



UFRJ

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E
CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACC

**A VISÃO DA PRÁTICA E DA IMPORTÂNCIA DO CETICISMO
PROFISSIONAL DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

Marcello Nunes Teich

Rio de Janeiro
2018

Marcello Nunes Teich

A VISÃO DA PRÁTICA E DA IMPORTÂNCIA DO CETICISMO PROFISSIONAL DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro como um requisito necessário para conclusão da graduação e obtenção do grau.

Orientador: José Augusto Veiga da Costa
Marques

Avaliadores: Márcia da Silva Carvalho e Leila
Batista Mello

Rio de Janeiro 2018

TEICH, Marcello Nunes

A visão da prática e da importância do ceticismo profissional dos auditores independentes – 2018

23f. : 30cm

Orientador: Prof. José Augusto Veiga da Costa Marques.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) –Universidade Federal do Rio de Janeiro, Ciências contábeis, 2018

1. Auditoria. 2. Ceticismo profissional. I. Universidade Federal do Rio de Janeiro II. A visão da prática e da importância do ceticismo profissional dos auditores independentes

SIGLAS

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

EY – Ernest & Young

IFAC - International Federation of Accountants

IFRS: International Financial Reporting Standards

ISA – International Standards on Auditing

KPMG - Klynveld Peat Marwick Goerdeler

PCAOB –Public Company Accounting Oversight Board

PwC – PriceWaterhouseCoopers

SEC - Securities and Exchange Commission

SUMÁRIO

SIGLAS	4
1. INTRODUÇÃO.....	6
2. PROBLEMA E OBJETIVO.....	9
3. JUSTIFICATIVA	11
4. DELIMITAÇÃO E ESTRUTURA DO ESTUDO	13
5. REVISÃO DE LITERATURA	14
5.1 Finalidade da Auditoria, seus Riscos e Papel nas Empresas.....	14
5.2 Importância do ceticismo profissional.....	15
5.3 Independência.....	17
6. METODOLOGIA.....	20
6.1 Classificação da pesquisa.....	20
6.2 População, amostra e coleta de dados.....	20
6.3 Teste piloto.....	21
6.4 Modelo de estudo	21
6.5 Limitações de pesquisa	26
7. ANÁLISE DOS RESULTADOS	27
8. COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS COM OS DE ESTUDOS INERENTES.....	33
8.1 Quanto à postura e comportamento dos auditores.....	34
8.2 Quanto à percepção dos auditores sobre o ceticismo profissional no dia-a-dia.	34
8.3 Quanto à postura das lideranças das firmas	35
9 CONCLUSÕES	37
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	39

1. INTRODUÇÃO

A forma como o mercado internacional funciona atualmente exige cada vez mais transparência e qualidade nas informações financeiras apresentadas pelas organizações. Para atingir este objetivo, a auditoria é uma prática fundamental.

Todas as instituições financeiras, empresas de seguros, entidades de capital aberto e as de grande porte devem ser submetidas a auditoria externa independente ao menos uma vez ao ano para que seja emitido um parecer acerca das demonstrações contábeis e sua adequação com as normas aplicáveis ao negócio. (Lei 11638/07).

Importante frisar aqui a palavra “independente”, pois para contar com credibilidade perante o mercado, a avaliação do auditor não pode sofrer nenhuma influência que distorça sua opinião sobre seu objeto de análise. Para cumprir este requisito, as auditorias precisam investigar com cuidado maior o relacionamento que seus funcionários possuem com seus clientes, seja ele de qualquer natureza; parentes ou pessoas próximas que trabalhem na organização auditada, investimentos relevantes em seu nome, e qualquer outro fator que possa implicar em conflito de interesses aparente para os órgãos revisores.

Ao mesmo tempo, os profissionais ao longo da auditoria precisam desenvolver relacionamento com seus clientes para que o trabalho seja realizado da melhor forma. No dia a dia, auditores e auditados experimentam grande convívio, e, quando ao longo dos anos as empresas decidem por renovar os contratos, podem até mesmo se tornar de certa forma colegas de trabalho pelos desafios já enfrentados e outros aspectos em comum por partilharem da mesma profissão. Este cenário pode colocar em risco outro importante elemento na abordagem do auditor; o ceticismo profissional, que pode ser entendido como ter “Ceticismo profissional é a postura que inclui uma mente questionadora, estando alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude, e uma avaliação crítica das evidências de auditoria” (ISA 200, 2007).

É delicado o momento em que se questiona o trabalho e as decisões de outro profissional, e isto pode ser intensificado quando já existe um histórico e tempo de convívio.

“Porém, sem o ceticismo profissional, é provável que fraudes escapem aos auditores, porque é usualmente ela é ocultada pelos perpetradores” (Noviyanti, 2015). Portanto, haja vista a dificuldade inerente da atividade para atingir seus objetivos, fica evidente que “auditores devem adotar um comportamento cético quando performando um procedimento de auditoria, e não devem

ficar satisfeitos com evidências somente com base em sua confiança na administração”(IFAC, 2007, ISA 240.23-25).

Com a sanção da Lei 11638 e da lei Sarbanes-Oxley , novos desafios para os profissionais da contabilidade brasileira foram apresentados ao longo da última década, exigindo maior preparo e conhecimento técnico para as melhores posições do mercado. Além disso, escândalos recentes de fraude denunciados pela operação da Polícia Federal, Lava-Jato, lançaram o holofote em direção aos profissionais de auditoria, tanto a interna quanto a externa e os seus papéis e responsabilidades no que se refere a prevenção e detecção dessas ocorrências.

É de conhecimento dos profissionais do mercado que os auditores externos independentes não têm responsabilidade no que tange a detecção de fraudes e atividades criminosas eventualmente cometidas pelos seus clientes. Todavia, é sim, de sua responsabilidade, executar todos os procedimentos ao seu alcance para garantir que o risco de que as demonstrações financeiras estejam sendo manipuladas seja o menor possível.

Um pensamento crítico acerca dos temas expostos anteriormente, indica até certo ponto uma incoerência entre os fatos recentes e as práticas de auditoria, pois os escândalos de fraude ocorridos nos últimos anos, tanto no Brasil quanto nos Estados Unidos, foram em grandes empresas auditadas por gigantes da auditoria que compõe o grupo conhecido como Big 4 (as quatro maiores empresas do mundo neste segmento de atuação).

