



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Gustavo Rocha Macedo

**EVOLUÇÃO DA QUALIDADE DE AUDITORIA NO BRASIL:
ANÁLISE DO PROGRAMA DE REVISÃO DE PARES NOS ANOS 2011 A 2020**

Brasília - DF

2022

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuárias

Professora Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor Wagner Rodrigues dos Santos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Gustavo Rocha Macedo

EVOLUÇÃO DA QUALIDADE DE AUDITORIA NO BRASIL:
ANÁLISE DO PROGRAMA DE REVISÃO DE PARES NOS ANOS 2011 A 2020

Trabalho de Conclusão de Curso Artigo apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Auditoria

Área: Auditoria

Orientador: Prof. Dr. José Alves Dantas

Brasília - DF

2022

Ficha catalográfica

Gustavo Rocha Macedo

**EVOLUÇÃO DA QUALIDADE DE AUDITORIA NO BRASIL:
ANÁLISE DO PROGRAMA DE REVISÃO DE PARES NOS ANOS 2011 A 2020**

Trabalho de Conclusão de Curso Artigo apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação da Prof. Dr. José Alves Dantas.

Aprovado em 27 de setembro de 2022.

Prof. Dr. Jose Alves Dantas
Orientador

Ma. Thyanne Costa da Silva
- Examinadora

Brasília - DF, 27 setembro de 2022.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de dedicar este trabalho aos meus pais, Adriana e Osmair, por terem me apoiado a vida inteira e sempre me dado a liberdade de poder escolher meu caminho. Sem o apoio de vocês sei que não teria chegado tão longe, sou imensamente grato a vocês e a confiança que depositaram em mim. Agradeço também a minha irmã, Isabela, pelo seu apoio durante esses anos.

Aos meus avós: Terezinha, Geraldina (in memoriam), José (in memoriam) e Everaldo (in memoriam) pelo carinho, educação e por me tornarem uma pessoa melhor. Aos meus primos que sempre estiveram presentes para me apoiar.

Ao meu professor orientador José Alves Dantas, pelo convite e honra de ser orientado por ele. Também agradeço seu auxílio, paciência e dedicação durante a elaboração deste trabalho. Também a todos os professores do curso de contabilidade que fizeram parte da minha jornada pela universidade.

Dedico também este trabalho para minha companheira, Renata, pelo seu apoio e companheirismo. Por sempre estar presente e me ajudar nos momentos difíceis. Aos meus amigos que conheci antes da universidade e aos que conquistei durante ela, saibam que vocês são muito especiais para mim e serei eternamente grato pela sua amizade.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo verificar a evolução da percepção de qualidade de auditoria no Brasil e quais pontos de controles são dados como focos principais de deficiências nas firmas de auditoria, tendo por base o conteúdo dos relatórios de revisão emitidos pelo Comitê Administrador do Programa de revisão Externa de Qualidade (CRE) entre os anos de 2011 a 2020. No período de 10 anos foram emitidos 1.146 relatórios pelos revisores, sendo que destes 141 foram classificados como não aprovados, considerados rejeitados pelo CRE em sua análise do tipo de opinião emitido pelo revisor e seus testes realizados. Estes relatórios foram excluídos da análise, a fim de trazer uma maior precisão ao estudo. Os resultados apresentam movimentação ao longo dos anos que indica melhora na percepção da qualidade de auditoria, devido ao aumento dos relatórios com tipos de opinião “adequados e sem deficiências”, passando de 38,7% em 2011 para 56,6% em 2020 dos relatórios totais. Essa evolução também expõe a diminuição nos relatórios “adequados com deficiências”, de 57,5% para 36,9% do total. Porém o aumento nos últimos anos dos relatórios considerados inadequados apresenta uma possível queda na qualidade, representando 2,7% em 2011 e 12,1% em 2020 do total. Além da análise de evolução dos relatórios, para a análise da segunda parte do objetivo da pesquisa, também foram investigados os comentários disponibilizados pelos revisores para os relatórios com tipo de opinião “adequados com deficiências” e “inadequados”. Dentre as deficiências encontradas foram destacadas aquelas que são apresentadas com frequência nos relatórios ou que se mostraram mais relevantes, em especial as ligadas a falhas de formalização, aplicações de procedimentos, apresentação de documentação e evidências e falhas em políticas da empresa. Em termos qualitativos, destacam-se situações inusitadas, como a não qualificação de sócios, erros nas emissões de relatórios, sócios encarregados atuando como revisores e não aplicação de melhoria em procedimentos apontados anteriormente pelo programa de revisão. É esperado que esta pesquisa contribua para o entendimento da percepção da qualidade de auditoria no Brasil e uma análise mais detalhada para as falhas de auditoria, possibilitando maior desenvolvimento para pesquisas futuras acerca do tema.

Palavras-chave: Auditoria; Revisão pelos pares; Controle de qualidade.

ABSTRACT

The present study aims to verify the evolution of the perception of audit quality in Brazil and which control points are given as main focuses of deficiencies in audit firms, based on the content of the review reports issued by the Management Committee of the Audit Program External Quality Review (CRE) between the years 2011 to 2020. In the period of 10 years, 1,146 reports were issued by the reviewers, of which 141 were classified as not approved, considered rejected by the CRE in its analysis of the type of opinion issued by the reviewer and their tests performed. These reports were excluded from the analysis in order to bring greater precision to the study. The results show a movement over the years that indicates an improvement in the perception of audit quality, due to the increase in reports with “adequate and without deficiencies” types of opinion, from 38.7% in 2011 to 56.6% in 2020 of the total reports. This evolution also exposes the decrease in “adequate with disabilities” reports, from 57.5% to 36.9% of the total. However, the increase in recent years of reports considered inadequate presents a possible drop in quality, representing 2.7% in 2011 and 12.1% in 2020 of the totals. In addition to analyzing the evolution of the reports, for the analysis of the second part of the research objective, the comments made available by the reviewers for the reports with the type of opinion “adequate with deficiencies” and “inadequate” were also investigated. Among the deficiencies found, those that are frequently presented in the reports or that proved to be more relevant were highlighted, especially those related to formalization failures, application of procedures, presentation of documentation and evidence and failures in company policies. In qualitative terms, unusual situations stand out, such as the non-qualification of partners, errors in the issuance of reports, partners in charge acting as reviewers and non-application of improvement in procedures previously mentioned by the review program. It is expected that this research will contribute to the understanding of the perception of audit quality in Brazil and a more detailed analysis of audit failures, enabling further development for future research on the subject.

