

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Centro de Ciências Sociais e Aplicadas

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

A institucionalização da atividade do Auditor Independente

Francisco Angelo Antunes

São Paulo

2010

Francisco Angelo Antunes

A institucionalização da atividade do Auditor Independente

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.

Orientador: Prof. Dr. Octavio Ribeiro de Mendonça Neto

São Paulo

2010

**Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Professor Dr. Manassés Claudino Fonteles**

**Decano de Pesquisa e Pós-Graduação
Professora Dra. Sandra Maria Dotto Stump**

**Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Professor Dr. Moisés Ari Zilber**

**Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Professora Dra. Maria Thereza Pompa Antunes**

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca George Alexander

A636i Antunes, Francisco Angelo.

A institucionalização da atividade do auditor independente /
Francisco Angelo Antunes – 2010.

156 f. : il. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) –
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2010.

Orientação: Prof. Dr. Octavio Ribeiro de Mendonça Neto

Bibliografia: f. 94-99.

1. Auditoria institucional. 2. Sociologia das profissões. 3.
Especialização contábil. 4. Contabilidade. 5. Auditoria independente
I. Título.

CDD 657.834

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus em primeiro lugar, aos meus pais que vieram do Ceará e, mesmo sem ter muito estudo, sempre me mostraram que a educação é o melhor caminho a ser seguido.

Agradeço aos professores do Mestrado em Controladoria Empresarial do Mackenzie, que me ensinaram tanto, e ao meu orientador, o professor Octavio Mendonça, que me orientou neste trabalho de forma extraordinária.

Agradeço também ao professor Ricardo de Carvalho, da Fundação Dom Cabral, que também me ajudou muito neste trabalho.

E, por fim aos professores e profissionais que participaram das entrevistas, e que dedicaram um pouco de seu tempo para enriquecer esta pesquisa.

RESUMO

O desenvolvimento do sistema capitalista tem requerido cada vez mais a participação, no mercado de trabalho, de profissionais qualificados, e o processo de desenvolvimento do capitalismo vem provocando constantes alterações na estrutura desse mercado. Ultimamente as mudanças no *mundo dos negócios* brasileiro têm sido mais recorrentes, principalmente a partir do processo de estabilização e abertura da economia, processo que tem se acentuado na atual fase de globalização econômica. A presente pesquisa é uma contribuição ao estudo do surgimento e da evolução da atividade do auditor independente no Brasil. O estudo apresenta também uma breve análise comparativa do processo de desenvolvimento dessa atividade no Brasil com o apresentado em outros países e, ainda, uma avaliação sobre a contribuição que a atividade pode trazer à sociedade. Para tanto, foi realizada uma pesquisa fundamentada na Sociologia das Profissões, com o objetivo de entender como esta especialização se institucionalizou, delimitou seu campo de atuação no país e se está, ou não, em processo de se transformar, de especialização contábil, em profissão autônoma. O método de pesquisa utilizado foi o historiográfico, baseado no modelo desenvolvido por Larson (1977) de estratégia profissional (*Professional Project*). Foram também realizadas entrevistas com professores e profissionais de renome e experiência reconhecida na área, e o resultado foi analisado pela abordagem metodológica da análise de conteúdo, que se baseou no estudo desenvolvido por Bardin (2004). Os resultados obtidos sugerem que o processo de profissionalização do auditor independente ainda está em curso e, por ora, não atende a todos os requisitos necessários e suficientes para ser considerada, sob a ótica da Sociologia das Profissões, uma profissão plena. Embora a atividade já atenda à maioria desses requisitos, ainda existem algumas etapas a percorrer.

Palavras chaves: Auditor Independente, Sociologia das Profissões, Especialização Contábil, Contabilidade, Auditoria.

ABSTRACT

The development of the capitalist system has required more and more participation in the labor market of qualified professionals and the development process of capitalism in its various stages has led to constant changes in the structure of that market. Lately the changes in business in Brazil have been more applicants, mainly from the process of stabilization and liberalization of the economy, these changes, which has been accentuated in the current phase of increasing globalization. This study is a contribution for the research of the emergence and evolution of the activity of the independent auditor in Brazil. The study also presents a brief comparative analysis of the development process of this activity in Brazil with that presented in other countries and also an assessment of the contribution that the activity can bring to society. For this, a search was conducted based on the sociology of professions, in order to understand how this specialization has become institutionalized, narrowed its field of operation in the country and whether it is or not, in the process of becoming from a field of accounting to autonomous profession. The research method used was the historiography, based on the model developed by Larson (1977) called Professional Project. We also conducted interviews with teachers and recognized experts in the area and the results were analyzed by the methodological approach of content analysis, which was based on the model developed by Bardin (2004). The results suggest that the process of professionalization of the independent auditor is still ongoing and for now does not meet all the requirements necessary and sufficient to be considered, from the perspective of the sociology of professions, a full profession. Although the activity already meets most of these requirements, there are still some steps to go.

Keywords: Independent Auditor, Sociology of Professions, Accounting Specialist, Accounting, Auditing.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	03
LISTA DE QUADROS.....	04
LISTA DE TABELAS.....	05
LISTA DE FIGURAS.....	06
1. INTRODUÇÃO.....	07
1.1. Contextualização do Tema.....	07
1.2. Objetivo.....	11
1.3. Questão de pesquisa.....	12
1.4. Justificativas.....	12
1.5. Hipótese de Pesquisa.....	13
2. REFERENCIAL TEORICO.....	14
2.1. A Sociologia das Profissões.....	14
2.1.1. Abordagem funcionalista.....	16
2.1.2. Abordagem interacionista.....	20
2.1.3. Novas teorias das profissões.....	21
2.1.4. Estudo das profissões no fim do século XX e início do século XXI.....	24
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	26
3.1. Características da pesquisa.....	26
3.2. População e Amostra.....	28
3.3. Procedimentos de coleta de dados.....	30
3.4. Procedimentos de tratamento de dados.....	31
3.5. Limitações do Estudo.....	32
4. REVISÃO HISTÓRICA.....	34
4.1. Origem da Auditoria.....	34
4.2. Evolução da Auditoria no mundo Anglo-Saxão.....	37
4.3. Surgimento da Auditoria Independente no mundo.....	41
4.4. Evolução da Auditoria Independente no mundo.....	43
4.5. Surgimento das preocupações com a harmonização contábil e de auditoria.....	44
4.6. Auditoria Independente no Brasil.....	46
4.7. Relacionamento atual da atividade do auditor independente com outros profissionais.....	51
4.7.1. Relacionamento entre o Auditor Independente e o Contador.....	52
4.7.2. Relacionamento entre o Auditor Independente e o Auditor Interno.....	53
4.7.3. Relacionamento entre o Auditor Independente e o Comitê de Auditoria.....	54
5. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	57
5.1. A atividade do auditor independente perante a Sociologia das Profissões	57
5.1.1. Partindo da definição do que é profissão.....	57
5.1.2. Partindo das características definidas por Wilensky.....	59
5.2. Análise da institucionalização da atividade do auditor independente no Brasil.....	61
5.2.1. O Professional Project de Larson (1977).....	61
5.2.2. Aplicação do modelo do Professional Project para a auditoria independente no Brasil.....	63
5.2.3. Resultado da análise do Professional Project do Auditor Independente.....	76
5.2.4. A institucionalização da atividade do auditor independente sob o ponto de	

vista dos advogados.....	79
5.3. Resumo do resultado das entrevistas.....	82
5.3.1. Explicação do Modelo Decorrente da Análise Qualitativa.....	89
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
REFERÊNCIAS.....	94
APÊNDICES E ANEXOS	

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA: American Accounting Association
AICPA: American Institute of Certified Public Accountants
BACEN: Banco Central do Brasil
BM&F Bovespa: Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo
CFC: Conselho Federal de Contabilidade
CNAI: Cadastro nacional dos auditores independentes
CPA: Certified Public Accountant
CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC-SP: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo
CVM: Comissão de Valores Mobiliários
DTT: Deloitte Touche Tohmatsu
EY: Ernst & Young
FASB: Financial Accounting Standards Board
FEBRABAN: Federação Brasileira de Bancos
FGV: Fundação Getúlio Vargas
FIPECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAESB: International Accounting Education Standards Board
IAIB: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IASB: International Accounting Standards Board
IASC: International Accounting Standards Committee
IBAI: Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
IBGC: Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICAEW: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICJCE: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
ICPB: Instituto dos Contadores Públicos do Brasil
IES: International Education Standard
IFAC: International Federation of Accountants
IMF: International Monetary Fund
IOSCO: International Organization of Securities Commissions
IPC: Instituto Paulista de Contabilidade
ISAs: International Standards on Auditing
KPMG: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
MBA: Master Business of Administration
PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board
PREVIC: Superintendência Nacional de Previdência Complementar
PUC-SP: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PWC: PriceWaterhouseCoopers
SEC: Securities Exchange Commission
SUSEP: Superintendência de Seguros Privados
USP: Universidade de São Paulo

LISTA DE QUADROS

Quadro nº 1 - Princípios da Sociologia das Profissões segundo Herbert Spencer.....	15
Quadro nº 2 – Foco dos principais tipos de auditoria.....	40
Quadro nº 3 - Resumo do surgimento das empresas de auditoria independente.....	42
Quadro nº 4 - Comparativo de definição de profissão x estágio atual da atividade.....	59
Quadro nº 5 - Comparativo das definições de Wilensky x estágio atual da atividade.....	61
Quadro nº 6 - Diferenças entre Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	64
Quadro nº 7 - Tipos de Auditoria.....	64
Quadro nº 8 - Origem das principais associações de Auditores Independentes.....	67
Quadro nº 9 - Resumo do <i>Professional Project</i> do Auditor Independente.....	78
Quadro nº 10 – Resumo da profissionalização do Auditor Independente.....	81
Quadro nº 11 - Composição da amostra qualitativa.....	83
Quadro nº 12 - Categorias criadas em função das Unidades de Significado identificadas nas entrevistas realizadas.....	85

LISTA DE TABELAS

Tabela nº 1 - Resultado do exame de suficiência em Auditoria Independente.....	73
Tabela nº 2 - Frequência de palavras e expressões mais citadas nas entrevistas.....	83

LISTA DE FIGURAS

Figura nº 1 - Esquema básico da Análise de Conteúdo.....	32
Figura nº 2 - História como reconstrução do passado.....	33
Figura nº 3 - Sistema de Governança Corporativa.....	55
Figura nº 4 - Conhecimento de Auditoria.....	82
Figura nº 5 - Modelo decorrente da Análise Qualitativa.....	88

1. INTRODUÇÃO

1.1.Contextualização do Tema

O sistema capitalista tem requerido cada vez mais a participação no mercado de trabalho de profissionais qualificados. Hobson (1983, pp. 285-98) observa que, já no censo de 1901, na Inglaterra, as estatísticas indicavam queda de empregos na agricultura e nas atividades domésticas, aumento moderado de emprego na indústria e crescimento significativo de empregos nas atividades comerciais e naquelas relativas aos profissionais liberais. O autor salienta ainda que um comportamento semelhante foi observado nos Estados Unidos, na França, na Alemanha e na Áustria nos censos referentes às duas últimas décadas do século XIX e na primeira do século XX. Essa tendência é acentuada em períodos mais recentes, conforme observa Galbraith (1982, pp. 175-182), com ênfase para as atividades relacionadas ao planejamento. Diante desse contexto, o mundo atual demanda profissões mais bem estruturadas e profissionais qualificados, segundo observa Amorim (2009, p. 178): “[...] deve requalificar a força de trabalho para que ela possa responder as necessidades de seu processo de auto-valorização e de seus interesses vitais.”.

Segundo Rodrigues (1997), as profissões surgem na Idade Média amparadas pelas instituições religiosas. Durante o Renascimento, as de maior *status* ou destaque social eram as ligadas à Teologia, ao Direito e à Medicina, sendo que foram secularizadas as duas últimas. Com a Revolução Industrial e o progresso da ciência, aumentam o número e tipos de profissões resultantes da necessidade de especialistas, era uma época em que a ordem política e social exigia técnicas capacitadas. O aparecimento e o desenvolvimento das profissões, nas sociedades modernas, vêm contribuir para organizar a sociedade. Elas vão desempenhar um forte papel de regulação e equilíbrio social, na medida em que vão ser os profissionais os equilibradores entre o patronato e os trabalhadores.

Spencer (1932, *apud* ÁVILA, 2008) confirma a hipótese de que a origem das profissões está ligada ao mundo eclesiástico, por sua capacidade de defender um monopólio de conhecimento e porque seu trabalho é dirigido a outras classes sociais. A origem das profissões, segue Spencer, deve-se a quem tem a capacidade de defender e regulamentar a vida em sociedade (governantes). A origem das profissões remonta ao surgimento de organizações político-eclesiásticas primitivas, nas quais os sacerdotes eram também professores, legisladores e médicos. As profissões surgiram quando as funções que eram

executadas apenas pelos sacerdotes foram desmembradas. Dessa forma surgiram indivíduos dedicados apenas a ensinar, outros apenas a legislar e outros começaram dedicar-se a ocupações diversas, tais como os arquitetos, os artistas, os músicos, os atores, os médicos, os advogados, entre outros.

A presente pesquisa é uma contribuição ao estudo do surgimento e da evolução da atividade do auditor independente no Brasil. Seu foco principal refere-se à identificação do estágio de profissionalização em que se encontra a atividade de auditoria independente no país. O estudo apresenta também uma breve comparação com o desenvolvimento da atividade no Brasil e em outros países e uma avaliação sobre a contribuição que a atividade pode trazer à sociedade. Para tanto, foi realizada uma pesquisa fundamentada na Sociologia das Profissões, com o objetivo de entender como essa atividade se institucionalizou, delimitou seu campo de atuação no país e se está no caminho de se transformar, de especialização contábil, em profissão autônoma.

A Sociologia das Profissões é o campo da Sociologia que se preocupa com a implantação, o desenvolvimento, a formação e a institucionalização das profissões. Esse ramo da Sociologia, no dizer de Barbosa (2003, p. 594), incorpora “[...] um conjunto de abordagens teórico-conceituais que tem como objeto específico a formação e atuação dos grupos profissionais.”. Essa abordagem permite explicitar e analisar as relações de poder entre as várias profissões e mostrar como elas se institucionalizaram. Dentre seus principais teóricos e pesquisadores, merecem destaque Parsons (1959), que oferece uma abordagem funcionalista, Johnson (1972) e Larson (1977), responsáveis por uma visão mais crítica, Abbott (1988), que adota um enfoque sistêmico e procura explicar os conflitos interprofissionais, e Freidson (1988), que embora reconhecendo as críticas ao profissionalismo, defende-o como a melhor forma de organizar o trabalho dos profissionais e sugere medidas para aprimorar seus aspectos positivos.

De acordo com Lopes e Martins (2005, p.104), as características da profissão apresentam variações nos diferentes países em termos de reputação, prestígio, atribuições e remuneração. Utilizando os conceitos de Abbott (*op. cit.*), observam que “[...] as profissões ganham relevância à medida que aumenta a percepção social de sua importância e complexidade e suas atividades envolvem maior nível de subjetividade e julgamento.”

O filósofo espanhol Ortega y Gasset (1935, *apud* MÜLLER, 2004) descreveu como as profissões surgem em nossa sociedade. Segundo ele, há um estágio, em nossa cultura, no qual aquilo que um indivíduo faz porque tem talento, porque gosta, porque tem necessidade de

expressar uma vocação pessoal, torna-se útil e importante para o seu grupo cultural. Quando isso acontece, o trabalho desse indivíduo passa a preencher as necessidades do grupo em questão, e a sociedade passa a exigir que essa atividade seja feita regularmente. Ainda, segundo esse autor, para se compreender uma profissão é necessário entender a sociedade a que ela serve e que se encontra em constante mudança.

Segundo definição da *American Accounting Association* (AAA) descrita por O'Reilly, Winograd, Gerson e Jaenicke (1999, p.7), auditoria é um processo sistemático que visa a obter e avaliar evidências relacionadas a assertivas referentes a ações econômicas para se verificar o grau de correspondência entre tais assertivas e os critérios estabelecidos, para comunicar o resultado aos usuários interessados.

Segundo Suarez (1991, p. 2), auditoria de contas ou simplesmente auditoria é a atividade de revisão e verificação das contas anuais (Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, principalmente) para assegurar que elas constituam uma imagem fiel do patrimônio e do resultado das operações da empresa ou entidade auditada, e que estão em conformidade com a legislação aplicável e com os princípios contábeis geralmente aceitos.

De acordo com o IES, *International Education Standard*, nº 8, emitido pelo IAESB, International Accounting Education Standards Board, que é um órgão ligado ao IFAC, International Federation of Accountants, auditoria é um processo estruturado que:

- a) envolve a aplicação de habilidades analíticas, julgamento e ceticismo profissional;
- b) é usualmente realizada por um time de pessoas conduzido por profissionais com habilidades de gerenciamento;
- c) utilizam formas apropriadas de tecnologias e metodologia;
- d) cumprem com todas as orientações relevantes da profissão, tais como International Standards on Auditing, International Standards on Quality Control, International Financial Reporting Standards, International Public Sector Accounting Standards, e qualquer outra norma internacional, nacional ou local equivalente; e
- e) cumprem com todas as orientações éticas da profissão. (IFAC, 2010).

Schmidt e Santos (2008, p. 69), em *História da Contabilidade*, reproduzem a definição de Carman George Blough em *The auditor's responsibility to the investor*, de 1940, que observa ser o auditor um especialista independente que tem responsabilidade perante os interessados externos à empresa pelas demonstrações contábeis, ao contrário do advogado, que defende o interesse de seu cliente. Ele deve investigar os fatos e apresentar uma opinião isenta, de acordo com o que ele verificou.

De acordo com Attie (2000, p. 27), em essência, a causa da evolução da Auditoria, decorrente da evolução da Contabilidade, foi o desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado. Segundo Marcelo Almeida (1996, p. 21) a Auditoria Externa ou Independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de as empresas ampliarem suas instalações fabris e administrativas, investirem no desenvolvimento tecnológico e aprimorarem os controles e os procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado.

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 35), a auditoria de empresas teve início com a legislação britânica promulgada durante a Revolução Industrial, em meados do século XIX. Inicialmente, as auditorias eram realizadas pelos próprios sócios, entretanto a profissão contábil rapidamente se apresentou para atender às necessidades do mercado, pois os sócios das empresas não tinham tempo para tal tarefa e, assim, a legislação da época foi alterada, permitindo que pessoas de fora da empresa também pudessem realizar trabalhos de auditoria.

Para Dicksee (1907, *apud* SCHIMIDT; SANTOS, 2008, pp. 87-9), a auditoria deveria objetivar a identificação de fraudes, de erros técnicos e de erros de princípios. Dicksee publicou diversos artigos de auditoria na revista *The Accountant*, com os seguintes títulos: *Depreciation: with special reference to the accounts of local authorities* (1907) e *Auditing with special reference to the accounts of local authorities* (1910).

Um dos primeiros livros de auditoria de que se tem conhecimento é *Auditors: their duties and responsibilities* de F.W. Pixley, dedicado aos deveres e responsabilidades da profissão do auditor.¹ O capítulo introdutório abriu uma discussão em torno das anotações, instruções e programas de auditoria, com um completo trabalho de teses de checagem de transações registradas pelas empresas (*Ibid.*, pp. 87-8).

Na escola alemã de Contabilidade, o autor que merece mais destaque pela sua contribuição no ramo da Auditoria é Eugen Schmalenbach. Segundo Pigatto e Lisboa (1999,

¹ Publicado em Londres pela editora Effingham Wilson em 1881.

p.6), ele foi um dos importantes promotores da inclusão da auditoria na *Lei das Corporações Alemãs*, em 1931, e do estabelecimento da profissão do auditor na Alemanha. Durante as décadas de 1930 e 1940, as publicações da sociedade *Schmalenbach*² tratavam basicamente de assuntos relacionados a itens individuais do balanço patrimonial, servindo de manuais para auditoria de contas das empresas. Schmalenbach acreditava que era dever do auditor verificar a capacidade dos instrumentos administrativos das empresas para promover e garantir um constante crescimento na eficiência do negócio. Schmalenbach dedicou uma parte considerável de sua obra ao desenvolvimento de trabalhos na área de Auditoria. Para ele, a Auditoria não era um teste técnico, mas algo econômico, baseado nos livros contábeis da empresa. O auditor, em sua opinião, deveria analisar as demonstrações contábeis produzidas para uso interno e verificar se elas apresentavam tudo o que era necessário para a política de tomada de decisões da empresa. Essa postura de profundo significado empresarial, não foi muito bem aceita. Schmalenbach, em seu manuscrito *Contas comerciais e outras*³, de 1943, aponta para a significância da auditoria compulsória, segundo ele, importante do ponto de vista econômico, pois pode evitar a criação de balanços fraudulentos (SCHIMIDT; SANTOS, *op. cit.*, pp. 105-8).

Os primeiros livros de auditoria publicados no Brasil foram *Revisão e Perícia Contábil (parte teórica)* e *Revisão Contábil (parte prática)*, de Francisco D'Auria. (no início do século XX). Esses livros foram muito importantes para o desenvolvimento da atividade de auditoria.

De acordo com O'Reilly, Winograd, Gerson e Jaenicke (*op. cit.*, pp.17-20), os principais tipos de auditorias são AUDITORIA FINANCEIRA, AUDITORIA DE VERIFICAÇÃO, AUDITORIA DE PERFORMANCE e REVISÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS.

Baseado na evolução, com o passar dos anos, da carreira do auditor independente a proposta deste estudo é compreender se a evolução, utilizando-se dos conceitos da Sociologia das Profissões, e poder determinar se essa carreira já pode ser considerada uma profissão autônoma ou se é ainda apenas uma especialização da profissão contábil.

1.2. Objetivo

Segundo Vasconcellos (2002, p. 37), o objetivo de um trabalho científico é o alvo ou fim que o pesquisador quer atingir e precisa ser definido ainda na fase do projeto da pesquisa,

² Em muitos casos, o próprio Schmalenbach escreveu os manuscritos que foram publicados.

evitando, assim, que o pesquisador utilize tempo, normalmente muito escasso em função do prazo para a conclusão determinado pelas instituições, e recursos, sempre raros, e muitas vezes cometa divagações no seu relatório.

Assim o objetivo geral deste estudo é entender como a especialização de auditor independente se institucionalizou e delimitou seu campo de atuação no Brasil e se está ou não no caminho de se transformar de especialização em profissão autônoma.

1.3. Questão de pesquisa

Esta pesquisa busca entender como a especialização do auditor independente se implantou e evoluiu no Brasil desde seus primórdios até o estágio atual. A busca desse entendimento levou às seguintes sub-questões:

- Como a especialização de auditor independente se implantou e delimitou seu espaço de atuação?
- Por que essa implantação e a evolução que se seguiu aconteceram de uma determinada maneira?
- Qual é o papel do auditor independente hoje e qual é sua contribuição para a sociedade?
- A atividade de auditoria está no caminho de se transformar de uma especialização em uma profissão autônoma?

1.4. Justificativas

O processo de desenvolvimento do capitalismo em suas várias fases provoca constantes alterações na estrutura do mercado de trabalho. Ultimamente as mudanças no *mundo dos negócios* brasileiro têm sido mais recorrentes, principalmente a partir do processo de estabilização e da abertura da economia — mudanças que têm se acentuado na atual fase de globalização. Diante desse contexto, é importante conhecer como a especialização de auditoria independente se institucionalizou, como delimitou seu campo de atuação, como está estruturada e quais as relações de poder envolvidas. Esse conhecimento estruturado

³ *Die Handelsbilanz und andere Bilanzem.*

possibilitará, conforme propõe Freidson (1988, p. 34), sugerir maneiras de aperfeiçoar aquilo que o autor considera virtudes do profissionalismo, apesar de seus defeitos, ou seja, a melhor forma de organizar o trabalho dos profissionais.

Apesar de as pesquisas relacionadas com as profissões, no Brasil, já virem se desenvolvendo há algum tempo — cabendo destacar os trabalhos pioneiros de Donnangelo (1975) e Kawamura (1981) —, elas ainda são escassas no campo da Contabilidade de uma forma geral e no campo da Auditoria em particular. Conquanto a preocupação com a análise histórica das ideias e da prática contábil no Brasil não seja recente, a maioria dos estudos relacionados ao assunto adota uma abordagem que Vergara (2004, pp. 130-1) classifica como historiográfica clássica, ou seja, limita-se a descrever os fatos sem qualquer enfoque crítico ou preocupação de caráter sociológico.

Desse modo, o presente trabalho se justifica pelo seu pioneirismo no campo da auditoria e pelo fato de seus resultados objetivarem, dentro de um enfoque crítico, não só entender como a especialização se estruturou no país e por que esse processo assumiu uma determinada forma, mas também pela pretensão de sugerir formas de potencializar seu desempenho em benefício da sociedade como um todo. Uma das poucas obras existentes é a de Ricardino e Carvalho (2004) que analisam, dentro de uma perspectiva histórica, o desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil a partir do início do século passado, analisando os aspectos técnico-operacionais, acadêmicos e legais.

No aspecto prático, este estudo apresenta contribuições importantes, uma vez que um dos seus produtos é a sugestão de formas de aperfeiçoamento da atividade de auditoria que poderão ser utilizadas para não só alinhar programas de treinamento, como também para abrir discussões no campo da formação profissional e da educação continuada.

1.5. Hipótese de Pesquisa

Para essas questões não existem indicações preconcebidas, uma vez que não se buscam aqui relações de causa e efeito, não se concebendo, portanto a formulação de nenhuma hipótese.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A Sociologia das Profissões

Esta pesquisa explora os conceitos da Sociologia das Profissões não só para conhecer e explicar o surgimento, a evolução e a estruturação da especialização do auditor independente no Brasil, mas também para contribuir com medidas que potencializem os benefícios advindos dessa evolução para a sociedade como um todo.

O termo *profissão* é originário da palavra latina *professione* — do lat. *professio, -onis*, “declaração, manifestação, testemunho [...], declaração oficial, pública” (Faria, 1962, *s.u.*) — e remete ao *ato ou efeito de professar*. Infere a esse termo um sentido *de confissão pública de uma crença, sentimento, opinião ou modo de ser*, conduzindo à concepção de uma atividade ou ocupação especializada, que requer preparo e formação (TARGINO, 2000, p. 61).

Bourdoncle distingue três domínios na literatura produzida sobre profissões na Inglaterra e nos Estados Unidos: (i) Sociologia do Trabalho, que estuda a natureza do trabalho, as rotinas, as relações e as responsabilidades atribuídas a cada trabalho; (ii) Sociologia das Ocupações, que analisa as hierarquias dos empregos, os tipos de carreira, as associações profissionais e sua cultura específica, conhecimentos, crenças e valores próprios; e (iii) Sociologia das Profissões, que estuda as profissões da mesma forma que as ocupações, todavia, o grande número de trabalhos nesta área contribuiu para transformá-la em um campo de estudos específico (BOURDONCLE, 1993, p.77).

Segundo Parsons (1959, p. 547), as profissões são categorias de ocupações, e são organizadas sobre maestria e responsabilidade fiduciária para qualquer segmento importante da sociedade cultural tradicional, incluindo responsabilidade por perpetuação e desenvolvimento completo. Adicionalmente, uma profissão deve ter responsabilidade por aplicar seus conhecimentos em situações práticas. Regras são organizadas em coletividade. Regras profissionais são organizadas em dois tipos principais de coletividade: (i) aquelas que são predominantemente realizadas por universitários e outras organizações de empregados, e (ii) aquelas coletividades formadas por colegas de profissão que possuem como propósito promover interesses em seu campo, que são as associações profissionais.

Brante (1988, pp. 137-8) classifica as profissões em quatro categorias: (i) de vocação livre, (ii) profissões acadêmicas, (iii) profissões capitalistas e (iv) profissões do Estado. As

profissões de vocação livre são orientadas ao mercado em geral, ex: vendedores especializados. As profissões acadêmicas estão ligadas à comunidade científica, que são organizações com respeitável reputação. As profissões capitalistas são as ligadas às empresas, e estão orientadas à obtenção de lucro para essas mesmas empresas, como engenheiros, advogados etc. As profissões do Estado são as ligadas aos governos e aos serviços burocráticos, como os servidores públicos. Brante continua, em seu artigo, afirmando que os dois primeiros tipos de profissões estão perdendo espaço e importância para os dois últimos tipos, pois as profissões de vocação livre e as acadêmicas estão sendo absorvidas por empresas privadas e pelo Estado.

De acordo com Ávila (*op. cit.*, p. 14), o desenvolvimento das profissões está dentro do contexto econômico, político e social da sociedade. Atualmente este cenário supõe o surgimento de novas formas de capital, onde as profissões são elementos essenciais. Estas transformações fazem surgir novos tipos de organizações públicas e privadas. Outro elemento importante além da análise das grandes empresas é o estudo do desenvolvimento das profissões nas pequenas e médias empresas.

A importância do estudo do desenvolvimento de uma profissão baseado na Sociologia das Profissões é nítido segundo diz Lennard G. Svensson (*apud ÁVILA, op. cit.*): “Tratar de conectar a Sociologia das Profissões com os outros ramos da Sociologia, como os dedicados ao trabalho, ao conhecimento, as ocupações, entre outras, demonstra a importância da Sociologia das Profissões para uma análise social contemporânea.”

“A maioria das investigações em Sociologia das Profissões está relacionada com ocupações específicas, consideradas como profissões em virtude do seu desenvolvimento histórico, sua classe dirigente e sua diferenciação em seu entorno organizacional.” (SÁNCHEZ, 2003, *apud ÁVILA, op. cit.*). Ávila observa que o estudo das profissões é muito importante, pois essas estão disputando entre si espaço dentro da sociedade, com o objetivo de trazerem a seus profissionais mais *status* e domínio de mercado.

Um dos primeiros pesquisadores da Sociologia das Profissões foi Herbert Spencer (1820-1903), cujas principais ideias podem ser sintetizadas como segue:

Quadro nº 1 – Princípios da Sociologia das Profissões segundo Herbert Spencer

Ideia	Descrição
Papel das profissões	Serve para aumentar a vida e sua qualidade
Origem das profissões	Ligadas ao mundo eclesiástico Monopólio do Saber Trabalho para outras classes sociais
Temas centrais da Sociologia das Profissões	Formação, papel social e saber

FONTE: ÁVILA, *op. cit.*, p. 15.

As primeiras abordagens da Sociologia das Profissões são denominadas de funcionalista e interacionista e são descritas a seguir.

2.1.1. Abordagem funcionalista

O *Dicionário de Ciências Sociais* define o funcionalismo como a perspectiva utilizada para analisar a sociedade e seus componentes característicos enfocando a mútua integração e interconexão entre eles. O funcionalismo analisa o caminho que o processo social e os arranjos institucionais contribuem para a efetiva manutenção da estabilidade da sociedade (SILVA, 1987).

Dubar e Tripier (2005, pp. 61-135) observam que a abordagem sociológica como tal tem uma perspectiva analítica e não normativa, tratando-se, portanto de entender a existência e o desenvolvimento dos grupos profissionais e não de estabelecer um modelo de profissão. Nesta abordagem procura-se entender o que é uma profissão, o que distingue uma profissão de uma ocupação e como uma profissão pode contribuir para sociedade.

Segundo Gonçalves (2007), a obra dos britânicos Carr-Saunders e Wilson (1933) a respeito das profissões na Inglaterra é apontada como o marco fundador da abordagem sociológica das profissões. Da sua leitura, destaca-se, em primeiro lugar, a definição dos atributos particulares às profissões, e não observáveis nas ocupações comuns, que lhes dão um lugar distinto no seio da sociedade e, em segundo, a defesa do profissionalismo, na qualidade de sistema de valores, como fundamental para o funcionamento das sociedades capitalistas. Nesse sentido, embora Rodrigues (1997, p. 7) também considere o trabalho de Carr-Saunders e Wilson (1933) como precursor na utilização da abordagem funcionalista no estudo das profissões, observa também que Parsons (1959) foi provavelmente um dos primeiros sociólogos a estudar o fenômeno das profissões com a intenção de identificar os princípios de coerência de suas características e de construir uma teoria sobre seu funcionamento, em seu artigo “*The Profession: Reports and Opinion*”, publicado pela *American Sociological Review*, em 1939.

Segundo Brante (*op. cit.*, p. 120), as profissões já vinham sendo estudadas antes de Parsons ⁴ — como os estudos realizados por Weber (1864-1920), Dunkheim (1858-1917), Comte (1798-1857), Carr-Saunders (1886-1966) e Herbert Spencer. Entretanto, continua Brante, foram Parsons e seus seguidores que, no funcionalismo americano, iniciaram o paradigma e a tradição dos objetos de pesquisa, em parte por meio da ênfase dada à importância das profissões na sociedade industrial, em parte por formular conceitos com os quais as profissões são analisadas teórica e empiricamente.

Para a instituição de qualquer profissão, é importante que se saiba como foi o processo de sua formação e como se dá a sua integração a uma sociedade. O primeiro passo é distinguir o que é *profissão* do que é *ocupação*.

Segundo Diniz, todos os estudiosos concordam em uma definição mínima para o conceito de profissões:

Profissões são ocupações não-manuais que requerem funcionalmente para seu exercício um alto nível de educação formal usualmente testado em exames e confirmado por algum tipo de credencial. O profissional é um especialista técnico devido ao seu domínio tanto da tradição quanto das habilidades necessárias a sua aplicação. (DINIZ, 2001, pp.18 e 19).

De acordo com Johnson (1972, p. 45, *apud* BRANTE, *op. cit.*, p. 129), uma profissão deveria ser redefinida como um tipo particular de controle ocupacional em vez de expressar uma natureza inerente particular de uma ocupação. Segundo Johnson, uma profissão não é uma ocupação, mas significa uma forma de controlar uma ocupação.

Conforme Rodrigues (1997), as profissões distinguem-se das ocupações pela posição de força sobre o mercado econômico, e é desse modo que as primeiras são detentoras de monopólio e exclusividade. Elas são sustentadas pelas instituições e suas credenciais, bem como pelas associações de pares, de modo a constituírem comunidades unidas por valores morais e éticos, com o objetivo de servir à comunidade.

Para Weber, profissão é: “Aquela especificação, especialização e combinação dos serviços de uma pessoa que, para esta, constituem o fundamento de uma possibilidade contínua de abastecimento ou aquisição.” (WEBER, 1999, p. 91).

A definição weberiana de profissão destaca a capacitação (especialização), o individualismo metodológico (uma pessoa) e a competição (possibilidade contínua de abastecimento ou aquisição). A profissão seria o meio de o indivíduo capacitado se inserir no

⁴ Considerado por Brante o pai da Sociologia das Profissões.

mercado para satisfazer suas necessidades materiais (abastecimento) ou imateriais (aquisição). Aquisição pode subentender posições sociais, honras, títulos, enfim, prestígio social.

Ainda segundo Brante (*op. cit.*, p. 125), existem muitas escolas que entendem serem as barreiras entre o que é uma profissão e o que é uma ocupação são muito tênues. Como resultado disso, criaram o conceito de “semiprofissões”, pois os resultados de pesquisas mostram que, hoje, todas as ocupações qualificadas são profissionalizadas. Assim, Brante continua, é muito difícil separar profissões de ocupações baseado apenas em atributos, e é muito difícil construir uma definição comum, para delinear o que é exatamente uma profissão.

Para o pleno desenvolvimento de uma profissão, Wilensky observa que, para se estabelecer a distinção entre profissão e ocupação, algumas características seriam fundamentais:

- Uma profissão deve ser uma ocupação em tempo integral;
- Deve existir a criação de escolas que ensinem esta profissão, e que estas venham com o passar do tempo transformar-se em universidades;
- Criação de associações profissionais;
- Obter junto a governos, legislações que privem o exercício da profissão a determinado grupo de pessoas que estudaram e se formaram em determinado profissão;
- Existam regras de comportamentos e condutas, onde seja criados códigos de ética que regulem a profissão e seu relacionamento entre pares, e estes com seus clientes. Wilensky (1970, *apud* DINIZ, *op. cit.*, p. 21).

O modelo de profissionalização funcionalista, relatado acima, está baseado no modelo liberal de desenvolvimento das profissões anglo-americano, segundo o qual a intervenção do Estado é mínima, e as profissões são consideradas fundamentais para a modernização da sociedade. Ainda de acordo com Diniz (*op. cit.*, p. 24), inversamente, nos estados burocráticos centralizados da Europa Continental, o processo de profissionalização foi iniciado por reis, príncipes, patrícios e pelo Estado, na tentativa de influenciar o comportamento do clero, dos advogados e dos médicos com a promulgação de códigos de ética. Em princípios do século XIX, as funções e a esfera de atividade desses grupos ocupacionais eram regulados pelo Estado.

Como exemplo ao que afirma Diniz, temos a fundação da *General Chamber of Accounts*, que mais tarde foi renomeada para *Superior Chamber of Accounts*, até se tornar a *Federal Court of Audit*, fundada em 1714 pelo rei da Prússia, Friedrich Wilhelm. O objetivo dessa câmara era auditar as contas do Estado, reportar pontos de auditoria e dar recomendações com objetivo de introduzir reformas administrativas. (*Audit Profile: The Federal Republic of Germany*, 1989, pp. 14-5).