Como poderá ser observado, os próprios auditores divergem entre si sobre o que pode afetar o seu julgamento com base em suas próprias experiências. Isto demonstra que a complexidade do desafio que é determinar as deficiências nas práticas atuais e nesta dinâmica entre empresários e as empresas responsáveis pelas demonstrações financeiras.

Vale destacar que acerca da independência dos auditores independentes, que pode ser entendida como “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” (Portal de auditoria), existem pesquisas robustas sobre o assunto, dentre os quais o estudo de Cohen, Gaynor, Krishnamoorthy e Wright (2011), “A Independência dos Auditores Independentes: Um Estudo da Percepção dos Auditores sobre as Situações que Influenciam a sua Perda” (Oliveira, *et AL*, 2014)eDeZoort e Taylor (2015). Neste contexto, o foco na pesquisa será acerca do ceticismo do trabalho em si, nos testes de auditoria, o que

inevitavelmente esbarra na questão da independência, mas não se restringe a isso. O trabalho mencionado será analisado neste estudo.

2. PROBLEMA E OBJETIVO

O objetivo do estudo consiste em explorar as seguintes questões: os auditores do Rio de Janeiro têm bem esclarecidos o conceito de ceticismo profissional, conseguem praticá-lo no dia-a-dia? Quais são as principais dificuldades?

Será estabelecida também a importância da execução dos procedimentos de auditoria com o apropriado ceticismo profissional, avaliando e discutindo o ceticismo na conduta dos auditores e, posteriormente, identificada a que forma com que os profissionais compreendem e avaliam esta prática e as principais razões para a falha da mesma.

Porém é um grande desafio avaliar o ceticismo profissional, e é um desafio ainda maior, identificar por que razão ocorrem falhas no seu exercício. “Mesmo quando está claro que houve uma falha de ceticismo profissional, as raízes subjacentes das razões pelo problema tem várias faces e, portanto, são difíceis de identificar”, (Franzel, 2013). O mesmo autor aponta que parte da dificuldade para os profissionais e acadêmicos da área nesta questão, se deve a possível associação com qualidades específicas de cada auditor.

Existe ainda mais um fator que deve ser levado em conta para uma reflexão adequada sobre este tema: a ética dos profissionais, e sua independência com relação aos clientes.

Para estas questões, já existe na literatura algum resultado quanto a causas de perdas de independência. Venkatamaran e Rama (2004), por exemplo, concluíram que os auditores são mais suscetíveis aos clientes nos primeiros anos da auditoria e que relações duradouras de auditoria não afetam a qualidade do trabalho realizado. Isto pode indicar que as falhas são realmente não-intencionais.

Além disso, Cano-Rodrigues (2004), Ajona *et. al.* (2008) e Gaeremynck *et. al.* (2008), reforçam o argumento de que “auditores em geral levam em conta os riscos de manchar suas reputações e enfrentar processos judiciais quando auditam empresas privadas”.

Nesse contexto, o estudo consiste em investigar se os auditores do Rio de Janeiro têm consciência da importância dessa prática, e se os profissionais da área têm os conceitos bem esclarecidos quando se fala de ceticismo profissional, ou seja, se estão à altura das necessidades do mercado quanto a confiabilidade dos relatórios e demonstrações divulgadas pelas grandes empresas.

Posteriormente, utilizando os dados obtidos, foi realizada uma análise do cenário encontrado para identificar possíveis deficiências no processo da aplicação do ceticismo profissional por parte das auditorias e suas causas. Desta forma, espera-se contribuir para a literatura para que sejam identificados futuramente planos de ação para remediar deficiências nos aspectos citados.

3. JUSTIFICATIVA

A Operação Lava-Jato revelou esquemas de propinas e lavagem e dinheiro envolvendo principalmente grandes empreiteiras e quase todos os partidos políticos nacionais, que utilizavam as maiores estatais do país para realizar pagamentos ilícitos e receber pagamentos através de licitações fraudulentas, como revelam as frequentes reportagens de grandes jornais e veículos a internet, como por exemplo a folha de São Paulo (2016). Em um cenário em que a população estava descobrindo seu poder de manifestação, os investigadores da polícia federal ganharam força e tiveram as condições para aprofundar suas buscas, revelando escândalos continuamente, deixando poucas figuras políticas livres de suas acusações.

Neste cenário, enfrentamos uma crise de credibilidade jamais vista na história, e a todo momento são levantados questionamentos sobre a legalidade nas operações das grandes empresas brasileiras, tendo em vista que temos um sistema judiciário extremamente burocrático e ineficiente e que parece incapaz de punir políticos e grandes empresários. “O alto número de processos, o quadro de funcionários e os índices de produtividade são alguns dos fatores que explicam a morosidade do nosso sistema. Por consequência, temos um sistema caro e que se mostra bastante ineficiente” (Em: <http://www.politize.com.br/judiciario-lento-motivos>, Souza, acesso em 06/05/2018)

Portanto, todo o panorama apresentado evidencia que o auditor é um profissional com crescente importância no mercado brasileiro. Ao longo da crise econômica, os profissionais de controles internos, principalmente aqueles com experiência em trabalhos envolvendo a lei Sarbanes-Oxley, viram suas oportunidades irem contra a tendência de baixa em outras áreas, e aumentarem no mercado. Isto comprova que as grandes empresas identificaram que é fundamental recuperar a confiança de seus *stakeholders*, e não permitir que sua organização apareça nos próximos noticiários envolvidas em escândalos de corrupção.

O problema se apresenta quando é possível enxergar a possibilidade de o mercado desconfiar da eficiência desses profissionais, uma vez que já é obrigatório para todas as companhias abertas, assim como para todas as empresas de grande porte como especificado em lei (art. 3º lei 11.638, 2007) passar por uma auditoria independente registrada na Comissão de Valores Mobiliários.

Além da questão de perda de credibilidade no mercado, de acordo com o relatório de 2014 da ACFEs para as nações, de acordo com Lee (2015) fraudes custam 3,7 trilhões de dólares por ano, sendo que o mesmo relatório apontou 3,5 trilhões em 2012.

O fato de que esta investigação conseguiu desvendar essa enorme quantidade de fraudes em grandes empresas, é inconsistente com a prática de que todas são avaliadas anualmente por grandes auditorias, tendo não apenas suas demonstrações contábeis validadas, mas também seus controles internos e seu atendimento as exigências da lei Sarbanes-Oxley.

