os mesmos não estabeleçam vínculos, reforçando a independência e a eficiência do auditor na realização do seu trabalho.

No que concerne à independência, estabelece-se que o auditor deve renunciar ao trabalho quando ocorrerem fatores que possam comprometê-las, conforme as normas do CFC (Resolução 1.311/2010). Além disso, proíbe-se ao auditor independente adquirir ou manter títulos de emissão da entidade e suas ligadas, assim como prestar serviços de consultoria, que possam caracterizar a perda de sua objetividade e independência, evitando a ocorrência de casos como o da Enron nos EUA.

Braunbeck (2010) afirma que a independência é um atributo relevante dentro da qualidade de uma auditoria, em razão do papel do auditor no contexto da informação contábil. A perda da independência compromete a qualidade dos serviços de auditoria, que tem como objetivo 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 profissional, bem como os procedimentos de auditoria e a extensão da amostra interferem na probabilidade de descoberta de "brechas" pelo auditor. 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.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Conforme relatado na Seção 2 da presente pesquisa, a demonstração do cenário em que se encontram as empresas de auditoria é feita a partir de dados obtidos da página eletrônica da CVM, e das respostas obtidas a partir do questionário elaborado e enviado às empresas, obtendo um *feed back* de 27 respondentes, que representam aproximadamente 8% do total das firmas de auditoria do Brasil.

A seção 4.1 apresenta informações verificadas a partir dos dados fornecidos pela CVM, enquanto na seção 4.2 são apresentadas informações obtidas a partir do questionário aplicado pela pesquisadora.

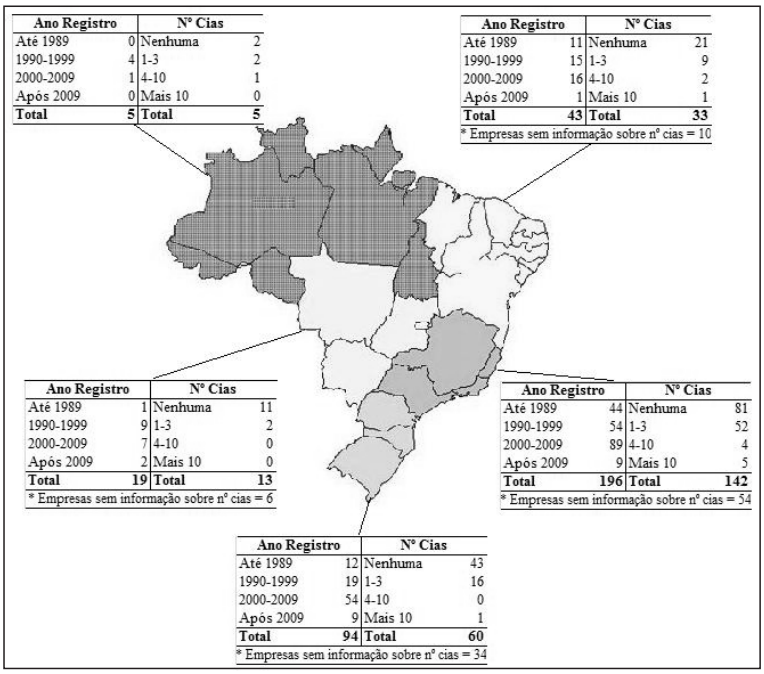
4.1 Cenário do setor de auditoria conforme dados da CVM

De acordo com consulta à página eletrônica da CVM, verifica-se a existência de 357 firmas de auditoria independente registradas até dezembro de 2011 e de 68 auditores registrados na condição de pessoas físicas, que atuam individualmente.

As firmas estavam distribuídas nas regiões geográficas do Brasil da seguinte maneira: 196 empresas na região Sudeste, 94 empresas na região Sul, 43 empresas na região Nordeste, 19 empresas na região Centro-Oeste e apenas 05 empresas na região Norte.