Em seu artigo pioneiro, Parsons (1959) desenvolve algumas características que distinguem as profissões do *mundo dos negócios* e da administração, procurando demonstrar que é a atividade profissional, e não a atividade comercial e financeira, que melhor caracteriza o sistema social liberal moderno, conforme observado por Dubar e Tripier (*op. cit.*, p. 76). O primeiro aspecto a ser considerado por Parsons foi a diferenciação entre o profissional que presta serviços de qualidade a seus clientes e o profissional que almeja em primeiro lugar obter lucro; o segundo foi a existência de autoridade profissional, baseada no rol de conhecimentos específicos de determinados profissionais. Entretanto o aspecto mais importante é a orientação à coletividade, conforme observa Dubar e Tripier (*op. cit.*, p. 77), que procura encontrar um meio termo, não visando apenas ao lucro como resultado do trabalho, mas também à satisfação do profissional em prestar serviços de qualidade, procurando ao mesmo tempo em que satisfaça o cliente, também satisfaça a si mesmo, por meio de seu reconhecimento e de seu papel no desenvolvimento da ciência.

Outro ponto defendido pelos funcionalistas é a natureza altruísta dos profissionais que buscam o bem comum, não sem esperar uma compensação financeira seguida de prestígio e de status social.

Segundo Diniz (*op. cit.*, p.22), em *Os donos do saber*, muitas críticas podem ser feitas à abordagem funcionalista, como, *v.g.*, como os atributos se inter-relacionam e se existe alguma hierarquia entre eles. A autora também cita Abbott (*op. cit.*) para dizer que considera inadequado estudar as profissões de maneira individualizada (medicina, direito, engenharia etc.), porque elas surgem e se desenvolvem num sistema de interdependências, no qual a disputa por “jurisdições” é o fator mais importante: a tentativa de traçar uma “história natural” de profissões específicas deve ser substituída pelo estudo desse sistema de interdependência.

Diniz (*op. cit.*, p.23) ainda destaca que uma das críticas mais sérias às teorias atributivo-funcionalistas é a de que, ao aceitarem como correta a definição normativa de profissão apresentada pelos próprios profissionais, deixam de analisar as reivindicações profissionais por poder e o uso da retórica como recursos para defesa e prerrogativas estabelecidas.

Em suma, as teorias funcionalistas baseiam-se em “uma dupla afirmação: por um lado, as profissões formam comunidades reunidas à volta dos mesmos valores e da mesma ‘ética de serviço’; por outro, o seu estatuto profissional é validado por um saber ‘científico’ e não apenas prático.” (DUBAR; TRIPIER, *op. cit.*, p.131).

2.1.2. Abordagem interacionista

Segundo Cancian (2009), o interacionismo pode ser considerado uma perspectiva teórica e metodológica inacabada, que surgiu na década de 1930, no âmbito da sociologia norte-americana, por iniciativa do sociólogo Herbert Blumer (1900-1987). Blumer desenvolveu as primeiras formulações teóricas do interacionismo simbólico a partir de conceitos e princípios básicos extraídos da teoria da Psicologia Social, originalmente elaborados pelo filósofo e cientista social Georg Hebert Mead (1863-1931), e as empregou no estudo do comportamento coletivo (das massas, das multidões e do público em geral).

O foco do interacionismo simbólico concentra-se, justamente, nos processos de interação social, que ocorrem entre indivíduos ou grupos, mediados por relações simbólicas. O interacionismo simbólico surgiu em oposição às teorias sociológicas de caráter totalizantes, como o funcionalismo, que concebe as relações e as ações sociais como derivadas das normas e regras sociais pré-estabelecidas.

Segundo Gonçalves (*op. cit.*), a primeira grande ruptura com o quadro funcionalista, ainda no âmbito da sociologia norte-americana, é feita pelos trabalhos de alguns dos interacionistas simbólicos, notadamente Hughes (1958 e 1963). Essa ruptura ocorre em vários sentidos e decorre da posição epistemológica e teórica do interacionismo quanto à sociedade e à sociologia: a problemática sociológica nuclear radica-se na análise das práticas dos membros de um grupo ocupacional para serem reconhecidos pela sociedade e por seus pares e legitimados socialmente como detentores monopolistas de uma área de atividade profissional, o que lhes confere um elevado prestígio e *status* social.

O interacionismo simbólico também se dedicou a pensar sobre a formação das associações profissionais, porém buscou compreender o período da socialização profissional como um período de discontinuidades, rompendo com a tradição funcionalista. O foco foi jogado sobre o aspecto relacional e o elemento conflitivo da relação de aprendizagem, evidenciando uma hierarquização de funções e uma divisão moral do trabalho (*Id.*, 2007).

Dubar e Tripier (*op. cit.*, p. 89) observam que a postura interacionista valoriza as profissões como forma de realização pessoal que devem ser estudadas como uma trajetória que permita compreender o que levou um ser humano a fazer o que faz. Nessa abordagem, Hughes analisa as profissões baseado na divisão do trabalho, implicando conflitos sociais e hierarquização das funções.

Os interacionistas, segundo Bourdoncle (*op. cit.*, p. 83) relativizam o altruísmo (elemento central para o funcionalismo) e enfatizam a necessidade de os profissionais de serem reconhecidos socialmente e pelos seus pares. Três noções são essenciais, a partir de Hughes: o diploma, o mandato e a divisão moral do trabalho. O diploma seria uma autorização legal para exercer uma atividade (permanente), o mandato se constitui como uma obrigação legal de assegurar uma função específica temporário, a divisão moral do trabalho opera a hierarquização das funções e a separação entre funções essenciais (sagradas) e secundárias (profanas). Os profissionais, munidos de diploma e mandato, possuiriam um saber incontestável no centro do mundo das profissões — encontra-se um pacto entre profissional e cliente, um tabu, um conhecimento embaraçoso e se apoiariam em instituições protetoras dos mandatos de seus membros.

2.1.3 Novas teorias das profissões

Conforme Dubar e Tripier (*op. cit.*, p.107), as abordagens funcionalista e interacionista são progressivamente, no final da década de 1960, criticadas e substituídas por novas teorias das profissões inspiradas nas ideias de Marx e, principalmente, de Weber. Essas novas alternativas ressaltam mais que as precedentes, os aspectos econômicos de controle do mercado, colocam em questão as justificações morais, as motivações vocacionais e criticam de forma contundente os aspectos do monopólio profissional e do excesso de privilégios dele decorrentes.

Para os "new-weberianos", o conceito fundamental no estudo das profissões é o de "fechamento" (*closure*), elaborado por Max Weber para indicar o processo pelo qual coletividades sociais procuram maximizar seus ganhos pela restrição do acesso a recursos e oportunidades, geralmente de natureza econômica, a um círculo limitado de elegíveis que procuram monopolizá-las. (WEBER,1968, pp. 341-3, *apud* DINIZ, *op. cit.*, p. 30).

Brante (*op. cit.*, pp. 127-8) cita como exemplo histórico de "fechamento", os privilégios da nobreza oriundos do nascimento: apenas aqueles pertencentes a determinadas famílias poderiam ser donos de terras. Brante cita também, na esfera política, outros modelos de exclusão, como os que ocorreram na antiga União Soviética, onde apenas membros do Partido Comunista tinham oportunidades de avançar na hierarquia do poder.

Dentre as novas teorias, podemos citar a obra de Johnson (1972, p. 45 *apud* BRANTE, *op. cit.*, p. 129) que aplica a abordagem marxista à Sociologia das Profissões. Nessa obra, são

ênfatisadas as relações de poder decorrentes da divisão do trabalho, entre as atividades ocupacionais e as profissões, sendo esse tipo de divisão uma das primeiras formas históricas de organização da atividade econômica. Segundo Gonçalves (*op. cit.*), para Johnson, a análise das profissões deve centrar-se nas relações de poder que subsistem entre o produtor de serviços profissionais e o cliente. Interessa sobretudo compreender como o primeiro controla as relações com o segundo em benefício próprio.

Ainda dentro dessas abordagens alternativas, cabe mencionar a obra de Larson (1977), *The Rise of Professionalism: a sociological analysis*, na qual a autora procura formular uma teoria geral das profissões onde o conceito fundamental é a estratégia profissional (*Professional Project*) e que consiste no processo histórico pelo qual alguns grupos profissionais conseguem estabelecer um monopólio sobre uma parcela específica do mercado de trabalho. Segundo Gonçalves (*op. cit.*), a perspectiva de Larson (*op. cit.*) alicerça-se fundamentalmente num enfoque diferenciado de Johnson. Inspirada num esquema teórico, baseado numa síntese entre as teses marxistas e weberianas, o interesse dirige-se para a análise do *Professional Project* de várias profissões na Inglaterra e nos Estados Unidos (médicos, advogados e engenheiros) durante o século XIX, articulando-o com o desenvolvimento do capitalismo.

Segundo Gonçalves (*op. cit.*), outro autor importante foi Freidson (1978 e 1986) que afirma em suas obras ser a profissão é uma forma de organização do mercado de trabalho a qual se assenta em três elementos fundamentais que sustentam o seu poder: *autonomia técnica*, por via do controle da natureza e da forma como é executado o trabalho (neste sentido o profissional é um *expert*); *monopólio de uma área de conhecimento especializado e institucionalizado*, o qual sustenta essa autonomia; e *credencialismo* (a forma que assume o “*gatekeeping*”), que permite o acesso à profissão somente dos que detêm credenciais ocupacionais ou institucionais. Conforme Dubar e Tripier (*op. cit.*, p. 122), a diferenciação entre esses três elementos fundamentais não impede a acumulação de posições, o que é particularmente o caso das elites profissionais, que assumem, ao mesmo tempo, o papel de acadêmicos e práticos de renome, papel esse essencial na institucionalização do saber formal de maneira a estabelecê-lo como socialmente útil.

Outro aspecto muito importante é a formação dos monopólios das profissões, segundo Diniz (*op. cit.*, p. 29) as associações profissionais velam para que os serviços sejam oferecidos apenas por aqueles formalmente treinados no corpo de conhecimento da profissão e credenciados para o exercício, garantindo sua qualidade.

Parsons (*op. cit.*, p. 558) distingue a diferença entre associações profissionais e sindicatos: as primeiras não são somente um “grupo de defesas de interesses” como os segundos. São, de fato, como agências que possuem o objetivo de facilitar o desenvolvimento profissional e de zelar por padrões técnicos e éticos para seus membros. Ser aceito como sócio de uma dessas associações é um importante símbolo de respeito na sociedade. Além disso, continua Parsons, as associações profissionais podem ser especialmente úteis em mediar nossas relações com a sociedade em geral.

A partir do final da Segunda Guerra Mundial, ainda segundo Larson (*op. cit.*), as grandes empresas americanas passaram a adotar o modo de organização burocrático profissional, baseado na ideologia da competência. Essa ideologia, que se constitui na forma mais sofisticada de profissionalismo, possibilita aos diplomados, ao se distinguirem dos não diplomados, proteger seu *status* social. Dessa forma, o principal foco das estratégias profissionais passou a ser o da manutenção dos privilégios sociais adquiridos pela educação de forma a justificar, pelas competências cognitivas e técnicas adquiridas, a integração dos profissionais nas grandes firmas.

Cabe ainda ressaltar a contribuição de Abbott (*op. cit.*), que adota um enfoque sistêmico para construir uma explicação para as diversas situações que ocorrem no campo das profissões. Gonçalves (*op. cit.*), ao contrário de outros sociólogos preocupados com a estrutura das profissões, dirige sua atenção, em primeiro lugar, para a análise da natureza do trabalho dos profissionais. É um nível de observação fundamental para se perceber as práticas dos profissionais, os modos como são mobilizados os conhecimentos produzidos nos espaços acadêmicos e as relações de conflito com outras profissões, a propósito do controle das respectivas jurisdições.

Em seu livro *The System of professions* (1988), Abbott demonstrou que as profissões formam um sistema competindo por espaço e poder. A característica principal deste sistema é a interdependência entre as profissões, que se encontram em permanente disputa por espaço. Cada profissão se dedica a um conjunto de atividades ligadas pelos laços da jurisdição (ABBOTT, *op. cit.*, p. 59).

2.1.4. Estudo das profissões no fim do século XX e início do século XXI

De acordo com Ávila (*op. cit.*), as profissões passaram a ser a nova elite do poder, pois são elas que definem quais são os interesses do governo e da sociedade, sabem como influir na agenda política das instituições públicas e privadas, e sabem tomar parte da vida política, além de possuírem um papel ativo na luta pela defesa de seus interesses.

Entre os trabalhos encontrados em relação às principais mudanças e transformações na sociedade, está o de Perkin (1996, *apud* ÁVILA, *op. cit.*), *A Terceira Revolução*, no qual ele estabelece dez princípios sobre o processo que envolve os impactos atuais na sociedade profissional no início do século XXI, os quais estão resumidos a seguir:

- Altos níveis de expectativa de vida nas sociedades de uma maneira global. Apesar da variação de país para país, de uma forma geral a expectativa de vida no mundo vem aumentando.

- O surgimento da indústria de serviços que é chamada propriamente como “ A terceira revolução”, uma vez que o mundo já viveu seus tempos de sociedade agrícola e de sociedade industrial.

- A reestruturação social da sociedade. Na época da sociedade industrial, existia a diferenciação entre o industrial e a classe operária já na sociedade em que predominam os serviços, é observado um grande surgimento de profissões e a polarização existente hoje é entre os setores públicos e os setores privados, sobretudo em assuntos ligados a impostos e gastos governamentais — note-se que os governos querem recolher mais impostos e expandir gastos, e a sociedade privada quer justamente o contrário. Esse tipo de luta ideológica mostra claramente o conflito entre o livre mercado e o Estado intervencionista.

- A meritocracia, nas sociedades atuais, é fundamental para que todos os profissionais tenham oportunidade de alcançar posições de destaque dentro dessas mesmas sociedades, contribuindo assim para o desenvolvimento das profissões. As profissões são utilizadas como forma de incrementar a mobilidade dos indivíduos e diminuir o valor da herança de classe social. O incremento do acesso das classes baixas ao sistema universitário é fundamental para ascensão profissional dos mais pobres dentro da sociedade.

- A incorporação da mulher no mercado de trabalho. O que distingue bem a sociedade de hoje das anteriores é a emancipação da mulher. Nas sociedades passadas, a propriedade e o poder pertenciam sempre aos homens, cabendo à mulher um papel secundário. Hoje com a

preponderância das profissões baseadas em serviços, a mulher está cada vez mais influenciando o desenvolvimento das profissões.

- O crescimento dos governos. A influência dos governos está cada vez maior nas sociedades ocidentais, principalmente pelo grande poder de arrecadação de impostos, o que influi no *status* que a sociedade dá a profissões ligadas aos governos.

- O estado de “bem-estar”. Está ligado ao aumento dos gastos da sociedade com seguridade social, saúde, educação etc. Assim, há o aumento da demanda por profissionais que lutam e administram profissões ligadas ao bem estar.

- O papel central do ensino superior. Com o desenvolvimento das sociedades, houve um grande aumento de demanda por profissionais com nível superior, a fim de suprir as necessidades de desenvolvimento de diversas profissões.

- O surgimento de grandes empresas. Com os processos de fusões e aquisições, cada vez mais a produção das empresas se concentra em poucos grupos. Os empresários dessas empresas, hoje, são como os senhores feudais de antigamente.

- A globalização da economia. Ela se deu por meio do incremento da capacidade das multinacionais de entender as regulamentações de vários países e de conseguirem implementar seus padrões de controle em seus interesses ao redor do mundo. O papel das profissões atualmente é influenciado fortemente pela cultura e pelo modo de trabalho das multinacionais.

No Brasil, um dos principais estudos sobre o desenvolvimento das profissões é o livro do professor Coelho (1999), que analisou a evolução das profissões de engenharia, advocacia e medicina desde a época do Império até a década de 1930. Nesse livro Coelho mostra que a institucionalização dessas profissões foi muito importante para a formação do Brasil, e foi o Estado, por meio da regulação dessas profissões, que garantiu o monopólio delas no país e fez com que conseguissem privilégios importantes na sociedade.

Segundo Gonçalves (*op. cit.*), já em Portugal, os últimos trabalhos realizados sobre a institucionalização de profissões, e que contribuíram para o desenvolvimento destas, foram: Rodrigues (1998), sobre os engenheiros; Gonçalves (1998 e 2006), sobre os economistas; Gomes (2000), sobre os arquitetos, e Rocha (2004), sobre os farmacêuticos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1. Características da pesquisa

Neste capítulo, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados durante o trabalho, incluindo as técnicas de coleta de dados e a maneira como os dados foram analisados. Conforme Marconi e Lakatos, é muito importante que existam procedimentos metodológicos em uma pesquisa, que é definida pelas autoras como:

[...] conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista. (MARCONI; LAKATOS, 2005, p. 83).

Segundo a classificação proposta por Maria Andrade (2002), entre outros autores, o presente estudo é de natureza exploratória, uma vez que procura levantar dados que possibilitem explicar como a atividade do auditor independente institucionalizou-se e delimitou seu campo de atuação no Brasil e se está ou não no caminho de se transformar em uma profissão autônoma. Para atingir esse objetivo, foi realizada uma pesquisa fundamentada na Sociologia das Profissões.

Durante a execução deste trabalho, optou-se por se realizar uma pesquisa qualitativa:

[...] em um estudo de natureza qualitativa, parte-se do pressuposto de que o pesquisador não conhece o fenômeno por completo e pretende, assim, encontrar novas versões do problema, antes de poder visualizar qualquer conclusão. Procurar-se-á, nesta etapa, colher dados que possam ser analisados e interpretados de forma a se buscar um possível conjunto de ideias diferentes daquele que o pesquisador já conhecia. (PEREZ, 2006, p. 101).

O método de pesquisa utilizado foi o historiográfico. Vergara (*op. cit.*, pp. 130 a 141) explica que o método historiográfico tem como objetivo trazer de volta os acontecimentos humanos ao longo do tempo, com o intuito de entender as alterações, contradições e novos rumos existentes da sociedade. Observa a autora que esse método possui duas vertentes principais: a historiografia clássica, que é a narrativa dos fatos com base na análise dos documentos escritos, e a nova história, que é a análise das estruturas que abrange todas as atividades humanas, além da análise de documentos, utilizando também outras fontes para se realizar a coleta de dados.

Já Previts, Parker e Coffman (2000, p. 23) observam que a maior parte dos historiadores classifica seus trabalhos como narrativos ou interpretativos. Os narrativos são aqueles que descrevem itens de um fato, de uma forma não analítica, enquanto os interpretativos avaliam as relações e fornecem explicações, como é comum nas Ciências Sociais. Dentro dessa visão, o presente trabalho pode ser classificado como interpretativo. Ainda de acordo com Vergara (*op. cit.*, p. 131), o paradigma da nova história tem como características entre outras: “[...] a reflexão e a compreensão acerca da construção, da transformação e da incorporação dos valores e das ações do homem ao longo do tempo.”

Também houve a preocupação em não se limitar à simples narrativa dos acontecimentos durante este trabalho, mas em dar ênfase à análise e à interpretação dos fatos e dos dados observados. Essas características constituem a preocupação principal do presente estudo.

A pesquisa, objeto do presente projeto, utilizou o modelo proposto por Larson (*op. cit.*) de estratégia profissional (*Professional Project*), conforme apresentado no capítulo 5, com o intuito de analisar o desenvolvimento da atividade do auditor independente no Brasil. O presente trabalho foi desenvolvido em duas fases:

a) Coleta de dados primários e secundários relacionados à especialização do auditor independente no Brasil, desde suas origens até o estágio atual, que foi chamado, neste trabalho, de REVISÃO HISTÓRICA, cujos dados estão descritos no capítulo 4. As fontes de dados utilizadas estão descritas no item 2 deste capítulo. Esses documentos foram analisados e criticados com base na Sociologia das Profissões;

b) Realização de entrevistas semi-estruturadas com professores e profissionais de saber reconhecido na área e que tiveram papel relevante na evolução recente da profissão, seja por sua atuação acadêmica, seja por sua atuação junto aos órgãos reguladores que normatizam tanto as práticas, como o acesso à atividade.

O resultado dessas entrevistas teve seu conteúdo analisado conforme a abordagem da análise de conteúdo, com o objetivo de complementar a primeira fase da análise. Segundo Bardin, a análise de conteúdo pode ser entendida como:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens. (BARDIN, *op. cit.*, p. 42).

Do ponto de vista analítico instrumental, esse conceito foi de grande importância para a compreensão dos dados fornecidos nas entrevistas. A abordagem de Bardin explicita e sistematiza o conteúdo das mensagens e a expressão desse conteúdo, a partir de uma série de técnicas parciais e complementares. O objetivo de utilizar essa abordagem foi o de efetuar deduções lógicas e justificadas, referentes à origem das mensagens do estudo.

3.2. População e Amostra

A amostra documental da pesquisa abrangeu alguns periódicos da área, atas e anais de congressos e encontros, toda legislação relacionada com a instituição e a regulamentação da atividade realizada pelo auditor independente, documentos dos órgãos de classe, livros que tiveram influência reconhecida na formação dos profissionais, livros de memórias de autores reconhecidamente influentes no meio etc.

Além dos diversos livros utilizados, os documentos foram obtidos nas fontes abaixo relacionadas:

- Revista de Contabilidade & Finanças da USP, Universidade de São Paulo, de 1989 aos dias atuais;
- Boletins do CFC, Conselho Federal de Contabilidade;
- Boletins do CRC-SP, Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo;
- Boletins do IBRACON, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; e
- Anais dos Congressos Brasileiros de Contabilidade.

Além dos periódicos acima, também foram consultados sites dos principais organismos responsáveis pela organização da atividade de auditoria independente no Brasil, na Argentina, em Portugal, no Reino Unido, nos Estados Unidos, na Alemanha e na Espanha. Neste trabalho, foi incluído um resumo dos principais aspectos relacionados à atividade de auditoria independente nesses países⁵.

Já as entrevistas foram realizadas, conforme já mencionado, com professores e profissionais de saber reconhecido na área e com atuação relevante na profissão, dentre os quais destacamos os que seguem.

- Professor Doutor Luiz Nelson Guedes de Carvalho (USP);
- Professor Doutor Álvaro Augusto Ricardino Filho (PUC-SP, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo);
- Professor Doutor Jerônimo Antunes (USP);
- Senhor Paulo Cezar Aragão (Barbosa, Müssnich & Aragão Advogados);
- Senhora Maria José de Mula Cury (PWC, PriceWaterhouseCoopers);
- Senhor Claudio Rafael Bifi (CRC-SP); e
- Senhor Auro Seigui Uehara (Itaú Unibanco S.A e FEBRABAN, Federação Brasileira de Bancos).

O resumo das entrevistas é apresentado no capítulo 5, no qual são relatados os resultados da pesquisa, e a transcrição encontra-se nos apêndices do trabalho.⁶

⁵ Ver Apêndice A.

⁶ Ver apêndices B até H.

3.3. Procedimentos de coleta de dados

De acordo com Marconi e Lakatos (*op. cit.*, p. 168), existem vários procedimentos para realização da coleta de dados, que variam de acordo com as circunstâncias ou com o tipo de investigação. Collis e Hussey (2005, pp. 156 a165) também entendem que existe uma série de maneiras de coletar dados, e durante nosso trabalho foram aplicadas as seguintes técnicas definidas por Collis e Hussey, resumidas abaixo:

- Técnica de incidente crítico. Desenvolvida por Flanagan (1954), trata-se de um procedimento para reunir determinados fatos importantes relativos ao comportamento em situações definidas. Nessa técnica, o entrevistador pede ao entrevistado que se lembre de uma determinada situação ocorrida, e só depois faz a pergunta desejada.

- Entrevistas. Nessa técnica, perguntas são feitas a participantes selecionados para descobrir o que fazem, pensam ou sentem. As entrevistas foram realizadas pessoalmente ou via correio eletrônico.

- Análise de protocolo. Nessa técnica, o entrevistador fornece alguma forma de problema por escrito para alguém experiente no assunto. O participante então resolve o problema, mas explica verbalmente a maneira de agir.

Durante este trabalho além das técnicas acima citadas, foi preparada uma seleção bibliográfica ⁷, a qual serviu de base para a preparação das entrevistas semiestruturadas. Os tópicos principais que nortearam as entrevistas semiestruturadas foram os seguintes:

- Identificação dos pontos históricos importantes no desenvolvimento da atividade do auditor independente;
- Identificação da evolução das técnicas de auditoria no passar dos anos;
- Percepção do entrevistado sobre o futuro do papel do auditor independente e seu relacionamento com a sociedade;
- Desenvolvimento da atividade de auditoria independente em outros países e semelhanças e diferenças com as práticas nacionais;

⁷ Conforme descrito no item 2 deste capítulo.

- Opinião do entrevistado sobre o estágio de profissionalização da atividade de auditoria independente;
- Outros pontos importantes observados pelo entrevistado durante sua carreira referente ao desenvolvimento da carreira de auditor independente.

3.4. Procedimentos de tratamento de dados

Na opinião de Marconi e Lakatos, a análise e a interpretação são duas atividades distintas:

Na análise, o pesquisador entra em maiores detalhes sobre os dados decorrentes do trabalho [...], a fim de conseguir respostas às suas indagações. Já a interpretação é definida como [...] atividade intelectual que procura dar um significado mais amplo às respostas, vinculando-as a outros conhecimentos. (MARCONI; LAKATOS, *op. cit.*, p. 170).

Ainda de acordo com Collis e Hussey (*op. cit.*, p. 185), existem métodos de quantificação de análise de dados qualitativos (métodos informais, análise de conteúdo e técnica de grade de repertório) e métodos não-quantitativos de análise de dados qualitativos (procedimento analítico geral, mapeamento cognitivo, exposição de dados, teoria fundamentada e método *quasi-judicial*).

Neste trabalho, os dados foram tratados utilizando a análise de conteúdo. A análise das entrevistas foi realizada de forma qualitativa: o pesquisador analisou as respostas recebidas e fez uma interpretação das respostas conforme os conhecimentos teóricos obtidos durante a pesquisa e sua experiência profissional. A utilização da abordagem qualitativa visou à análise e à interpretação das respostas, atentando sobre o processo de evolução da carreira do auditor independente, tendo em vista os conceitos da Sociologia das Profissões.

Para a aplicação da análise de conteúdo, foram utilizados procedimentos previamente elaborados, esquematizados de acordo com a Figura 1.

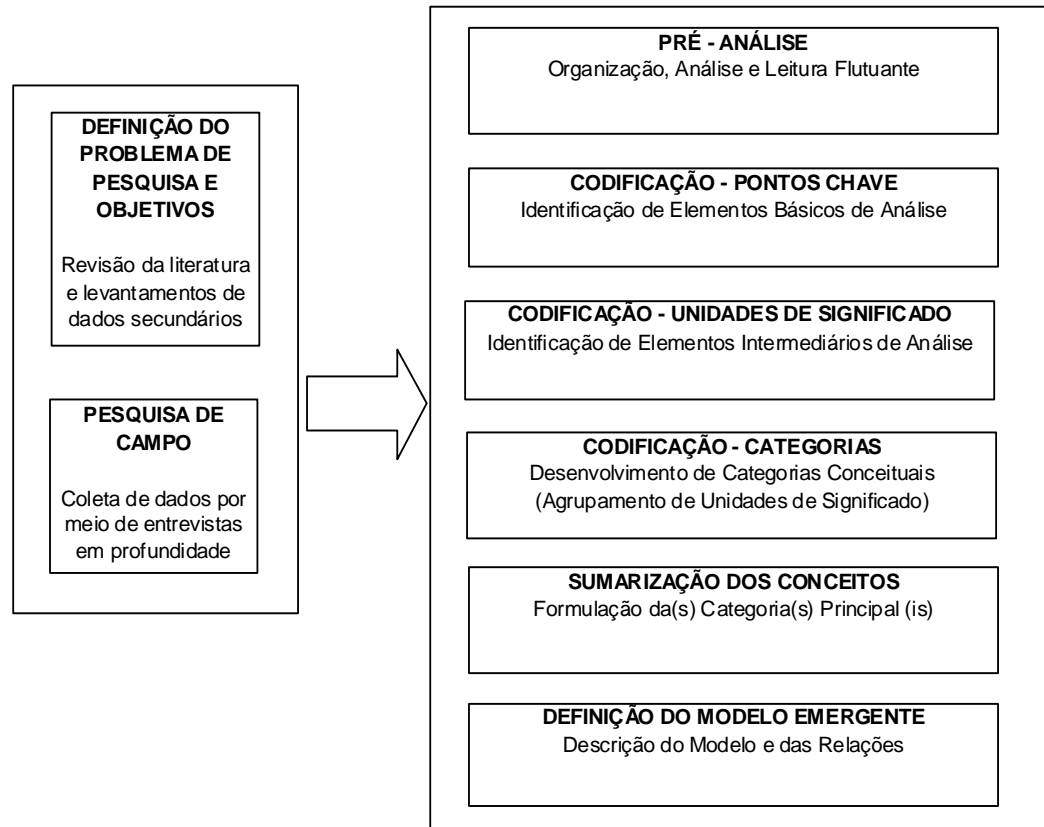


Figura nº 1 – Esquema básico da Análise de Conteúdo

FONTE: PEREZ, *op. cit.*, p. 107.

3.5. Limitações do Estudo

Previts, Parker e Cofiam (*op. cit.*, p. 24), como pesquisadores da História da Contabilidade, notaram que um fato isolado de um escrito histórico, como qualquer outro resultado da capacidade humana de produzir fatos, tem suas limitações, e o uso deste material histórico relevante requer que os pesquisadores estejam atentos às limitações inerentes a esse tipo de pesquisa e que se adapte a elas.

A principal limitação do deste estudo — presente em qualquer relato histórico — está relacionada com o fato de que o acompanhamento das pessoas que viveram a História é realizado indiretamente, por meio da análise de documentos e entrevistas. Conforme observam Salevouris e Furay (2000, pp. 11-7), a história é *o passado e o estudo do passado*. Isso significa que todo relato histórico contém algum grau de subjetividade (isto é, não reflete necessariamente o que ocorreu) e, portanto, escrever história é um ato de recriação. O historiador não pode estudar o passado diretamente, mas deve se basear nos registros desse passado que ainda não foram perdidos. Gottschalk (1950, pp. 45-6, *apud* SALEVOURIS; FURAY, *op. cit.*, p. 14) observa que apenas parte do que foi observado no passado foi

lembrado por aqueles que observaram esse passado; que apenas parte do que foi observado foi registrado; que apenas parte do que foi registrado sobreviveu; que apenas parte do que sobreviveu foi objeto de atenção dos historiadores; que apenas parte do que foi objeto da atenção dos historiadores é confiável; que apenas parte do que é confiável foi compreendido e, finalmente, apenas parte do que foi compreendido pode ser narrado pelo historiador. Esse não consegue, portanto, relatar a verdade integral sobre um determinado passado — o máximo que consegue apresentar é um esboço parcial desse passado. Esse processo pode ser mais bem visualizado na Figura 2, a seguir:

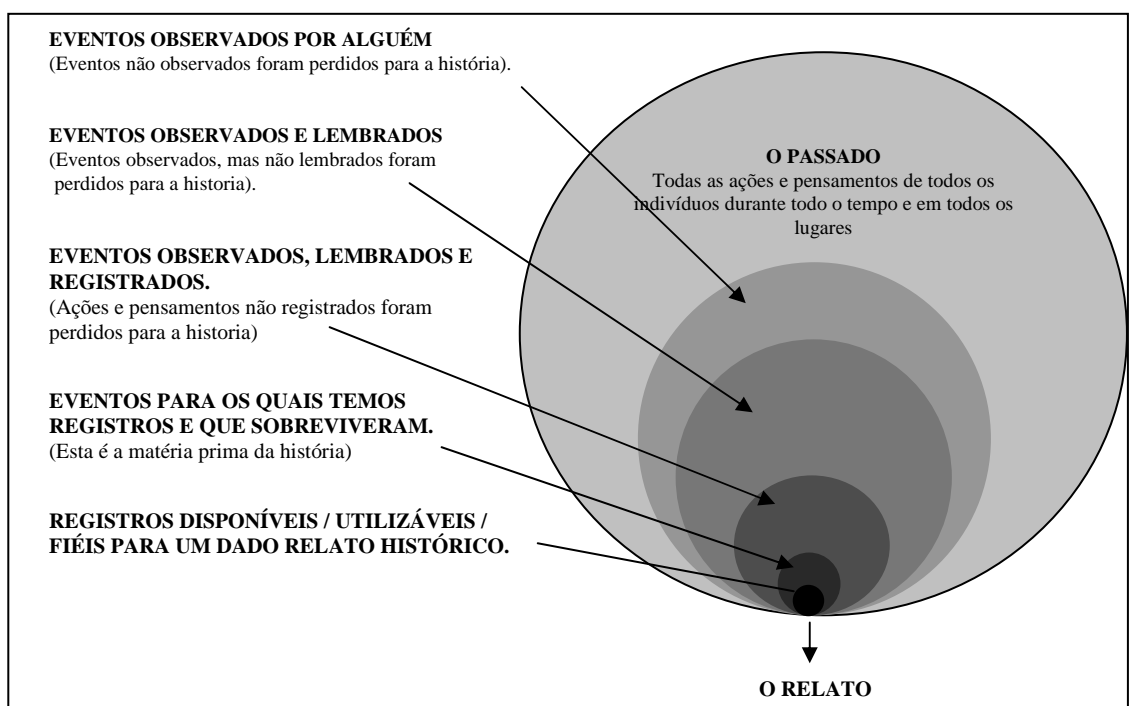


Figura nº 2 – História como reconstrução do passado
FONTE: SALEVOURIS; FURAY, *op. cit.*, p. 14.

A aplicação da Sociologia das Profissões, neste estudo, tem caráter interdisciplinar, já que o presente estudo é pioneiro no tratamento dessa questão de pesquisa em relação à atividade do auditor independente. Em sendo assim, contém todas as limitações características dos estudos pioneiros, cujos resultados obtidos necessitam da confirmação de estudos posteriores.

4. REVISÃO HISTÓRICA

4.1. Origem da Auditoria

É muito difícil precisar a origem da Auditoria, mas segundo Jinhua (2006) uma das vertentes existentes é que ela tenha surgido na China, cerca de 3.000 anos atrás, durante a dinastia Western Zhou, quando um de seus membros, Zaifu, foi designado para realizar trabalhos de auditoria de uma forma bem rudimentar, sem técnicas organizadas. Era mais um trabalho de conferência sobre o que era realizado do que um trabalho propriamente dito de auditoria com foco em risco. Nas dinastias seguintes, como a Quin e Han, os governos intensificaram o sistema de supervisão das atividades econômicas. Durante as dinastias Sui e Tang, uma agência chamada *Bi Department* foi criada dentro do Ministério da Justiça, onde auditorias relativamente independentes eram realizadas.

Apenas em 992 a.C, durante a dinastia Song, foi criada uma corte real de auditoria na China — essa teria sido a primeira vez em que o termo AUDITORIA fora utilizado em sua forma mais próxima de sua característica atual. Durante as dinastias seguintes, como Yuan, Ming e Qing, nenhuma instituição de auditoria foi estabelecida, e as tarefas de auditoria eram realizadas pelo Instituto de Censo e Inspeção.

Outras evidências da existência da auditoria em tempos remotos são apresentadas por Sá (1993, p. 19) com as transações realizadas entre a família real de Urukina e o templo sacerdotal sumeriano, por intermédio dos profissionais de verificação que estamparam os seus relatórios em tabuletas de argila. Também são famosas as cartas de Plínio, o Moço, a Trajano, referindo-se às inspeções contábeis nas Colônias Romanas.

De acordo com Oliveira e Diniz Filho (2001, p. 16), a auditoria moderna surgiu no século XIV, na Inglaterra, com a criação do cargo de Auditor do Tesouro em 1314. Segundo Crepaldi (2002, p. 90) e Santi (1988, p. 17), o primeiro auditor provavelmente foi um proficiente guarda-livros, a serviço dos mercadores italianos do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria técnica, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações. Ainda de acordo com Crepaldi, supõe-se que a auditoria se estabeleceu como profissão distinta da atividade contábil para um único usuário no momento em que o especialista em escrituração deixou de praticá-la para assessorar os demais especialistas e mercadores, transformando-se em consultor público liberal (*sic*).

Segundo Brasseur e Edwards (1973, pp. 2-3), antes de 1500 d.C., a auditoria estava mais preocupada com questões ligadas ao governo e às famílias, como no uso de dois escribas que mantinham registros independentes da mesma transação para prevenir desfalques dos tesouros dos anciões. Outro objetivo secundário da época era assegurar a acurácia do reporte de informações. Inventários eram periodicamente realizados para provar a acurácia dos registros contábeis — a auditoria até então não era utilizada nesses processos.

