

**Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

**A RESPONSABILIDADE ÉTICA DO AUDITOR: UM ESTUDO
EXPLORATÓRIO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES
INDEPENDENTES**

Gustavo Melcher Felipe

**São Paulo
2011**

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Professor Dr. Pedro Ronzelli Junior

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

Gustavo Melcher Felipe

**A RESPONSABILIDADE ÉTICA DO AUDITOR: UM ESTUDO
EXPLORATÓRIO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES
INDEPENDENTES**

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. Joshua Onome Imoniana

**São Paulo
2011**

F315 Felipe, Gustavo Melcher

A responsabilidade ética do auditor: um estudo exploratório sobre a percepção dos auditores independentes/ Gustavo Melcher Felipe – 2011.

133 f.: il.; 30 cm

Mestrado Profissional (Dissertação de Mestrado)- Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2011.

Orientação: Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana

Bibliografia: f. 120-124

1. Auditor independente 2. Responsabilidade ética. 3. Códigos de conduta Título.

CDD 657.45

**A Deus,
Aos meus pais,
A minha namorada Priscila,
Aos meus amigos.**

Agradeço a Deus, aos meus pais, minha namorada Priscila e amigos, que sempre me deram o apoio e o incentivo necessários para que conseguisse superar os obstáculos e acreditasse nos meus ideais.

Ao professor e orientador Dr. Joshua Onome Imoniana, pelo apoio, orientação, dedicação e encorajamento contínuos no desenvolvimento da pesquisa.

Aos Prof. Dr. Henrique Formigoni e Prof. Dr. Luiz Nelson Guedes de Carvalho pelas contribuições com seus conhecimentos e pelo privilégio e honra de suas participações nas bancas de qualificação e defesa da minha dissertação.

À professora Dra. Nena Geruza Cei, pelas oportunidades e contribuições dadas desde minha graduação em Ciências Contábeis, além do incentivo constante nas pesquisas.

Aos meus colegas de profissão, professores, mestres, doutores e demais pessoas que contribuíram para meu desenvolvimento pessoal e profissional até o presente momento.

Às pessoas que participaram direta e indiretamente deste trabalho, especialmente a todos que contribuíram com a pesquisa.

**“A ética deve fornecer a compreensão de um aspecto
real, efetivo, do comportamento dos homens”**

Adolfo Sánchez Vázquez

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de verificar por meio da percepção dos auditores independentes e dos profissionais de ensino que atuam ou atuaram como auditores independentes quais os principais fatores que afetam a responsabilidade ética do auditor, com base nos códigos de conduta nacionais e internacionais da profissão. Em virtude dos fatores que contribuíram para os recentes escândalos contábeis/financeiros e até mesmo fraudes no mundo dos negócios, é essencial que as atividades profissionais do auditor independente sejam executadas de maneira adequada. Desta forma, o auditor deve observar e manter a postura ética e em concordância com os códigos de conduta da profissão, mitigando assim, os riscos da entidade auditada e protegendo sua imagem. Esse posicionamento também visa evitar que as empresas de auditoria tenham impactos negativos em sua credibilidade e venham a sofrer litígios, inclusive encerrando suas atividades como ocorreu com uma das maiores empresas de auditoria do mundo, a Arthur Andersen. Portanto, para guiar este estudo, o trabalho tem como questão de pesquisa: quais são os principais fatores que impactam a responsabilidade ética do auditor na percepção dos auditores independentes e dos profissionais de ensino? A população estudada foi dos auditores independentes encarregados (semi-sênior/ sênior/supervisor) nas empresas de auditoria intituladas *Big Four* (PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young Terco e KPMG) localizadas em São Paulo e os profissionais de ensino de faculdades/universidades brasileiras que atuam ou atuaram como auditores independentes. Dentro deste contexto, realizou-se uma pesquisa qualitativa buscando identificar características que contribuíssem para validar o problema e os objetivos da pesquisa. A pesquisa revelou que existem treze fatores que poderiam impactar a responsabilidade ética do auditor, relacionados à: integridade, independência, competência técnica/zelo profissional e confidencialidade. Destes fatores identificados, sete são inerentes à percepção dos auditores independentes, dois são inerentes à percepção dos profissionais de ensino e os outros quatro são comuns em ambas percepções. Neste contexto, sugere-se para futuras pesquisas um aprofundamento no estudo destes fatores, incluindo a elaboração de estudos quantitativos com objetivo de identificar a correlação entre eles. Além disso, torna-se importante verificar o ponto de tangência entre a questão ética e a competência técnica do auditor, uma vez que nas percepções dos auditores independentes e profissionais de ensino alguns fatores não impactam a sua responsabilidade ética. Entretanto, evidências sugerem que poderiam ter correlação com a não identificação de alguns problemas contábeis/financeiros ocorridos no mundo dos negócios. São fatores envolvendo, por exemplo, a adequabilidade da metodologia de auditoria, qualidade dos treinamentos para aprimoramento e manutenção das competências profissionais e efetividade da educação continuada, que nem sempre são de responsabilidade direta de um auditor independente trainee/assistente.

Palavras-chave: Auditor independente, responsabilidade ética, códigos de conduta.

ABSTRACT

The objective of this study is to verify through the perception of independent auditors and educators in Brazilian universities which work or worked as independent auditor, the main factors that affect the auditor's ethical responsibility, based on the national and international auditor profession codes of conduct/ethical guidelines. Taking the stand of the factors that contributed to the recent financial/accounting scandals and even frauds in the world business scenario, it is imperative that the independent auditor's professional activities be performed in a more adequate manner. Therefore, the auditor should observe and maintain an ethical position and should be in compliance with the professional audit codes of conduct/ethical guidelines, therefore, mitigating audited entity's risk and protecting their image. This position also aims to prevent audit firms from embarrassment and a negative impact that generate loss of credibility and litigations, including folding up their activities as it happened to one of the biggest independent audit companies in this era, Arthur Andersen. Therefore, to guide this study, the research question is: what are the main factors that impact the auditor's ethical responsibility in the perception of independent auditors and educators? The studied population consisted of independent auditors (semi-senior/senior/supervising) from the Big Four audit firms (PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young Terco and KPMG) in São Paulo – Brazil, and educators in Brazilian universities which work or worked as an independent auditor. In this context, a qualitative analysis was performed, looking for characteristics that contribute to validate the objectives and the research question. The research revealed there are thirteen factors that could impact the auditor's ethic responsibility that are related to integrity, independence, technical competence, professional care and confidentiality. From these identified factors, seven are related to the independent auditors' perception, two are related to the educators' perception and the other four are common in both perceptions. In this context, it is suggested a deeper look into these factors for future researches, and this should go in line with deductive studies in order to ascertain the correlation between them. Furthermore, it is important to check the point of tangency between the question of ethics and technical competence of the independent auditors, since in the perceptions of the independent auditors and educators, some factors do not impact their ethical responsibility. However, evidences show that this could be related to unlikely mapping of accounting / financial problems occurred in the business scenario. And these are factors involving for instance, the adequateness of the methodology, quality of training to improvement and maintenance of professional skills and effectiveness of continuing education, which are not always the direct responsibility of a junior/assistant independent auditor.

Key words: *Independent auditor, ethical responsibility, codes of conduct.*

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS.....	11
LISTA DE QUADROS.....	12
LISTA DE GRÁFICOS.....	13
LISTA DAS DEMAIS ILUSTRAÇÕES	15
1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1 Questão de Pesquisa.....	18
1.2 Objetivo Geral.....	19
1.2.1 Objetivos Específicos.....	19
1.3 Justificativa.....	19
1.4 Delimitação do Estudo.....	20
1.5 Organização da Dissertação.....	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	22
2.1 Responsabilidade Profissional do Auditor.....	22
2.2 A Regulamentação da Profissão do Auditor Independente.....	25
2.2.1 No Exterior.....	25
2.2.2 No Brasil.....	27
2.3 As Responsabilidades Éticas do Auditor.....	30
2.3.1 Integridade.....	33
2.3.2 Independência.....	35
2.3.3 Competência técnica e Zelo Profissional.....	42
2.3.4 Confidencialidade.....	52
2.4 Definição do Framework Teórico da Pesquisa.....	54
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	58
3.1 Tipo e Método de Pesquisa.....	58
3.2 População e Amostra.....	59
3.3 Procedimentos de Coleta de Dados.....	62
3.4 Procedimentos de Tratamento de Dados.....	68
3.5 Limitações do Método.....	69
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	70
4.1 Caracterização dos Respondentes da Pesquisa.....	70
4.2 Resultados da Pesquisa.....	74
4.2.1 Análise das Respostas às Questões Fechadas Relacionadas à Integridade do Auditor.....	74
4.2.2 Análise das Respostas às Questões Fechadas Relacionadas à Independência do Auditor.....	79
4.2.3 Análise das Respostas às Questões Fechadas Relacionadas à Competência Técnica e Zelo Profissional do Auditor.....	83
4.2.4 Análise das Respostas às Questões Fechadas Relacionadas à Confidencialidade do Auditor.....	95
4.2.5 Análise das Respostas às Questões Abertas Relacionadas às Responsabilidades Éticas do Auditor.....	102
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	117
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	120
APÊNDICE 1: Questionário aplicado aos auditores independentes das <i>Big Four</i>	126
APÊNDICE 2: Questionário aplicado aos profissionais de ensino de faculdades/ universidades brasileiras.....	130

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA: *American Institute of Certified Public Accountants*

APB: *Accounting Practices Board*

ASB: *Accounting Standards Board*

BACEN: Banco Central do Brasil

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

CVM: Comissão de Valores Mobiliários

FEE: *Fédération des Experts Comptables Européens / Federation of European Accountants*

IAASB: *International Auditing and Assurance Standards Board*

IAESB: *International Accounting Education Standards Board*

IASB: *International Accounting Standards Board*

IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICAEW: *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*

IESBA: *International Ethics Standards Board for Accountants*

IFAC: *International Federation of Accountants*

ISA: *International Standards on Auditing*

NBC: Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC P: Normas Profissionais de Auditor Independente

NBC PA: Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais do Auditor Independente

NBC TA: Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Histórica

PCAOB: *Public Company Accounting Oversight Board*

PIOB: *Public Interest Oversight Board*

SSRN: *Social Science Research Network*

SUSEP: Superintendência de Seguros Privados

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Estrutura conceitual das principais responsabilidades do auditor.....	24
Quadro 2: Definição dos aspectos comuns aos códigos de conduta do auditor.....	32
Quadro 3: Conceitos e definições de integridade.....	33
Quadro 4: Conceitos e definições de independência.....	35
Quadro 5: Alguns estudos e resultados de artigos pesquisados relacionados aos aspectos da independência do auditor.....	38
Quadro 6: Conceitos e definições de competência técnica e zelo profissional.....	42
Quadro 7: Conceitos e definições de confidencialidade.....	52
Quadro 8: Total de respondentes da pesquisa por empresa de auditoria.....	61
Quadro 9: Equivalência entre os questionários aplicados aos auditores independentes e os questionários aplicados aos profissionais de ensino.....	63
Quadro 10: Questionamentos da pesquisa empírica com auditores independentes, fatores observados e suas correlações com a revisão da literatura.....	64
Quadro 11: Questionamentos da pesquisa empírica com profissionais de ensino, fatores observados e suas correlações com a revisão da literatura.....	66
Quadro 12: Características sociais dos auditores pesquisados.....	70
Quadro 13: Características sociais dos profissionais de ensino pesquisados.....	70
Quadro 14: Profissionais de ensino respondentes da pesquisa por faculdade / universidade como docentes e localidade geográfica.....	73
Quadro 15: Resumo das questões fechadas da pesquisa empírica, fatores observados e análise do impacto sobre a responsabilidade ética do auditor.....	100
Quadro 16: Frequência de ocorrências de palavras idênticas, sinônimas ou próximas ao nível semântico contidas nos discursos dos auditores e profissionais de ensino.....	105
Quadro 17: Unidades de significado identificadas nos discursos dos auditores independentes pesquisados.....	106
Quadro 18: Unidades de significado identificadas nos discursos dos profissionais de ensino pesquisados.....	107
Quadro 19: Unidades de significado excluídas e justificativas para as exclusões.....	108
Quadro 20: Correlação das unidades de significado remanescentes com os fatores, autores, normas e códigos de conduta da profissão observados na revisão da literatura.....	109
Quadro 21: Definição das categorias conceituais relacionadas à revisão da literatura.....	110
Quadro 22: Classificação inicial das unidades de significado nas categoriais conceituais....	111
Quadro 23: Exclusão das unidades de significado observadas nas questões fechadas e as justificativas para as exclusões.....	111
Quadro 24: Classificação final das unidades de significado nas categoriais conceituais.....	112
Quadro 25: Síntese da pesquisa empírica com os fatores e subfatores observados e análise do impacto sobre a responsabilidade ética do auditor.....	116

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1:	Faixa etária dos auditores independentes respondentes da pesquisa	71
Gráfico 2:	Tempo de experiência dos auditores respondentes da pesquisa.....	71
Gráfico 3:	Faixa etária dos profissionais de ensino respondentes da pesquisa.....	71
Gráfico 4:	Tempo de experiência dos profissionais de ensino respondentes da pesquisa.....	71
Gráfico 5:	Gênero dos auditores independentes respondentes da pesquisa.....	72
Gráfico 6:	Gênero dos profissionais de ensino respondentes da pesquisa.....	72
Gráfico 7:	Cargo dos auditores independentes respondentes da pesquisa.....	72
Gráfico 8:	Último cargo exercido pelos profissionais de ensino respondentes da pesquisa..	72
Gráfico 9:	Grau de instrução dos auditores independentes respondentes da pesquisa.....	73
Gráfico 10:	Grau de instrução dos profissionais de ensino respondentes da pesquisa.....	73
Gráfico 11:	Respostas dos auditores independentes à questão 1 sobre integridade.....	75
Gráfico 12:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 1 sobre integridade.....	75
Gráfico 13:	Respostas dos auditores independentes à questão 2 sobre integridade.....	76
Gráfico 14:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 2 sobre integridade.....	76
Gráfico 15:	Respostas dos auditores independentes à questão 3 sobre integridade.....	77
Gráfico 16:	Respostas dos auditores independentes à questão 4 sobre integridade.....	78
Gráfico 17:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 3 sobre integridade.....	78
Gráfico 18:	Respostas dos auditores independentes à questão 5 sobre independência.....	80
Gráfico 19:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 4 sobre independência.....	80
Gráfico 20:	Respostas dos auditores independentes à questão 6 sobre independência.....	80
Gráfico 21:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 5 sobre independência.....	80
Gráfico 22:	Respostas dos auditores independentes à questão 7 sobre independência.....	81
Gráfico 23:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 6 sobre independência.....	81
Gráfico 24:	Respostas dos auditores independentes à questão 8 sobre independência.....	82
Gráfico 25:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 7 sobre independência.....	82
Gráfico 26:	Respostas dos auditores independentes à questão 9 sobre competência técnica e zelo profissional.....	84
Gráfico 27:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 8 sobre competência técnica e zelo profissional.....	84
Gráfico 28:	Respostas dos auditores independentes à questão 10 sobre competência técnica e zelo profissional.....	85
Gráfico 29:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 9 sobre competência técnica e zelo profissional.....	85
Gráfico 30:	Respostas dos auditores independentes à questão 11 sobre competência técnica e zelo profissional.....	86
Gráfico 31:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 10 sobre competência técnica e zelo profissional.....	86
Gráfico 32:	Respostas dos auditores independentes à questão 12 sobre competência técnica e zelo profissional.....	87
Gráfico 33:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 11 sobre competência técnica e zelo profissional.....	87
Gráfico 34:	Respostas dos auditores independentes à questão 13 sobre competência técnica e zelo profissional.....	89
Gráfico 35:	Respostas dos profissionais de ensino à questão 12 sobre competência técnica e zelo profissional.....	89
Gráfico 36:	Respostas dos auditores independentes à questão 14 sobre competência técnica e zelo profissional.....	90

Gráfico 37: Respostas dos profissionais de ensino à questão 13 sobre competência técnica e zelo profissional.....	90
Gráfico 38: Respostas dos auditores independentes à questão 15 sobre competência técnica e zelo profissional.....	91
Gráfico 39: Respostas dos profissionais de ensino à questão 14 sobre competência técnica e zelo profissional.....	91
Gráfico 40: Respostas dos auditores independentes à questão 16 sobre competência técnica e zelo profissional.....	92
Gráfico 41: Respostas dos auditores independentes à questão 17 sobre competência técnica e zelo profissional.....	93
Gráfico 42: Respostas dos auditores independentes à questão 18 sobre competência técnica e zelo profissional.....	93
Gráfico 43: Respostas dos profissionais de ensino à questão 15 sobre competência técnica e zelo profissional.....	94
Gráfico 44: Respostas dos auditores independentes à questão 19 sobre confidencialidade..	96
Gráfico 45: Respostas dos profissionais de ensino à questão 16 sobre confidencialidade....	96
Gráfico 46: Respostas dos auditores independentes à questão 20 sobre confidencialidade..	97
Gráfico 47: Respostas dos profissionais de ensino à questão 17 sobre confidencialidade....	97
Gráfico 48: Respostas dos auditores independentes à questão 21 sobre confidencialidade..	98
Gráfico 49: Respostas dos profissionais de ensino à questão 18 sobre confidencialidade....	98
Gráfico 50: Respostas dos auditores independentes à questão 22 sobre confidencialidade..	99
Gráfico 51: Respostas dos profissionais de ensino à questão 19 sobre confidencialidade....	99

LISTA DAS DEMAIS ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1: Definição das responsabilidades profissionais dos auditores.....	23
Ilustração 2: <i>Framework</i> teórico das responsabilidades éticas do auditor.....	54
Ilustração 3: Visão piramidal e global de desenvolvimento da carreira de um auditor.....	60
Ilustração 4: <i>Framework</i> final da pesquisa sobre os fatores que impactam as responsabilidades éticas do auditor.....	115

1. INTRODUÇÃO

A atividade profissional do auditor independente visa impulsionar o desenvolvimento dos mercados, além de contribuir para o estabelecimento da ordem socioeconômica mundial. Na visão dos usuários externos da informação contábil, e dos próprios clientes da auditoria, a atuação do auditor é sinônimo de confiança e credibilidade. (SANTOS e GRATERON, 2003)

Segundo a Comissão de Valores Imobiliários (CVM), através da nota explicativa à Instrução 308/99, o auditor independente é elemento imprescindível para a credibilidade do mercado e instrumento de inestimável valor na proteção dos investidores, na medida em que a sua função é zelar pela fidedignidade e confiabilidade das informações da entidade auditada, além de ser suporte indispensável ao órgão regulador.

Entretanto, no atual cenário empresarial de acirrada competição em ambiente globalizado, as empresas buscam constantemente uma vantagem competitiva sustentável para se posicionar à frente de seus concorrentes. (OHMAE, 1998)

Essa constante busca por vantagens competitivas, aliada a pressões para atingir metas, altas remunerações dos executivos e demais fatores que contribuíram para os recentes escândalos no mundo dos negócios, trouxeram à tona declarações de executivos que afirmavam “não ter conhecimento” das atividades duvidosas praticadas por suas companhias – participações não registradas nos livros, reconhecimentos de receitas impróprios, etc. (DELOITTE, 2003)

Segundo Ribeiro Neto e Famá (2003), no final de 2001 ocorreu um dos maiores escândalos mundiais na companhia energética norte-americana Enron, que através da utilização de expedientes contábeis, escondeu um endividamento expressivo que acabou levando-a à falência. No mesmo episódio, uma das maiores empresas de auditorias do mundo até então, a Arthur Andersen, foi acusada de compactuar com o esquema e de obstrução da justiça, através da destruição das provas do processo e acabou encerrando suas atividades devido à saída de diversos clientes. A empresa foi inocentada posteriormente pela justiça norte-americana.

Após esse acontecimento, segundo Thapa e Brown (2007), uma série de outros casos de escândalos financeiros e até mesmo fraudes veio à tona, incluindo empresas grandes e conhecidas no mercado financeiro norte-americano, tais como WorldCom, Xerox, Merck, Aol Time Warner, Tyco, entre outras. Além disso, no Brasil também houve casos recentes de escândalos financeiros/contábeis envolvendo grandes empresas como a Aracruz, Sadia, Grupo Votorantim e o Banco Panamericano.

Além desses casos de utilização de expedientes contábeis e até mesmo fraudes, surgem também as crises econômicas e financeiras. Perera et al (2009) destacam as crises da dívida externa em 1982, a crise do México em 1994, a crise do Sudeste Asiático em 1997, a crise da Rússia em 1998, e as grandes quebras empresariais relacionadas com operações de derivativos desde a década de 1990, tais como Banco Barings em 1995, a crise das ações “pontocom” no final do século XX e a recente crise de liquidez do *subprime* que se transformou em insolvência de algumas instituições financeiras.

De acordo com Schick e Ponemon (1993), nos períodos de declínio das empresas pode ocorrer falsidade ideológica, ocultamento de informações ou distorção dos dados financeiros. Segundo os autores, esta tendência a participar em truques contábeis aumenta a probabilidade de distorções materiais nas demonstrações financeiras da empresa e o risco de auditoria.

Além disso, de acordo com Marion, Almeida e Valverde (2002), surge a desconfiança com relação à veracidade das informações divulgadas pelas empresas, a atuação profissional e ética da auditoria contábil e da sua independência profissional.

Segundo Santos e Grateron (2003), a onda de escândalos contábeis com grandes empresas de auditoria envolvidas marcou a atividade profissional dos auditores e parece ter mudado a visão de responsabilidade desses profissionais sobre esses fatos.

De acordo com Carvalho e Pinho (2004), essa crise de credibilidade das auditorias vivenciada em países como os Estados Unidos, Grã-Bretanha, o próprio Brasil, e o ambiente global, impõem aos auditores independentes uma oportunidade de revisão da forma de condução de suas principais atividades e posturas profissionais, sendo que, segundo os autores, a versatilidade, criatividade, qualidade e ética são componentes imprescindíveis para o êxito dos profissionais de auditoria na harmonização entre os apelos do mercado competitivo, a clientela exigente e a regulamentação em vigor.

Santos e Grateron (2003) afirmam que continuamente o auditor é submetido a questões de caráter ético, devendo adotar uma de várias alternativas de decisão, muitas vezes assumindo riscos relacionados com a boa imagem do profissional. Ainda segundo os autores, o processo de tomada de decisões pode estar mais ligado aos princípios e valores éticos elementares do que aos aspectos técnicos.

Dentro deste contexto, surge a importância da responsabilidade ética profissional, que conforme Borges e Medeiros (2007) pode ser conceituada como o conjunto de condutas técnicas e sociais exigidas por uma determinada classe aos membros que a ela são ligados. Segundo os autores, a obediência ao código de conduta identifica o profissional como ético e

ele, por seu comportamento, alcança o reconhecimento dos demais membros da própria classe e da sociedade em geral.

Portanto, é fundamental que essas atividades profissionais sejam executadas de maneira adequada, em concordância com a ética e os códigos de conduta da profissão, mitigando os riscos da entidade auditada e evitando que outras empresas de auditoria percam sua credibilidade e venham a sofrer descrédito e/ou risco de imagem. Neste contexto, Alves et al (2007, p.59) questionam se “[...] embora construídos pela própria comunidade de profissionais, os códigos de conduta profissional, como o do Conselho Federal de Contabilidade, alcançam os objetivos a que se propõem?”

1.1 Questão de Pesquisa

Diante do atual cenário de acirrada competição, do descobrimento de escândalos financeiros/contábeis e até mesmo fraudes em grandes empresas que impactam a credibilidade dos auditores, torna-se essencial analisar a responsabilidade ética do auditor independente.

Apesar de existir diversas regulamentações relacionadas à atuação profissional e ética do auditor, emanadas nacionalmente pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC em harmonia com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON , o Banco Central do Brasil - BACEN, a Superintendência de Seguros Privados - SUSEP e a Comissão de Valores Mobiliários - CVM e, internacionalmente, pela Federação Internacional dos Contadores - IFAC, o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA, entre outros, é necessário analisar sob a própria ótica do auditor independente quais os aspectos que efetivamente impactam a sua profissão.

Além disso, é importante analisar a visão dos profissionais de ensino que atuam ou atuaram como auditores com o objetivo de obter uma segunda opinião sobre o assunto, unindo os aspectos profissionais e acadêmicos. Ou seja, verificar o alinhamento entre a teoria, representada pela regulamentação da profissão, e a prática, representada pelo efetivo exercício da profissão do auditor.

Portanto, com base nas descrições acima, chega-se então à formulação da situação-problema, que contém toda a essência desta dissertação: Quais são os principais fatores que impactam a responsabilidade ética do auditor na visão dos próprios auditores independentes e dos profissionais de ensino que atuam ou atuaram como auditores independentes?

1.2 Objetivo Geral

Verificar por meio da percepção dos auditores independentes e dos profissionais de ensino que atuam ou atuaram como auditores independentes quais são os principais fatores que afetam a responsabilidade ética do auditor.

1.2.1 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos são definidos conforme segue:

1. Identificar na literatura os fatores que podem afetar a responsabilidade ética do auditor independente;
2. Relacionar os fatores identificados na literatura com os fatores identificados segundo a percepção dos auditores independentes;
3. Efetuar um contraponto/comparação à visão dos auditores independentes através da pesquisa com os profissionais de ensino que atuam ou atuaram como auditores independentes.

1.3 Justificativa

Dada a importância da auditoria para a credibilidade do mercado e como instrumento de inestimável valor na proteção dos investidores, e em função das situações descritas anteriormente, verifica-se que esta dissertação se demonstra importante na medida em que busca verificar, por meio da percepção dos próprios auditores independentes e dos profissionais de ensino que atuam ou atuaram como auditores, quais são os principais fatores que afetam a responsabilidade ética do auditor.

Ou seja, além de efetuar o levantamento teórico dos fatores que impactam a responsabilidade do auditor, através de estudos da profissão e códigos de conduta, verificar também de forma empírica quais os principais aspectos práticos que são sensíveis/críticos à sua profissão. Além disso, é importante analisar como as empresas de auditoria lidam com os aspectos-chave da responsabilidade ética de seus auditores.

Além disso, constatou-se que grande parte dos artigos publicados nacionalmente e internacionalmente estão relacionados aos aspectos relativos à independência do auditor, não

sendo identificados estudos envolvendo especificamente as demais questões relativas às responsabilidades éticas do auditor, que é o foco desta dissertação.

1.4 Delimitação do Estudo

A responsabilidade do auditor tem ampla abrangência, sendo segmentada em diversos aspectos conceituais, conforme exemplificação detalhada no próximo capítulo. Portanto, procura-se dar ênfase em um dos aspectos principais da sua profissão: a ética profissional.

Considera-se que a ética profissional é um dos principais pilares para as demais responsabilidades profissionais do auditor, devido sua ênfase em questões que trazem maior impacto na sua carreira, tais como: independência profissional, integridade, competência técnica, confidencialidade, entre outros. Além disso, continuamente o auditor é submetido a questões de caráter ético.

Partindo desse pressuposto, embora esta dissertação apresente conceitos e definições sobre a responsabilidade profissional do auditor, o foco principal é a responsabilidade ética, onde se pretende verificar quais os principais fatores que impactam a sua profissão.

Para isso, realiza-se a pesquisa de códigos de conduta profissional do auditor de órgãos nacionais e internacionais, além da aplicação de questionários semi-estruturados aos auditores e aos profissionais de ensino que atuam ou atuaram como auditores para correlacionar com a revisão da literatura.

1.5 Organização da Dissertação

Esta dissertação está organizada em cinco capítulos, descritos a seguir:

Neste primeiro capítulo encontra-se a introdução, incluindo a contextualização do tema (situação-problema), a questão de pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos, a justificativa para a elaboração dessa dissertação e a delimitação do estudo, servindo de base para a elaboração da metodologia.

No segundo capítulo, intitulado Referencial Teórico, foi realizada uma ampla revisão da literatura por meio de pesquisa bibliográfica, visando à implementação e consolidação de ideias que colaboraram para a sustentação, desenvolvimento e fundamentação teórica dos argumentos abordados durante a elaboração dessa dissertação, relacionados aos conceitos de responsabilidade ética do auditor e definindo os fatores observáveis para a pesquisa empírica.

No terceiro capítulo, cujo título é Procedimentos Metodológicos, foram definidos: o tipo e o método de pesquisa, a população e amostra que foram estudadas, os procedimentos de coleta e de tratamento de dados e as limitações do estudo.

No quarto capítulo, cujo título é Apresentação e Análise dos Resultados, são apresentados e discutidos gráficos, tabulações e análises dos resultados obtidos através da pesquisa empírica, correlacionando com os aspectos observados na revisão da literatura.

No quinto capítulo, são apresentadas as considerações finais deste estudo, comparando-se os resultados obtidos na pesquisa empírica com a pesquisa teórica, além de correlacionar aos objetivos gerais e específicos e apresentar recomendações/sugestões para futuros estudos.

São apresentadas ainda as referências bibliográficas e apêndices que deram suporte a esta dissertação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Responsabilidade Profissional do Auditor

De acordo com Franco e Marra (2000), as condições/responsabilidades exigidas para o exercício da função do auditor estão classificadas em:

- Legais: o profissional deverá ser contador habilitado e registrado em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de auditor independente e para atuar em determinadas áreas regulamentadas, o auditor também deverá providenciar registro junto aos órgãos controladores;
- Culturais: o auditor independente deve possuir conhecimentos gerais bastante amplos, incluindo noções básicas sobre língua pátria, língua de uso universal, matemática financeira, legislação comercial e fiscal, economia, organização e administração de empresas, processamento de dados, etc.;
- Técnicas: o auditor deve ser profundo conhecedor da matéria fundamental de sua profissão, que é a contabilidade, destacando-se: princípios gerais de contabilidade, sistemas contábeis, técnicas contábeis, planificação e organização contábil;
- Intelectuais: o auditor deve reunir as seguintes qualidades intelectuais para exercício da profissão: inteligência, agilidade mental, opinião própria, independência mental, força de vontade, espírito analítico e observador, ser pesquisador e ser estudioso;
- De educação e civismo: o auditor deve ser educado e compreensivo, tolerante, respeitoso com os colegas, dotado de espírito público, respeitador do direito de terceiros, patriota e respeitador das leis e autoridades;
- Ética profissional/Moral: o auditor deve estar sujeito a normas gerais de ética, normas específicas de sua profissão e decorrentes da natureza da sua atividade. Deve, portanto, ter os requisitos de integridade, idoneidade, respeitabilidade, caráter ilibado, padrão moral elevado, vida privada irrepreensível, justiça e imparcialidade.

Segundo Porter, Simon e Hatherly (2000, p.32), “os direitos, responsabilidades e deveres dos auditores no Reino Unido são definidos por três instituições: Parlamento (leis estatutárias); As Cortes (leis comuns) e Profissão, representada pelo APB (orientações e padrões de auditoria)”.

Como o foco desta dissertação está relacionado às responsabilidades éticas dos auditores, adaptou-se o quadro de definições das responsabilidades legais e profissionais dos auditores de Porter, Simon e Hatherly (2000, p.33), excluindo os aspectos legais (leis estatutárias e comuns), conforme Ilustração 1.

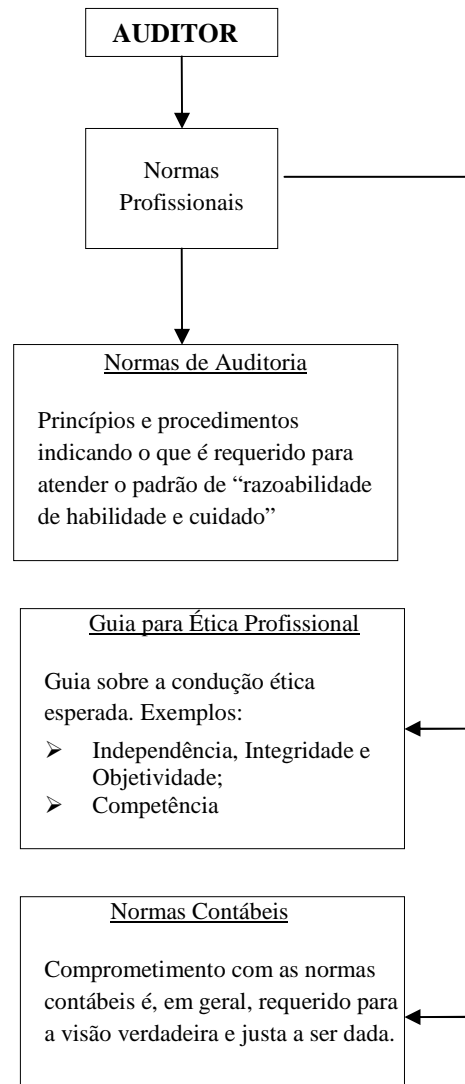


Ilustração 1 - Definições das responsabilidades profissionais dos auditores

Fonte: Adaptado de PORTER, SIMON e HATHERLY (2000, p.33)

Portanto, com base em PORTER, SIMON e HATHERLY (2000) e Franco e Marra (2000) é possível demonstrar a estrutura conceitual das principais responsabilidades do auditor, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Estrutura conceitual das principais responsabilidades do auditor

Tipo de Responsabilidade	Auditoria regida por	Relação de responsabilidade
Legal	Lei	Obrigação assumida conforme manda a legislação /registro de contador
Cultural	Conhecimentos Gerais	Noções básicas sobre diversas matérias de conhecimentos gerais (matemática financeira, legislação, economia, processamento de dados, sociologia, etc.)
Técnica	Conhecimentos Contábeis	Noções sobre os princípios gerais da contabilidade, sistemas contábeis, técnicas contábeis, etc.
Intelectual	Qualidades intelectuais	Condições intelectuais para exercício da profissão (inteligência, agilidade mental, opinião própria, espírito analítico, independência mental, etc.)
Social /Educação e Civismo	Sociedade	Compromisso com a sociedade
Ética profissional e Comportamento moral	Profissão e código de conduta	Mandamentos de exercício da profissão e requisitos morais (Integridade, idoneidade, respeitabilidade, caráter ilibado, padrão moral elevado, vida privada irrepreensível, imparcialidade e justiça)

Embora Franco e Marra (2000) categorizem a ética e moral de forma distinta, segundo Vázquez (2007, p.23), a ética e moral se relacionam, sendo que a ética é a teoria ou ciência do comportamento moral dos homens em sociedade e a moral um conjunto de normas, aceitas livre e conscientemente, que regulam o comportamento individual e social dos homens.

De acordo com Lisboa (2007, p.24), as palavras moral e ética têm a mesma base etimológica, ambas significando hábitos e costumes. Ainda de acordo com o autor, “a moral como sinônimo de ética, pode ser conceituada como o conjunto das normas que, em determinado meio, granjeiam a aprovação para o comportamento dos homens” e a ética conduz à ideia de universalidade moral, expressa em princípios válidos para todo pensamento normal e sadio.

Com base na estrutura conceitual acima e descrito anteriormente, o foco desta pesquisa foi a responsabilidade ética profissional do auditor.