Investidores e todos os agentes do mercado confiam no processo de auditoria para trabalhar, “sendo uma auditoria de qualidade, executada por auditores independentes e objetivos um dos fatores mais importantes para o adequado funcionamento dos mercados de capitais e de proteção de investidores do mundo inteiro.” (Franzel, 2013, p.2).

Uma divisão de antigos contadores chefe da SEC (Securities and Exchange Commission), órgão regulamentador de companhias abertas americanas, “indicou que a falta de independência e ceticismo profissional estavam entre as principais causas de suas ações contra contadores” (Hurt, 2008). Em resposta a problemas como esse, um outro órgão americano (*Public Oversight Board*) estabeleceu um painel que “recomendava que firmas de auditoria provessem guias sobre o conceito de ceticismo profissional” (Hurt 2008).

É bom deixar claro que este artigo não está superestimando o ceticismo profissional, uma vez que diversos autores reafirmam sua importância. “A aplicação do ceticismo profissional ao longo da auditoria é um aspecto fundamental para a qualidade do trabalho e integridade do processo de auditoria” (Franzel, 2013).

Porém, os acontecimentos recentes reforçam a necessidade de que os auditores aprimorem seu ceticismo, fazendo com que o seu trabalho evolua no mesmo compasso de todos os mecanismos criados para ludibriá-lo.

4. DELIMITAÇÃO E ESTRUTURA DO ESTUDO

Este estudo se restringirá apenas a profissionais que atuam no estado do Rio de Janeiro, e dentro do grupo das quatro maiores auditorias do mundo, as *big 4*, como são conhecidas.

Não serão investigadas também as causas para casos específicos de escândalos de fraude descobertos em demonstrações financeiras auditadas por estas empresas, pois, além do fato de que isto seria impossível sem os papéis de trabalho, seria inviável obter as respostas necessárias dos profissionais envolvidos.

Pelo fato de o ceticismo profissional ser uma prática aplicável de diversas formas, é complexo mensurá-lo quantitativamente, sendo mais apropriado para os objetivos deste estudo uma avaliação da percepção dos profissionais que atuam na área acerca do tema.

O estudo contará com revisão de literatura, pesquisa de campo com base nos temas observados, análise de resultados e conclusão com base nos dados obtidos com os profissionais da área.

5. REVISÃO DE LITERATURA

Na primeira seção deste estudo será discutida a finalidade de uma auditoria e os riscos inerentes desta atividade, de forma a estabelecer o papel da mesma na conjuntura de mercado e das organizações atualmente. Posteriormente, será demonstrada, com amplo apoio da literatura do tema, a importância da prática do ceticismo profissional para que este serviço seja prestado adequadamente. Serão discutidos também alguns aspectos de independência, pois os dois conceitos contam com o mesmo propósito.

5.1 Finalidade da Auditoria, seus Riscos e Papel nas Empresas

Conforme definido por Lunelli (s.d.), “a responsabilidade do auditor independente está voltada aos usuários em geral, atendidos pelas demonstrações contábeis divulgadas, devendo sobre elas emitir opinião baseada nos Princípios de Contabilidade.”

O dever deste profissional é o de promover confiabilidade em seus pareceres, visto que seu trabalho está voltado aos usuários das demonstrações contábeis. Suas atribuições, no entanto, não se limitam pura e simplesmente às demonstrações contábeis, sendo mais amplas suas análises:

As funções do auditor, hoje, vão muito além do tradicional conceito de fiscalização. Além de averiguar e detectar eventuais falhas nos sistemas de controle e no plano de organização, o auditor se preocupa também com a manutenção desses sistemas, de forma que as não conformidades sejam minimizadas, atuando de maneira preventiva e apresentando sugestões para eventuais desvios. (LUNELLI, s.d.)

Segundo Lunelli, é responsabilidade do auditor avaliar controles e prezar pela continuidade do sistema, o que indica que diversas situações de não conformidade que não recebam a atenção apropriada do profissional em seu parecer colocam em risco sua confiabilidade, e podem atingir sua credibilidade perante ao mercado.

Neste sentido, existem indicações de que, “comparado a uma década atrás, mais universidades oferecem cursos em “forensicaccounting”, ou seja, uma contabilidade voltada para investigações de fraudes” (Seda e Krammer, 2013). “Uma vez que estes cursos buscam aumentar a capacidade de detectar fraudes, e até mesmo pensar pelo ponto de vista de um fraudador” (Lee,

Cefaratti e Green, 2015). Isto já demonstra que de alguma forma, foi identificado por educadores e talvez pelo mercado a necessidade de que os futuros profissionais estejam preparados a lidar com este tema.

“Além disso, os auditores podem ser responsabilizados por erros, falhas e/ou omissões, de forma trabalhista, profissional, civil ou até mesmo criminal”. (LUNELLI, s.d).

É importante destacar que diversos tipos de fraudes não são de responsabilidade do auditor, porém, existem diversos procedimentos de realização obrigatória, de forma que ele se certifique de que o risco de que as mesmas aconteçam seja o menor possível. Existem ocasiões nas quais as identificações de fraudes por parte de uma auditoria são extremamente complexas, principalmente quando envolvem conluio ou membros da alta administração, pois nesses casos existe maior facilidade para fabricação de evidências falsas, porém convincentes, que dificultam a percepção de distorções e irregularidades. Dentre as dificuldades encontradas, (ACFE's, 2014) aponta ainda que fraudes são difíceis de detectar, uma vez que as revisões de gerentes, auditores internos e auditores externos identificam em média 35,5% dos casos (18.4, 13.1 e 4% respectivamente).

O auditor não é responsável e também não pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando o risco de sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. (LUNELLI, s.d.).

O autor deixa claro que para que isso seja feito segundo as normas de auditoria (ISAs), existe uma prática fundamental, que será explorada a seguir.

5.2 Importância do ceticismo profissional

O texto normativo indica que, na obtenção de segurança razoável, o auditor tem a responsabilidade de manter atitude de ceticismo profissional durante a auditoria, considerando o potencial de burlar os controles pela administração, e de reconhecer o fato de que procedimentos de auditoria eficazes na detecção de erros podem não ser eficazes na detecção de fraude. (LUNELLI, s.d).