Durante a época do Império Romano, a função de auditoria era utilizada apenas mesmo para “ouvir” — auditoria vem do participio passado, *auditus*, do verbo latino *audire*, “ouvir” — e, assim, tentar prevenir fraudes. Após a queda do Império Romano, a auditoria se desenvolveu nas cidades-estados italianas, onde os mercadores de Florença, Gênova e Veneza utilizavam-se de auditores para auxiliá-los na verificação dos navios que retornavam das expedições feitas à época.

Sá (*op. cit.*, p. 17) entende que provavelmente a auditoria tenha surgido no século XIII, na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I. Paralelamente à criação do cargo de auditor na Inglaterra, também surgiram, conforme Oliveira e Diniz Filho (*op. cit.*, p.17), Crepaldi (*op. cit.*, p. 91) e Sá (*op. cit.*, p. 17), outros indícios da atividade de auditoria, como a fundação dos *Conselhos Londrinos*, em 1310, do *Colégio de Contadores de Veneza (Collegio dei Raxonati)*, em 1581, além da criação da *Academia Dei Ragionieri*, em Milão e Bolonha, em 1658, e o surgimento, na França, do *Tribunal de Contas de Paris* (ao tempo de Colbert, notabilizado por Bertrand François Barêne), em 1640, mas, na opinião dos autores, foi somente com a Revolução Industrial, na Inglaterra, que surgiu a figura do auditor independente de fato.

Entretanto, bem antes da Revolução Industrial, os estudiosos italianos Benedetto Cotrugli (1416-1469) e Luca Pacioli (1445-1517) já se preocupavam com riscos e controles e indiretamente, porquanto demonstravam as primeiras preocupações no processo de conferência dos registros contábeis. Exemplo disso foi a publicação da *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalitá*, escrita por Luca Pacioli, que indicava em um de seus capítulos, o Tratado II – *De Soccidis et Domorum a Pensionibus*, a preocupação de que muitas fraudes já envolviam os *soccidis*, que eram contratos de parcerias feitos entre proprietários e tratadores de gado, nos quais os lucros e prejuízos eram divididos.

A *Summa*, como é conhecida essa obra de Luca Pacioli, foi a que o imortalizou devido ao capítulo chamado *Tractatus XI.º Particularis de Computis et Scripturis*, que apresentou, pela primeira vez em uma obra impressa, o método das partidas dobradas, em seu capítulo 36 (VALLE; ALOE, 1966, pp. 162-9). Essa obra de Pacioli teve quatro edições italianas (1494,

1523, 1878 e 1911), além de publicações em inglês, alemão, tcheco, holandês, francês e português, entre outras (*Ibid.*, p. 11).

No *Tractatus XI.*^o, Pacioli também demonstrou sua preocupação com riscos, pois relata, no capítulo 7, a necessidade de existir uma autenticação oficial para os livros mercantis, principalmente para evitar fraudes (*Ibid.*, pp. 113-4). Em seu capítulo 17, afirma que as transações deveriam ser bem arquivadas, principalmente as feitas com agentes fiscais, cobradores de impostos, câmaras de empréstimos e bancos (*Ibid.*, pp. 129-30). No capítulo 24, trata sobre a importância de se registrar com grandíssima diligência as letras de bancos, que representam os valores depositados em bancos da época (*Ibid.*, p. 144-7). No capítulo 31, apresenta sua preocupação com o estorno de lançamentos, pois, quando de um lançamento errado, não se deveria simplesmente apagar o lançamento, e sim fazer outro de estorno, já com o intuito de garantir a integridade das informações registradas (*Ibid.*, pp. 152-3). No capítulo 32, é nítida sua preocupação com o processo de segregação de funções, pois, para ele, uma pessoa deveria cuidar do livro-razão e outra do livro-diário no momento da conferência entre os registros feitos nos livros-razão e diário (*Ibid.*, pp. 153-5). No capítulo 34, pode ser dito que há uma clara evidência de um dos primeiros testes de auditoria de que se tem notícia: a *summa summarium* de débitos (soma de todos os débitos) e a *summa summarium* de créditos (soma de todos os créditos) deveriam ser iguais para comprovar o bom trabalho de registro contábil (*Ibid.*, pp. 156-9).

Ainda de acordo com Oliveira e Diniz Filho (*op. cit.*, p. 17), outro indício do trabalho do auditor ocorreu no fim do século XV, quando expedições marítimas, em forma de *joint ventures*, financiadas por reis, príncipes, empresários e banqueiros de Portugal, Espanha, França, Inglaterra e Holanda, tinham a necessidade de averiguar a prestação de contas das receitas e dos gastos com expedições realizadas às Américas, à Índia e ao resto da Ásia.

Schmidt e Santos, em sua obra *História da Contabilidade* (*op. cit.*), observaram que a preocupação com controles já existia há muito tempo, sendo o italiano Francesco Villa, famoso pesquisador contábil do século XIX, um dos primeiros a reconhecer, em seus trabalhos, o controle como um dos objetivos da Contabilidade. O italiano Fabio Besta (início do século XIX) também se preocupava com os controles, tanto que o quinto livro de sua grande obra *Ragioneria Generale*, é dedicado a atividades administrativas, com especial interesse nos meios de criação e no funcionamento de controles empresariais. Segundo Marques (2008), no início do século XX ocorreu, por diversos motivos, a decadência da

escola italiana de Contabilidade. Dentre os motivos, destaca a falta de ênfase na área de auditoria, e a não preocupação em se gerar informações precisas.

Além da escola italiana, outra escola que merece destaque no desenvolvimento dos estudos de Contabilidade e auditoria é a escola norte-americana, que desde seu início teve foco em dois principais ramos contábeis: Contabilidade Financeira e seus relatórios contábeis e a Contabilidade Gerencial preocupada com a qualidade das informações utilizadas pelos administradores das empresas para tomada de decisões. Entre seus principais estudiosos estão Charles Ezra Sprague (século XIX), que demonstrou entre muitas outras coisas, que os débitos deveriam ser iguais aos créditos não como resultado de alguns princípios, mas como uma forma de testar se não existem lançamentos de débitos sem lançamentos de créditos correspondentes e vice-versa. Outro célebre estudioso norte-americano foi Carmen George Blough (início do século XX), que publicou entre outros livros e artigos, um artigo chamado *Responsability to Third Parties*, no qual ele afirmou que a obrigação do auditor é selecionar, de todas as informações financeiras que ele possui sobre a empresa, o que for mais significativo para a formação de uma opinião inteligente considerando suas posições financeiras e os resultados das operações. (SCHMIDT; SANTOS, *op. cit.*, p.70).

Também se destaca a obra de Lawrence Robert Dicksee (início do século XX), que, na época em que trabalhou na *Cardiff Building Society*, descobriu uma fraude nas contas da empresa, o que era muito comum naquela época na Inglaterra. A revista *The Accountant*, de janeiro e abril de 1890, deu grande destaque a essa fraude, levantando os problemas encontrados e apontando para as falhas no trabalho dos auditores (SCHMIDT; SANTOS, *op. cit.*, p.86).

4.2. Evolução da Auditoria no mundo Anglo-Saxão

De acordo com Porter, Simon e Hatherly (2000, p. 16-27), a auditoria no mundo Anglo-Saxão pode ser dividida em quatro grandes períodos: Até 1844; entre 1844 e a década de 1920; de 1920 até a década de 1960; e da década de 1960 até os dias de hoje.

No período até 1844, apenas existia auditoria em órgãos ligados aos governos. Assim, nos tempos dos senhores feudais, os oficiais do governo visitavam os feudos para analisar suas contas e para terem certeza de que os fundos coletados e distribuídos em nome da Coroa Inglesa eram corretamente contabilizados. Durante o início da Revolução Industrial, as indústrias eram comandadas por famílias, assim não se fazia necessário, à época, a realização

de trabalhos de auditoria, pois os donos estavam sempre presentes. Apenas após o início das viagens ultramarinas é que teve início o papel da auditoria em empresas privadas. Naquele período, o trabalho do auditor tinha como objetivo verificar se os fundos que eram confiados a determinadas pessoas eram aplicados de forma correta e, assim, conferir se não ocorriam fraudes. As técnicas de auditoria utilizadas eram a conferência matemática e a verificação do cumprimento das regras referente à custódia do dinheiro confiado a certas pessoas.

Em 1559, sob o reinado da rainha Elizabeth I, a função do auditor é formalmente criada para auditar os pagamentos realizados pelo Tesouro Inglês. Esse sistema de conferência gradualmente tornou-se defasado, até que, em 1780, o Governo Inglês nomeou comissários para auditar as contas públicas inglesas, e não somente conferir os pagamentos realizados pelo Tesouro Inglês. Já em 1834, os comissários trabalhavam em conjunto com os controladores do Tesouro Inglês, que eram os responsáveis por controlar as questões ligadas aos fundos do governo. Em 1866, os departamentos do Governo Inglês foram solicitados por uma lei do Tesouro e do Departamento de Auditoria, para que, pela primeira vez, prestassem contas sobre suas atividades realizadas durante o ano. Essa lei também estabelecia a posição de Auditor Geral e Controlador e criava um departamento de auditoria para promover suporte aos serviços do governo.

O Auditor Geral e Controlador tinha duas principais funções na época, que eram (i) autorizar a emissão pública de dinheiro pelo governo por meio do Banco da Inglaterra, de modo que essa emissão satisfizesse as condições que foram votadas pelo Parlamento e (ii) auditar as contas de todos os departamentos do governo e reportar o resultado ao Parlamento.

Entre 1844 e a década de 1920, o período chamado Pós-Revolução Industrial, foi quando surgiram as empresas de forma mais organizada, devido principalmente ao *Joint Stock Companies Act* de 1844, que permitiu a constituição de empresas de forma mais simplificada. Antes dessa lei, era muito difícil constituir uma empresa na Inglaterra. Naquela época, o auditor não era escolhido pelos acionistas nem precisava ser um contador qualificado ou independente. Na prática, era uma pessoa ligada à empresa que opinava se as demonstrações contábeis estavam adequadas. O ICAEW, *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*, foi o órgão que padronizou como os auditores deviam certificar e reportar o trabalho efetuado, conforme exemplo apresentado por Porter, Simon e Hatherly, que apresenta o parágrafo de conclusão utilizado pelos auditores da época, usado em seus reportes de auditoria, e que foi publicado originalmente na *The Accountant's Magazine*, em 1901:

De acordo com o requerido na Lei de Companhia de 1900, Eu certifico que todos os requerimentos de auditoria foram seguidos. Eu auditei o balanço acima e, em minha opinião, tais balanços foram corretamente preparados, portanto eles apresentam a verdadeira e correta visão do estado financeiro da companhia, conforme apresentado nos livros da companhia. (PORTER, SIMON e HATHERLY, *op. cit.*, p.150).⁸

O *Companies Act 1900* foi um marco na História da Auditoria, pois estabeleceu auditorias compulsórias para uma série de tipos de empresas, criou os conceitos de independência do auditor em relação a administração da empresa, e trouxe padrões para os relatórios de auditoria. Na época, os auditores procuravam detectar fraudes e erros, além de mostrar um retrato da solvência ou insolvência do balanço da empresa.

No período entre 1920 e 1960 o centro do conhecimento de Auditoria foi deslocado da Europa para os Estados Unidos. Naquela época, houve uma grande evolução nas técnicas de auditoria, como o desenvolvimento de técnicas de amostragem, aumento na ênfase de obtenção de documentação externa a empresa com o objetivo de assegurar as informações contabilizadas, aumento dos procedimentos de auditoria nas demonstrações do resultado, mudança nos objetivos de auditoria, que antes eram concentrados em prevenção e detecção de fraudes e erros, para aumento da credibilidade das informações contábeis.

O deslocamento do centro do conhecimento de Auditoria da Europa para os Estados Unidos e do avanço das técnicas de auditoria pode ser ilustrado pela história de Arthur Andersen. De acordo com Knapp 2004 (pp. 3-6), os pais de Andersen chegaram ao final do século XIX da Noruega para morar na cidade norte-americana de Plano, Estado de Illinois. Passados vários anos, Andersen se formou pela Universidade de Illinois e foi trabalhar como contador na Allis-Chalmers (empresa de tratores), antes de ingressar, em 1908, na PWC, no escritório de Chicago. Em 1913, juntamente com Clarence Delany, fundou a *Andersen Delany & Company*, mais tarde chamada de Arthur Andersen.

Exemplo notório da evolução da Contabilidade aconteceu com o próprio Andersen. De modo visionário, em 1915 — antes mesmo da emissão de seus primeiros pareceres — sugeriu, mesmo antes de existirem regras sobre divulgação de informações, que uma importante empresa de frete marítimo informasse em notas explicativas o fato de seus navios terem afundado no lago Michigan, e que tal evento trouxera grande prejuízo à empresa. Conquanto

⁸ *In accordance with the provisions of the Companies Act 1900, I certify that all requirements as auditor have been complied with. I have audited the above balance sheet and, in my opinion, such a balance sheet is properly drawn up, so as to exhibit a true and correct view of the state of affair of the company, as shown by the books of the company.*

houvesse o risco de prejudicar a imagem da empresa, a transparência tornou-se diferencial, e trouxe positivo retorno pela escolha.

A partir dos anos 60, as empresas cresceram de modo intenso, expandiram-se pelo mundo inteiro, e as técnicas de auditoria evoluíram muito a partir daquela data, com a utilização de técnicas modernas de informática, pelo desenvolvimento da auditoria baseada em risco e a criação de ramos específicos de auditoria, como, por exemplo, auditoria para avaliar as metodologias utilizadas pelas empresas para prevenir e combater a lavagem de dinheiro e investigar delitos éticos.

Segundo o professor doutor Luiz Nelson Guedes de Carvalho⁹, a atividade de auditoria, no mundo e inclusive no Brasil, passou por três fases distintas:

Transaction Based Audit -> Quando não existia a figura do computador, o auditor não examinava os documentos por meio de amostragem, e sim documento a documento.

System Based Audit -> Com o desenvolvimento da informática, o auditor passou a examinar muitas transações de uma vez só, por meio do uso de softwares especiais.

Risk Based Audit -> É auditoria baseada em risco, na qual o auditor passou a aplicar a maior parte de seus esforços em examinar operações que trazem maior risco para a empresa.

A próxima fase, continua o professor, será a utilização do conceito de auditoria integral, que, segundo Müller e Penido, é:

O conjunto de técnicas e de procedimentos aplicados pelos auditores integrais, com o objetivo de avaliar a gestão de uma organização quanto à sua eficiência e à sua eficácia em todos os seus aspectos relevantes, e cujo resultado é um parecer técnico e conclusivo que identifica os pontos fortes e fracos de sua gestão integral e, conseqüentemente, avalia a capacidade competitiva da organização. (MÜLLER; PENIDO, 2005, p. 27).

Müller e Penido ainda sintetizam, no quadro seguinte, a diferença entre os diversos tipos de auditoria e a auditoria integral:

Quadro nº 2 - Foco dos principais tipos de auditoria

Tipo de Auditoria	Foco
Auditoria Contábil	Demonstrações Contábeis
Auditoria de Compliance	Regras e regulamentos
Auditoria Operacional	Eficiência e eficácia das operações (resultados)
Auditoria Integral	Eficiência,eficácia da gestão integral (resultado, riscos e competitividade)

FONTE: MÜLLER; PENIDO, *op. cit.*, p. 28.

⁹ Um dos entrevistados desta pesquisa, conforme mencionado no capítulo 3.

4.3. Surgimento da Auditoria Independente no mundo

Segundo Bruno Almeida (2004, p. 81), a auditoria, como atualmente é concebida, num ponto de vista mais restrito, nasce na Europa depois da Revolução Industrial, já em pleno século XIX. Até aquela data, a auditoria era utilizada pelos indivíduos mais ricos e com grande dispersão dos seus ativos, que necessitavam saber se tais recursos eram adequadamente mantidos e utilizados, e não negligenciados pelas pessoas a quem eram confiados. Assim, na sua primeira fase, a auditoria dava uma especial ênfase à detecção de fraudes, e não à verificação da existência de controles adequados nem à identificação de riscos. De acordo com Oliveira e Diniz Filho (*op. cit.*, p. 17), naquela época houve o surgimento das primeiras fábricas com o uso intensivo de capital, geograficamente fora da jurisdição dos proprietários, com a conseqüente necessidade de delegação de funções, atividades e atribuições de responsabilidade quanto ao uso dos recursos produtivos e comerciais.

Attie (*op. cit.*, p. 27) também concorda com Bruno Almeida. O autor afirma que o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas. Isso ocorreu, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas distribuídas ao redor do mundo e simultâneo ao desenvolvimento econômico, que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas. Como conseqüência do aparecimento das grandes empresas e da sua crescente importância para o imposto de renda, e o fato de a cobrança de impostos estar baseada nos lucros das empresas, havia a necessidade da confirmação dos registros contábeis e do controle patrimonial.

A real necessidade da Auditoria Independente somente se manifestou a partir da institucionalização do investidor capitalista (não participante) da administração: agora uma classe importante e em crescimento, que passou a exigir relatórios imparciais sobre a integridade de seu investimento e dos resultados econômicos do empreendimento. “[Esse foi] o berço da moderna auditoria foi a Inglaterra, que a exportou para outros países, inclusive ao Brasil, juntamente com seus investimentos, principalmente para a construção e a administração de estradas de ferro e outros serviços de utilidade pública” SANTI (*op. cit.*, p. 18). Um dos fatos marcantes da evolução da auditoria, segundo Crepaldi (*op. cit.*, p. 91) foi, em 1845, a publicação do *Railway Companies Consolidation Act*, na Inglaterra, que obrigava a verificação anual dos balanços, e definia que essa verificação deveria ser feita por auditores.

A especialização do contador como auditor só foi estabelecida no século XIX, quando surgiram, na Inglaterra, nos Estados Unidos e na Holanda, as primeiras associações de contadores públicos, — profissionais que passaram a exercer a função de auditor e, com o crescimento acelerado da economia, a abrir filiais nos principais países do mundo capitalista. Suarez (*op. cit.*, p. 3) também acrescenta que, além do surgimento da auditoria na Inglaterra, nos Estados Unidos e na Holanda, naquela mesma época também surgiu a auditoria na França, por meio de uma lei, de 1867, que regulava a figura do *comissário de contas*, cuja missão era apresentar à “Junta Geral da Sociedade” um informe sobre as contas anuais das empresas, preparado pelos administradores. Suarez também cita o ressurgimento da auditoria na Itália Moderna, onde, em 1882, foi criado o Código do Comércio Italiano e onde provavelmente houve, em Veneza, a fundação da primeira sociedade de auditores, em 1851. Veja-se, no quadro seguinte (Quadro 3), um pequeno resumo do surgimento das primeiras empresas de auditoria independente no mundo, ainda no século XIX e início do século XX:

Quadro nº 3 - Resumo do surgimento das empresas de auditoria independente

Ano	Acontecimento
1820	Nasce na Inglaterra William Welch Deloitte, considerado o pai da Auditoria Independente, e um dos fundadores da <i>Deloitte</i> , que veio a tornar-se futuramente a DTT, <i>Deloitte Touche Tohmatsu</i> .
1835	Deloitte vai trabalhar na Corte de Falências de Londres, onde adquiriu as bases necessárias para se tornar auditor, atividade que começou a tomar impulso devido ao lucrativo negócio de administração de massas falidas.
1845	Deloitte abre seu escritório em Londres. Naquela época foram aprovadas importantes leis que formaram o alicerce para as modernas sociedades por ações, e se torna o primeiro auditor independente da história.
1849	Deloitte atuando na Great North Railway descobre irregularidades que trás impulso a atividade de auditor. Samuel Lowell Price funda em Londres a <i>Price</i> . Frederick Whinney funda a <i>Harding & Pullein</i> , uma das empresas que veio dar origem a EY, <i>Ernst & Young</i> .
1854	William Cooper inicia a Cooper em Londres.
1864	Thomas Clarkson inaugura uma empresa de <i>trustee e receivership</i> em Toronto, uma das empresas que veio também dar origem a EY.
1865	Samuel Lowell Price associa-se com Holyland e Waterhouse, para criação da <i>Price Waterhouse</i> .
1870	William Barclay Peat funda sua firma de Contabilidade em Londres, que foi uma das firmas que deu origem a KPMG, <i>Klynveld Peat Marwick Goerdeler</i> .
1880	Deloitte é um dos fundadores do <i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales</i> .
1883	George Touche recebeu sua habilitação de auditor em Edimburgo, Escócia e parte para trabalhar em Londres.
1890	Arthur Young nascido em Glasgow, Escócia, muda-se para os Estados Unidos, apesar de ser formado em direito se interessa por finanças e investimentos.

1893	Deloitte abriu escritórios nos Estados Unidos. Nesta época conquista um de seus primeiros grandes clientes a <i>Procter & Gamble</i> .
1894	Arthur Young inicia sua firma, <i>Stuart and Young</i> , em Chicago, que veio também dar origem a EY.
1897	James Marwick e Roger Mitchell fundam sua firma em Nova York, que também foi uma das antecessoras da KPMG.
1898	Início da <i>Lybrand, Ross Bros. & Montgomery</i> nos Estados Unidos, antecessora da <i>Coopers & Lybrand</i> .
1899	Touche cria a <i>George A. Touch & Co.</i> , empresa que vem a se fundir com a Deloitte.
1903	Alwin e Theodore Ernst formam a empresa Ernst & Ernst, em Cleveland, nos Estados Unidos.
1906	Arthur Young funda a firma de Contabilidade <i>Arthur Young & Company</i> com seu irmão Stanley em Chicago.
1909	<i>McAuliffe Davis Bell & Co.</i> estabelece-se no Brasil.
1910	Maximillian Seidman funda em Nova Iorque a Seidman & Seidman, empresa de Contabilidade e Auditoria que no futuro veio a se transformar na BDO, <i>Binder Dijker Otte & Co.</i>
1911	Fusão da <i>William Barclay Peat & Co.</i> e da <i>Marwick Mitchell & Co.</i> , para formar o que seria posteriormente conhecido como Peat Marwick International (PMI). Neste ano a DTT chega ao Brasil.
1913	Fundada em Chicago a companhia Arthur Andersen, que vem a encerrar suas atividades em 2002, devido seu envolvimento na falência da empresa de energia norte americana Enron.
1915	PWC incorpora a <i>W.B. Peat & Co.</i> e a <i>Touche Faller & Co.</i> na América do Sul, abrindo escritório no Brasil.
1917	Piet Klynveld funda a firma de Contabilidade <i>Klynveld Kraayenhof & Co</i> em Amsterdam, Holanda, que veio ser uma das firmas membros da KPMG.

FONTE: Elaborado pelo autor com base em informações públicas ou obtido nos sites das principais empresas de auditoria independente.

4.4. Evolução da Auditoria Independente no mundo

Após a criação das primeiras empresas de auditoria independente, no final do século XIX e início do século XX, alguns acontecimentos trouxeram grande impulso para a evolução da carreira do auditor, dentre os quais se destacam:

- a) O *crash* da Bolsa de Valores de Nova Iorque em 1929;
- b) O surgimento do AICPA, *American Institute of Certified Public Accountants*, que teve importância decisiva para o desenvolvimento das práticas contábeis de auditoria em 1930; e
- c) A criação da SEC, *Security and Exchange Commission*, em 1934.

Naquela época, as empresas não utilizavam de muita transparência nas informações divulgadas ao público. Devido ao *crash* da Bolsa de Valores de Nova Iorque, também foi

criado o Comitê *May*, grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras de auditoria e Contabilidade para as empresas que tivessem suas ações negociadas em Bolsa de Valores, tornando obrigatória a auditoria contábil (OLIVEIRA; DINIZ FILHO, *op. cit.*, p. 17). Segundo Suarez (*op. cit.*, p. 4). Na época, início do século XX, o trabalho dos auditores se concentrava principalmente no balanço que os empresários tinham que preparar para apresentar aos bancos no momento de solicitarem um empréstimo. A demonstração de resultado era considerada uma informação confidencial, à qual terceiros não poderiam ter acesso.

O desenvolvimento da auditoria nos diversos países ocorreu em momentos muito diferentes. Suarez afirma, quanto ao caso espanhol, sua terra natal, que apenas em 1942 foi criada, em Madrid, uma associação com objetivo de desenvolver a atividade de auditoria, chamada de ICJCE, *Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*. Até então, os únicos antecedentes eram o *Colégio de Contadores Jurados de Bilbao*, criado em 1927, e os *Colégios de Contadores Jurados de Madrid, Barcelona e Vigo*, criados em 1936, que passaram todos a ser integrados no ICJCE (*Ibid.*, p. 4).

4.5. Surgimento das preocupações com a harmonização contábil e de auditoria

Em 1973, foi criado o IASC, *International Accounting Standards Committee*, por organizações da Alemanha, da Austrália, do Canadá, dos Estados Unidos, da França, da Holanda, do Japão, do México, do Reino Unido e da Irlanda. Outro órgão muito importante que foi fundado na época, acrescenta Calvo, foi o IFAC, *International Federation of Accountants*¹⁰. Criado em 1977, engloba um conjunto de instituições internacionais com o objetivo de criar um organismo forte de Contabilidade e Auditoria (CALVO, 2001, p. 34)¹¹.

O desenvolvimento da auditoria está ligado diretamente ao desenvolvimento democrático das nações, que exigia maior transparência financeira de empresas e governos. Por isso, a auditoria, em países em que a democracia tardou a iniciar, também teve um desenvolvimento tardio. Calvo, também espanhol, cita o que ocorreu em seu país, onde apenas na década de 70 começaram as atividades de auditoria, primeiramente com a chegada das empresas internacionais, que auditavam as operações locais de seus clientes internacionais, e depois com trabalhos esporádicos realizados por tais empresas internacionais a algumas

¹⁰ O IFAC é atualmente o principal órgão internacional de auditoria independente.

empresas locais até a crise de 1975 que assolou a Espanha. Foi o efeito dessa crise que fez com que banqueiros, acionistas e fornecedores desejassem contar com dados econômicos e financeiros verídicos e transparentes para a tomada de decisões que julgassem mais oportunas (*Ibid.*, p. 56).

De acordo com Guy Andrade (2005), em 1983 o IFAC e o IASC, formados praticamente pelos mesmos países, fundiram-se, sendo que o IASC se estabeleceu como um comitê do IFAC. Em 2000, houve uma cisão e uma reformulação daquele comitê, que se transformou em uma junta com o nome de IASB, *International Accounting Standards Board*. A cisão decorreu basicamente por causa da Crise Asiática, quando Japão, Coreia do Sul e Indonésia atravessaram graves crises econômicas e, em seguida (cerca de um ano depois), a Rússia. Naquele momento os reguladores internacionais perceberam que a Contabilidade não era igual entre os países — informação que, segundo Guy Andrade (*op. cit.*), os profissionais contábeis já tinham há muito tempo, mas os reguladores ainda não.

Os reguladores passaram a reconhecer a existência de diferenças contábeis entre os países, segundo Guy Andrade, devido aos efeitos da Crise Asiática. Guy Andrade elenca a situação observada por ele, para chegar a essa conclusão:

Os investidores internacionais que possuíam recursos aplicados em bancos japoneses questionaram na época os órgãos reguladores do Japão os motivos da falência de diversas instituições financeiras, que possuíam na época bons números financeiros e pareceres de auditores independentes sem ressalvas. Em contrapartida os órgãos reguladores japoneses diziam que as demonstrações contábeis foram preparadas conforme as regras japonesas de Contabilidade, e estas que não previam uma série de provisões, que poderiam ter sido constituídas, a fim de preservar o patrimônio dos acionistas. Os órgãos também alegaram que os pareceres não deveriam ter sido ressalvados pelos auditores independentes, pois havia sido seguido os padrões de contabilidade e auditoria japoneses. GUY ANDRADE (*op. cit.*).

Guy Andrade (*op. cit.*) observa que, devido a todos esses problemas, os principais organismos financeiros do mundo, tais como o IMF, *International Monetary Fund*, o *World Bank* e a IOSCO, *International Organization of Securities Commissions*, pressionaram as instituições que cuidavam das regras contábeis e de auditoria, principalmente a IFAC, para que avançassem com o projeto de adoção integral das normas contábeis e de auditoria pelo mundo.

¹¹ Vide relação completa no Anexo II das instituições filiadas ao IFAC.

Hoje, o mundo contábil vive um momento de acomodação entre o FASB, *Financial Accounting Standards Board*, emissor de regras norte-americano, e o IASB, emissor de regras internacional. Atualmente, os dois órgãos estão trabalhando em conjunto para discutir e reformular as principais regras contábeis, e estudam uma maneira para que todos os países as sigam.

4.6. Auditoria Independente no Brasil

No Brasil, de acordo com Attie (*op. cit.*, p. 29), a evolução da auditoria está primariamente relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que investimentos também internacionais foram aqui implantados e compulsoriamente precisaram de ter suas demonstrações contábeis auditadas. Segundo Oliveira e Diniz Filho (*op. cit.*, p. 18), o fisco foi um dos grandes responsáveis pela evolução das práticas contábeis e de auditoria no Brasil.

Não existem muitas evidências de trabalhos de auditoria realizados antes da chegada das grandes empresas internacionais de auditoria ao país. Conforme Ricardino e Carvalho (*op. cit.*, p. 24), alguns dos raros exemplos foram a reorganização da *Cia. de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma*, em 1862, e o primeiro parecer de auditoria conhecido no Brasil, emitido em 1903 pelos auditores canadenses da *Clarkson & Cross* (atual EY), do balanço da *São Paulo Tramway Light & Power*, relativo ao período de junho de 1899 até dezembro de 1902. Ainda de acordo com Santi (*op. cit.*, p. 18), não é possível saber se os auditores da *Clarkson & Cross* mantinham escritório no Brasil ou se enviaram auditores de Toronto para aquela expressa finalidade.

Segundo Crepaldi (*op. cit.*, p. 92) e Santi (*op. cit.*, p. 19), a firma de auditoria *McAuliffe Davis Bell & Co*, que foi uma das empresas que originou a antiga *Arthur Andersen*, já mantinha estabelecimento no Rio de Janeiro desde 1909. Em 1915, foi o ano em que PWC incorporou a *W. B. Peat & Co*, e *Touche Faller & Co.*, na América do Sul, abrindo também escritório no Rio de Janeiro. A DTT chegou ao Brasil em 1911, sendo considerada a empresa de auditoria em operação mais antiga do país. Segundo Ricardino (2002, p. 15), a experiência adquirida com as empresas estrangeiras levou alguns profissionais egressos delas a fundar as primeiras empresas brasileiras de auditoria. Exemplificam tais iniciativas a *Robert Dreyfuss* (que veio a formar a KPMG no Brasil posteriormente), fundada em 1943; a *Boucinhas e Campos*, em 1947; a *Directa*, em 1976; e a *Trevisan*, em 1983 (que veio recentemente a se associar com a firma internacional BDO).

Em 1919, foi fundado o IPC, Instituto Paulista de Contabilidade, com objetivo de lutar pelos direitos da classe contábil. Seis meses após sua fundação, o IPC absorveu o Grêmio dos Guarda-Livros de São Paulo. Segundo informações do site do Sindicato dos Contabilistas, o senhor Francisco D'Auria foi o primeiro presidente do IPC, e elaborou o "Registro Geral de Contabilistas do Brasil", com o propósito de selecionar os profissionais aptos para desempenhar as funções de contador, de acordo com os títulos de habilitação. Em 1932, um grupo de dissidentes do IPC fundou o Sindicato dos Contadores de São Paulo, passando a classe a ter dois sindicatos atuando com a mesma finalidade. Entretanto, em 1940, com a Lei de Sindicalização, os dois institutos se fundiram. Apesar da fundação do IPC bem no início do século XX, não existia nenhum indício de discussões de temas ligados a auditoria, pois, conforme depoimento dado pelo professor Luiz Nelson de Carvalho, naquela época todas as diretrizes de auditoria existentes eram importadas das sedes das empresas internacionais de auditoria independente, e eram replicado no Brasil tudo que a matriz das empresas no exterior definia.

Outra evidência sobre o trabalho de auditoria, mesmo que os profissionais que atuassem nesta área não fossem chamados de auditores, foi observada na publicação, em 1940, do Decreto-Lei nº 2.627, chamado de antiga *Lei das S/A*. Nele, entre outras informações, havia, em seu artigo 127, disposição sobre as tarefas de responsabilidade de atuação do Conselho Fiscal. Os membros do Conselho Fiscal tinham atividades semelhantes às de auditores, e eram responsáveis por examinar, de três em três meses, os livros e papéis da sociedade, o estado do caixa e da carteira, lavrar o resultado do exame realizado em livro de "Atas e Pareceres do Conselho Fiscal" e apresentar parecer sobre os negócios e operações à Assembleia Geral. Além disso, deveriam denunciar erros, fraudes ou crimes que descobrissem, sugerindo as medidas que achassem úteis. Os membros do Conselho Fiscal poderiam escolher, para auxiliar nos exames dos livros, inventários, balanço e das contas, um perito contador legalmente habilitado. O Conselho Fiscal da época era formado por três membros acionistas ou não, eleitos anualmente pela Assembleia Geral Ordinária e poderiam ser reeleitos, mas não poderiam ser funcionários da empresa nem ser parentes, em até terceiro grau, de diretores.

Segundo Antunes (1998, p. 98), existem quatro órgãos que emitem regras sobre auditoria no Brasil, que são o CFC, o IBRACON, o BACEN, Banco Central do Brasil e a CVM, Comissão de Valores Mobiliários. Todos esses órgãos só surgiram a partir da segunda metade do século XX, e trouxeram consigo avanços para o desenvolvimento da atividade do

auditor independente no país. Atualmente, além desses órgãos, a SUSEP, Superintendência de Seguros Privados, a PREVIC, Superintendência Nacional de Previdência Complementar, a Receita Federal do Brasil e as agências nacionais reguladoras, também emitem normas contábeis em suas jurisdições.

O primeiro desses órgãos a ser criado foi o CFC, em 1946, com o objetivo de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil em conjunto com os conselhos regionais de Contabilidade de cada Estado e do Distrito Federal. O CFC é uma autarquia corporativa sem vínculo com o poder público. Dezoito anos depois, foi fundado o BACEN em 1964, que além de normatizar e fiscalizar todo o sistema financeiro, também era responsável pela emissão de normas de auditoria independente para as empresas de sua jurisdição.

De acordo com Crepaldi (*op. cit.*, p. 95) e Marcelo Almeida (*op. cit.*, p. 24), somente em 1965, pela Lei nº 4.728 (que disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para seu desenvolvimento), foi mencionada pela primeira vez na legislação brasileira a expressão auditores independentes. Posteriormente o BACEN estabeleceu uma série de regulamentos tornando obrigatória a auditoria independente em quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional e companhias abertas. O BACEN estabeleceu também, por meio da circular nº 179, de 11/05/1972, as normas gerais de auditoria.

Segundo Guy Andrade (*op. cit.*) que corrobora Crepaldi (*op. cit.*) e Marcelo Almeida (*op. cit.*), no período do governo militar (1964-1985) foi decidido que o BACEN regularia o mercado de capitais porque não havia um órgão regulador para isto. O BACEN, continua Guy Andrade, não deveria assumir essa função, pois é o produtor da moeda, mas, como o Brasil não tinha uma estrutura adequada, o BACEN aceitou essa tarefa. Havia dois institutos da área contábil naquela época: ICPB, Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, e o IBAI, Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, que tinham divergências. Os dois foram conversar, na época, com o BACEN e mostraram que, no mundo todo, o mercado de capitais tinha regras de Contabilidade, e o Brasil não. Alegaram também que o mercado era fiscalizado por auditorias independentes. O BACEN pesquisou, concordou com os institutos, determinou que deveria haver um entendimento entre eles e afirmou que seguiria a sugestão recebida. O ICPB (fundado em 1957) e o IBAI (fundado em 1968), que não se entendiam até então, fundiram-se e se transformaram no IAIB, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

O IAIB foi fundado em 1971 (em 1982 mudou sua denominação para IBRACON) e, apesar de ser uma associação e não possuir poder de emitir leis, era e ainda é o responsável

por emitir diversas normas sobre auditoria, que depois são referenciadas e autorizadas pelos órgãos reguladores, tais como CFC, CVM, BACEN e SUSEP.

De acordo com Oliveira e Diniz Filho (*op. cit.*, p. 18), em 1972 o CFC, por meio da Resolução 321/72, pronunciou-se a respeito dos princípios a serem seguidos sobre os procedimentos do trabalho do auditor, definindo as normas relativas à pessoa do auditor, à execução dos trabalhos e também ao parecer de auditoria. Aspectos éticos, tais como independência e confidencialidade dos papéis de trabalho e assuntos relativos aos clientes, também foram objeto dessa resolução. Também em 1972, segundo Crepaldi (*op. cit.*, p. 99), quando da regulamentação da atividade de auditoria independente pelo BACEN, uma primeira relação de firmas de auditoria registradas apontava para um total de 44 pessoas jurídicas, das quais 8 eram multinacionais (*big-eight*, atualmente *big-four*). Na realidade, segundo Crepaldi, essas 44 empresas eram as firmas que formavam o mercado da auditoria antes da regulamentação pelo BACEN.