2.2 A Regulamentação da Profissão do Auditor Independente

2.2.1 No Exterior

Com relação aos principais órgãos no exterior responsáveis pela regulamentação das responsabilidades profissionais do auditor e que foram objeto deste estudo, verifica-se:

- AICPA: é uma organização profissional norte-americana para todos os Contadores Públicos Certificados (CPAs). Sua missão é fornecer aos membros os recursos, informações e liderança que permitam a eles fornecer serviços de valor de alto grau profissional para beneficiar o público e também colaboradores e clientes. Além disso, é responsável, entre outras atividades, por estabelecer normas profissionais para os contadores/auditores. (AICPA, 2010a);
- ICAEW: segundo o AICPA (2010a), o ICAEW é a maior organização da profissão contábil na Europa. O Instituto fornece aos membros o conhecimento e guias baseados nos mais altos padrões técnicos e éticos da profissão contábil. Além disso, é responsável por revisar as publicações emitidas por: *Accounting Standards Board (ASB)*; *International Accounting Standards Board (IASB)*; *Auditing Practices Board (APB)*; *International Auditing and Assurance Board (IAASB)* e outras associações. (ICAEW, 2010);

Ressalta-se que embora tenha sido selecionado para este estudo o ICAEW por ser a maior organização contábil na Europa, a *Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)* é o organismo representativo da profissão na Europa. Criado sob as leis da Bélgica, essa associação internacional tem como objetivo promover os interesses da profissão contábil na Europa. (FEE, 2011)

- IFAC: é uma organização global para a profissão contábil, comprometida em proteger o interesse público através do desenvolvimento de normas internacionais de alta qualidade, promovendo fortes valores éticos, encorajando a prática da qualidade, e fomentando o desenvolvimento de todos os setores da profissão ao redor do mundo. O órgão é vinculado à IESBA, que é responsável pelo desenvolvimento de padrões e guias de ética para os auditores profissionais (IFAC, 2010a);

- PCAOB: O PCAOB é uma corporação privada norte-americana, sem fins lucrativos, criada pela lei Sarbanes-Oxley para supervisionar os auditores das empresas públicas com o objetivo de proteger o interesse dos investidores e do público na preparação de relatórios de auditoria informativos, justos e independentes. Portanto, é responsável também por emissão de regras e normas, incluindo código de conduta, relativos à profissão do auditor. (PCAOB, 2010a)

Para este estudo, foram analisados os seguintes códigos de conduta profissional emitidos pelos órgãos acima mencionados:

- AICPA – *Code of Professional Conduct*. Trata dos princípios de conduta profissional do auditor. Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), esses princípios do AICPA expressam os pilares básicos de conduta ética e fornecem a estrutura das regras de conduta, que são normas mínimas de conduta aceitável no desempenho de serviços profissionais do auditor, sendo objeto de estudo as seguintes seções: 50 – Princípios de Conduta Profissional (artigos I – Responsabilidades, III – Integridade, IV – Objetividade e Independência e V – Zelo Profissional), 56 – Competência técnica e zelo profissional; 101 – Independência, 102 - Integridade e Objetividade e 301 – Informação Confidencial de Cliente;
- IFAC – *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants – 2010 edition*. Emitido pelo IESBA, este guia contém o código de conduta ética para os profissionais de contabilidade, sendo objeto de estudo as seguintes seções: 100 – Introdução aos Princípios Fundamentais; 110 – Integridade; 120 – Objetividade; 130 – Competência técnica e zelo profissional; 140 – Confidencialidade e 150 – Comportamento Profissional. Além disso, foi objeto desse estudo o ISA 200 de Outubro/2008, emitido pela IFAC, que contém os objetivos gerais do auditor independente e a conduta de uma auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria;
- ICAEW - Segundo a ICAEW (2010), o código de ética deste instituto europeu deriva do código de ética da IFAC, portanto, contempla os mesmos requisitos do código de conduta ética para os profissionais de contabilidade emitido pelo IESBA

e as normas da IFAC, mencionadas anteriormente e que foram objetos deste estudo;

- PCAOB – Padrões e Normas de Auditoria, contendo o código de conduta ética dos auditores, sendo objeto deste estudo as seguintes seções: AU 110 – Responsabilidades e Funções do Auditor Independente, AU 220 – Independência, AU 230 – Zelo Profissional na Realização dos Trabalhos, AU 311 – Planejamento e Supervisão e AU 339 – Documentação da Auditoria.

Além dos organismos acima, é importante ressaltar a existência do *Public Interest Oversight Board* (PIOB), que é um organismo criado em 2005 com o objetivo de garantir que os padrões internacionais de auditoria, ética e normas de educação para a profissão contábil da IFAC, IAASB, IESBA e IAESB são estabelecidos de forma transparente e refletem o interesse público. (PIOB, 2011)

2.2.2 No Brasil

Segundo Pinho (2001), a Lei nº 4.728 de 1965, bem como a Lei nº 6.385 e a nº 6.404 de 1976, que versam sobre a regulação do Mercado de Capitais, a criação da CVM e das Sociedades por Ações, respectivamente, foram marcos para a consolidação da Auditoria Independente no Brasil.

De acordo com Franco e Marra (2000), a obrigatoriedade da auditoria externa independente no Brasil é regulamentada pelas três principais autarquias relacionadas ao Ministério da Fazenda, sendo:

- SUSEP: através da Circular nº 10/92, art.1º, que estabelece a auditoria independente para sociedades seguradoras, sociedades de capitalização e entidades abertas de previdência privada;
- BACEN: através da Resolução nº 2.267/96 que estabelece a obrigatoriedade de auditoria independente para Instituições Financeiras, Administradoras de Consórcio e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil;

- CVM: através da Instrução nº 247/96 que reitera a obrigatoriedade de auditoria independente para as demonstrações contábeis consolidadas e para todas as controladas, abertas ou fechadas, incluídas na consolidação, sendo o órgão responsável por regulamentar as Companhias Abertas, integrantes do sistema de mercado de capitais e do sistema financeiro.

O IBRACON tem o objetivo de concentrar em um único órgão a representatividade dos profissionais auditores, contadores e estudantes de Ciências Contábeis, sendo reconhecido por órgãos reguladores como a CVM, SUSEP e BACEN. Isso garante que a produção técnica do Instituto seja referendada e sirva como sustentação para as normas que cada uma destas entidades emite. (IBRACON, 2010)

Com relação à responsabilidade profissional do auditor, o órgão responsável por editar as normas relativas a este assunto é o CFC. Segundo Franco e Marra (2000), o órgão elabora as normas em harmonia com o IBRACON, a SUSEP, o BACEN e a CVM.

Segundo Pinho (2001), as normas de auditoria emitidas através das Resoluções do CFC seguem a tendência das normas da IFAC, sendo que a partir de 2010, as Normas Brasileiras de Auditoria, convergidas às Normas Internacionais de Auditoria emitidas pela IFAC, tornaram-se vigentes para auditorias iniciadas em ou após 1º de janeiro de 2010.

Essas novas normas fazem parte do processo de harmonização das regras brasileiras com as normas internacionais de auditoria independente (ISAs) elaboradas pela IFAC, e de acordo com o CFC, especificam de maneira mais clara os objetivos do auditor e os requisitos que devem ser por ele cumpridos na condução da auditoria.

Além disso, as principais Resoluções CFC anteriores às novas normas e relativas às normas profissionais e ao código de conduta profissional dos auditores foram revogadas e passaram a ser substituídas pelas novas Resoluções que regulamentam as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Conforme a Resolução CFC 1.298/2010, a estrutura das NBCs está classificada em:

- a) normas profissionais, que estabelecem preceitos de conduta para o exercício profissional; e
- b) normas técnicas, que estabelecem conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados.

Com relação às normas e regulamentações técnicas e profissionais dos auditores independentes, o CFC (2010) é responsável pela emissão de:

- NBC PA – Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais do Auditor Independente: são as normas aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes;
- NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica: são as normas aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente emitidas pela IFAC;
- NBC TO – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Asseguração de Informação Não Histórica: são as normas aplicadas à Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração emitidas pela IFAC;
- NBC TR – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Revisão de Informação Contábil Histórica: são as normas aplicadas à revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão emitidas pela IFAC;
- NBC TSC – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Serviço Correlato: são as normas aplicadas aos Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos emitidas pela IFAC;
- CT – Comunicado Técnico: tem por objetivo esclarecer assuntos de natureza contábil, com a definição de procedimentos a serem observados, considerando os interesses da profissão e as demandas da sociedade;
- IT – Interpretação Técnica: tem por objetivo esclarecer a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade, definindo regras e procedimentos a serem aplicados em situações, transações ou atividades específicas, sem alterar a substância dessas normas.

Além da estrutura acima, segundo o artigo 10 da Resolução CFC 1.298/2010, as Normas Brasileiras de Contabilidade, tanto as Profissionais quanto as Técnicas, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade continuarão vigendo com a identificação que foi definida nas Resoluções CFC nº 751/1993 e nº 1.156/2009 até serem alteradas ou revogadas mediante a emissão de novas normas em conformidade com as disposições previstas nesta Resolução.

Portanto, verificou-se que as NBCs “P” - Normas Profissionais de Auditor Independente - estavam vigentes durante a elaboração desta dissertação e foram objeto de estudo.

Com base na estrutura acima, as principais normas do CFC relativas à profissão do auditor e que estão diretamente correlacionadas com os aspectos da ética profissional do auditor que é o objeto deste estudo são:

- NBC P 1 – Resolução CFC nº 821/97, que trata das normas profissionais de auditor independente;
- NBC P 4 - Resolução CFC nº 1.146/08, que trata das normas relativas à educação profissional continuada;
- NBC P 5 - Resolução CFC nº 1.109/07, que trata das normas relativas ao exame de qualificação técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do CFC;
- NBC PA 01 – Resolução CFC nº 1.201/09, que estabelece o controle de qualidade para firmas (pessoas jurídicas e físicas) de auditores independentes;
- NBC PA 02 - Resolução CFC nº 1.267/09, que estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos de auditoria;
- NBC PA 03 - Resolução CFC nº 1.158/09, que trata da revisão externa de qualidade pelos pares;
- NBC TA 200 - Resolução CFC nº 1.203/09, que trata dos objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria;
- NBC TA 220 - Resolução CFC nº 1.205/09, que trata do controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis;
- NBC TA 300 – Resolução CFC nº 1.211/09, que trata do planejamento de auditoria das demonstrações contábeis.

2.3 As Responsabilidades Éticas do Auditor

Segundo Santos e Grateron (2003), a ética é um princípio fundamental e necessário para o bom funcionamento da sociedade, especialmente para o exercício de diferentes profissões, entre as quais se inclui a do auditor. Ainda segundo os autores, o processo de tomada de decisões dos auditores pode estar mais ligado aos princípios e valores éticos elementares do que os aspectos técnicos, sendo que a formação ética de um profissional definirá sua conduta no futuro e isso, conseqüentemente, se refletirá na cultura e respectiva saúde econômica de seu país.

Segundo Vázquez (2007, p.23), “a ética é a ciência da moral, isto é, de uma esfera do comportamento humano”, sendo definida como “um conjunto sistemático de conhecimentos racionais e objetivos a respeito do comportamento humano moral”.

O autor define a moral como:

Um sistema de normas, princípios e valores, segundo o qual são regulamentadas as relações mútuas entre os indivíduos ou entre estes e a comunidade, de tal maneira que estas normas, dotadas de um caráter histórico e social, sejam acatadas livre e conscientemente, por uma convicção íntima, e não de uma maneira mecânica, externa ou impessoal. (VÁZQUEZ, 2007, p.84)

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002), uma das características distintivas de qualquer profissão é a existência de código de conduta ou ética profissional para seus membros, sendo que o próprio comportamento ético exige mais do que regras de conduta e atividades regulatórias. Ainda segundo os autores, o conceito de ética profissional precisa ir além de princípios morais, sendo que o código de conduta profissional deve incluir normas de comportamento com finalidades práticas e idealísticas que o profissional possa utilizar e que sejam simultaneamente realistas e aplicáveis.

Segundo Lisboa (2007), o código de conduta ética pressupõe uma relação das práticas de comportamento esperadas no exercício da profissão, sendo que as normas contidas no código de conduta visam o bem-estar da sociedade, de forma a assegurar a lisura de procedimentos de seus membros dentro e fora da instituição.

Silva e Speroni (1998, p. 78) afirmam que “a ética profissional tem como premissa maior o relacionamento do profissional com seus clientes e com outros profissionais, levando em conta valores como a dignidade humana, auto-realização e sociabilidade”.

De acordo Alves et al (2007), a ética profissional passa a ser, desde sua regulamentação, um conjunto de prescrições de conduta. Deixam, portanto, de serem normas puramente éticas, para serem normas jurídicas de direito administrativo, das quais, do descumprimento de seus mandamentos, decorrem sanções administrativas.

Segundo o IBRACON (2010):

O exercício da auditoria independente caracteriza-se como função de interesse público e, como tal, sujeito a princípios de ética profissional que o auditor tem o dever de observar, cumprir e fazer cumprir fielmente, nas suas relações com o público em geral, os órgãos e autoridades governamentais, as entidades de classe, a clientela e seus colegas de profissão.

Portanto, é fundamental que os auditores tenham conhecimento e sigam os requisitos descritos em seus códigos de conduta profissional. De acordo com Borges e Medeiros (2007), os códigos de conduta representam o conjunto de elementos que caracterizam o comportamento das pessoas dentro de um grupo social. Dentre esses elementos, destacam-se os deveres legais normativos e positivos e as regras de boa conduta no trato com as pessoas.

De acordo com Alves et al (2007), esses códigos contêm os padrões morais que os profissionais de uma determinada classe devem aceitar e observar. Além disso, eles têm como objetivo regular as relações entre os membros dessa categoria, bem como entre ela e a sociedade, de maneira impositiva, ou seja, não é dada ao profissional a possibilidade de optar pela postura ética que ele julga ser a mais adequada para resolver determinado dilema.

Com base nisso, e na análise da regulamentação profissional do auditor independente efetua-se a análise dos requisitos éticos comuns descritos nos códigos de conduta e profissão emanados pelos principais órgãos nacionais e internacionais responsáveis pela regulamentação da profissão do auditor, sendo: IFAC (2008), ICAEW (2010), AICPA (2010b), PCAOB (2010b), IBRACON (1998) e CFC (1997 e 2009e), conforme demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2 - Definição dos aspectos comuns aos códigos de conduta do auditor

Responsabilidade Ética	IFAC	ICAEW	AICPA	PCAOB	IBRACON	CFC
Integridade	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Independência (Objetividade / Imparcialidade)	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Competência técnica e zelo profissional (Objetividade)	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Confidencialidade (Sigilo / Responsabilidade com clientes)	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Escopo e natureza dos serviços			✓			
Responsabilidade na utilização do trabalho de terceiros	✓					✓
Honorários				✓		
Guarda da documentação	✓					✓
Educação continuada	✓			✓		✓
Certificação profissional	✓			✓		✓
Comportamento profissional	✓	✓				✓
Intransferibilidade de funções					✓	
Lealdade de classe					✓	

Portanto, com base nestas informações, determina-se que os aspectos comuns aos códigos de conduta do auditor dos órgãos nacionais e internacionais que foram objeto de análise são: integridade, independência, competência técnica e zelo profissional e confidencialidade.

2.3.1 Integridade

Com base na revisão dos principais códigos de conduta da profissão e da literatura, verifica-se através do Quadro 3 alguns conceitos e definições de integridade.

Quadro 3 - Conceitos e definições de integridade

Normas/Autores	Conceitos/Definições
AICPA (2010b)	De acordo com a seção 54, a integridade é um elemento de caráter fundamental para o reconhecimento profissional. É a qualidade à qual a confiança pública deriva, sendo mensurada pelos termos do que é direito e justo. Segundo a norma, a integridade requer que o auditor observe tanto a forma quanto o espírito dos padrões técnicos e éticos.
IFAC (2010b)	Segundo a seção 110, o princípio da integridade impõe uma obrigação em todos os contadores/auditores profissionais de serem diretos e honestos em todas as relações profissionais e de negócios, sendo que a integridade implica também em imparcialidade e veracidade.
IBRACON (2010)	Segundo o IBRACON, será impactada a integridade o auditor que no desempenho de suas atribuições profissionais e nos seus pronunciamentos sobre demonstrações contábeis, infringir qualquer das seguintes normas mínimas: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Omitir fato importante, dele conhecido, mas não evidenciado nas demonstrações contábeis, cuja revelação seja necessária para evitar interpretações ou conclusões errôneas; ➤ Deixar de relatar ou dissimular irregularidades, informações ou dados incorretos que se contenham nos registros e nas demonstrações contábeis e que sejam do seu conhecimento; ➤ Incurrir em negligência de efeitos graves na execução de qualquer trabalho profissional e no seu respectivo relato.
BOYNTON, JOHNSON e KELL (2002, p. 106)	Para atender o princípio da integridade, os auditores devem ser honestos e sinceros, sendo que a integridade permite erros não intencionais e diferenças de opinião legítimas, porém, não tolera distorção intencional de fatos ou subordinação de julgamento, sendo também a qualidade na qual a confiança do público se baseia.
LISBOA (1997)	Segundo o autor, a integridade do contador/auditor deve ser mantida por meio de: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Evitar tomar qualquer atitude que possa prejudicar a empresa de atingir seus objetivos de forma ética; ➤ Evitar conflitos de interesse, avisando as partes envolvidas do conflito potencial; ➤ Reconhecer e comunicar à administração da empresa qualquer limitação profissional no exercício da função; ➤ Comunicar toda e qualquer informação, julgamento e opinião à administração da empresa.

Com base nestas definições e conceitos, verifica-se pela análise de conteúdo que o princípio da integridade está correlacionado com os aspectos de independência profissional (imparcialidade) e honestidade.

Além desses conceitos e definições, a seção 110 do IFAC (2010b) determina que o auditor independente não deve ser associado com relatórios, retornos, comunicações ou outras informações que ele acredite que:

- Contenha uma demonstração materialmente falsa ou enganosa;
- Contenha demonstrações ou informações prestadas de forma imprudente; ou
- Omite ou obscurece as informações necessárias de forma enganosa.

Com relação à integridade do cliente, segundo a NBC PA 01 do CFC (2009d), os assuntos a serem considerados incluem:

- A identidade e a reputação empresarial dos principais proprietários, do pessoal chave da administração e dos responsáveis pela governança do cliente;
- A natureza das operações do cliente, incluindo suas práticas empresariais;
- Informações sobre a postura dos principais proprietários, pessoal chave da administração e dos responsáveis pela governança do cliente, com relação a assuntos como interpretação agressiva de normas contábeis e o ambiente de controle interno;
- Se o cliente está primordialmente preocupado em manter os honorários da firma no nível mais baixo possível;
- Indicações de limitação indevida no alcance do trabalho;
- Indicações de que o cliente possa estar envolvido em lavagem de dinheiro ou outras atividades criminosas;
- As razões da disposição de contratar a firma e de não recontratar a firma anterior;
- A identidade e a reputação empresarial de partes relacionadas.

2.3.2 Independência

Com base na revisão dos principais códigos de conduta da profissão e da literatura, verifica-se através do Quadro 4 alguns conceitos e definições de independência do auditor:

Quadro 4 - Conceitos e definições de independência

Normas/Autores	Conceitos/Definições
AICPA (2010b)	A independência é definida como: <u>Independência da mente</u> , que é o estado de mente que permite ao auditor a realização de um serviço sem ser afetado por influências que comprometam o seu julgamento profissional, permitindo um indivíduo a agir com integridade e objetividade e exercitar a objetividade e o ceticismo profissional. <u>Independência de aparência</u> : evitar circunstâncias que poderiam causar em terceiros, o conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as garantias aplicadas, para concluir com razoabilidade que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma empresa ou um membro da equipe tenha sido comprometido.
IFAC (2008) e CFC (2009e)	De acordo com o ISA 200 e NBC TA 200, a independência do auditor da entidade salvaguarda a habilidade do auditor de formar uma opinião de auditoria sem ser afetado por influências que poderiam comprometer sua opinião. A independência aprimora a capacidade do auditor de agir com integridade, para ser objetivo e manter postura de ceticismo profissional.
CFC (2009a)	De acordo com a NBC PA 02, entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são, suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade. Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho.
IBRACON (1998)	Os auditores quando envolvidos em serviços de parecer devem estar ou aparentar estar isentos de qualquer interesse que possa ser considerado, qualquer que seja seu efeito real, como incompatível com integridade, objetividade e independência.
BOYNTON, JOHNSON e KELL (2002, p. 78)	A independência é base da profissão de auditoria, no sentido que o auditor é neutro e objetivo em relação à entidade auditada. O auditor é imparcial e seu julgamento não deve ser subordinado aos interesses de nenhum grupo específico. Segundo os autores, a independência, integridade e a objetividade do auditor encorajam terceiros a utilizar, com confiança, demonstrações contábeis auditadas.

De acordo com a NBC TA 200 do CFC (2009e), “o auditor deve cumprir as exigências éticas relevantes, inclusive as pertinentes à independência, no que se refere aos trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis”.

Com base nestas definições, é possível verificar que o enfoque principal da independência do auditor está relacionado substancialmente à imparcialidade, integridade, ceticismo e objetividade.

Essa informação é corroborada também na definição de PORTER, SIMON e HATHERLY (2000, p.65):

O auditor deve manter a independência da mente, ou seja, o auditor mantém atitude imparcial, objetiva de pensamento que o habilite a avaliar o conjunto de demonstrações financeiras como um observador sem interesses, porém, perito e que forme e expresse uma opinião no relatório de auditoria que não seja influenciado por revés pessoal. Além disso, deve manter a independência de aparência, ou seja, evitando situações que possam fazer com que outros concluam que o auditor não possa manter uma atitude objetiva sem viés de pensamento.

Com relação ao ceticismo, conforme a NBC TA 200 do CFC (2009e), “o auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis”. Além disso, de acordo com a norma, o ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica das evidências de auditoria e inclui estar alerta à:

- Evidências de auditoria que contradigam outras evidências obtidas;
- Informações que coloquem em dúvida a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações a serem usadas como evidências de auditoria;
- Condições que possam indicar possível fraude;
- Circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria além dos exigidos pelas NBC TAs.

A NBC PA 02 do CFC (2009a) elenca como fatores que afetam a independência do auditor:

- Interesse Próprio – ocorre quando a entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria poderia auferir benefícios de interesse financeiro na entidade auditada, ou outro conflito de interesse próprio com essa entidade auditada;
- Auto-Revisão – ocorre quando o resultado do trabalho anterior precisa ser reanalisado ao serem tiradas conclusões sobre o trabalho de auditoria ou quando membro da equipe de auditoria era, anteriormente, administrador ou diretor da entidade auditada, ou era empregado cujo cargo lhe permitia exercer influência direta e importante sobre o objeto do trabalho de auditoria;
- Defesa de Interesses da Entidade Auditada – ocorre quando a entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria defendem ou parecem defender a posição ou a opinião da entidade auditada, a ponto de poderem comprometer ou darem a impressão de comprometer a objetividade;

- Familiaridade ou Confiança – ocorre quando a entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria passam a se identificar, demasiadamente, com os interesses da entidade auditada em virtude de relacionamento estreito com a mesma, com seus administradores, com diretores ou com demais colaboradores;
- Intimidação – a possibilidade do membro da equipe de auditoria encontrar obstáculos para agir, objetivamente, e com ceticismo profissional devido às ameaças, reais ou percebidas, por parte de administradores, diretores ou demais colaboradores da entidade auditada.

Além desses fatores, a NBC PA 02 do CFC (2009a) elenca como fatores que afetam a independência do auditor:

- Interesses financeiros diretos e indiretos com a entidade auditada;
- Operações de crédito e garantias com a entidade auditada;
- Relacionamentos comerciais com a entidade auditada;
- Relacionamentos familiares e pessoais com a entidade auditada;
- Vínculos empregatícios ou similares por administradores, executivos ou empregados da entidade auditada mantidos, anteriormente, com a entidade de auditoria;
- Atuação como administrador ou diretor da entidade auditada;
- Ausência de rotação dos responsáveis técnicos da equipe de auditoria;
- Prestação de outros serviços (ex: serviços de consultoria como assessoria, assistência tributária e fiscal, auditoria interna, entre outros) que não sejam de auditoria e que podem causar conflitos de interesse e caracterizar a perda de independência;
- Recebimentos de presentes ou brindes significativos;
- Litígio em curso ou iminente;
- Incompatibilidade ou inconsistência do valor dos honorários.

Com relação às questões envolvendo os aspectos financeiros da auditoria, incluindo a prestação de serviços que não sejam de auditoria e a incompatibilidade ou inconsistência dos honorários dos auditores, verificou-se que existe uma série de estudos publicados mundialmente que abordam estes temas.

Com base no *Social Science Research Network (SSRN)*, site disponível em <http://www.ssrn.com> que se dedica à disseminação mundial da pesquisa em ciências sociais e é composta de uma série de redes de pesquisa especializadas em cada uma destas ciências, verificam-se algumas pesquisas e resultados relacionados a estes temas, conforme Quadro 5.

Quadro 5: Alguns estudos e resultados de artigos pesquisados relacionados aos aspectos da independência do auditor

Autor	Tema da Pesquisa	Resultados da Pesquisa
KRISHNAMURTHY, ZHOU e ZHOU (2002)	A reputação, independência do auditor e a reação do mercado de ações aos clientes da Arthur Andersen	<ul style="list-style-type: none"> - Reação negativa maior do mercado aos clientes da Arthur Andersen do que aos clientes das demais <i>Big Four</i>; - As empresas de auditoria forneceram menos serviços que não são de auditoria para os clientes neste período de impacto negativo; - Reputação e independência do auditor têm um impacto significativo na qualidade da auditoria e credibilidade das demonstrações financeiras auditadas.
SORI e KARBHARI (2006)	A reputação e a independência do auditor no mercado emergente da Malásia com base no tamanho da empresa de auditoria	<p>Os resultados das pesquisas indicam que os auditores das <i>Big Four</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Possuem reputações superiores aos auditores das demais empresas de auditoria; - Possuem maior habilidade para resistir a pressões em situações de conflito; - São mais efetivos na detecção de atividades que possam afetar a continuidade da entidade auditada; - São menos inclinados a serem associados a escândalos públicos e/ou falhas de auditoria; - Possuem menor risco em relação a litígios relativos a fraudes, erros e/ou irregularidades; - Os auditores das <i>Big Four</i> são mais independentes que os auditores das demais empresas de auditoria
COULTON, RUDDOCK e TAYLOR (2007)	Honorários da auditoria, serviços de não auditoria e vínculo econômico entre auditores e clientes	<ul style="list-style-type: none"> - Para as empresas de auditoria <i>Big Four</i>, o incentivo para proteger honorários maiores que os esperados é compensado pela importância de suas reputações de fornecer serviços de auditoria com maior qualidade do que as empresas de auditoria menores; - Não foram detectadas relações entre os efeitos dos serviços de não-auditoria na qualidade da auditoria e nos honorários; - A possibilidade de criação de vínculo econômico é maior entre as empresas que não são <i>Big Four</i>.
CHOY, FIELDS e KING (2008)	Responsabilidade social do auditor como guardião da independência: uma investigação experimental	<ul style="list-style-type: none"> - Os auditores representam os investidores como eles gostariam de ser representados; - A eliminação dos interesses financeiros do auditor leva a um menor bem-estar social.

(Continua)

(Continuação)

Autor	Tema da Pesquisa	Resultados da Pesquisa
HOLLAND e LANE (2008)	A percepção da independência do auditor e honorários das empresas de auditoria	<ul style="list-style-type: none">- Os acionistas percebem ameaça à independência do auditor quando há altas taxas de honorários relativos à serviços de não-auditoria fornecidos pelas empresas de auditoria;- Quando os níveis de honorários relativos aos serviços de não-auditoria são baixos, estes são positivamente relacionados aos valores da empresa de auditoria;- A divulgação dos serviços de não auditoria e dos honorários de auditoria são relevantes para os investidores;- A proibição da oferta serviços que não são de auditoria pelas empresas de auditoria é desnecessária.
OJO (2009)	O papel do auditor externo na regulamentação e supervisão financeira	<ul style="list-style-type: none">- A lei Sarbanes-Oxley buscou proporcionar salvaguardas necessárias para garantir que a integridade, objetividade e independência do auditor não sejam comprometidas;- A consequência pós-Enroe é o declínio nos serviços de não-auditoria prestados pelas empresas de auditoria e um aumento na percepção de independência do auditor;- Há necessidade da adoção de um único órgão regulamentador para os serviços financeiros.
KOHLBECK, BROWN e TRAINOR (2010)	A percepção dos investidores sobre a independência dos auditores	<ul style="list-style-type: none">- A redução dos serviços que não são de auditoria é maior com o aumento dos custos de agência e fortalecimento da governança corporativa;- Identificação de efeitos negativos na proibição dos serviço de não-auditoria impostos pela lei Sarbanes-Oxley.

Conforme mencionado anteriormente, esta pesquisa abrange questões mais amplas, além das relacionadas à independência do auditor. Além disso, o estudo das questões relativas aos aspectos financeiros (honorários, prestação de serviços que não são de auditoria, vínculo econômico com clientes, entre outros) envolvem os auditores de maior nível hierárquico, como gerentes, diretores e/ou sócios, que não são o foco deste estudo.

Ainda com relação aos aspectos financeiros, segundo Choy, Fields e King (2008, p.3) “a independência pode ser impactada pelos interesses financeiros na venda cruzada de serviços que não sejam de auditoria, e/ou de retenção dos clientes”.

Com relação à familiaridade, a NBC PA 01 do CFC (2009d) destaca que a ameaça de familiaridade que pode ser criada quando se usa o mesmo pessoal sênior em trabalho de asseguarção por um longo período de tempo e as salvaguardas podem ser apropriadas para tratar essas ameaças.

De acordo com a NBC TA 220 do CFC (2009c), o sócio encarregado do trabalho pode identificar uma ameaça à independência, com relação ao trabalho de auditoria, em que a aplicação de salvaguardas pode não ser capaz de eliminá-la ou reduzi-la a um nível aceitável. Nesse caso, o sócio encarregado do trabalho deve comunicar às pessoas relevantes na firma para determinar as medidas apropriadas, que podem incluir a eliminação da atividade ou do interesse que cria a ameaça, ou a retirada do trabalho de auditoria, quando a retirada é possível de acordo com lei ou regulamento aplicável.

Com relação à responsabilidade da empresa de auditoria, a NBC PA 01 do CFC (2009d) destaca que firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que esta, seu pessoal e, quando aplicável, outras pessoas sujeitas a requisitos de independência (incluindo pessoal de firma da mesma rede) mantêm a independência requerida por exigências éticas relevantes.

Segundo Sori e Karbhari (2006), outro fator que pode impactar a percepção de independência do auditor é o tamanho das empresas de auditoria. Segundo os autores, as grandes empresas de auditoria têm melhores recursos financeiros e instituições de pesquisa, tecnologia superior e mais funcionários talentosos para realizar auditorias de grandes empresas. Além disso, as grandes empresas de auditoria têm maiores carteiras de clientes, o que lhes permite facilmente resistir à pressão da gestão. Já as pequenas empresas fornecem serviços mais personalizados, devido à carteira de clientes limitada.

Com relação à objetividade, a seção 120 do código de conduta da IFAC (2010b) define que esta impõe uma obrigação em todos os contadores/auditores profissionais de não

comprometer seus julgamentos profissionais ou empresariais por causa de preconceito, conflito de interesse ou influência indevida de terceiros.

Além disso, segundo esta seção, o profissional pode ser exposto a situações que possam prejudicar sua objetividade. Ele não deve executar um serviço profissional se uma circunstância ou relacionamento indevido influencia no seu julgamento profissional com relação a este serviço.

Segundo o AICPA (2010b), o princípio da objetividade impõe a obrigação ao auditor de ser imparcial, intelectualmente honesto, e livre de conflitos de interesse. De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002), a objetividade é um estado mental e significa ser imparcial, não ser tendencioso, em todas as questões relacionadas com o trabalho e evitando circunstâncias que envolvam conflitos de interesse.

Entre os fatores que têm relação com a independência e objetividade, se destaca a questão do rodízio dos auditores. Segundo a NBC PA 01 (2009d), a firma deve estabelecer políticas e procedimentos para:

- especificar critérios para determinar a necessidade de salvaguardas para reduzir a ameaça de familiaridade a um nível aceitável ao usar o mesmo pessoal sênior em trabalho de asseguração por um período de tempo prolongado; e
- requerer o rodízio do sócio encarregado do trabalho e das pessoas responsáveis pela revisão do controle de qualidade do trabalho, e, quando aplicável, de outras pessoas sujeitas a exigências de rodízio, após o período de 5 anos.

De acordo com Oliveira e Santos (2007), o rodízio tem o objetivo de preservação da independência do auditor e a diminuição dos erros contábeis e fraudes relacionados ao processo de auditoria das demonstrações contábeis.

Apesar do rodízio dos auditores ser um dos fatores que poderiam impactar a independência do auditor, ele não é foco deste estudo devido a pesquisa ser direcionada aos auditores encarregados (semi-sênior, sênior e supervisor) e não aos auditores de cargos superiores (gerentes/diretores e sócios), que poderiam opinar sobre essa questão.

2.3.3 Competência técnica e zelo profissional

Com relação ao requisito da competência técnica e zelo profissional do auditor, verifica-se através do Quadro 6 alguns conceitos e definições encontrados nos códigos de conduta da profissão e na literatura:

Quadro 6 - Conceitos e definições de competência técnica e zelo profissional

Normas/Autores	Conceitos/Definições
AICPA (2010b)	De acordo com a seção 56 dos princípios de conduta profissional do AICPA, a competência técnica é derivada da síntese da educação e experiência. A manutenção desta competência requer comprometimento com o aprendizado e melhoria profissional que deve continuar por toda carreira profissional do auditor. Com relação ao zelo profissional, a busca por excelência é a sua essência, sendo que este requisito impõe ao auditor a obrigação de desempenhar as responsabilidades profissionais com competência e diligência, requerendo que o membro da equipe planeje e supervisione adequadamente qualquer atividade profissional que ele seja responsável.
IFAC (2010b)	Segundo a seção 130 do código de conduta, o princípio da competência e zelo profissional impõe as seguintes obrigações aos contadores/auditores profissionais: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Manter o conhecimento profissional e habilidade no nível necessário para garantir que os clientes ou empregadores recebam um serviço profissional competente, que requer o exercício de julgamento na aplicação do conhecimento profissional e habilidade na execução de tais serviços; e ➤ Agir com diligência, que abrange a responsabilidade de agir em conformidade com as exigências de uma tarefa, com cuidado, rigor e em tempo hábil, de acordo com as técnicas aplicáveis e padrões profissionais na prestação de serviços.
CFC (1997)	De acordo com a NBC P1 do CFC, o contador, na função de auditor independente deve comprovar a participação em programa de educação continuada e submeter-se a exame de competência profissional. Além disso, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.
PCAOB (2010b)	De acordo com a seção AU 230 dos padrões de auditoria do PCAOB, a competência técnica e o zelo profissional devem ser exercitados no planejamento, desempenho da auditoria e na preparação do relatório. Além disso, o auditor deve possuir o “grau de habilidade comum” de outros auditores e deve exercitar isso com cautela e diligência razoáveis. Outro fator citado é o ceticismo profissional, que deve ser a atitude que inclui uma postura questionadora e uma avaliação crítica da evidência de auditoria.