Além da obrigatoriedade imposta pelas normas ISA, existe na literatura estudos robustos e depoimentos diversos que comprovam que o ceticismo profissional é fundamental para o cumprimento de todos os deveres que o auditor deve cumprir, além de ser obrigatório para obedecer aos princípios éticos de seu trabalho.

Alguns autores concordam que diversas vezes fica evidente que o problema não são os procedimentos de auditoria, mas sim o ceticismo sobre o qual se apoiam esses procedimentos, como demonstram estudos acerca de fraudes nas áreas de partes relacionadas:

Com relação a falha em identificar partes relacionadas, parece que as auditorias as teriam identificado caso mantivessem seu ceticismo profissional. Similarmente, a falha em manter ceticismo profissional parece demonstrar sua pré-disposição em aceitar as representações da gerência que afirmam que as transações entre partes-relacionadas tinham propósitos de negócio legítimos ou que ativos adquiridos foram valorizados adequadamente.(Louwers, et AL, 2008, p.15)

Para os casos analisados por este trabalho constataram: “Nossa revisão dessa postura sugere que as falhas na auditoria foram mais resultado de falta de ceticismo profissional do que falha de procedimentos de auditoria em si” (Louwers, *et AL*, 2008, p.16).

O ceticismo profissional desta forma pode ser considerado formalmente uma parte obrigatória do trabalho dos profissionais deste segmento. É ele que pode oferecer a maior garantia possível ao mercado de que as informações apresentadas pelas organizações são de fato fidedignas. “O ceticismo profissional é uma atitude essencial que aumenta a capacidade do auditor para identificar e responder às condições que possam indicar possível distorção. Isso inclui uma avaliação crítica da prova de auditoria”.(IFAC, 2012)

Ter ceticismo profissional abrange, entre outros fatores, “uma avaliação crítica e uma postura questionadora, principalmente no que tange a adequação e suficiência de evidências obtidas”. (PCAOB)

Alguns elementos são fundamentais para a prática do ceticismo profissional. Franzel definiu três destes: “os atributos do auditor, o preparo mental do auditor e suas ações. Segundo ele, estes elementos permeiam todo o processo de auditoria, e interagem dinamicamente conforme os auditores reagem às condições e pressões, que em si mudam durante o trabalho” (Franzel, 2013).

Tendo isto em vista, fica claro que o ceticismo é a principal ferramenta do auditor ante aos grandes desafios que significam identificar fraudes, ou riscos de fraudes, ao longo de um processo de auditoria, e é responsabilidade pessoal e profissional que deve ser assumida por cada auditor. (IFAC, 2012)

É importante deixar claro também o reconhecimento de que a participação de sócios e cargos gerencias é fundamental para a prática. “Projetos de auditoria nos quais riscos de fraudes

foram identificados, mas os sócios os consideraram baixos, podem ter impacto em baixos níveis de ceticismo profissional, pois pode impactar a sensibilidade dos membros da equipe” (Harding e Trotman, 2016, p.1).

Porém, as análises diárias e os papéis de trabalho são realizados pelo chamado “staff” das grandes empresas, e estes devem ter bem enraizados também em todas as suas práticas o ceticismo profissional, como defendido por Jeanette M. Franzel:

“Os padrões profissionais do PCAOB deixam claro que objetividade e ceticismo profissional devem estar manifestados nas capacidades de firmas de auditoria e nos seus staffs, o julgamento que aplicam selecionando os procedimentos corretos de auditoria, suas conclusões e na condução do trabalho” (Franzel, 2013).

As fraudes não devem ser as únicas razões pelas quais o auditor deve estar atento e utilizar ceticismo profissional em suas análises. Existem outras áreas, principalmente aquelas sujeitas a análises consideravelmente subjetivas, que também demandam um olhar mais investigativo e minucioso. Podem ser citados como exemplos assuntos como “continuidade operacional, estimativas contábeis, relacionamentos, transações com partes relacionadas, entre outros”. (IFAC, 2012).

Quando mencionamos ceticismo profissional, não se pode deixar de lado outro conceito que anda de mãos dadas com um trabalho de auditoria; a independência. Este conceito se refere mais precisamente à impessoalidade e ausência de interesses pessoais que possam levar a parcialidade em quaisquer análises por parte dos auditores com relação ao seu cliente, e será explorado a seguir.

5.3 Independência

Este conceito se refere mais precisamente à impessoalidade e ausência de interesses pessoais que possam levar a parcialidade em quaisquer análises por parte dos auditores com relação ao seu cliente. “A independência do auditor aumenta a sua capacidade para agir com integridade, ser objetivo e manter uma atitude de ceticismo profissional” (IFAC, 2012)

É um elemento tão fundamental para uma auditoria, que com intuito de preservá-lo a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) instituiu rotatividade obrigatória de 5 anos entre os auditores independentes de companhias de capital aberto. Existe ainda um debate sobre quem defende esta medida e seus críticos;

Os proponentes sugerem que “o rodízio reforça a independência dos auditores, aumenta o ceticismo profissional, evita um relacionamento muito estreito entre o auditor e a auditada e limita a dependência econômica das firmas em relação às empresas”(IBRACON, 2014)

Pelo trecho anterior, publicado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o relacionamento estreito e o fator econômico são causas relevantes da perda de independência e do ceticismo. Nesta mesma publicação, no entanto, pondera que existe uma percepção totalmente oposta no mercado, pois em atividades complexas o tempo em campo é fundamental para uma auditoria apropriada;

Já os opositores defendem que o sistema de rodízio é prejudicial à qualidade da auditoria, particularmente nos setores com ambientes regulatórios e contábeis complexos, em que o trabalho será afetado se não for contratada outra firma com especialização suficiente. (IBRACON, 2014)

Portanto, quando se trata de buscar manter um distanciamento profissional e conseguir avaliar as demonstrações financeiras de um cliente sem pré-disposições, esta medida da CVM acaba por criar também desafios para as auditorias de grandes empresas, pois é necessário tempo de experiência em negócios complexos para o completo entendimento do ambiente em que atuam e seus procedimentos para uma prestação de serviços apropriada.

Além disso, este estudo contará com o conhecimento prévio estabelecido pelo estudo de caso (Oliveira,*et AL*, 2014), que através da aplicação de um questionário buscou identificar os maiores fatores responsáveis pela perda de independência, separados em blocos em quesitos quanto ao cliente, quanto às atividades do auditor, quanto ao perfil do auditor e quanto aos contratos praticados.