A CVM só veio a ser criada em 1976. Dentre seus outros objetivos está o de disciplinar o mercado de capitais e fiscalizar a auditoria independente das companhias abertas, papel antes exercido pelo BACEN. Naquele mesmo ano, surgiu a *Lei das Sociedades por Ações* – Lei nº 6.404, que obriga as empresas com ações negociadas em bolsas de valores a serem auditadas de forma independente por profissionais registrados na CVM. Em 1985, o BACEN emitiu a Resolução 1007, que trata das normas gerais de auditoria. Nessa tarefa, teve o auxílio do IBRACON e do CFC.

Em 1999, a CVM lançou a instrução 308, que proibia o auditor de prestar serviços para um mesmo cliente por mais de 5 anos. Assim a partir do ano 2000, muitas empresas trocaram de auditores, e isso trouxe maior competição ao mercado de auditoria independente. Entretanto, em 2008, a CVM emitiu a deliberação 549 suspendendo o rodízio dos auditores até o encerramento do exercício de 2011, com o objetivo de permitir uma melhor avaliação sobre as informações contábeis divulgadas alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade.

O BACEN emitiu, em maio de 2004, a Resolução nº 3198, que trata da prestação dos serviços de auditoria em instituições financeiras, da criação do comitê de auditoria, entre outros assuntos. Essa resolução é a regra principal a ser seguida pelos auditores. O seu capítulo 18 foi alterado pela Resolução nº 3771/09, que exige que todo o auditor com função gerencial seja aprovado por exame técnico organizado pelo CFC / IBRACON e participe de programa de educação continuada de no mínimo 120 horas, sendo que tanto a aprovação em

exame quanto a participação no programa de educação continuada devem ser renovadas a cada 3 anos. As Resoluções nº 3198/04 e nº 3771/09 demonstram a evolução da atividade de auditoria e apresentam indícios de um início de sua profissionalização.

Em 2005 foi criado o CPC¹², *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*, que tem como objetivo concretizar o projeto de convergência das normas contábeis brasileiras com as normas internacionais. O Comitê se tornou centralizador da emissão de normas e um canal de representação democrática, dando oportunidade para que todos possam contribuir com as mesmas. Entretanto o CPC não tem nenhuma função até o momento ligada ao desenvolvimento de regras de auditoria, papel mantido sob responsabilidade do CFC e do IBRACON atualmente.

Em Dezembro de 2007, foi aprovada a Lei Federal nº 11.638, também chamada de *Nova Lei das S.A.*, que trouxe uma série de novidades ao mundo empresarial. Entre outros destaques, há o seu artigo 3º, que segundo o qual são estabelecidas mais oportunidades de trabalhos para o auditor independente:

Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais). (BRASIL, 2007).

Em Dezembro de 2009, foi aprovada a Lei Federal nº 12.101, que obriga as entidades filantrópicas que arrecadam mais de R\$ 2,4 milhões a terem suas demonstrações contábeis auditadas, por auditor independente com registro nos Conselhos Regionais de Contabilidade. Esse foi mais um avanço para a expansão da atividade de auditoria independente:

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei. (BRASIL, 2009).

¹² O CPC é formado pela ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas), APIMEC (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais), BM&F Bovespa (Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo), CFC (Conselho Federal de Contabilidade), FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) e pelo IBRACON (Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes).

A partir de janeiro de 2010, as empresas de auditoria independente deverão seguir as novas normas brasileiras de auditoria, aprovadas pelo CFC no final de 2009. Tais normas estão alinhadas com as novas normas emitidas pelo IFAC. São 37 normas técnicas e 1 norma profissional¹³.

Em fevereiro de 2010, foram divulgados, no *Jornal Valor Econômico*, os planos do CFC e do IBRACON de criar um órgão de supervisão independente que fiscalize o trabalho dos auditores independentes no país. O CFC é responsável, hoje, por regulamentar a atuação desses profissionais no Brasil, mas, como entidade de classe, também tem outras funções. Um órgão desse tipo teria função similar à do PCAOB, *Public Company Accounting Oversight Board*, que cumpre esse papel nos Estados Unidos, do *The Professional Oversight Board* que faz parte do *Financial Reporting Council* que tem esse papel na Inglaterra, e do *Irish Auditing and Accounting Supervisory Board*, da Irlanda. Esse novo órgão seria mais especializado na fiscalização do trabalho realizado pelas auditorias independentes e seria formado não apenas por auditores, mas também por membros de comitês de auditoria de companhias abertas e por pessoas ligadas aos órgãos reguladores.

4.7. Relacionamento atual da atividade do auditor independente com outros profissionais

O auditor independente, para a realização de suas atividades, precisa interagir com profissionais de diversas áreas de dentro da companhia auditada. Segundo Kober (2003), existe uma nova visão do mundo do trabalho profissional, segundo a qual não se valoriza somente o conhecimento específico, mas, sim, o relacionamento entre as pessoas que irão trabalhar juntas, o conhecimento de diversas áreas. Por isso é tão importante o entendimento do relacionamento entre o auditor independente e os outros atores do mundo empresarial de hoje.

Os principais profissionais com os quais o auditor independente precisa se relacionar são contadores, auditores internos e membros do Comitê de Auditoria, além de eventualmente também ser necessário interagir com outros profissionais, tais como administradores, economistas, oficiais de controle e risco, agrimensores e atuários. Para se ter um melhor

¹³ Vide relação completa das novas normas de auditoria emitidas pelo IBRACON / CFC no Anexo I.

entendimento do relacionamento entre os auditores independentes e os outros profissionais. Expõe-se resumidamente, em seguida, como se dá esse relacionamento.

4.7.1. Relacionamento entre o Auditor Independente e o Contador

O contador pode exercer uma série de atividades, tanto para clientes pessoas físicas como para pessoas jurídicas. O Decreto Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, que definiu as atribuições do profissional contábil e do antigo guarda-livros, estabelece, em seu Capítulo IV, artigo 25, quais eram os trabalhos técnicos de Contabilidade:

- a) organização e execução de serviços de Contabilidade em geral;
- b) escrituração dos livros de Contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de Contabilidade. BRASIL (1946).

Atualmente, a Resolução CFC nº 560/83 é a norma que determina quais são as funções exclusivas do contador, e quais são as funções compartilhadas, isto é, as funções que outros profissionais também podem exercer. De acordo com a Resolução CFC nº 560/83¹⁴:

Art.3º São atribuições privativas dos profissionais da Contabilidade:

[...]

33) - auditoria interna operacional;

34) - auditoria externa independente;

[..] CFC (1983).

Assim, segundo a regulamentação do CFC, a auditoria é uma atribuição exclusiva do contador, pois na norma não existe diferença entre o profissional contábil e aqueles que executam atividades de auditoria.

Entretanto, segundo o professor doutor Jerônimo Antunes¹⁵, os trabalhos executados pelo auditor independente possuem um *status* diferenciado da profissão do contador, já que o auditor requer, para a execução de seu trabalho, outros conhecimentos que não apenas os

¹⁴ A Resolução CFC 560/83 apresenta as 48 atribuições privativas do contador e as 19 atribuições compartilhadas, isto é, atividades que são prerrogativas também de outras profissões.

¹⁵ Que foi um dos entrevistados desta pesquisa, conforme mencionado no capítulo 3.

conhecimentos contábeis, ele necessita de conhecimentos em tecnologia da informação, finanças, direito, estatística, entre outros. O professor afirma ainda que, no parecer de auditoria, existe uma informação bem clara dizendo que as demonstrações contábeis são elaboradas pela administração, e dela é a responsabilidade, e que a opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis é de responsabilidade exclusiva dos auditores.

Assim, o que é visto na prática é a existência de uma clara distinção entre as atividades que o contador exerce nas companhias e o papel do auditor independente — que essas atividades não se confundem e são executadas de forma separadas por cada um dos profissionais.

4.7.2. Relacionamento entre o Auditor Independente e o Auditor Interno

Segundo definição do *The Institute of Internal Auditors*, a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria interna auxilia a organização a alcançar seus objetivos, adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de riscos, de controle e governança corporativa. (AUDIBRA, 2005).

Atualmente, o relacionamento entre os auditores independentes e os auditores internos, se limita basicamente, na maioria dos casos, a uma revisão por parte dos primeiros sobre os trabalhos realizados pelos segundos, com o objetivo de diminuir parte dos testes que os auditores independentes deveriam realizar. Para a administração da empresa, essa troca de informações é muito importante, pois diminui as horas que precisam ser contratadas dos auditores independentes, para que possam emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis. Para os auditores independentes, a revisão dos trabalhos realizados pelos auditores internos é muito importante, pois permite aumentar sua confiança sobre a situação dos controles internos da companhia, e, em consequência, diminuir a quantidade de testes a serem realizados, podendo investir o tempo economizado em análises de riscos mais profundos.

Assim, o que é visto na prática é que não existe muito relacionamento entre os auditores independentes e os auditores internos no ambiente empresarial, entretanto uma conclusão mais profunda sobre esse relacionamento só pode ser adquirida após a realização de um estudo empírico a respeito.

4.7.3. Relacionamento entre Auditor Independente e o Comitê de Auditoria

Os recentes escândalos que ocorreram no final do século XX e início do século XXI, principalmente referentes ao caso Enron e muitos outros acontecimentos traumáticos que, segundo Knapp (*op. cit.*, p. xix), estão influenciando muito a maneira de se realizarem negócios, fizeram surgir uma nova figura no cenário empresarial, chamado de Comitê de Auditoria.

Knapp realizou uma compilação de diversos casos problemáticos envolvendo auditores independentes e seus clientes, o que demonstra realmente a necessidade de um novo ator no plano empresarial¹⁶.

Atualmente segundo as normas do Comitê de Auditoria da Bolsa de Valores de Nova Iorque e da SEC, as empresas listadas na bolsa devem observar a Regra 10A-3 do *Securities Exchange Act*. Essa regra dispõe que é necessária a constituição de um comitê de auditoria, composto por membros do conselho de administração, que atenda às exigências específicas da norma ou que seja instituído um conselho de auditores ou órgão semelhante para executar o papel do comitê de auditoria.

Na figura seguinte é possível verificar onde se localiza o papel do auditor independente e do comitê de auditoria dentro do sistema de governança corporativa da empresa. A figura mostra que tanto o auditor independente, como o auditor interno são órgãos de apoio ao Comitê de Auditoria. O Comitê de Auditoria juntamente com os outros comitês da instituição, são os organismos que dão apoio ao Conselho de Administração, formados por conselheiros profissionais ou por pessoas ligadas aos grupos familiares que comandam a empresa. Toda essa estrutura de Governança Corporativa é necessária para acompanhar e avaliar a atuação da administração da empresa, em prol das partes interessadas.

¹⁶ Vide no Anexo III, a lista dos casos compilados por Knapp.

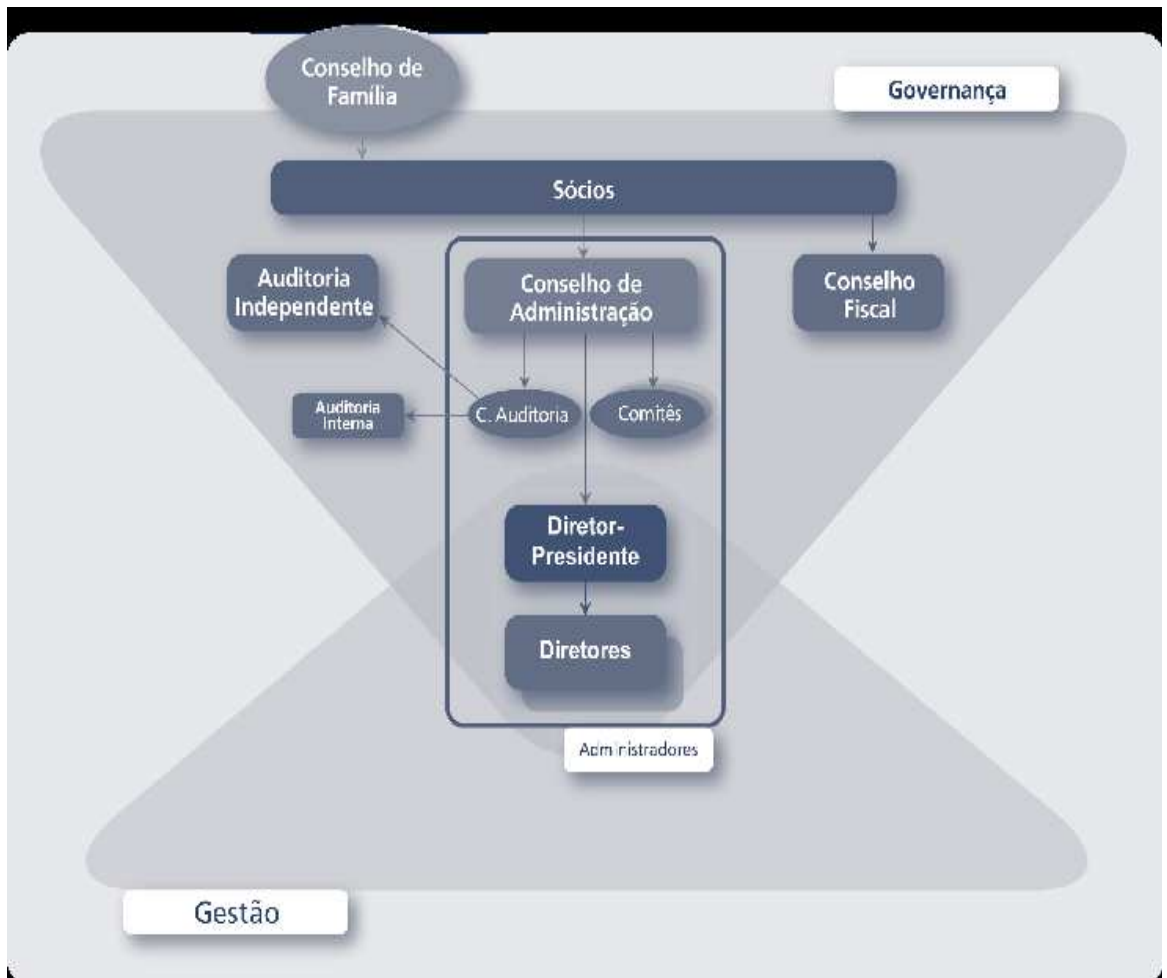


Figura nº 3 – Sistema de Governança Corporativa
 FONTE: IBGC, 2009.

Segundo o *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa* (item 2.30), a função do Comitê de Auditoria dentro da empresa é:

Analisar as demonstrações financeiras, promover a supervisão e a responsabilização da área Financeira, garantir que a Diretoria desenvolva controles internos confiáveis (que o comitê deve entender e monitorar adequadamente), que a Auditoria Interna desempenhe a contento o seu papel e que os auditores independentes avaliem, por meio de sua própria revisão, as práticas da Diretoria e da Auditoria Interna (IBGC, *op. cit.*).

O Conselho de Administração e o Comitê de Auditoria devem, permanentemente, monitorar as avaliações e recomendações dos auditores independentes e internos sobre o ambiente de controles e riscos. Cabe também a ambos garantir que os diretores prestem contas das ações tomadas em relação a essas recomendações.

O *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa* (item 2.30.2) também esclarece que assuntos o Comitê de Auditoria deve tratar com o Auditor Independente:

(i) mudança ou manutenção de princípios e critérios contábeis; (ii) uso de reservas e provisões; (iii) estimativas e julgamentos relevantes utilizados na elaboração das demonstrações financeiras; (iv) métodos de avaliação de risco e resultados dessas avaliações; (v) principais riscos; (vi) mudanças do escopo da auditoria independente; (vii) deficiências relevantes e falhas significativas nos controles internos; (viii) conhecimento de atos ilegais; e (ix) efeitos de fatores externos (econômicos, normativos, setoriais, sociais e ambientais) nos relatórios financeiros e no processo de auditoria. A discussão deve incluir questões como a clareza das divulgações financeiras e o grau de agressividade ou conservadorismo dos princípios e critérios contábeis e premissas adotadas (*Ibid.*).

O Comitê de Auditoria emite periodicamente o *Relatório do Comitê de Auditoria*, com objetivo de informar o resultado de suas atividades, com o que ele avalia entre outras informações, o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria independente, a elaboração e a entrega de relatórios, a independência dos auditores, seu relacionamento com a organização e com o próprio comitê: o objetivo principal é verificar se existem situações que possam afetar a objetividade e a independência dos auditores independentes.

5. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

5.1 – A atividade do auditor independente perante a Sociologia das Profissões

5.1.1. Partindo da definição do que é profissão

Com o objetivo de analisar se a atividade de auditoria independente é uma profissão ou se está ou não a caminho de sê-lo, fez-se necessária uma comparação entre as características de uma profissão conceituada pela da Sociologia das Profissões e o estágio atual da atividade.

Inicialmente foi retomada a definição de profissões segundo compilação realizada por Diniz, a qual é apresentada no referencial teórico deste estudo (Capítulo 2), e foi realizada abaixo uma comparação entre a atividade de auditoria independente desenvolvida nos dias atuais e o conceito de profissões. A compilação feita por Diniz define profissão como:

Ocupações não-manuais que requerem funcionalmente para seu exercício um alto nível de educação formal usualmente testado em exames e confirmado por algum tipo de credencial. O profissional é um especialista técnico devido ao seu domínio tanto da tradição quanto das habilidades necessárias a sua aplicação. (DINIZ, *op. cit.*, pp. 18-9).

Ao se comparar a definição acima com a atividade de auditoria independente, foi percebido que a auditoria é uma ocupação não manual e requer um alto nível de educação formal. A ocupação da auditoria independente pode ser considerada uma ocupação não manual, pois suas atividades envolvem prioritariamente o uso do computador e de outras ferramentas de tecnologia da informação. O alto nível de educação formal é atestado pelo grande número de cursos de pós-graduação focados em Auditoria no Brasil, como por exemplo, o MBA, *Master Business of Administration*, em Finanças, Controladoria e Auditoria oferecido pela FGV, Fundação Getúlio Vargas, o MBA em *Auditoria Interna para Instituições Financeiras*, oferecido pela FIPECAFI, e o programa de pós graduação em Auditoria Independente, oferecido pela Faculdade Oswaldo Cruz. Apesar de, no Brasil, não existir um curso de mestrado exclusivo em Auditoria, conforme informações disponíveis no site da *Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior*, esse curso já existe no exterior, onde é oferecido, por exemplo, pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (Portugal) e pelo *Instituto de Estudos Bursáteis de Madrid* (Espanha), conforme informações disponíveis no site EducaEdu Brasil.

A profissionalização do auditor independente já deu um grande passo com a instituição do exame de suficiência de auditoria, que demonstra o alto nível de educação formal do auditor independente. O exame é obrigatório para os auditores responsáveis por auditorias em companhias abertas, instituições financeiras e empresas do mercado segurador, e que têm como credencial o número de registro do auditor no CNAI, Cadastro Nacional dos Auditores Independentes. Entretanto foi observado que o exame de suficiência e a credencial (registro no CNAI) não são obrigatórios para todos os auditores independentes, pois existe uma parcela de contadores que executam trabalhos de auditoria para empresas que não são companhias abertas, empresas de grande porte, instituições financeiras e participantes do mercado segurador. Para essa parcela de contadores que executam atividades de auditoria, basta seguir as normas de auditoria emanadas pelo CFC e possuem cadastro ativo no conselho regional de Contabilidade de seu estado ou do Distrito Federal, para poderem prestar legalmente serviços de auditoria, mesmo que não dominem as técnicas de auditorias mais modernas. Também conforme a Sra. Maria José de Mula Cury ¹⁷, os exames atualmente são obrigatórios apenas para os responsáveis por assinar o parecer de auditoria, e não para todos os membros envolvidos diretamente na atividade de auditoria.

Ao se comparar com a profissão de contador, a atividade de auditor possui um ponto positivo. Isso ocorre devido ao fato de o auditor já possuir um exame de suficiência em vigor, ao passo que, apenas após a regulamentação da Lei nº 12.249/10 parágrafo 76, a profissão de contador passou a ter novamente um exame de suficiência.

O auditor independente, no Brasil, pode ser considerado um especialista técnico pelo ponto de vista da tradição, já que, desde o início do século XX, a atividade vem sendo desenvolvida no país. A mais antiga empresa de auditoria independente em funcionamento no país, a DTT, está para completar, em 2011, cem anos de atividades.

O auditor independente também possui muitas habilidades para poder executar seus serviços, pois, conforme descrito no decorrer deste trabalho, o auditor requer muito mais conhecimento do que apenas o conhecimento contábil.

¹⁷ É sócia da PWC, e foi uma das entrevistadas desta pesquisa, conforme mencionado no capítulo 3.

Quadro nº 4 - Comparativo de definição de profissão x estágio atual da atividade

Definição	Estágio atual da atividade
Ocupação não manual	Uso intensivo do computador
Alto nível de educação formal	Existência de programas de pós-graduação
Capacidade do profissional atestada por exame de qualificação	Exame de suficiência obrigatório para parte dos auditores independentes
Credencial	Cadastro único de auditores independentes apenas parcial
Especialista Técnico – tradição	Atividade formal existe aproximadamente há um século no Brasil
Especialista Técnico – habilidades	Habilidades necessárias vão além da Contabilidade, como bons conhecimentos em risco, estatística, direito e tecnologia da informação

FONTE: Elaborado pelo autor.

5.1.2. Partindo das características definidas por Wilensky

Outro aspecto importante na apresentação dos resultados é rever as características definidas por Wilensky. Por isso, foi necessário voltar ao referencial teórico (capítulo 2), no qual foram citadas as definições de Wilensky, que explica quais são as características básicas necessárias para o pleno desenvolvimento de uma profissão e para se estabelecer a distinção entre profissão e ocupação, conforme rerepresentado abaixo:

- Uma profissão deve ser uma ocupação em tempo integral;
- Deve existir a criação de escolas que ensinem esta profissão, e que estas venham com o passar do tempo transformarem-se em universidades;
- Criação de associações profissionais;
- Obter junto a governos, legislações que privem o exercício da profissão a determinado grupo de pessoas que estudaram e se formaram em determinada profissão;
- Existam regras de comportamentos e condutas, onde seja criado códigos de ética que regulem a profissão e seu relacionamento entre pares, e estes com seus clientes.

Wilensky (1970, *apud* DINIZ, *op. cit.*, p. 21).

Baseado no modelo de Wilensky e no atual estágio do desenvolvimento da profissionalização da atividade de auditoria independente, foram obtidos os seguintes resultados:

a) Conforme exemplificou o professor doutor Álvaro Augusto Ricardino Filho¹⁸, a atividade de auditoria é uma ocupação em tempo integral para a maioria dos auditores, pois

¹⁸ Um dos entrevistados desta pesquisa, conforme mencionado no capítulo 3.

eles ou são donos de empresas de auditoria, ou são funcionários de empresas de auditoria. Exceção pode ser feita aos contadores e outros profissionais de pequenos escritórios ou profissionais autônomos, que dividem seu tempo na realização de diversas atividades, como contador, consultor, auditor ou perito contábil. Essa multiplicidade de tarefas ocorre principalmente pela baixa demanda de trabalhos de auditoria aos pequenos empreendedores contábeis, problema que impede que o profissional de se dedicar exclusivamente a realização de trabalhos de auditoria.

b) O ensino da auditoria existe hoje, no Brasil, no âmbito da graduação e da pós-graduação não como curso isolado, mas como disciplina dos cursos ligados a Ciências Contábeis, Finanças e Controladoria. Entretanto eles se mostram insuficientes para capacitar um auditor no formato de que grandes empresas de auditoria independente precisam. Segundo o professor Ricardino, o que é ensinado atualmente nas faculdades não é suficiente: ensina-se apenas como ser um auditado, e não como realizar trabalhos de auditoria. Por isso, as empresas de auditoria independente necessitam treinar os futuros profissionais de auditoria, conforme evidenciado na tese de doutorado realizada pelo professor em 2002.

c) A atividade de auditoria independente é representada, no Brasil, por uma associação profissional, que é o IBRACON. Segundo a obra *Auditoria Registros de Uma Profissão* (2007, pp. 73-4), o objetivo da entidade é: “discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias no diálogo com reguladores e organismos públicos e privados e com a sociedade em geral”. Além disso, sua missão contempla a busca da difusão e correta interpretação das normas que regem a profissão, possibilitando aos profissionais conhecê-las e aplicá-las de forma apropriada. O IBRACON é um órgão organizado em comissões e grupos de trabalho que, atualmente, estão com seus esforços concentrados no estudo e preparo de minutas de comunicados e interpretações técnicas de assuntos contábeis emergentes, em função da emissão de normativos pelos reguladores e de normas de contabilidade pelo CPC e pelo CFC.

d) A atividade de auditoria obteve junto ao governo algumas legislações que privam o exercício da atividade ao grupo de contadores. Exemplos disso são o Decreto Lei nº 9.295/46, a Resolução CFC 560/83 e a Deliberação CVM 308/99. Entretanto não existe legislação que permita aos profissionais que realizem, v.g., cursos de especialização em Auditoria, serem

considerados auditores de fato. Nesse caso, o grupo de pessoas, que possuem o privilégio para exercer no futuro a atividade de auditoria, são estudantes de Contabilidade e não de auditoria, o que demonstra uma lacuna na profissionalização do auditor, já que as legislações acima citadas mostram o monopólio da atividade para contadores e não para auditores.

e) Existem regras de comportamento e conduta: o código de ética existente regula a profissão e seu relacionamento entre pares, e estes com seus clientes. O código de ética existente é o *Código de Ética Profissional dos Membros do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil*, aprovado em 19/11/1973, conforme ilustrado no livro *Auditoria Registros de uma profissão*” (2007, p. 94).

Quadro nº 5 - Comparativo das definições de Wilensky x estágio atual da atividade

Definição	Estágio atual da atividade
Ocupação em tempo integral	Existem auditores que trabalham em tempo integral com auditoria, entretanto existem contadores que dividem seu tempo entre atividades de Contabilidade, auditoria e consultoria
Existência de escolas / universidades	A auditoria é ensinada como disciplina do curso de Ciências Contábeis e em cursos de pós-graduação. Entretanto o que é ensinado é insuficiente para se formar um auditor
Existência de associações profissionais	Não é obrigatória a associação do auditor independente ao IBRACON
Legislações que privem o exercício da ocupação	A legislação priva o exercício da atividade de auditoria aos contadores e não aos auditores
Existência de regras de comportamento e conduta	Existe o código de Ética do IBRACON

FONTE: Elaborado pelo autor.

5.2. Análise da institucionalização da atividade do auditor independente no Brasil

5.2.1. O Professional Project de Larson (1977)

O Professional Project, modelo utilizado no presente estudo para analisar a implantação da atividade de auditor independente no Brasil, segundo Macdonald (1995, p. xiii), foi desenvolvido pela *Escola Americana de Sociologia de Chicago* e baseado nos conceitos do interacionismo simbólico tradicional, que podem ser encontrados no trabalho de Max Weber. Os principais conceitos desse modelo são resumidamente:

a) O ponto de partida: Os conceitos do projeto são obtidos de diversas fontes. O primeiro é o conceito geral de Max Weber, segundo o qual a sociedade é como uma arena com várias classes, grupos com *status* e outras entidades sociais, tais como, por exemplo,

partidos políticos e associações de classe, que competem por recompensas econômicas, sociais e políticas.

b) O objetivo geral: Um grupo profissional não é apenas um elemento da vida social, mas uma entidade na qual seus membros devem trabalhar para desenvolvê-la, e devem estar em constante esforço para mantê-la e, se possível, melhorar sua posição na sociedade. Em outras palavras um grupo deve seguir um projeto e, em termos práticos, a questão principal é sobre o monopólio no mercado de serviços baseados em seus conhecimentos e sobre o status na sociedade. Esses dois principais objetivos podem, ao mesmo tempo ser vistos como a manifestação da estratégia de “fechamento social”, isto é, a defesa de sua profissão contra indivíduos não qualificados: os inelegíveis são excluídos do grupo, e tem seus acessos negados ao conhecimento, mercado e *status*.

c) Subobjetivos: Existem outros objetivos que os aspirantes a profissionais devem esforçar-se para manter, uma vez estabelecidos. Primeiramente, deve-se criar para si uma jurisdição. Isso requer atividades econômicas para estabelecer, reter mercado, envolver-se com competidores e se acomodar com seus rivais, mas também necessita de “trabalho cultural” para estabelecer a legitimidade de sua prática. Ao mesmo tempo, também é importante atentar para a “produção dos produtores”, que são os futuros profissionais, que passem por um sistema apropriado de seleção, treinamento e socialização, e a criação de um modelo profissional padronizado. Tal processo envolverá a tentativa de, pelo menos, controlar a entrada profissional e o desenvolvimento, definição e monopolização do conhecimento profissional. Outro subobjetivo muito importante é a respeitabilidade, que é a forma como os profissionais são vistos pelo resto do mundo.

d) Outros atores: As profissões devem ter relações, às vezes cooperativas, às vezes competitivas, com outras ocupações entorno de sua jurisdição e também com instituições educacionais. Ambos possuem importante influência no desenvolvimento do projeto profissional. Outros atores importantes são o público e o Estado: o primeiro, pois os profissionais dependem destes para maximizar seus retornos e melhorarem suas posições na sociedade; e o segundo, para criar legislações que regulem suas atividades.

e) Contexto social, político e cultural: Os outros atores sociais descritos acima são realmente apenas os elementos mais ativos em um contexto social composto por fatores que vão desde valores sociais da legislação, história, tradição e até a posição de poder de outros atores sociais com as últimas inovações tecnológicas para interferir no trabalho profissional (*Ibid.*, pp. 187-9).

5.2.2. Aplicação do modelo do *Professional Project* para a auditoria independente no Brasil

O grupo ocupacional

O grupo ocupacional, segundo Larson (*op. cit.*, xii), é um grupo particular de indivíduos que trabalham de forma a delimitar seu campo de atuação na divisão social do trabalho e estabelecer uma jurisprudência sobre ele. Nesse trabalho, o grupo ocupacional é formado por auditores, destacando-se os que exercem a função de auditor independente e que prestam seus serviços a pessoas jurídicas do direito público ou privado.

O grupo dos indivíduos que atuam como auditores independentes, está estritamente ligado ao grupo profissional dos contadores, pois, segundo Marcelo Almeida (*op. cit.*, p. 22), o auditor externo não poderia ser engenheiro, arquiteto ou advogado, já que seu trabalho seria o exame das demonstrações contábeis. O profissional que entende de Contabilidade é o contador; portanto, o auditor externo teria de ser um contador.

De acordo com o dicionário *Webster* o termo *audit* quer dizer “exame formal ou análise de contas financeiras, exame de tais contas”¹⁹, sendo o termo auditor o substantivo relacionado ao vocábulo *audit*. (*WEBSTER’S DICTIONARY POCKET*, 2006, p. 35). Segundo o dicionário *Melhoramentos*, as definições de auditoria são: (i) cargo de auditoria. (ii) casa onde o auditor desempenha as suas funções. (iii) Exame pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço. (*MELHORAMENTOS*, 1992, s.u.).

Porter, Simon e Hatherly (*op. cit.*, p.1) resumem o princípio fundamental da auditoria independente, que é agregar valor:

Auditores adicionam confiabilidade e qualidade nas demonstrações financeiras, eles provêm a diretores e administradores observações construtivas sobre o processo auditado e contribuem para as operações efetivas dos negócios, mercado de capitais e setor público. (PORTER, SIMON E HATHERLY, *op. cit.*, p. 1)²⁰.

¹⁹ “[...] *formal examination or settlement of financial accounts, examine such accounts.*”. *Op. cit.*, s.u..

²⁰ *Auditors add to the reliability and quality of financial reporting, they provide to directors and officers constructive observations arising from the audit process; and thereby contribute to the effective operation of business, capital markets and the public sector.*

Segundo Oliveira e Diniz Filho (*op. cit.*, p. 15), existem duas ramificações da especialização do auditor, o independente (externo) e o operacional (interno), os quais possuem algumas diferenças em seu modo de atuação e objetivo, conforme sintetizado no quadro seguinte:

Quadro n° 6 - Diferenças entre Auditoria Interna e Auditoria Externa

	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Propósito do trabalho	Análise da atividade operacional	Emissão de opinião sobre demonstrações contábeis
Parâmetros para a execução dos trabalhos	Normas de controle interno, políticas e procedimentos da empresa	Princípios fundamentais de Contabilidade
Preocupação com os controles internos	Eficiência e qualidade do controle	Efeitos relevantes nas demonstrações contábeis
Dependência profissional	Dependência do emprego	Independência profissional, mas não de honorários
Vínculo empregatício	Geralmente funcionário da empresa, às vezes terceirizado	Prestador de serviço como pessoa física ou jurídica
Disponibilidade de tempo	Alta, pode passar até 100% do tempo executando trabalhos de auditoria	Baixa ou Média, presta serviços em períodos pré-determinados
Volume de testes	Alto, procura erros pontuais ou falhas de controle	Baixo, procura erros que possam alterar substancialmente sua opinião sobre as demonstrações contábeis
Responsabilidade	Trabalhista	Profissional, civil e criminal
Continuidade do trabalho	Contínuo	Periódico
Forma de relatórios	Geralmente não padronizados	Padronizados
Principais usuários	Gestores da empresa	Acionistas, fornecedores, mercado de capitais e credores

FONTE: Adaptado de Oliveira e Diniz Filho (*op. cit.*, p. 22), Marcelo Almeida (*op. cit.*, p. 26) e Crepaldi (*op. cit.*, p. 48).

Além da diferença entre auditoria interna e auditoria externa, também vale destacar os seguintes tipos de auditoria, que possuem diferenças relevantes entre si, mas são todas pautadas pelo mesmo objetivo:

Quadro n° 7 - Tipos de Auditoria

Tipo de Auditoria	Objetivos
Auditoria das demonstrações contábeis	Emissão de parecer sobre a situação das demonstrações contábeis de uma entidade em determinada data
Auditoria Interna (foco controle interno)	Revisão de transações e sistema de controle interno
Auditoria Interna (foco operacional)	Avaliação sistemática da eficácia das atividades operacionais e dos processos administrativos
Auditoria de cumprimento de normativos	Verificação do cumprimento de normas e procedimentos implantados pela empresa ou por órgãos reguladores
Auditoria de gestão	Análise dos planos e diretrizes da empresa
Auditoria de sistemas	Avaliação da qualidade do sistema de computação de dados e dos controles existentes no ambiente de tecnologia da informação

Auditoria fiscal e tributaria	Análise dos procedimentos adotados para a apuração, controle e pagamentos dos tributos da empresa
Auditoria ambiental	Avaliação dos processos operacionais e produtivos relacionados a interação da empresa com o meio ambiente
Auditoria para fusões e aquisições	Análise das empresas envolvidas para determinar o valor justo de ativos e passivos adquiridos

FONTE: Adaptado de Oliveira e Diniz Filho (*op. cit.*, p. 19).

Apesar de a atividade de auditoria independente existir formalmente há quase um século no Brasil, já era possível notar indícios de atividades de auditoria antes do século XX. Alguns indícios do trabalho de auditores no país naquela época, mesmo que não fossem com o título de auditor foi observado por Moraes (2004, p. 5), pois, no Brasil Colonial, existia a figura do juiz colonial, o “olho do rei”, que era destacado pela Coroa Portuguesa para verificar o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro, reprimindo e punindo fraudes.

Com a finalidade de melhor compreender como a prática de auditoria independente surgiu e se desenvolveu como uma especialização em nosso país, é importante iniciar delineando as atividades atualmente englobadas por essa especialização, ou seja, seu campo de atuação.

A Resolução CFC nº 1.203/09, de novembro de 2009, define os objetivos gerais da auditoria independente e a condução da auditoria em conformidade com as normas estabelecidas. Em seus itens 11 e 12, estabelece os seguintes objetivos da auditoria:

11. Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos gerais do auditor são:
 - (a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
 - (b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.
12. Em todos os casos em que não for possível obter segurança razoável e a opinião com ressalva no relatório do auditor for insuficiente nas circunstâncias para atender aos usuários previstos das demonstrações contábeis, as NBC TAs requerem que o auditor se abstenha de emitir sua opinião ou renuncie ao trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com lei ou regulamentação aplicável. CFC (2009).

Embora as empresas de auditoria independente utilizem, às vezes, funcionários ou terceiros não qualificados em Contabilidade e que não possuem formação em auditoria para realizar algumas atividades de campo, é necessário que eles possuam habilidades específicas

para executar suas tarefas e que sejam supervisionados por auditores qualificados e experientes. Além disso, o processo de auditoria nas grandes empresas requer um amplo e detalhado conhecimento de práticas financeiras e de aspectos de diversas legislações, além de bons conhecimentos tributários, tanto nacionais quanto internacionais. Segundo Santi (*op. cit.*, p. 15) a competência técnica do auditor contemporâneo não se esgota na contabilidade e nos controles internos, uma vez que conhecimentos sobre administração, estatística, legislações comercial e fiscal, informática, matemática financeiras etc., também são necessários. Isso, conforme observa Macdonald (*op. cit.*, p.190), leva a uma das características da Contabilidade (que também se aplica a auditoria), em comparação com as outras áreas (Medicina e Direito, por exemplo), que é a de que seus clientes quando, representados pela alta administração financeira, possuem geralmente tanta experiência quanto o indivíduo bem treinado em técnicas de auditoria, pois em muitos casos os membros da alta administração financeira são ex-auditores ou já foram auditados inúmeras vezes.