Segundo a NBC TA 220 do CFC (2009c), ao considerar a competência e a habilidade apropriadas esperadas da equipe de trabalho como um todo, o sócio encarregado do trabalho pode levar em consideração assuntos como se a equipe:

- Entende e possui experiência prática de trabalhos de natureza e complexidade semelhantes por meio de treinamento e participação apropriados;
- Entende as normas técnicas e as exigências legais e regulamentares;
- Possui especialização técnica, incluindo especialização em tecnologia da informação pertinente e áreas especializadas de contabilidade ou auditoria;
- Possui conhecimentos relevantes sobre o setor/indústria em que o cliente opera.
- Possui capacidade para aplicar julgamento profissional;
- Entende as políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma.

De acordo com a NBC PA 01 do CFC (2009d), a competência, habilidades e recursos para assumir um novo trabalho de um cliente novo ou existente envolve revisar as exigências específicas do trabalho e os perfis do sócio e do quadro técnico existentes, em todos os níveis relevantes, incluindo se:

- O pessoal da firma tem conhecimento dos setores ou temas relevantes;
- O pessoal da firma tem experiência relevante com as exigências regulatórias ou de relatório, ou a capacidade de obter as habilidades e o conhecimento necessários de maneira efetiva;
- A firma tem pessoal suficiente com a competência e a habilidade necessárias;
- Existem especialistas disponíveis, se necessário;
- Existem pessoas disponíveis que atendam aos critérios e os requisitos de elegibilidade para realizar revisão do controle de qualidade do trabalho, quando aplicável; e
- A firma consegue concluir o trabalho dentro do prazo para apresentação do relatório ou relatório.

Ainda de acordo com a norma, a competência pode ser desenvolvida por diversos métodos, incluindo:

- Educação profissional;
- Desenvolvimento profissional contínuo, incluindo treinamento;
- Experiência de trabalho;
- Orientação de pessoal mais experiente, por exemplo, outros membros da equipe de trabalho;

- Educação sobre independência para o pessoal a quem se requer que seja independente.

Com base nas definições e conceitos acima, verifica-se que o princípio da competência técnica e zelo profissional estão correlacionados com os aspectos de:

- a) Educação continuada;
- b) Exame de competência profissional;
- c) Objetividade: relativo aos aspectos de planejamento e supervisão.

a) Educação Continuada

De acordo com a NBC P1 do CFC (1997), o auditor independente no exercício de sua atividade deverá comprovar a participação em programa de educação continuada.

De acordo com a NBC P4 do CFC (2008), a Educação Profissional Continuada é a atividade programada, formal e reconhecida pelo CFC, visando manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos, indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis.

Submetem-se às disposições desta Norma os contadores que exercem atividades de auditoria nas instituições financeiras, nas sociedades seguradoras e de capitalização e em entidades abertas de previdência complementar, denominados auditores independentes, e os demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico.

Ainda de acordo com a NBC P4 (2008), esses profissionais devem cumprir 96 pontos de Educação Profissional Continuada por triênio-calendário, conforme Tabelas de Pontuação do Anexo I desta Norma, a partir do triênio 2009 a 2011, sendo obrigatória a comprovação de, no mínimo, 20 pontos em cada ano do triênio.

Dentro dos aspectos da educação continuada, verifica-se a importância também dos treinamentos oferecidos aos auditores pelas empresas de auditoria. Segundo Dal Mas (2000, p.13), “algumas das mais renomadas firmas de auditoria independente têm reconhecido sua responsabilidade nesse programa, proporcionando instrução ao seu pessoal de maneira organizada e colocando a sua disposição informações atualizadas”.

Ainda segundo o autor, o treinamento atinge sua máxima eficácia quando cada membro da organização assume parte de sua responsabilidade pelo seu desenvolvimento contínuo e de seus subordinados.

b) Exame de Competência Profissional

A seção 130 do código de conduta da IFAC (2010b) destaca que a competência profissional deve ser dividida em duas fases distintas:

- Atingimento da competência profissional;
- Manutenção da competência profissional, sendo que esta requer uma contínua sensibilização e uma compreensão relevante técnica, profissional e de desenvolvimento dos negócios. O desenvolvimento profissional contínuo permite que o profissional desenvolva e mantenha as capacidades necessárias para executar competência dentro do ambiente profissional.

De acordo com a NBC PA 01 do CFC (2009d), a contínua competência do pessoal da firma depende, em grande parte, de um nível apropriado de desenvolvimento profissional contínuo, que vise a manutenção do conhecimento e da habilidade do pessoal. Políticas e procedimentos efetivos enfatizam a necessidade de treinamento contínuo para todos os níveis de pessoal da firma e fornecem os recursos e ajuda necessários para o treinamento, para permitir ao pessoal desenvolver e manter a competência e a habilidade necessárias.

Com base nestas descrições, verifica-se a importância da educação continuada e do exame de competência profissional. De acordo com a NBC P1 do CFC (1997), o auditor independente no exercício de sua atividade deverá submeter-se a exame de competência profissional. Ainda de acordo com o CFC, o contador na função de auditor independente deve:

- Conhecer a atividade da entidade auditada, de forma que seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma e as práticas contábeis aplicadas que possam ter efeitos relevantes sobre a posição financeira e patrimonial da entidade e o parecer por ele emitido;
- Antes de aceitar o trabalho, o auditor deverá ter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações e do grau de exigência requerido para a realização do trabalho de auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado;
- O auditor deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas em outras áreas.

Com relação à competência técnica, a NBC P1 do CFC (1997) determina que o auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá se submeter a exame de competência profissional, regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A NBC P5 do CFC (2007) determina que o exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem por objetivo aferir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários para atuação na área da auditoria independente, sendo a norma aplicável aos contadores que pretendem obter sua inscrição no CNAI, desde que comprovem estar, regularmente, registrados em Conselho Regional de Contabilidade.

c) Objetividade

Com relação à objetividade, verifica-se que de acordo com a seção 55 dos princípios de conduta profissional do AICPA (2010) este é um estado de mente, uma qualidade que adiciona valor ao serviço de um auditor, sendo um recurso que distingue a profissão. Além disso, esta seção cita que o resultado do trabalho do auditor deve ser examinado antes de se emitir um relatório, a fim de assegurar que tenha sido feito objetivamente.

A Seção AU 311 dos padrões de auditoria do PCAOB (2010b), a NBC TA 200 (2009e) e NBC TA 300 do CFC (2009b) destacam a importância do planejamento e supervisão/revisão dos trabalhos de auditoria e a NBC P1 do CFC (1997) descreve a importância da utilização de especialistas. Portanto, verifica-se que o princípio da objetividade está correlacionado com os aspectos de:

- c1) Planejamento
- c2) Supervisão/Revisão;
- c3) Utilização de Especialistas.

c1) Planejamento

De acordo com a Seção AU 311 dos padrões de auditoria do PCAOB (2010b), o primeiro padrão do trabalho em campo do auditor requer que o trabalho seja adequadamente planejado e os assistentes, se houver algum, devem ser supervisionados adequadamente. Segundo a seção, “o planejamento da auditoria envolve o desenvolvimento de uma estratégia

geral para uma conduta esperada e o escopo de auditoria”, sendo que no planejamento o auditor deve considerar:

- Questões relacionadas ao negócio da entidade;
- As políticas e procedimentos contábeis da entidade;
- Os métodos utilizados pela entidade para processar informações contábeis, incluindo a utilização das organizações de serviços, tais como centros de serviços externos;
- Nível de risco de controle planejado e avaliado;
- Juízo preliminar sobre os níveis de materialidade para fins de auditoria;
- Itens das demonstrações financeiras que possam necessitar de ajuste;
- Condições que podem requerer a prorrogação ou alteração de provas de auditoria, tais como o risco de erro material ou de fraude ou a existência de transações com partes relacionadas;
- A natureza dos relatórios esperados (por exemplo, um relatório sobre a consolidação ou consolidação de demonstrações financeiras, relatórios sobre demonstrações financeiras junto à SEC ou relatórios especiais, tais como as de conformidade com as disposições contratuais).

Segundo a NBC TA 300 (2009b), o planejamento da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. Um planejamento adequado é benéfico para a auditoria das demonstrações contábeis de várias maneiras, inclusive para:

- Auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria;
- Auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais;
- Auxiliar o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- Auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas;
- Facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho;
- Auxiliar, se for o caso, na coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas.

Ainda de acordo com a norma, o planejamento não é uma fase isolada da auditoria, mas um processo contínuo e interativo, que muitas vezes começa logo após (ou em conexão

com) a conclusão da auditoria anterior, continuando até a conclusão do trabalho de auditoria atual. O planejamento inclui a consideração da época de certas atividades e procedimentos de auditoria que devem ser concluídos antes da realização de procedimentos adicionais de auditoria.

Segundo o PCAOB (2010b), no planejamento de auditoria o auditor deve considerar a natureza, extensão e prazo de trabalho a ser desempenhado e deve preparar o programa de auditoria para todos os trabalhos de auditoria. Além disso, outros fatores relevantes relacionados ao planejamento, que o auditor deve observar segundo a seção AU 311 são:

- Obter nível de conhecimento do negócio da entidade que o habilitará a planejar e desempenhar sua auditoria de acordo com os padrões de auditoria geralmente aceitos;
- Identificar áreas que possam necessitar de considerações especiais;
- Avaliar os métodos utilizados pela entidade para processar informações contábeis, devido sua influência no *design* dos controles internos;
- Responsabilidade na utilização de trabalhos de outros profissionais.

Segundo Dal Mas (2000), o planejamento e controle apropriados evitam desperdício de tempo nos trabalhos de auditoria e são diretamente proporcionais ao volume de serviço e o grau de descentralização do trabalho. Ainda de acordo com autor, o objetivo geral do planejamento é utilizar a maior parcela do tempo destinado à auditoria, sendo que a estimativa detalhada do tempo é útil também para auxiliar o controle dos trabalhos durante a execução.

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002, p.237), “um bom planejamento é crucial para o sucesso da auditoria”. Segundo os autores, o planejamento da auditoria envolve o entendimento dos negócios e da indústria, relevância, risco de auditoria, afirmações e evidências de auditoria, sendo que o auditor deve efetuar-lo com uma atitude de ceticismo profissional sobre questões como a integridade da administração, erros, irregularidades e atos ilegais.

c2) Supervisão/Revisão

De acordo com a NBC TA 200 do CFC (2009e) a supervisão e revisão do trabalho de auditoria ajudam a aprimorar a eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação e reduzem a possibilidade de que o auditor possa selecionar um procedimento de auditoria inadequado, aplicar erroneamente um procedimento de auditoria apropriado ou interpretar erroneamente os resultados da auditoria.

De acordo com a NBC PA 01 (2009d) e NBC TA 220 do CFC (2009c), a supervisão inclui assuntos como:

- Monitorar o andamento do trabalho de auditoria;
- Considerar a competência e habilidade dos membros individuais da equipe de trabalho, incluindo se eles têm tempo suficiente para realizar seu trabalho, se entendem as instruções recebidas e se o trabalho está sendo executado de acordo com a abordagem planejada para o trabalho de auditoria;
- Tratar dos assuntos significativos que surgem durante o trabalho de auditoria, considerar sua importância e modificar a abordagem planejada de maneira apropriada;
- Identificar assuntos para consulta aos membros mais experientes da equipe de trabalho, ou para sua consideração, durante o trabalho de auditoria.

Ainda de acordo com a NBC PA 01 (2009d), a revisão dos trabalhos consiste em considerar se, por exemplo:

- O trabalho foi realizado de acordo com as normas técnicas, profissionais e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- Foram levantados assuntos significativos para consideração adicional;
- Foram feitas as consultas apropriadas, documentadas e implementadas as conclusões resultantes;
- Há necessidade de revisar a natureza, época e extensão do trabalho realizado;
- O trabalho realizado suporta as conclusões obtidas e está adequadamente documentado;
- As evidências obtidas são suficientes e apropriadas para suportar o relatório; e
- Os objetivos dos procedimentos do trabalho foram alcançados.

Segundo a NBC TA 300 do CFC (2009b), a natureza, a época e a extensão do direcionamento e da supervisão dos membros da equipe e a revisão do seu trabalho podem variar dependendo de diversos fatores, incluindo:

- O porte e a complexidade da entidade;
- A área da auditoria;
- Os riscos de distorções relevantes (por exemplo, um aumento no risco de distorções relevantes para uma dada área de auditoria costuma exigir um correspondente aumento na extensão e no direcionamento e supervisão tempestiva por parte dos membros da equipe e uma revisão mais detalhada do seu trabalho);

- A capacidade e a competência dos membros individuais da equipe que realiza o trabalho de auditoria.

A revisão de trabalhos também é regulamentada pela NBC PA 03 (2009f), que determina a revisão externa de qualidade pelos pares. De acordo com a norma, objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Contador que atua como Auditor Independente e Firma de Auditoria, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, das normas emitidas por órgãos reguladores.

A norma determina que o auditor deve se submeter à revisão externa de qualidade, no mínimo uma vez, a cada ciclo de quatro anos, sendo que auditor-revisor e os membros da equipe revisora devem ser independentes do auditor-revisado, de acordo com as definições previstas nas normas profissionais e, se aplicáveis, nas normas de órgãos reguladores.

Além disso, são proibidas as revisões recíprocas entre auditores independentes (pessoas físicas e jurídicas). A norma considera revisões recíprocas as situações em que o auditor-revisor teve sua última revisão realizada pelo atual auditor-revisado, não importando o intervalo de tempo entre as revisões.

Com relação à designação de equipes de trabalho e à determinação do nível de supervisão necessário, a NBC PA 01 do CFC (2009d) destaca que a firma deve considerar se a equipe de trabalho:

- Entende e possui experiência prática de trabalhos de natureza e complexidade semelhantes por meio de treinamento e participação apropriados;
- Entende as normas técnicas, as exigências regulatórias e legais aplicáveis;
- Possui conhecimento e especialização técnica, incluindo conhecimento de tecnologia da informação relevante;
- Possui conhecimento dos setores relevantes em que os clientes operam;
- Possui capacidade para emitir uma opinião profissional; e
- Entende as políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma.

Segundo Dal Mas (2000), a capacidade individual dos assistentes deve ser levada em consideração quando da distribuição dos serviços e seu trabalho deve ser cuidadosamente supervisionado quando não se reconhecer a sua capacidade.

O autor também destaca a importância do auditor encarregado, que deve estar constantemente a par do progresso do trabalho, acompanhando o cumprimento do planejamento, prevenindo-se para que não sejam eliminadas etapas do trabalho ou procedimentos de auditoria sem sua prévia autorização. Além disso, deve manter os seus superiores informados sobre o andamento dos trabalhos e em caso de necessidades de alteração do programa de trabalho ou na estimativa de tempo necessário para sua execução.

O PCAOB (2010b) determina que os assistentes sejam instruídos, mantendo-os informados de problemas significativos encontrados, revisados seus trabalhos desempenhados, e lidando com diferenças de opinião entre as pessoas da firma. Além disso, o trabalho de cada assistente deve ser revisado para determinar se foi adequadamente desempenhado e para avaliar se os resultados estão consistentes com as conclusões apresentadas no relatório de auditoria.

c3) Utilização de Especialistas

Com relação à utilização de especialistas, a NBC P1 do CFC (1997) menciona que durante a auditoria, o auditor independente pode necessitar obter, em conjunto com a entidade auditada ou de forma independente, evidências para dar suporte às suas conclusões. Neste caso, ao planejar o uso do trabalho de um especialista, o auditor independente deve avaliar a competência do especialista em questão.

De acordo com a norma, o auditor independente deve avaliar a qualidade e suficiência do trabalho do especialista como parte da evidência de auditoria relacionada ao item da demonstração contábil sob análise. Além disso, o auditor independente deve obter evidência adequada de que o alcance do trabalho do especialista é suficiente para fins de sua auditoria.

2.3.4 Confidencialidade

Com relação ao requisito da confidencialidade do auditor, verifica-se através do Quadro 7 alguns conceitos e definições encontrados nos códigos de conduta da profissão e na literatura:

Quadro 7 - Conceitos e definições de confidencialidade

Normas/Autores	Conceitos/Definições
AICPA (2010b)	Segundo a seção 301 do código de conduta profissional do AICPA, o auditor não deve divulgar nenhuma informação confidencial do cliente sem o consentimento específico do mesmo. Além disso, os auditores não devem utilizar informações de fusão ou compra prospectiva para sua própria vantagem ou divulgar qualquer informação do cliente que chamem suas atenções.
IFAC (2010b)	De acordo com a seção 140 do código de conduta profissional, o princípio da confidencialidade impõe uma obrigação de todos os contadores/auditores profissionais se abstenham de: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Divulgar fora da organização informações confidenciais obtidas como resultado de relações profissionais e de negócios sem autorização própria e específica, a menos que haja um direito legal ou profissional ou dever de divulgá-las; ➤ Utilizar informações confidenciais obtidas como resultado de relações profissionais e de negócios para seu benefício pessoal ou benefício de terceiros.
CFC (1997)	A NBC P1 destaca que o sigilo profissional deve ser observado nas seguintes circunstâncias: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Na relação entre auditor e a entidade auditada; ➤ Na relação entre os auditores; ➤ Na relação entre os auditores e os organismos reguladores e fiscalizadores; ➤ Na relação entre o auditor e demais terceiros.
PCAOB (2010b)	De acordo com a seção AU 339 dos padrões de auditoria do PCAOB, o auditor tem uma obrigação ética, e em algumas situações uma obrigação legal, de manter a confidencialidade da informação do cliente, sendo que o auditor deve adotar procedimentos para prevenir o acesso não autorizado à documentação de auditoria contendo as informações do cliente.
LISBOA (1997)	De acordo com o autor, o sigilo deve ser mantido pelo contador/auditor através de: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Guardar segredo de toda informação confidencial da empresa; ➤ Informar os subordinados, bem como monitorá-los, de forma a manter o sigilo da informação; ➤ Abster-se de usar informações confidenciais em proveito próprio ou para pessoas relacionadas.

Conforme a NBC P1 do CFC (1997), o auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da entidade, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo.

A NBC PA 01 do CFC (2009d) destaca que a firma deve estabelecer políticas e procedimentos para manter a confidencialidade, custódia segura, integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação dos trabalhos. De acordo com a norma, os requisitos éticos relevantes estabelecem a obrigação do pessoal da firma observar durante todo o tempo a confidencialidade das informações contidas na documentação do trabalho.

De acordo com a seção 140 do código de conduta do IFAC (2010b), o profissional deve manter a confidencialidade nas seguintes situações:

- Em ambientes sociais, ficando em alerta para a possibilidade de divulgação inadequada, sobretudo para um parceiro de negócios ou um familiar próximo ou imediato;
- Informações divulgadas por um cliente potencial ou empregador;
- Informações dentro da organização que presta serviço;
- Após o fim do relacionamento entre o profissional e um cliente ou empregador.

2.4 Definição do *Framework* Teórico da Pesquisa

Segundo Huberman e Miles (2002), o *framework* é um processo analítico que envolve a triagem de material e mapeamento de acordo com as questões-chave e temas. Portanto, com base nas definições conceituais observadas na revisão da literatura foi possível elaborar o *framework* teórico da responsabilidade ética do auditor, conforme Ilustração 2.

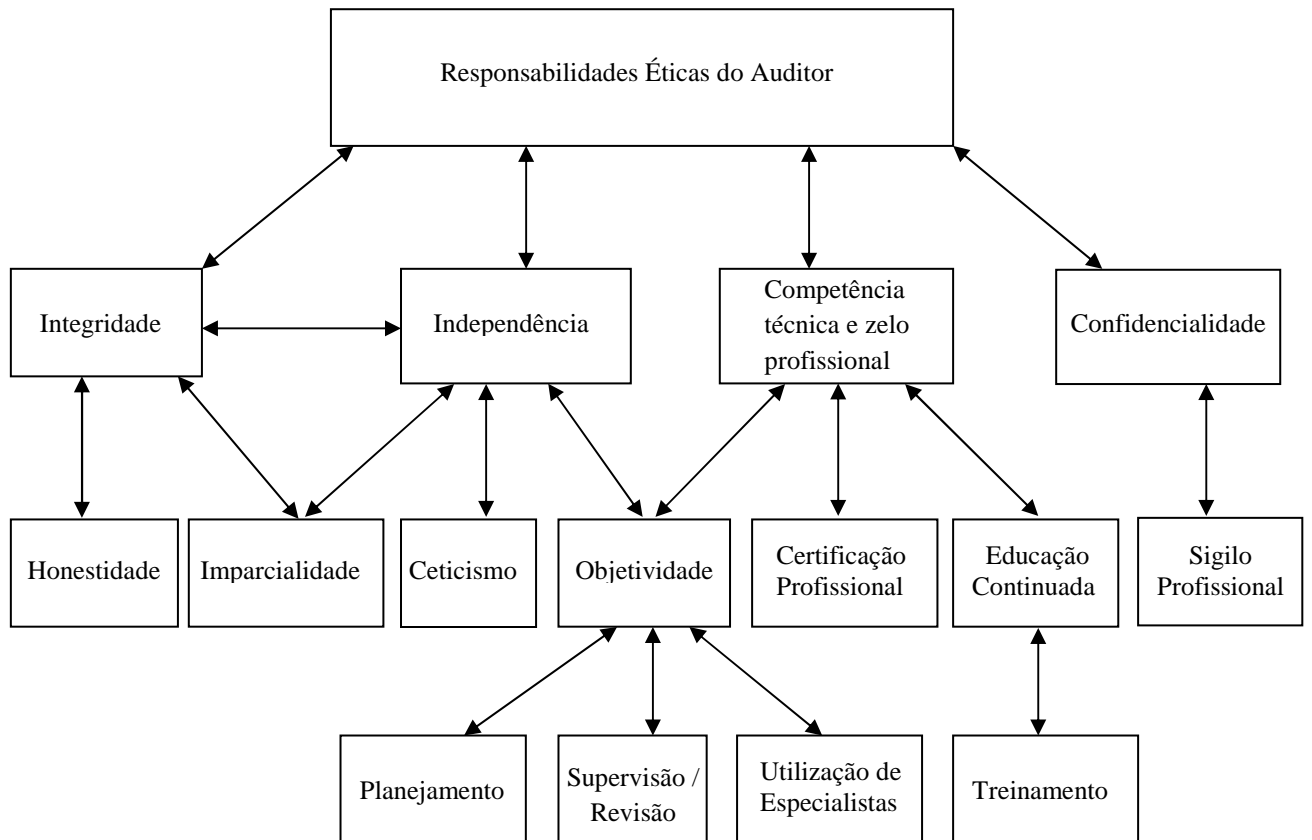


Ilustração 2 – *Framework* teórico das responsabilidades éticas do auditor

Portanto, com base na revisão da literatura e no *framework* teórico das responsabilidades ética do auditor demonstrados na Ilustração 2, resumem-se os fatores observáveis em:

- F₁ – Integridade;
- F₂ – Independência;
- F₃ – Competência técnica e zelo profissional;
- F₄ – Confidencialidade.

Além disso, define-se a operacionalização de cada fator acima conforme segue:

F₁ – Integridade

- F_{1.1} – O auditor tem conhecimento e sempre segue seu código de conduta profissional;
- F_{1.2} – O auditor sempre informa aos seus superiores sobre quaisquer informações do auditado que contenham dados incorretos, falsos e/ou enganosos;
- F_{1.3} – Os superiores (gerentes/diretores/sócios) nunca permitem que os auditados publiquem informações incorretas, falsas e/ou enganosas, independente de pressões e da aproximação do término dos prazos legais para divulgações;
- F_{1.4} – Os superiores (gerentes/diretores/sócios) sempre agem de maneira imparcial com os auditados, não aceitando quaisquer interferências em relação aos prazos e escopo do trabalho que possam comprometer a opinião/julgamento dos trabalhos e a qualidade final do relatório/parecer da auditoria.

F₂ – Independência

- F_{2.1} – A relação do auditor e de seus superiores com o auditado não apresenta quaisquer ameaças de um conflito financeiro ou de outros conflitos de interesses pessoais;
- F_{2.2} – O auditor sempre executa seus procedimentos e elabora os relatórios de auditoria de forma rigorosa, cética e imparcial nas empresas auditadas, independente do tempo e da familiaridade com as mesmas;
- F_{2.3} – Os auditores nunca atuam como consultores/assessores da empresa auditada durante os exercícios de auditores, nem se posicionam a favor (ou contra) em quaisquer situações, agindo sempre de forma imparcial com o auditado;
- F_{2.4} – Os auditores (gerentes/diretores/sócios) nunca interferem de forma a não apresentar pontos de auditoria sensíveis e/ou críticos aos interesses do auditado no relatório/parecer, a menos que seja por erro técnico/interpretação do auditor.

F₃ - Competência técnica e zelo profissional

- F_{3.1} – O auditor sempre avalia preliminarmente os serviços de auditoria demandados pelos seus superiores e os recusa quando reconhece não ter capacidade técnica adequada para desenvolvê-los;
- F_{3.2} – Os trabalhos do auditor sempre são planejados e executados em conformidade com a metodologia de auditoria;
- F_{3.3} – O budget de horas estipulado para a equipe de auditoria sempre é suficiente para a adequada execução do programa de trabalho e permite a elaboração de relatórios/pareceres com elevado grau de qualidade e segurança;
- F_{3.4} – O auditor utiliza os trabalhos de especialistas sempre que o assunto requer maior conhecimento técnico e específico, bem como avalia o trabalho desenvolvido por esses especialistas antes da emissão do parecer;
- F_{3.5} – O auditor sempre revisa e/ou tem seus trabalhos e de sua equipe revisados / supervisionados adequadamente pelos seus superiores e em tempo hábil (antes da emissão dos relatórios/pareceres da auditoria);
- F_{3.6} – Os treinamentos técnicos e de metodologia oferecidos pela empresa são adequados e suficientes para os trabalhos que o auditor desenvolve nas entidades auditadas;
- F_{3.7} – O auditor sempre mantém seu nível de conhecimento atualizado das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à sua profissão e aplicável à entidade auditada;
- F_{3.8} – O auditor tem conhecimento e cumpre as pontuações de educação continuada exigidas a cada triênio pelo CFC, incluindo atividades além dos treinamentos oferecidos pela empresa;
- F_{3.9} – O auditor possui registro profissional emitido pelo Conselho Regional de Contabilidade;
- F_{3.10} – O auditor possui certificação de qualificação técnica emitida pelo CFC e/ou por outros órgãos regulamentadores como a CVM, Banco Central e/ou Susep para o exercício da sua função nos clientes auditados.

F₄ – Confidencialidade

- F_{4.1} – O auditor sempre mantém sigilo das informações da entidade auditada, tanto internamente em relação a outras equipes de auditoria quanto a terceiros;
- F_{4.2} – O auditor nunca discute assuntos das empresas auditadas em lugares públicos;
- F_{4.3} – O auditor nunca utiliza informações confidenciais do auditado para sua própria vantagem ou para benefício de terceiros;
- F_{4.4} – Toda documentação de auditoria é devidamente guardada em lugar seguro, de forma a impedir o acesso indevido às informações do auditado.

Portanto, foram identificados 22 subfatores relacionados à integridade, independência, competência técnica e zelo profissional e confidencialidade do auditor aplicáveis aos auditores encarregados (semi-sênior, sênior e supervisor) e que serviram de base para a construção dos questionários aplicados na pesquisa empírica.

Além disso, as correlações desses fatores com as normas e os códigos de conduta profissionais observados na revisão da literatura e com a pesquisa empírica são demonstradas nos Quadros 10 e 11 no capítulo 3.3 sobre os procedimentos de coleta de dados.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Tipo e Método de Pesquisa

Para a realização dessa dissertação, utilizou-se a pesquisa do tipo exploratória, que de acordo com Collis e Hussey (2005, p.24) “ é realizada sobre um problema ou questão de pesquisa quando há pouco ou nenhum estudo anterior em que se possa buscar informações sobre a questão ou problema.”

Segundo Gil (1995), este tipo de pesquisa tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, com vistas na formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. Ainda de acordo com o autor, pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato.

De acordo com Wildemuth (1993), a pesquisa exploratória tem como objetivo explorar aspectos de uma situação, assumindo que a realidade é subjetiva e socialmente construída, buscando compreender o fenômeno e os significados atribuídos, tendo como referência a própria população de estudo.

Portanto, para a realização desse estudo utiliza-se a pesquisa exploratória, com o objetivo de possibilitar a identificação de características que possam esclarecer e ratificar não somente a situação-problema, mas também os objetivos de pesquisa.

Com relação ao método utilizou-se a pesquisa qualitativa, que “envolve examinar e refletir as percepções para obter o entendimento das atividades sociais ou humanas” (COLLIS e HUSSEY, 2005, p.26).

De acordo com Merriam (2002), este tipo de pesquisa é utilizado quando o pesquisador deseja obter um entendimento em profundidade de um fenômeno, uma pessoa ou uma situação. Segundo a autora, os pesquisadores que utilizam a pesquisa qualitativa não estão interessados em opiniões superficiais das pessoas, ou em causa e efeito como na pesquisa experimental e que as questões de significado, entendimento e processos são apropriadas para a pesquisa qualitativa.

De acordo com Bardin (2007), a análise qualitativa não é baseada na frequência de respostas em cada comunicação individual e é válida, sobretudo, na elaboração das deduções específicas sobre um acontecimento ou uma variável de inferência precisa, e não em inferências gerais. Segundo a autora, embora haja riscos de se lidar com elementos isolados,

ou com frequências fracas, pelo fato de ser mais maleável no seu funcionamento evita-se que elementos importantes sejam excluídos das análises.

Como a dissertação é relativa ao estudo das percepções dos auditores independentes em relação à responsabilidade ética profissional do auditor, e com base nas descrições acima, verifica-se que o método qualitativo se torna adequado ao tema proposto.

3.2. População e Amostra

A população foi composta por auditores independentes das empresas que compõe o grupo *Big Four* (PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG e Ernst & Young Terco) localizadas em São Paulo e por profissionais de ensino em faculdades/universidades brasileiras que atuam ou atuaram como auditores independentes.

O objetivo de pesquisar os profissionais de ensino foi o de efetuar um contraponto/comparação à percepção dos profissionais de auditoria das *Big Four*, além de obter uma opinião independente de um profissional que atua no ambiente acadêmico e que também tenha experiência como auditor, procurando evitar vieses potenciais de pesquisa.

Com relação à amostra, definiu-se a utilização da amostragem não-probabilística, que segundo Mattar (1996) é aquela em que a seleção dos elementos da população para compor a amostra depende, ao menos em parte, do julgamento do pesquisador ou do entrevistador no campo.

O critério de seleção utilizado foi pelo critério de conveniência, por ser a área e a profissão que foi exercida pelo pesquisador, e devido à dificuldade da coleta de dados dos auditores independentes pelas características de suas profissões e de profissionais de ensino que são auditores ou ex-auditores independentes, devido à baixa representatividade desse tipo de profissionais nos quadros de ensino das faculdades/universidades brasileiras.

Para a definição da amostra, verificou-se que de acordo com Imoniana (2008), o desenvolvimento da carreira do auditor em tecnologia de informação é classificado em cinco níveis (vide Ilustração 3), sendo semelhantes à carreira do auditor externo independente, sendo:

- Níveis 1 e 2 – *Trainee* e Assistente: são níveis mais introdutórios, envolvendo questões relativas ao objetivo de auditoria, princípios e padrões, éticas, papéis de trabalho, amostragem estatística e algumas conceituações do uso do pacote de auditoria;

- Nível 3 – Semi-Sênior, Sênior e Supervisor: consiste no ponto crucial do aprendizado sobre auditoria, consolidando métodos avançados, ferramentas e técnicas, além de liderança de equipes e gerenciamento de riscos.
- Níveis 4 e 5 – Gerentes e Sócio: são funções mais estratégicas e envolvem questões como administração de risco, controle de qualidade, monitoramento e aconselhamento, além de maior ênfase no relacionamento com o cliente.

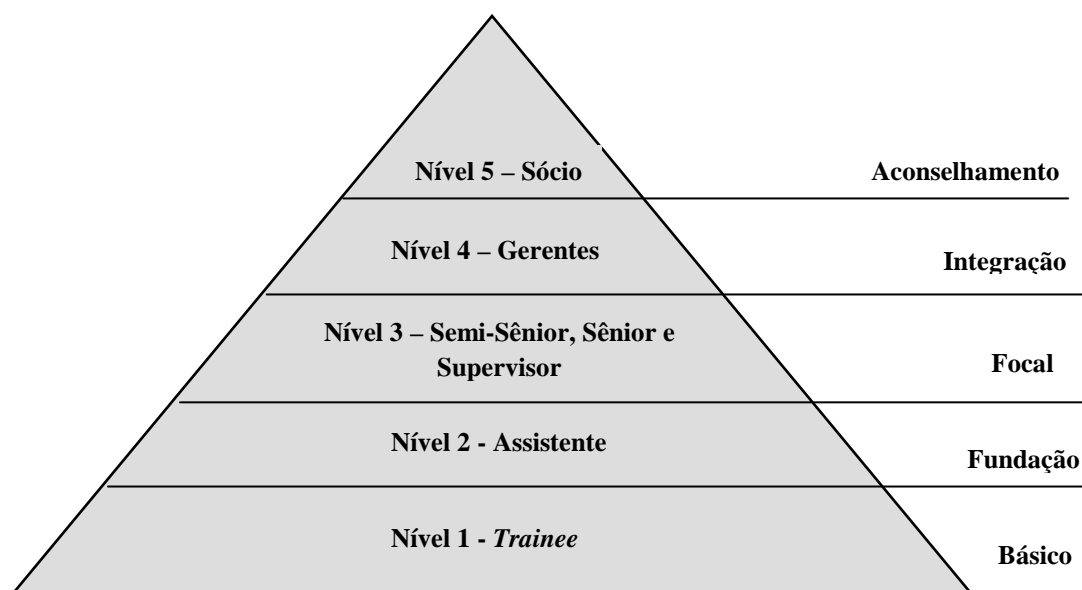


Ilustração 3 – Visão piramidal e global de desenvolvimento de carreira de um auditor

Nota: Adaptado de IMONIANA (2008, p.37)

Com base nesta descrição, define-se que a amostra ideal esteja focada no nível 3, uma vez que os seniores e supervisores têm maior experiência que *trainees* e assistentes, exercem papéis fundamentais no trabalho de auditoria e não estão tão envolvidos com a parte estratégica das empresas de auditoria e de relacionamento com o cliente, o que poderia trazer vieses potenciais de pesquisa.

Além disso, o profissional do nível 3 é conhecido como encarregado de auditoria nas empresas, sendo responsável, principalmente, por efetuar o planejamento dos trabalhos de auditoria, identificar os riscos, coordenar e supervisionar os trabalhos da equipe em campo, além de executar os trabalhos de maior complexidade em conformidade com a metodologia, cumprir o orçamento de horas estipulados para cada trabalho, preparar o relatório com os pontos de auditoria, fazer a primeira revisão das demonstrações contábeis/financeiras do auditado e reportar os trabalhos diretamente para os superiores (gerentes/diretores/sócios).