Keywords: Audit; Peer review; Quality control.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Equivalência de tipos de opiniões

Tabela 2: Relatórios totais e não aprovados

Tabela 3: Relatórios analisados por ano e tipo de opinião

Tabela 4: Análise de média, moda e mediana por tipo de opinião

Tabela 5: Assuntos abordados nos relatórios com opinião adequada com deficiências (B)

Tabela 6: Assuntos abordados nos relatórios com opinião inadequada (C)

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Porcentagem de tipos de opiniões por ano

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO	12
2 – REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 - Papel da Auditoria	14
2.2 Qualidade de Auditoria	15
2.3 - Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	16
2.4 - Pesquisas realizadas sobre o tema	18
3.1 – Objeto de Pesquisa	20
3.2 – Parâmetros de Análise	21
3.3 - Alinhamento dos Tipos de Opinião dos Relatórios	21
4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS	23
4.1 - Análise dos Relatórios por Tipo e Opinião.....	23
4.2 – Assuntos Apontados como Justificativas para Deficiências ou Inadequação	26
4.2.1 – Relatórios Tipo Adequados com Deficiência (B)	26
4.2.2 – Relatórios Tipo Inadequados (C)	28
5 – CONCLUSÃO.....	31

1 - INTRODUÇÃO

A divulgação dos resultados das empresas para os usuários externos tem como objetivo informá-los sobre a posição patrimonial e a performance da entidade, sendo crucial para a efetividade desse processo a forma como isso é realizado. Na medida em que os usuários demandam por informações mais fidedignas e as companhias praticam atividades mais amplas e complexas, a auditoria independente se mostra como ferramenta indispensável tanto para o usuário externo quanto para a entidade, tendo o papel de assegurar a confiabilidade e fidedignidade das demonstrações financeiras.

Segundo a Norma Brasileira Contábil Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica [NBC TA] 200, o objetivo da auditoria é de assegurar confiança e credibilidade das demonstrações financeiras para os usuários internos e externos. A obrigatoriedade de serviços de auditoria no Brasil inicia-se em 1965, com a aprovação da Lei 4.728/65, que visava a adequação do mercado de capitais e estabelecimento de normas. A profissão de auditor independente no Brasil é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade [CFC], porém possui uma atuação complementar de outros órgãos reguladores como a Comissão de Valores Mobiliários [CVM], a Superintendência de Seguros Privados [Susep] e o Banco Central do Brasil [BCB]. Além dos órgãos reguladores, também assume papel relevante no desenvolvimento da profissão o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil [Ibracon], que define orientações para as firmas de auditoria, embora sem caráter impositivo e obrigatório.

Não obstante esse esforço regulatório, que reforça a relevância atribuída ao papel desempenhado pelos auditores, não são incomuns relatos na mídia de casos de fraudes e erros (Cantidiano, 2004; Almeida, 2010) relacionados às demonstrações financeiras disponibilizadas ao público, levando a questionamentos sobre a confiança que se pode ter nas opiniões emitidas pelos auditores e a qualidade dos trabalhos realizados. Um exemplo dessas falhas foi o caso do Banco Panamericano, que no ano de 2010, por meio de um relatório apresentado pelo BCB, constatou divergência nas operações de compra e venda de carteiras de operações de crédito, onde eram informados pelo banco um valor inferior ao encontrado pela circularização realizada pelo BCB (Maia, 2016). Além do mais, Maia (2016) cita que foi constatado que a Deloitte não haveria executado procedimentos adequados e suficientes para detectar irregularidades praticadas e que o caso chama a atenção por se tratar de uma das quatro maiores firmas de auditoria do mercado, as chamadas *big four*.

Como resposta a ocorrências como essa, o CFC e o Ibracon criaram, ainda no início dos anos 2000, o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade [CRE],

com o objetivo de avaliar os procedimentos adotados pelos auditores e firmas de auditoria, no sentido de concluir se esses seguem as normas técnicas profissionais estabelecidas, no sentido de trazer maior credibilidade e segurança para os usuários das informações.

Considerando esse contexto, este estudo tem por objetivo avaliar como tem evoluído, a partir dos resultados apresentados pelo CRE, a qualidade da auditoria no Brasil e quais pontos de controles são dados como focos principais de deficiências nas firmas de auditoria. Para o alcance desse objetivo serão examinados os relatórios de atividades do CRE no período de 2011 a 2020, com enfoque na análise de estatísticas e comentários dos auditores revisores.

Este estudo contribui para o avanço da literatura sobre qualidade de auditoria e em especial sobre as percepções produzidas pelos próprios órgãos profissionais, reforçando e ampliando os poucos trabalhos que já exploraram as evidências produzidas pelo CRE, como Castelo (2014), Souza (2016), entre outros. Também se justifica pela importância de se compreender como tem evoluído a percepção sobre a qualidade da auditoria no Brasil e o papel desempenhado pelo Programa instituído pelo CFC e Ibracon, com o propósito de aumentar a credibilidade nos relatórios de auditorias emitidos.

2 – REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 - Papel da Auditoria

O papel da auditoria vem se transformando conforme o passar dos anos, de acordo com Mendes (2009) a evolução da auditoria esta intensamente conectada com a falta de entendimento quanto a suas finalidades e objetivos. Muitas vezes, a partir de notícias, pessoas de fora do processo podem concluir, equivocadamente, que a auditoria teria como finalidade a busca por irregularidades e culpados.

A auditoria, segundo Ramos (2015), se trata de um exame sistemático das demonstrações financeiras, registros, transações, operações e documentos de uma entidade, com objetivo de garantir a autenticidade dos registros e constatar se estes foram efetuados de acordo com os princípios de contabilidade, proporcionando a confiabilidade das informações econômico-financeiras elaboradas pela entidade. Já para Perez (1995), a auditoria poderia ser definida como o levantamento, o estudo e avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações financeiras de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

Sobre os objetivos da auditoria, Mautz e Sharaf (1985, *apud* Dantas, 2012) trazem que o trabalho realizado pelo auditor pode ser sintetizado a partir de dois objetivos: (a) determinar se a apresentação está de acordo com os princípios contábeis; e (b) avaliar se a aplicação desses princípios no caso particular resulta na evidenciação satisfatória da verdade. Para Ojo (2008) o papel da auditoria é promover uma verificação independente dos relatórios financeiros da companhia, tendo um papel fundamental no mercado de capitais por possibilitar uma redução no custo das informações que são passadas entre gerentes e acionistas e fornecer ao mercado um mecanismo de sinalização de que as informações fornecidas pela administração são confiáveis. Dessa forma, a ideia principal é que a auditoria não tem como objetivo apontar erros ou fraudes, mas sim de confirmar a veracidade das informações, verificando a conformidade das práticas contábeis aplicadas.

Outro ponto importante referente à auditoria está relacionado ao risco encontrado pelos auditores, informação relevante para os *stakeholders*, uma vez que estes dependem da informação que é passada pela empresa para sua tomada de decisão. A auditoria assume um papel de proteção dos interesses deles e se torna um instrumento fundamental para minimizar os possíveis riscos como apresentar informações incorretas, erros ou fraudes, qualquer informação que se mostra significativa e possa levar a alteração da tomada de decisão.

Conforme definido pela NBC TA 200, a auditoria tem como objetivo aumentar o grau

de confiança das demonstrações financeiras para os usuários, uma vez que identificadas distorções ou assuntos que sejam relevantes a apresentação dessas informações se torna indispensável. Ela também cita que o risco para o auditor é a expressão de uma opinião errada, uma vez que as demonstrações financeiras contêm distorções relevantes.