Início do *Professional Project* no Exterior:

O surgimento da atividade de auditoria moderna, mais próxima do que é conhecida hoje, ocorreu mesmo na época da Revolução Industrial, na Inglaterra, na segunda metade do século XVIII, pois, na época, foram impressas novas diretrizes nas técnicas contábeis e especialmente nas de auditoria, visando a atender às necessidades criadas com o aparecimento de grandes empresas (em que tal natureza de serviço é praticamente obrigatória). Segundo Sá (*op. cit.*, p.17), foi só em 1845, com a emissão da *Railway Companies Consolidation Act*, que a verificação anual dos balanços, que deveria ser feita por auditores, passou a ser obrigatória na Inglaterra.

Naquela época, os objetivos da auditoria eram diferentes dos objetivos atuais, conforme Fitzpatrick (1939, *apud* BRASSEAU; EDWARDS, 1973, p. 3): o objetivo da auditoria era, no passado, verificar a honestidade das pessoas que tinham responsabilidade fiscal, isto é, as pessoas que eram responsáveis por cobrar e coletar impostos. Brasseaux e Edwards adicionam que não existia preocupação com controles internos nem tão pouco com sistemas contábeis, e a única técnica de auditoria era praticamente apenas a verificação detalhada de cada transação, sendo que conceitos sobre realização de testes e técnicas de amostragem eram desconhecidos.

Conforme observa Macdonald (*op. cit.*, pp. 192-5), o início do processo de lançamento do *Professional Project* ocorre com a criação de uma associação dos praticantes de determinada ocupação que objetiva se transformar em profissão, ou seja, a criação de um grupo ocupacional formal. De acordo com Sá (*op. cit.*, p. 18), a fim de proteger a integridade profissional, criaram-se várias associações de auditores, como por exemplo, em 1850, na Escócia, a primeira entidade que se destinava a moralizar o exercício da auditoria, seguindo-a, logo depois, algumas outras na Inglaterra e em outros países da Europa. A medida surtiu os efeitos, e voltaram os auditores a viver a grande carreira de prosperidade, protegidos como se achavam pela instituição de classe, que controlava o exercício da profissão e titulava seus associados.

As principais associações de auditores surgidas nessa fase inicial do lançamento do *Professional Project* no exterior foram:

Quadro nº 8 - Origem das principais associações de Auditores Independentes

Ano	País	Associação
1714 (*)	Alemanha	<i>Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.</i>
1880	Reino Unido	<i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales</i>
1881	França	<i>Compagnie de Experts Comptables de Paris</i>
1887	Estados Unidos	<i>American Association of Public Accountants</i>
1894	Holanda	<i>Nederlandsch Institut van Accountants</i>

FONTE: Baseado em Sá (*op. cit.*, p. 18).

(*) Data da fundação do *General Chamber of Accounts* em Berlim, que foi um dos antecessores do *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.*

Lançamento do *Professional Project* no Brasil:

O início do desenvolvimento da atividade de auditoria no Brasil começa com o Iº Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado entre 14 e 22 de julho de 1924, no Rio de Janeiro. Durante o congresso, os participantes recomendaram que fosse criada uma lei que, entre outras coisas, estabelecesse a verificação compulsória dos balanços das sociedades anônimas por contadores que fizessem parte das Câmaras de Contabilidade (CFC, 2008). Nessa primeira fase, a atividade de auditoria era claramente apenas uma das atividades que os contadores poderiam exercer.

Essa recomendação do Congresso de Contabilidade é o início do desenvolvimento *Professional Project* do auditor. Com ela, foi percebida uma tentativa de delimitação do campo profissional para a criação de uma jurisdição, ou seja, um campo de atuação, que, conforme Abbott (*op. cit.*), a determinação de uma jurisdição é um dos fatores importantes no desenvolvimento das profissões.

Ao mesmo tempo, ocorreu a chegada das empresas de auditoria internacionais no começo do século XX, que foi o momento em que houve o início do processo de formação dos auditores. Durante os anos 50, a elite dos auditores teve um papel importante no lançamento do *Professional Project*. Segundo o livro *Auditoria Registros de Uma profissão*²¹, foi durante essa época em que inúmeras transformações se processaram na sociedade e na economia do Brasil, como, v.g., a necessidade cada vez maior do mercado por transparência nas demonstrações contábeis das empresas. Assim, alguns pioneiros ligados à atividade de auditoria passaram a se organizar para colaborar com a regulamentação da atividade no Brasil e a normatização das práticas nacionais.

Em 26 de março de 1957, foi fundado o ICPB e, em 2 de janeiro de 1968, foi criado o IBAI. Os dois institutos representavam a categoria na época e, muitas vezes, com visões e posicionamento diferenciados. De acordo com Crepaldi (*op. cit.*, p. 93), apesar de a auditoria ter sido oficialmente reconhecida em 1968, por ato do BACEN, o fortalecimento da atividade, todavia, ocorreu apenas em 1972, por regulamentação do BACEN, do CFC e pela formação de um órgão nacional para a congregação e autoregulação dos profissionais, o IAIB, que surgiu da fusão do ICPB e do IBAI.

Roberto Dreyfuss²² forneceu aos editores da obra comemorativa do IBRACON o seguinte depoimento, que marca bastante a situação da época:

Não demorou para que se formassem duas correntes: uma no Rio de Janeiro e a outra em São Paulo, que foi a pioneira. Durante essa fase inicial da organização dos auditores, começou-se a legislar no Brasil sobre a necessidade de Auditoria, as coisas começaram a caminhar para uma solução legal. Eu era membro do Instituto de São Paulo, como vários outros colegas. Ai veio um fato curioso: sou economista da turma de 45, mas na realidade não estudei Economia, eu estudei Contabilidade, na Faculdade de Ciências Econômicas. Numa ocasião, fizemos um churrasco comemorativo e nesse churrasco estava presente, entre outros, um colega da turma que era diretor do Banco Central. Perguntamos a ele: 'Escuta, quando é que vocês vão regulamentar essa pendência?'. Ele disse: 'Eu não posso resolver essa pendência, porque vocês não se entendem. Tem um instituto no Rio de Janeiro, tem outro aqui em São Paulo, vocês não se dão entre vocês...É

²¹ Lançado em 2007 pelo IBRACON para comemorar os seus 35 anos de fundação.

²² Primeiro presidente do IBRACON, entre dezembro de 1972 até dezembro de 1976.

preciso que vocês se entendam primeiro para que depois a gente possa legislar sobre esse assunto. IBRACON (*op. cit.*).

O depoimento acima de Roberto Dreyfuss mostra claramente que era fundamental que as duas instituições procurassem um consenso para se unir. Conforme a obra comemorativa do IBRACON, o IAIB surgiu com um papel de extrema importância — atender à necessidade de discussão de práticas contábeis e procedimentos de auditoria e responder às exigências de um mercado de capitais que se reestruturava no país após a criação do BACEN, órgão regular do mercado na época.

Além das instituições que formaram o IBRACON, conforme Sá (*op. cit.*, p. 18), surgiram, nos anos 70, outras instituições, como o *Instituto Brasileiro de Auditores Independentes*, na Guanabara, o *Instituto de Contadores*, no Rio Grande do Sul, e outras instituições em vários estados. Essa proliferação de associações de classe caracterizou a fase inicial do *Professional Project* do auditor independente no Brasil e está relacionada não só com a extensão geográfica brasileira e com a cultura de cada região, mas também com a dificuldade em centralizar em uma única associação, interesses de diversos grupos dentro do grupo ocupacional. A existência de muitas associações de auditores com o mesmo objetivo já era vista, no Reino Unido, desde o início do século XX.

Atualmente, a atividade de auditor independente está passando por um momento difícil em que a sociedade possui dúvidas sobre sua credibilidade, pois, cada vez mais, surgem casos de empresas e investidores que tiveram grandes perdas financeiras, apesar de as empresas serem auditadas por grandes empresas internacionais de auditoria. Apenas como exemplo, Michael C. Knapp, professor da Universidade de Oklahoma, escreveu, em 2004, o livro *Contemporary Auditing Real Issues and Cases*, que contém mais de cinquenta casos sobre problemas entre profissionais de auditoria e seus clientes envolvendo diversos elementos, desde a não preocupação do auditor com o sistema de controle interno das empresas até problemas de independência e falta de ética por parte de auditores.

Qualificações: produzindo os produtores

É necessário um trabalho cultural para determinar a legitimidade de uma prática, a determinação da jurisdição por um grupo profissional e, assim, definir como será o processo de produção dos produtores, conforme afirma Larson (*op. cit.*, p. 71). Por isso os futuros indivíduos que irão se dedicar a qualquer prática precisam ser apropriadamente selecionados,

treinados e inseridos no mercado de trabalho de forma que todos tenham uma mesma postura profissional e possam ser identificados facilmente pelos seus clientes, apesar de suas diferenças pessoais inerentes. E, para que essa postura profissional única seja desenvolvida, o controle do sistema educacional deve ser bem desenvolvido, para, assim, existir uma apropriada monopolização do conhecimento profissional (MACDONALD, *op. cit.* p. 189).

Quando o grupo ocupacional possui muitos indivíduos, aqueles que se acham mais importantes e mais bem qualificados dentro do grupo podem ir contra a ideia de dividir o poder ora adquirido. Para manter tudo o que conseguiram, passam a dificultar o acesso de novos indivíduos com pouca experiência, o que cria muitos problemas em relação à criação de fronteiras do campo ocupacional. Assim, se muitos forem elegíveis, isso pode causar um desmerecimento de todos os membros perante a sociedade, o que traria dificuldade para desenvolverem uma imagem positiva e assim conseguirem vender seus serviços por preços compatíveis com que julguem necessário para alavancarem suas vidas pessoais. Ao mesmo tempo, se as condições para iniciar em uma associação forem muito difíceis e exigentes, existe a possibilidade de que os indivíduos capacitados e que possuem as habilidades mínimas para vender os serviços básicos da atividade criem associações concorrentes, ou vice-versa (*Ibid.*, pp. 192-5).

Ensino da Auditoria

De acordo com Bueno (1964, p.135, *apud* RICARDINO; CARVALHO, *op. cit.*), o ensino dos conceitos e técnicas de auditoria nos cursos superiores de Ciências Contábeis foi formalmente introduzido em nosso país por força do Decreto Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, que dispunha sobre o ensino superior de Ciências Contábeis, Econômicas e Atuariais. O Artigo 3º indicava que o curso de Ciências Contábeis teria quatro anos e que, dentre suas disciplinas, incluía-se uma denominada “Revisões e Perícia Contábil”.

Aliás, a substituição da denominação por “Auditoria”, antes chamada de “Revisões e Perícia Contábil”, deu-se ao elevado grau de xenofobia da época, segundo Ricardino e Carvalho (*op. cit.*, p. 28). Entretanto, conforme visto em nossa pesquisa, até hoje em Portugal é utilizado o termo *revisor oficial de contas*, em vez de *auditor*, para identificar as pessoas que avaliam as demonstrações contábeis de entidades públicas e privadas.

Conforme Ricardino (*op. cit.*, pp. 179-83), atualmente existe uma grande distância entre o que é sugerido pelas ISAs, *International Standards on Auditing*, e o conteúdo das

ementas de treinamento das empresas de auditoria independente e, ainda, o conteúdo dos livros didáticos sobre auditoria mais indicados pelos docentes da disciplina de auditoria. Ricardino também apresenta em seu trabalho vários indícios sobre docentes não preparados para ensinar a disciplina apropriadamente, principalmente pela falta da experiência deles com trabalhos práticos de auditoria. Ricardino finaliza seu trabalho dizendo que há um longo caminho a percorrer para solucionar tal situação e apresenta três hipóteses para solucionar o problema:

- a) Transformar a disciplina Auditoria em uma especialização a ser cursada em etapa posterior à graduação, tal qual ocorre com a residência médica, por exemplo;
- b) Aproximar, através de convênios, a academia das empresas, tal qual vem sendo praticado em países como, por exemplo, os Estados Unidos;
- c) Incentivar a produção conjunta, academia / empresa, de literatura que aborde aspectos contemporâneos, adaptados a realidade brasileira, tendo como mínimo o padrão sugerido pelas ISAs. (RICARDINO, *op. cit.*, p. 179 a 183).

O professor Ricardino acrescenta que não seria muito útil criar um curso de graduação exclusivo de auditoria. Quando indagado sobre essa questão, explica que existem assuntos que não se pode ensinar, como a inteligência para identificação de riscos, baseado em premissas históricas e pesquisas de longo prazo, que são assuntos de domínio e propriedade das empresas de auditoria independente e não das instituições de ensino. O que poderia ser ensinado são apenas técnicas básicas, como, por exemplo, a preparação de papéis de trabalho e técnicas de amostragem.

Outra maneira de incentivar uma adequada formação do profissional é a implantação do processo de educação contínua. Franco e Marra (1997) corroborando essa ideia, dizem que a educação contínua é um processo de aperfeiçoamento e atualização de conhecimentos, visando a melhorar a capacitação técnica e cultural de um profissional. O professor Antunes adiciona que a atividade de auditoria no Brasil é uma das poucas dentre as demais profissões em que os praticantes são demandados a executarem atividades anuais de educação contínua, e que isto é um diferencial importante para a atividade do auditor.

Obtenção de Prestígio na atividade de auditoria

De acordo com Larson (*op. cit.*, p. 68), o grupo ocupacional procura obter prestígio social de duas formas diferentes. A primeira forma, chamada de tradicional, é referente à aprendizagem, por meio da qual os aspirantes são treinados por membros experientes. É esperado que esse processo de aprendizagem supra todas suas necessidades básicas para tornar os aspirantes em membros qualificados dentro do grupo ocupacional. Já a outra maneira, mais moderna, é baseada na obtenção de prestígio por meio da conferência de um título, produto de um sistema formal de educação.

Apesar de, na época da formação capitalista brasileira, os jovens não se sentirem atraídos pelos cursos de comércio, o *Professional Project* brasileiro seguiu a forma mais moderna de obtenção de prestígio. Atualmente, conforme observa a Sra. Maria José de Mula Cury, os jovens ainda continuam sem interesse por exercer atividades ligadas a Contabilidade e Auditoria. O principal problema é a falta de divulgação adequada para os estudantes do ensino médio, e que estão preparando-se para escolher uma carreira. Por isso, continua a Sra. Cury, a PWC está trabalhando junto com organizações não governamentais para maior divulgação da carreira do auditor entre estudantes do Ensino Médio.

Exame de suficiência

A existência do exame de suficiência para auditores independentes no Brasil é uma prática relativamente recente, e em junho de 2010, foi realizada a 10ª edição. O exame teve uma prova de qualificação técnica geral, dedicada aqueles que querem auditar empresas sob jurisdição da CVM, e outros dois exames específicos, um para os que irão auditar empresas fiscalizadas pelo BACEN e outro aos que irão auditar empresas fiscalizadas pela SUSEP.

Segundo o edital do exame, os assuntos a ser abordados nas provas de qualificação técnica geral são:

- a) Ética Profissional;
- b) Legislação Profissional;
- c) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- d) Auditoria Contábil;
- e) Legislação Societária;
- f) Normatização da Comissão de Valores Mobiliários;
- g) Regras BMF/BOVESPA aplicáveis ao Mercado de Capitais (Novo Mercado); e

h) Língua Portuguesa Aplicada. CFC (2010).

Nas provas específicas para os candidatos que irão auditar instituições financeiras e empresas do mercado segurador, estão incluindo assuntos de Contabilidade e legislações específicas para cada um dos dois segmentos.

Segundo o Balanço Social de 2009 do Conselho Federal de Contabilidade, os últimos resultados obtidos durante os testes foram:

Tabela nº 1 - Resultado do exame de suficiência em Auditoria Independente

Ano 2009			
	Exame Geral	BACEN	SUSEP
Aprovados	220	133	47
Inscritos	766	377	122
Ano 2008			
	Exame Geral	BACEN	SUSEP
Aprovados	153	50	47
Inscritos	492	149	49

Fonte: CFC, 2010, p. 61.

Congressos de Auditoria

O primeiro congresso de auditoria independente foi realizado apenas em 2009, em São Paulo, intitulado de Iº Seminário Brasileiro de Auditoria Independente. O evento foi organizado pelo CFC e pelo IBACON, e teve com principal objetivo lançar a convergência de normas de auditoria aplicáveis ao Brasil às normas internacionais de auditoria emitidas pelo IFAC. Isso demonstra que apesar da Auditoria Independente no Brasil ter surgido há cerca de um século, apenas nos últimos anos é que os profissionais se reuniram de forma mais organizada para discutir temas relacionados exclusivamente a seus interesses.

Apesar de o Iº Seminário de Auditoria Independente ter sido realizado apenas em 2009, os congressos de auditoria interna já são mais antigos. Em 2010, *v.g.*, será realizado o XV Congresso Latino-Americano de Auditoria, sediado no Rio de Janeiro — todos os anos desde 1977 é realizado o Congresso Brasileiro de Auditoria Interna (AUDIBRA, 2010).

Em 2010, foi realizado o IIº Seminário de Auditoria Independente, no dia 9 de junho, também em São Paulo, e teve como objetivo atualizar os participantes sobre a convergência

de normas de auditoria aplicáveis ao Brasil às normas internacionais de auditoria emitidas pelo IFAC.

Indícios de Profissionalização

Segundo Macdonald (*op. cit.*, p. 197), a “produção dos produtores” e o processo de legitimização e certificação do grupo ocupacional fazem parte do esforço do grupo em controlar e estabelecer um determinado espaço na sociedade. No Brasil, isso ocorreu conforme apresentado anteriormente, o que demonstra indícios da profissionalização da atividade do auditor independente no Brasil.

Entretanto, apesar de o grupo operacional no processo de criação do *Professional Project* ter estabelecido de certa forma um campo de conhecimento, ele ainda não possui controle sobre a entrada de novos membros, pois não existem requerimentos legais, no Brasil, para impedir que pessoas sem a devida qualificação possam prestar serviços de auditoria, apenas a legislação restringe a assinatura do parecer de auditoria a contadores devidamente registrado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, e nos casos de trabalhos de auditoria em empresas sob jurisdição da CVM, BACEN e SUSEP, é obrigatório adicionalmente aprovação em exame de qualificação específico.

Unidade profissional, jurisdição, registro e conhecimento profissional

Continua Macdonald (*op. cit.*, p. 199), em seu estudo sobre a formação do *Professional Project*, que os grupos ocupacionais precisam ter unidade para se tornarem fortes, e lutarem com mais força juntos para conseguirem o reconhecimento do Estado. O objetivo dessa etapa é conseguir uma forma de estabelecer um monopólio sobre a atividade desenvolvida, sustentado pelo conhecimento que o grupo tem sobre determinado assunto. Existem diversas formas de conseguir o objetivo de sustentar um monopólio, e aumentar o *status* de uma profissão perante a sociedade, mas a melhor forma é conseguir que o Estado determine, por meio de legislações claras e objetivas, que certa atividade é de exclusividade de determinado grupo ocupacional e qual é sua jurisdição, isto é, até onde chegam os limites de sua atividade. Entretanto, continua Macdonald, não é uma missão simples convencer o Estado da necessidade e importância da criação de um monopólio, já que este geralmente não é bem visto pela sociedade, e é difícil saber até que ponto é necessário e benéfico para ela.

Macdonald (*op. cit.*, p. 201) observa que, para o estabelecimento de uma ocupação com base em conhecimento, é importante definir e isolar o tipo de conhecimento, para que, assim, possa pensar-se em formas de se restringir o acesso. No Brasil, logo no começo, a auditoria independente foi muito influenciada pela chegada das grandes empresas internacionais de auditoria, que vieram auditar os negócios de seus clientes e que se tornaram cada vez mais internacionalizados, principalmente a partir do início do século XX

No nosso país, a atividade de auditoria independente é exclusiva dos profissionais de Contabilidade, entretanto essa obrigação se limita ao responsável pela assinatura do parecer de auditoria, pois, na prática, vê-se que pessoas com outras formações acadêmicas são aceitas para exercer a atividade de auditoria — outros profissionais, tais como administradores de empresas, economistas e engenheiros. A Sra. Cury confirma essas informações. Isso não acontece em outros países. Na Argentina, por exemplo, a PWC requer que os postulantes ao cargo de auditor, sejam estudantes ou formados na carreira de contador público, não aceitando a entrada de outros profissionais na área, conforme visto no site institucional da empresa.

Não existe um diploma legal, ou seja, uma lei que estabeleça a profissão de auditor no Brasil. Entretanto o estabelecimento de uma profissão é algo que demora muito tempo, conforme exemplifica Macdonald (*op. cit.*, p. 200).

Outra diferença no processo de profissionalização, que foi notado pelo professor Luis Nelson de Carvalho em relação à atividade de auditoria independente que é praticada no Brasil e a que é praticada no exterior, é que o nosso país é muito formalista. Aqui, leva-se em consideração o que dizem as normas; no exterior, em muitos países, tão importante quanto seguir o que dizem as leis é seguir uma lógica contábil. O professor Antunes também vê que o *status* que o CPA, *Certified Public Accountant*²³, possui é muito maior que o que contadores / auditores possuem no Brasil — muito devido à diferença do tamanho do mercado mobiliário dos dois países, mas também devido ao desenvolvimento histórico das profissões em cada um deles.

Alguns monopólios e jurisdição da atividade de auditoria no Brasil existem sob forma da Resolução CVM n° 308/99, que estabelece que apenas contadores com registro na instituição possa emitir parecer de auditoria, expressando sua opinião sobre as demonstrações contábeis das sociedades anônimas. Assim, podemos considerar que existe um registro parcial

²³ Contador público americano, que também é auditor.

de auditores, que estão registrados no CNAI, pois só eles podem auditar empresas sob jurisdição da CVM, BACEN e SUSEP. Para aqueles contadores que eventualmente exercem trabalhos de auditoria²⁴ não existe um registro único, já que, em tese, todo o contador pode realizar trabalho de auditor.

Uma forma de desenvolver o conhecimento profissional, segundo professor Antunes, é a existência do controle de qualidade interno e externo do auditor. No controle de qualidade interno, antes da emissão de um parecer, o trabalho é revisado por outro sócio de auditoria. No controle de qualidade externo, os trabalhos de auditoria realizados por uma empresa de auditoria no país são revisados por outra empresa de auditoria, ou mesmo por órgãos de fiscalização de outros países, como ocorre no caso americano: o PCAOB envia representantes ao Brasil, para avaliar os trabalhos realizados pelas empresas de auditoria independente que possuem como clientes empresas com ações listadas na Bolsa de Nova Iorque.

Segundo o Balanço Social do CFC de 2009 (2010, p. 56), foi criado pelo CFC pela instrução CVM nº 308/99 o comitê administrador do programa de revisão externa de qualidade, que tem como responsabilidade a revisão entre pares e propõem-se a fomentar, no trabalho de auditoria independente ligada ao mercado de valores mobiliários, a qualidade e a excelência no cumprimento de todas as normas emanadas pelos agentes envolvidos na fiscalização e na normatização da profissão de auditoria.

5.2.3 Resultado da análise do Professional Project do Auditor Independente

O *Professional Project* do auditor independente parece inacabado, pois não existem todas as características destacadas por Larson para o estabelecimento de uma atividade como profissão, tais como podemos observar em seguida:

- **Unidade:** Organização forte para defender os interesses do grupo ocupacional, que seja formado pelos práticos da ocupação. Apesar de o IBRACON ser teoricamente o órgão que está tentando agregar todos os auditores independentes do Brasil, existem pelo menos duas questões pendentes sobre a unidade: (i) a não obrigatoriedade de o auditor independente ser membro do IBRACON para poder exercer sua atividade, o que enfraquece a entidade, tanto financeiramente como em capital intelectual, e (ii) a existência de uma divisão de poder e de

²⁴ No caso para as empresas que não fazem parte da jurisdição da CVM, BACEN e SUSEP.

responsabilidades com o CFC, por causa da qual ambas as entidades atuam como representantes dos auditores independentes.

- **Jurisdição:** Possibilidade de se autorregular e autofiscalizar e controlar os serviços que presta a seus clientes. A possibilidade da profissão se autorregular e autofiscalizar está cada vez mais distante, pois está nos planos atuais do IBRACON e do CFC criar um novo órgão para fiscalizar a atividade de auditoria independente, principalmente após a quebra da Enron em 2002, e a quebra do Lehman Brother em 2008, conforme informações disponíveis no site do IBRACON.

Também existem cada vez mais controles sendo criados pelos órgãos fiscalizadores sobre o exercício das atividades que um auditor independente pode exercer. Exemplo disso é a instrução CVM nº 381 de 2003, que dispõe sobre a divulgação pelas entidades auditadas de informações sobre a prestação de outros serviços que não sejam de auditoria independente, por seus auditores independentes. Essa instrução requer que serviços prestados com percentual maior que 5% aos serviços de auditoria sejam divulgados e ainda requer que o auditor independente declare os motivos pelos quais a prestação de tais serviços não afeta sua independência e objetividade.

- **Controle novos entrantes:** Se indivíduos sem qualificação ou com qualificações outras, que não a de auditores, puderem ser considerados como profissionais de auditoria, sem passarem por todo um processo adequado de seleção e treinamento, então essa atividade não poderia ser considerada uma profissão, e sim deveria ser denominada *ocupação*. Se em um determinado dia o indivíduo não atua como auditor e, no outro dia, ele começa a atuar na área, é sinal de que essa atividade não é uma profissão e sim uma ocupação, conforme reza a Sociologia das Profissões.

No caso do auditor independente, existem exames para novos entrantes que queiram auditar empresas de grande porte (fiscalizadas pela CVM), instituições financeiras e empresas do ramo segurador, entretanto nada impede que um profissional formado em Contabilidade, possa exercer, ao mesmo tempo, a profissão de contador e a atividade de auditor. Além disso, é uma prática de conhecimento público a contratação pelas empresas de auditoria independente no Brasil realizada por indivíduos que ainda são estudantes — de Administração de Empresas, Contabilidade, Economia e Engenharia — para exercer o cargo de auditores *trainees*.

- **Registro:** Cadastro de profissionais aptos a realizar a tarefa de auditoria independente. Apesar de ser exigido pela CVM, BACEN e SUSEP, o CFC ainda não regula o assunto para trabalhos de auditorias realizados para empresas de médio e pequeno porte, assim não existe um completo controle sobre novos entrantes, pois, em teoria, todo contador é um auditor. O exame de suficiência existente para auditor independente é parcial e se restringe apenas aqueles responsáveis por assinar os pareceres das empresas que estão sob jurisdição da CVM, BACEN e SUSEP.

- **Monopólio:** Existência de leis que restrinjam a execução de certa atividade a determinado grupo ocupacional. As leis existentes privam a função de auditor, ou seja, regulam a reserva da atividade a contadores, logo não existe um monopólio da atividade de auditor — qualquer contador, em tese, pode exercer essa atividade, desde que siga as regras emanadas pelo CFC e, nos casos de empresas sob jurisdição da CVM, BACEN e SUSEP, tenha sido aprovado pelos respectivos exames de suficiência e siga eventuais determinações específicas. A lei também se refere à pessoa que assina o parecer de auditoria, pois o que vemos, na realidade, é que, além de contadores, existem administradores, economistas e engenheiros exercendo a atividade de auditoria.

Além do monopólio legal, existe o monopólio do conhecimento profissional, que envolve o controle do sistema educacional e está relacionado com o desenvolvimento e com a definição do conhecimento profissional. Nesse caso, não existe uma forma de controle, pois o conhecimento está espalhado em diversas profissões, e não centralizado na figura do auditor independente.

Quadro nº 9 - Resumo do *Professional Project* do Auditor Independente

Característica	Situação encontrada
Unidade	Existe uma divisão entre IBRACON e CFC, pois os dois organismos representam os auditores
Jurisdição	Está sendo planejada a criação de um órgão para fiscalizar a atividade de auditoria
Novos entrantes	Existe exame de qualificação apenas para os responsáveis pelo trabalho de auditoria
Registro	Necessário apenas para os que realizam auditorias em empresas sob jurisdição da CVM, BACEN e SUSEP
Monopólio	Apenas para os que realizam auditorias em empresas sob jurisdição da CVM, BACEN e SUSEP

FONTE: Elaborado pelo autor.

5.2.4. A institucionalização da atividade do auditor independente sob o ponto de vista dos advogados

Com o objetivo de ampliar o debate sobre o processo de profissionalização da carreira do auditor independente, por meio de indicação do professor Luis Nelson de Carvalho, foi obtida a opinião do Sr. Paulo Cezar Aragão²⁵, Perguntou-se ao entrevistado sua opinião sobre o estágio de profissionalização da atividade objeto desse estudo sob o ponto de vista dos advogados. Em resposta, resumidamente, o entrevistado destacou os seguintes pontos:

a) A atividade seria uma profissão se tivesse um corpo de regras e princípios, técnicos e legais, com uma distinção passível de ser estabelecida com a profissão do contabilista, e não uma adição;

b) Seria, ainda na perspectiva lógica, uma profissão se o auditor pudesse não exercer a Contabilidade como profissão não por não ser autorizado legalmente, mas por não ter competência técnica;

c) Outras características necessárias seriam a existência de um órgão de registro e fiscalização, um sistema de habilitação e um conjunto de normas sobre o exercício da profissão (código de ética) distintos daqueles da profissão de contador;

d) Para uma atividade ser uma profissão, é preciso verificar se uma atividade se faz mais bem exercida por ser considerada uma profissão, em benefício da sociedade como um todo, em razão de uma maior especificidade dos conhecimentos transmitidos e da experiência adquirida;

e) Se existir uma troca dos conhecimentos entre a atividade A, pelos conhecimentos da atividade B, e a falta de A não atrapalha a qualidade do trabalho do profissional habilitado em B, e até permite uma melhor formação, temos potencialmente uma nova profissão. Se, porém, toda a gama de conhecimento de A é necessária para que os conhecimentos de B sejam adquiridos – e aplicados na prática – de forma adequada, não temos uma profissão distinta, mas uma formação adicional, ou seja, uma especialização.

f) Um ponto para se verificar é se, ao se dizer que a atividade de auditoria é uma profissão, esse novo profissional passará a usar mais adequadamente e vorazmente os princípios da ciência que professa, de forma tão diferentes daqueles de um contador.

²⁵ É sócio do escritório de advocacia BARBOSA, MÜSSNICH & ARAGÃO ADVOGADOS.

Baseado nas observações feitas pelo Sr. Paulo Cezar Aragão acima, foram verificados durante a execução deste trabalho, alguns pontos que confirmam ou complementam sua opinião:

a) A partir de 2010, o IFAC lançou novas regras para serem seguidas por todos os auditores — o CFC, em parceria com o IBRACON, já fez as traduções e já aprovou as regulamentações. O ano de 2010, será importantíssimo para se verificar se a aplicação dessas novas normas trará benefícios para a atividade do auditor independente ou se será apenas uma adição às normas de auditoria já existentes.

b) Existem muitas atividades que um contador exerce e que não necessariamente um auditor com formação em Ciências Contábeis poderia exercer com a mesma maestria. Dentre elas, destacamos as atividades de abertura e encerramento de empresas, e o preenchimento e envio de informações contábeis e fiscais aos órgãos governamentais. Entretanto, para um melhor entendimento da questão, seria necessário um estudo empírico.

c) A existência de um órgão de registro é apenas parcial, e é referente ao CNAI, mas ele não abrange todos os profissionais de Contabilidade que exercem a atividade de Auditoria, e sim apenas aqueles que possuem o desejo de auditar empresas sob jurisdição da CVM, BACEN e SUSEP. Não existe ainda um órgão de fiscalização das atividades do auditor independente no Brasil, mas está em estudo pelo CFC e IBRACON a criação de um órgão, nos mesmos moldes do *PCAOB* americano, para fiscalizar as atividades de auditoria independente. O sistema de habilitação é parcial, e é representado pelo exame de suficiência do CFC / IBRACON, que é aplicado para os contadores que querem ser responsáveis por trabalhos de auditoria em empresas sob jurisdição da CVM, BACEN e SUSEP. Segundo informações do livro *Auditoria Registros de uma profissão*, existe um código de ética emitido pelo IBRACON, que é o órgão de classe que teoricamente representa os auditores independentes.

d) Não é possível determinar, sem um estudo empírico, os benefícios da especialização do auditor, caso ela fosse considerada uma profissão separada do contador;

e) Na prática do dia a dia, vemos que boa parte das pessoas que atuam como auditores independentes não tem formação de contador, conforme visto no estudo de Ricardino (*op. cit.*). Acerca dessa questão, a Sra. Cury afirma que todo o conhecimento contábil de que os auditores independentes precisam é provido basicamente pelos treinamentos das próprias empresas de auditoria independente. O conhecimento fornecido pela empresas vai além de conhecimentos contábeis: incluem também conhecimentos de Risco, Estatística, Direito, entre

outros. O que se vê, na prática, é que grande parte dos auditores só cursam Ciências Contábeis por pressão das empresas de auditoria independente, que, por questões operacionais, querem que o maior número possível de seus auditores seja formado em Ciências Contábeis.

f) Para se ter uma melhor visão sobre este aspecto, é necessária a realização de um estudo empírico.

Quadro nº 10 - Resumo da profissionalização do Auditor Independente

Ideia	Descrição
Corpo de regras e princípios	Em processo de implantação pelo IFAC e pelo CFC / IBRACON no Brasil
Perspectiva Lógica	É necessário um estudo empírico para chegar a uma conclusão
Órgão de registro e fiscalização	Existe parcialmente
Atividade mais bem exercida	É necessário um estudo empírico para chegar a uma conclusão
Troca de conhecimentos entre atividades	O arcabouço de conhecimento contábil e do conhecimento de auditoria não é necessariamente o mesmo, conforme mostrado na figura 4, abaixo
Uso mais adequado da ciência que professa	É necessário um estudo empírico para chegar a uma conclusão

FONTE: Elaborado pelo autor.

A figura seguinte demonstra que Auditoria não é apenas uma adição à Contabilidade, pois, para ela ser executada, ela utiliza de outros conhecimentos que não se esgotam na Contabilidade, e estendem-se por partes de Controle Interno e Risco, Tecnologia da Informação, Estatística e Direto Tributário, Civil e Trabalhista entre outros. A figura propositadamente não inclui todo o conhecimento contábil dentro do conhecimento de auditoria, pois, conforme apresentado no trabalho, esse conhecimento não é necessário integralmente.

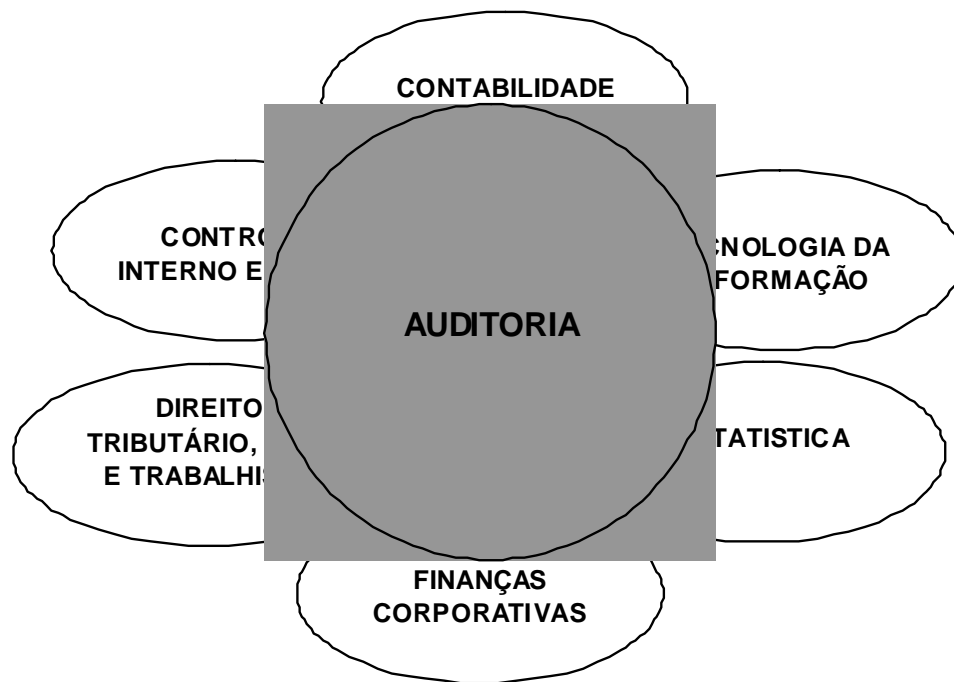


Figura nº 4 – Conhecimento de Auditoria
 FONTE: Elaborado pelo autor.