A Figura 1 apresenta uma síntese dos dados sobre o período de registro e o número de companhias auditadas em cada firma de auditoria, agrupados por região geográfica:

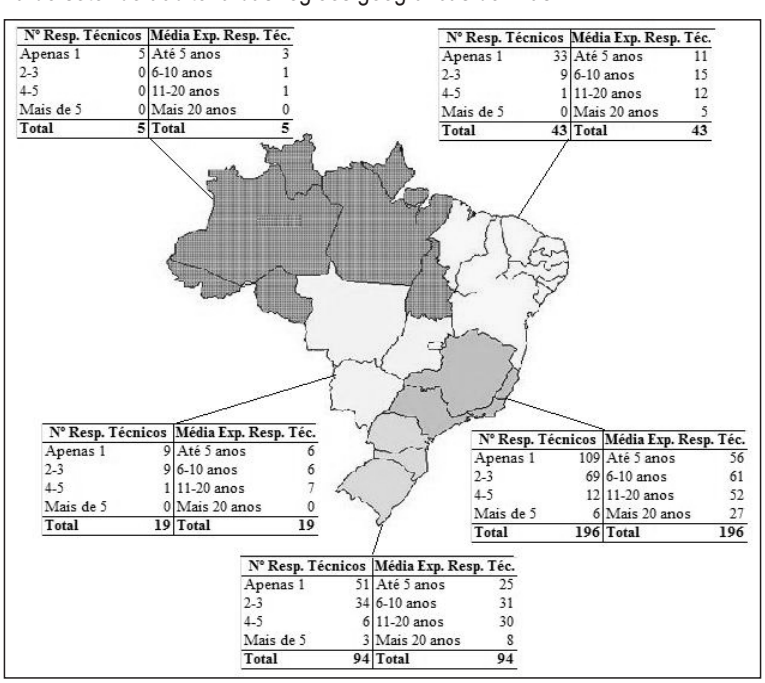
Figura 1 – Panorama do setor de auditoria das regiões geográficas do Brasil



Fonte: Elaborado pelos autores, 2011.

A Figura 2 sintetiza os dados sobre o número de responsáveis técnicos e a média de experiência destes profissionais em cada firma de auditoria, agrupados por região geográfica.

Figura 2 – Panorama do setor de auditoria das regiões geográficas do Brasil



Fonte: Elaborado pelos autores, 2011.

A região Sudeste destaca-se por contar com mais da metade das empresas de auditoria existentes no Brasil, como consequência de apresentar também a maior concentração de empresas e de população do país. Cerca de 64,2% das firmas registradas antes de 1990 na CVM, que ainda estão ativas, são da região Sudeste. A região destaca-se ainda pelo fato de 89 das 196 firmas (45,4% do total) terem sido registradas entre o ano de 2000 e 2009, sendo, portanto, um período de grande crescimento do setor, quando quase dobrou o número de firmas registradas.

Assim como a região Sul, a região Sudeste apresenta um número maior de responsáveis técnicos para cada firma: 9,18% apresentam quatro ou mais responsáveis técnicos. É a região que apresenta ainda o maior percentual de empresas, com média de experiência dos responsáveis técnicos superior a 20 anos: 13,78%. Destaca-se, ainda, a presença de grandes empresas de auditoria nesta região: apenas cinco firmas são responsáveis pela auditoria de 356 empresas listadas na Bolsa de Valores.

Na região Sul verifica-se a existência de uma maior quantidade de firmas registradas entre 2000 e 2009, o que pode sugerir um crescimento significativo do setor neste período, para esta região. Das 94 firmas listadas como ativas pela CVM, 54 foram registradas no período citado (57,45% do total). Apresenta, ainda, o maior percentual de empresas registradas após 2009, comparado com as demais regiões: 9,57%. A região apresenta maior percentual de empresas com quatro ou mais responsáveis técnicos: também 9,57%.

A região Nordeste apresenta o maior número relativo de empresas registradas antes de 1990: 11 das 43 empresas listadas foram registradas até 1989 (25,4% do total). A maior parte das firmas (76,74%) conta com apenas um responsável técnico e o tempo médio de experiência dos responsáveis técnicos é bem diversificado: com apenas 25,58%, com média inferior a 5 anos, e o segundo maior percentual de firmas, com média superior a 20 anos (11,63%), perdendo apenas para a região Sudeste. Destaca-se, ainda, que quase metade das empresas (48,8%) não audita qualquer companhia listada em Bolsa de Valores. Uma única empresa da região é responsável pela auditoria de 19 companhias de capital aberto.