O papel da auditoria referente aos riscos é de precisamente aferir os resultados encontrados, esclarecendo se a organização apresenta algum perigo. Além da avaliação de risco da empresa, o auditor também poderá formar uma opinião sobre a capacidade de continuidade operacional, apesar da responsabilidade de avaliação ser da entidade, compete ao auditor se certificar sobre a avaliação realizada pela administração. Porém também deve-se ter em conta que no próprio processo de auditoria existem riscos, que é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações financeiras significativamente incorretas (Attie, 1998).

Nesse contexto, entende-se que o papel da auditoria não está ligado somente com a apuração de processos e metodologias utilizadas pelas empresas na preparação de suas demonstrações financeiras, mas de trazer ao público confiança nas informações fornecidas pela administração, aumentando a credibilidade das demonstrações financeiras e também com ideia de mitigar e expor possíveis pontos de risco e levar aos usuários das informações maior credibilidade e confiança, a partir do momento de seu planejamento até a emissão de seu relatório com opinião.

2.2 Qualidade de Auditoria

Assim, tendo em vista os papéis que a auditoria tem e algumas de suas características, é importante a compreensão sobre o tema da qualidade da auditoria, visto que conforme em seu papel de atestar a confiabilidade das informações disponibilizadas ao mercado, sua credibilidade também se encontra em risco. Desse modo, quanto maior a qualidade de auditoria maior será a credibilidade de seu relatório e maior segurança sobre a contenção de riscos envolvidos. Mas afinal, o que define a qualidade de uma auditoria?

De acordo com DeAngelo (1981), a qualidade da auditoria tem como principal ponto a probabilidade de percepção do mercado de que determinado auditor irá perceber uma possível distorção nas demonstrações apresentadas pelo cliente e reportar tais distorções em seus relatórios. Assim, essa visão tende a crer que a qualidade está ligada diretamente à capacidade de percepção do auditor de possíveis erros e à expectativa do mercado sobre ele, se acreditam que seu trabalho será realizado com destreza e excelência e se possui uma boa reputação em relação aos serviços prestados anteriormente. Também está relacionada com a independência

do auditor e capacidade deste de reportar violações encontradas.

Para Ojo (2008) a percepção de independência do auditor é vital para que haja confiança nas demonstrações financeiras apresentadas, já que a credibilidade das opiniões e relatórios emitidos pelo auditor são responsáveis pela confiança do público na conduta das entidades de interesse público. Para o Independence Standards Board [IBS] (2000), por sua vez, a independência do auditor vem da liberdade das pressões e outros fatores que poderiam comprometer a habilidade dele de realizar uma decisão imparcial.

A qualidade da auditoria está ligada diretamente com a percepção dos usuários referente a credibilidade e confiabilidade das demonstrações financeiras, uma vez que ao analisar os casos de escândalos financeiros que ocorreram em grandes empresas, não somente a credibilidade da companhia foi afetada, mas também surge o questionamento e crítica ao método da auditoria e aumento da taxa de erros. Para Firmino, Damascena e Paulo (2010) os escândalos envolvendo firmas de auditoria consideradas como as melhores no mercado, as *big four*, trazem o questionamento sobre a técnica e qualidade supostamente alta das empresas de auditoria envolvidas.

Após escanda-los recentes envolvendo as *big fours*, os órgãos reguladores encontram-se procurando soluções para as falhas nas auditorias realizadas e maior garantia de qualidade nos relatórios emitidos. Entre esses casos o caso pode-se citar o caso da Wirecard (Tolotti, 2020), onde a companhia auditada pela Ernest Young (EY) admitiu o sumiço de 1,9 bilhões de euros dos seus resultados, levando a uma grande crítica sobre o trabalho realizado pela EY que auditava a companhia nos últimos 10 anos. Esses casos são exemplos que mostram a necessidade de uma iniciativa voltada a revisão dos trabalhos realizados pelos auditores.

Para esse estudo, o conceito da qualidade de auditoria está direcionado ao programa de revisão de pares e a análise que será realizada, uma vez que o foco está na determinação de que a auditoria foi realizada de forma satisfatória as normas e procedimentos utilizados pelos revisores.

2.3 - Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

A Instrução CVM nº 308/99, ao prever a obrigatoriedade da revisão e controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes, influenciou a criação do CRE, pelo CFC e Ibracon, composto por quatro integrantes do CFC e quatro do Ibracon, sendo nomeados por um período de três anos, permitida a recondução. O Programa de Revisão Externa de Qualidade, chamado de “Revisão pelos Pares”, tem como objetivo avaliar a qualidade – medida pelo atendimento às normas profissionais emitidas pelo CFC, aos pronunciamentos do Ibracon e normas emitidas por órgãos reguladores, quando aplicáveis – dos trabalhos apresentados pelos auditores independentes, com o intuito de assegurar maior

confiabilidade para os usuários das informações contábeis.

A primeira norma a respeito foi a NBC T 14, de 2001, estabelecendo alguns requisitos que seriam necessários para os auditores independentes. Com o passar do tempo, surgiram as Normas Brasileiras Contábeis Profissionais do Auditor Independente [NBC PA], normas voltadas especificamente para os auditores independentes. Atualmente a NBC PA 11 é a norma

que rege o Programa, sendo especificamente aplicada aos auditores com cadastro na CVM, no Cadastro Nacional de Auditores Independentes [CNAI] e no CFC.

O Programa é administrado pelo CRE, que é responsável por estabelecer controles para que todas as revisões ocorram conforme a norma NBC PA 11, sendo determinado que as revisões que não seguirem a norma devam ser reportadas ao CFC e CVM para as providências devidas. Dentre as atividades alocadas ao CRE, pode-se destacar: emitir guias para orientação das revisões a serem realizadas; sanar possíveis dúvidas sobre o processo de revisão; revisar os relatórios entregues pelos auditores-revisores; decidir sobre a aprovação ou não dos relatórios; comunicar ao CFC e CVM sobre irregularidades. Outros pontos referentes ao Programa, previstos na NBC PA 11 são seus princípios básicos como:

- Confidencialidade: os participantes não devem comunicar a terceiros sobre informações que obtiveram durante o processo de revisão;
- Independência: o auditor-revisor deve ter independência em relação ao auditor-revisado, incluindo uma regra onde o auditor-revisor não deve ser aquele que foi revisado pelo auditor-revisado;
- Conflito de interesses: não deve haver nenhuma relação entre o auditor-revisor e auditor-revisado que possa gerar um conflito de interesses, isso se estende também a equipe do auditor-revisor; e
- Competência: a equipe revisora deve possuir capacidade técnica para realizar o trabalho.

Ainda segundo a NBC PA 11, o processo de revisão pelos pares começa com o sorteio dos auditores-revisados. Em seguida, a equipe revisada deve indicar ao CRE seu revisor para aprovação, o revisor, que deve ter registro na CVM e não ter sido reprovado em seu último relatório de revisão, observando os princípios que foram ditos anteriormente.