Em São Paulo, verificou-se que o profissional com cargo de Semi-Sênior nas Big Four também executa a função de encarregado em campo, e, portanto, foi incluso na amostra e considerado no nível 3 na visão piramidal e global de desenvolvimento de carreira de um auditor.

Com relação aos profissionais de ensino que atuam ou atuaram como auditores independentes, foi definido como amostra os professores de cursos de graduação e pós-graduação em ciências contábeis, administração e economia das seguintes faculdades/universidades brasileiras: Universidade de São Paulo e Universidade Federal de Santa Catarina, que são públicas e Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Universidade Presbiteriana Mackenzie e Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, que são particulares.

Portanto, a amostra final foi composta pelo total de respondentes da pesquisa, sendo formada por auditores semi-seniores, seniores e/ou supervisores das empresas do grupo *Big Four* e por profissionais de ensino em faculdades/universidades brasileiras que atuam ou atuaram como auditores independentes, conforme demonstrado no Quadro 8 abaixo:

Quadro 8 – Total de respondentes da pesquisa por empresa de auditoria

Empresa de Auditoria	Auditores Independentes	Profissionais de Ensino
PricewaterhouseCoopers	2	-
Deloitte Touche Tohmatsu	2	-
KPMG	21	-
Ernst & Young Terco	2	-
Outras	-	5
Total	27	5

A justificativa para o total de respondentes da empresa de auditoria KPMG ter sido substancialmente maior do que o total das demais empresas do grupo *Big Four* se deve pelo fato do pesquisador ter sido colaborador da empresa anteriormente e ter maior contato com os colaboradores atuais, o que auxiliou na obtenção deste maior número de respostas.

3.3. Procedimentos de Coleta de Dados

Com relação à coleta de dados empírica, foram criados dois modelos de questionários semi-estruturados *online*, através da ferramenta *google docs* disponível em docs.google.com, sendo um direcionado aos auditores semi-seniores, seniores e/ou supervisores das empresas do grupo *Big Four* (vide Apêndice 1) e outro direcionado aos profissionais de ensino em faculdades/universidades brasileiras que são auditores ou ex-auditores independentes (vide Apêndice 2), conforme amostra definida.

Segundo Flick (2004), esse método de pesquisa semi-padronizada serve para a reconstrução de teorias subjetivas, representadas pelo fato do entrevistado possuir uma reserva complexa de conhecimento sobre o tópico em estudo, cujo conhecimento inclui suposições que são explícitas e imediatas, as quais ele pode expressar espontaneamente ao responder uma pergunta aberta, e que são complementadas por suposições implícitas.

De acordo com Mazzotti e Gewandsznajder (2001), esse instrumento de coleta permite tratar de temas complexos, conhecer os significados atribuídos pelos sujeitos a eventos e situações, e analisar as interações entre as pessoas e os processos que fazem parte do seu cotidiano.

Desta forma, o questionário foi estruturado em três partes: a primeira contendo a caracterização dos auditores, a segunda contendo perguntas fechadas em forma de afirmações baseadas nos fatores operacionalizados na metodologia e a terceira contendo pergunta aberta relacionada aos fatores que afetam sua responsabilidade ética.

Para os auditores das empresas do grupo *Big Four* foram enviados e-mails diretos contendo o *link* para a pesquisa, através de listas de e-mails obtidas pelo pesquisador junto aos profissionais destas empresas, e também de forma indireta, sendo solicitado aos participantes ou não da pesquisa para que encaminhassem aos demais profissionais que exercessem função de encarregado.

Com relação aos profissionais de ensino, foi obtida uma lista de e-mails de professores e dos cursos de graduação e pós-graduação em ciências contábeis, administração e economia de faculdades/universidades brasileiras, incluindo: Universidade de São Paulo, Universidades Federais, Pontifícia Universidade Católica, Universidade Presbiteriana Mackenzie, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, Fundação Getúlio Vargas, entre outras, sendo que a amostra final foi composta pelos professores das universidades que responderam a pesquisa. Vide Quadro 14, página 73.

Os questionários foram elaborados com base no levantamento bibliográfico, sendo que a condução das questões apresentadas aos auditores independentes e aos profissionais de ensino levou em consideração a sequência dos temas (integridade, independência, competência técnica e zelo profissional e confidencialidade), que segue uma ordem pré-determinada para facilitação da compreensão por parte do respondente.

Com relação às informações constantes nos questionários, há uma diferença de 3 questões fechadas, sendo apresentadas 22 questões para os auditores independentes e 19 para os profissionais de ensino. A análise da equivalência entre as questões e a explicação para essa diferença são apresentadas no Quadro 9. Já os questionamentos apresentados na pesquisa empírica, os fatores observados e a sua correlação com as normas e os códigos de conduta da profissão são demonstrados nos Quadros 10 e 11, relativos aos auditores independentes e aos profissionais de ensino, respectivamente.

Quadro 9 – Equivalência entre os questionários aplicados aos auditores independentes e os questionários aplicados aos profissionais de ensino

Questões	Auditores Independentes	Profissionais de Ensino	Motivo
1	✓	✓	
2	✓	✓	
3	✓	N/A	Questão específica para análise da percepção dos auditores encarregados
4	✓	3	
5	✓	4	
6	✓	5	
7	✓	6	
8	✓	7	
9	✓	8	
10	✓	9	
11	✓	10	
12	✓	11	
13	✓	12	
14	✓	13	
15	✓	14	
16	✓	N/A	Questão específica aplicável aos profissionais que atuam como auditores independentes
17	✓	15	As questões 17 e 18 foram unificadas no questionário aplicado aos profissionais de ensino
18	✓	15	
19	✓	16	
20	✓	17	
21	✓	18	
22	✓	19	
23	✓	20	

Legenda:

✓ – Aplicável
N/A – Não aplicável

Quadro 10 – Questionamentos da pesquisa empírica com auditores independentes, fatores observados e suas correlações com a revisão da literatura

Perguntas do Questionário	Fatores observados	Questionamento da Pesquisa Empírica	Correlação com a Revisão da Literatura
Pergunta 1	Integridade	Conhecimento e utilização do código de conduta profissional do auditor	Aplicável a todos os códigos de conduta.
Pergunta 2	Integridade	Posicionamento dos auditores sobre relatar informações do auditado que contenham dados incorretos, falsos e/ou enganosos.	IBRACON, Seção 110 – IFAC e Lisboa (1997)
Pergunta 3	Integridade	Posicionamento dos auditores de não permitir a publicação de informações incorretas, falsas e/ou enganosas independente de pressões do cliente/auditado.	IBRACON, Seção 110 – IFAC e seção 54 – AICPA, Lisboa (1997) e Boynton, Johnson e Kell (2002, p.106).
Pergunta 4	Integridade	Imparcialidade dos auditores com relação aos auditados	Seção 54 - AICPA, Seção 110 – IFAC, Lisboa (1997), Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65) e Boynton, Johnson e Kell (2002, p.78).
Pergunta 5	Independência	Isenção de conflitos de interesse financeiros e/ou pessoais dos auditores em relação aos auditados	NBC PA 02 e NBC TA 200 – CFC, ISA 200 e Seção 120 – IFAC, IBRACON, Boynton, Johnson e Kell (2002,p.78), Choy, Fields e King (2008, p.3) e Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65).
Pergunta 6	Independência	Execução dos procedimentos de auditoria de maneira rigorosa, cética e imparcial e isenção de familiaridade com a entidade auditada	NBC PA 01 e 02, Boynton, Johnson e Kell (2002, p.78) e Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65).
Pergunta 7	Independência	Isenção de atuação como consultor/assessor do auditado e/ou de defesa dos interesses/advocacia a favor ou contra a entidade auditada	NBC PA 02
Pergunta 8	Independência	Emissão de relatórios/pareceres imparciais em relação à entidade auditada	NBC PA 01 e 02 e NBC TA 200 e 220 – CFC, ISA 200 – IFAC, IBRACON, Seção 120 – IFAC e Seção AU 300 – PCAOB, Boynton, Johnson e Kell (2002,p.78) e Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65).
Pergunta 9	Competência Técnica	Avaliação da competência técnica para execução dos serviços de auditoria	NBC P1 – CFC.
Pergunta 10	Competência Técnica	Planejamento e execução dos trabalhos em conformidade com a metodologia	Seções AU 230 e 311 – PCAOB, NBC TA 300 – CFC, Boynton, Johnson e Kell (2002, p.237) e Dal Mas (2000).
Pergunta 11	Competência Técnica	Adequação do orçamento de horas x trabalho da auditoria	NBC PA 01 e NBC TA 220 – CFC, Seção 130 – IFAC e Dal Mas (2000).
Pergunta 12	Competência Técnica	Utilização de especialistas nos trabalhos de auditoria	NBC P1 e NBC PA 01 – CFC.

(Continua)

(Continuação)

Perguntas do Questionário	Fatores observados	Questionamento da Pesquisa Empírica	Correlação com a Revisão da Literatura
Pergunta 13	Competência Técnica	Supervisão dos trabalhos de auditoria	Seção AU 311 – PCAOB, Seção 56 – AICPA, NBC TA 200, NBC TA 300 e NBC PA 01 – CFC, ISA 200 – IFAC e Dal Mas (2000).
Pergunta 14	Competência Técnica	Qualidade dos treinamentos técnicos e de metodologia	NBC PA 01 e NBC TA 200 – CFC, ISA 200 - IFAC e Dal Mas (2000, p.13).
Pergunta 15	Competência Técnica	Manutenção do nível de conhecimento técnico	NBC PA 01 e NBC P1– CFC, Seção 56 – AICPA e Seção 130 – IFAC.
Pergunta 16	Competência Técnica	Cumprimento de educação continuada	NBC P 1 e NBC P 4 – CFC.
Pergunta 17	Competência Técnica	Registro profissional para exercício da função de auditor	NBC P1 – CFC.
Pergunta 18	Competência Técnica	Qualificação técnica para exercício da função de auditor	NBC P1 e NBC P5 – CFC.
Pergunta 19	Confidencialidade	Sigilo sobre as informações do auditado internamente e em relação a terceiros	Seção 301 – AICPA, Seção 140 – IFAC. NBC P1 – CFC, AU 339 – PCAOB e Lisboa (1997)
Pergunta 20	Confidencialidade	Sigilo sobre as informações do auditado em locais públicos	Seção 140 – IFAC, NBC P1 – CFC, AU 339 – PCAOB e Lisboa (1997).
Pergunta 21	Confidencialidade	Isenção de conflito de interesses sobre as informações confidenciais do auditado	Seção 301 – AICPA, Seção 140 – IFAC, NBC P1 – CFC e Lisboa (1997)..
Pergunta 22	Confidencialidade	Segurança sobre a documentação confidencial do auditado	NBC P1 e PA 01 – CFC, Seção AU 339 – PCAOB e Lisboa (1997).
Pergunta 23	Todos	Opinião a respeito da existência de outros fatores de responsabilidade ética do auditor além dos anteriormente abordados que impactam a integridade, independência, competência técnica e zelo profissional e confidencialidade.	Aplicável a todas as normas e códigos de conduta da profissão.

Quadro 11 – Questionamentos da pesquisa empírica com profissionais de ensino, fatores observados e suas correlações com a revisão da literatura

Perguntas do Questionário	Fatores observados	Questionamento da Pesquisa Empírica	Correlação com a Revisão da Literatura
Pergunta 1	Integridade	Conhecimento e utilização do código de conduta profissional do auditor	Aplicável a todos códigos de conduta
Pergunta 2	Integridade	Posicionamento dos auditores sobre relatar informações do auditado que contenham dados incorretos, falsos e/ou enganosos.	IBRACON, Seção 110 – IFAC e Lisboa (1997)
Pergunta 3	Integridade	Imparcialidade dos auditores com relação aos auditados	Seção 54 - AICPA, Seção 110 – IFAC, Lisboa (1997), Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65) e Boynton, Johnson e Kell (2002, p.78).
Pergunta 4	Independência	Isenção de conflitos de interesse financeiros e/ou pessoais dos auditores em relação aos auditados	NBC PA 02 e NBC TA 200 – CFC, ISA 200 e Seção 120 – IFAC, IBRACON, Boynton, Johnson e Kell (2002,p.78), Choy, Fields e King (2008, p.3) e Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65).
Pergunta 5	Independência	Execução dos procedimentos de auditoria de maneira rigorosa, cética e imparcial	NBC PA 01 e 02 - CFC, Boynton, Johnson e Kell (2002, p.78) e Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65).
Pergunta 6	Independência	Isenção de atuação como consultor/assessor do auditado e/ou de defesa dos interesses/advocacia a favor ou contra a entidade auditada	NBC PA 02 - CFC
Pergunta 7	Independência	Emissão de relatórios/pareceres imparciais em relação à entidade auditada	NBC PA 01 e 02 e NBC TA 200 e 220 – CFC, ISA 200 – IFAC, IBRACON, Seção 120 – IFAC, Seção AU 300 – PCAOB, Boynton, Johnson e Kell (2002,p.78) e Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65).
Pergunta 8	Competência Técnica	Avaliação da competência técnica para execução dos serviços de auditoria	NBC P1 – CFC.
Pergunta 9	Competência Técnica	Planejamento e execução dos trabalhos em conformidade com a metodologia	Seções AU 230 e 311 – PCAOB, NBC TA 300 – CFC, Boynton, Johnson e Kell (2002, p.237) e Dal Mas (2000).
Pergunta 10	Competência Técnica	Adequação do orçamento de horas x trabalho da auditoria	NBC PA 01 e NBC TA 220 – CFC, Seção 130 – IFAC e Dal Mas (2000).
Pergunta 11	Competência Técnica	Utilização de especialistas nos trabalhos de auditoria	NBC P1 e NBC PA 01 - CFC.

(Continua)

(Continuação)

Perguntas do Questionário	Fatores observados	Questionamento da Pesquisa Empírica	Correlação com a Revisão da Literatura
Pergunta 12	Competência Técnica	Supervisão dos trabalhos de auditoria	Seção AU 311 – PCAOB, Seção 56 – AICPA, NBC TA 200, NBC TA 300 e NBC PA 01 – CFC, ISA 200 – IFAC e Dal Mas (2000).
Pergunta 13	Competência Técnica	Qualidade dos treinamentos técnicos e de metodologia	NBC PA 01 e NBC TA 200 – CFC, ISA 200 - IFAC e Dal Mas (2000, p.13).
Pergunta 14	Competência Técnica	Manutenção do nível de conhecimento técnico	NBC PA 01 e NBC P1– CFC, Seção 56 – AICPA e Seção 130 – IFAC.
Pergunta 15	Competência Técnica	Registro profissional e qualificação técnica para exercício da função de auditor	NBC P1 e NBC P5 – CFC.
Pergunta 16	Confidencialidade	Sigilo sobre as informações do auditado internamente e em relação a terceiros	Seção 301 – AICPA, Seção 140 – IFAC. NBC P1 – CFC, AU 339 – PCAOB e Lisboa (1997).
Pergunta 17	Confidencialidade	Sigilo sobre as informações do auditado em locais públicos	Seção 140 – IFAC, NBC P1 – CFC, Seção AU 339 – PCAOB e Lisboa (1997).
Pergunta 18	Confidencialidade	Isenção de conflito de interesses sobre as informações confidenciais do auditado	Seção 301 – AICPA, Seção 140 – IFAC, NBC P1 – CFC e Lisboa (1997).
Pergunta 19	Confidencialidade	Segurança sobre a documentação confidencial do auditado	NBC P1 e PA 01 – CFC, Seção AU 339 – PCAOB e Lisboa (1997).
Pergunta 20	Todos	Opinião a respeito da existência de outros fatores de responsabilidade ética do auditor além dos anteriormente abordados que impactam a integridade, independência, competência técnica e zelo profissional e confidencialidade.	Aplicável a todas as normas e códigos de conduta da profissão.

3.4. Procedimentos de Tratamento de Dados

Com relação à primeira parte do questionário que contém a caracterização dos auditores independentes pesquisados foi realizado tratamento de dados com o auxílio do *software* Microsoft Excel.

Com relação à segunda parte do questionário relativa às perguntas fechadas, foi utilizada a escala de intensidade do tipo Likert de cinco pontos, tendo como possibilidades de respostas:

- 1 – Discordo totalmente
- 2 – Discordo parcialmente
- 3 – Nem concordo nem discordo (indiferente)
- 4 – Concordo parcialmente
- 5 – Concordo totalmente

Essa análise buscou identificar por grau de concordância os principais fatores que afetam a integridade, independência, competência técnica e confidencialidade dos auditores sob suas próprias percepções e dos profissionais de ensino.

Toda a tabulação das respostas e elaboração dos gráficos apresentados no capítulo de resultado e análise dos dados foi realizada com o auxílio do *software* Microsoft Excel.

Com relação à terceira parte do questionário que contém perguntas abertas, foi realizada a análise de conteúdo com base em Bardin (2007), Strauss e Corbin (2008) e Flick (2004), sendo realizada em três etapas: organização da análise, codificação e categorização.

Com relação à organização da análise, segundo Bardin (2007) essa fase compreende a pré-análise, cujo objetivo é tornar operacionais e sistematizar as ideias iniciais, de maneira a conduzir um esquema preciso de desenvolvimento. De acordo com Strauss e Corbin (2008), na fase inicial do estudo é realizada uma microanálise detalhada para a posterior geração da relação entre categorias.

Com relação à codificação, segundo Strauss e Corbin (2008), trata-se de um processo que permite o agrupamento de itens similares segundo algumas propriedades definidas, nomeando estes itens de acordo com a associação comum. De acordo com Flick (2004), a codificação aberta tem por objetivo expressar dados e fenômenos na forma de conceitos, fragmentando e compreendendo um texto.

Com relação à categorização, de acordo com Flick (2004, p.190), essa etapa seguinte “consiste em categorizar esses códigos, agrupando-os em torno dos fenômenos descobertos nos dados que sejam particularmente relevantes para a questão de pesquisa”.

Bardin (2007, p.111) afirma que “a categorização é uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto, por diferenciação e, seguidamente, por reagrupamento segundo o gênero, com os critérios previamente definidos”. De acordo com a autora, o critério de categorização pode ser semântico, ou seja, classificado por categorias temáticas.

Portanto, esta análise de conteúdo teve como principal objetivo de efetuar o agrupamento dos discursos com significados mais próximos dos auditores independentes e profissionais de ensino pesquisados, identificando possíveis fatores não abordados nas questões fechadas e que poderiam impactar a responsabilidade ética do auditor.

Além disso, por se tratar de uma pesquisa qualitativa, os resultados identificados na análise das respostas às questões abertas como possíveis fatores que impactam a responsabilidade do auditor foram baseados na análise individual e na correlação com os fatores identificados na literatura, e não na frequência dos discursos dos auditores independentes e profissionais de ensino pesquisados.

3.5. Limitações do Método

A adoção deste método impõe as seguintes limitações:

- A análise dos dados coletados tem forte influência e dependência da capacidade analítica do pesquisador;
- A amostra escolhida é não-probabilística e, portanto, não é possível efetuar conclusões estatísticas sobre os fatores de responsabilidade ética do auditor identificados na pesquisa;
- O resultado da pesquisa depende diretamente da habilidade do pesquisador em coletar os dados e dar o tratamento apropriado, de forma a atender os objetivos propostos e abranger corretamente a questão de pesquisa.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A apresentação e análise dos resultados estão divididas em duas etapas: caracterização dos respondentes da pesquisa, que foi realizada com base nas respostas da primeira parte do questionário (Vide seção A dos Apêndices 1 e 2), análise e interpretação dos resultados da pesquisa por fator pesquisado, em que são apresentados os resultados referentes às questões fechadas e abertas (Vide seções B e C dos Apêndices 1 e 2, respectivamente) coletadas junto aos auditores e profissionais de ensino durante a pesquisa empírica.

4.1. Caracterização dos Respondentes da Pesquisa

A primeira parte do questionário aplicado tratava de caracterizar os participantes da pesquisa. Para esta tabulação, utilizou-se a estatística descritiva por frequência para fornecer o perfil dos auditores/profissionais de ensino pesquisados, com os resultados sendo apresentados em gráficos para melhor visualização dos mesmos. Os Quadros 12 e 13 demonstram as características sociais dos grupos de auditores e profissionais de ensino pesquisados, respectivamente, e a sequência em que serão apresentadas neste capítulo.

Quadro 12 – Características sociais dos auditores pesquisados

1 – Faixa etária
2 - Tempo de experiência profissional
3 – Gênero
4 – Cargo
5 – Grau de instrução

Quadro 13 – Características sociais dos profissionais de ensino pesquisados

1 – Faixa etária
2 - Tempo de experiência profissional
3 – Gênero
4 – Último cargo na auditoria
5 – Grau de instrução
6 – Faculdades/universidades como docente
7 – Localidade geográfica

Com relação à faixa etária dos auditores independentes, verifica-se através do Gráfico 1 que todos os auditores pesquisados possuem idade inferior a 31 anos, variando de 22 a 30 anos, sendo a maior parte concentrada nas idades entre 25 e 30 anos (77,7% ou 21 auditores).

Com relação ao tempo de experiência profissional, verifica-se através do Gráfico 2 que a maioria dos auditores pesquisados (21 auditores) possuem entre 4 e 5 anos de experiência, sendo no mínimo 3 anos no máximo 6 anos no cargo de encarregado. Ambos os casos demonstram que se trata de uma população jovem e com grande responsabilidade devido à função exercida na auditoria.

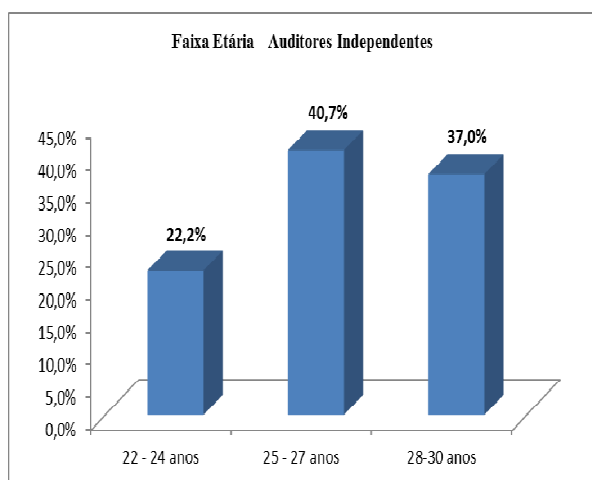


Gráfico 1: Faixa etária dos auditores independentes respondentes da pesquisa

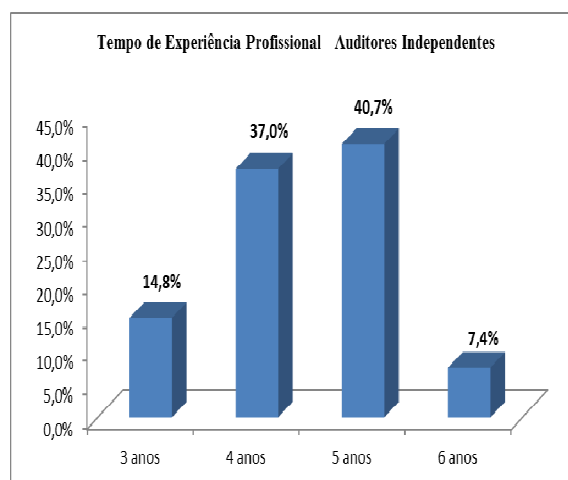


Gráfico 2: Tempo de experiência dos auditores independentes respondentes da pesquisa

Com relação à faixa etária dos profissionais de ensino, percebe-se através do Gráfico 3 que estes possuem idades inversamente proporcionais às dos auditores pesquisados, sendo que todos têm idade superior a 30 anos, variando de 34 a 64 anos. Além disso, o tempo de experiência profissional também é maior, conforme verificado no Gráfico 4.

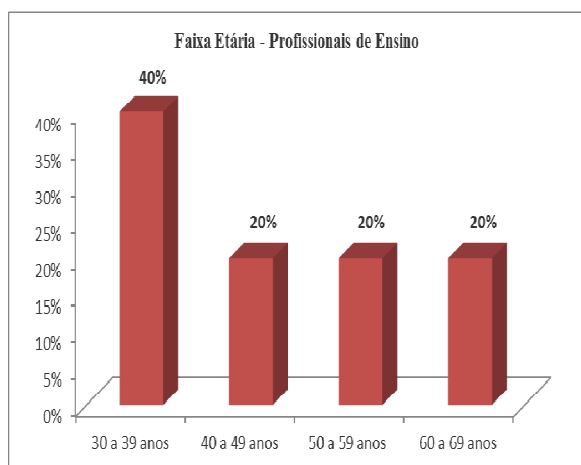


Gráfico 3: Faixa etária dos profissionais de ensino respondentes da pesquisa

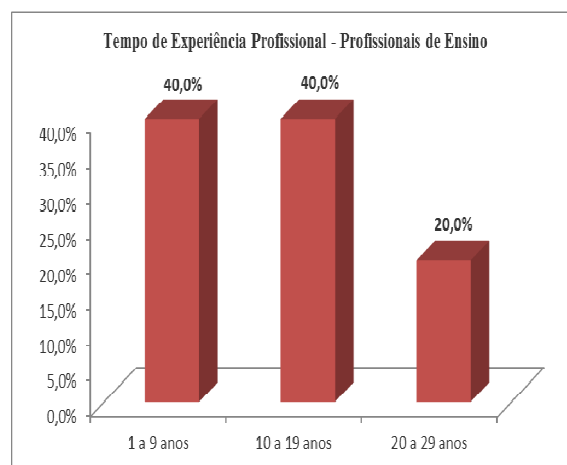


Gráfico 4: Tempo de experiência dos profissionais de ensino respondentes da pesquisa

Com relação ao gênero dos auditores e profissionais de ensino, pode-se perceber através dos Gráficos 5 e 6, respectivamente, que a maioria dos respondentes da pesquisa são do sexo masculino, sendo 16 auditores e os 5 profissionais de ensino. Os respondentes do sexo feminino totalizam 11 auditores.

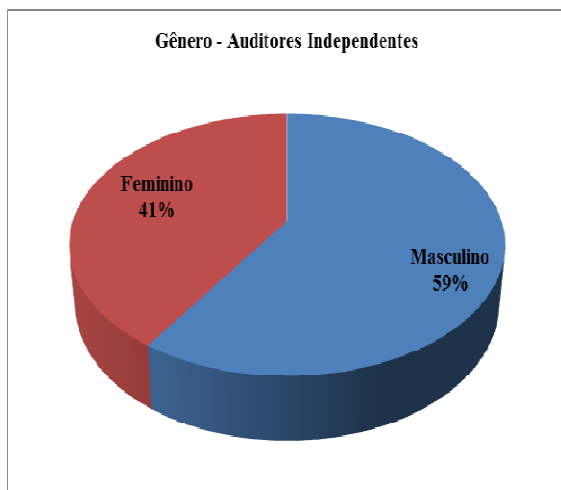


Gráfico 5: Gênero dos auditores independentes respondentes da pesquisa

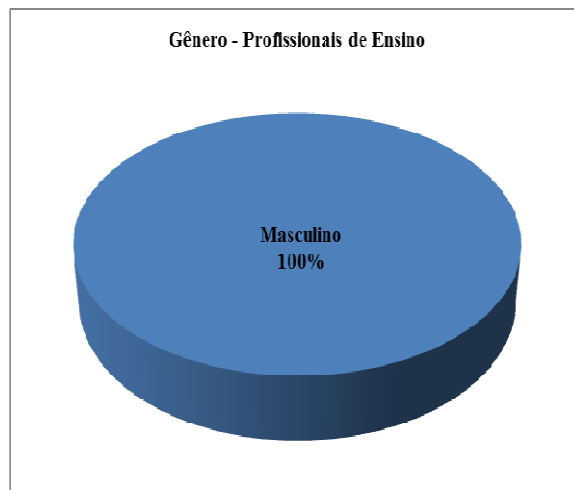


Gráfico 6: Gênero dos profissionais de ensino respondentes da pesquisa

Com relação ao cargo exercido pelos auditores, verifica-se através do Gráfico 7 que a maioria dos respondentes da pesquisa está concentrada nos cargos de sênior e supervisor, sendo 89% ou 24 auditores. Observou-se que há empresas de auditoria que classificam o Supervisor como “Sênior Top” ou “Top Sênior”, e para fins desta pesquisa, estes são apresentados na categoria de Supervisor (dois casos). Com relação aos profissionais de ensino pesquisados, verifica-se que há um representante exercendo ou tendo exercido cargo a partir da posição de encarregado até sócio, conforme demonstrado no Gráfico 8.

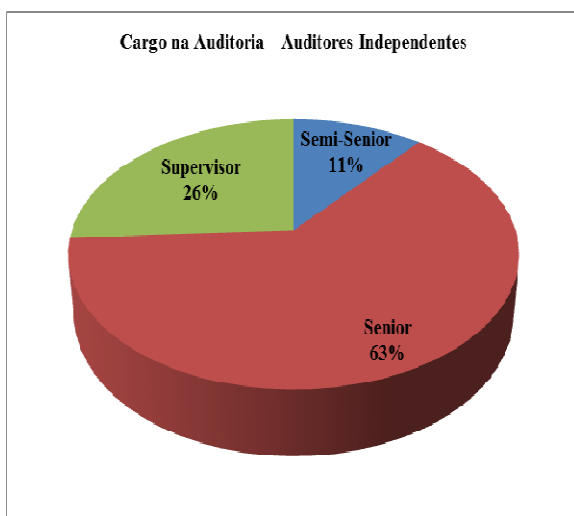


Gráfico 7: Cargo dos auditores independentes respondentes da pesquisa

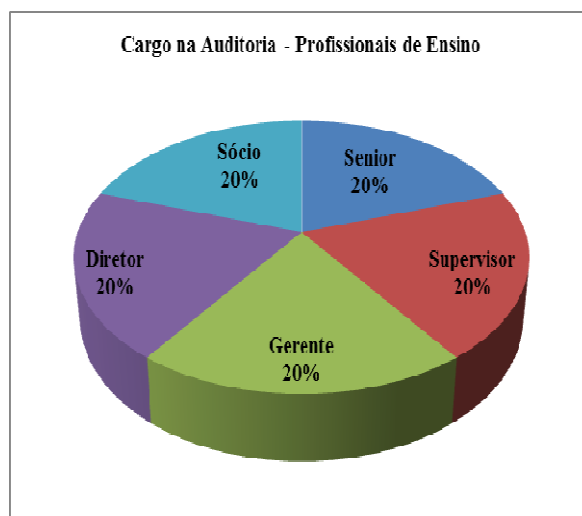


Gráfico 8: Último cargo exercido na auditoria pelos profissionais de ensino respondentes da pesquisa

Com relação ao grau de instrução dos auditores, verifica-se através do Gráfico 9 que a maioria dos respondentes da pesquisa tem ensino superior completo, sendo 81,5% ou 22 auditores. Com relação aos profissionais de ensino pesquisados, verifica-se através do Gráfico 10 que todos possuem pós-graduação, sendo a maioria com nível de doutorado (60% ou 3 respondentes).

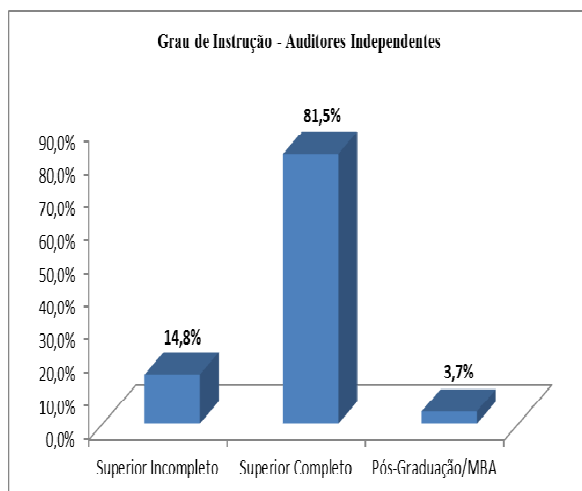


Gráfico 9: Grau de instrução dos auditores independentes respondentes da pesquisa

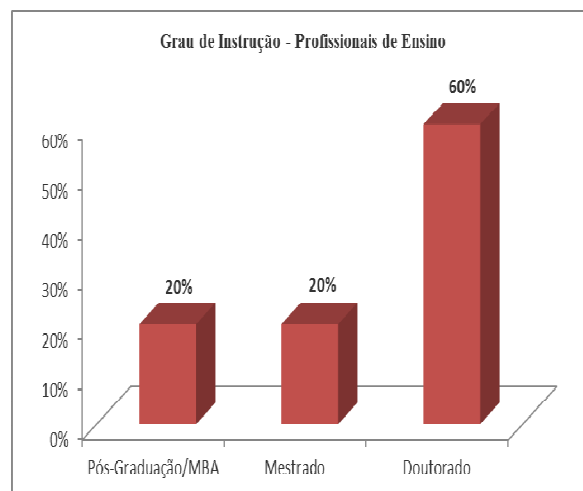


Gráfico 10: Grau de instrução dos profissionais de ensino respondentes da pesquisa

Com relação às faculdades/universidades que os profissionais de ensino atuam como docentes, e sua respectiva localização geográfica, verifica-se através do Quadro 14 que há uma concentração nas regiões Sudeste (60%) e Sul (40%) do Brasil, sendo que há representantes de faculdades/universidades públicas e privadas de renome e reconhecimento no ambiente acadêmico, como as Universidades de São Paulo e Federal de Santa Catarina, que são públicas, e a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, que são particulares.

Quadro 14 – Profissionais de ensino respondentes da pesquisa por faculdade/universidade como docentes e localidade geográfica

Profissional de Ensino	Faculdade/Universidade como Docente	Localidade Geográfica
Respondente 1	Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP	São Paulo - Sudeste
Respondente 2	Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC	Santa Catarina - Sul
Respondente 3	Fundação Universidade de Caxias do Sul - UCS	Rio Grande do Sul - Sul
Respondente 4	Universidade de São Paulo - USP	São Paulo - Sudeste
Respondente 5	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC SP	São Paulo - Sudeste

4.2. Resultados da Pesquisa

Conforme descrito nos procedimentos metodológicos, a segunda parte do questionário foi composta por vinte e duas questões fechadas em forma de afirmações para os auditores independentes e dezoito para os profissionais de ensino em que deveriam responder de acordo com seu grau de concordância. Além disso, o questionário também foi composto de uma questão aberta.

Para as questões fechadas utilizou-se uma escala Likert de cinco pontos, tendo como possibilidades de resposta:

- 1 – Discordo totalmente
- 2 – Discordo parcialmente
- 3 – Nem concordo nem discordo (indiferente)
- 4 – Concordo parcialmente
- 5 – Concordo totalmente

Para a análise das questões fechadas foi utilizada a estatística descritiva por frequência, sendo analisados os fatores que envolvem a integridade, independência, competência técnica e zelo profissional e confidencialidade do auditor sob sua percepção, e comparando com a percepção dos profissionais de ensino.

Posteriormente são analisadas as questões abertas com base em Bardin (2007), Strauss e Corbin (2008) e Flick (2004). Em ambos os casos (questões abertas e fechadas) são efetuadas análises individuais das questões, a correlação com a literatura e apresentados quadros-resumo após a análise do último fator para demonstrar a visão global dos resultados.