5.3. Resumo do resultado das entrevistas

Durante a execução deste trabalho, foram realizadas 7 entrevistas com alguns professores e profissionais com profundos conhecimentos em auditoria. Nelas, buscou-se obter uma resposta sobre o que eles pensam sobre o processo de profissionalização da atividade de auditoria independente. As entrevistas (realizadas em maio e junho de 2010) foram gravadas utilizando-se gravador digital sempre que possível. Algumas entrevistas não foram gravadas com o objetivo de evitar que fosse perdida a naturalidade das respostas, conforme opinião do pesquisador ou do entrevistado. A técnica empregada para análise das entrevistas foi a análise de conteúdo desenvolvida por Bardin.

Além do objetivo principal das entrevistas citado acima, buscou-se obter informações sobre o processo de desenvolvimento da auditoria, a regulamentação, a seleção de novos entrantes, as diferenças entre a auditoria praticada no Brasil e a praticada no exterior, o papel da auditoria no futuro e seu relacionamento com a sociedade.

Nem todos os entrevistados falaram sobre os mesmos assuntos, pois foram enfatizados nas entrevistas semi-estruturadas, os assuntos sobre os quais cada um possui mais conhecimento e poderia da melhor forma contribuir para este trabalho. No Quadro 11, estão

relacionados os entrevistados, identificando-se sua posição na instituição e a instituição que representam. A íntegra de cada entrevista está nos apêndices deste trabalho.

Quadro nº 11 - Composição da amostra qualitativa

ENTREVISTA	ENTREVISTADO (*)	POSIÇÃO NA INSTITUIÇÃO	NOME DA INSTITUIÇÃO	DATA E HORA DA ENTREVISTA
1	LNGC	PROFESSOR	USP	12/05/10 – 20h00
2	AARF	PROFESSOR	PUC-SP	20/05/10 – 10h30
3	JA	PROFESSOR	USP	24/05/10 – 11h15
4	PCA	SÓCIO	BARBOSA, MÜSSNICH & ARAGÃO ADVOGADOS	19/05/10 – (**)
5	MJMC	SÓCIA	PWC	21/05/10 – 15h00
6	CRB	DIRETOR	CRC-SP	07/06/10 – (**)
7	ASU	ESPECIALISTA	ITAÚ UNIBANCO / FEBRABAN	10/06/10 – 16h30

FONTE: Elaborado pelo autor.

(*) Iniciais do nome dos entrevistados, o nome completo do entrevistado está no capítulo 3, que trata dos procedimentos metodológicos.

(**) Algumas entrevistas foram realizadas por e-mail, devido a falta de disponibilidade do entrevistado em se reunir com o pesquisador.

Para melhor desenvolvimento e compreensão da análise qualitativa efetuada por intermédio da análise de conteúdo, ela foi dividida em cinco fases, as quais são descritas a seguir.

1ª Fase: Identificação de palavras e expressões mais utilizadas

Nesta fase foram selecionados os principais pontos abordados e ideias transmitidas pelos entrevistados. Esta identificação foi preparada após a leitura do material resultante das transcrições das entrevistas gravadas ou respondidas via correio eletrônico. Efetuou-se, então, a contagem das palavras e expressões mais utilizadas, conforme Tabela número 2.

Tabela nº 2 - Frequência de palavras e expressões mais citadas nas entrevistas

Expressão Utilizada	1	2	3	4	5	6	7	Total
Auditoria, auditores	17	18	28	12	9	9	30	123
Contabilidade, contadores	3	1	16	19	13	8	12	72
Profissão, profissionais	1	3	11	9	23	10	6	63
Nome dos órgãos reguladores	13		18	3		1		35
Risco, falhas, perdas, problema, erro	7	5	4	2	1		8	27
Controle			3				18	21
Examinar, identificar, verificar, revisar, testar	3	1	5				5	14
Especialização			1	4	6		1	12
Exterior, estrangeiro, internacional	2		3	4			3	12
Computador, Informática, Tecnologia, Software	3	3	2	1			2	11

Curso, ensino, conhecimento, faculdade		7	2	1			1	11
Regras, pronunciamentos contábeis	2		3		2		4	11
Brasil	2		1	1	1	1	4	10
Legislação, lei, norma	3		4	1		2		10
Competência, conhecimento	2				6		1	9
Direito, advogado			1	2	3		1	7
Fraude		3			1		3	7
Sociedade	1				2		3	6
Amostra, amostragem	1	3					1	5
IFRS, SOX	1						4	5
Regulação	1		1			2	1	5

FONTE: Elaborado pelo autor.

Os dados constantes da tabela acima foram úteis para que fossem desenvolvidos os indicadores com os principais pensamentos dos entrevistados sobre o processo de profissionalização da atividade exercida pelo auditor independente. Como cada entrevistado possui uma especialidade diferenciada, nem todos falaram exatamente sobre os mesmos tópicos, mas todas as entrevistas foram norteadas para que o objetivo do trabalho fosse alcançado.

Em seguida, foi elaborada a matriz de pontos-chaves *versus* pergunta, conforme apêndice IX, na qual é apresentada a opinião dos entrevistados sobre determinados temas.

2ª Fase: Formação das Unidades de Significado

Nessa etapa, procurou-se identificar os elementos intermediários da análise, chamados *unidades de significado*. A partir da matriz de pontos-chaves *versus* pergunta, foi preparada a matriz de unidades de significado. Baseado nos principais pensamentos dos entrevistados, e na frequência que foram sendo citados durante as entrevistas, foi preparada essa matriz, baseada na similaridade das respostas dadas pelos entrevistados. No total, foi possível identificar 15 unidades de significados localizados na matriz de unidades de significado, que estão apresentadas no Apêndice J.

3ª Fase: Formação das Categorias

Nessa fase, as unidades de significado foram reunidas para se criar uma matriz de categorias. As categorias são rubricas ou classes, que reúnem um grupo de elementos (unidades de registro) sob um título genérico, em função das características comuns desses elementos (BARDIN, *op. cit.*). Para a preparação das categorias, foram observadas as unidades de significados que possuíam ideias semelhantes, as quais foram reunidas em

grandes grupos de ideias — as categorias. Foram identificadas 5 categorias, que estão dispostas no quadro 12, abaixo:

Quadro nº 12 - Categorias criadas em função das Unidades de Significado identificadas nas entrevistas realizadas

Categoria	Unidades de Significado
C1 – Desenvolvimento da Auditoria	US1 – Evolução da Auditoria US2 – Ensino da Auditoria US10 – Impacto da Tecnologia da Informação US11 – Corpo de regras, regulação e legislação
C2 – Relacionamentos do Auditor	US6 – Relação entre Auditoria e Contabilidade US7 – Relação entre Auditoria e Órgãos Reguladores US12 – Relacionamento com outras profissões
C3 – Tendências para a atividade de auditoria	US4 – Futuro do papel do auditor US5 – Opinião sobre a profissionalização US9 – Profissão ou Especialização US15 – IFRS e SOX
C4 – Diferença da auditoria no Brasil e no Exterior	US3 – Diferença da auditoria no Brasil e no Exterior
C5 – Papel do auditor	US8 – Análise de riscos US13 – Investigação de fraudes US14 – Expectativas da sociedade

FONTE: Elaborado pelo autor.

4ª Fase: Sumarização dos conceitos – Análise dos resultados

Nessa etapa, é feita a sumarização dos conceitos obtidos durante as entrevistas e a comparação com os elementos identificados no referencial teórico estudado. Segue, na sequência, a apresentação e análise das 5 categorias elaboradas na 3º FASE.

Categoria 1 – Desenvolvimento da Auditoria – foi formada pelas seguintes unidades de significado:

US1 – Evolução da Auditoria

US2 – Ensino da Auditoria

US10 – Impacto da Tecnologia da Informação

US11 – Corpo de regras, regulação e legislação

Essa categoria indica que a atividade do auditor independente está em processo de desenvolvimento acentuado, pois isso é percebido em diversas frentes, tanto pelo avanço que atividade deu a partir da evolução dos processos informatizados quanto pela criação de regulações e regras mais específicas sobre auditoria. Apenas no quesito *ensino da auditoria* a

atividade precisa de um maior desenvolvimento. Abaixo, estão exemplos do que foi notado pelos entrevistados:

Entrevistado 2: “O que é ensinado atualmente na faculdade não é suficiente”;

Entrevistado 7: “[...] antes não existia sistema, computador, o foco em controle interno, relevância, aconteceu no século XX”.

Categoria 2 – Relacionamentos do auditor – foi formada pelas seguintes unidades de significado:

US6 – Relação entre Auditoria e Contabilidade

US7 – Relação entre Auditoria e Órgãos Reguladores

US12 – Relacionamento com outras profissões

Essa categoria mostra como é o relacionamento dos auditores com outras profissões e com os órgãos de supervisão. Esse relacionamento é muito importante, pois, conforme diz Macdonald (*op. cit.*, p. 187), é preciso: “[...] reter mercado, e se envolver com competidores e se acomodar com seus rivais.”. Os entrevistados também percebem que esse relacionamento é importante, principalmente na estreita relação que existe entre o auditor e o contador:

Entrevistado 4: “Auditor é uma profissão sim, mas totalmente vinculado ao contador.”

Entrevistado 3: “O CFC regula as atividades contábeis, tem o perito, o auditor, o *controller*, o contador, o técnico e faz distinções entre eles.”

Categoria 3 – Tendências para a atividade de Auditoria – foi formada pelas seguintes unidades de significado:

US4 – Futuro do papel do auditor

US5 – Opinião sobre a profissionalização

US9 – Profissão ou Especialização

US15 – IFRS e SOX

Esta categoria mostra a opinião dos entrevistados sobre o que vai acontecer com o futuro da atividade do auditor, para saber se a atividade é uma profissão, ou caso não seja, em suas opiniões, se está em processo de profissionalização, conforme indícios mostrados abaixo:

Entrevistado 7: “A SOX valorizou muito mais a profissão do auditor, não é uma ocupação, é sim uma profissão qualificada, muito mais importante hoje do que antes”;

Entrevistado 5: “Para não dar a impressão de que não vejo nenhum indício de profissionalização, não posso deixar de destacar o óbvio, ou seja, a presença mundial de sociedades de auditores [...]”.

Categoria 4 – Diferenças de auditoria no Brasil e no Exterior – foi formada pela unidade de significado abaixo:

US3 – Diferença da auditoria no Brasil e no Exterior

Os entrevistados, de forma geral, são unânimes em dizer que a atividade de auditoria tem um maior *status* no exterior do que no Brasil, e isso parece que tem diversas explicações, como as exemplificadas abaixo:

Entrevistado 3: “[...] muito devido ao tamanho do mercado mobiliário dos países, mas também devido ao desenvolvimento histórico das profissões”;

Entrevistado 1: “No exterior é tão importante confrontar a operação com um princípio contábil, tanto quanto seguir o que diz a legislação, o importante é seguir uma lógica contábil, que é o que traz mais *status* a uma atividade”.

Categoria 5 – Papel do auditor – foi formada pelas seguintes unidades de significado:

US8 – Análise de riscos

US13 – Investigação de fraudes

US14 – Expectativas da sociedade

O papel do auditor independente, no futuro, é muito importante para aqueles que se dedicam à auditoria. Esse papel passa, atualmente, pela análise de riscos e a possibilidade de investigação de fraudes. Apesar da expectativa da sociedade de que os auditores identifiquem fraudes, parece que essa premissa não está no rol de tarefas que os auditores estão dispostos a seguir, conforme opinião de alguns entrevistados:

Entrevistado 7: “[...] não tem como ele assegurar que tudo está certo, mas é isto que a sociedade espera do auditor, mas não está na atividade do auditor ser um exímio identificador de fraudes”;

Entrevistado 2: “[...] existiam muitos riscos que as empresas e seus auditores não mapeavam como riscos econômicos, religiosos, políticos, de tecnologia [...]”.

5ª Fase: Descrição dos modelos e relações – Interpretação dos resultados

Nessa última etapa, estão demonstrados os resultados mais importantes que foram obtidos pelo estudo baseado na opinião dos entrevistados, que são profissionais e / ou pesquisadores contábeis com profundos conhecimentos no ramo da auditoria independente. E essa análise foi baseada na análise de conteúdo desenvolvida por Bardin.

A conclusão a que se chega com as entrevistas está sumarizada no modelo demonstrado na figura 5, que segue:



Figura nº 5 – Modelo decorrente da análise qualitativa

FONTE: Elaborado pelo autor.

5.3.1. Explicação do Modelo Decorrente da Análise Qualitativa

O modelo foi dividido em 3 partes, que são os pontos de melhoria, as formas de apoio ao objetivo de profissionalização e os objetivos finais da auditoria.

Os pontos de melhoria indicam quais são os aspectos em que a atividade de auditoria independente precisa melhorar e com que deve se preocupar para que possa conseguir tornar-se uma profissão. As formas de apoio ao objetivo de profissionalização indicam quais são as principais ferramentas que estão ajudando o processo de profissionalização atual. E os objetivos finais da auditoria demonstram os motivos que, caso sejam alcançados, podem levar à atividade de auditoria ao *status* de profissão.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo foi realizado tendo como objetivo principal dar resposta ao seguinte problema de pesquisa: **Como a especialização de auditor independente se institucionalizou e delimitou seu campo de atuação no Brasil e se está ou não no caminho de se transformar de especialização contábil em profissão autônoma?** A busca desse entendimento levou às seguintes subquestões, que são os objetivos específicos do trabalho:

- Como a especialização de auditor independente se implantou e delimitou seu espaço de atuação?
- Por que essa implantação e a evolução que se seguiu aconteceram de uma determinada maneira?
- Qual é o papel do auditor independente hoje e qual é sua contribuição para a sociedade?
- A atividade de auditoria está no caminho de se transformar de uma especialização em uma profissão autônoma?

Para a obtenção de uma resposta a essas indagações, foi realizada a revisão histórica do desenvolvimento da carreira do auditor independente e dos conceitos da Sociologia das Profissões e foi preparada uma análise do *Professional Project* do auditor independente, baseado no modelo desenvolvido por Larson (*op. cit.*). Além disso, foram realizadas diversas entrevistas com professores e profissionais especializados em auditoria independente, as quais foram analisadas pela perspectiva da análise de conteúdo, desenvolvida por Bardin (*op. cit.*).

Os resultados obtidos pela presente pesquisa indicaram que o processo de profissionalização do auditor independente ainda não atende a todos os requisitos para ser considerada uma profissão plena, mas já possui a maioria deles. Para se tornar uma profissão de fato, ainda existem alguns passos que precisam ser cumpridos conforme apresentados no capítulo 5.

O **primeiro objetivo específico** da pesquisa (implantação e delimitação do auditor independente) foi encaminhado por meio da revisão histórica efetuada, que demonstrou que, apesar do longo caminho já percorrido, ainda existe certo desconforto da sociedade em relação

às falhas que culminaram na quebra de grandes empresas, como Enron e Lehman Brother. Já a delimitação do seu espaço na sociedade ainda está em processo de consolidação, pois, como no Brasil todo o auditor independente é também contador, existe certa mistura entre os dois papéis, já que muitos contadores se julgam capazes de serem auditores.

O **segundo objetivo específico** (maneira da implantação e evolução do auditor independente) foi encaminhado por meio do confronto dos conceitos da Sociologia das Profissões com os principais aspectos da atividade desempenhada pelo auditor independente, e observou-se que houve um tempo em que as carreiras de auditor e contador estavam bastante relacionadas, mas, hoje, só os conhecimentos contábeis não são suficientes ao auditor, visto que o auditor independente também precisa de conhecimentos em tecnologia da informação, estatística, finanças corporativas, direito, controle interno e risco, que não são da mesma forma necessários ao profissional contábil.

O **terceiro objetivo específico** (papel hoje e contribuição para a sociedade) foi encaminhado, por meio da análise histórica e das entrevistas realizadas, cujos resultados sugerem que o papel do auditor perante a sociedade é o de garantir que as demonstrações contábeis das empresas sejam confiáveis e que os investidores, credores, fisco, fornecedores e demais *stakeholders* possam tomar decisões adequadas, como, por exemplo, os investidores possam aplicar seus recursos financeiros em determinadas empresas tendo a real noção do risco que estão correndo. Segundo a percepção do pesquisador e dos professores e profissionais entrevistados, a contribuição que o auditor independente pode dar à sociedade é a de garantir, com razoável certeza, que, dentro de um cenário estável, no qual não exista má fé dos administradores da empresa, as informações relevantes apresentadas nas demonstrações contábeis reflitam a real posição financeira da empresa, permitindo que os investidores e demais *stakeholders* possam tomar suas decisões de forma segura.

O **quarto objetivo específico** (transformação de especialização em profissão autônoma) foi encaminhado por meio da aplicação do modelo de *Professional Project* para o auditor independente, elaborado por Larson (*op. cit.*). Com aplicação desse conceito, verificou-se que a atividade de auditor independente possui praticamente todos os requisitos de uma profissão, mas também que aqueles exercendo a atividade de auditoria, e que são contadores de formação, não querem ver a atividade se transformar em uma profissão

autônoma. Preferem, em verdade, que continue sendo apenas uma especialização dentro do rol de atividades exercidas pelo contador.

A **contribuição prática** da presente pesquisa refere-se à formação do auditor independente. Percebeu-se que (i) as universidades atualmente não estão formando os alunos para serem futuros auditores, e que (ii) as empresas de auditoria precisam prover outros conhecimentos aos seus colaboradores, para que eles possam exercer seu papel de auditor adequadamente. Outra contribuição foi a percepção das diferenças existentes entre a atividade de auditoria realizada no Brasil e a realizada no exterior, as quais são importantes para o desenvolvimento da carreira do auditor independente no Brasil. Em nosso país, por exemplo, é muito mais importante seguir o que diz a lei do que seguir os princípios contábeis de Contabilidade, no exterior, em muitos países, tão importante quanto seguir o que diz as leis é seguir uma lógica contábil.

Em relação à **contribuição metodológica**, este estudo utilizou duas metodologias bastante adequadas para que o objetivo da pesquisa fosse cumprido. A primeira foi a aplicação do conceito de *Professional Project*, desenvolvido por Larson (*op. cit.*), e a segunda foi a análise de conteúdo desenvolvida por Bardin (*op. cit.*), a qual foi aplicada para resumir as informações obtidas com os professores e profissionais entrevistados. Com sua utilização, foi possível chegar a uma conclusão adequada sobre os fatos observados e analisados durante o trabalho.

Com respeito à **contribuição teórica**, que é muito importante para o desenvolvimento da pesquisa científica, buscou-se pesquisar autores que estudaram a Sociologia das Profissões e a aplicam na prática. Tomou-se por base o estudo preparado por Macdonald (*op. cit.*), no qual a autora fez uma ampla descrição sobre conceitos da Sociologia das Profissões e os aplicou na prática, durante a análise feita do *Professional Project* do contador na Inglaterra.

Os resultados e os fatos descritos neste trabalho foram baseados em de fontes bibliográficas e na opinião de certos professores e profissionais que possuem extensa experiência no ramo da auditoria independente. Entretanto a opinião deles não possui valor estatístico e não pode ser generalizada e estendida para que se possa chegar à conclusão de que representam a opinião da sociedade sobre o papel presente e futuro do auditor

independente. Apesar dessa ressalva, os resultados aqui apresentados podem ser utilizados por empresas de auditoria e universidades que se dediquem ao ensino da auditoria independente como uma forma adicional para a percepção do real papel do auditor na sociedade. Além disso, o presente estudo indica a direção para se encontrar formas de melhoria do papel do auditor independente.

Dessa forma, considera-se que o trabalho foi preparado de forma adequada, visto que o problema de pesquisa foi respondido de forma satisfatória, e o objetivo geral, juntamente com as subquestões específicas que complementaram o objetivo geral, foram alcançados. Conforme visto no Capítulo 1, para o problema de pesquisa estabelecido e as subquestões específicas não existem indicações preconcebidas, uma vez que não se buscou aqui relações de causa e efeito, não sendo necessária a concepção de nenhuma hipótese de pesquisa.

Ao final deste estudo, recomenda-se que ele seja continuado, por meio de pesquisas complementares. Espera-se que possa ser realizados a preparação e o envio de um questionário-padrão a um determinado número de profissionais especializados em auditoria independente, para que se possa confirmar ou não, em bases estatísticas, se a conclusão a que o trabalho chegou, baseado na análise da Sociologia das Profissões, coincide ou não com a opinião de uma amostra estatística de profissionais que trabalham com auditoria independente. Outra sugestão é a realização de um intercâmbio com pesquisadores contábeis de outros países, para que seja confrontado o *Professional Project* do auditor independente do Brasil com o de outros países. Assim, é seja possível descobrir as melhores práticas realizadas em cada país e traçar uma maneira para que essas melhores práticas possam ser difundidas em todo o mundo.

REFERÊNCIAS

ABBOTT, A. *The system of professions: an essay on the division of expert labor*. Chicago: The University of Chicago Press, 1988.

ALMEIDA, B.J.M. Auditoria e Sociedade: O diálogo necessário. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 34, pp. 80-96, jan.-abr. 2004.

ALMEIDA, M.C. **Auditoria**: Um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

AMORIM, H. Prática Política, qualificações profissionais e trabalho imaterial hoje. **Revista de Sociologia e Política**, São Paulo, v. 17, n. 33, pp. 175-85, Jun. 2009.

ANDRADE, G. A. Seminário sobre o status da Convergência: Harmonização das Normas Contábeis no Brasil, 15/10/05, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, 2005.

ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTUNES, J. – **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

ATTIE, W. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AUDIT Profile: The Federal Republic of Germany. **International Journal of Government Auditing**. Berlin, 1989.

ÁVILA, N. *Manual de Sociologia e de las Profissões*. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2008.

BARBOSA, M. L. As profissões no Brasil e sua sociologia. **Dados – Revista de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 46, n. 3, 2003.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2004.

BDO. **BDO History**. Disponível em < <http://www.bdo.com/about/history.aspx>>. Acesso em: 23 ago. 2009.

BOURDONCLE, R. *La professionalisation des enseignants: les limites d'un mythe*. **Revue Française de Pédagogie**. Paris, v. 105, pp. 83-119, 1993.

BOYNTON, W; JOHNSON, R; KELL, W. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRANTE, T. *Sociological Approaches to the Professions. Acta Sociologica* (Taylor & Francis Ltd), Uppsala, v. 31, pp. 119-42, 1988.

BRASIL. Lei Ordinária nº 12.249, de 11/06/2010. **Presidência da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/_leis2010.htm>. Acesso em 30 set. 2010.

_____. Decreto Lei nº 2.627, de 26/09/1940. **Presidência da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2627.htm>. Acesso em 10 out. 2010.

BRASIL pode ter órgão de supervisão. **Valor Econômico**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4460>>. Acesso em 03 mar. 2010.

BRASSEAU, J.H; EDWARDS J.D. *Reading in auditing*. 3 ed. Cincinnati: South Western, 1973.

CALVO, L.C. *Curso de Auditoría Contable*. Madrid: Ediciones Pirámide, 2001.

CANCIAN, R. **Blumer e o estudo das interações sociais**. Universo On Line, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://educacao.uol.com.br/sociologia/interacionismo-simbolico-fundamentos.jhtm>>. Acesso em: 02 nov. 2009.

CAPES. **Relação de Cursos em Administração, Ciências Contábeis e Turismo**. Disponível em: <http://conteudoweb.capes.gov.br/conteudoweb/ProjetoRelacaoCursosServlet?acao=pesquisar&codigoArea=60200006&descricaoArea=CI%C3%26%23131%3B%26%23138%3BNCIAS+SOCIAIS+APLICADAS+&descricaoAreaConhecimento=ADMINISTRA%C3%26%23135%3B%26%23131%3BO&descricaoAreaAvaliacao=ADMINISTRA%C3%26%23135%3B%26%23131%3BO%2C+CI%C3%26%23138%3BNCIAS+CONT%C3%81BEIS+E+TURISMO>>. Acesso em: 24 nov. 2009.

COELHO, E. C. **As profissões imperiais: medicina, engenharia e advocacia no Rio de Janeiro. 1822 – 1930**. Rio de Janeiro: Record, 1999.

COLLIS, J; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Balço Social do CFC 2009**. Brasília, 2010.

_____. **História dos Congressos Brasileiros de Contabilidade**. Brasília, 2008.

_____. **Edital CFC/CAE n. 28/2010**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Edital_Exame_10_2010.pdf>. Acessado em: 15 mai. 2010.

CREPALDI, S.A. **Auditoria Contábil Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **História.** Disponível em <http://www.deloitte.com/view/pt_BR/br/nossaempresa/historia/article/168a8d21091fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm>. Acesso em: 23 ago. 2009.

DINIZ, MARLI. **Os donos do Saber:** profissões e monopólios profissionais. Rio de Janeiro: Revan, 2001.

DUBAR, C.; TRIPIER, P. *Sociologie des professions*. 2ème ed. Paris: Armand Collin, 2005.

EDUCAEDU BRASIL. Disponível em: <<http://www.educaedu-brasil.com/auditoria-financeira>>. Acesso em: 16 dez. 09.

ERNST & YOUNG. **Nossa História.** Disponível em < <http://www.ey.com/BR/pt/About-us/Our-history>>. Acesso em: 23 ago. 2009.

FREIDSON, E. **Renascimento do profissionalismo:** teoria, profecia e política. São Paulo: Edusp, 1988.

FARIA, Ernesto. **Dicionário Escolar Latino-Português.** Rio de Janeiro: MEC, 1962.

FRANCO H; MARRA, E. Cursos de Pós-Graduação, Educação Profissional Continuada e Valorização da Profissão Contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade.** São Paulo, XXVI no 103, 1997.

GALBRAITH, J. K. **O novo estado industrial.** São Paulo: Abril S. A. Cultural e Industrial, 1982.

GONÇALVES, C. M. **Análise sociológica das profissões:** principais eixos de desenvolvimento. Biblioteca Digital da Universidade do Porto. Porto, 2007. Disponível em: <<http://ler.letras.up.pt/uploads/ficheiros/5512.pdf>>. Acesso em 07 set. 2009.

HOBSON, J. A. **A Evolução do capitalismo moderno.** São Paulo: Abril Cultural, 1983.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa.** 4. ed. São Paulo, SP, 2009. Disponível em: < <http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>>. Acesso em: 03 fev. 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DOS AUDITORES INDEPENDENTES – IBRACON. **Auditoria Registros de uma Profissão.** São Paulo, 2007.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – AUDIBRA: Disponível em: < <http://www.conbrai.com.br/2009/website/default.asp> >. Acesso em: 14 mar.2010.

_____. **Curso Preparatório para CIA – Certified Internal Auditor.** São Paulo, 2005.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Publications.** Disponível em <<http://web.ifac.org/publications/international-accounting-education-standards-board>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

JINHUA, L. *The History of Audit in China*. Beijing: China Modern Economic Publishing House, 2006.

KNAPP, M.C. *Contemporary Auditing Real Issues & Cases*. 5 ed. Ohio: Thomson South-Western, 2004.

KOBER, C. M. – “**Profissões e competências**”. Trabalho apresentado no XI Congresso Brasileiro de Sociologia. Campinas: Unicamp, 2003.

KPMG. **História da marca KPMG**. Disponível em <http://www.kpmg.com.br/akpmg_historico.asp?ct=historico> Acesso em: 23 ago. 2009.

LARSON, M. S. *The rise of professionalism: a sociological analysis*. Berkeley: University of California Press, 1977.

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

MACDONALD, K. M. *The Sociology of the professions*. London: SAGE, 1995.

MARCONI, M.D; LAKATOS, E.M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARQUES, W. L. **Contabilidade Gerencial**. Universo On Line, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://mais.uol.com.br/view/remjj3dhipp2/Contabilidade-gerencial--professor-dr-wagner-luiz-marques-040270C8894386?types=A&>>>. Acesso em 11 dez. 2009.

MELHORAMENTOS DICIONÁRIO. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1992.

MORAES E.A. **Auditoria em obras públicas, uma base para a melhoria da qualidade**. Rio de Janeiro, 2004.

MÜLLER, S. P. M. Uma profissão em evolução: profissionais da informação no Brasil sob a ótica de Abbott – proposta de estudo. In: BAPTISTA, S. G., MUELLER, S.P.M. (Org.). **Profissionais da informação: o espaço de trabalho**. Brasília: Thesaurus, 2004. pp. 23-54.

MÜLLER, A.N; PENIDO E. **Auditoria Integral Metodologia GAP**. Curitiba: Juruá, 2005.

OLIVEIRA, L.M; DINIZ FILHO, A. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

O'REILLY, V.M; WINOGRAD, B.N; GERSON, J. S; JAENICKE, H. R. *Montgomery's Auditing*. New York: John Wiley & Sons, Inc. 1999.

PARSONS, T. *The Profession: Reports and Opinion*. *American Sociological Review*, Harvard, v. 24, p 547-59, ago. 1959.

PEREZ, G. **Adoção de inovações tecnológicas: um estudo sobre o uso de sistemas de informação na área de saúde**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Administração de

Empresas) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PIGATTO, J. A. M; LISBOA, L. P. Evolução e Atual Estado da Contabilidade Alemã. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, n. 21, mai.-ago.1999.

PREVITS, G. J.; PARKER, L. D.; COFFMAN, E. N. *Accounting history: definition and relevance*. In: EDWARDS, J. R. (Org.). **The history of accounting: Volume I – Method and Theory**. London: Routledge, 2000.

PRICE WATERHOUSE E COOPERS. **Facts and Figures**. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/about-pwc/facts-and-figures.jhtml>>. Acesso em: 24/08/2009.

_____. **Carries** Disponível em: <http://www.pwccv.bumeran.com.ar/aplicantes/a_posting.ngmf?IDPOST=833613&NPAG=1>. Acesso em: 01 mar. 2010.

PORTER, B; SIMON J; HATHERLY D. **Principles of External Audit**. West Sussex, England: John Wiley & Sons, 2000.

RICARDINO, A.; CARVALHO, L. N. Breve Retrospectiva do Desenvolvimento das Atividades de Auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, n; 35, pp.22-34, mai.-ago. 2004.

RICARDINO, A. - **Auditoria: Ensino Acadêmico x Treinamento Profissional**. São Paulo, 2002. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

RODRIGUES, M.L. **Sociologia das Profissões**. Oeiras, Portugal: Celta, 1997.

SÁ, A.L. **Curso de Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas. 1993.

SALEVOURIS, M. J.; FURAY, C. **The methods and skills of history**. Wheeling, England: Harlan Davidson, 2000.

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

SCHMIDT, P; SANTOS, J.L; **História da Contabilidade foco nos Grandes Pensadores**. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, BENEDITO. **Dicionário de Ciências Sociais**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1987.

SINDCONTSP. Disponível em: <<http://www.sindcontsp.org.br/view/paginas.php?id=97>>. Acesso em: 18 mai. 2010.

SUAREZ, A. S. **La Moderna Auditoria: Un análisis conceptual y metodológico**. Madrid: McGraw Hill Interamericana de España, 1991.

TARGINO, M. G. **Quem é o profissional da informação?** Campinas, v. 12, n. 2, pp. 61-9, jul.-dez. 2000.

VALLE, F; ALOE, A; **Frá Luca Pacioli e seu tratado de escrituração de contas.** São Paulo: Atlas, 1966.

VASCONCELLOS, C. **Construção do conhecimento em sala de aula.** 13 ed. São Paulo: Libertad, 2002.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2004.

WEBER M. **Economia e sociedade: fundamentos de Sociologia Compreensiva.** v. 2, Brasília: UNB, 1999.

WEBSTER'S DICTIONARY POCKET. *First Ediction.* New York: Harper Collins Publishers, 2006.

Apêndice A

Atributo	Brasil	Argentina	Portugal	Reino Unido
Formação Acadêmica	Ciências Contábeis	Contador Público	Auditoria, Contabilidade, Direito, Economia, Gestão de Empresas ou cursos equiparados	Ciências Contábeis, Finanças e outros correlatos
Requisitos Adicionais	<ul style="list-style-type: none"> - Ter habilitação junto ao Conselho de Contabilidade estadual ou do Distrito Federal; - Para ser responsável por trabalhos em sociedades anônimas, instituições financeiras e empresas do ramo segurador é necessária aprovação em prova específica, conforme o tipo de indústria, e estar matriculado no CNAI 	<ul style="list-style-type: none"> - Estar matriculado em um dos conselhos profissionais de Ciências Econômicas (existem diversos, geralmente um por província) 	<ul style="list-style-type: none"> - Possuir registro na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas; - Realizar exame de admissão da Ordem; - Realizar estágio ou obter concessão de dispensa 	<ul style="list-style-type: none"> - Ser registrado em um dos 4 órgãos supervisores, que são também as 4 principais instituições - Completar no mínimo 144 semanas de treinamento ou experiência profissional, sendo pelo menos 96 semanas em firma de auditoria - Ser membro de uma das associações contábeis
Principais Associações	<ul style="list-style-type: none"> - Conselho Federal de Contabilidade - CFC - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas</i> - FACPCE 	<ul style="list-style-type: none"> - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - OROC - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria - CNSA 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Chartered Accountants Ireland</i> - CAI - <i>The Association of Chartered Certified Accountants</i> - ACCA - <i>The Institute of Chartered Accountants in England & Wales</i> - ICAEW - <i>The Institute of Chartered Accountants of Scotland</i> - ICAS
Ano de Fundação da principal instituição mais antiga	1946 - Conselho Federal de Contabilidade	1973 - FACPECE	1976 - OROC	1880 - ICAEW

Número de membros da principal associação x População	IBRACON: 2.000 associados População: 190 milhões Média: 0,001%	N/A - O FACPECE é formado por 24 conselhos profissionais de Ciências Econômicas, que inclui a atividade de Contabilidade no país	Membros: 1.126 associados População: 10,5 milhões Média: 0,011%	As 4 instituições: 42.300 associados População: 60 milhões Média: 0,071%
Endereço Eletrônico das principais associações	www.cfc.org.br www.ibracon.com.br	www.facpce.org.ar	www.oroc.pt	www.charteredaccountants.ie www.accaglobal.com www.icaew.com www.icas.co.uk
Órgão responsável por emitir regras de auditoria?	IBRACON, depois as regras são referenciadas pelo CFC, CVM, Banco Central, SUSEP e demais órgãos responsáveis	- <i>Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas</i> - FACPECE	- Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria - CNSA	<i>Auditing Practices Board (APB)</i> ligado ao <i>Financial Reporting Council</i>
Possui cadastro único?	Sim, para os registrados no CNAI	Sim	Sim	Sim
Existe código de ética?	Sim	Sim	Sim	Sim
Obrigatório seguro de responsabilidade civil?	Não	Não	Não	Sim
Como é realizado o controle de qualidade dos trabalhos	Realizado a cada 4 anos entre pares	Não existe exigência por parte da FACPECE	Sim, 3 anos para entidades de interesse público e 6 para os demais	Supervisionado pelas <i>Recognized Qualifying Body (RQB)</i>
É necessário prestar exame de qualificação para exercer a atividade?	Sim, para auditar empresas de grande porte, S.As, instituições financeiras e empresas de seguro. Além de exame de suficiência para empresas sob jurisprudência da CVM, BACEN e SUSEP	Só registro em um dos conselhos profissionais de Ciências Econômicas	Sim	Sim

Atributo	Estados Unidos	Alemanha	Espanha	Práticas comuns entre os países
Formação Acadêmica	Ciências Contábeis ou cursos correlatos que possuam no currículo matérias de Contabilidade e Negócios	Não especificada, mas preferencialmente em Administração de Negócios	Qualquer titulação universitária	A maioria não define uma formação acadêmica específica, mas preferencialmente que tenham matérias relacionadas a Contabilidade
Requisitos Adicionais	- Definido por cada um dos 55 estados e dependências, mas geralmente ter experiência de 2 anos - Ter registro no AICPA	-Ter experiência profissional de 3 a 4 anos - Ser membro do IDW.	- Estar inscrito no <i>Registro Oficial de Auditores de Cuentas</i> - Formação prática de pelo menos 3 anos - Ser aprovado no exame de aptidão	- Estar inscrito no conselho de classe do país - Ser aprovado em exame profissional - Ter experiência profissional
Principais Associações	- <i>The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA</i>	- <i>Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)</i> - <i>Wirtschaftsprüferkammer (WPK)</i>	- <i>Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE)</i> - <i>Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)</i>	- Existência de mais de uma associação de classe
Ano de Fundação da principal instituição mais antiga	1887 - <i>American Association of Public Accountants</i>	1714 - <i>General Chamber of Accounts</i>	1942 - <i>ICJCE</i>	NA
Número de membros da principal associação x População	Membros: 360 mil População: 310 milhões Média: 0,116%	Membros: 12.979 População: 83 milhões Média: 0,016%	Membros: 35.660 População: 43 milhões Média: 0,083%	NA
Endereço Eletrônico das principais associações	www.aicpa.org	www.idw.de	www.icjce.es	NA

Órgão responsável por emitir regras de auditoria?	<i>Auditing Standard Board (ASB)</i> órgão ligado ao AICPA	<i>Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)</i>	<i>Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)</i>	Existência de órgão responsável por emitir regras de auditoria
Possui cadastro único?	Sim, é o mesmo dos contadores públicos (CPA)	Sim	Sim	Existência de cadastro único
Existe código de ética?	Sim	Sim	Sim	Existência de código de ética
Obrigatório seguro de responsabilidade civil?	Não	Não	Sim, Depósito, Aval ou Seguro de responsabilidade civil	A maioria não exige
Como é realizado o controle de qualidade dos trabalhos	Existe um programa de <i>Peer Review</i> liderado pelo AICPA, os membros do programa realizam as revisões a cada 3 anos	Informação não disponível no site do IDW	O ICAC pode revisar o trabalho realizado por auditores a fim de cumprir seu papel de principal órgão. As corporações que representam auditores também devem revisar trabalho de seus membros	Realizado por órgãos fiscalizadores ou pares
É necessário prestar exame de qualificação para exercer a atividade?	Sim, é o mesmo exame para contador	Sim	Sim, entretanto quem possui títulos de Engenharia, Professor Mercantil, Arquiteto ou outros diplomas universitários podem ser dispensados do exame de aptidão profissional para aquelas matérias que já tenham cursado para obtenção de seus títulos	A maioria exige o exame de qualificação

Atributo	Brasil	Argentina	Portugal	Reino Unido
É obrigatória a realização de atividades para o aperfeiçoamento contínuo?	Sim	Não é obrigatório, mas é incentivado pelo FACPCE e pelos conselhos das províncias e capital federal	Sim	Sim
O rodízio de empresas de auditoria está vigente?	Está suspenso por determinação legal	Não	Não	Não
Principais legislações	Instrução CVM nº 308/99 Decreto Lei nº 9.245/46 Lei 11.638/07	Ley 20.488/73 e legislações locais de cada província e da capital federal Resolución Técnica 7, emitida pela FACPCE	Decreto Lei nº 422-A/93	<i>Companies Act 2006</i>
Outros Endereços eletrônicos consultados, além dos endereços das principais instituições	www.crcsp.org.br	www.uba.ar www.legislaw.com.ar	www.cnsa.pt	www.auditregister.org.uk www.frc.org.uk
A atividade de auditoria é considerada uma profissão conforme a legislação vigente?	Não, pois o exercício da atividade de auditoria independente é uma prerrogativa profissional dos contadores legalmente habilitados por registro nos conselho regionais de Contabilidade. Isto significa que o registro de auditor independente na CVM não constitui uma nova categoria profissional	Não, pois segundo a lei são consideradas profissões dentro do âmbito da FACPECE o economista, o administrador, o contador público e o atuário. O auditor independente é considerado uma especialização dentro das profissões do contador público	Sim, com a aprovação do Código de Valores Mobiliários foi criada a figura do auditor externo, reservada a Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (ROC). Em 1993 foi promulgado o novo Estatuto Jurídico que regula a profissão de ROC e que concedeu à OROC o estatuto de associação pública	Sim, auditor é uma profissão regulamentada pela <i>Companies Act 2006</i> , e todo auditor está sujeito a disciplina de uma das 4 entidades de classes que está associado e potencialmente também da <i>Accountancy & Actuarial Discipline Board</i> que faz parte do <i>Financial Reporting Council</i>

Atributo	Estados Unidos	Alemanha	Espanha	Práticas comuns entre os países
É obrigatória a realização de atividades para o aperfeiçoamento contínuo?	Sim	Não	Sim	A maioria exige exame de aperfeiçoamento contínuo
O rodízio de empresas de auditoria está vigente?	Não	Não	Não	O rodízio entre empresas está suspenso nos países
Principais legislações	A lei de cada estado ou dependência. Ex: <i>California Accountancy Act</i>	<i>Wirtschaftsprüferordnung [German Law Regulating the Profession of Wirtschaftsprüfer– WPO]</i>	<i>Ley nº 19/1988 - Ley de Auditoría de Cuentas</i>	Existência de legislação
Outros Endereços eletrônicos consultados, além dos endereços das principais instituições	www.nasba.org	www.wpk.de	www.icac.meh.es	NA
A atividade de auditoria é considerada uma profissão conforme a legislação vigente?	Não, pois o CPA (<i>Certified Public Accountant</i>) é o único profissional que pode emitir opinião sobre as demonstrações contábeis. Os formados em Contabilidade podem executar trabalhos de Contabilidade, mas não podem executar trabalhos de auditoria, caso não sejam CPA	Sim, os auditores são considerados membros de uma profissão, que tem como responsabilidade examinar negócios empresariais, e em particular realizar auditorias nas demonstrações contábeis de empresas e emitir relatório de auditoria sobre a condução e sobre o resultado de seu trabalho	Sim, a <i>Ley de Auditoría de Cuentas</i> considera a atividade de auditoria uma profissão	A maioria das legislações define o auditor como profissão legal

Apêndice B – Entrevista número 01

Data: 12/05/2010

Local: FEA – USP

Entrevistado: Professor Doutor Luiz Nelson Guedes de Carvalho

Pontos históricos importantes

Por volta dos anos 50, o IAIB tinha cerca de 200 mil contadores como associados, e entre 2 ou 3 mil auditores. No IAIB, existiam diversas câmaras, incluindo câmara de auditores, câmara de contadores, entre outras, sendo que a única câmara que tinha grande quantidade de associados era a de auditores— as demais não tinham muitos membros.