Após a indicação, o auditor-revisor e sua equipe devem organizar um planejamento da revisão e executá-lo. O processo de revisão deve abranger a análise e avaliação das políticas e procedimentos sobre o controle de qualidade dos trabalhos desenvolvidos na auditoria, contemplando não apenas os processos envolvendo a emissão do relatório, mas também aqueles estabelecidos pelas políticas da firma, conforme estabelecido pelo CRE.

Assim, o auditor-revisor deve analisar toda a documentação solicitada, procedimentos realizados e confirmações com o revisado, além de realizar reuniões para discutir pontos importantes e possíveis deficiências. Após sua análise, ele irá fornecer para o CRE caso seja requisitado uma explicação detalhada dos procedimentos adotados nos papéis de trabalho.

Ao analisar as documentações e procedimentos realizados pelos auditores-revisores, o CRE deve tomar a decisão de aprovar ou não o relatório de revisão, tendo em mente que em casos de opiniões adversas ou abstenção de opinião isso deve ser comunicado ao CFC e à CVM, conforme NBC TA 11. Por fim, após a análise de todos os relatórios de revisão produzidos

durante o exercício, deve ser elaborado o relatório sumário anual.

2.4 - Pesquisas realizadas sobre o tema

Não obstante a importância dos trabalhos conduzidos no âmbito do CRE para se avaliar a qualidade das auditorias realizadas no Brasil, pesquisas sobre o tema são incipientes, sendo identificados alguns poucos estudos, como Teixeira, Amorim e Borges (2012), Castelo (2014) e Souza (2016).

Teixeira et al. (2012) analisaram os relatórios emitidos de 2008 a 2010, com foco nos resultados da revisão de pares, tendo por base os dados e relatórios secundários emitidos pelo CRE. Em seus resultados, destacaram uma média de reprovação dos relatórios no período analisado de 29,8%, ressaltando-se que esses relatórios não expõem as justificativas para a reprovação dos trabalhos. Além disso, dos relatórios analisados apenas 5,8% apresentavam uma aprovação sem ressalvas, enquanto os outros 94,2% dos relatórios, apresentam alguma recomendação, opinião adversa ou negativa de opinião. Teixeira et al (2012) ainda concluíram que entre os anos analisados, de 2008 a 2009 houve um pequeno avanço, porém que não demonstrava uma melhora significativa. Entre 2009 e 2010 os resultados mostram um declínio na aprovação dos trabalhos.

Castelo (2014) realizou uma pesquisa analisando os anos de 2011 a 2013, analisando os relatórios apresentados pelo CRE, atualizando os dados, constatando que 30% dos relatórios analisados pelo CRE encontravam-se como não aprovados, valor que não expressa mudança em relação aos achados de Teixeira et al (2012). Foi percebido, porém, um aumento dentre os relatórios aprovados, sendo 13% deles sem ressalvas, enquanto outros 83% encontravam-se aprovados, porém com recomendações e os últimos 4%, de acordo com Castelo (2014), devem ser analisados com cautela, pois representam relatórios não aprovados com opinião adversa e recomendações.

Outra pesquisa realizada sobre o tema foi a de Souza (2016), cuja análise foi voltada aos auditores de Santa Catarina entre os anos de 2012 e 2015. O foco da pesquisa realizada é a análise da evolução, tanto do programa de revisão quanto dos relatórios analisados, com enfoque nos auditores de Santa Catarina, além de destacar os benefícios que o programa traz para os auditores. Em sua conclusão, Souza (2016), afirma que a revisão de pares proporciona benefícios as empresas revisadas, além de melhorar na qualidade dos serviços prestados e dos controles internos. Porém assim como outros autores, identifica a dificuldade de análise mais aprofundada devido à falta de acesso aos comentários dos auditores revisores.

Após as análises das pesquisas, verifica-se que há um *gap* entre os últimos anos analisados e relatórios disponibilizados pelo CRE atualmente. Além disso, a partir do relatório

de 2019 a modalidade de avaliação foi alterada, com novas categorias e acesso mais completo às informações e avaliações, com justificativas dos auditores. Sendo assim, o objetivo central desta pesquisa se dá por analisar, por meio de pesquisa exploratória com análise qualitativa de dados, os relatórios apresentados entre os anos de 2011 a 2020 pelo CRE, a fim de verificar se houve uma evolução na qualidade dos trabalhos de auditoria no Brasil e a análise das justificativas apresentadas nos anos de 2019 e 2020 pelos auditores revisores para relatórios classificados como adequados, porém com deficiências, e inadequados.

3 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo pode ser classificado, quanto à abordagem, como uma pesquisa quanti-qualitativa. Trata-se de uma pesquisa documental, baseada em informações dos relatórios do Programa de Revisão pelos Pares. Segundo Creswell (2010), uma das características da pesquisa quali-qualitativa/quanti-qualitativa, ou denominado por ele como métodos mistos, é unir dados quantitativos e qualitativos em um único estudo, devido à inclusão de métodos múltiplos de dados e formas variadas de análises. Esse estilo de pesquisa é considerado mais complexo e exige procedimentos mais explícitos.

A pesquisa também é classificada como descritiva, definida por Gil (2002) aquela que tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Também afirma que são pesquisas descritivas aquelas cujo objetivo visa descobrir uma relação entre variáveis.

Para Gil (2002), a pesquisa documental se assemelha à pesquisa bibliográfica, porém a diferença entre elas está na fonte, uma vez que a pesquisa bibliográfica se utiliza da contribuição de diversos autores sobre o mesmo assunto, enquanto a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa.

3.1 – Objeto de Pesquisa

O estudo consiste em realizar uma análise dos relatórios finais emitidos pela CRE entre os anos de 2011 a 2020 com o objetivo de determinar a percepção de mudança na qualidade de auditoria no Brasil. Optou-se por utilizar apenas até o ano 2020 devido à disponibilidade dos relatórios finais.

Os relatórios foram extraídos diretamente do site do CFC, na sessão de projetos e programas, na área sobre o CRE¹. Os documentos são emitidos anualmente, compostos pela análise realizada do comitê sobre os pareceres emitidos pelos revisores. O relatório contém um resumo das revisões, dos status das revisões e um comparativo com os últimos quatro anos.

A partir do ano de 2019, os relatórios passaram a conter mais informações, com objetivo de ter mais transparência e qualidade das informações transmitidas. Neles agora podemos identificar diretamente quem foram os revisados e revisores por categoria de status. Além disso também foram disponibilizados os relatórios de comentários dos revisores sobre

¹ Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/cre/relatorio-final/>

duas categorias: “Relatório adequado com deficiências” e “Relatórios inadequados”.

3.2 – Parâmetros de Análise

A análise é realizada em três etapas. Em primeiro lugar, será realizada uma adequação dos tipos de opiniões dos relatórios de 2011 a 2018 para os tipos de opiniões utilizados nos relatórios de 2019 e 2020, uma vez que estes apresentam classificação distinta. Isso é importante para que a análise comparativa seja mais apropriada e fidedigna.

A segunda etapa consiste em realizar uma análise temporal dos relatórios, verificando a evolução por tipo de opinião. Esse processo condiz com o objetivo de checar se existe uma evolução na qualidade das auditorias realizadas. Para tal, é construído um quadro comparativo com os dados percentuais de relatórios por tipos de opiniões.