4.2.1. Análise das Respostas às Questões Fechadas Relacionadas à Integridade do Auditor

A questão 1 aplicada aos auditores independentes e profissionais de ensino versa sobre o conhecimento e a utilização do código de conduta profissional do auditor e é aplicável a todas as normas e códigos de conduta da profissão observados na revisão da literatura.

Verifica-se através dos Gráficos 11 e 12 que em ambos os casos não houve discordância por parte dos auditores e dos profissionais de ensino que atuam ou tenham atuado como auditores.

A maioria dos auditores encarregados pesquisados (26 auditores ou 96,3%) e dos profissionais de ensino (5 profissionais ou 100%) concorda totalmente ou parcialmente com a afirmação.

Esses resultados demonstram que a maioria dos auditores encarregados e dos profissionais de ensino pesquisados afirma que os auditores estão em conformidade com o código de conduta da profissão, e, portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.

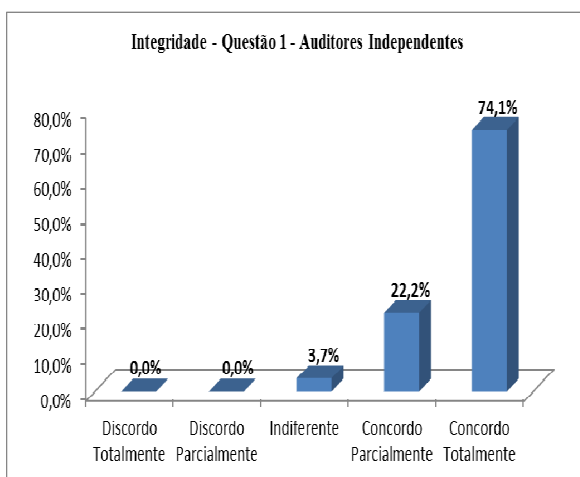


Gráfico 11: Respostas dos auditores independentes à questão 1 sobre integridade

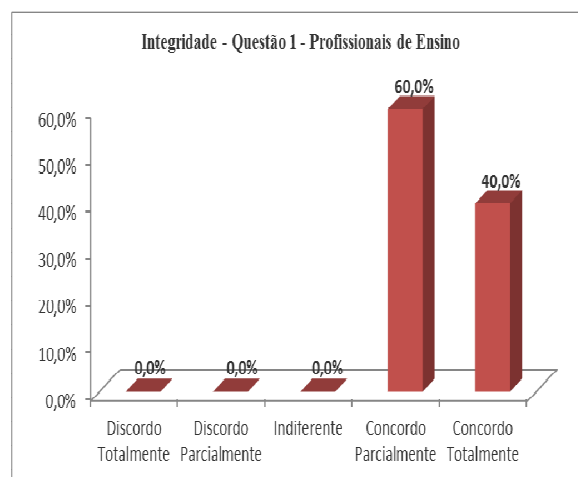


Gráfico 12: Respostas dos profissionais de ensino à questão 1 sobre integridade

A questão 2 aplicada aos auditores independentes e profissionais de ensino versa sobre o posicionamento dos auditores de relatar informações do auditado que contenham dados incorretos, falsos e/ou enganosos aos seus superiores, e relaciona-se aos seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- Seção 110 da IFAC (2010b) - determina que o auditor profissional não deve ser associado com relatórios, retornos, comunicações que contenham uma demonstração materialmente falsa ou enganosa;
- IBRACON (1998) – a integridade do auditor será impactada se este deixar de relatar ou dissimular irregularidades, informações ou dados incorretos que se contenham nos registros e nas demonstrações contábeis e que sejam do seu conhecimento.
- Lisboa (1997) - a integridade do auditor deve ser mantida através de comunicar toda e qualquer informação, julgamento e opinião à administração da empresa.

Verifica-se através do Gráfico 13 que não houve discordância por parte dos auditores independentes, sendo que a maioria (22 auditores ou 81,5%) concorda totalmente com a informação. Isso significa que a maioria dos auditores encarregados informa os seus superiores sobre quaisquer informações do auditado que contenham dados incorretos, falsos e/ou enganosos.

Com relação aos profissionais de ensino, verifica-se através do Gráfico 14 que a maioria (4 profissionais ou 80%) também concorda com essa afirmação, havendo apenas uma discordância parcial.

O resultado demonstra que a maioria dos auditores encarregados e dos profissionais de ensino pesquisados afirma que os auditores independentes estão em conformidade com os aspectos observados na literatura relativos ao posicionamento dos auditores sobre relatar informações do auditado que contenham dados incorretos, falsos e/ou enganosos. Portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.

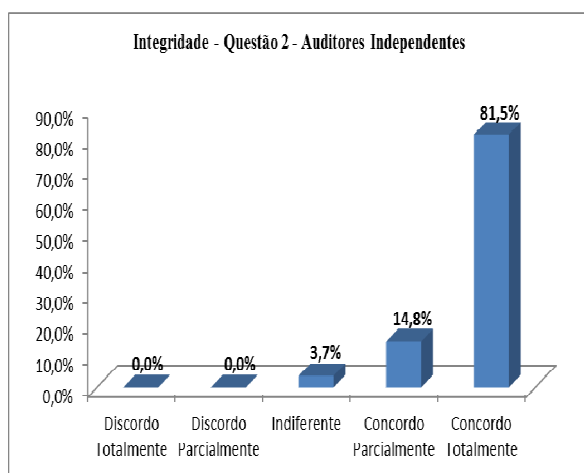


Gráfico 13: Respostas dos auditores independentes à questão 2 sobre integridade

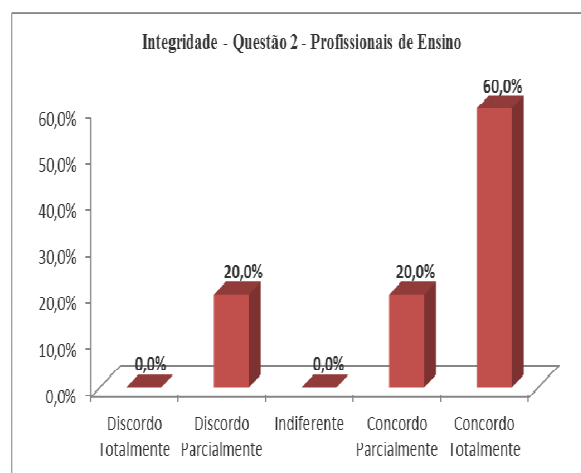


Gráfico 14: Respostas dos profissionais de ensino à questão 2 sobre integridade

A questão 3 aplicada aos auditores independentes versa sobre a percepção dos auditores encarregados em relação aos seus superiores de que estes nunca permitem que os auditados publiquem informações incorretas, falsas e/ou enganosas e está relacionada tanto aos aspectos observados na questão 2 quanto aos seguintes aspectos também observados na revisão da literatura:

- Seção 54 do AICPA (2010b) - a integridade requer que o auditor observe tanto a forma quanto o espírito dos padrões técnicos e éticos e é mensurada pelos termos do que é direito e justo;
- Boynton, Johnson e Kell (2002) - os auditores devem ser honestos e sinceros, sendo que a integridade não tolera distorção intencional de fatos ou subordinação de julgamento.

Verifica-se através do Gráfico 15 que embora mais da metade dos pesquisados (15 auditores ou 55,6%) concorde totalmente com a afirmação, há cinco auditores (18,5%) que concordam parcialmente com a afirmação, seis auditores (22,2%) que não concordam e nem discordam da afirmação e um auditor que discorda parcialmente.

Esse resultado poderia significar que há possibilidade de ocorrer alguma situação que o auditado acabe publicando alguma informação incorreta, falsa e/ou enganosa. Portanto, há indícios de que poderia ser um fator que impacta a responsabilidade ética do auditor e que merece um aprofundamento no entendimento desta questão.

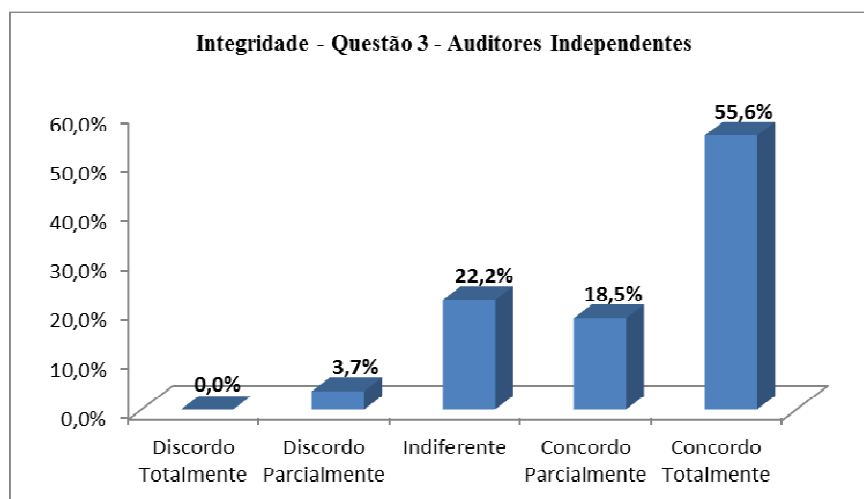


Gráfico 15: Respostas dos auditores independentes à questão 3 sobre integridade

As questões 4 e 3, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a percepção de que os auditores com cargos superiores sempre agem de maneira imparcial com os auditados, não aceitando quaisquer interferências em relação aos prazos e escopo dos trabalhos de auditoria. Essas questões relacionam-se aos seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- Seção 110 da IFAC (2010b) - a integridade do auditor implica em imparcialidade e veracidade;
- Boynton, Johnson e Kell (2002, p.78) - O auditor é imparcial e seu julgamento não deve ser subordinado aos interesses de nenhum grupo específico;
- Porter, Simon e Hatherly (2000) - O auditor deve manter atitude imparcial, objetiva de pensamento que o habilite a avaliar o conjunto de demonstrações financeiras como um observador sem interesses;
- Seção 54 do AICPA (2010b) - o auditor tem a obrigação de ser imparcial, intelectualmente honesto, e livre de conflitos de interesse.

Verifica-se através dos Gráficos 16 e 17 que embora a maior parte em ambos os casos se situe nas faixas de concordância (16 auditores, representando 59,2% dos pesquisados e 3

profissionais de ensino, representando 60% dos pesquisados), não houve unanimidade nesta afirmação, inclusive analisando estas faixas individualmente.

Esses resultados indicam que tanto na percepção dos auditores independentes quanto na percepção dos profissionais de ensino, podem ocorrer situações em que os auditores com cargos superiores (gerentes/diretores/sócios) aceitem ou negociem os prazos e/ou escopo dos trabalhos junto ao auditado, podendo ou não comprometer a opinião/julgamento dos auditores em relação aos trabalhos e/ou impactar a qualidade final do relatório/parecer da auditoria.

Portanto, há indícios de ser um fator que poderia impactar na responsabilidade ética do auditor e que merece um aprofundamento no entendimento desta questão.

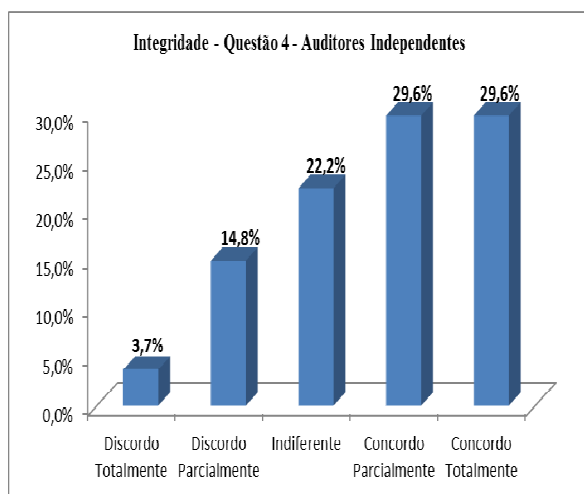


Gráfico 16: Respostas dos auditores independentes à questão 4 sobre integridade

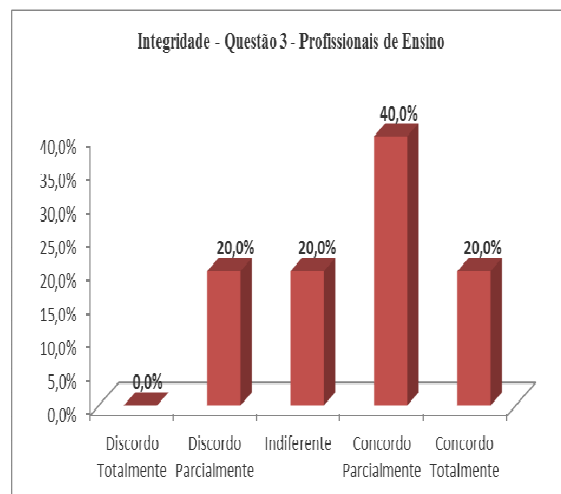


Gráfico 17: Respostas dos profissionais de ensino à questão 3 sobre integridade

Com base nas análises acima, verifica-se que as principais questões relativas à integridade que poderiam impactar a responsabilidade ética do auditor e que merecem um aprofundamento no entendimento são as duas questões que envolvem a relação de imparcialidade entre os auditores com cargo superior (gerente/diretor/sócio) e os auditados.

Essas questões estão relacionadas à qualidade de divulgação de informações e da manutenção dos prazos e escopo do trabalho de forma a não comprometer a opinião/julgamento dos trabalhos e a qualidade final do relatório/parecer da auditoria.

4.2.2. Análise das Respostas às Questões Fechadas Relacionadas à Independência do Auditor

As questões 5 e 4, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a isenção de conflitos de interesses financeiros e/ou pessoais entre os auditores e auditados e estão relacionadas aos seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- NBC TA 200 do CFC (2009e) e ISA 200 da IFAC (2008) - a independência do auditor da entidade salvaguarda a habilidade do auditor de formar uma opinião de auditoria sem ser afetado por influências que poderiam comprometer sua opinião;
- NBC PA 02 do CFC (2009a) - as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são, suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas;
- IBRACON (1998) - Os auditores quando envolvidos em serviços de parecer devem estar ou aparentar estar isentos de qualquer interesse;
- Seção 120 da IFAC (2010b) – os auditores profissionais têm a obrigação de não comprometer seus julgamentos profissionais ou empresariais por causa de preconceito, conflito de interesse ou influência indevida de terceiros;
- Choy, Fields e King (2008) – a independência dos auditores pode ser impactada pelos interesses financeiros de retenção dos clientes.

Verifica-se através dos Gráficos 18 e 19 que não houve discordância de ambas as partes, sendo que a maioria dos auditores independentes (25 auditores ou 92,6%) e dos profissionais de ensino (3 profissionais ou 60%) concorda totalmente com a afirmação.

Esses resultados demonstram que a maioria dos auditores e dos profissionais de ensino afirma que os auditores independentes estão em conformidade com os aspectos observados na revisão da literatura relativos à isenção de conflitos financeiros ou de outros conflitos de interesses pessoais em suas relações com os auditados. Portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.

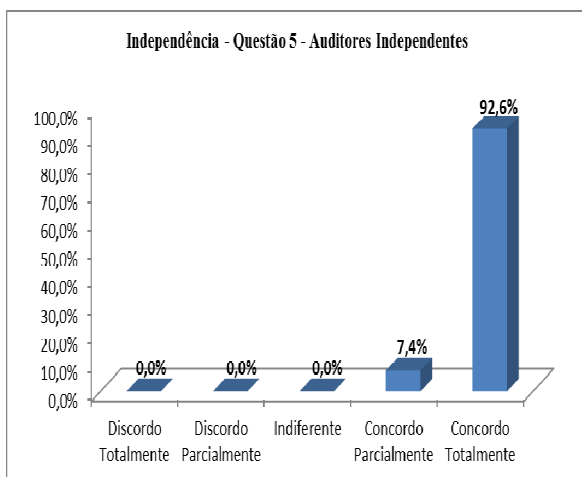


Gráfico 18: Respostas dos auditores independentes à questão 5 sobre independência

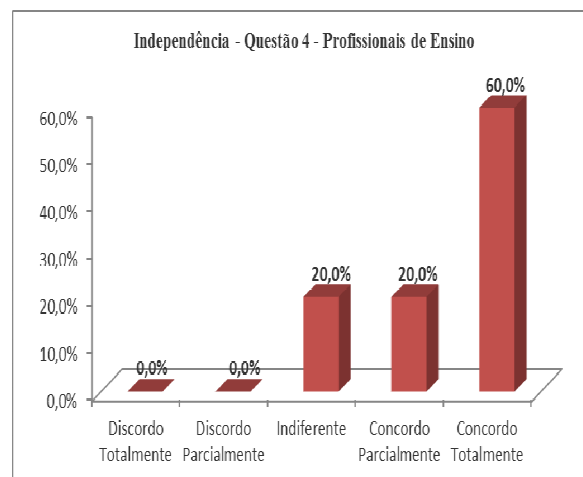


Gráfico 19: Respostas dos profissionais de ensino à questão 4 sobre independência

As questões 6 e 5, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a execução dos procedimentos de auditoria de maneira rigorosa, cética e imparcial e isenção de familiaridade com a entidade auditada, e estão relacionadas aos aspectos observados anteriormente nas questões envolvendo a imparcialidade do auditor.

Verifica-se através dos Gráficos 20 e 21 que não houve discordância de ambas as partes, sendo que a maioria dos auditores independentes (19 auditores ou 70,4%) e dos profissionais de ensino (3 profissionais ou 60%) concorda totalmente com a informação.

Esses resultados demonstram que a maioria dos auditores e dos profissionais de ensino afirma que os auditores independentes estão em conformidade com os aspectos observados na revisão da literatura relativos à execução dos procedimentos de auditoria de maneira rigorosa, cética e imparcial e isenção de familiaridade com a entidade auditada. Portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.

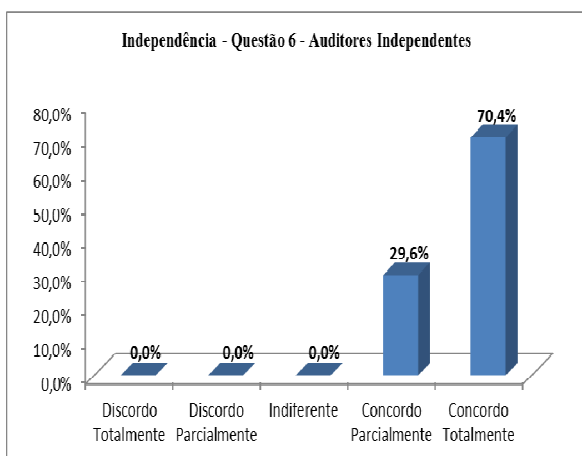


Gráfico 20: Respostas dos auditores independentes à questão 6 sobre independência

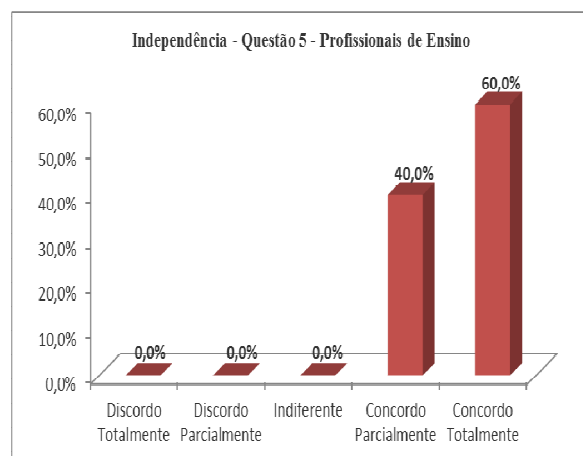


Gráfico 21: Respostas dos profissionais de ensino à questão 5 sobre independência

As questões 7 e 6, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a isenção de atuação dos auditores como consultores/assessores da empresa auditada durante o seu exercício de auditor, agindo sempre de forma imparcial com o auditado, e estão relacionadas ao seguinte aspecto observado na revisão da literatura:

- NBC PA 02 do CFC (2009a) – um dos fatores que afetam a independência ocorre quando a entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria defendem ou parecem defender a posição ou a opinião da entidade auditada.

Verifica-se através dos Gráficos 22 e 23 que embora a maior parte em ambos os casos se situem nas faixas de concordância (20 auditores, representando 74% dos pesquisados e 3 profissionais de ensino, representando 60% dos pesquisados), não houve unanimidade nesta afirmação inclusive analisando estas faixas individualmente.

Esses resultados indicam que tanto na percepção dos auditores independentes quanto na percepção dos profissionais de ensino podem ocorrer situações em que os auditores atuem como consultores/assessores da empresa auditada durante o seu exercício de auditor, e/ou de exercer posicionamento a favor (ou contra) em determinados procedimentos ou situações gerais.

Portanto, há indícios de ser um fator que poderia impactar na responsabilidade ética do auditor e que merece um aprofundamento no entendimento desta questão.

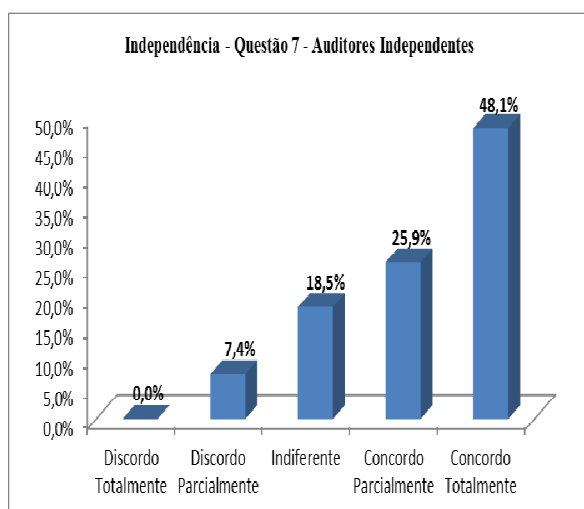


Gráfico 22: Respostas dos auditores independentes à questão 7 sobre independência

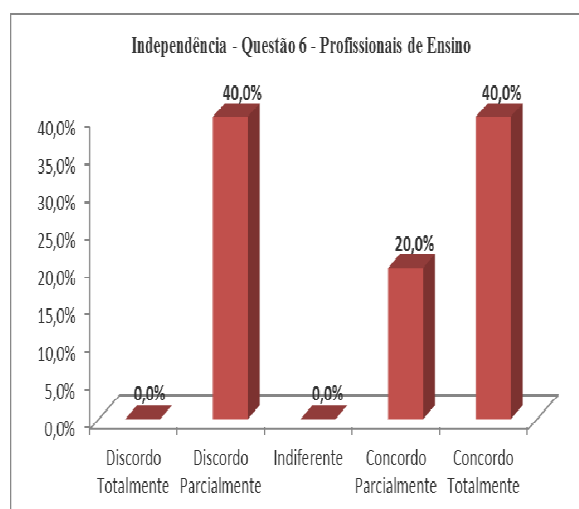


Gráfico 23: Respostas dos profissionais de ensino à questão 6 sobre independência

As questões 8 e 7, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a emissão de relatórios/pareceres imparciais por parte dos

auditores com cargos superiores (gerentes/diretores/sócios) em relação à entidade auditada e estão relacionadas aos aspectos observados anteriormente nas questões envolvendo a imparcialidade do auditor.

Verifica-se através do Gráfico 24 que embora dois terços dos auditores independentes pesquisados se situem nas faixas de concordância (18 auditores ou 66,7% dos pesquisados), há um terço dos auditores que se situa nas faixas de discordância (4 auditores) ou de indiferença (5 auditores).

Com relação aos profissionais de ensino, verifica-se através do Gráfico 25 não houve discordância da afirmação, sendo que a maioria concorda totalmente (4 profissionais, ou 80% dos pesquisados).

Esses resultados indicam que embora haja divergência na percepção dos auditores independentes em relação à percepção dos profissionais de ensino, podem ocorrer situações em que os auditores com cargos superiores interfiram de forma a não apresentar pontos de auditoria sensíveis e/ou críticos aos interesses do auditado no relatório/parecer, mesmo não sendo por erro técnico/interpretação do auditor encarregado.

Portanto, há indícios de ser um fator que poderia impactar na responsabilidade ética do auditor e que merece um aprofundamento no entendimento desta questão.

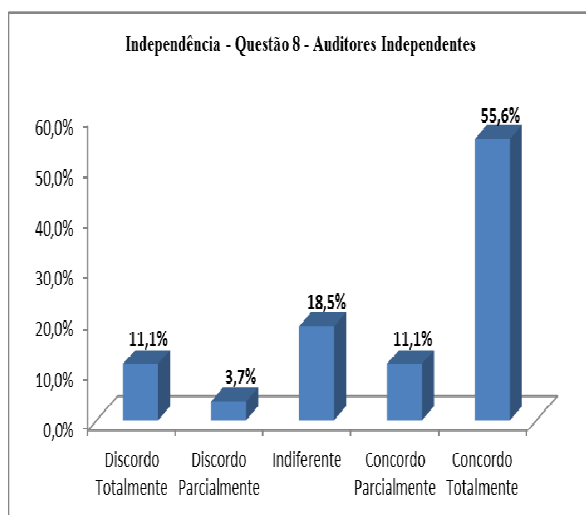


Gráfico 24: Respostas dos auditores independentes à questão 8 sobre independência

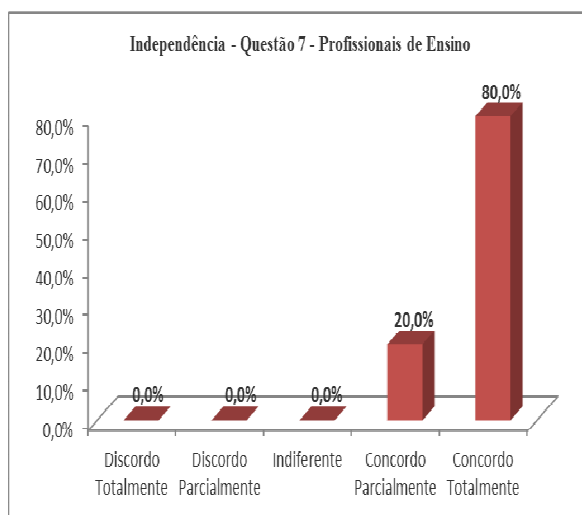


Gráfico 25: Respostas dos profissionais de ensino à questão 7 sobre independência

Com base nas análises acima, verifica-se que as principais questões relativas à independência que poderiam impactar a responsabilidade ética do auditor e que merecem um aprofundamento no entendimento são aquelas que envolvem:

- O posicionamento dos auditores como consultores/assessores e/ou a favor ou contra quaisquer procedimentos ou situações gerais em relação aos auditados; e
- O posicionamento dos auditores com cargo superior (gerente/diretor/sócio) de nunca interferirem de forma a não apresentar pontos de auditoria sensíveis e/ou críticos aos interesses do auditado no relatório/parecer, a menos que seja por erro técnico/interpretação.

4.2.3. Análise das Respostas às Questões Fechadas Relacionadas à Competência Técnica e Zelo Profissional do Auditor

As questões 9 e 8, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre o posicionamento do auditor de avaliar a aceitação dos serviços de auditoria e estão relacionadas ao seguinte aspecto observado na revisão da literatura:

- NBC P1 do CFC (1997) - o auditor deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas em outras áreas.

Verifica-se através do Gráfico 26 que embora a maioria dos auditores independentes pesquisados se situem nas faixas de concordância (15 auditores ou 55,6% dos pesquisados), 22,2% (6 auditores) discorda da afirmação e outros 22,2% nem concordam nem discordam.

Com relação aos profissionais de ensino, verifica-se através do Gráfico 27 que a situação é semelhante, porém há equilíbrio entre os que discordam e os que concordam (2 profissionais ou 40% dos pesquisados para cada faixa) e 20% dos que não concordam nem discordam.

Esses resultados indicam que tanto na percepção dos auditores independentes quanto na percepção dos profissionais de ensino, podem ocorrer situações em que os auditores aceitem executar os serviços de auditoria mesmo após reconhecer não terem capacidade técnica adequada para desenvolvê-los, ou que os auditores não fazem essa avaliação preliminar.

Portanto, há indícios de ser um fator que poderia impactar na responsabilidade ética do auditor e que merece um aprofundamento no entendimento desta questão.

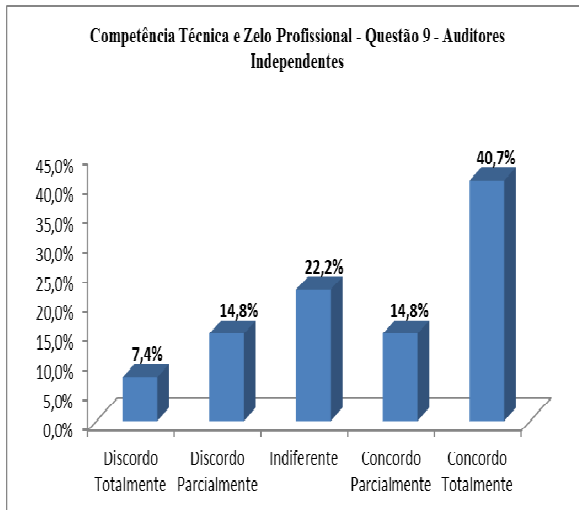


Gráfico 26: Respostas dos auditores independentes à questão 9 sobre competência técnica e zelo

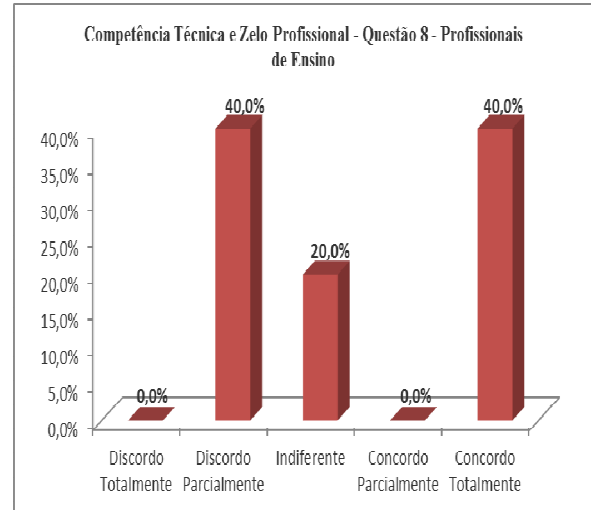


Gráfico 27: Respostas dos profissionais de ensino à questão 8 sobre competência técnica e zelo

As questões 10 e 9, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre o planejamento e a execução dos trabalhos de auditoria em conformidade com a metodologia de auditoria e estão em conformidade com os seguintes aspectos observados na literatura:

- Seção AU 230 do PCAOB (2010b) - a competência técnica e o zelo profissional devem ser exercitados no planejamento, desempenho da auditoria e na preparação do relatório;
- Seção AU 311 do PCAOB (2010b) - o primeiro padrão do trabalho em campo do auditor requer que o trabalho seja adequadamente planejado;
- NBC TA 300 do CFC (2009b) - o planejamento da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria;
- Dal Mas (2000) - o planejamento e controle apropriados evitam desperdício de tempo nos trabalhos de auditoria e são diretamente proporcionais ao volume de serviço e o grau de descentralização do trabalho;
- Boynton, Johnson e Kell (2002, p.237) - “um bom planejamento é crucial para o sucesso da auditoria”.

Verifica-se através dos Gráficos 28 e 29 que não houve discordância de ambas as partes, sendo que a maioria dos auditores independentes (24 auditores ou 88,9% dos respondentes) e dos profissionais de ensino (3 profissionais ou 60% dos respondentes) está na faixa de concordância da afirmação.

Esses resultados demonstram que a maioria dos auditores e dos profissionais de ensino afirma que os auditores independentes estão em conformidade com os aspectos observados na revisão da literatura relativos ao planejamento e execução dos procedimentos de auditoria em conformidade com a metodologia de auditoria.

Entretanto, embora os resultados indiquem que não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor, há evidências de que alguns problemas que ocorreram nas empresas listadas nesse estudo e da própria crise do *suprime*, por exemplo, indicam que seria necessário verificar se a execução dos procedimentos de auditoria está realmente em conformidade com a metodologia de auditoria. Ou se a metodologia da auditoria está adequada aos padrões técnicos esperados do auditor.

Portanto, embora o planejamento e a execução dos trabalhos de auditoria em conformidade com a metodologia de auditoria não sejam apontados como algo que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor, torna-se importante recomendar um aprofundamento no estudo desse fator.

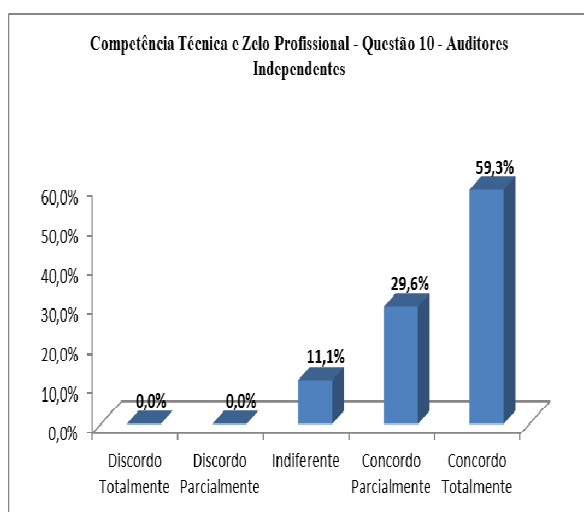


Gráfico 28: Respostas dos auditores independentes à questão 10 sobre competência técnica e zelo

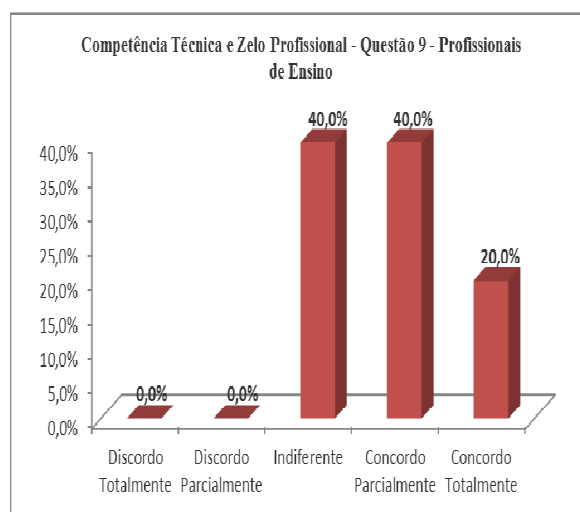


Gráfico 29: Respostas dos profissionais de ensino à questão 9 sobre competência técnica e zelo

As questões 11 e 10, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a suficiência do *budget* (orçamento) de horas estipulado para a equipe de auditoria para a adequada execução do programa de trabalho, permitindo a elaboração de relatórios/pareceres com elevado grau de qualidade e segurança, e estão em conformidade com os seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- Dal Mas (2000) - o objetivo geral do planejamento é utilizar a maior parcela do tempo destinado à auditoria, sendo que a estimativa detalhada do tempo é útil também para auxiliar o controle dos trabalhos durante a execução;

- Seção 130 da IFAC (2010b) – o auditor tem obrigação de agir com diligência, que abrange a responsabilidade de agir em conformidade com as exigências de uma tarefa, com cuidado, rigor e em tempo hábil;
- NBC TA 220 do CFC (2009c) – a supervisão inclui considerar a competência e habilidade dos membros individuais da equipe de trabalho, incluindo se eles têm tempo suficiente para realizar seu trabalho;
- NBC PA 01 (2009d) - as políticas e procedimentos da firma de auditoria podem incluir sistemas para monitorar a carga de trabalho de modo a permitir que essas pessoas tenham tempo suficiente para desempenhar adequadamente suas responsabilidades.