O IAIB era o órgão que reunia os principais intelectuais da área contábil e de auditoria da época. O IAIB emitia as normas de auditoria e pronunciamentos contábeis. Era um órgão sem fins lucrativos e não tinha poder de obrigar as empresas a seguirem suas determinações.

Paralelamente, o CFC também emitia regras, que eram acatadas pelas empresas, mas era nítido, na época, que os principais estudiosos contábeis e de auditoria estavam ligados ao IAIB.

Apenas quando ocorreu a crise da Bolsa de Valores de 1971, quando muitas empresas quebraram, foi que Mario Simonsen enviou um projeto de lei para criar a CVM e desenvolver a lei das SA. Era o BACEN que regulamentava o mercado na época, por meio da Resolução nº 220 e Circular nº 179. A partir da criação da CVM, esta passou a regular a auditoria independente.

Desenvolvimento da auditoria

A atividade de auditoria no Brasil e no mundo passou pelas seguintes fases:

Transaction Based Audit -> Quando não existia a figura do computador, o auditor não examinava os documentos por meio de amostragem, e sim documento a documento.

System Based Audit -> Com o desenvolvimento da informática, o auditor passou a examinar muitas transações de uma vez só, por meio do uso de softwares especiais.

Risk Based Audit -> É auditoria baseada em risco, segundo a qual o auditor passou a aplicar a maior parte de seus esforços em examinar as operações que trazem maior risco para a empresa.

A próxima fase será a utilização do conceito de auditoria integral.

Diferenças entre auditoria no Brasil e no Exterior

No Brasil, a auditoria é mais formalista, é levado muito em consideração o que o BACEN diz, o que a CVM diz. No exterior, é tão importante confrontar a operação com um princípio contábil, quanto seguir o que diz a legislação. O importante é seguir uma lógica contábil, que é o que traz mais status a uma atividade.

Não existem muitas diferenças entre a forma de se fazer auditoria no Brasil e no exterior, a tendência é que qualquer auditor possa trabalhar no Brasil e no Exterior da mesma forma.

Qual o futuro do papel do auditor e seu relacionamento com a sociedade

Cada vez que surge uma crise, volta à tona a figura do auditor. A sociedade procura saber onde estava o auditor no momento da crise, o que aconteceu que ele que não identificou possíveis falhas que trouxeram tantas perdas? Exemplos recentes são os casos da Enron e do Lehman Brothers. Um dos motivos das falhas dos auditores é sua interação com o binômio competência e independência.

O auditor precisa, cada vez mais, aumentar sua competência, utilizando técnicas avançadas de monitoramento de riscos quantitativos e análise multivariada, para poder identificar situações de riscos no meio de milhares de operações que não tem risco.

No quesito independência, o auditor tem de saber lidar com a interferência da alta administração da empresa e ser mais cuidadoso no cálculo da materialidade, que é o que faz com que um problema identificado durante o trabalho de auditoria possa influir ou não na emissão de seu parecer.

A atividade da auditoria está em rumo de uma profissionalização?

Não vejo nenhum movimento nesse sentido, pois ninguém está preocupado com isso, ninguém estuda esse assunto. Não vejo a perspectiva da criação de um curso superior de auditoria também, pois, ao se formar, o que o estudante será? Não será um auditor, pois auditor não é profissão regulamentada.

Apêndice C – Entrevista número 02

Data: 20/05/2010

Local: PUC-SP

Entrevistado: Professor Doutor Álvaro Augusto Ricardino Filho

Auditoria como profissão

A atividade de auditoria pode ser considerada uma profissão, pois existem profissionais que vivem exclusivamente como auditores, como os sócios das empresas chamadas “BIG 4”, e outros que saíram das “BIG 4” para criar suas próprias empresas. Isso acontece tanto no Brasil quanto no exterior, sendo que no exterior a profissão possui um *status* bem maior, devido ao processo de profissionalização ter sido iniciado em épocas diferentes, sendo iniciado primeiramente no exterior e depois no Brasil.

Curso superior de Auditoria

A criação de um curso de auditoria seria muito útil à profissão, pois existe uma grande diferença entre o que é ensinado na faculdade e o que as empresas de auditoria esperam. Entretanto existe uma lacuna entre o que se pode ensinar e o que não se pode ensinar nesse curso. O básico pode ser ensinado, como, por exemplo, a forma de se preparar papéis de trabalho e técnicas de amostragem. Mas existem assuntos que não podem ser ensinar, como a inteligência para identificar riscos, baseado em premissas históricas e pesquisas de longo prazo, que são assuntos de domínio e propriedade das empresas de auditoria e não das instituições de ensino. Como exemplo, tem-se uma empresa de auditoria externa a qual pode realizar uma pesquisa que identifique todos os riscos que o mercado aeronáutico possui baseado na experiência dela em atuar em vários países e auditar diversas empresas de um mesmo ramo e, assim, usar esse conhecimento durante o trabalho de planejamento de uma nova auditoria. Comprar esse conhecimento seria muito caro e até inviável pela universidade, e assim mesmo as empresas de auditoria externa ainda continuariam tendo de dar treinamento aos aprendizes contratados, os chamados “*trainees*”.

O que é ensinado atualmente na faculdade não é suficiente (vide minha tese de doutorado); o que se ensina é como ser um auditado, isto é, ter noções sobre auditoria, para saber que, apesar do incomodo que é passar por um trabalho de auditoria, ele é por uma causa válida.

Fatos marcantes na evolução da Auditoria

Muitos fatos marcaram a evolução da auditoria, como, por exemplo, a evolução empresarial. É o caso da empresa de máquinas de escrever *Remington*, que, apesar de vários pareceres sem ressalvas recebidos de seus auditores, sucumbiu nos anos 80. Isso ocorreu devido ao surgimento de Bill Gates e de sua empresa, a *Microsoft*, que fizeram com que as máquinas de escrever ficassem obsoletas, por terem revolucionado a forma de se trabalhar com o computador, com o lançamento do Windows.

Antigamente, não existiam técnicas apuradas de amostragem ou de identificação de riscos. Existiam muitos riscos que as empresas e seus auditores não mapeavam, como riscos econômicos, religiosos (caso da destruição das torres gêmeas), políticos, de tecnologia e que, com o passar dos anos, tornaram-se muito perigosos para as empresas.

Outro fato muito importante que marcou a evolução da auditoria no Brasil foi a quebra do Banco Nacional, que é um grande exemplo de conluio e fraude contra a auditoria. O banco criava os arquivos eletrônicos com os contratos de operações de crédito a serem fornecidos à auditoria, nos quais existiam, de fato, todos os dados da operação de crédito, e que coincidiam com o valor registrado nos livros contábeis da instituição. Entretanto, como os administradores do Banco Nacional conheciam os softwares utilizados pela auditoria, eles incluíam nos arquivos entregues registros que não podiam ser lidos pelos softwares dos auditores — assim os contratos frios não poderiam ser selecionados para ser testados.

Luiz Nassif também escreveu um artigo sobre o caso, dizendo que os auditores nunca iriam descobrir essa fraude. O Banco Nacional não passava por um bom momento na época, e a KPMG deveria ter atentado a esse fator de risco. Isso aconteceu muito pela ausência de rodízio das empresas de auditoria e de sócios, pois, de tanto tempo auditando um mesmo cliente, a relação entre auditor e auditado tornava-se incestuosa, e os sócios de auditoria não viam muitos riscos em seus clientes tradicionais.

Esse exemplo mostra que, apesar de o auditor independente utilizar técnicas apropriadas de amostragem, selecionando, por exemplo, 30% dos contratos com valores mais

relevantes e mais 10% de contratos aleatórios, esses mesmos auditores nunca poderiam selecionar os contratos frios.

Isso mostra que o auditor de hoje não está preparado para lidar com fraudes, como era o objetivo no passado. É importante lembrar que o objetivo no passado era do auditor verificar a honestidade daqueles que ficavam de posse de recursos do governo e dos que eram responsáveis pelo recolhimento de impostos.

Apêndice D – Entrevista número 03**Data: 24/05/2010****Local: FEA - USP****Entrevistado: Professor Doutor Jerônimo Antunes****Regulamentação e Profissionalização**

O CFC é o órgão que regula as atividades contábeis. Existe a figura do perito, do auditor, do *controller*, do contador e do técnico, e o CFC faz distinções entre eles. O auditor é quase uma especialização contábil, mas está num *status* isolado de profissões. Nunca fiz reflexões sobre o tema, mas me parece que é uma profissão. O auditor necessita de outros conhecimentos, além dos conhecimentos contábeis, como de tecnologia, finanças, direito e estatística. Além disso, o auditor tem até mais responsabilidade do que um contador, pois, ao opinar sobre o trabalho de outro contador, ele tem que tomar para si uma responsabilidade diferenciada.

O parecer do auditor é claro, as demonstrações contábeis são elaboradas pela administração, e dela é a responsabilidade exclusiva, e a opinião sobre adequação das demonstrações contábeis é de responsabilidade do auditor. Já está madura o suficiente a ideia de que a atividade de auditoria poderia ser considerada uma profissão.

A figura do auditor não é considerada uma profissão pelo CFC, pois o órgão que tem poder de regular a auditoria entende, pela lei criada em 1946, que auditoria externa é uma especialização de contador. O CFC vê apenas duas profissões: a de contador e a de técnico em contabilidade.

Poderia, no que tange ao Brasil, ser criado um conselho federal de auditores, mas nada na lei diz que a atividade de auditoria é uma profissão. A instrução CVM nº 308 regula a postura e a forma de contratação de auditores responsáveis pelos trabalhos executados pelas empresas que ela fiscaliza. A CVM determina apenas como os auditores que trabalham no mercado que ela fiscaliza devem se comportar e determina regras de atuação deles em seu mercado, mas ela não emite procedimentos e regras técnicas de como deve ser realizado o trabalho de auditoria, pois este papel é do IBRACON / CFC.

Outros países

Nos Estados Unidos, existe a figura do contador público certificado, que possui um status diferenciado. Ele possui muito mais *status* do que o contador brasileiro. O CPA é contador e auditor. Aqui, no Brasil, também é assim: o profissional é contador e é auditor teoricamente ao mesmo tempo. Entretanto não possuem o mesmo *status*, muito devido ao tamanho do mercado mobiliário dos países, mas também devido ao desenvolvimento histórico das profissões. Nos Estados Unidos, a atividade do auditor é mais tradicional, existe uma dificuldade muito maior em conseguir a certificação; no Brasil, ainda é insipiente, mas já é um indício de profissionalização.

No Brasil, somos menos de 10 mil auditores. Nos Estados Unidos, são mais de 700 mil. O mercado, nos Estados Unidos, é muito maior. A poupança, lá, é calcada no mercado mobiliário. Aqui, existem cerca de 500 companhias abertas; nos Estados Unidos, é bem maior esse número. E, assim, quanto maior o mercado, maior é a quantidade de profissionais e maior também a quantidade de obrigatoriedades.

Novas legislações

Atualmente, foram criadas novas leis que obrigam grupos econômicos fechados a serem auditados, e assim começaram a ser auditadas empresas como as Casas Bahia, empresas de auditoria, clubes de futebol, entidades filantrópicas, organizações de saúde entre outros.

As normas técnicas e de postura são emanadas pelo CFC / IBRACON, sendo que a CVM, o BACEN e outros órgãos reguladores só as referenciam. Esses órgãos não elaboram normas, apenas emitem as instruções referenciando as normas emanadas pelo CFC / IBRACON. Os órgãos reguladores versam apenas sobre a forma de contratação dos auditores, e outros assuntos que não estejam ligados a forma de se auditar. Por exemplo, a CVM não diz como as empresas devem fazer auditoria, mas ela diz que as empresas abertas têm que ser auditadas, e que cumpram suas normas. Exemplo de norma é o fato de que o auditor não pode prestar serviços de auditoria, dar consultoria a um mesmo cliente, e depois ele mesmo auditar o trabalho executado.

A CVM impõe regras que não atrapalham a parte técnica, a mesma coisa faz o BACEN, SUSEP e outros órgãos reguladores.

Todas as novas normas foram traduzidas do IFAC e, desde 2010, já estão todas valendo. O projeto maior é harmonizar a forma de se auditar ao redor do mundo.

O contador que audita pequenas empresas também precisa seguir as regras do CFC e tem que aplicar as novas normas de auditoria. Ele também está sujeito a fiscalização do CRC estadual, e tem que seguir as regras do CFC. Quando o CFC emana normas de auditoria, todos os contadores que atuam como auditores terão que seguir essas regras. Inclusive, existem grupos de estudo para pesquisar formas de o pequeno auditor também se adaptar às novas regras.

Evolução

O processo inicia focado em revisão de documentos. No passado, era item a item, revisão documental dos comprovantes das transações, e depois se passou a analisar os controles internos existentes, dando maior ênfase ao controle interno e menos à execução de testes, pois operações mais complexas e volumosas passaram a existir. Com o impacto da tecnologia e a complexidade de novas operações, o auditor passou a focar na avaliação dos controles que podem não funcionar, não ser desenhados para capturar as transações, e fatalmente acaba por não identificar riscos estratégicos e operacionais.

O objetivo é analisar menos documentos, realizar menos testes e usar mais julgamento para avaliar riscos.

Um passo importante na evolução foi a criação do CNAI, que é um cadastro de auditores qualificados para atuar em empresas sob a jurisdição da CVM, BACEN e SUSEP.

Novos entrantes

A ideia da USP é ter mais massa crítica diferenciada, dar oportunidades para os alunos fazerem as opções de suas futuras profissões com mais embasamento, cursando um ou dois semestres com matérias genéricas e só depois escolherem um dos quatro cursos oferecidos pela FEA (Administração de Empresas, Economia, Contabilidade e Atuária).

A ideia é dar oportunidade aos alunos de passar por uma experiência e, assim, poder melhor decidir qual das quatro carreiras querem seguir.

Futuro da profissão

Entendo que o Brasil está evoluindo no cenário econômico, saindo definitivamente do 3º mundo para um papel relevante. Já somos a 8ª economia do mundo e temos capacidade de passar a Itália e a Espanha em pouco tempo. Para isso, precisamos ter instituições sólidas e o país está se preparando para isso. As empresas estão cada vez mais robustas e captam mais recursos no exterior. Com esse fortalecimento e poder de expansão, estão, cada vez mais, conseguindo internacionalizar-se.

Estive num grupo que abriu o capital recentemente e vi que 60% dos investidores são estrangeiros. Esse meu cliente é um grupo brasileiro familiar, e teve suas ações adquiridas por investidores do mundo inteiro. Este novo processo de expansão das empresas exige muito de governança corporativa, de *accountability* (prestação de contas), e demanda, assim, uma maior quantidade de auditores independentes que, portanto, possuem um futuro promissor atrelado ao crescimento do país.

A auditoria externa garante aos investidores internacionais a segurança que eles tanto exigem para aportar seus recursos. Entretanto grandes investidores cobram falhas e problemas e, assim, processos milionários começam a existir contra os auditores. Nossa contribuição à sociedade é quanto à solidez e à transparência.

Outros Pontos importantes de destaque

No Brasil, nós somos a única profissão ou uma das únicas, que são demandados a ter processo de educação continuada: dentista, v.g., não tem isso. A pessoa se forma e, depois de 20 anos parado, ela pode voltar a exercer sua profissão, é só voltar a pagar as taxas atrasadas junto aos conselhos. Isso também se aplica ao contador, que pode voltar depois, sem nenhum processo de atualização. Claro que ele vai ter desvantagem, mas o auditor tem que manter a educação continuada, demonstrando que está atualizado.

Outro ponto são os controles de qualidade interno e externo. No controle de qualidade interno um sócio revisa o trabalho de outro sócio. Existe, portanto, a figura do *sócio-revisor*. Periodicamente, são realizados trabalhos de revisão interna: nomeiam-se um sócio e uma equipe para auditar os trabalhos desenvolvidos durante o ano. As multinacionais trazem auditores de outros países para fazer a revisão dos papéis de trabalho, para, assim, preservar suas marcas. Existe também o *peer review*: o PCAOB dos Estados Unidos, por exemplo, vem

ao Brasil auditar as empresas de auditoria que dão opinião sobre as demonstrações contábeis das empresas listadas nos Estados Unidos. Assim eles instituíram a regulamentação sobre o trabalho de auditoria. Antes, o AICPA era auto regulamentado, mas, por causa de casos como da Enron e outros e o advento da *Lei Sarbanes Oxley*, o PCAOB passou a regulamentar a atividade.

No Brasil existe a Comissão Externa de Qualidade (CRE), segundo a qual, a cada 4 anos, todos os auditores cadastrados precisam ter alguns de seus trabalhos revisado por outros auditores, do mesmo nível. A PWC, *v.g.*, não pode ser auditada pelas pequenas empresas de auditoria, só pelas grandes “BIG4”. O CRE pode alterar a periodicidade das revisões e diminuir para 2 anos, caso julgue necessário o período de revisão.

Os exemplos citados são diferenças relevantes para profissão, pois apresentam casos que praticamente não existem em outras profissões. Se um engenheiro, por exemplo, comete um erro em uma obra, a perícia do Conselho de Engenharia irá investigar os motivos que originaram o erro, mas tudo pós-fato. Na auditoria, existe o objetivo preventivo, que é diminuir erros futuros — uma forma de desenvolver o conhecimento profissional do auditor também.

O Auditor vive de vender credibilidade, o cliente e o mercado têm de confiar no auditor. A Arthur Andersen foi à falência por falta de confiança de seus clientes e do mercado, apesar de ter sido julgada inocente. Foi à falência devido à falta de credibilidade. Isso poderia ser evidenciado no seguinte caso: se um jornalista soubesse que alguma empresa seria auditada pela Arthur Andersen, iria criticar e publicar notícias a respeito com viés pessimista. Tal posicionamento parcial se justificaria com a falta de credibilidade da empresa. O que mais se quer, no jornalismo, é ter notícia ruim para vender, afinal notícia boa não vende.

Apêndice E – Entrevista número 04**Data: 21/05/2010****Local: Escritório PWC****Entrevistado: Sra. Maria José de Mula Cury****Desenvolvimento da carreira**

É uma das carreiras que o contador pode ter: o contador pode ser auditor, pode ser também perito contábil, entre outros. Auditor é uma profissão, sim, mas totalmente vinculado à do contador.

O exame de suficiência é uma forma de garantir que o auditor fique atualizado, conheça os aspectos técnicos em bancos, seguradoras e companhias abertas. Garante maior qualidade à profissão, pois as empresas requerem acompanhamento do que acontece no mercado.

Para um auditor ser responsável por um trabalho em uma companhia aberta, a CVM requer que os auditores possuam CRC ativo, experiência de 5 anos, e cadastro no CNAI. O exame de suficiência é requerido para pessoas que assinem o parecer de auditoria. Já no BACEN é diferente, pois este requer que o auditor responsável, além de estar cadastrado na CVM (pelo de registro no CNAI), também realize prova específica do BACEN. Existe uma nova norma em processo de aprovação para que, em 5 anos, todas as pessoas envolvidas em nível gerencial realizem rodízio a cada 5 anos, e possuam cadastro no CNAI, além da realização das provas específicas, para todos os cargos entre supervisor e sócio.

Profissão no exterior

O CPA americano é totalmente diferente. A figura do contador é diferente nos EUA e Reino Unido. Primeiro, eles se formam em qualquer graduação, e começam a carreira em alguma empresa de auditoria. Se eles se encantarem pela função antes de virar gerentes, precisam obter a certificação do contador público. Nos EUA, a prova do CPA é realizada em 4 dias. Se o candidato obtiver a aprovação nas 4 provas, ele se torna um contador público,

mesmo fazendo outra faculdade que não a de Ciências Contábeis. A pessoa torna-se CPA e, assim, entre outras coisas, pode assinar um parecer de auditoria, teoricamente.

Existem cursos específicos no Brasil para preparação do teste CPA, e a PWC incentiva os seus profissionais a obterem o CPA. A PWC fornece 70 horas de estudo do tempo de trabalho para que seus profissionais se dediquem a estudar para a prova, além de recomendar que o funcionário invista mais pelo menos 70 horas de seu tempo em estudo. A PWC reembolsa custo de passagem, prova, tradução do diploma, e quem for aprovado de uma única vez ainda ganha um prêmio de 2 mil dólares.

É importante para o auditor e para as empresas auditadas, que exista um aprimorando do conhecimento do auditor com a da obtenção da certificação CPA. ela traz *status* especial ao contador que possui um título de contador para fins de mercado americano. Existem na, PWC, mais de 20 profissionais com essa certificação.

Seminário

Só foi realizado no Brasil um seminário de auditoria externa e nada mais. Agora, será realizado o segundo, em junho. Os congressos são muito vinculados ao próprio contador, recentemente foi realizado um seminário sul-americano em novembro do ano passado, evento que acontece a cada ano num país, mas foi de Contabilidade. Durante esses seminários existem tanto auditores, como contadores, professores e pesquisadores contábeis. Existem vários congressos também de auditoria interna sendo realizados anualmente.

Cursos

Em um semestre ou dois semestres, a faculdade não consegue formar um profissional de auditoria. Um curso superior apenas de Auditoria seria quase como se fosse uma especialização do auditor. Na faculdade de Direito, por exemplo, não se forma um tributarista, mas o estudante possui diversas matérias relacionadas ao Direito Tributário.

O curso superior de Ciências Contábeis só da noção básica sobre Auditoria. Como só se tem aula em um semestre, este não é suficiente. O auditor precisa de outros conhecimentos, como estatística, risco, tecnologia e direito.

A profissão do auditor é pouco conhecida. Haveria muita dificuldade de para se formar um curso superior exclusivo para formar auditores — não haveria demanda um curso superior desses.

Existem dois pontos que podem melhorar a perspectiva para a profissão no Brasil. O primeiro é a revisão dos motivos para existirem 3 cursos separados sobre *business* (Administração de Empresas, Economia e Ciências Contábeis) e não um curso único sobre Negócios. O segundo é a possibilidade da realização do exame de suficiência por pessoas com qualquer formação acadêmica, como é em alguns países do exterior. Agora, a ideia de criar um curso exclusivo de auditoria não me parece viável.

No Reino Unido e nos Estados Unidos, os profissionais se formam em *business administration* e vão obtendo as certificações e especializações pouco a pouco.

Divulgação da profissão

A profissão do contador é pouco divulgada para os jovens do Ensino Médio e definitivamente não é curso *fashion*, não tem *appeal*. Todos os estudantes querem fazer Administração de Empresas, Economia e não Ciências Contábeis.

O curso de Ciências Contábeis forma pessoas mais preparadas do que outros cursos,. Em Administração de Empresas, o conhecimento é muito genérico; o contador tem garantia de empregabilidade bem maior do que outros profissionais. A profissão contábil carece de conseguir bons alunos que escolham cursar Ciências Contábeis.

Mesmo tendo meu pai sócio da PWC (Sr. Irineu de Mula), quis cursar Economia, pois era um curso mais *fashion*, pois Economia chama mais atenção do que Ciências Contábeis, já que existem áreas bem interessantes, como a Economia dos países. Se eu tivesse realizado primeiro o curso de Ciências Contábeis, teria acelerado minha carreira, pois tive que fazer cinco anos de Economia, mais cinco anos de Ciências Contábeis, e só depois pude estudar inglês no exterior. Não pude realizar os cursos “mais rápidos” de Contabilidade que existem na UNIP, por exemplo, pois eles são para formados em Administração de Empresas. O curso de Economia tem muita Estatística, Matemática, Economia Política, Economia Agrícola e assuntos que não têm como ser equiparados com Ciências Contábeis, mas que são importantes para a identificação de riscos, por exemplo.

O Prof. Fabio Fressati contou que a USP unificou a inscrição do vestibular da FEA, com objetivo de aproveitar alunos que queriam cursar Administração de Empresas e Economia e não eram aprovados, para cursar Ciências Contábeis, pois existia uma grande diferença na concorrência entre os cursos, e via que bons alunos ficavam fora da FEA, pois não eram aprovados em Administração de Empresas e Economia, mas, se optassem por Ciências Contábeis, poderiam ser aprovados, pois esse curso possuía uma nota de corte menor. A FEA já percebe melhoras com o novo formato de vestibular, porque o estudante opta por cursar até quatro cursos da FEA e não mais um curso específico.

A PWC colabora com Junior Achievement São Paulo, entidade juvenil que promove eventos, jogos de empresas, mini empresas, palestras nas escolas e recebe alunos do Ensino Médio para falar sobre profissões. O aluno escolhe outros cursos *fashion*, pois está faltando divulgar melhor o que é contador, o que é um auditor, e que eles não são aqueles profissionais gordos, que trabalham demasiadamente e que são sempre injustiçados dentro das empresas.

Existe um campo enorme para o contador, que pode atuar em tudo que o economista e o administrador fazem. O contrário não é verdadeiro. O mercado de trabalho do economista é muito mais restrito que o do contador. Se um economista não conseguir atuar no governo, é muito difícil para ele conseguir uma posição de economista numa instituição privada.

Meu pai (Sr. Irineu de Mula) dizia que, trabalhando em uma empresa de auditoria, o profissional tem muito mais possibilidade de conhecer diversas áreas e empresas, como exemplo, ele pode executar um trabalho no contas a pagar na siderúrgica, depois na folha de pagamento de uma empresa de varejo etc.

Quem se identifica com a carreira de auditoria dificilmente quer trocar, pois está sempre com pessoas e locais diferentes e tem que se atualizar muito, mas isso depende muito da característica de cada pessoa.

Apêndice F – Entrevista número 05**Data: 19/05/2010****Local: realizada por correio eletrônico****Entrevistado: Sr. Paulo Cezar Aragão**

Caro Francisco,

Vejo a questão menos do ponto de vista jurídico do que lógico ou técnico: profissão distinta, juridicamente, existiria se houvesse uma necessidade de habilitação distinta e, com a mania corporativa que temos no Brasil, um órgão de habilitação para o respectivo exercício, o que não é (ainda) o caso, mas seria em tese fácil de imaginar.

A questão, a meu ver, é se a auditoria representa uma profissão ou uma especialidade. Seria uma profissão se tivesse um corpo de regras e princípios, técnicos e legais, com uma distinção passível de ser estabelecida com a profissão do contabilista, e não uma adição. Acho – e aqui vou claramente além do que devia – que não: a auditoria, como um advogado a vê, tem o objetivo de verificar se os princípios da ciência contábil foram aplicados adequadamente e, enfim, se as demonstrações contábeis refletem adequadamente os resultados da companhia e a sua situação patrimonial etc.

Acho que a interpenetração entre as duas matérias é suficientemente indissociável para não se poder dizer que são duas profissões distintas. Seria, ainda na perspectiva lógica, se o auditor não pudesse exercer a Contabilidade como profissão, não por não ser autorizado legalmente, mas por não ter competência técnica, o que não é verdade (suponho). O contrário, sim, se a especialização não houver sido obtida, por formação adicional e prática profissional.

Legalmente, voltando às suas questões, a existência de uma profissão distinta iria pressupor um órgão de registro e fiscalização, um sistema de habilitação, um conjunto de normas sobre o exercício da profissão (código de ética, inclusive) distintos, tudo a fim de zelar para que o exercício da profissão se desse de uma forma socialmente eficaz e segura, pressupondo que algum outro órgão de fiscalização profissional já existente não o pudesse fazer adequadamente.

Não consigo ver, por exemplo, a função social de um conselho federal de otorrinolaringologia. Nada acrescentaria, em minha opinião, ao CF de Medicina (os otorrinos provavelmente dirão que estou errado). E, insisto, o traço distintivo, numa perspectiva funcional, está em verificar se o reconhecimento de uma profissão distinta a faz ser mais bem exercida, em benefício da sociedade como um todo, e dos usuários do saber proporcionado por aquela profissão, em razão de uma maior especificidade dos conhecimentos transmitidos e da experiência adquirida. Como o tempo de formação é finito, haverá sempre uma redução de certos conhecimentos para o aumento de outros. Se esta redução é, em tese, viável, sem sacrifício da qualidade do exercício profissional, ou seja, se há uma troca dos conhecimentos A pelos conhecimentos B, e a falta de A não atrapalha a qualidade do trabalho do profissional habilitado em B, e até permite uma melhor formação, temos potencialmente uma nova profissão, como seria o caso do fisioterapeuta em relação ao médico. Se, porém, toda a gama de conhecimentos A é necessária para que os conhecimentos B sejam adquiridos – e aplicados na prática — de forma adequada, não temos uma profissão distinta, mas uma formação adicional, uma especialização.

Não creio, por isso, que a auditoria esteja no caminho de uma profissionalização, nem creio que isso seja socialmente útil: se eu dependo do auditor para saber se as demonstrações contábeis estão adequadamente preparadas, espero que esse auditor tenha o melhor conhecimento possível dos princípios fundamentais de Contabilidade, para poder afirmá-lo, e não que tenha trocado parte da sua formação como contador por uma formação distinta, e não complementar. Mais uma vez, é o caso do médico especialista. Ele ganha um diploma de especialista, depois de conhecer certos conceitos adicionais próprios àquela especialidade, mas a abordagem holística não pode ser abandonada, ou a qualidade do trabalho será prejudicada.

Talvez um exemplo melhor seja o caso dos avaliadores (elaboradores de laudos de avaliação), pois a sua atuação fica em algum ponto entre círculos secantes, de engenharia, economia e Contabilidade. Eles não precisam saber tudo dessas áreas para fazer boas avaliações, mas precisam entender um pouco de cada, o que em tese – espero que não, aliás – poderia permitir a criação de um conselho federal de avaliadores profissionais e uma formação que vá desde o DCF (que os engenheiros não estudam necessariamente) até a fórmula de Berrini, que os economistas e contadores não conhecem necessariamente. O que os avaliadores profissionais iriam perder, em princípio, não é tão relevante assim e não prejudicaria a qualidade dos

laudos. O caso dos auditores me parece bem diferente: para ser radical, não é possível ter uma visão de potenciais fraudes contábeis ou erros, sendo mais suave, se não se sabe muito bem como se faz corretamente.

Para não dar a impressão de que não vejo nenhum indício de profissionalização, não posso de destacar o óbvio, ou seja, a presença mundial de sociedades de auditores as antigas *big eight*, que chegaram a *big four* e agora estão caminhando para *Big Five* ou *Six*. Essa reunião de profissionais em torno de uma atividade específica que não é apenas Contabilidade, poderia ser vista como uma marcha (evito de propósito a palavra *avanço*) nesse sentido.

No entanto, se v. voltar ao sentido da palavra (transcrevo em inglês do dicionário), early 14c., "to take a vow" (in a religious order), from O.Fr. *profes*, from L. *professus* "having declared publicly," pp. of *profitieri* "declare openly," from *pro-* "forth" + *fateri* (pp. *fassus*) "acknowledge, confess." Meaning "declare openly, fica claro o sentido de declaração pública, como um voto, que v. faz de fazer alguma coisa, de forma compatível com os princípios. O termo é o mesmo do voto feito por um religioso. Será que os "votos" de um auditor, no sentido de usar adequadamente e vorazmente os princípios da ciência que professa são tão diferentes daqueles de um contador? Acho que não. Acho que é apenas o acréscimo de "votos" suplementares, ou seja, de fazer com que a verificação de que alguém mais (o preparador das demonstrações contábeis) usou os princípios da ciência contábil adequadamente e que o seu uso capturou a situação real da companhia e o resultado das suas operações (incluo isso para eximir os preparadores da responsabilidade pelas omissões dos empresários).

Dito de outra forma, os dois professam a mesma coisa. O auditor professa algo adicional, mas não trocou de "votos", como eu trocaria se deixasse de ser economista para ser advogado. Existe um exemplo bom, na minha profissão: o advogado que passa a ser juiz não muda de votos. Faz exatamente a mesma coisa, com uma responsabilidade suplementar. Eu tenho por dever aplicar a lei em defesa ou benefício do cliente. Ele tem o mesmo dever, mas para dar decisões e, presumivelmente (desculpe o ceticismo) fazer justiça. Não acho que a magistratura seja, em sentido estrito, outra profissão, e nem vai caminhar para lá.