O estudo chegou a conclusão de que os principais fatores prejudiciais a independência são objeto de discordância entre os entrevistados, sendo muito subjetivo e intrínseco ao perfil de cada auditor. Porém, alguns pontos demonstraram maior concordância entre os entrevistados, como por exemplo, vínculo pessoal com o cliente, interesse financeiro na entidade auditada e a relação trabalhista existente entre o auditor e o cliente antes da auditoria. Estes elementos podem também ser causas de negligência do ceticismo profissional, e serão abordados no escopo da pesquisa.

Portanto, tendo em vista que o papel do auditor é certificar-se de que realizou todos os procedimentos possíveis para obter o maior conforto possível sobre as demonstrações financeiras, e que o ceticismo é fundamental para esta tarefa, é preciso entenderl é a percepção dos profissionais da área acerca do tema, e quais podem ser as principais deficiências na aplicação do ceticismo

profissional por parte das auditorias brasileiras em meio a tantos escândalos e esquemas de corrupção ocorrendo frequentemente em nosso país.

6. METODOLOGIA

6.1 Classificação da pesquisa

O estudo realizado é exploratório, uma vez que se propõe a analisar um tema raramente explorado desta forma, e que possui pouca literatura brasileira a respeito. A pesquisa exploratória estabelece critérios, métodos e técnicas para a elaboração de uma pesquisa e visa oferecer informações sobre o objeto desta e orientar a formulação de hipóteses (Cervo e Silva, 2006). A pesquisa exploratória visa à descoberta, o achado, a elucidação de fenômenos ou a explicação daqueles que não eram aceitos apesar de evidentes. A exploração representa, atualmente, um importante diferencial competitivo em termos de concorrência (Gonçalves, 2014). Ao mesmo tempo, o estudo tem atributos descritivos, uma vez que descreve o comportamento de uma população visada.

É também um estudo bibliográfico, pois conta com a colaboração de diversos outros estudos. A pesquisa bibliográfica é então feita com o intuito de levantar um conhecimento disponível sobre teorias, a fim de analisar, produzir ou explicar um objeto sendo investigado. A pesquisa bibliográfica visa então analisar as principais teorias de um tema, e pode ser realizada com diferentes finalidades. (CHIARA, KAIMEN, et al., 2008).

6.2 População, amostra e coleta de dados O questionário foi utilizado para atender os objetivos do estudo de avaliar a percepção dos auditores acerca do ceticismo profissional e verificar se estão alinhados com os principais conceitos e entendem sua importância.

A população é composta por profissionais que trabalham ou já trabalharam no grupo *Big Four*, composto pelas empresas PriceWaterhouseCoopers (PwC), Ernest & Young (EY), Deloitte ToucheTohmatsu (Deloitte) e KlynveldPeatMarwickGoerdeler (KPMG), dentro do estado do Rio de Janeiro, e foram obtidas respostas de 56 profissionais da área com níveis de experiência entre 1 e 8 anos.

O questionário foi construído através da ferramenta *Google Forms* e seu link foi disponibilizado entre 03/01/2018 e 17/01/2018 de duas formas:

- Através de tópico criado em fórum de um site com grande trânsito de contadores e auditores (contábeis.com.br).
- Através de contato direto feito pela rede *LinkedIn*, após pesquisa utilizando filtro de profissionais atuando no grupo de empresas “*Big 4*” no Rio de Janeiro.

Importante destacar que foi garantido para os respondentes nas duas plataformas o sigilo das respostas fornecidas para os questionários, não havendo necessidade de identificação em momento algum.

A ferramenta *Google forms* utilizada para aplicação do questionário permite a geração de um arquivo no *software Microsoft Excel*, pelo meio do qual a análise estatística descritiva.

6.3 Teste piloto

Foi realizado um teste com o questionário piloto com 3 respondentes, em 18/12/2017, com o intuito de verificar se o mesmo foi elaborada de forma coerente, se as perguntas faziam sentido para a população pretendida, se atenderiam aos objetivos deste estudo, além de permitir também solicitar feedbacks e melhorias da população de teste.

Como resultado, foi sugerido por 2 respondente que fosse permitida a marcação de mais de uma alternativa na questão 2, e na segunda parte da questão 5 do questionário. Este procedimento resultou na versão final deste instrumento, que é revelado no quadro a seguir.

6.4 Modelo de estudo

A seguir o questionário, contendo 11 perguntas dedicadas a explorar os assuntos apresentados anteriormente, respondido pela população mencionada:

Quadro 1: Questionário

1) Há quanto tempo você trabalha como auditor?

- () Há menos de 1 ano
- () De 1 a 3 anos
- () 3 a 6 anos
- () 6 anos ou mais

2)Na execução dos papéis de trabalho de auditoria, você:

- Procura aferir se o que eu lê ou ouve sobre a empresa que está auditando é verdade.
- Costumo aceitar evidências oferecidas que são similares a de outros exercícios ou outros clientes sem maiores questionamentos.
- Evita ter postura muito questionadora para não haver conflitos com o cliente ou equipe.
- Rejeita declarações de outras pessoas, a não ser que obtenha evidências sobre as mesmas.
- Costuma economizar tempo com entendimentos e evidências de auditorias de exercícios anteriores.

3) Você conhece perfeitamente o conceito de ceticismo profissional e suas implicações.

Com relação a afirmação acima, você:

- Discorda totalmente
- Discorda parcialmente
- Concorda parcialmente
- Concorda totalmente

4) Com que frequência você considera que consegue aplicar o ceticismo na realização de seus trabalhos de auditoria?

- Nunca
- Quase nunca
- Regularmente
- Quase sempre
- Sempre

5) Você considera o tempo de experiência como um fator determinante para a prática do ceticismo profissional em uma auditoria?

- Sim
- Não

Se sim, por que razão o tempo de experiência é determinante? (Marcar todas as alternativas aplicáveis)

- É preciso ter situações passadas como referência para ser realmente cético(a).
- Os testes designados a mim, no meu estágio de carreira, não requerem ceticismo
- Me sinto receoso(a) ao questionar profissionais mais experientes do que eu
- Ainda não tenho o apoio adequado dos meus superiores imediatos
- Outros, R:

6) Que outros fatores, na sua opinião, prejudicam a aplicação do ceticismo profissional?