Verifica-se através do Gráfico 30 que a maioria dos auditores independentes (17 auditores ou 62,9% dos pesquisados) discorda da afirmação. Com relação aos profissionais de ensino, verifica-se através do gráfico 31 que a maior parte concorda (3 profissionais ou 60% dos pesquisados) sendo apenas 20% os que concordam totalmente com a afirmação.

Esses resultados indicam que tanto na percepção dos auditores independentes quanto na percepção dos profissionais de ensino, o *budget* (orçamento) de horas estipulado para a equipe de auditoria não seria suficiente para a adequada execução do programa de trabalho, o que poderia impactar o grau de qualidade e segurança dos relatórios/pareceres de auditoria.

Portanto, há indícios de ser um fator que poderia impactar na responsabilidade ética do auditor e que mereceria um aprofundamento no entendimento desta questão.

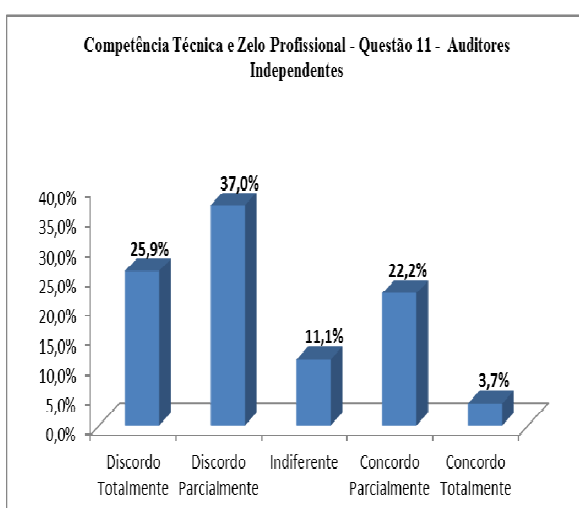


Gráfico 30: Respostas dos auditores independentes à questão 11 sobre competência técnica e zelo

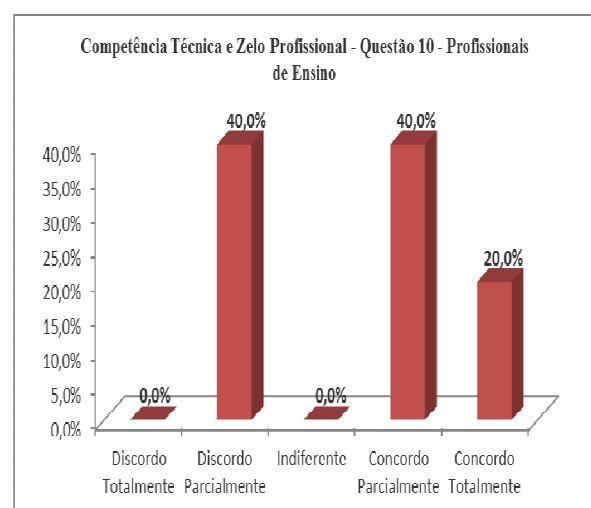


Gráfico 31: Respostas dos profissionais de ensino à questão 10 sobre competência técnica e zelo

As questões 12 e 11, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a utilização e avaliação dos trabalhos de especialistas quando o assunto requer maior conhecimento técnico e específico, e estão relacionadas aos seguintes aspectos observados na literatura:

- NBC PA 01 do CFC (2009d) - a competência, habilidades e recursos para assumir um novo trabalho de um cliente novo ou existente envolve verificar se existem especialistas disponíveis, se necessário;
- NBC P1 do CFC (1997) - ao planejar o uso do trabalho de um especialista, o auditor independente deve avaliar a competência, qualidade e suficiência das conclusões do especialista em questão.

Verifica-se através dos Gráficos 32 e 33 que a maioria dos auditores independentes (24 auditores ou 88,8%) e dos profissionais de ensino (4 profissionais ou 80%) concorda parcialmente ou totalmente com a afirmação.

Esses resultados demonstram que a maioria dos auditores e dos profissionais de ensino afirma que os auditores independentes estão em conformidade com os aspectos observados na revisão da literatura relativos à utilização e avaliação dos trabalhos de especialistas quando o assunto requer maior conhecimento técnico e específico, e, portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.

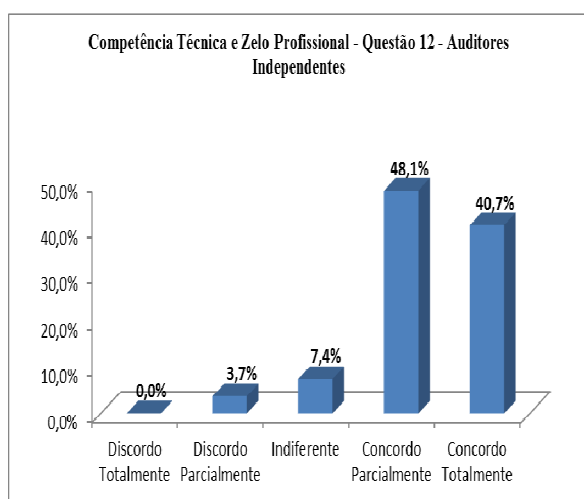


Gráfico 32: Respostas dos auditores independentes à questão 12 sobre competência técnica e zelo

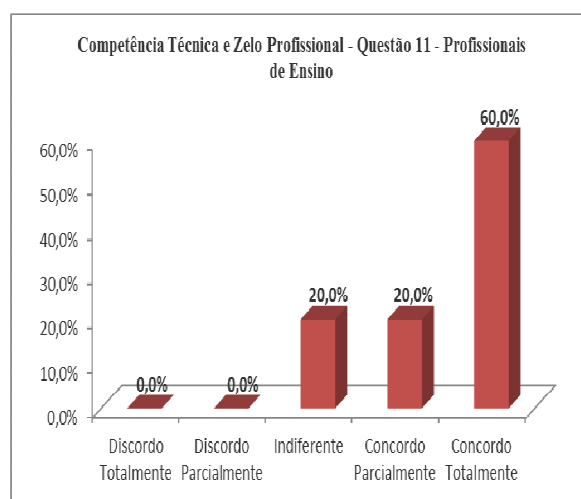


Gráfico 33: Respostas dos profissionais de ensino à questão 11 sobre competência técnica e zelo

As questões 13 e 12, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a adequada revisão/ supervisão dos trabalhos do encarregado e

da equipe de auditoria pelos seus superiores e em tempo hábil, e estão em conformidade com os seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- NBC TA 200 do CFC (2009e) e ISA 200 da IFAC (2008) - a supervisão e revisão do trabalho de auditoria ajudam a aprimorar a eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação;
- NBC PA 01 do CFC (2009d) - a revisão dos trabalhos consiste, entre outras funções, em verificar se trabalho foi realizado de acordo com as normas técnicas, profissionais e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- NBC TA 220 (2009c) – a supervisão inclui assuntos como monitorar o andamento dos trabalhos de auditoria e considerar a competência e habilidade dos membros individuais da equipe de trabalho;
- NBC TA 300 do CFC (2009b) - a natureza, a época e a extensão do direcionamento e da supervisão dos membros da equipe e a revisão do seu trabalho podem variar dependendo de diversos fatores;
- Seção AU 311 do PCAOB (2010b) - o primeiro padrão do trabalho em campo do auditor requer que os assistentes, se houver algum, sejam supervisionados adequadamente.

Verifica-se através do Gráfico 34 que embora a maioria dos auditores independentes (16 auditores ou 59,2% dos pesquisados) concorde parcialmente ou totalmente com a afirmação, há 11 auditores, sendo cinco que discordam e outros seis auditores que não concordam e nem discordam da afirmação, totalizando 40,8%, o que demonstra não haver unanimidade nesta afirmação.

Com relação aos profissionais de ensino, verifica-se através do gráfico 35 que a maior parte concorda parcialmente (4 profissionais ou 80% dos pesquisados) sendo que os outros 20% concordam totalmente com a afirmação.

Esses resultados indicam que há divergência na percepção dos auditores independentes em relação à percepção dos profissionais de ensino, que pode ser explicada pelo fato de que a maioria dos profissionais de ensino pesquisados tenha cargos de nível superior (gerente/diretor/sócio) e tenham uma visão diferente dos auditores encarregados.

Portanto, há indícios de ser um fator que poderia impactar na responsabilidade ética do auditor e que mereceria um aprofundamento no entendimento desta questão.

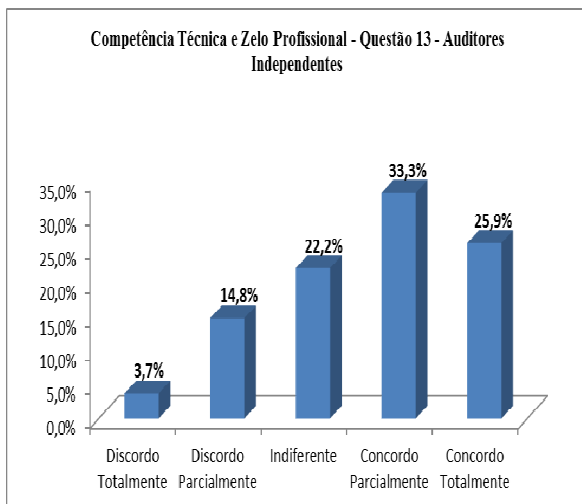


Gráfico 34: Respostas dos auditores independentes à questão 13 sobre competência técnica e zelo

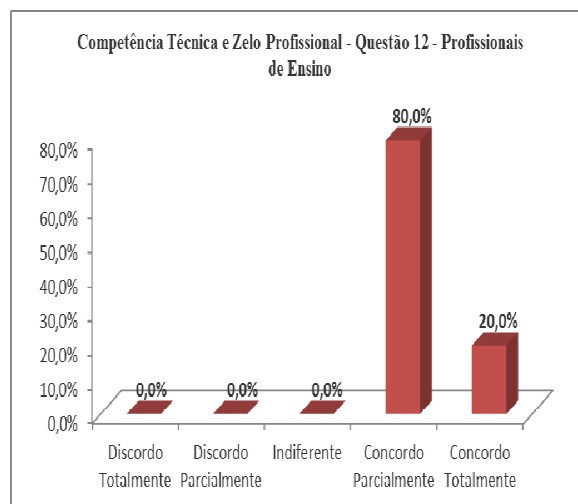


Gráfico 35: Respostas dos profissionais de ensino à questão 12 sobre competência técnica e zelo

As questões 14 e 13, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a qualidade dos treinamentos técnicos e de metodologia oferecidos pela empresa e estão relacionadas aos seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- NBC PA 01 (2009d) - a contínua competência do pessoal da firma depende da necessidade de treinamento contínuo para todos os níveis de pessoal da firma e do fornecimento de recursos e ajuda necessários para o treinamento para permitir ao pessoal desenvolver e manter a competência e a habilidade necessárias;
- NBC TA 200 do CFC (2009e) e ISA 200 da IFAC (2008) – a equipe deve entender e possuir experiência prática de trabalhos de natureza e complexidade semelhantes por meio de treinamento e participação apropriados;
- Dal Mas (2000) – algumas das mais renomadas firmas de auditoria independente têm reconhecido sua responsabilidade no programa de treinamento técnico, proporcionando instrução ao seu pessoal de maneira organizada e colocando a sua disposição informações atualizadas.

Verifica-se através dos Gráficos 36 e 37 que a maioria dos auditores independentes (21 auditores ou 77,7% dos pesquisados) e dos profissionais de ensino (4 profissionais ou 80% dos pesquisados) concorda parcialmente ou totalmente com a afirmação, sendo que apenas dois auditores discordam da afirmação.

Esses resultados demonstram que a maioria dos auditores e dos profissionais de ensino afirma que os auditores independentes estão em conformidade com os aspectos observados na revisão da literatura relativos à qualidade dos treinamentos técnicos e de metodologia

oferecidos pela empresa, e, portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.

Apesar desse resultado identificado na pesquisa, ressalta-se que assim como na questão envolvendo o planejamento e execução de auditoria, que há evidências que indicam que o treinamento oferecido nas empresas de auditoria talvez não seja suficiente para que o auditor identifique questões técnicas que poderiam gerar impactos nas entidades auditadas.

Nesse caso, embora o treinamento não seja apontado como algo que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor, torna-se importante recomendar um aprofundamento no estudo desse fator.

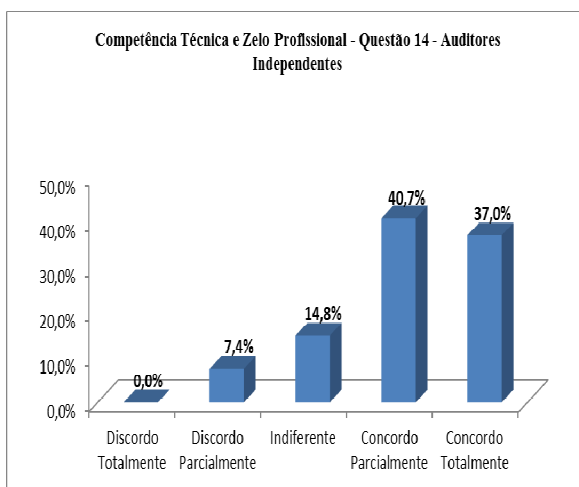


Gráfico 36: Respostas dos auditores independentes à questão 14 sobre competência técnica e zelo

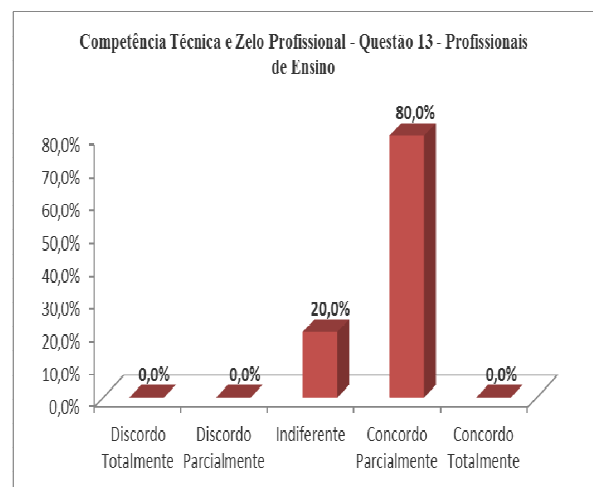


Gráfico 37: Respostas dos profissionais de ensino à questão 13 sobre competência técnica e zelo

As questões 15 e 14, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a manutenção do nível de conhecimento do auditor e estão relacionadas aos seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- Seção 56 do AICPA (2010b) - a manutenção da competência técnica requer comprometimento com o aprendizado e melhoria profissional que deve continuar por toda carreira profissional do auditor;
- Seção 130 da IFAC (2010b) – a manutenção da competência técnica requer uma contínua sensibilização e uma compreensão relevante técnica, profissional e de desenvolvimento dos negócios;
- NBC PA 01 do CFC (2009d) - a contínua competência do pessoal da firma depende, em grande parte, de um nível apropriado de desenvolvimento profissional contínuo, que vise a manutenção do conhecimento e da habilidade do pessoal;

- NBC P1 do CFC (1997) - o contador, na função de auditor independente, deve manter atualizado seu nível de competência profissional e deverá comprovar a participação em programa de educação continuada.

Verifica-se através dos Gráficos 38 e 39 que a maioria dos auditores independentes (24 auditores ou 88,8% dos pesquisados) e dos profissionais de ensino (3 profissionais ou 60% dos pesquisados) concorda parcialmente ou totalmente com a afirmação, sendo que apenas um auditor e um profissional de ensino discordam.

Esses resultados demonstram que a maioria dos auditores e dos profissionais de ensino pesquisados afirma que os auditores independentes estão em conformidade com os aspectos observados na revisão da literatura relativos à manutenção dos níveis de conhecimento do auditor, e, portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.

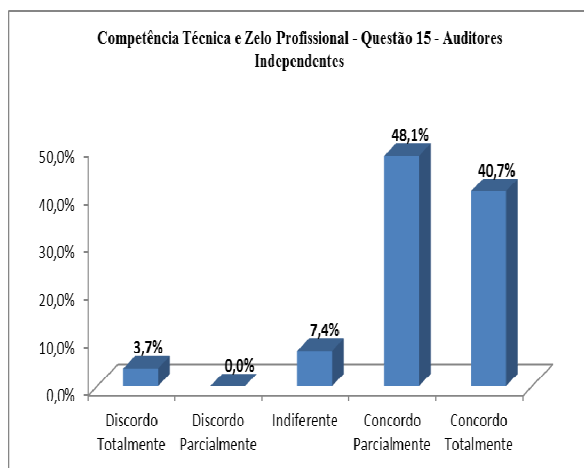


Gráfico 38: Respostas dos auditores independentes à questão 15 sobre competência técnica e zelo

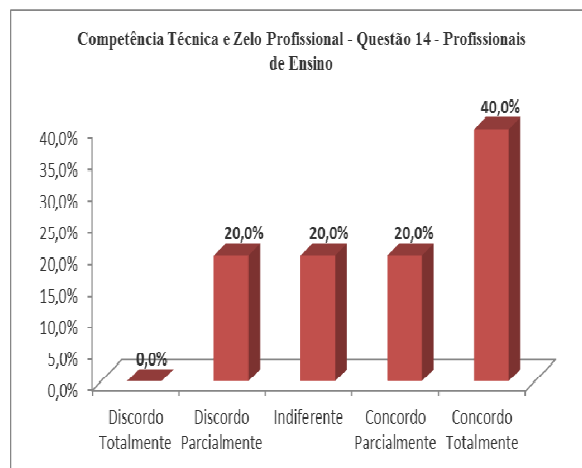


Gráfico 39: Respostas dos profissionais de ensino à questão 14 sobre competência técnica e zelo

A questão 16 do questionário aplicado aos auditores independentes versa sobre o conhecimento e cumprimento da educação continuada e está relacionada aos seguintes aspectos observados na literatura:

- NBC P1 do CFC (1997) - o contador, na função de auditor independente, deve comprovar a participação em programa de educação continuada;
- NBC P4 do CFC (2008) - a Educação Profissional Continuada é a atividade programada, formal e reconhecida pelo CFC, sendo obrigatório aos profissionais cumprirem 96 pontos por triênio-calendário.

Verifica-se através do Gráfico 40 que a maioria dos auditores independentes (23 auditores ou 85,2% dos pesquisados) concorda parcialmente ou totalmente com a afirmação.

Esse resultado demonstra que a maioria dos auditores encarregados pesquisados estão em conformidade com os aspectos observados na revisão da literatura relativos ao conhecimento e cumprimento das pontuações de educação continuada exigidas a cada triênio pelo CFC. Portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.

Apesar desse resultado identificado na pesquisa, ressalta-se que assim como nas questões envolvendo o planejamento, execução de auditoria e treinamento, que há evidências que indicam que a educação continuada talvez não seja suficiente para que o auditor identifique questões técnicas que poderiam gerar impactos nas entidades auditadas.

Nesse caso, embora a educação continuada não seja apontada como algo que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor, torna-se importante recomendar um aprofundamento no estudo desse fator.

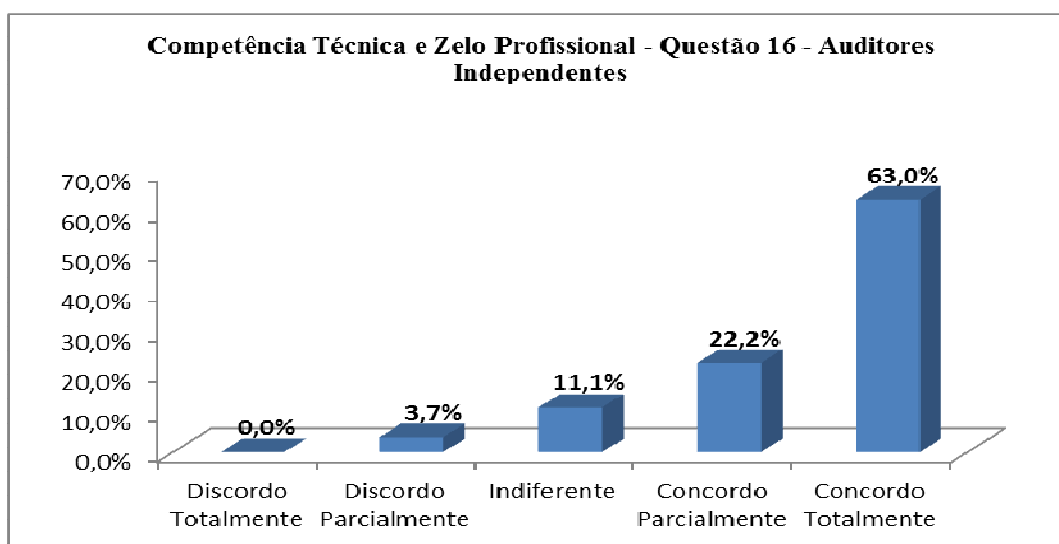


Gráfico 40: Respostas dos auditores independentes à questão 16 sobre competência técnica e zelo

As questões 17 e 18 do questionário aplicado aos auditores independentes e questão 15 do questionário aplicado aos profissionais de ensino versam sobre os auditores possuírem registro profissional e certificação de qualificação técnica emitida pelo CFC e/ou por órgãos regulamentadores e estão relacionadas aos seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- NBC P1 do CFC (1997) - o auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá se submeter a exame de competência profissional, regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade;

- NBC P5 do CFC (2007) - o exame de Qualificação Técnica do CFC tem por objetivo aferir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários para atuação na área da auditoria independente.

Verifica-se através do Gráfico 41 que a maioria dos auditores independentes pesquisados com função de encarregados possui o registro profissional emitido pelo CRC (19 auditores ou 70,4%).

Entretanto, verifica-se através do Gráfico 42 que a maioria (17 auditores ou 63%), não possui certificação de qualificação técnica emitida pelo CFC e/ou por órgãos regulamentadores como a CVM, Bacen e Susep para o exercício das suas funções nos clientes auditados.

Com relação aos profissionais de ensino, verifica-se através do Gráfico 43 que a maior parte concorda totalmente (3 profissionais ou 60% dos pesquisados) e os outros 40% dos pesquisados concordam parcialmente com a afirmação de que os auditores possuem registro profissional e/ou certificado de qualificação técnica emitido por órgãos regulamentadores.

Esses resultados indicam que embora haja divergência entre a percepção dos auditores independentes e dos profissionais de ensino, há indícios de que essa ausência de qualificação técnica da maioria dos auditores encarregados poderia ser um fator que impacta a responsabilidade ética do auditor e que merece um aprofundamento no entendimento desta questão.

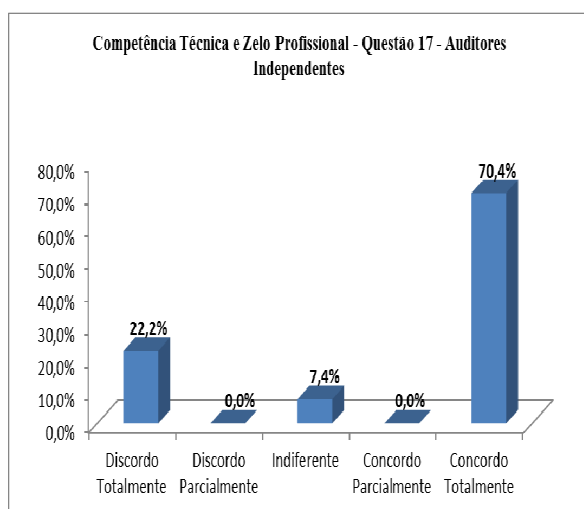


Gráfico 41: Respostas dos auditores independentes à questão 17 sobre competência técnica e zelo

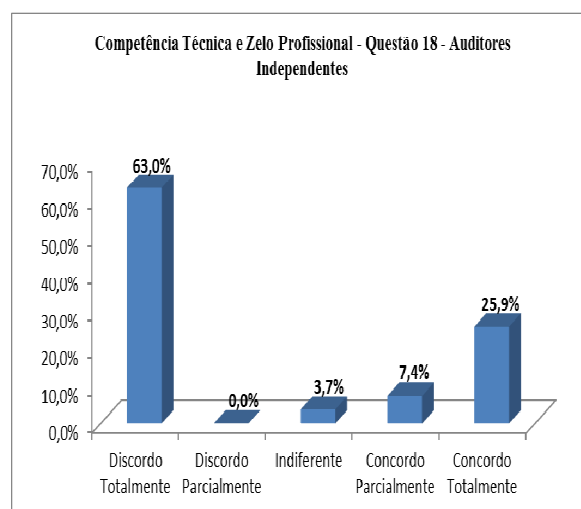


Gráfico 42: Respostas dos auditores independentes à questão 18 sobre competência técnica e zelo

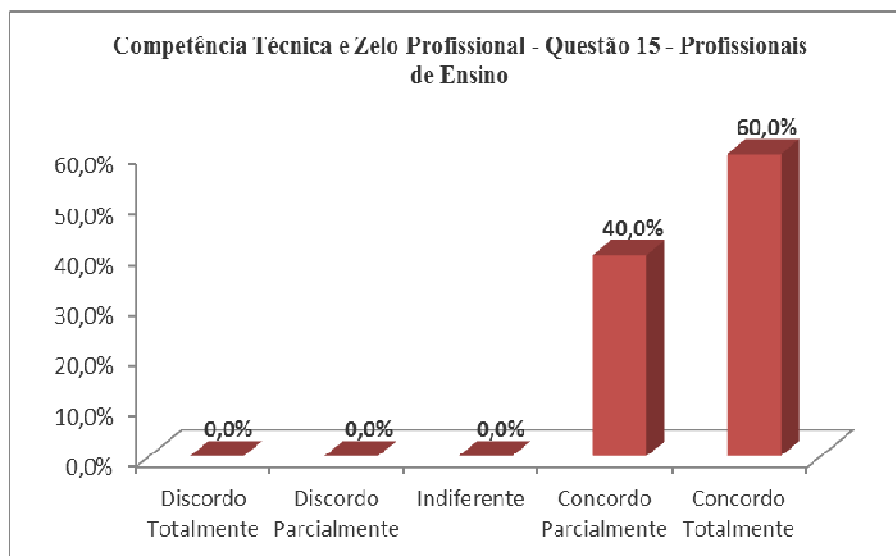


Gráfico 43: Respostas dos profissionais de ensino à questão 15 sobre competência técnica e zelo

Com base nas análises acima, verifica-se que as principais questões relativas à competência técnica e zelo profissional que poderiam impactar a responsabilidade ética do auditor e que merecem um aprofundamento no entendimento são aquelas que envolvem:

- A avaliação da competência técnica para execução dos serviços de auditoria;
- Suficiência do *budget* (orçamento) de horas estipulado para a equipe de auditoria para a adequada execução do programa de trabalho de auditoria;
- A adequada supervisão dos trabalhos de auditoria;
- Qualificação técnica/certificação para exercício da função de auditor.

Além dessa questão, verificou-se através da pesquisa empírica que embora na percepção dos auditores independentes e dos profissionais de ensino alguns fatores relacionados à competência técnica do auditor não impactem a sua responsabilidade ética, evidências sugerem que poderiam ter correlação com a não identificação de alguns problemas contábeis/financeiros ocorridos no mundo dos negócios. São eles:

- O planejamento e execução dos procedimentos de auditoria, incluindo a qualidade da metodologia utilizada pelos auditores independentes;
- A qualidade dos treinamentos oferecidos pelas empresas de auditoria;
- A efetividade da educação continuada.

4.2.4. Análise das Respostas às Questões Fechadas Relacionadas à Confidencialidade do Auditor

As questões 19 e 16, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre o sigilo das informações do auditado tanto internamente em relação às equipes quanto em relação a terceiros e estão relacionadas aos seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- Seção 301 do AICPA (2010b) - o auditor não deve divulgar nenhuma informação confidencial do cliente sem o consentimento específico do mesmo;
- Seção 140 da IFAC (2010b) – os auditores deve se abster de divulgar dentro e fora da organização que presta serviço as informações confidenciais obtidas como resultado de relações profissionais e de negócios sem autorização própria e específica;
- Seção AU 339 do PCAOB (2010b) - o auditor tem uma obrigação ética, e em algumas situações uma obrigação legal, de manter a confidencialidade da informação do cliente;
- NBC P1 do CFC (1997) - o auditor deve observar o sigilo profissional nas relações entre auditores e entre terceiros;
- Lisboa (1997) – o auditor deve guardar segredo de toda informação confidencial do cliente.

Verifica-se através dos Gráficos 44 e 45 que não houve discordância de ambas as partes, sendo que a maioria dos auditores independentes (18 auditores ou 66,7% dos pesquisados) e dos profissionais de ensino (3 profissionais ou 60% dos pesquisados) concorda totalmente com a afirmação.

Os resultados demonstram que a maioria dos auditores e dos profissionais de ensino afirma que auditores independentes estão em conformidade com os aspectos observados na revisão da literatura relativos ao sigilo sobre as informações do auditado internamente e em relação a terceiros. Portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.

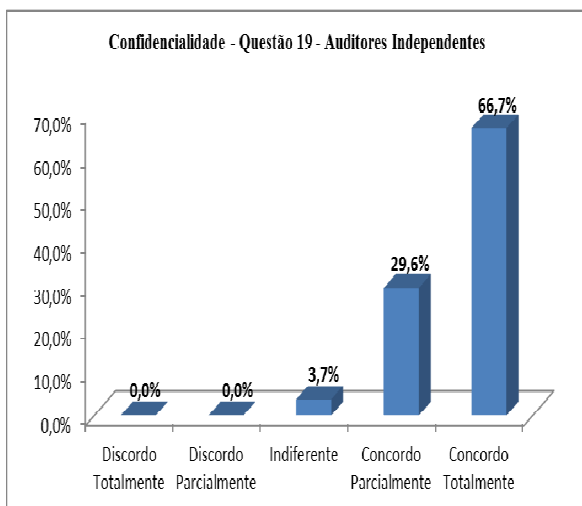


Gráfico 44: Respostas dos auditores independentes à questão 19 sobre confidencialidade

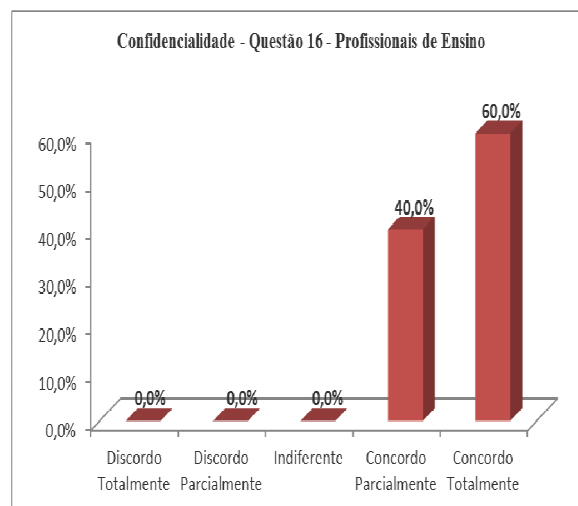


Gráfico 45: Respostas dos profissionais de ensino à questão 16 sobre confidencialidade

As questões 20 e 17, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a não discussão dos assuntos das empresas auditadas em lugares públicos e relacionam-se com os seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- Seção 140 da IFAC (2010b) – os auditores devem manter a confidencialidade em ambientes sociais, ficando em alerta para a possibilidade de divulgação inadequada;
- Seção AU 339 do PCAOB (2010b) - o auditor tem uma obrigação ética, e em algumas situações uma obrigação legal, de manter a confidencialidade da informação do cliente;
- NBC P1 do CFC (1997) - o auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada;
- Lisboa (1997) – o auditor deve guardar segredo de toda informação confidencial do cliente.

Verifica-se através do Gráfico 46 que embora a maioria dos auditores independentes (18 auditores ou 66,7%) concorde parcialmente ou totalmente com a afirmação, há oito auditores que não concordam e nem discordam e um que discorda da afirmação, totalizando um terço dos pesquisados, o que demonstra não haver unanimidade nesta afirmação.

Com relação aos profissionais de ensino, verifica-se através do Gráfico 47 que a maior parte concorda parcialmente ou totalmente com a afirmação (4 profissionais ou 80% dos pesquisados).

Os resultados indicam que há divergência na percepção dos auditores independentes em relação à percepção dos profissionais de ensino, e que aproximadamente um terço dos auditores têm dúvidas com relação a essa afirmação.

Portanto, há indícios de ser um fator que poderia impactar na responsabilidade ética do auditor e que merece um aprofundamento no entendimento desta questão.

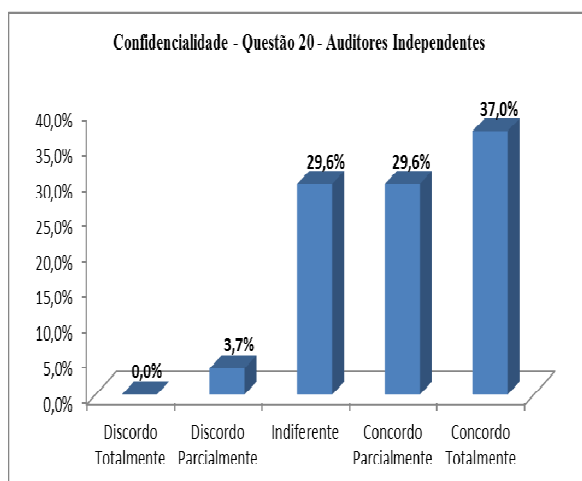


Gráfico 46: Respostas dos auditores independentes à questão 20 sobre confidencialidade

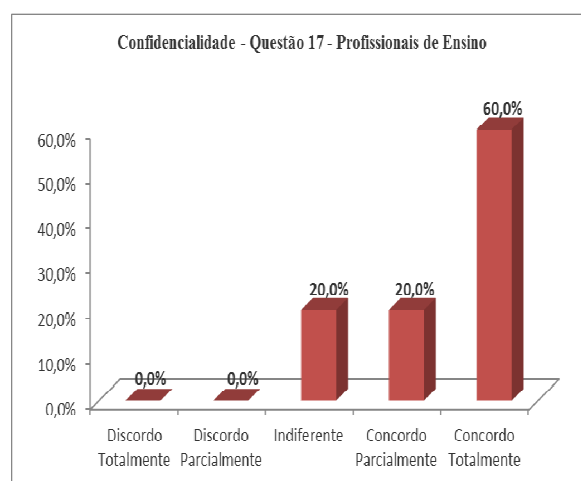


Gráfico 47: Respostas dos profissionais de ensino à questão 17 sobre confidencialidade

As questões 21 e 18, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a não utilização por parte do auditor de informações confidenciais do auditado para sua própria vantagem ou para benefício de terceiros e relacionam-se com os seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- Seção 301 do AICPA (2010b) – os auditores não devem utilizar informações de fusão ou compra prospectiva para sua própria vantagem;
- Seção 140 da IFAC (2010b) – os auditores devem se abster de utilizar informações confidenciais obtidas como resultado de relações profissionais e de negócios para seu benefício pessoal ou benefício de terceiros;
- NBC P1 do CFC (1997) – os auditores devem observar o sigilo profissional na relação com demais terceiros;
- Lisboa (1997) – o auditor deve abster-se de usar informações confidenciais em proveito próprio ou para pessoas relacionadas.