A etapa final tem por foco avaliar nos relatórios de 2019 e 2020 os comentários realizados pelos auditores revisores sobre pontos de deficiência encontrados nos relatórios classificados como “adequados com deficiência” e “inadequados”, de modo a entender quais seriam os principais pontos observados em cada ano e se há uma evolução ou mudança de um ano para o outro.

3.3 - Alinhamento dos Tipos de Opinião dos Relatórios

Para esta pesquisa, é necessário se entender os tipos de opiniões utilizadas como parâmetro para a análise dos dados. Em 2019 foi identificada uma mudança nos tipos de opiniões dos relatórios, razão pela qual é importante promover um alinhamento entre os tipos de opinião nos dois períodos.

Assim, para que a análise dos dados seja realizada de forma fidedigna, permitindo uma análise temporal, foi promovida a adequação dos tipos de opinião por ano, tendo como base a classificação utilizada a partir de 2019 – período mais recente. . De acordo com o relatório final de 2019 disponibilizado pelo CRE, os relatórios emitidos pelos revisores podem ser classificados como:

- Adequados: relatório entregue pelo revisor se decidir que a qualidade do sistema de controle do revisado está adequadamente projetado e vem sendo plenamente cumprido. E, ainda, não foram identificadas deficiências menores, que afetem a capacidade de reportar, portanto não indicando que o relatório do revisado contenha erros e/ou não cumpra as normas de auditoria aplicáveis no Brasil. Podendo haver recomendações de aprimoramento do processo.
- Adequados com deficiências: este relatório será emitido caso o revisor indique que há uma deficiência nos controles e procedimentos de auditoria realizados pelo revisado, também será

indiciado caso haja uma falha então sejam atendidos um ou mais pontos dos manuais de políticas e procedimentos de qualidade da firma. Lembrando que essas deficiências, para serem indicados nesse tipo de opinião, não devem afetar a qualidade e resultado do trabalho de auditoria em relação as normas e padrões aplicáveis no Brasil.

- **Inadequados:** para os relatórios inadequados são considerados erros e falhas identificados nos procedimentos de controle de qualidade que não possuam uma garantia razoável de qualidade e desempenho de acordo com padrões profissionais e normas profissionais aplicáveis. Também entram nesse quesito a identificação de não conformidade das políticas e procedimentos de qualidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica e Profissionais emitidas pelo CFC ou por outros órgãos reguladores
- **Limitação de escopo:** utilizada quando são impostas limitações para o trabalho de revisão. Assim o revisor considera que não há condições de emitir um relatório conclusivo sobre a revisão realizada ou sobre a capacidade do revisado de estar de acordo com as normas de auditoria aplicadas no Brasil
- **Não aprovados:** se referem a revisões de qualidade não aprovadas pelo CRE, de modo que possam constar inadequação de procedimentos de revisão adotados pelo revisor ou caso o comitê avalie que há divergências apontadas pelas cartas de recomendações e o tipo de relatório emitido pelo revisor.

Tendo assim entendido o significado das classificações realizadas pelo CRE, a Tabela 1 abaixo mostra como foram adequadas as os tipos de opiniões dos anos anteriores em relação ao ano 2019 para esta pesquisa:

Tabela 1: Equivalência de tipos de opiniões nos relatórios produzidos pelo CRE entre os períodos 2011/2018 e 2019/2020

Período 2011/2018	Período 2019/2020
Sem ressalva com recomendações ou sem ressalva sem recomendações	Adequadas
Com ressalva com recomendações	Adequadas com deficiências
Adversa	Inadequadas
Negativa de opinião	Com limitação de escopo
Não aprovados	Não aprovados

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE

É importante compreender que a Tabela 1 não é uma divulgação realizada pelo CFC, mas uma adequação para esta pesquisa, baseada no descritivo dos tipos de opiniões.

4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para os dados utilizados nessa pesquisa, realizou-se um levantamento dos relatórios do CRE disponibilizados no site do CFC entre os anos de 2011 a 2020, relativos aos anos base 2010 a 2019.

4.1 - Análise dos Relatórios por Tipo e Opinião

Em relação ao total de relatórios no período analisado, foram emitidos 1.146 relatórios pelos revisores. Porém, devido ao objetivo dessa pesquisa de atestar a evolução da qualidade das auditorias realizada, optou-se por desconsiderar os relatórios considerados como não aprovados pelo CRE para a análise de dados, conforme apresentado pela Tabela 2.

Tabela 2: Relatórios totais e não aprovados

Relatórios emitidos pelos revisores:	
Totais	1146
Não Aprovados	141
Totais analisados	1005

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE

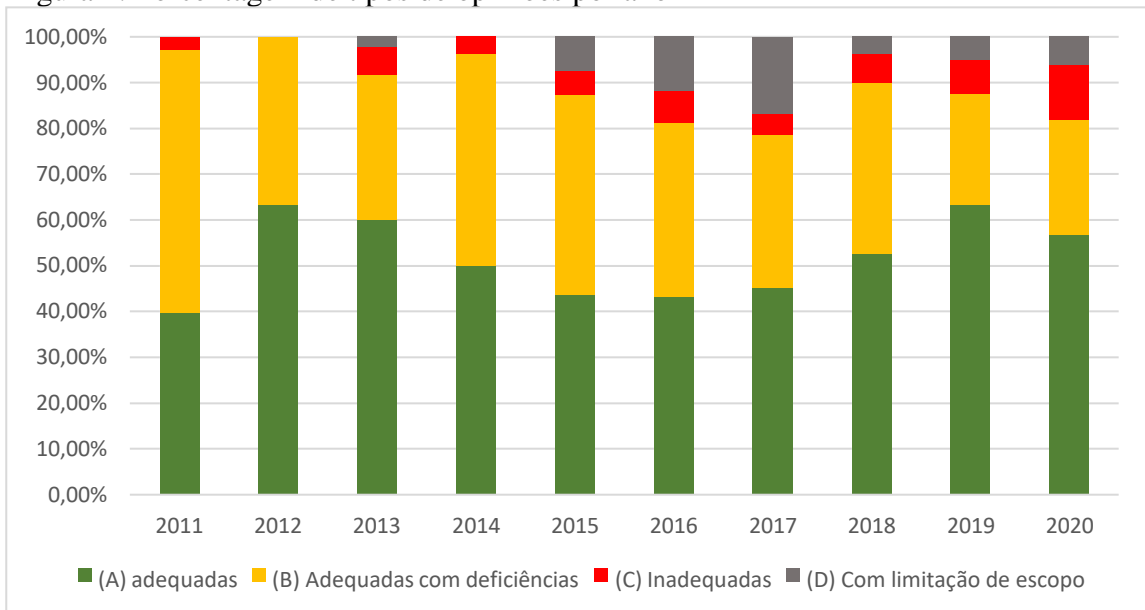
A não aprovação de 12,30% das revisões totais pelo CRE indica um problema na qualidade das revisões realizadas, uma vez que são classificados como tal devido a divergências dos procedimentos realizados ou da carta de recomendações com o tipo de opinião emitida pelo revisor, configurando a percepção de que estão ocorrendo falhas pelos próprios revisores. Porém, devido à não disponibilização das divergências encontradas pelo CRE não há como realizar uma análise destes relatórios.