Antes de 1990 a região Centro-Oeste era sede de apenas uma empresa de auditoria. O maior número de firmas registradas pela CVM ocorreu entre 1990 e 1999 (9, de um total de 19). Cerca de 58% das empresas da região não auditam qualquer companhia listada na Bolsa de Valores. As duas únicas firmas que auditam companhias abertas são responsáveis por uma e por três empresas. Assim como na região Norte, nenhuma das firmas apresenta média de tempo de experiência dos responsáveis técnicos superior a 20 anos.

A região Norte destaca-se por ter o menor número total de firmas de auditoria: apenas cinco. Todas as firmas possuem apenas um responsável técnico, sendo que em três destas os responsáveis técnicos possuem menos de 5 anos de experiência. Das empresas ativas, a mais antiga foi registrada no ano de 1990 e a mais recente no ano de 2000. É, visivelmente, a região com menor desenvolvimento no setor de auditoria.

4.2 A percepção das firmas de auditoria acerca do seu mercado

O questionário de pesquisa, elaborado por uma das autoras deste artigo, para a sua dissertação de mestrado, foi enviado a todas as empresas de auditoria do Brasil e obteve um total de 27 respostas, com a seguinte distribuição dos respondentes: 13 firmas da região Sul (48%), 10 firmas da região Sudeste (37%), 2 firmas da região Nordeste (7%) uma firma da região Centro-Oeste e uma da região Norte (4% cada).

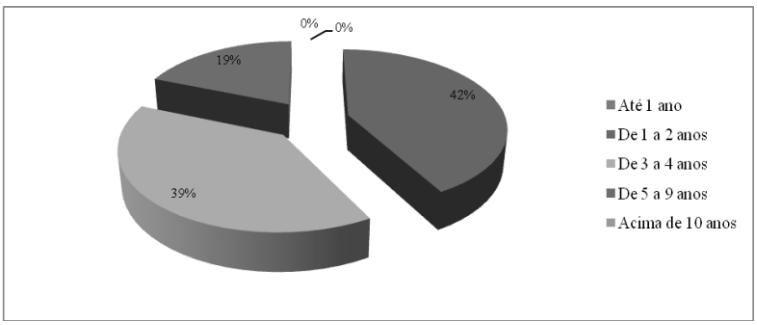
Segundo as respostas obtidas na pesquisa, 73% das firmas de auditoria entendem que há carência de auditores independentes no Brasil. Ao serem questionadas sobre os motivos, na opinião dos pesquisados, para essa escassez, as principais respostas obtidas foram: falta de profissionais habilitados (19%); baixa remuneração (15%) e falta de interesse dos habilitados (12%). As demais respostas foram pulverizadas em vários motivos, como exigências técnicas e exigências profissionais, entre outros.

A pesquisa ainda questionou se há vagas disponíveis para auditores na firma de auditoria e apenas 19% responderam que não existem vagas a serem preenchidas no momento. O resultado apontado na pesquisa já era esperado, uma vez que existem pesquisas que apontam, por meio de comparativos entre número de auditores do Brasil e de outros países,

para a falta de profissionais, conforme destacado por Kanitz (1999) na introdução do presente trabalho.

Uma das principais consequências deste cenário é o baixo tempo de permanência dos profissionais nas empresas, gerando custos com treinamento de pessoal, em função da alta rotatividade. Nenhuma empresa apontou tempo médio de permanência inferior a um ano, mas também não houve quem apontasse tempo médio superior a 10 anos. A Figura 3 apresenta o tempo médio de permanência dos auditores nas empresas de auditoria:

Figura 3 – Tempo de permanência dos auditores nas firmas de auditoria no Brasil

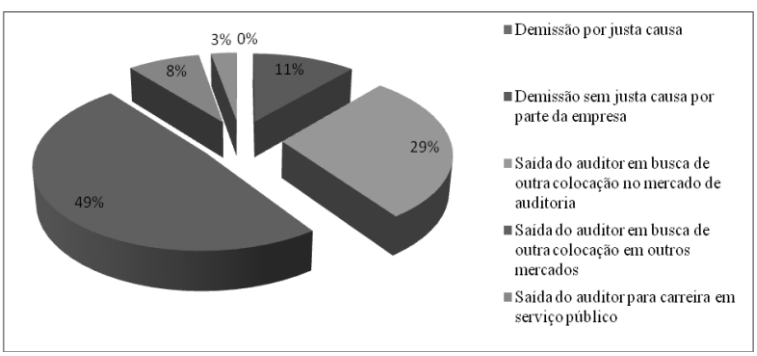


Fonte: Elaborado pelos autores, 2011.