Verifica-se através dos Gráficos 48 e 49 que não houve discordância de ambas as partes, sendo que a maioria dos auditores independentes (25 auditores ou 92,6% dos pesquisados) e dos profissionais de ensino (3 profissionais ou 60% dos pesquisados) concorda totalmente com a afirmação.

Os resultados demonstram que a maioria dos auditores e dos profissionais de ensino afirma que os auditores independentes estão em conformidade com os aspectos observados na literatura relativos à isenção de conflito de interesses sobre as informações confidenciais do auditado.

Portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.

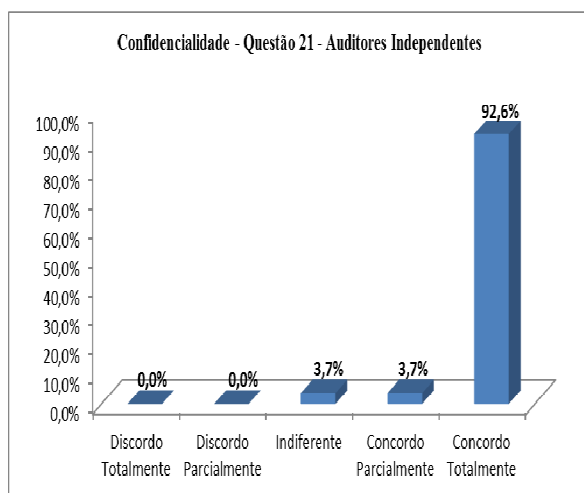


Gráfico 48: Respostas dos auditores independentes à questão 21 sobre confidencialidade

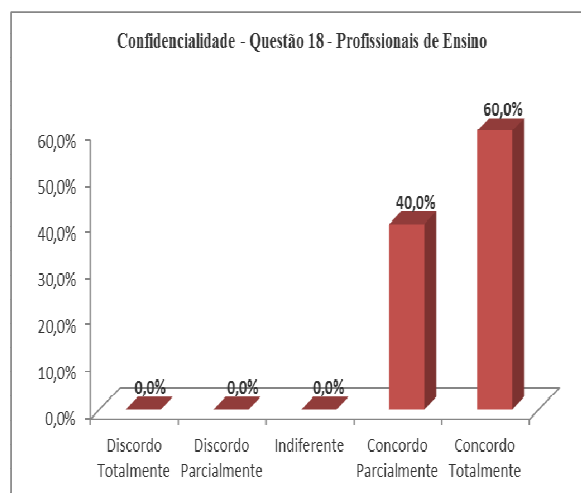


Gráfico 49: Respostas dos profissionais de ensino à questão 18 sobre confidencialidade

As questões 22 e 19, aplicadas aos auditores independentes e profissionais de ensino, respectivamente, versam sobre a custódia/guarda da documentação de auditoria em lugar seguro de forma a impedir o acesso indevido às informações do auditado e estão relacionadas com os seguintes aspectos observados na revisão da literatura:

- Seção AU 339 do PCAOB (2010b) – o auditor deve adotar procedimentos para prevenir o acesso não autorizado à documentação de auditoria contendo as informações do cliente;
- NBC P1 do CFC (1997) - o auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada;
- Lisboa (1997) – os auditores devem guardar segredo de toda informação confidencial da empresa.

Verifica-se através dos Gráficos 50 e 51 que não houve discordância em ambas as partes, sendo que a maioria dos auditores independentes (22 auditores ou 81,4%) concorda parcialmente ou totalmente com a afirmação e todos os profissionais de ensino (5 profissionais ou 100%) concordam totalmente com a afirmação.

Os resultados demonstram que a maioria dos auditores e dos profissionais de ensino afirma que os auditores independentes estão em conformidade com os aspectos observados na revisão da literatura relativos à segurança sobre a documentação confidencial do auditado.

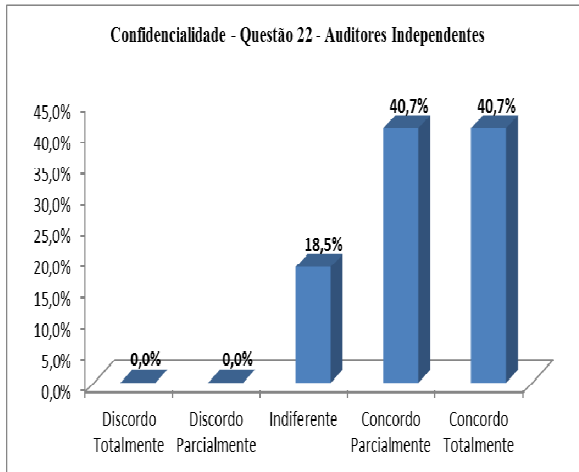


Gráfico 50: Respostas dos auditores independentes à questão 22 sobre confidencialidade

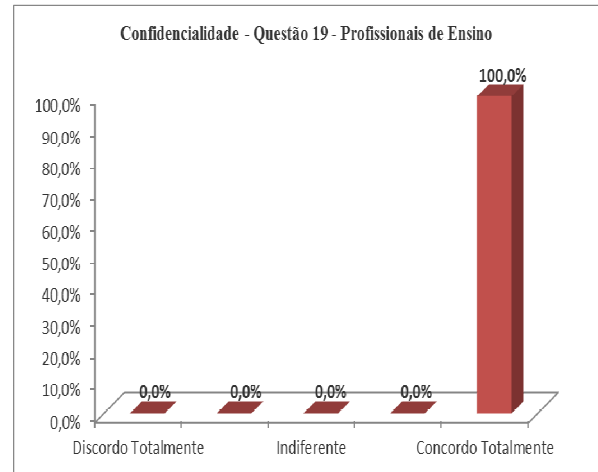


Gráfico 51: Respostas dos profissionais de ensino à questão 19 sobre confidencialidade

Com base nas análises acima, verifica-se que a principal questão relativa à confidencialidade que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor e que merece um aprofundamento no entendimento é aquela que envolve a discussão de assuntos das empresas auditadas em locais públicos.

Portanto, após as análises individuais de todas as questões fechadas envolvendo as responsabilidades éticas do auditor relativas à integridade, independência, competência técnica e zelo profissional e confidencialidade, apresenta-se um quadro-resumo dos questionamentos da pesquisa empírica, fatores observados e análise do impacto na responsabilidade ética do auditor. Vide Quadro 15.

Quadro 15 – Resumo das questões fechadas da pesquisa empírica, fatores observados e análise do impacto sobre a responsabilidade ética do auditor.

Perguntas do Questionário	Fatores observados	Questionamento da Pesquisa Empírica	Impacta a responsabilidade ética do auditor?	
			Auditor Independente	Profissional de Ensino
Pergunta 1	Integridade	Conhecimento e utilização do código de conduta profissional do auditor	X	X
Pergunta 2	Integridade	Posicionamento dos auditores sobre relatar informações do auditado que contenham dados incorretos, falsos e/ou enganosos.	X	X
Pergunta 3	Integridade	Posicionamento dos auditores de não permitir a publicação de informações incorretas, falsas e/ou enganosas independente de pressões do cliente/auditado.	✓	Não Aplicável
Pergunta 4	Integridade	Imparcialidade dos auditores com relação aos auditados	✓	✓
Pergunta 5	Independência	Isenção de conflitos de interesse financeiros e/ou pessoais dos auditores em relação aos auditados	X	X
Pergunta 6	Independência	Execução dos procedimentos de auditoria de maneira rigorosa, cética e imparcial e isenção de familiaridade com a entidade auditada	X	X
Pergunta 7	Independência	Isenção de atuação do auditor como consultor/assessor do auditado e/ou de defesa dos interesses/advocacia a favor ou contra a entidade auditada	✓	✓
Pergunta 8	Independência	Emissão de relatórios/pareceres imparciais em relação à entidade auditada	✓	X
Pergunta 9	Competência Técnica	Avaliação da competência técnica para execução dos serviços de auditoria	✓	✓
Pergunta 10	Competência Técnica	Planejamento e execução dos trabalhos em conformidade com a metodologia	X	X
Pergunta 11	Competência Técnica	Adequação do orçamento de horas x trabalho da auditoria	✓	✓
Pergunta 12	Competência Técnica	Utilização de especialistas nos trabalhos de auditoria	X	X
Pergunta 13	Competência Técnica	Supervisão dos trabalhos de auditoria	✓	X
Pergunta 14	Competência Técnica	Qualidade dos treinamentos técnicos e de metodologia	X	X
Pergunta 15	Competência Técnica	Manutenção do nível de conhecimento técnico	X	X
Pergunta 16	Competência Técnica	Cumprimento de educação continuada	X	Não Aplicável

Legenda:

- ✓ – Impacta a responsabilidade ética do auditor
- X – Não impacta a responsabilidade ética do auditor

(Continua)

(Continuação)

Perguntas do Questionário	Fatores observados	Questionamento da Pesquisa Empírica	Impacta a responsabilidade ética do auditor?	
			Auditor Independente	Profissional de Ensino
Pergunta 17	Competência Técnica	Registro profissional para exercício da função de auditor	X	X
Pergunta 18	Competência Técnica	Qualificação técnica para exercício da função de auditor	✓	X
Pergunta 19	Confidencialidade	Sigilo sobre as informações do auditado internamente e em relação a terceiros	X	X
Pergunta 20	Confidencialidade	Sigilo sobre as informações do auditado em locais públicos	✓	X
Pergunta 21	Confidencialidade	Isenção de conflito de interesses	X	X
Pergunta 22	Confidencialidade	Segurança sobre a documentação confidencial do auditado	X	X

Legenda:

✓ – Impacta a responsabilidade ética do auditor
X – Não impacta a responsabilidade ética do auditor

4.2.5. Análise das Respostas às Questões Abertas Relacionadas às Responsabilidades Éticas do Auditor

Com relação à análise das respostas das questões abertas relacionadas às responsabilidades éticas do auditor, foi efetuada a análise de conteúdo com base em Bardin (2007), Strauss e Corbin (2008) e Flick (2004) nas seguintes etapas:

- 1) Organização da análise;
- 2) Codificação dos dados;
- 3) Categorização

Conforme demonstrado na seção C dos Apêndices 1 e 2 dos questionários aplicados aos auditores independentes, a questão aberta versa sobre o seguinte questionamento: em sua opinião, quais são os outros fatores (além dos citados nas questões fechadas) que impactam a responsabilidade ética/profissional do auditor em relação a integridade, independência, competência técnica e confidencialidade?

1) Organização da análise

Segundo Bardin (2007), a fase de organização compreende a pré-análise, cujo objetivo é tornar operacionais e sistematizar as ideias iniciais, de maneira a conduzir um esquema preciso de desenvolvimento e de acordo com Strauss e Corbin (2008), nessa fase é realizada uma microanálise detalhada para a posterior geração da relação entre categorias.

Nesta etapa, foram identificados os discursos dos 27 auditores e 5 profissionais de ensino pesquisados, sendo pré-organizados por tema/assunto e similaridades nos discursos.

a) Auditores Independentes:

Com relação aos auditores independentes, verificou-se que dos 27 pesquisados, 12 responderam que não há nenhum outro fator além dos citados nas questões fechadas que afetem a responsabilidade ética do auditor. Outros 5 pesquisados responderam que acreditam terem sido abordados os fatores mais relevantes nas questões fechadas e/ou que são suficientes para avaliar o tema abordado.

Portanto, restaram 10 auditores independentes pesquisados que opinaram a respeito de fatores que poderiam afetar a responsabilidade ética do auditor, sendo eles:

- Auditor 1: “Acredito que com a informatização, a utilização, principalmente de e-mail podem facilitar e possibilitar a vazamento de informações confidenciais, principalmente devido ação de hackers.”
- Auditor 2: “As informações sigilosas não são repassadas até mesmos entre os funcionários da empresa, a não ser com os membros da própria entidade auditada.”
- Auditor 3: “Falta de planejamento dos superiores e ausência de uma equipe com mais recursos.”
- Auditor 4: “Clientes que são Ltda. auditadas a mais de 03 anos pela mesma equipe. Acaba criando um vínculo e muitas coisas não são apontadas da forma que deveriam ser”
- Auditor 5: “Tempo curto”; “Falta de equipe competente”; “Remuneração baixa nos primeiros anos de carreira”.
- Auditor 6: “O principal fator que poderia impactar o bom trabalho de auditoria seria, justamente a falta de tempo, para certificar que realmente todas as informações foram devidamente verificadas. Outro ponto, que vai um pouco mais além do tema central, seria a remuneração dos profissionais de auditoria, que está muito abaixo que o mercado oferece para os contadores formados. Frisando que esse não seria nenhum motivo para a falta de integridade das informações auditadas.”
- Auditor 7: “Acho que basicamente o maior problema citado acima são as horas subestimadas para uma auditoria de qualidade e a desvalorização do trabalho que ocorre por pressão dos clientes quanto a emissão do parecer sem negativa de opinião ou ressalva. O maior problema é que o mercado no Brasil não esta interessado se a auditoria foi feita com qualidade ou não, ele quer o parecer na mão, portanto as empresas de auditoria são " obrigadas" a cada vez mais abrir mão da qualidade e assumir o risco para que se mantenha no mercado, e ao meu ver isso ocorre pela falta de regulamentação tanto sobre as empresas de auditoria quanto sobre governança corporativa.”;
- Auditor 8: “O comprometimento dos superiores em manter uma qualidade ao revisar e estipular *budget* adequado para o nível de dificuldade do cliente.”

- Auditor 9: “Comprometimento com a empresa na qual trabalho.”
- Auditor 10: “Respondo o impacto como um todo e não como minha responsabilidade - possibilidade de perder o cliente/não renovar a proposta.”;

b) Profissionais de Ensino:

Com relação aos profissionais de ensino, verificou-se que dos 5 pesquisados, um pesquisado respondeu que a pesquisa reflete bem os fatores.

Portanto, os outros 4 profissionais de ensino pesquisados opinaram a respeito dos demais fatores que poderiam afetar a responsabilidade ética do auditor, sendo eles:

- Profissional de Ensino 1: “De forma geral, o auditor no Brasil cumpre com rigor o que dele se espera ética e profissionalmente. O único reparo que se faz é quanto ao nível de responsabilidade que um assistente recebe, contraposto as suas habilidades técnicas. Em algumas situações, falta vivência para o assistente fazer um julgamento adequado daquilo que está analisando.”;
- Profissional de Ensino 2: “Inquestionável e já abordado mas não com tanta ênfase, é a questão da dependência financeira. Indiferente as NBC PA's e as NBC TA's quem paga os serviços de auditoria é o cliente, isso sempre vai trazer interferência na independência.”;
- Profissional de Ensino 3: “O treinamento dos auditores pode ser falho ou incompleto em matérias além da contabilidade e auditoria (por exemplo métodos quantitativos, mercados futuros, mercados de capitais) e isso pode comprometer sua capacidade de identificar e avaliar riscos.”
- Profissional de Ensino 4: “Concorrência entre as empresas de auditoria.”

De acordo com Bardin (2007), antes de qualquer agrupamento por classificação (divisão das unidades significativas em categorias, rubricas ou classes) deve-se reunir e verificar a frequência das palavras idênticas, sinônimas ou próximas ao nível semântico.

Ainda segundo a autora, esta primeira análise estabelecida por aproximações semânticas ligeiras permite representar a informação de maneira condensada.

Portanto, após a pré-organização dos discursos acima, apresenta-se no Quadro 16 as listas de frequência das ocorrências das palavras nas visões dos auditores independentes e dos profissionais de ensino por ordem decrescente de frequência.

Quadro 16 – Frequência de ocorrências de palavras idênticas, sinônimas ou próximas ao nível semântico contidas nos discursos dos auditores e profissionais de ensino

Auditores Independentes	Frequência de Ocorrência	Profissionais de Ensino	Frequência de Ocorrência
Informações	4	Auditor / auditoria	3
Cliente/empresa auditada	4	Empresas de auditoria	2
Auditor/auditoria/auditado(a)	4	Assistente	2
Qualidade	4	Capacidade/competência	2
<i>Budget</i> /tempo/ horas	4	Independência	1
Mercado	3	Riscos	1
Confidencial/sigiloso	2	Habilidade técnica	1
Funcionários/Profissionais	2	NBCs (Normas Brasileiras de Contabilidade)	1
Superiores	2	Serviços de auditoria	1
Equipe de auditoria	2	Contabilidade	1
Remuneração	2	Ética	1
Trabalho	2	Vivência	1
Empresas de auditoria / entidades auditadas	2	Dependência financeira	1
Comprometimento	2	Cliente	1
Informática/e-mail	1	Treinamento	1
<i>Hackers</i>	1	Concorrência	1
Planejamento	1	Responsabilidade	1
Recursos	1	Julgamento	1
Competência	1		
Integridade	1		
Desvalorização	1		
Pressão	1		
Parecer	1		
Risco	1		
Regulamentação	1		
Governança corporativa	1		
Revisão	1		
Impacto	1		
Dificuldade	1		

2) Codificação dos dados

De acordo com Strauss e Corbin (2008), a codificação é um processo que permite o agrupamento de itens similares segundo algumas propriedades definidas, nomeando estes itens de acordo com a associação comum. Segundo Flick (2004), a codificação tem o objetivo de fragmentar e compreender um texto, através da classificação das expressões por suas unidades de significado a fim de unir anotações e conceitos (códigos).

Portanto, com base na análise do conteúdo dos discursos dos auditores independentes e dos profissionais de ensino foram efetuadas organizações dos temas por unidades de significado, sendo identificadas 20 unidades (15 dos auditores independentes e 5 dos profissionais de ensino), conforme demonstrado nos Quadros 17 e 18, respectivamente. Essas unidades de significado representam o agrupamento das ideias mais relevantes contidas nos discursos dos pesquisados.

As classificações ordinais dos auditores e profissionais de ensino demonstradas nos Quadros 17 e 18 foram efetuadas de acordo com a ordem definida na etapa 1 sobre a organização da análise.

Quadro 17 – Unidades de significado identificadas nos discursos dos auditores independentes pesquisados

Auditor Pesquisado	Unidade	Significado
Auditor 1	1	Falta de segurança na utilização de recursos tecnológicos
Auditor 2	2	Restrição de divulgação das informações confidenciais
Auditor 3	3	Falta de planejamento dos trabalhos de auditoria
Auditor 3	4	Ausência de recursos para as equipes de auditoria
Auditor 4	5	Necessidade de rodízio da equipe de auditoria
Auditores 5, 6, 7 e 8	6	<i>Budget</i> (orçamento) de horas insuficiente para execução dos trabalhos de auditoria
Auditor 5	7	Insuficiência de competência da equipe de auditoria
Auditores 5 e 6	8	Baixa remuneração dos profissionais de auditoria
Auditor 7	9	Pressão exercida pelos clientes/entidades auditadas
Auditor 7	10	Qualidade técnica insuficiente dos trabalhos de auditoria
Auditor 7	11	Assunção de riscos pelas empresas de auditoria
Auditor 7	12	Falta de regulamentação para as empresas de auditoria
Auditor 7	13	Ausência de governança corporativa nas entidades auditadas
Auditores 8 e 9	14	Falta de comprometimento dos profissionais de auditoria
Auditor 10	15	Possibilidade de perda dos clientes

Quadro 18 – Unidades de significado identificadas nos discursos dos profissionais de ensino pesquisados

Profissional de ensino pesquisado	Unidade	Significado
Profissional 1	16	Responsabilidade x competência técnica do auditor assistente
Profissional 1	17	Vivência x qualidade de julgamento do auditor assistente
Profissional 2	18	Dependência financeira do cliente
Profissional 3	19	Treinamento inadequado/insuficiente dos auditores
Profissional 4	20	Concorrência entre as empresas de auditoria

Segundo Bardin (2007), após a identificação das unidades de significado, é necessário verificar a presença simultânea de duas ou mais unidades de significado numa unidade de contexto, sendo as modalidades qualitativas efetuadas de acordo com a associação (semelhança entre elementos) e equivalência (os elementos aparecem num contexto idêntico).

Além disso, efetuou-se uma análise do conteúdo das unidades de significado, com o objetivo de verificar a correlação com a revisão da literatura, principalmente em relação aos códigos de conduta da profissão, a suficiência do detalhamento das respostas e a pertinência das respostas com os objetivos da dissertação.

Com base nessas análises, decidiu-se demonstrar todas as unidades de significado identificadas nas respostas dos auditores independentes e profissionais de ensino, e efetuar a unificação das unidades que se enquadram nas características de similaridade e exclusão das unidades que não apresentam correlação com a literatura, as que possuem insuficiência de detalhamento das respostas e as que não são pertinentes aos objetivos da dissertação.

Essas unificações/exclusões foram realizadas antes da categorização conceitual, para delimitar e restringir as análises às questões que afetam a responsabilidade ética do auditor, conforme proposto no objetivo da dissertação.

Conforme demonstrado no Quadro 19, foram unificadas duas e excluídas dez unidades de significado, sendo dez (uma unificação e nove exclusões) relacionadas às respostas dos auditores independentes e duas (uma unificação e uma exclusão) relacionada às respostas dos profissionais de ensino, sendo limitado o escopo e as análises da categorização a oito unidades de significado.

Além disso, demonstra-se no Quadro 20 a correlação das unidades de significado remanescentes com os fatores definidos na revisão da literatura e com as respectivas normas e códigos de conduta da profissão.

Quadro 19 – Unidades de significado excluídas e justificativas para as exclusões

Unidade	Significado	Exclusão / Unificação	Justificativas
1	Falta de segurança na utilização de recursos tecnológicos	X	
2	Restrição de divulgação das informações confidenciais	✓	Trata-se de uma observação positiva do respondente da pesquisa em relação à confidencialidade do auditor
3	Falta de planejamento dos trabalhos de auditoria	X	
4	Ausência de recursos para as equipes de auditoria	✓	Insuficiência de detalhamento da resposta sobre quais tipos de recursos (financeiros, tecnológicos, etc)
5	Necessidade de rodízio da equipe de auditoria	X	
6	<i>Budget</i> (orçamento) de horas insuficiente para execução dos trabalhos de auditoria	X	
7	Insuficiência de competência da equipe de auditoria	✓	Insuficiência de detalhamento da resposta
8	Baixa remuneração dos profissionais de auditoria	✓	Assunto não relacionado aos fatores identificados na revisão da literatura
9	Pressão exercida pelos clientes/entidades auditadas	X	
10	Qualidade técnica insuficiente dos trabalhos de auditoria	✓	Afirmção feita de forma generalizada pelo respondente
11	Assunção de riscos pelas empresas de auditoria	✓	Afirmção feita de forma generalizada pelo respondente
12	Falta de regulamentação para as empresas de auditoria	✓	Insuficiência de detalhamento da resposta sobre o tipo de regulamentação necessária
13	Ausência de governança corporativa nas entidades auditadas	✓	Assunto não relacionado aos fatores identificados na revisão da literatura
14	Falta de comprometimento dos profissionais de auditoria	✓	Insuficiência de detalhamento da resposta e assunto não relacionado aos fatores identificados na revisão da literatura
15	Possibilidade de perda dos clientes	✓	Unificada com a unidade 18 devido à similaridade/associação do tema
16	Responsabilidade x competência técnica do auditor assistente	X	
17	Vivência x qualidade de julgamento do auditor assistente	✓	Unificada com a unidade 16 devido à similaridade/associação do tema
18	Dependência financeira do cliente	X	
19	Treinamento inadequado/insuficiente dos auditores	X	
20	Concorrência entre as empresas de auditoria	✓	Insuficiência de detalhamento da resposta e assunto não relacionado aos fatores identificados na revisão da literatura

Quadro 20 – Correlação das unidades de significado remanescentes com os fatores, autores, normas e códigos de conduta da profissão observados na revisão da literatura.

Unidade	Significado	Fator Relacionado	Correlação com os Autores, Normas e os Códigos de Conduta da Profissão
1	Falta de segurança na utilização de recursos tecnológicos	Confidencialidade	NBC PA 01 – CFC e Seção AU 339 – PCAOB.
3	Falta de planejamento dos trabalhos de auditoria	Competência Técnica e Zelo Profissional	Seções AU 230 e 311 – PCAOB, Seções 55 e 56 – AICPA, NBC TA 200, NBC TA 300 e NBC PA 01 – CFC, ISA 200 – IFAC e Dal Mas (2000).
5	Ausência de rodízio da equipe de auditoria	Independência	NBC PA 01 e NBC PA 02 – CFC e Oliveira e Santos (2007)
6	<i>Budget</i> (orçamento) de horas insuficiente para execução dos trabalhos de auditoria	Competência Técnica e Zelo Profissional	NBC PA 01 e NBC TA 200 – CFC, ISA 200 – IFAC e Dal Mas (2000).
9	Pressão exercida pelos clientes/entidades auditadas	Independência	NBC PA 02 e NBC TA 200 – CFC, ISA 200 – IFAC, IBRACON, Seção 120 – IFAC, Lisboa (1997), Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65) e Boynton, Johnson e Kell (2002, p.78).
16	Responsabilidade x competência técnica do auditor assistente	Competência Técnica e Zelo Profissional	Seção AU 311 – PCAOB, NBC PA 01 e NBC TA 300 – CFC e Dal Mas (2000).
18	Dependência financeira do cliente	Independência	NBC PA 02 e NBC TA 200 - CFC IBRACON, AICPA, Seção 120 – IFAC, Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65), Choy, Fields e King (2008, p.3) e Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65). e Boynton, Johnson e Kell (2002, p.78).
19	Treinamento inadequado/insuficiente dos auditores	Competência Técnica e Zelo Profissional	NBC PA 01, NBC P1 e NBC P 4 – CFC, Seção 56 – AICPA , Seção 130 – IFAC e Dal Mas (2000).

3) Categorização

De acordo com Flick (2004, p.190), a categorização “consiste em categorizar os códigos, agrupando-os em torno dos fenômenos descobertos nos dados que sejam particularmente relevantes para a questão de pesquisa”. Segundo Bardin (2007), a categorização corresponde a uma operação de classificação dos elementos constitutivos de um conjunto, sendo que o critério utilizado pode ser semântico, ou seja, classificado por categorias temáticas.

Com base nas unidades de significado que foram reorganizadas, efetuou-se o agrupamento em três categorias conceituais correlacionadas com a revisão da literatura, conforme demonstrado no Quadro 21 abaixo:

Quadro 21: Definição das categorias conceituais relacionadas à revisão da literatura

Referência	Categorias Conceituais
1	Impactos relacionados à independência do auditor
2	Impactos relacionados à competência técnica e zelo profissional do auditor
3	Impactos relacionados à confidencialidade do auditor

Conforme verificado na definição das categorias conceituais, não há uma categoria relacionada à questão da integridade do auditor. Isso se deve pelo fato de que não houve menções nos discursos dos auditores independentes e nem dos profissionais de ensino de assuntos que envolvam a integridade do auditor.

Antes da classificação das unidades de significado nas categorias conceituais, observadas no Quadro 22, observa-se que essas categorias levam em consideração as seguintes premissas sobre as características de qualidade:

- Exclusão mútua: condição que estipula que cada elemento não pode existir em mais de uma divisão;
- Homogeneidade: o princípio da exclusão mútua depende da homogeneidade das categorias, sendo que um único princípio de classificação deve governar a sua organização;
- Pertinência: uma categoria é considerada pertinente quando está adaptada ao material de análise escolhido e quando pertence ao quadro teórico definido;
- Objetividade e fidelidade: as diferentes partes de um mesmo material devem ser codificadas da mesma maneira, quando submetidas a várias análises;
- Produtividade: as categorias fornecem resultados férteis/adequados.

Quadro 22 – Classificação inicial das unidades de significado nas categoriais conceituais

Categoria Conceitual	Unidades de significado
Impactos relacionados à independência do auditor	- Unidade 5 - Ausência de rodízio da equipe de auditoria; - Unidade 9 - Pressão exercida pelos clientes / entidades auditadas; - Unidade 18 - Dependência financeira do cliente;
Impactos relacionados à competência técnica e zelo profissional do auditor	- Unidade 3: Falta de planejamento dos trabalhos de auditoria; - Unidade 6: <i>Budget</i> (orçamento) de horas insuficiente para execução dos trabalhos de auditoria; - Unidade 16: Responsabilidade x competência técnica do auditor assistente; - Unidade 19: Treinamento inadequado / insuficiente dos auditores
Impactos relacionados à confidencialidade do auditor	- Unidade 1: Falta de segurança na utilização de recursos tecnológicos

Com base na classificação acima, efetuou-se a exclusão das unidades de significado que já foram observadas na análise das respostas às questões fechadas e aquelas cuja percepção da maioria dos auditores e profissionais de ensino não são fatores que poderiam impactar a responsabilidade ética do auditor, conforme demonstrado no quadro 23.

Quadro 23 – Exclusão das unidades de significado observadas nas questões fechadas e as justificativas para as exclusões.

Unidades de Significado	Justificativa
Unidade 3: Falta de planejamento dos trabalhos de auditoria	Foi observado na análise das questões fechadas nº 10 e 9 que a maioria dos auditores independentes e profissionais de ensino afirma que os procedimentos de auditoria são planejados e executados em conformidade com a metodologia de auditoria, e, portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor
Unidade 6: <i>Budget</i> (orçamento) de horas insuficiente para execução dos trabalhos de auditoria	Foi observado na análise das questões fechadas nº 11 e 10 que tanto na percepção da maioria dos auditores independentes quanto dos profissionais de ensino, respectivamente, o <i>budget</i> (orçamento) de horas é insuficiente para execução dos trabalhos de auditoria.
Unidade 9 - Pressão exercida pelos clientes / entidades auditadas	Foi observado na análise da questão fechada nº 3 que na percepção da maioria dos auditores independentes, nem sempre os seus superiores acabam impedido que os auditados publiquem informações incorretas, falsas e/ou enganosas. Pode ser que as pressões e/ou a aproximação do término dos prazos legais para divulgações poderia ocasionar situações em que alguma informação incorreta acabe sendo publicada indevidamente, ou até mesmo pelo não conhecimento dos superiores sobre essa ocorrência. Portanto, seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.
Unidade 19: Treinamento inadequado / insuficiente dos auditores	Foi observado na análise das questões fechadas nº 14 e 13 que a maioria dos auditores e profissionais de ensino afirma que os treinamentos técnicos e de metodologia oferecidos pela empresa são adequados e suficientes para os trabalhos que o auditor desenvolve nas entidades auditadas, e, portanto, não seria um fator relevante que poderia impactar a responsabilidade ética do auditor.

Portanto, apresenta-se o Quadro 24 com o resultado final da análise das respostas às questões abertas, demonstrando as categorias e unidades de significado que poderiam impactar a responsabilidade ética do auditor, excluindo aquelas que já foram observadas na análise das respostas às questões fechadas.

Quadro 24 – Classificação final das unidades de significado nas categoriais conceituais

Categoria Conceitual	Unidades de Significado
Impactos relacionados à independência do auditor	- Unidade 5 - Ausência de rodízio da equipe de auditoria; - Unidade 18 - Dependência financeira do cliente/honorários;
Impactos relacionados à competência técnica e zelo profissional do auditor	- Unidade 16: Responsabilidade x competência técnica do auditor assistente;
Impactos relacionados à confidencialidade do auditor	- Unidade 1: Falta de segurança na utilização de recursos tecnológicos

Com relação à correlação da classificação final das unidades de significado com a revisão da literatura, seguem os principais conceitos observados e que corroboram com as unidades identificadas:

A – Impactos relacionados à independência do auditor:

1) Unidade 5 – Ausência de rodízio da equipe de auditoria:

- NBC PA 01 do CFC (2009d) - a firma deve estabelecer políticas e procedimentos para requerer o rodízio do sócio encarregado do trabalho e das pessoas responsáveis pela revisão do controle de qualidade do trabalho, e, quando aplicável, de outras pessoas sujeitas a exigências de rodízio, após o período de 5 anos;
- NBC PA 02 do CFC (2009a) – entre os fatores que podem afetar a independência do auditor está a ausência de rotação dos responsáveis técnicos da equipe de auditoria;
- Oliveira e Santos (2007) - o rodízio tem o objetivo de preservação da independência do auditor e a diminuição dos erros contábeis e fraudes relacionados ao processo de auditoria das demonstrações contábeis.

Apenas como observação relativa ao estudo do rodízio da auditoria no mercado brasileiro, segundo a conclusão do estudo de Oliveira e Santos (2007), na opinião dos profissionais do mercado financeiro e dos próprios auditores independentes, o rodízio de firmas de auditoria não tem capacidade de assegurar a independência do auditor no seu trabalho e não diminui os riscos de erros contábeis e de fraudes na elaboração das demonstrações contábeis.

Apesar destas conclusões de Oliveira e Santos (2007), é importante ressaltar que questão do rodízio dos auditores não foi o foco deste estudo e que seria necessário um aprofundamento na pesquisa relativo a este fator.

2) Unidade 18 – Dependência financeira do cliente/honorários:

- NBC PA 02 do CFC (2009a) – entre os fatores que afetam a independência do auditor, destaca-se a incompatibilidade ou inconsistência do valor dos honorários e os interesses financeiros diretos e indiretos com a entidade auditada;
- Porter, Simon e Hatherly (2000, p.65) – o auditor deve manter a independência de aparência, ou seja, evitando situações que possam fazer com que outros concluam que o auditor não possa manter uma atitude objetiva sem viés de pensamento;
- AICPA (2010b) - o auditor deve ser imparcial, intelectualmente honesto, e livre de conflitos de interesse;
- Choy, Fields e King (2008) – a independência dos auditores pode ser impactada pelos interesses financeiros de retenção dos clientes;
- Seção 120 da IFAC (2010b) - em todos os contadores/auditores profissionais tem obrigação de não comprometer seus julgamentos profissionais ou empresariais por causa de preconceito, conflito de interesse ou influência indevida de terceiros.

Apenas como observação nesta questão de dependência financeira do cliente/honorários, segundo a conclusão do estudo de Holand e Lane (2008), os acionistas percebem ameaça à independência do auditor quando há altas taxas de honorários relativos aos serviços de não auditoria fornecidos pelas empresas de auditoria.

Quando os níveis de honorários relativos aos serviços de não auditoria são baixos, estes são positivamente relacionados aos valores da empresa de auditoria, sendo que segundo os autores, a proibição da oferta serviços que não são de auditoria pelas empresas de auditoria é desnecessária.

Esta conclusão é semelhante ao estudo de Kohlbeck, Brown e Trainor (2010), que identificaram efeitos negativos na proibição dos serviços de não auditoria impostos pela lei Sarbanes-Oxley. Coulton, Ruddock e Taylor (2007) também enfatizam que não foram detectadas relações entre os efeitos dos serviços de não- auditoria na qualidade da auditoria e na magnitude dos honorários.

Além das conclusões observadas nos artigos pesquisados na revisão da literatura, destaca-se que apesar da importância da questão dos honorários e da independência financeira

do cliente, que inclusive é tema de diversos estudos internacionais, apenas o código de conduta do PCAOB (2010b) enfatiza a questão dos honorários. Ressalta-se que este fator não foi o foco deste estudo justamente pelo fato que não era comum aos demais códigos de conduta da profissão.