Os dados utilizados para esta pesquisa contemplam os relatórios finais emitidos pelo CRE entre os anos 2011 a 2020, cujos dados são sintetizados na Tabela 3 e na Figura 1, tendo por base a relação de relatórios por ano e tipos de opinião, considerando os critérios de equivalência destacados na Tabela 1 (Seção 3.3).

Tabela 3: Relatórios analisados por ano e tipo de opinião

Exercício	Adequadas (A)		Adequadas com deficiências (B)		Inadequadas (C)		Com limitação de escopo (D)		Total
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	
2011	29	39,7%	42	57,5%	2	2,7%	0	0,0%	73
2012	52	63,4%	30	36,6%	0	0,0%	0	0,0%	82
2013	57	60,0%	30	31,6%	6	6,3%	2	2,1%	95
2014	54	50,0%	50	46,3%	4	3,7%	0	0,0%	108
2015	59	43,7%	59	43,7%	7	5,2%	10	7,4%	135
2016	44	43,1%	39	38,2%	7	6,9%	12	11,8%	102
2017	51	45,1%	38	33,6%	5	4,4%	19	16,8%	113
2018	41	52,6%	29	37,2%	5	6,4%	3	3,8%	78
2019	76	63,3%	29	24,2%	9	7,5%	6	5,0%	120
2020	56	56,6%	25	25,3%	12	12,1%	6	6,1%	99
Total	519	51,6%	371	36,9%	57	5,7%	58	5,8%	1005

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE

Figura 1: Porcentagem de tipos de opiniões por ano

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE

A Tabela 3 e a Figura 1 possibilitam verificar a evolução dos tipos de relatórios por ano em relação a quantidade total e percentual. No tipo de opinião adequada (A), percebe-se que há um pico em dois anos, 2012 e 2019, nesses anos os percentuais de relatórios considerados adequados ultrapassam os 60%. Em uma comparação direta com o ano de 2011 pode-se afirmar que houve uma melhora nas auditorias nos últimos 10 anos, uma vez que o aumento dos relatórios tipo (A) refletem diretamente nessa percepção.

Em relação ao tipo de opinião adequados com deficiência (B) ela se mantém em uma queda constante entre os anos 2011 a 2020, com um pico no ano de 2014. A indicação de uma queda no tipo de opinião adequados com deficiência (B) pode ser compreendido como um sinal positivo para a qualidade de auditoria, se combinada com um aumento proporcional nos relatórios com opinião adequada (A). Conforme análise dos dados, verifica-se exatamente essa migração de relatórios adequados com deficiência (B) para adequados (A).

Os relatórios com tipo de opinião inadequadas (C) mostra-se pouco presente nos anos iniciais, porém acaba ganhando certa representatividade com o passar do tempo, atingindo seu pico em 2020, sendo um indicador negativo para a percepção de qualidade de auditoria no Brasil, uma vez que estes são classificados devido à identificação de falhas relevantes e indicações de não conformidade com as normas profissionais de auditoria.

Os tipos de opiniões com limitação de escopo (D) não apresentam grande representatividade, com picos nos anos de 2016 e 2017. O baixo percentual dessa categoria pode ser entendido como ponto positivo, pois indica que não foram impostas restrições aos revisores para realizar a revisão ou atestar sobre a concordância dos procedimentos realizados pelo revisado com as normas de auditoria do Brasil.

Outra forma de avaliar a distribuição por tipo de opinião é analisar algumas estatísticas descritivas. A Tabela 4 apresenta dados referentes as estatísticas descritivas por tipo de opinião dos relatórios analisados.

Tabela 4: Estatísticas descritivas por tipo de opinião

	Adequadas (A)	Adequadas com deficiências (B)	Inadequadas (C)	Com limitação de escopo (D)
	Qtd	Qtd	Qtd	Qtd
Média	51,9	37,1	5,7	5,8
Mediana	53,0	34,0	5,5	4,5
Máximo	76,0	59,0	12,0	19,0
Mínimo	29,0	25,0	0,0	0,0
Desvio Padrão	12,4	10,8	3,4	6,3

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE

Pode-se perceber pela Tabela 4 que quando comparada a média e mediana dos últimos 10 anos os tipos de opiniões adequados (A) e adequados com deficiência (B) possuem uma representação de 89% dos relatórios, o que é uma sinalização relativamente positiva a respeito da percepção de qualidade das auditorias. Também colabora com essa ideia os relatórios de opiniões inadequadas (C), com média de 5,7%.

Também é possível ver na Tabela 4 uma variação de relatórios máximos e mínimos em todos os tipos de opiniões. Seu desvio padrão demonstra que essa variação está principalmente acentuada nos tipos adequados (A) e adequados com deficiências (B), mostrando maior regularidade para o número de relatórios inadequados (C) por ano.

Esta pesquisa tem um interesse em especial nos tipos de opiniões adequados com deficiências (B) e inadequados (C), uma vez que as alterações na representatividade delas possam retratar problemas na qualidade das auditorias realizadas. Além disso a análise dos comentários disponibilizados nos anos 2019 e 2020, podem ajudar a compreender um possível padrão e como esses pontos podem ser melhorados futuramente.

4.2 – Assuntos Apontados como Justificativas para Deficiências ou Inadequação

Como uma maneira de trazer uma maior transparência para o Programa de Revisão de Pares, a partir do ano de 2019 o CRE começou a disponibilizar os comentários dos revisores que classificaram os relatórios emitidos como tipo adequados com deficiência (B) e inadequados (C). Assim, para se compreender os pontos de deficiência encontrados pelos auditores revisores nos trabalhos avaliados, esta pesquisa tem como intuito identificar os principais pontos e se existem possíveis padrões para a melhoria de qualidade da auditoria no Brasil.

4.2.1 – Relatórios Tipo Adequados com Deficiência (B)

Para análise desses comentários, foi realizada a leitura e separação por pontos apresentados pelos revisores por ano, classificando-os em categorias:

- Sócio Não qualificado: relatórios que apresentaram falta de qualificação dos sócios encarregados / revisores de qualidade;
- Sócio Revisor é também encarregado: relatórios que apresentaram a presença de um revisor de qualidade como próprio sócio encarregado;
- Falta de documentação: relatórios que apresentaram falta de documentação exigida pelo revisado ou falta de relatórios necessários para emissão de opinião;
- Falhas de divulgação no relatório: relatórios que apontam falhas nos relatórios de auditoria realizados, por falta de comentário ou áreas exigidas pelas normas de auditoria;
- Falhas no manual de auditoria: relatórios que apontam faltas ou falhas de políticas nas firmas analisadas;
- Falhas na aplicação de formalização: relatórios que apontam a falta da formalização de procedimentos que foram realizados pelo revisado;

- Falhas na comunicação com cliente: relatórios que apontam falha de comunicação entre o auditor revisado e a administração;
- Falhas na aplicação de procedimentos: relatórios que apontam a falta de procedimentos necessários.