- Porte do cliente auditado
- Postura do cliente ao ser questionado
- Relacionamento com o cliente pelo tempo de auditoria
- Indústria na qual o cliente atua
- Prazos para conclusão dos trabalhos
- Relacionamentos pessoais com funcionários da empresa auditada
- Outro. R:

7) Existe alguma etapa do trabalho de auditoria ou áreas das demonstrações financeiras que você considera necessário um nível maior de ceticismo?

- Sim. Quais e por que?

R:

- Não. Porque?

R:

8) Você se sente encorajado pela liderança de sua firma a ser cético?

- Não
- Pouco encorajado
- Razoavelmente
- Muito encorajado

9) Já participou de treinamentos que abordaram o tema?

- Nunca
- Poucas vezes

Algumas vezes

Muitas vezes

10) Com que frequência você é envolvido nas discussões dos procedimentos relacionados a fraude a serem adotados nos clientes em que atua?

Nunca

Quase nunca

Regularmente

Quase sempre

Sempre

11) Considero suficientes os procedimentos adotados pela minha empresa para garantir os menores riscos possíveis de ocorrência de fraude.

Com relação a afirmação acima, você:

Discorda totalmente

Não concordo nem discordo

Discorda parcialmente

Concorda parcialmente

Concorda totalmente

FONTE: Elaborado pelo autor.

Foram coletadas respostas dentre os profissionais das “*big 4*” atuantes no estado do Rio de Janeiro, e através da análise das mesmas, foi possível verificar sua visão acerca do tema e o panorama que os mesmos têm observado em seu dia-a-dia no que tange ao ceticismo profissional. Foi verificado também o tratamento, na percepção dos mesmos, que suas respectivas empresas dão ao tema, e de que forma os conceitos que envolvem a prática estão sendo devidamente disseminados.

- A pergunta 1 ajudará a traçar o perfil de profissional frente ao ceticismo com em relação ao tempo de experiência atuando na área.
- A pergunta 2, busca entender de forma superficial a postura dos profissionais respondentes em seus clientes (Oliveira, 2014). Foram incluídas nas opções de resposta

duas posturas céticas e 3 posturas não céticas, para identificar as tendências comportamentais dos auditores antes das questões opiniões pessoais e conceituais.

- A pergunta número 3 demonstrará o percentual de profissionais confortáveis com os conceitos absorvidos.
- As perguntas 4 a 7 indicarão se existem, e quais seriam, os principais fatores que dificultam a aplicação do ceticismo profissional.
- A questão 8 revelará os assuntos que, na opinião dos auditores, merecem abordagem mais cética.
- As perguntas 9 a 12 evidenciarão a preocupação das lideranças com o tema, na promoção de treinamentos, encorajamento de seus colaboradores e procedimentos adequados para execução dos trabalhos. Além disso, oferecerão informações valiosas para o entendimento de respostas anteriores, como por exemplo a pergunta 2 que aborda o entendimento do conceito.

Importante destacar também a seguinte segregação de intervalos de tempo de experiência devido ao plano de carreira que é praticamente o mesmo nas auditorias:

- Menos de 1 ano: Profissionais com cargo geralmente denominado de *trainee*, que em geral ficam responsáveis por partes mais simples das auditorias e são acompanhados de perto por seus superiores.
- Entre 1 e 3 anos: Profissionais com cargo geralmente denominado de assistente de auditoria, que de forma geral recebem mais responsabilidades e têm mais autonomia para executar as tarefas, por vezes até supervisionando *trainees*.
- Entre 3 e 6 anos: Profissionais com cargo geralmente denominado sênior/encarregados, que são de fato os responsáveis pelo trabalho de campo no dia-a-dia, atuando como ponte com o cliente, conduzindo a auditoria, supervisionando *trainees* e assistentes e se reportando sempre a gerentes e sócios.
- 6 anos ou mais: Profissionais com cargo geralmente denominado supervisor/gerente, que na maior parte das vezes coordena mais de um trabalho ao mesmo tempo, revisando os trabalhos de campo realizados por suas equipes.

6.5 Limitações de pesquisa

Alguns fatores restringem o alcance e confiança nas informações obtidas nesta pesquisa. Uma vez que a maior parte dos profissionais consultados ainda têm vínculo com suas respectivas empresas, é possível que não sejam expostas, ou sejam expostas apenas parcialmente, eventuais deficiências que possam de alguma forma comprometer ou colocar em dúvida a qualidade de seu trabalho ou dos serviços prestados por suas entidades. Como os autores que escrevem sobre o tema afirmam, estudar e medir o ceticismo profissional é algo bem difícil. A busca por desconstruir o ceticismo aplicado em um trabalho de auditoria é uma tarefa complexa, repleta de variáveis, indo de governança corporativa a comportamento humano e ética (Franzel, 2013).

Ou seja, mensurar quantitativamente, ou estabelecer índices para a qualidade do ceticismo profissional aplicado pelos profissionais consultados é inviável pela própria natureza do elemento em questão e suas diversas variáveis.

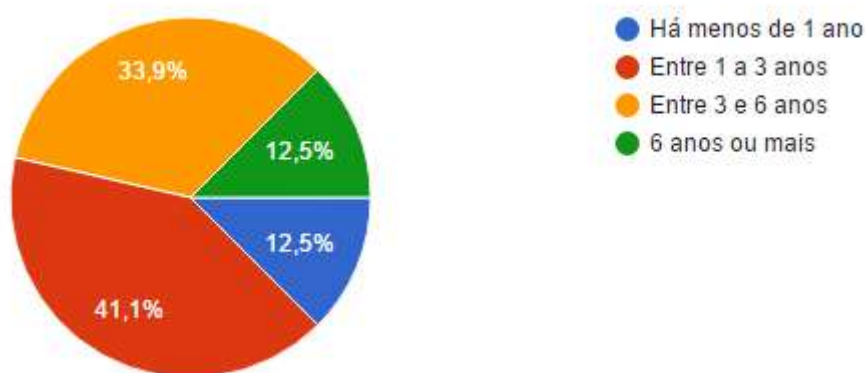
Além disso, a população consultada é pequena frente ao total de profissionais deste segmento, o que impede, até certo ponto, a generalizações dos resultados.

7. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico, serão realizadas análises estatísticas, descritivas e inferenciais com base nas informações fornecidas pelos 56 respondentes:

Questão 1: Tempo de experiência dos auditores respondentes:

Gráfico 1: tempo de experiência dos auditores respondentes



Questão 2: Postura dos auditores

Como mencionado anteriormente, foram incluídas duas opções de posturas consideradas céticas segundo o conceito de ceticismo profissional e 3 posturas não céticas. Importante destacar que era permitida a marcação de mais de uma opção. São elas:

Posturas céticas:

- Procura aferir se o que lê ou ouve sobre a empresa que está auditando é verdade. (49 respostas ou 88,9%)
- Rejeita declarações de outras pessoas, a não ser que obtenha evidências sobre as mesmas. (12 respostas ou 22,2%)

Posturas não céticas:

- Costuma aceitar evidências oferecidas que são similares a de outros exercícios ou outros clientes sem maiores questionamentos. (7 respostas ou 13%)

- Evita ter postura muito questionadora para não haver conflitos com o cliente ou equipe. (9 respostas ou 16,7%)
- Costuma economizar tempo com entendimentos e evidências de auditorias de exercícios anteriores. (11 respostas ou 18,5%).

No quadro a seguir, está demonstrada a representatividade por tempo de experiência que marcaram pelo menos uma opção que representava uma postura contrária ao pensamento cético:

Tabela 1: Tempo de experiência dos profissionais

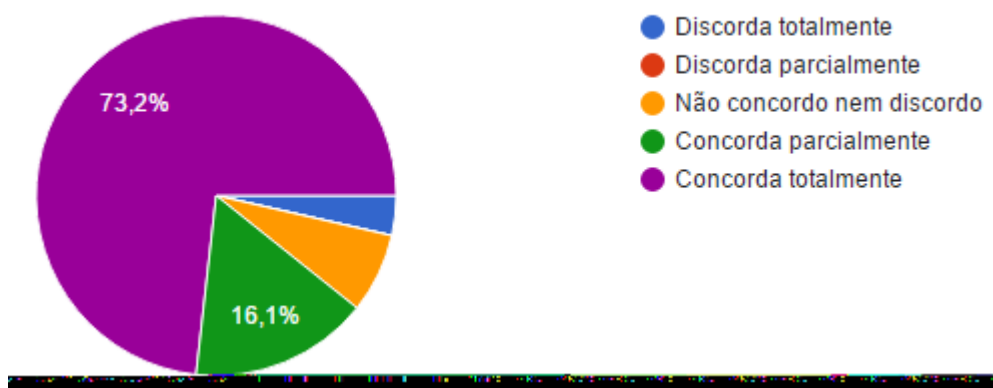
Tempo de experiência	Quantidade de profissionais	Quantidade de respostas de posturas não céticas	Representatividade
Menos de 1 ano	7	4	57%
Entre 1 e 3 anos	23	7	30%
Entre 3 e 6 anos	19	9	47%
6 anos ou mais	7	2	29%
Total	56	22	39%

Portanto, a pesquisa demonstra níveis relativamente altos de práticas em desacordo com os princípios do ceticismo profissional para todos os níveis de carreira dos auditores consultados. Como esperado, o maior índice é entre profissionais com menos de 1 ano de experiência, porém não muito maior do que entre profissionais com mais de três anos de experiência.

Questão 3: Conhecimento conceitual acerca do ceticismo profissional

Entre os 56 respondentes, 50 afirmaram que conhecem total ou parcialmente o conceito e a importância do ceticismo profissional, vide gráfico a seguir:

Gráfico 2: Conhecimento conceitual acerca do ceticismo profissional

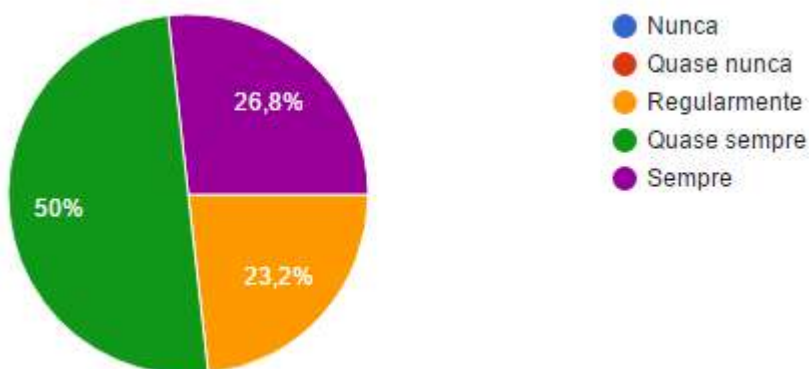


Destes profissionais, 20 indicaram comportamento em desacordo na questão anterior. Além disso, vale destacar que entre os 6 que afirmaram pouco conhecimento sobre o tema há profissionais de todos os níveis de experiência.

Questões 4 a 7: Frequência e fatores chave para aplicação de ceticismo profissional

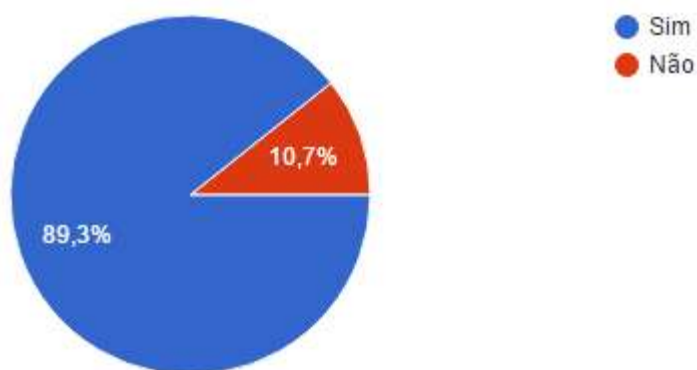
4.1) De acordo com os auditores, é possível ser cético com boa frequência, vide a seguir o gráfico representativo das respostas da questão 4:

Gráfico 3: Frequência e fatores chave para aplicação de ceticismo profissional



4.2) Um dos maiores graus de concordância entre os respondentes desta pesquisa ocorreu na questão 5. Quase 90% dos profissionais (50) consideram o tempo como um fator fundamental para a prática do ceticismo, vide a seguir:

Gráfico 4: Importância do tempo de experiência



4.3) Para justificar a opinião, 44 afirmaram que “É preciso ter situações passadas como referência para ser realmente cético(a).” e 7 afirmaram que se sentem receosos em questionar profissionais mais experientes.