Conforme pode ser visto, 42% dos profissionais permanecem de 1 a 2 anos nas firmas de auditoria e outros 39% permanecem de 3 a 4 anos, em média. Apenas 19% ultrapassam o tempo médio de 5 anos, não chegando aos 10 anos em qualquer das firmas respondentes.

Buscando as causas da rotatividade nas firmas de auditoria, foi elaborado questionamento sobre os motivos de desligamento do auditores. O Gráfico 2 apresenta os principais motivos, apontados pelas firmas respondentes:

Figura 4 – Motivos para desligamento dos auditores nas firmas de auditoria no Brasil



Fonte: Elaborado pelos autores, 2011.

Conforme pode ser verificado na Figura 4, a saída em busca de colocação em outros mercados é o principal motivo para desligamento dos auditores (49%). O resultado vem ao encontro das respostas obtidas por outra questão, já citada anteriormente, sobre os motivos da escassez de auditores: baixa remuneração, falta de interesse dos habilitados em manter-se na profissão, entre outros. A demissão por justa causa não foi citada por qualquer firma, como motivo para desligamento, corroborando a citada carência de profissionais de auditoria independente.

Estas questões evidenciam a existência de baixo número de profissionais para o setor de auditoria, o que pode ser visualizado claramente em algumas regiões do Brasil, conforme citado na Seção 4.1.

5 CONCLUSÕES

Importante ressaltar a relevância da auditoria independente, que, com o trabalho de certificação, visa a apresentar transparência e confiança para as informações apresentadas pelas empresas do país e do mundo, trazendo segurança para investidores e interessados.

Pesquisas anteriores apontaram índices baixos de auditores por habitantes no Brasil. Assim, este trabalho buscou verificar qual o cenário atual do mercado de auditoria no Brasil.

Por meio de levantamento efetuado no site da CVM, foram identificadas 357 firmas de auditoria registradas na condição de pessoas jurídicas e 68 auditores registrados como pessoas físicas, até dezembro de 2011. Das 357 firmas de auditoria, mais de 80% estavam localizadas nas regiões Sudeste e Sul, demonstrando grande concentração nestas regiões de maior atividade econômica.

Além disso, verificou-se que 18,8% das empresas ativas foram registradas antes do ano de 1989 e que houve um crescimento significativo a partir do ano 2000, uma vez que 46,8% das empresas ativas foram registradas entre os anos de 2000 e 2009.

Por meio da visualização dos mapas apresentados nas Figuras 1 e 2, evidenciou-se algumas diferenças regionais, relacionadas ao número total de empresas em cada região brasileira, assim como o tempo de existência, porte e informações acerca de suas equipes técnicas.

Por meio da aplicação de questionário, identificou-se a percepção das firmas de auditoria sobre a carência de profissionais para o setor e a existência de vagas a serem preenchidas. Verificou-se que apenas 19% afirmam estar com seu quadro funcional completo.

Itens como a falta de profissionais habilitados, a falta de interesse e a baixa remuneração foram apontados como principais motivos da carência de auditores independentes no Brasil por parte dos respondentes.

A partir do cenário verificado nesta pesquisa há a possibilidade de se implementar algumas ações que busquem melhorar a atual situação, como o aumento de cursos e programas de formação para habilitar profissionais, assim como um enfoque apropriado que desperte o interesse de graduandos, que serão os futuros profissionais do mercado. Ademais, a adequação da remuneração com as responsabilidades e a carga de trabalho mostra-se necessária, uma vez que o maior fator de desligamento (49%) aponta para a saída dos profissionais da área de auditoria para colocação em outros mercados.