Portanto, é importante um aprofundamento nos demais aspectos que estão relacionados à questão da dependência financeira e dos honorários dos serviços prestados pelos auditores, e questionar a razão pela qual não há ênfase em todos os códigos de conduta da profissão, se é um fator tão importante para a responsabilidade ética do auditor.

B – Impactos relacionados à competência técnica e zelo profissional do auditor:

1) Unidade 16 – Responsabilidade x competência técnica do auditor assistente:

- Seção AU 311 do PCAOB (2010b) - o primeiro padrão do trabalho em campo do auditor requer que o trabalho seja adequadamente planejado e os assistentes, se houver algum, deve ser supervisionado adequadamente;
- NBC TA 300 do CFC (2009b) - a seleção dos membros da equipe de trabalho deve ser realizada de acordo níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas;
- NBC PA 01 do CFC (2009d) - o pessoal da firma deve ter experiência relevante com as exigências regulatórias ou de relatório, ou a capacidade de obter as habilidades e o conhecimento necessários de maneira efetiva;
- Dal Mas (2000) - a capacidade individual dos assistentes deve ser levada em consideração quando da distribuição dos serviços e seu trabalho deve ser cuidadosamente supervisionado quando não se reconhecer a sua capacidade.

C – Impactos relacionados à confidencialidade do auditor:

1) Unidade 1 – Falta de segurança na utilização de recursos tecnológicos:

- Seção AU 339 do PCAOB (2010b) - o auditor deve adotar procedimentos para prevenir o acesso não autorizado à documentação de auditoria contendo as informações do cliente;

- NBC PA 01 do CFC (2009d) - a firma deve estabelecer políticas e procedimentos para manter a confidencialidade, custódia segura, integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação dos trabalhos.

Portanto, com base nos resultados da análise empírica, é possível definir o framework final da pesquisa sobre os fatores e subfatores que impactam as responsabilidades éticas do auditor conforme Ilustração 4. Assim, se identifica em quais questões fechadas foram observados estes fatores, e em caso das questões abertas, as unidades de significado.

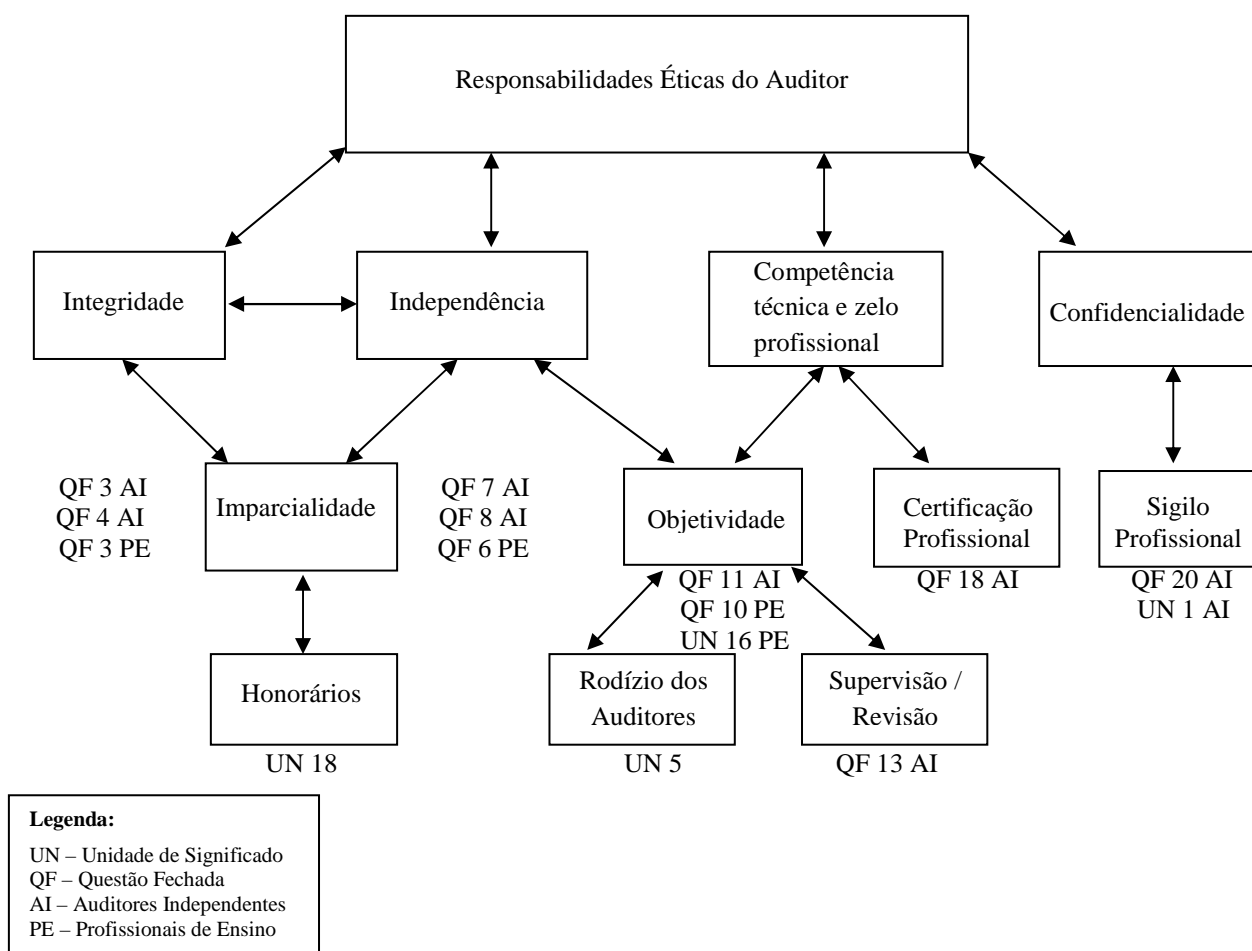


Ilustração 4 – Framework final da pesquisa sobre os fatores que impactam as responsabilidades éticas do auditor

Além disso, no Quadro 25, apresenta-se um resumo final da pesquisa empírica que se correlaciona com o *framework* final da pesquisa, demonstrando os fatores e subfatores observados e análise do impacto sobre a responsabilidade ética do auditor na percepção dos auditores independentes e profissionais de ensino.

Quadro 25 – Síntese da pesquisa empírica com os fatores e subfatores observados e análise do impacto sobre a responsabilidade ética do auditor.

Fatores observados	Subfatores observados	Fatores identificados que podem impactar a responsabilidade ética do auditor	Percepções em relação aos fatores	
			Auditor Independente	Profissional de Ensino
Integridade	Imparcialidade	Deficiências no posicionamento dos auditores de não permitir a publicação de informações incorretas, falsas e/ou enganosas.	✓	X
Integridade	Imparcialidade	Parcialidade dos auditores em relação aos auditados	✓	✓
Independência	Imparcialidade	Atuação do auditor como consultor/assessor do auditado e/ou de defesa dos interesses/advocacia a favor ou contra a entidade auditada	✓	✓
Independência	Imparcialidade	Emissão de relatórios/pareceres com parcialidade em relação à entidade auditada	✓	X
Independência	Imparcialidade/ Honorários	Dependência financeira do cliente	X	✓
Independência	Objetividade/ Rodízio de Auditores	Ausência de rodízio da equipe de auditoria	✓	X
Competência Técnica	Competência Técnica	Ausência de avaliação da competência técnica para execução dos serviços de auditoria	✓	✓
Competência Técnica	Objetividade	Alto nível de responsabilidade x competência técnica insuficiente do auditor assistente	X	✓
Competência Técnica	Objetividade	<i>Budget</i> (orçamento) de horas insuficiente para os trabalhos de auditoria	✓	✓
Competência Técnica	Objetividade/ Supervisão	Ausência de supervisão adequada dos trabalhos de auditoria	✓	X
Competência Técnica	Certificação Profissional	Ausência de qualificação técnica para exercício da função de auditor	✓	X
Confidencialidade	Sigilo Profissional	Falta de segurança na utilização de recursos tecnológicos	✓	X
Confidencialidade	Sigilo Profissional	Ausência de sigilo sobre as informações do auditado em locais públicos	✓	X

Legenda:

- ✓ – Impacta a responsabilidade ética do auditor
- X – Não impacta a responsabilidade ética do auditor

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo principal verificar por meio da percepção dos auditores independentes quais são os principais fatores que afetam a responsabilidade ética do auditor. Além disso, teve como questão de pesquisa: quais são os principais fatores que impactam a responsabilidade ética do auditor na visão dos próprios auditores independentes e dos profissionais de ensino que atuam ou atuaram como auditores independentes?

Com base na revisão de literatura foram identificados quatro fatores principais relacionados à responsabilidade ética do auditor, sendo eles: integridade, independência, competência técnica e zelo profissional e confidencialidade do auditor. Estes fatores foram operacionalizados em vinte e dois subfatores, sendo quatro relacionados à integridade, quatro relacionados à independência, dez relacionados à competência técnica e zelo profissional e quatro relacionados à confidencialidade do auditor e que serviram de base para a pesquisa empírica.

Além disso, conforme definido nos objetivos específicos, foram pesquisados profissionais de ensino em faculdades/universidades brasileiras que atuam ou atuaram como auditores independentes com o objetivo de efetuar um contraponto/comparação à visão dos próprios auditores, de forma a complementar e evitar vieses de pesquisa.

Os resultados da pesquisa identificaram que existem treze fatores que podem impactar a responsabilidade ética do auditor, sendo dois relacionados à integridade, quatro relacionados à independência, cinco relacionados à competência técnica e zelo profissional e outros dois relacionados à confidencialidade.

Destes fatores identificados, sete são inerentes à percepção dos auditores independentes, representados pelos encarregados (semi-sênior, sênior e supervisores) das empresas de auditoria *Big Four* localizadas em São Paulo, sendo um relacionado à integridade, dois relacionados à independência, dois relacionados à competência técnica e zelo profissional e outros dois relacionados à confidencialidade.

Com relação aos profissionais de ensino, existem dois fatores que são inerentes à sua percepção, sendo um relacionado à independência e outro relacionado à competência técnica e zelo profissional do auditor.

Os outros quatro fatores que podem impactar a responsabilidade ética do auditor são comuns à percepção de ambos, sendo um relacionado à integridade, um relacionado à independência e dois relacionados à competência técnica e zelo profissional.

Destes fatores observados na pesquisa empírica, quatro deles não constavam nos questionamentos da pesquisa, pois não envolviam diretamente as responsabilidades do auditor encarregado, embora tenham sido levantados na revisão da literatura. Entretanto, nos procedimentos metodológicos foi definida a utilização de uma pergunta aberta a qual foi efetuada uma análise de conteúdo que possibilitou a identificação destes fatores por parte dos respondentes da pesquisa.

Portanto, foram identificados dois relacionados à independência do auditor (dependência financeira do cliente/honorários e ausência de rodízio da equipe de auditores), um relacionado à competência técnica e zelo profissional do auditor (a relação inversa entre o nível de responsabilidade x competência técnica do auditor assistente) e outro relacionado à confidencialidade (falta de segurança na utilização de recursos tecnológicos) e que na visão dos auditores e profissionais de ensino, poderiam impactar a responsabilidade ética do auditor.

Com relação à questão dos honorários, destaca-se que apesar de sua importância e de ser tema de diversos estudos internacionais, apenas o código de conduta do PCAOB (2010b) enfatiza essa questão. Desta forma, torna-se importante um aprofundamento no estudo deste fator e também um questionamento da razão de não ser explorado mais profundamente em todos os códigos de conduta da profissão, se é um fator tão importante para a responsabilidade ética do auditor.

Com base nesta análise, verifica-se de forma a validar a questão e os objetivos de pesquisa que: foram identificados na literatura dos fatores que podem afetar a responsabilidade ética do auditor; foi verificada a relação destes fatores com os fatores identificados na percepção dos auditores independentes; e foi efetuado contraponto/comparação à visão dos auditores independentes através da pesquisa com os profissionais de ensino que atuam ou tenham atuado como auditores independentes.

Com relação às contribuições da pesquisa, é possível destacar: a) O conhecimento relativo aos códigos de conduta profissionais do contador/auditor emitidos pelos principais órgãos nacionais e internacionais e que foram levantados no referencial teórico; b) A abordagem de um tema pouco explorado no ambiente acadêmico e no ambiente profissional, principalmente se tratando da profissão do auditor em que há poucas pesquisas divulgadas nacionalmente; c) O entendimento dos principais fatores que possam impactar a responsabilidade ética do auditor, através da percepção dos próprios auditores independentes e dos profissionais de ensino que atuaram ou atuam como auditores; e d) A identificação dos

fatores que podem servir de base para um aprofundamento em futuras pesquisas acadêmicas e de negócios relativas à profissão do auditor.

A pesquisa teve como restrição a utilização da amostra não-probabilística, que não permite a utilização de métodos quantitativos e de técnicas estatísticas, além de não permitir a generalização dos resultados. Entretanto, atende ao pressuposto da pesquisa exploratória, que tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, com vistas na formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. Além disso, a pesquisa exploratória é realizada sobre um problema ou questão de pesquisa quando há pouco ou nenhum estudo anterior em que se possa buscar informações sobre a questão ou problema.

Portanto, como considerações finais, verifica-se que a dissertação contribuiu tanto com o ambiente acadêmico quanto com o ambiente empresarial, através de uma abordagem mais ampla aos fatores que poderiam impactar a responsabilidade ética do auditor, expandindo o foco que geralmente é voltado somente para a questão da independência. Além disso, este trabalho pode servir de base para o direcionamento de esforços das empresas de auditoria para minimizar os riscos de perda de sua credibilidade e para futuros estudos relacionados à profissão do auditor.

Sugere-se para futuros trabalhos e pesquisas acadêmicas um aprofundamento no estudo dos fatores identificados neste trabalho, incluindo a elaboração de estudos quantitativos com objetivo de estudar a correlação entre eles. Para alguns fatores como, por exemplo, dependência financeira do cliente e a questão do rodízio dos auditores, torna-se importante ampliar a pesquisa aos auditores de maior nível hierárquico como gerentes, diretores e/ou sócios, pois são responsáveis diretos por esses assuntos.

Além disso, sugere-se um aprofundamento também no estudo da tangência entre a questão ética e a competência técnica do auditor, uma vez que embora na percepção dos auditores independentes e profissionais de ensino alguns fatores não impactem a sua responsabilidade ética, evidências sugerem que poderiam ter correlação com a não identificação de alguns problemas contábeis/financeiros ocorridos no mundo dos negócios. São fatores envolvendo, por exemplo, a adequabilidade da metodologia, qualidade dos treinamentos para aprimoramento e manutenção das competências profissionais e efetividade da educação continuada, que nem sempre são de responsabilidade direta de um auditor independente trainee/assistente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, F.J.S.; ANTUNES, M.T.P.; LISBOA, N.P; WEFFORT, E.F.J. **Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista.** Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, ed. 30 anos de doutorado, p.58-68, junho 2007.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Organização Profissional Norte-Americana para os Contadores Públicos Certificados.** Disponível em <http://www.aicpa.org>. Acesso em 19 de Abr. 2010a.

_____. **Principles of Professional Conduct.** Disponível em <http://www.aicpa.org/about/code.htm>. Acesso em 22 de Fev. 2010b.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 2007.

BORGES, E ; MEDEIROS, C. **Comprometimento e Ética Profissional: um Estudo de suas Relações Junto aos Contabilistas.** Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, n.44, p.60-71, maio/agosto 2007.

BOYNTON, W.C.; JOHNSON, R.N; KELL, W.G. **Auditoria.** Tradução José Evaristo dos Santos. Título Original: *Modern Auditing*. São Paulo: Atlas, 2002.

CARVALHO, L.N.G; PINHO, R.C.S. **Auditoria: Independência, Estratégias Mercadológicas e Satisfação do Cliente: Um estudo exploratório sobre a Região Nordeste.** Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, n.34, p.23-33, janeiro/abril 2004.

CHOY, A.K.; FIELDS, T.D.; KING, R.R. **Social Responsibility of the Auditor as Independent Gatekeeper: An Experimental Investigation.** 8 de Agosto de 2008. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1248342>.

COLLIS, H.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração.** 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários.** Nota Explicativa à Instrução nº 308/99 de 14.05.1999

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade.** Resolução CFC 1.298/2010 de 17.09.2010.

_____. **NBC PA 02 - Normas Brasileiras de Contabilidade - Independência.** Resolução nº 1.267/09 de 10.12.2009a.

_____. **NBC TA 300 - Normas Brasileiras de Contabilidade – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.** Resolução nº 1.211/09 de 03.12.2009b.

_____. **NBC TA 220 - Normas Brasileiras de Contabilidade – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis.** Resolução nº 1.205/09 de 03.12.2009c.

_____. **NBC PA 01 - Normas Brasileiras de Contabilidade - Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes.** Resolução CFC nº 1.201/09 de 27.11.2009d.

_____. **NBC TA 200 - Normas Brasileiras de Contabilidade – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com as Normas Internacionais.** Resolução nº 1.203/09 de 27.11.2009e.

_____. **NBC PA 03 - Normas Brasileiras de Contabilidade – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.** Resolução nº 1.158/09 de 13.02.2009f.

_____. **NBC P 4 – Educação Profissional Continuada.** Resolução CFC nº 1.146/08 de 12.12.2008.

_____. **NBC P 5 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes do Conselho Federal de Contabilidade.** Resolução nº 1.109 de 29.11.2007.

_____. **NBC P 1 - Normas Profissionais do Auditor Independente.** Resolução nº 821 de 17.12.1997.

COULTON, J. J.; RUDDOCK, C. M. S.; TAYLOR, S. L. *Audit Fees, Non-Audit Services and Auditor-Client Economic Bonding.* 23 de Fevereiro de 2007. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=964792>

DAL MAS, J.A. **Auditoria Independente: Treinamento de Pessoal, Introdução aos Procedimentos de Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2000.

DELOITTE. *Lei Sarbanes-Oxley. Guia para Melhorar a Governança Corporativa Através de Eficazes Controles Internos.* 2003.

FÉDÈRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS. **Organismo representativo da profissão contábil na Europa.** Disponível em <http://www.fee.be>. Acesso em 20 Fev. 2011.

FLICK, U. **Uma introdução à Pesquisa Qualitativa.** Trad. Sandra Nertz, 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

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

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1995.

HOLLAND, K.; LANE, J. *Perceived Auditor Independence and Audit Firm Fees*. 19 de setembro de 2008. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1333191>.

HUBERMAN, A.M.; MILES, M.B. *The Qualitative Researcher's Companion*. Londres: Sage Publications, 2002.

IBRACON. **Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional**. São Paulo: IBRACON, 1998.

IMONIANA, J.O. **Auditoria de Sistemas de Informação**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES. **Organismo europeu emissor de normas técnicas e éticas da profissão contábil**. Londres, 2010. Disponível em <http://www.icaew.com>. Acesso em 19 Abr. 2010.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Órgão Brasileiro de Representatividade dos Auditores, Contadores e Estudantes de Ciências Contábeis**. São Paulo, 2010. Disponível em <http://www.ibracon.com.br>. Acesso em 19.Abr.2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Organização Global da Profissão Contábil**. Nova York, 2010. Disponível em <http://www.ifac.org>. Acesso em 19 Abr. 2010a.

_____. *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants – 2010 Edition - IESBA*. Nova York, 2010. Disponível em <http://web.ifac.org/publications/international-ethics-standards-board-for-accountants>. Acesso em 22 Abr. 2010b.

_____. *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. ISA 200 de Out.2008. Disponível em <http://web.ifac.org/clarity-center/isa-200>. Acesso em 24 de Fev. 2010.

KOHLBECK, M. J.; BROWN, L.V.; TRAINOR, J. *Did the SOX Ban on Non-Audit Services Go Far Enough or Too Far? Evidence from Investors' Perception of Auditor Independence* 25 de Maio de 2010. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1620558>.

KRISHNAMURTHY, S.; Zhou, J.; Zhou, N. *Auditor Reputation, Auditor Independence and the Stock Market Reaction to Andersen's Clients*. 20 de Outubro de 2002. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=348960>.

LISBOA, L.P. **Ética geral e profissional em contabilidade**. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MARION, J.C.; ALMEIDA F.S; VALVERDE, V.S. **A profissão contábil está em crise? Uma opinião sobre os constantes questionamentos sobre a profissão contábil**. Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte, v.13, n.2, p.85-98, agosto 2002;

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 1996.

MAZZOTTI, A.J.A.; GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais-pesquisa quantidade e qualitativa**. 1ª ed. Pioneira: São Paulo, 2001.

MERRIAM, S.B. *Qualitative research in practice: examples for discussion and analysis*. 1ª ed. São Francisco: Jossey-Bass, 2002.

OHMAE, K. **Voltando à Estratégia. Estratégia: A Busca da Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

OJO, M. *Avoiding Another Enron: The Role of the External Auditor in Financial Regulation and Supervision*. 19 de Maio de 2009. Global Auditing: Concepts and Concerns, ICAI University Press. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1407181>

OLIVEIRA, A.Q.; SANTOS, N.M.B.F. **Rodízio de Firmas de Auditoria: A Experiência Brasileira e as Conclusões do Mercado**. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, n.45, p.91-100, set/dez 2007.

PERERA, L.C.J; KIMURA, H; KERR, R.B.; ISHIKAWA, S; LIMA, F.G. **Evidência de realinhamento dos Mercados de Ações do Brasil, França e Estados Unidos**. In: 5º Congresso IFBAE, 2009, Disponível em: <http://www.ifbae.com.br/congresso5/pdf/B0033.pdf>>. Acesso em: 19 de fev. de 2010.

PINHO, R.C.S. **Auditoria: a manutenção da independência em face das estratégias mercadológicas de satisfação do cliente – um estudo exploratório sobre a região nordeste**. *Dissertação* (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, Brasil, 2001.

PORTER, B.; SIMON, J.; HATHERLY, D. *Principles of External Auditing*. Reino Unido: Ed. Wiley, 2000.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD. **Corporação privada norte-americana, sem fins lucrativos, criada pela lei Sarbanes Oxley de 2002, para supervisionar os auditores das empresas públicas**. Washington D.C, 2010a. Disponível em <http://pcaobus.org> .Acesso em 19 de abr. de 2010.

_____. **Padrões e Normas de Auditoria.** Washington D.C, 2010b. Disponível em <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/default.aspx>. Acesso em 15 de maio de 2010.

PUBLIC INTEREST OVERSIGHT BOARD. **Organismo de supervisão internacional de auditoria, ética e normas de educação para a profissão contábil.** Disponível em <http://www.ipiob.org>. Acesso em 20 Fev. 2011.

RIBEIRO NETO, R.M; FAMA, R. **A importância da governança corporativa na gestão das empresas – O caso do grupo Orsa.** In: VI Seminário em Administração FEA-USP. São Paulo, Março/2003.

SANTOS, A; GRATERON, I.R.G. **Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores.** Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, n.32, p.7-22, maio/agosto 2003.

SCHICK, A.G; PONEMON, L.A. ***The Influence of Auditors' Perceptions of Organizational Decline on Audit Risk.*** Organization Science, Vol. 4, No. 1, Focused Issue: Organizational Decline and Adaptation: Theoretical Controversies (Feb., 1993), pp. 92-107.

SILVA, T. M.; SPERONI, V. **Os princípios éticos e a ética profissional.** Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, ano 27, nº 113, p. 77-79, set/out.1998.

SORI, Z.M.; KARBHARI, Y. ***Auditor Reputation and Auditor Independence in an Emerging Market.*** 16 de Janeiro de 2006. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=876411>.

STRAUSS, A.; CORBIN, J. **Pesquisa Qualitativa: Técnicas e Procedimentos para Desenvolvimento de Teoria Fundamentada.** São Paulo: Artmed, 2008.

THAPA, S.; BROWN, C.L. ***Corporate Scandals, the Sarbanes-Oxley act of 2002 and Equity Prices.*** Academy of Accounting and Financial Studies Journal, V.11, n.1, p.83-91, 2007.

VÁZQUEZ, A.S. **Ética.** Tradução de João Dell'Anna. 29 ed. – Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2007.

WILDEMUTH, B. M. ***Post-positivist research: two examples of methodological pluralism.*** Library Quartely, p.450-468, 1993.

LISTA DE APÊNDICES

Apêndice 1: Questionário aplicado aos auditores independentes das <i>Big Four</i>	126
Apêndice 2: Questionário aplicado aos profissionais de ensino de faculdades / universidades brasileiras.....	130

Apêndice 1 – Questionário aplicado aos auditores independentes das *Big Four*

Pesquisa de Mestrado sobre Responsabilidade Ética/Profissional do Auditor

Meu nome é Gustavo Melcher Felipe, sou aluno do Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial da Universidade Presbiteriana Mackenzie e estou realizando uma pesquisa de dissertação sob orientação do Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana com auditores externos/independentes das Big Four (KPMG, Deloitte, PricewaterhouseCoopers e Ernst & Young Terco) de São Paulo que desempenham a função de encarregado nas entidades auditadas. A pesquisa versa sobre a responsabilidade ética/profissional do auditor e é composta de 22 questões de múltipla escolha e 1 questão aberta. Peço a sua ajuda/contribuição para responder essa pesquisa e encaminhar a outros auditores externos/independentes que sejam encarregados e que trabalhem em Big Four na região de São Paulo. Sua participação é muito importante. Muito obrigado!

A - Questões sobre a caracterização dos respondentes

* Obrigatório

Qual a sua idade? *

Sexo *

Masculino

Feminino

Qual empresa de auditoria que trabalha? *

KPMG

PricewaterhouseCoopers

Deloitte

Ernst & Young Terco

Há quanto tempo trabalha com auditoria? *

Qual o seu cargo? *

Qual seu grau de instrução? *

Superior Incompleto

Superior Completo

Pós-Graduação/MBA

Mestrado

Doutorado

B – Questões fechadas sobre a responsabilidade ética do auditor

Assinale notas de 1 a 5 nas seguintes questões, de acordo com seu grau de concordância, sendo: 1 – Discordo Totalmente, 2 – Discordo Parcialmente, 3 – Nem Concordo Nem Discordo, 4 - Concordo Parcialmente, 5 – Concordo Totalmente.

1 - Tenho conhecimento e sempre sigo o código de conduta profissional do auditor. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

2 – Sempre informo aos meus superiores sobre quaisquer informações do auditado que contenham dados incorretos, falsos e/ou enganosos. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

3 - Os meus superiores nunca permitem que os auditados publiquem informações incorretas, falsas e/ou enganosas, independente de pressões e da aproximação do término dos prazos legais para divulgações. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

4 - Os meus superiores sempre agem de maneira imparcial com os auditados, não aceitando quaisquer interferências em relação aos prazos e escopo do trabalho que possam comprometer a opinião/julgamento dos trabalhos e a qualidade final do relatório/parecer da auditoria. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

5 – As minhas relações com os auditados são sempre isentas de quaisquer conflitos financeiros ou de outros conflitos de interesses pessoais. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

6 – Sempre executo meus procedimentos e elaboro os relatórios de auditoria de forma rigorosa, cética e imparcial nas empresas auditadas, independente do tempo e da familiaridade com as mesmas. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

7 – Meus superiores e eu nunca atuamos como consultores/assessores da empresa auditada durante os nossos exercícios de auditores, nem nos posicionamos a favor (ou contra) em quaisquer situações, agindo sempre de forma imparcial com o auditado. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

8 - Meus superiores nunca interferem de forma a não apresentar pontos de auditoria sensíveis e/ou críticos aos interesses do auditado no relatório/parecer, a menos que seja por erro técnico/interpretação. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

9 - Sempre avalio preliminarmente os serviços de auditoria demandados pelos meus superiores e os recuso quando reconheço não ter capacidade técnica adequada para desenvolvê-los. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

10 - Os meus trabalhos são sempre planejados e executados em conformidade com a metodologia de auditoria. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

11 - O budget de horas estipulado para a equipe de auditoria sempre é suficiente para a adequada execução do programa de trabalho e permite a elaboração de relatórios/pareceres com elevado grau de qualidade e segurança. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

12 - Sempre utilizo os trabalhos de especialistas quando o assunto requer maior conhecimento técnico e específico, bem como avalio o trabalho desenvolvido por esses especialistas antes da emissão do relatório/parecer. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

13 - Os meus trabalhos e de minha equipe sempre são revisados/ supervisionados adequadamente pelos meus superiores e em tempo hábil (antes da emissão dos relatórios/pareceres da auditoria). *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

14 - Os treinamentos técnicos e de metodologia oferecidos pela empresa em que trabalho são adequados e suficientes para os trabalhos que desenvolvo nas entidades auditadas. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

15 - Sempre mantenho meu nível de conhecimento atualizado das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à minha profissão e aplicável à entidade auditada. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

16 – Tenho conhecimento e cumpro as pontuações de educação continuada exigidas a cada triênio pelo CFC, incluindo atividades além dos treinamentos oferecidos pela empresa. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

17 - Posso registro profissional emitido pelo Conselho Regional de Contabilidade. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

18- Posso certificação de qualificação técnica emitida pelo CFC e/ou por outros órgãos regulamentadores como a CVM, Bacen e/ou Susep para o exercício da minha função nos clientes auditados. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

19 - Sempre mantenho sigilo das informações do auditado, tanto internamente em relação a outras equipes de auditoria quanto a terceiros. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

20 - Nunca discuto assuntos das empresas auditadas em lugares públicos. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

21 - Nunca utilizo informações confidenciais do auditado para sua própria vantagem ou para benefício de terceiros. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

22 - Sempre mantenho toda documentação de auditoria devidamente guardada em lugar seguro, seja no escritório ou no local auditado, de forma a impedir o acesso indevido às informações do auditado. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

C – Questão aberta sobre a responsabilidade ética do auditor

23 – Em sua opinião, quais são os outros fatores (além dos citados nas questões anteriores) que impactam a sua responsabilidade ética/profissional em relação a integridade, independência, competência técnica e confidencialidade? *

--

Apêndice 2 – Questionário aplicado aos profissionais de ensino de faculdades/universidades brasileiras

Pesquisa de Mestrado - Professores de Universidade (Auditores ou Ex-Auditores Independentes)

Meu nome é Gustavo Melcher Felipe, sou aluno do Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial da Universidade Presbiteriana Mackenzie e estou realizando uma pesquisa de dissertação sob orientação do Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana com professores de universidade que sejam auditores ou ex-auditores independentes. A pesquisa versa sobre a responsabilidade ética/profissional do auditor e é composta de 19 questões de múltipla escolha e 1 questão aberta. Peço a sua ajuda/contribuição para responder essa pesquisa e encaminhar a outros professores que sejam ou tenham sido auditores independentes. Sua participação é muito importante. Muito obrigado!

A - Questões sobre a caracterização dos respondentes

* Obrigatório

1 - Qual a sua idade? *

2 - Sexo *

Masculino Feminino

3 - Em qual(is) faculdade(s)/ universidade(s) leciona? *

4 - Há quanto tempo leciona? *

5 - Qual(is) empresa(s) de auditoria você trabalha ou já trabalhou? *

KPMG

PricewaterhouseCoopers

Deloitte

Ernst & Young Terco

Outras

6 - Em qual Estado e/ou Região do Brasil? *

7 - Qual é ou foi seu último cargo na auditoria? *

8 - Qual seu grau de instrução? *

Superior Incompleto

Superior Completo

Pós-Graduação/MBA

Mestrado

Doutorado

B - Questões fechadas sobre a responsabilidade ética do auditor

Assinale notas de 1 a 5 nas seguintes questões, de acordo com seu grau de concordância, sendo: 1 – Discordo Totalmente, 2 – Discordo Parcialmente, 3 – Nem Concordo Nem Discordo, 4 - Concordo Parcialmente, 5 – Concordo Totalmente.

1 - O auditor encarregado e seus superiores têm conhecimento e sempre seguem o código de conduta profissional. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

2 - O auditor encarregado sempre informa aos seus superiores sobre quaisquer informações do auditado que contenham dados incorretos, falsos ou enganosos. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

3 - Os auditores com cargos superiores(*) sempre agem de maneira imparcial com os auditados, não aceitando quaisquer interferências em relação aos prazos e escopo do trabalho que possam comprometer a opinião/julgamento dos trabalhos e a qualidade final do relatório/parecer da auditoria. * (*) gerentes/diretores/sócios

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

4 - As relações dos auditores com os auditados são sempre isentas de quaisquer conflitos financeiros ou de outros conflitos de interesses pessoais. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

5 – Os auditores (encarregados e superiores) sempre executam seus procedimentos e elaboram os relatórios de auditoria de forma rigorosa, cética e imparcial nas empresas auditadas, independente do tempo e da familiaridade com as mesmas *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

6 - Os auditores nunca atuam como consultores/assessores da empresa auditada durante o seu exercício de auditor, nem se posicionam a favor (ou contra) em quaisquer procedimentos ou situações gerais, agindo sempre de forma imparcial com o auditado. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

7 - Os auditores na função de gerentes/diretores/sócios nunca interferem de forma a não apresentar pontos de auditoria sensíveis/críticos aos interesses do auditado no relatório/parecer, a menos que seja por erro técnico/interpretação do auditor encarregado. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

8 - O auditor sempre avalia preliminarmente os serviços de auditoria e os recusa quando reconhece não ter capacidade técnica adequada para desenvolvê-los. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

9 - Os trabalhos dos auditores sempre são planejados e executados em conformidade com a metodologia de auditoria *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

10 - O budget de horas estipulado para a equipe de auditoria sempre é suficiente para a adequada execução do programa de trabalho e permite a elaboração de relatórios/pareceres com elevado grau de qualidade e segurança. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

11 - O auditor sempre utiliza os trabalhos de especialistas quando o assunto requer maior conhecimento técnico e específico, bem como avalia o trabalho desenvolvido por esses especialistas antes da emissão do relatório/parecer. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

12 - Os trabalhos do auditor encarregado e de sua equipe sempre são revisados/ supervisionados adequadamente pelos seus superiores e em tempo hábil (antes da emissão dos relatórios/pareceres da auditoria). *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

13 - Os treinamentos técnicos e de metodologia oferecidos pelas empresas de auditoria, são adequados e suficientes para as funções que o auditor desempenha nas entidades auditadas. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

14 - O auditor sempre mantém seu nível de conhecimento atualizado das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à sua profissão e aplicável à entidade auditada. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

15 - Os auditores encarregados/superiores sempre possuem registro profissional emitido pelo CRC e/ou certificação de qualificação técnica emitida pelo CFC e/ou por órgãos regulamentadores como a CVM, Bacen e Susep para o exercício das suas funções nos clientes auditados. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

16 - O auditor sempre mantém sigilo das informações do auditado, tanto internamente em relação a outras equipes de auditoria quanto a terceiros. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

17 - O auditor nunca discute assuntos das empresas auditadas em lugares públicos. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

18 - O auditor nunca utiliza informações confidenciais do auditado para sua própria vantagem ou para benefício de terceiros. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

19 - O auditor sempre mantém toda documentação de auditoria devidamente guardada em lugar seguro, seja no escritório ou no local auditado, de forma a impedir o acesso indevido às informações do auditado. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente						Concordo Totalmente

C – Questão aberta sobre a responsabilidade ética do auditor

20 – Em sua opinião, quais são os outros fatores (além dos citados nas questões anteriores) que impactam a responsabilidade ética/profissional do auditor em relação a integridade, independência, competência técnica e confidencialidade? *

--