A Tabela 5 mostra a relação dessas categorias e a quantidade de relatórios em que essas deficiências são apontadas por ano.

Tabela 5: Assuntos abordados nos relatórios com opinião adequada com deficiências (B)

Categoria	2019	2020	Total	%
Falhas na aplicação de procedimentos	14	14	28	29,47%
Falhas na aplicação de formalização	14	9	23	24,21%
Falhas no manual de auditoria	8	7	15	15,79%
Falhas de divulgação no relatório	3	4	7	7,37%
Falhas na comunicação com cliente	2	5	7	7,37%
Falta de documentação	0	6	6	6,31%
Sócio Não qualificado	2	4	6	6,31%
Sócio Revisor é também encarregado	1	2	3	3,15%
Total	44	51	95	100%

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE

No ano de 2019, 29 relatórios foram classificados como adequados com deficiências (B), sendo que apenas 27 foram disponibilizados para leitura. Em 2020 foram emitidos 25 relatórios com o mesmo tipo de opinião, sendo todos disponibilizados para leitura. Analisando a Tabela 5, foi constatado aumento de citações de deficiências encontradas pelos revisores de um ano para o outro, mesmo havendo uma redução numérica de relatórios emitidos com esse tipo de opinião.

Entre as deficiências mais destacadas estão: falhas na aplicação de procedimentos, falhas na aplicação de formalização e falhas no manual de auditoria. Para as falhas de procedimentos os pontos mais citados pelos revisores foram as confirmações externas / testes de circularização, documentação sobre impactos e efetividade de processos de TI, realização de trabalhos sobre eventos subsequentes, percebe-se que o número de relatórios que apresentam esse tipo de erro se mantém constante entre os dois anos. Nas falhas de formalização são encontrados comentários dos revisores referentes a processos que ocorreram, como formalização de testes realizados e comunicações com seus clientes, mas não foram formalizados no trabalho final dos auditores revisados, além de pedidos de melhorias em processos já formalizados ou mais detalhamentos.

As falhas nos manuais de auditoria das firmas estão relacionadas a falta de políticas e metodologias para assuntos previstos nas normas de auditoria do Brasil. Dentre os pontos citados pelos revisores encontram-se comentários sobre falta de políticas para organização e formação de equipe para trabalhos de auditoria, falta de políticas sobre resolução de opiniões diferentes entre a equipe, revisões e controles de qualidade, formalização dos trabalhos, entre outros. Na análise realizada não foi encontrado um padrão para essa falha.

Apesar de não representarem uma parcela significativa dos comentários realizados, as categorias de sócios não qualificados e sócio revisor ser também encarregado apresentam relevância para análise. Os pontos mais citados pelos revisores ao tratar da qualificação dos sócios foram relacionados ao não cumprimento do Programa de Educação Continuada proposto pelo CFC, levando a uma infração às normas profissionais de ética inaptidão pela CVM.

4.2.2 – Relatórios Tipo Inadequados (C)

Como o CRE apresenta uma área livre para a base da opinião emitida para a análise dos relatórios, foi utilizada uma metodologia diferente devido à diferença de padronização encontrada entre os relatórios. Assim, após a análise, foram identificados os seguintes pontos como os problemas mais indicados pelos revisores:

- Falta de apresentação de evidências para a revisão: relatórios que apresentam falta de entrega de documentos de suporte e testes realizados pelos revisados;
- Falta de aplicação de procedimentos: relatórios que apresentam a falta de aplicação de testes e processos previstos na metodologia da firma e nas normas de auditoria;
- Falta de aplicação de padronização para procedimentos realizados: relatórios que apresentam a falta de formalização;
- Falta de documentação exigida: relatórios que apresentam a falta de entrega de documentos exigidos pelas normas de auditoria;
- Falhas nas emissões de relatórios: relatórios que apresentam falhas relacionadas a padronização dos relatórios emitidos; e
- Falhas na aplicação de políticas da firma: relatórios que apontam falhas na aplicação de metodologia estabelecida no manual da firma.

A Tabela 6 mostra a relação dessas categorias e a quantidade de relatórios em que essas deficiências são apontadas por ano:

Tabela 6: Assuntos abordados nos relatórios com opinião inadequada (C)

Categoria	2019	2020	Total	%
Falta de apresentação de evidências para a revisão	8	7	15	33,33%
Falta de aplicação de padronização para procedimentos realizados	5	5	10	22,22%
Falhas na aplicação de procedimentos	5	4	9	20,00%
Falta de documentação exigida	2	3	5	11,11%
Falhas nas emissões de relatórios	2	2	4	8,89%
Falhas de aplicação de políticas da firma	2	0	2	4,44%
Total	24	21	45	100%

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE

Para a apresentação de evidências, os revisores indicam que os papéis de trabalhos que foram objeto de análise não apresentaram informações e documentos que deem suporte para as conclusões atingidas. Este foi um dos pontos mais citados nos relatórios. Entre as menções relacionadas a essa deficiência estão: as evidências de comunicação com administração ou governança, utilização da materialidade no planejamento e na execução do trabalho, aceitação de trabalho pelo cliente, procedimentos analíticos, evidências de planejamento e gestão de riscos.

Outra deficiência referida nos relatórios dos auditores foi a falta de formalização dos procedimentos realizados. Muitas vezes esse ponto é citado justamente com a falta de evidência, o que dificulta a separação de ambos. Entre as falhas de formalização podem ser citadas controles de qualidades e revisões realizadas, comunicação com a governança e administração, análises de continuidade operacional, reuniões da equipe de auditoria, materialidade no planejamento e na execução do trabalho, segregação de função da equipe e formalização do planejamento realizado.

A deficiência referente a não aplicação de procedimentos está ligada às ações não realizadas pela equipe, dentre elas as mais citadas pelos revisores são de confirmação externa e melhor detalhamento e execução de procedimentos analíticos gerais. Em alguns relatórios esses procedimentos analíticos são citados como falta de indagações, falta de informações e detalhamento nos papéis de trabalho, falta de papéis sobre responsabilidade do auditor e conclusão e arquivamento dos documentos após o prazo de 60 dias.

A falta de documentação não é tão citada quanto os pontos anteriores, porém também possui uma representação significativa. São citados para esse problema a não apresentação dos contratos com clientes, documentos de declaração de independência, carta de representação da

administração, falta de apresentação de demonstrações financeiras completas.

O tema relativo a emissões de relatório está ligado muitas vezes à falta de conformidade com a NBC TA 700 ou NBC TA 701. Em alguns casos há a falta de seções relativas a “Principais Assuntos de Auditoria” ou “Outros Assuntos”, por exemplo.

Também há os pontos relacionados à não conformidade com as políticas estabelecidas pela firma, que são relacionados com a falta de aplicação da metodologia instituída nos manuais. Além desses pontos analisados, alguns relatórios contam também com a confirmação de que não foram aplicados os pontos de melhorias indicados em anos anteriores pelo Programa de Revisão de Pares.