Por fim, após a análise dos resultados constata-se que a maioria das firmas de auditoria afirma haver carência de auditores e possuir vagas a serem preenchidas, principalmente nas regiões sul e sudeste do Brasil. Ademais, identificou-se que existem apenas 780 auditores registrados na CVM para atender a todo o Brasil, destacando-se o fato de haver em média apenas 2 auditores responsáveis técnicos por firma de auditoria, o que corrobora a afirmativa de carência de auditores independentes no Brasil e a necessidade de atenção e reflexão para os números apontados e razões expostas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo C. **Auditoria** – Um Curso Moderno e Completo. São Paulo, Atlas, 5ª edição, 1996.

AMORIM, Lourival Pereira. **Programa obrigatório de educação profissional continuada:** uma análise da percepção dos auditores independentes da região sul do Brasil. 2010. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal de Santa Catarina.

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

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BEUREN, Ilse Maria; CUNHA, Paulo Roberto da; CORREA, Débora Christina. 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.

BRASIL, Comissão de Valores Mobiliários – CVM. **Instrução n. 308**, **de 1999.** Registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários definem os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br>. Acesso em: 14 nov. 2011

_____, Comissão de Valores Mobiliários – CVM. **Deliberação n. 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.

_____, Comissão de Valores Mobiliários – CVM. **Deliberação n. 669, de 2011**. Altera o inciso I da Deliberação CVM n. 549, de 10 de setembro de 2008. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br>. Acesso em: 14 nov. 2011.

_____, Comissão de Valores Mobiliários – CVM. **Instrução n. 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 - CFC. **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>. Acesso em: 8 set. 2011.

_____, Conselho Federal de Contabilidade - CFC. **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 >. Acesso em: 14 jan. 2012.

BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Determinantes da qualidade das auditorias independentes no Brasil. São Paulo, 2010. **Tese (Doutorado)** – Universidade de São Paulo.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática.** 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DEANGELO, Linda Elizabeth. *Auditor size and audit quality.* ***Journal of Accounting and Economics***, n.3, p.183-199, 1981b.

FORTIN, Henri; BARROS, Ana Cristina Hirata; CUTLER, Kit. ***Accounting for growth in Latin America and the Caribbean****: improving corporate financial reporting to support regional economic growth. Washington: World Bank Publications*, 2010.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil:** normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo (SP): Atlas, 2010.

HEALY, Paul M.; PALEPU, Krishna G. *Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: a review of the empirical disclosure literature.* ***Journal of Accounting and Economics,*** v.31, p.405-440, 2001.

KANITZ, Stephen. **A origem da corrupção.** Publicado na Revista Veja, edição 1600, ano 32, nº 22, p. 21, 2 de junho de 1999.

MACHADO, Lúcio de Souza; MACHADO, Michele Rílany Rodrigues; SANTOS, Eduardo José dos. **Educação profissional continuada:** estudo da sua efetividade. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/142.pdf>. Acesso em: 26 de nov. 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

NEWMAN, D. P.; PATTERSON, E. R.; SMITH, J. R.. *The role of auditing in investor protection.* ***The Accounting Review****,* v. 80, n. 1, p. 289-313, 2005.

OLIVEIRA, Alexandre Queiroz. O rodízio de firmas de auditoria e seus impactos nas Demonstrações Contábeis. **Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)** – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, PUC, São Paulo, 2005.

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,*** v. 76,n. 3, p. 333-356, July 2001.

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

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

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

SILVA, Edna Lucia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância (LED) da UFSC, 2001.

ENDEREÇO DOS AUTORES

EVELYSE NICOLE CHAVES DE AMORIM
Av. Itapiranga, 280 – Cond. Vale do Sol – apto 703-A,
88.034-480 | Parque São Jorge – Florianópolis (SC)
Email: evelyse@vgaauditores.com.br

ERNESTO FERNANDO RODRIGUES VICENTE
Email: e.fernando@cse.ufsc.br

ANDERSON RENAN WILL
Email: andersonrenanwill@yahoo.com.br

FELIPE ANDRADE DA SILVA
Email: felipe.andradesilva@hotmail.com

Submissão: 07/05/2012
Aceito para publicação: 29/06/2012