Desculpe o descosido das ideias, mas espero ter ajudado. Fique à vontade para discordar. Uma polêmica sempre é interessante. E fico curioso para ver a sua dissertação.

Apêndice G – Entrevista número 06**Data: 19/05/2010****Local: realizada por correio eletrônico****Entrevistado: Sr. Cláudio Rafael Bifi**

Seguem as respostas:

1 - Segundo seu ponto de vista e dos órgãos reguladores, a atividade de auditoria pode ser considerada uma profissão?

R: No ponto de vista da legislação contábil (D.L 9.295/46, artigos 25 e 26 c/c art. 3º. Da Res. CFC 560/83), atividade de auditoria é um segmento da profissão contábil. O Contador pode ser perito, auditor, professor, escritor de temas contábeis etc. Do ponto de vista dos órgãos reguladores, o auditor é uma profissão reconhecida como “auditoria independente”, entretanto para ser um auditor contábil há a necessidade de ser CONTADOR com registro no CRC.

2 - Caso a atividade de auditoria não seja considerada uma profissão, o que ainda falta para a atividade se tornar uma profissão?

R: Sim, ela é considerada uma profissão (uma das inúmeras que o CONTADOR pode exercer) e está cada vez mais fortalecida com a promulgação da Lei 11.638.

3 - Quais são os aspectos que a atividade de auditoria já possui e que podem ser considerados como indícios da profissionalização da atividade?

R: O aspecto principal da atividade de auditoria é a validação das demonstrações contábeis: a “fé pública” que um parecer de auditoria independente concede às informações contábeis mediante o Balanço Patrimonial e outras demonstrações de suma importância.

4 - O senhor acredita que a atividade de auditoria está no rumo da profissionalização ou ainda existe um longo caminho a ser percorrido? Por quê?

R: No Brasil, ela está mais que solidificada como uma profissão altamente rentável e importante. Não existe uma grande empresa que não dê credibilidade às demonstrações contábeis baseada em pareceres de auditoria. O longo caminho a ser percorrido é atender à demanda de profissionais capacitados, para atender às empresas.

5 - Como os órgãos reguladores percebem (ou poderiam perceber) uma possível profissionalização do auditor independente? Essa profissionalização traria benefício à sociedade pelo ponto de vista do CRC / CFC?

R: Os órgãos reguladores têm como finalidade principal valorizar e dar credibilidade à profissão do contador e, conseqüentemente, à do auditor. São eles que fiscalizam para garantir a reserva de mercado, profissionais altamente qualificados no mercado de trabalho e as normas técnicas que dão base à profissão. Sem os órgãos reguladores, a profissão poderia ter sua credibilidade ameaçada (o que seria, com certeza, o fim da profissão).

Apêndice H – Entrevista número 07**Data: 10/06/2010****Local: Itaú Unibanco Centro Empresarial****Entrevistado: Sr. Auro Seigui Uehara****Profissionalização**

É uma profissão para profissionais qualificados, não é para qualquer profissional — tanto a atividade exercida pelo auditor interno quanto pelo auditor externo. O auditor externo tem que estar sempre atualizado, como, por exemplo, com o IFRS e o atendimento de requerimentos da *Sarbanes Oxley*.

A *Sarbanes Oxley* valorizou muito mais a profissão do auditor, assim, definitivamente não é uma ocupação; é, sim, uma profissão qualificada, muito mais importante hoje do que antes. Também é necessário o auditor ter conhecimento de controle interno e da parte internacional da Contabilidade.

Evolução

Antigamente, gastava-se muito tempo para se fazer um trabalho de auditoria, formalizar papel de trabalho. O foco foi mudando no decorrer do tempo, pois antes não existia sistemas, computadores. O foco em controle interno e relevância aconteceu no final do século XX.

Teste substantivo era muito mais utilizado antigamente, era o foco principal do trabalho, hoje o foco mudou, sem existir um decréscimo na qualidade. Antes, o foco era identificar determinadas operações, a partir dos ciclos de controle, exemplos de ciclos são: folha de pagamento, receitas e inventário. Hoje, os testes executados são mais baseados no controle interno, pois existe um histórico do risco formado nas empresas, e o auditor utiliza deste histórico para melhor desenhar os testes a serem executados. As técnicas mudaram não só pela evolução da auditoria, mas por causa também das fraudes que ocorreram. Muita coisa mudou depois do caso Enron, inclusive na forma de se realizar um teste de auditoria.

O “Pós-Enron”, com o fechamento da empresa de auditoria Arthur Anderson, os próprios auditores tiveram de repensar o modo de realizar algumas tarefas. Todas as companhias possuem controle interno para fazer monitoramento das operações, entretanto

antes da *Sarbanes Oxley*, os controles que já existiam, não eram formalizados, não se sabia quais eram os controles-chave, pois eles não eram formalizados. Assim, atualmente, as empresas precisam determinar quais são os controles mais relevantes, que agora são formalizados e testados, pois antes os controles eram vistos de forma geral, sem se formalizar os controles com maior risco.

Antes, não existia tanto foco em *risco*, não se sabia quais eram as áreas mais relevante de uma empresa e que, portanto, eram suscetíveis a riscos maiores. Antes, o foco não era contábil, e sim operacional. Quando se fazia um trabalho na área de compras, por exemplo, verificava-se apenas se eram realizadas três cotações, isto é, se os testes eram baseados em critérios de controles operacionais e se não existia foco na parte de controle contábil, como é hoje.

A maior parte dos controles-chave está na Contabilidade, pois existem muitos controles contábeis relevantes. Se uma empresa tinha duzentos controles-chave operacionais, na Contabilidade dessa empresa existiriam pelo menos trezentos controles-chaves contábeis em média.

Os controles-chave contábeis são mais suscetíveis a erro, pois o *Front Office* está mais preocupado em vender e não em controlar. Para eles, controlar é apenas uma função de *Back Office*. Nas áreas operacionais geralmente os controles são adequados, mas quando chegavam à Contabilidade, existiam muitos erros, pois havia muitos problemas nas *interfaces*, como a existência de muitos lançamentos manuais, que prejudicavam qualquer sistema de controle interno, já que lançamentos manuais são difíceis de se rastrear, e facilmente podem ser fraudados. Não existiam monitoramento e formalização adequados dos lançamentos manuais antes da *Sarbanes Oxley*, pois as operações totalmente automáticas chegavam à Contabilidade e tornavam-se manuais de uma hora para a outra.

Outro problema era que a Contabilidade tinha, às vezes, até uma semana para fazer lançamentos retroativos, e isto não era uma preocupação na forma antiga de se fazer auditoria. Apenas com a *Sarbanes Oxley* aumentou a preocupação com esse problema, que antes era considerado corriqueiro.

O auditor, hoje, para ser mais qualificado, precisa ter conhecimento além do contábil: tem que seguir novas regras, emitidas pelos órgãos fiscalizadores, que dizem, por exemplo, como se deve fazer amostragem, algo que praticamente não existia antigamente.

Brasil e outros países

A figura do auditor e contador nos Estados Unidos é muito mais importante do que no Brasil, mas ainda não tem o *status* de um advogado, que é mais importante tanto no Brasil quanto no exterior. Para o auditor se formar nos Estados Unidos, ele tem que ter um conhecimento bem mais amplo que no Brasil.

O conceito, nos Estados Unidos, é diferente, mas no Brasil vai ainda mudar muito, pois o auditor no Brasil segue regras, estuda a regra do órgão regulador e aplica a regra, comparando-a, que é muito objetiva, com a realidade da empresa e, assim, obtendo uma conclusão. Agora, deverá usar muito mais o julgamento.

No exterior, o auditor tem que fazer um estudo contábil muito mais profundo. As novas regras de Contabilidade e Auditoria permitem diversas interpretações, isto serve para que o auditor encontre a melhor interpretação a ser usada, pois, quando se registra uma operação, agora o contador internacional deverá ter julgamento, antes de fazer o registro para identificar a melhor forma de contabilizar uma operação.

Revisão do trabalho de auditoria

Alguns sócios aposentados também revisam os trabalhos atuais dos trabalhos executados nas BIG 4, e isso melhora muito mais a qualidade do trabalho. Exemplo disso são os sócios especialistas em Finanças que revisam a parte de derivativos de uma grande indústria. O sócio aposentado também revisa as traduções realizadas pelos tradutores para evitar erros de interpretação. Como esses sócios não acompanham o trabalho de auditoria no dia a dia, mas acompanham os clientes há muito tempo, podem fazer críticas muito fundamentadas ao trabalho, e isso tudo agrega muito valor à profissão.

Futuro do papel e contribuição para sociedade

O papel já está mudando. Aquilo que se espera do auditor é muito mais do que ele pode fazer. Não tem como ele assegurar que tudo dentro de um cliente seu está certo. É isso que a sociedade espera do auditor, mas não está no rol de atividades do auditor ser um exímio identificador de fraudes, por exemplo.

Aquela regra de mudança da empresa de auditoria não diminuía o risco, e sim aumentava, pois se perdia o histórico de risco. A sociedade espera que o aconteceu com Banco Santos e Enron não venha mais a acontecer.

Outro problema é que os administradores das empresas querem que sejam realizadas auditorias em “toque de caixa”, mas existem temas muito complexos que precisam ser bem analisados, para que o trabalho do auditor possa dar maior segurança à sociedade.

Para que serve o auditor se aparentemente tudo está certo com os números contábeis de uma empresa, mas, depois, a empresa vai à falência? Apesar da existência da carta de representação, a qual diz que a opinião do auditor é baseada muito no que os gestores da empresa disseram e apresentaram aos auditores a empresa vai à falência. Por isso a confiança do auditor na administração da empresa baseada em testes é importante, e o parecer tem de ser mais uma ferramenta para o investidor, e não ser considerado como uma segurança plena, atestando a não existência de erro dentro de uma empresa. O papel do auditor nunca vai ser dar segurança plena sobre números contábeis.

Os leigos esperam conforto total pelo auditor, mas isto é impossível, pois o auditor não passa o ano inteiro dentro da empresa. Importante para o auditor independente é se basear na governança corporativa da empresa, se ela não for adequada, o auditor deveria até recusar realizar um trabalho, pois a não existência de um sistema de governança corporativa forte aumenta muito o risco de existirem problemas.

Exemplo de uma governança corporativa forte é a criação de uma área de controle interno em um banco, que geralmente é uma das maiores áreas em qualquer instituição financeira, além da existência de dezenas de auditores internos. Quanto mais forte a governança corporativa de uma empresa, melhor o auditor pode dar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

Uma alternativa de teste seria uma empresa de auditoria independente, diferente da empresa que emite o parecer de auditoria, dar uma nota sobre a governança corporativa da empresa — isso, sim, poderia dar mais segurança aos investidores.

As técnicas estão mais voltadas hoje para testar controles internos e identificar riscos, coisas que não eram tão importantes no passado, como nos casos da Enron e Lehman Brother. No caso do Enron, os problemas identificados era a existência de sociedades de propósitos específicos não consolidados. No caso do Lehman Brother, eram as hipotecas, que foram inflando artificialmente os balanços contábeis até que chegou um ponto em que não tinha mais como sustentar os valores contabilizados, por não existir mercado de venda para elas.

Isso demonstra claramente que a evolução do *Front Office* é muito maior que do *Back Office*, e isso, por si só, é um risco.

Hoje, o papel do auditor não é identificar fraudes, e sim verificar a existência de riscos que possam gerar problemas futuros.

Os treinamentos dados pela empresa de auditoria são insuficientes, tanto quanto os cursos dados nas faculdades, mas isso está mudando, pois esses cursos e treinamentos estão sendo reformulados, por causa das novas normas internacionais de Auditoria e Contabilidade.

Apêndice I - Matriz de pontos chaves

Matriz de pontos chaves obtidas a partir das transcrições das entrevistas

Número da entrevista	Entrevistado	Evolução da auditoria	Ensino da auditoria	Diferenças na auditoria no Brasil e no mundo	Futuro do papel do auditor	Opinião sobre a profissionalização do auditor independente
1	LNGC	Maior impulso a partir da criação do IBRACON e da regulamentação surgida posteriormente	Não vê a perspectiva da criação de um curso superior, pois o estudante não teria uma formação, já que auditor não é uma profissão	No Brasil, a auditoria é mais formalista e no exterior é mais baseada em interpretações de conceitos	Maior cobrança da sociedade. Preocupação com o binômio competência e independência	Não vê nenhum movimento neste sentido, pois não existem estudos sendo realizados a respeito
2	AARF	Surgimento da informática trouxe ganhos ao auditor e surgimento de novos riscos que antes não existiam	Difícil criação de cursos superiores, devido principalmente à falta de material sobre análise de riscos nas universidades	A profissão no exterior tem um status maior do que no Brasil, devido a terem sido iniciadas em épocas diferentes	Repensar seu futuro com os erros que ocorrem no presente, pois o auditor hoje não está preparado para lidar com fraudes	A atividade pode ser considerada uma profissão, pois existem profissionais que vivem exclusivamente como auditores
3	JA	Maior preocupação com a identificação de riscos e de redução de testes documentais. Criação de processos de revisão de trabalhos	Tentativa de conseguir alunos mais bem preparados para os cursos de Ciências Contábeis. Criação de programas de Educação continuada	Maior <i>status</i> no exterior, devido ao tamanho de mercado de capitais, que no Brasil é reduzido	Papel fundamental para o crescimento do mercado de capitais, trazendo segurança e conforto para investidores e sociedade em geral	Não fez muitas reflexões sobre o assunto, mas entende que já existe um status na atividade, para que seja considerada como profissão

4	MJMC	Criação dos exames de suficiência e do cadastro nacional dos auditores independentes	Cursos superiores são insuficientes, as empresas de auditoria precisam dar treinamento extra. Profissão é pouco divulgada entre jovens	Em vários países o auditor pode cursar qualquer curso superior e só depois tentar obter o título de auditor / contador	Bom futuro, pois oferece bastante oportunidade para os jovens adquirirem experiência e se realizarem profissionalmente	Pode ser considerada uma profissão, mas totalmente vinculada à do contador
5	PCA	Consolidação da presença mundial das sociedades de auditoria, chamadas BIG 4	-	-	-	Não pode ser considerado uma profissão, pois não existe necessidade de habilitação distinta em relação ao contador.
6	CRB	Órgãos reguladores trazem maior credibilidade à profissão, pois fiscalizam a reserva de mercado, os profissionais qualificados e as normas da profissão	-	-	-	É um segmento da profissão contábil conforme a lei. É uma profissão reconhecida pelos órgãos reguladores, mas ligada ao contador
7	ASU	Testes de auditoria hoje baseado em controles internos e análise de riscos	O que é ensinado na faculdade é pouco, e os cursos das empresas de auditoria precisam ser reformulados	Figura do auditor no exterior tem mais status, pois lá fora é mais exigido julgamento do auditor do que no Brasil	Não tem como o auditor assegurar que tudo está certo, mas é importante para o desenvolvimento do país	Auditoria já é uma profissão, e apenas para profissionais muito bem preparados

Apêndice J - Matriz de unidade de significado

Matriz de unidades de significado identificados durante as entrevistas

Unidade de significado	Pontos-Chave	Entrevistado
US1 - Evolução da Auditoria		
	A atividade de auditoria no Brasil e no mundo passou pelas seguintes fases: <i>Transaction Based Audit, System Based Audit e Risk Based Audit</i>	LNGC
	O processo inicia focado em revisão de documentos, no passado era item a item, revisão documental dos comprovantes das transações, e depois se passou a analisar os controles internos existentes	JA
US2 – Ensino da Auditoria		
	A criação de um curso de auditoria seria muito útil a profissão, pois existe uma grande diferença entre o que é ensinado na faculdade, e o que as empresas de auditoria esperam	AARF
	O auditor necessita de outros conhecimentos, além dos conhecimentos contábeis como de tecnologia, finanças, direito e estatística	JA
US3 - Diferença da auditoria no Brasil e exterior		
	No Brasil a auditoria é mais formalista [...] No exterior é muito mais importante confrontar a operação com um princípio contábil	LNGC
	Nos Estados Unidos existe a figura do contador público certificado, que possui um status diferenciado, ele possui muito mais status que o contador brasileiro	JA
	[...] figura do contador é diferente nos Estados Unidos e Reino Unido, primeiro eles se formam em qualquer graduação, [...] e só depois precisam obter a certificação do contador público	MJMC
US4 – Futuro do papel do auditor		
	[...] Entretanto grandes investidores cobram falhas e problemas, e assim processos milionários começam a existir contra os auditores	JA
	[...] não tem como ele assegurar que tudo dentro de um cliente seu está certo, mas é isto que a sociedade espera do auditor	ASU

US5 - Opinião sobre a profissionalização		
	O auditor é quase uma especialização contábil, mas está num status isolado de profissões	JA
	É uma profissão para profissionais qualificados, não é para qualquer profissional, tanto a atividade exercida pelo auditor interno quanto pelo auditor externo	ASU
US6 - Relação entre Auditoria e Contabilidade		
	O parecer do auditor é claro, as demonstrações contábeis são elaboradas pela administração, e dela é a responsabilidade exclusiva [...]	JA
	[...]o auditor tem de saber lidar com a interferência da alta administração da empresa, e ser mais cuidadoso no cálculo da materialidade	LNGC
US7 - Relação entre Auditoria e Órgãos reguladores		
	[...] a CVM requer que os auditores possuam CRC ativo, experiência de 5 anos, e cadastro no CNAI	MJMC
	Um passo importante na evolução foi a criação do CNAI, que é um cadastro de auditores qualificados para atuar em empresas sob a jurisprudência da CVM, BACEN e SUSEP	JA
US8 - Análise de Riscos		
	O auditor precisa cada vez mais aumentar sua competência, utilizando técnicas avançadas de monitoramento de riscos quantitativos e análise multivariada [...]	LNGC
	Antigamente não existiam técnicas apuradas de amostragem ou de identificação de riscos, existiam muitos riscos que as empresas e seus auditores não mapeavam [...]	AARF
US9 - Profissão ou Especialização		
	Auditor é uma profissão sim, mas totalmente vinculado ao contador	MJMC
	Seria uma profissão se tivesse um corpo de regras e princípios, técnicos e legais, com uma distinção passível de ser estabelecida com a profissão do contabilista, e não uma adição	PCA
US10 - Impacto da Tecnologia da Informação		
	Com o desenvolvimento da informática, o auditor passou a examinar muitas transações de uma vez só, por meio do uso de softwares especiais	LNGC

	Com o impacto da tecnologia, e complexidade de novas operações o auditor passou a focar na avaliação dos controles não funcionarem, não serem desenhados para capturar as transações e não identificarem riscos estratégicos e operacionais	JA
US11 - Corpo de Regras, Regulação e Legislação		
	O exame de suficiência é requerido para pessoas que assinem o parecer de auditoria	MJMC
	No ponto de vista da legislação contábil (D.L 9.295/46, artigos 25 e 26 c/c art. 3º. Da Res. CFC 560/83) atividade de auditoria é um segmento da profissão contábil	CRB
US12 - Relacionamento com outras profissões		
	[...] a auditoria, como um advogado a vê, tem o objetivo de verificar se os princípios da ciência contábil foram aplicados adequadamente e, enfim, se as demonstrações contábeis refletem adequadamente os resultados da companhia e a sua situação patrimonial etc	PCA
	Existe um campo enorme para o contador, que pode atuar em tudo que o economista e o administrador fazem, o contrário não é verdadeiro	MJMC
US13 - Investigação de fraudes		
	[...] não está no rol de atividades do auditor ser um exímio identificador de fraudes por exemplo	ASU
	[...] o auditor de hoje não está preparado para lidar com fraudes	AARF
US14- Expectativas da sociedade		
	O papel do auditor nunca vai ser dar segurança plena sobre números contábeis	ASU
	A auditoria externa garante aos investidores internacionais a segurança que eles tanto exigem para aportar seus recursos	JA
US15 - IFRS e SOX		
	A <i>Sarbanes Oxley</i> valorizou muito mais a profissão do auditor [...]	ASU
	O auditor externo tem que está sempre atualizado, como por exemplo, com o IFRS e atendimento de requerimentos da <i>Sarbanes Oxley</i>	ASU

Anexo A – Relação das novas normas de auditoria independente

Regra Brasileira	Descrição
NBC PA 1	Controle de qualidade para auditores (pessoas jurídicas e físicas) que executam exames de auditoria e revisões de informação contábil histórica, outros trabalhos de asseguarção e serviços correlatos
NBC_PA_03	Independência
NBC TA 02	Estrutura conceitual para trabalhos de asseguarção
NBC TA 200	Objetivos gerais do auditor independente e a condução de uma auditoria em conformidade com normas de auditoria
NBC TA 210	Concordamos com os termos de trabalho de auditoria
NBC TA 220	Controle de qualidade de uma auditoria de demonstrações contábeis
NBC TA 230	Documentação de auditoria
NBC TA 240	Responsabilidade do auditor relacionada com fraude em auditoria de demonstrações contábeis
NBC TA 250	Consideração de leis e regulamentos em auditoria de demonstrações contábeis
NBC TA 260	Comunicação com os responsáveis pela governança
NBC TA 265	Comunicação de deficiências do controle interno
NBC TA 300	Planejamento de uma auditoria de demonstrações contábeis
NBC TA 315 -	Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente
NBC TA 320	Materialidade no planejamento e na execução de auditoria
NBC TA 330	Resposta do auditor aos riscos avaliados
NBC TA 402	Considerações de auditoria para a entidade que utiliza uma organização prestadora de serviços
NBC TA 450	Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria
NBC TA 500	Evidência de auditoria
NBC TA 501	Evidência de auditoria - Considerações específicas para itens selecionados

NBC TA 505	Confirmações externas
NBC TA 510	Trabalhos iniciais, saldos iniciais
NBC TA 520	Procedimentos analíticos
NBC TA 530	Amostragem em auditoria
NBC TA 540	Auditoria de estimativa contábil, inclusive do valor justo, e divulgações selecionadas
NBC TA 550	Partes relacionadas
NBC TA 560	Eventos subsequentes
NBC TA 570	Continuidade operacional
NBC TA 580	Representações formais
NBC TA 600	Considerações especiais - Auditorias de demonstrações contábeis de grupos (incluindo o trabalho dos componentes)
NBC TA 610	Utilização do trabalho de auditoria interna
NBC TA 620	Utilização do trabalho de especialistas
NBC TA 700	Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis
NBC TA 705	Modificações na opinião do auditor independente
NBC TA 706	Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente
NBC TA 710	Informações comparativas - Valores correspondentes e demonstrações contábeis comparativas
NBC TA 720	Responsabilidade do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações contábeis
NBC TA 800	Considerações especiais - Auditorias de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com estruturas conceituais de Contabilidade para propósitos especiais
NBC TA 805	Considerações especiais - Auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis
NBC TA 810	Trabalhos para a emissão de relatório sobre demonstrações contábeis condensadas

Fonte: www.cfc.org.br.

Anexo B – Relação de instituições internacionais membros da IFAC**Membros****Albania**

- Institute of Authorized Chartered Auditors of Albania (IEKA)

Argentina

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Australia

- CPA Australia
- The Institute of Chartered Accountants in Australia
- National Institute of Accountants in Australia

Austria

- Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer
- Kammer der Wirtschaftstrehänder

Azerbaijan

- The Chamber of Auditors of Azerbaijan Republic

Bahamas

- The Bahamas Institute of Chartered Accountants

Bahrain

- Bahrain Accountants Association (BAA)

Bangladesh

- The Institute of Chartered Accountants of Bangladesh
- The Institute of Cost and Management Accountants of Bangladesh

Barbados

- The Institute of Chartered Accountants of Barbados

Belgium

- Institut des Experts Comptables et des Conseils Fiscaux
- Institut des Réviseurs d'Entreprises

Bolivia

- Colegio de Auditores de Bolivia

Botswana

- Botswana Institute of Accountants

Brazil

- Conselho Federal de Contabilidade (CFC)
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON

Bulgaria

- Institute of Certified Public Accountants of Bulgaria

Cameroon

- The Institute of Chartered Accountants of Cameroon

Canada

- The Canadian Institute of Chartered Accountants
- Certified General Accountants Association of Canada
- Certified Management Accountants of Canada

Chile

- Colegio de Contadores de Chile

China

- The Chinese Institute of Certified Public Accountants (CICPA)

Chinese Taiwan

- Federation of CPA Associations of the Republic of China

Colombia

- Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia

Costa Rica

- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica

Cote D'Ivoire

- Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés de Côte d'Ivoire

Croatia

- Croatian Association of Accountants and Financial Experts

Cyprus

- The Institute of Certified Public Accountants of Cyprus

Czech Republic

- Chamber of Auditors of the Czech Republic

- Union of Accountants of the Czech Republic

Denmark

- Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
- Foreningen Registrerede Revisorer

Dominican Republic

- Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana

Egypt

- The Egyptian Society of Accountants & Auditors

Estonia

- Estonian Auditing Board

Fiji

- Fiji Institute of Accountants

Finland

- HTM-tilintarkastajat - GRM - revisorer ry
- KHT-yhdistys-Föreningen CGR ry

France

- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
- Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables

Georgia

- Georgian Federation of Professional Accountants and Auditors

Germany

- Institut der Wirtschaftsprüfer
- Wirtschaftsprüferkammer (WPK)

Ghana

- The Institute of Chartered Accountants (Ghana)

Greece

- Institute of Certified Public Accountants of Greece (SOEL)

Guatemala

- Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (Suspended)

Guyana

- The Institute of Chartered Accountants of Guyana

Haiti

- Ordre des Comptables Professionels Agrees d'Haiti

Honduras

- Colegio de Peritos Mercantiles y Contadores Públicos (Suspended)

Hong Kong (Special Administrative Region of China)

- Hong Kong Institute of Certified Public Accountants

Hungary

- Chamber of Hungarian Auditors

Iceland

- Félag Löggiltra Endurskodenda, FLE

India

- The Institute of Chartered Accountants of India
- Institute of Cost and Works Accountants of India

Indonesia

- Indonesian Institute of Accountants or Ikatan Akuntan Indonesia (IAI)

Iran (Islamic Republic of)

- Iranian Association of Certified Public Accountants
- The Iranian Institute of Certified Accountants

Iraq

- Iraqi Union of Accountants and Auditors

Ireland

- Chartered Accountants Ireland
- The Institute of Certified Public Accountants in Ireland

Israel

- Institute of Certified Public Accountants in Israel

Italy

- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Degli Esperti Contabili

Jamaica

- The Institute of Chartered Accountants of Jamaica

Japan

- The Japanese Institute of Certified Public Accountants

Jordan

- Arab Society of Certified Accountants
- Jordanian Association of Certified Public Accountants

Kazakhstan

- Chamber of Auditors of the Republic of Kazakhstan

Kenya

- Institute of Certified Public Accountants of Kenya

Korea, Republic of

- Korean Institute of Certified Public Accountants

Kosovo

- Society of Certified Accountants and Auditors of Kosovo (SCAAK)

Kuwait

- Kuwait Association of Accountants and Auditors

Latvia

- Latvian Association of Certified Auditors

Lebanon

- Lebanese Association of Certified Public Accountants (LACPA)

Lesotho

- Lesotho Institute of Accountants

Liberia

- The Liberian Institute of Certified Public Accountants

Lithuania

- Lithuanian Chamber of Auditors

Luxembourg

- Institut des Réviseurs d'Entreprises

Madagascar

- Ordre des Experts Comptables et Financiers de Madagascar

Malawi

- The Society of Accountants in Malawi

Malaysia

- Malaysian Institute of Accountants
- The Malaysian Institute of Certified Public Accountants

Malta

- The Malta Institute of Accountants

Mexico

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Moldova, Republic of

- Association of Professional Accountants & Auditors of the Republic of Moldova

Morocco

- Ordre des Experts Comptables du Royaume du Maroc (Morocco) (Certified Public Accountants Association)

Namibia

- Institute of Chartered Accountants of Namibia

Nepal

- The Institute of Chartered Accountants of Nepal

Netherlands

- Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (Royal NIVRA)

New Zealand

- New Zealand Institute of Chartered Accountants

Nicaragua

- Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua

Nigeria

- The Institute of Chartered Accountants of Nigeria

Norway

- Den Norske Revisorforening (DnR)

Pakistan

- The Institute of Chartered Accountants of Pakistan
- Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan

Panama

- Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá

Paraguay

- Colegio de Contadores de Paraguay

Peru

- Junta de Decanos de Colegios de Contadores Publicos del Peru (Suspended)

Philippines

- Philippine Institute of Certified Public Accountants

Poland

- Accountants Association in Poland
- National Chamber of Statutory Auditors

Portugal

- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)

Romania

- The Chamber of Financial Auditors of Romania
- Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din Romania (CECCAR)/The Body of Expert and Licensed Accountants of Romania

Russian Federation

- The Institute of Professional Accountants of Russia
- Russian Collegium of Auditors

Saudi Arabia

- Saudi Organization for Certified Public Accountants

Serbia (Republic of)

- Serbian Association of Accountants and Auditors

Sierra Leone

- The Institute of Chartered Accountants of Sierra Leone, (ICASL)

Singapore

- Institute of Certified Public Accountants of Singapore

Slovakia

- Slovenska Komora Auditorov

Slovenia

- The Slovenian Institute of Auditors

South Africa

- The South African Institute of Chartered Accountants

- The South African Institute of Professional Accountants

Spain

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

Sri Lanka

- The Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka

Swaziland

- Swaziland Institute of Accountants

Sweden

- Far

Switzerland

- Treuhand-Kammer -Swiss Institute of Certified Accountants and Tax Consultants

Tanzania, United Republic of

- National Board of Accountants and Auditors (NBAA)

Thailand

- Federation of Accounting Professions

Trinidad and Tobago

- The Institute of Chartered Accountants of Trinidad & Tobago

Tunisia

- Ordre des Experts Comptables de Tunisie

Turkey

- Expert Accountants' Association of Turkey
- Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey (TÜRMOB)

Uganda

- Institute of Certified Public Accountants of Uganda

Ukraine

- Ukrainian Federation of Professional Accountants and Auditors

United Kingdom

- The Association of Chartered Certified Accountants
- The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)
- The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

- The Institute of Chartered Accountants in England & Wales
- The Institute of Chartered Accountants of Scotland

United States

- American Institute of Certified Public Accountants

Uruguay

- Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay

Vietnam

- Vietnam Accounting Association

Zambia

- Zambia Institute of Chartered Accountants

Zimbabwe

- The Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe

Associates

Armenia

- Association of Accountants and Auditors of Armenia

Bosnia and Herzegovina

- Association of Accountants and Auditors of Republic of Srpska

Brunei Darussalam

- The Brunei Darussalam Institute of Certified Public Accountants

Cambodia

- Kampuchea Institute of Certified Public Accountants and Auditors (KICPAA)

Cayman Islands

- Cayman Islands Society of Professional Accountants

Ireland

- The Institute of Accounting Technicians in Ireland

Kyrgyzstan

- Union of Accountants and Auditors

Luxembourg

- Ordre des Experts-Comptables du Luxembourg

Mauritius

- Mauritius Institute of Professional Accountants

Mongolia

- Mongolian Institute of Certified Public Accountants (MonICPA)

Montenegro (Republic of)

- Institute of Accountants and Auditors of Montenegro

Pakistan

- Pakistan Institute of Public Finance Accountants

Papua New Guinea

- Certified Practising Accountants Papua New Guinea

Senegal

- Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés du Sénégal

Sri Lanka

- Association of Accounting Technicians of Sri Lanka

Ukraine

- Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors

United Kingdom

- Association of Accounting Technicians (AAT)
- Institute of Financial Accountants

Uzbekistan

- National Association of Accountants and Auditors of Uzbekistan

Affiliates

Netherlands

- Nederlandse Orde van Register EDP-Auditors (NOREA)

United States

- Information Systems Audit and Control Association (ISACA)
- The Institute of Internal Auditors
- National Association of State Boards of Accountancy

Fonte: <http://web.ifac.org/about/member-bodies>

Anexo C – Relação de eventos problemáticos envolvendo auditores independentes e seus clientes

	Tipo de problema	Empresa envolvida
1	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>Enron Corporation</i>
2	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>Livent, Inc</i>
3	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>Health Management, Inc.</i>
4	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>AMRE Inc.</i>
5	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>The Leslie Fay Companies</i>
6	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>Star Technologies Inc.</i>
7	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>Lincoln Savings and Loan Association</i>
8	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>Crazy Eddie Inc.</i>
9	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>ZZZZ Best Company Inc.</i>
10	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>ESM Government Securities, Inc.</i>
11	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>United States Surgical Corporation</i>
12	<i>Comprehensive Cases</i>	<i>The Fund of Funds Ltd</i>
13	<i>Audits of High-risk accounts</i>	<i>Doughtie’s Foods Inc</i>
14	<i>Audits of High-risk accounts</i>	<i>Flight Transportation Corporation</i>
15	<i>Audits of High-risk accounts</i>	<i>J.B. Hanauer & Co.</i>
16	<i>Audits of High-risk accounts</i>	<i>Capital Banc Corporation</i>
17	<i>Audits of High-risk accounts</i>	<i>General Technologies Group Ltd</i>
18	<i>Audits of High-risk accounts</i>	<i>Giant Stores Corporation</i>
19	<i>Internal Control Issues</i>	<i>The Trolley Dodgers</i>
20	<i>Internal Control Issues</i>	<i>Howard Street Jewelers Inc.</i>
21	<i>Internal Control Issues</i>	<i>Saks Fifth Avenue</i>
22	<i>Internal Control Issues</i>	<i>Triton Energy Ltd</i>
23	<i>Internal Control Issues</i>	<i>Goodner Brothers Inc</i>
24	<i>Internal Control Issues</i>	<i>Troberg Stores</i>
25	<i>Ethical Responsibilities of Accountants</i>	<i>Creve Couer Pizza Inc</i>
26	<i>Ethical Responsibilities of Accountants</i>	<i>Jamaica Water Properties</i>
27	<i>Ethical Responsibilities of Accountants</i>	<i>Suzette Washington, Accounting Major</i>
28	<i>Ethical Responsibilities of Accountants</i>	<i>Oak Industries Inc</i>
29	<i>Ethical Responsibilities of Accountants</i>	<i>F&C International Inc</i>
30	<i>Ethical Responsibilities of Accountants</i>	<i>Laurel Valley Estates</i>
31	<i>Ethical Responsibilities of Accountants</i>	<i>Rock Mount Under. Company Inc</i>
32	<i>Ethical Responsibilities of Indep. Auditors</i>	<i>Cardillo Travel Systems Inc</i>
33	<i>Ethical Responsibilities of Indep. Auditors</i>	<i>The PTL Club</i>
34	<i>Ethical Responsibilities of Indep. Auditors</i>	<i>Zaveral Boosalis Raisch</i>
35	<i>Ethical Responsibilities of Indep. Auditors</i>	<i>Mallon Resources Corporation</i>
36	<i>Ethical Responsibilities of Indep. Auditors</i>	<i>Ryden Trucking Inc</i>
37	<i>Ethical Responsibilities of Indep. Auditors</i>	<i>Koger Properties Inc</i>
38	<i>Ethical Responsibilities of Indep. Auditors</i>	<i>American Fuel & Supply Co. Inc</i>
39	<i>Professional Roles</i>	<i>Leigh Ann Walker, Staff Accountant</i>
40	<i>Professional Roles</i>	<i>Bill De Burger, In-Charge Accountant</i>
41	<i>Professional Roles</i>	<i>Sarah Russell, Staff Accountant</i>

42	<i>Professional Roles</i>	<i>Tommy O'Connell, Audit Senior</i>
43	<i>Professional Roles</i>	<i>Avis Love, Staff Accountant</i>
44	<i>Professional Roles</i>	<i>Charles Tollison, Audit Manager</i>
45	<i>Professional Roles</i>	<i>Hamilton Wong, In-Charge Accountant</i>
46	<i>Professional Issues</i>	<i>CPA2Biz.com</i>
47	<i>Professional Issues</i>	<i>National Medical Transp. Network</i>
48	<i>Professional Issues</i>	<i>Texas Drug Warehouse</i>
49	<i>Professional Issues</i>	<i>Hopkins v. Price Waterhouse</i>
50	<i>Professional Issues</i>	<i>Taxing Transactions</i>
51	<i>Professional Issues</i>	<i>Scott Fane, CPA</i>
52	<i>Professional Issues</i>	<i>Stephen Gray, CPA</i>
53	<i>Professional Issues</i>	<i>Stock Option Mania</i>
54	<i>Classic Litigation Cases</i>	<i>Fred Stern & Company Inc.</i>
55	<i>Classic Litigation Cases</i>	<i>First Securities Company of Chicago</i>
56	<i>Classic Litigation Cases</i>	<i>Tenants Corporation</i>
57	<i>Classic Litigation Cases</i>	<i>Equity Funding Corporation of America</i>
58	<i>Classic Litigation Cases</i>	<i>National Student Marketing Corporation</i>

Fonte: Knapp (*op. cit.*, p. v-vii).