Apesar de muitos comentários serem de temas parecidos com os realizados em relatórios de opinião tipo adequados com deficiência (B), percebe-se pelas menções dos revisores que a diferença de classificação é devido à continuidade em todo o processo dessas deficiências. Enquanto nos relatórios tipo (B) as deficiências apresentadas são pontuais e não se estendem perante todo o trabalho realizado, as deficiências tipo inadequadas (C) possuem o caráter de generalização e contém pontos que afetam diretamente a garantia de qualidade da auditoria.

5 – CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo avaliar como tem evoluído a percepção da qualidade da auditoria realizada no Brasil e quais pontos de controles são dados como focos principais de deficiências nas firmas de auditoria, por meio da análise dos relatórios emitidos pelo CRE entre os períodos de 2011 a 2020.

Baseado nos relatórios analisados do CRE e nas revisões feitas pelos auditores indicados, percebe-se uma evolução positiva para a percepção da qualidade da auditoria no Brasil, tendo nos últimos anos atingido uma representação acima de 50% de relatórios aprovados sem deficiência. Esse aumento de aprovação pelos revisores indica que as auditorias realizadas nos últimos anos estão seguindo corretamente as políticas de qualidade das firmas e as normas contábeis de auditoria no Brasil. Se somados os relatórios aprovados sem e com deficiências, o nível de aprovação das firmas de auditoria examinadas alcança o equivalente a 89% dos relatórios totais.

Porém, os resultados da análise das principais deficiências encontradas nas firmas de auditoria podem trazer uma contradição a essa percepção positiva. O aumento referente aos relatórios com opinião inadequadas de 2019 e 2020 e os comentários apresentados nestes relatórios e nos de opinião aprovados com deficiências realizados pelos revisores. Pontos apresentados constantemente como faltas de formalizações e falhas em procedimentos, bem como comentários referentes a pontos relevantes, como a falta de qualificação dos sócios, não conformidade na emissão de relatório e sócios encarregados atuando como revisores revelam indícios de problemas relevantes, merecedores de correção.

As limitações desta pesquisa estão ligadas à falta de padronização das respostas fornecidas pelos revisores. Por se tratar dos primeiros anos que estes comentários foram liberados ao público, sugere-se para pesquisas futuras o desenvolvimento de um padrão de respostas para melhor análise desses comentários. Outra limitação apresentada está relacionada com a falta de apresentação dos fatores que levaram o CRE a não aprovar os relatórios dos revisores. Além disso a revisão realizada possui um viés uma vez que realizadas por outros auditores, trazendo um risco de falha que caso comprovado, poderiam comprometer os resultados neste estudo.

Assim, essa pesquisa se mostra importante na medida em que reflete a necessidade de se avaliar as condições para trabalhos de auditoria de boa qualidade. Além disso, apenas mais recentemente houve a disponibilização dos comentários dos auditores revisores do Programa de Revisão pelos Pares, criando a possibilidade de um olhar mais crítico e profundo para as deficiências encontradas, possibilitando que futuras pesquisas explorem com mais profundidade os aspectos de auditoria a serem aprimorados.

REFERÊNCIAS

- Alexander, D., & Jermakowicz, E. (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. *Abacus*, 42(2), 132–164. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2006.00195.x>
- Almeida, D. (2010, 12 de novembro). Fraude no Panamericano lança dúvidas sobre trabalho das auditorias. *VEJA*. <https://veja.abril.com.br/economia/fraude-no-panamericano-lanca-duvidas-sobre-trabalho-das-auditorias/>
- Attie, W. (1998). Auditoria interna. Atlas.
- Canditiano, L. (2004, 1 de julho). Raio-X do escândalo parmalat 1 - crise de governança. *Capital Aberto*. <https://capitalaberto.com.br/edicoes/bimestral/edicao-12/raio-x-do-escandalo-parmalat-1-crise-de-governanca/#.VXZTnM9Vikp>
- Castelo, C. (2014). Revisão pelos pares: Uma ferramenta de controle de qualidade dos trabalhos de auditoria independente. [TCC, Universidade Federal do Ceará]. <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/31218>
- Creswell, J. W. (2007). Projeto de pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto (2a ed.). Artmed.
- Dantas, J. A. (2012). Auditoria em instituições financeiras: Determinantes de qualidade no mercado brasileiro [Tese de doutorado, Universidade de Brasília]. <http://repositorio.unb.br/handle/10482/11751>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- Firmino, J. E., Damascena, L. G., & Paulo, E. (2011). Qualidade da auditoria no brasil: Um estudo sobre a atuação das auditorias independentes denominadas big four. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 5(3). https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v5i3.13215
- Gil, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa (4a ed.). Atlas.
- ISB. (2000). Statement of independence concepts: A conceptual framework for auditor independence (ED 00-2).
- Jund, S. (2004). Auditoria: Conceitos, normas, técnicas e procedimentos: Teoria e 800 questões (6a ed.). Ímpetus.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 385–421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>

- Maia, T. (2016). A responsabilidade das auditorias externas nos escândalos financeiros. *Revista Eduicep*, 1(1), 14–32. <http://www.icepsc.com.br/ojs/index.php/eduicep/article/view/128>
- Mautz, R. K. (1985). *The philosophy of auditing*. American Accounting Association.
- Mendes, J. B. (2009). A importância da auditoria interna nas organizações. *Contabilidade Vista & Revista*, 7(1), 9–11. <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/64>
- Ojo, M. (2006). Auditor independence - its importance to the external auditor's role in banking regulation and supervision. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1407177>
- Perez, J. H. (1995). *Auditoria de demonstrações contábeis: Normas e procedimentos*. Atlas.
- Ramos, P. K. (2015). *Fraudes contábeis : Análise dos grandes escândalos corporativos ocorridos na período de 2000 a 2012* [Monografia Especialização Digital, Universidade Federal do Paraná]. <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/51296>
- Santos, A. S. C. (2019). *Revisão de literatura na área da qualidade de auditoria* [Tese de mestrado]. Veritati – Repositório Institucional da Universidade Católica Portuguesa. <http://hdl.handle.net/10400.14/30433>
- Souza, D. C. (2016). *Revisão externa de qualidade dos trabalhos de auditoria independente: Análise das pessoas físicas e jurídicas de Santa Catarina indicadas nos anos de 2012 a 2015* [Trabalho de conclusão de curso, Universidade do Extremo Sul Catarinense]. <http://repositorio.unesc.net/handle/1/4409>
- Teixeira, B., Amorim, E. N., & Borges, L. J. (2012). Revisão externa de qualidade dos auditores independentes do brasil: Uma análise dos relatórios emitidos de 2008 a 2010. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(1), 77–91. <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5402>
- Tolotti, R. (2020, junho 29). Wirecard: como o sumiço de US\$ 2 bilhões levou uma gigante alemã à falência. *InfoMoney*. <https://www.infomoney.com.br/mercados/wirecard-como-o-sumico-de-us-2-bilhoes-levou-uma-gigante-alema-a-falencia/>