4.4) Com a exceção do tempo de experiência, os respondentes opinaram sobre outros fatores que prejudicam a aplicação do ceticismo:

Tabela 2: Fatores que prejudicam a aplicação do ceticismo

Faixa de experiência	Prazos para conclusão dos trabalhos	Relacionamento com o cliente pelo tempo de auditoria	Postura do cliente ao ser questionado	Porte do clienteauditado	Relacionamentos pessoais com funcionários da empresa auditada	Industria na qual o cliente atua
Há menos de 1 ano	5	5	5	1	1	0
Entre 1 e 3 anos	15	12	15	6	4	4
Entre 3 e 6 anos	13	9	7	6	6	3
Mais de 6 anos	7	2	1	2	2	1
Total	40	28	28	15	13	8

Como grande destaque, as repostas demonstram que o maior vilão para a prática são os prazos para conclusão do trabalho, uma vez que com a pressão para os fechamentos o tempo que o auditor tem para se dedicar a cada tema individualmente se torna menor e, portanto, pode não ser possível o ceticismo adequado.

O que é ainda mais impressionante, é que este aspecto foi apontado por 100% dos profissionais com mais de 6 anos de experiência, os quais também apontaram duas vezes

os fatores “relacionamentos com o cliente pelo tempo de auditoria” e “relacionamentos pessoais com funcionários da empresa auditada”.

Empatados tecnicamente em segundo, os fatores “postura do cliente ao ser questionado” e “relacionamento com o cliente pelo tempo de auditoria” foram, cada um, apontados por aproximadamente metade dos respondentes como empecilhos. O primeiro inclusive reportado por uma parcela representativa de profissionais com tempo de experiência suficiente para ocupar um cargo de sênior (7 entre 19 profissionais).

Questão 8: Etapas do trabalho de auditoria ou áreas das demonstrações financeiras que demandam maior ceticismo.

Dentre os respondentes, 6 disseram acreditar que não existe nenhum tema ao longo do trabalho que mereça atenção especial dos auditores, dentre os quais nenhum possui mais do que 6 anos de experiência e apenas 2 profissionais com mais de 3 anos atuando.

Áreas como Caixa, controles internos e lançamentos manuais foram citados 2 vezes, além das principais opções a seguir:

Tabela 3: Áreas com necessidade de maior ceticismo

Área/Etapa do trabalho	Repondentes
Receita/Resultado	10
Planejamento	6
Estimativas contábeis	5

O destaque dado pelos auditores ao planejamento é um sinal positivo, pois o mesmo aliado a um programa de auditoria efetivo são medidas que criam um ambiente melhor para aplicação de ceticismo profissional. (Glover and Prawitt, 2014)

Questões 9 a 12: Preocupação e engajamento das lideranças das firmas sobre o tema

6.1) Percepção dos auditores acerca do nível de incentivo das lideranças ao ceticismo:

Tabela 4: Incentivo ao ceticismo profissional

Nível do incentive	Quantidade	Percentual
Nenhum	0	0%
Baixo	3	5%
Razoável	21	38%
Alto	32	57%

6.2) Frequência de treinamentos acerca do tema:

Tabela 5: Frequência de treinamentos

Frequência	Quantidade de respostas	Percentual
Nenhuma	5	7%
Baixa	14	19%
Regular	44	59%
Alta	12	16%

Observa-se aqui que 75% dos auditores tem a percepção de boa regularidade de treinamentos sobre o assunto.

6.3) Frequência de envolvimento nas discussões sobre os temas relacionados a fraude nos clientes:

Tabela 6: Frequência de envolvimento nas discussões acerca do tema

Frequência	Quantidade de respostas	Percentual
Nenhuma	2	4%
Baixa	10	18%
Razoável	20	36%

Alta	24	43%
------	----	-----

Vale destacar que das 12 pessoas que revelaram nenhuma ou baixa participação nas discussões, apenas 1 possui mais de 3 anos de experiência. Isto significa que membros mais experientes, de uma forma geral, estão acostumados a lidar com este assunto.

6.4) Percepção dos auditores acerca da adequação dos procedimentos realizados para garantir os menores riscos possíveis de fraude

Tabela 6: Percepção dos auditores

Adequação	Quantidade de respostas	Percentual
Nenhuma	1	2%
Pouca	4	7%
Indiferente	4	7%
Alta	24	43%
Muitoalta	23	41%

A tabela demonstra que 84% os profissionais consideram alta a qualidade dos procedimentos de auditoria adotados por suas firmas no que se refere a prevenção de fraudes. Entre os 16% restantes, apenas 2 profissionais têm mais de 3 anos de experiência.

8 Comparação dos Resultados com os de Estudos Inerentes

8.1 Quanto à postura e comportamento dos auditores

O questionário identificou um índice preocupante de profissionais experientes com hábitos irresponsáveis em suas rotinas. Percentuais de 47% dos entrevistados que têm experiência para ser encarregados de uma auditoria, e 29% entre os gerentes apresentando posturas contrárias ao ceticismo profissional certamente são indicativos de que as práticas envolvidas no questionário estão no dia-a-dias das maiores empresas de auditoria no mundo, o que é muito grave. Apesar de não existir na literatura um padrão de mensuração de ceticismo entre as grandes empresas de auditoria, este dado é preocupante, visto que já existem indícios de que falhas de auditoria na detecção de fraudes são causadas mais por negligência de ceticismo profissional do que propriamente dos procedimentos desenhados (Louwers, *et AL*, 2008, p15). Vale ressaltar também que o índice geral, ou seja, envolvendo todas as categorias, também é elevado (39%), e pelo fato de que as equipes de trabalho em campo contam com pessoas de todos os níveis de experiência, isto é um fator alarmante a mais.

8.2 Quanto à percepção dos auditores sobre o ceticismo profissional no dia-a-dia

Quanto a este quesito, a interpretação das respostas dos auditores é menos preocupante. Não houve nenhuma resposta reportando que “nunca” ou “quase nunca” conseguisse praticar o ceticismo, sendo o maior volume de frequência de aplicação em “quase sempre” (50%). Este indicativo é fundamental, pois manter uma postura técnica e exercer o ceticismo profissional jamais podem ser enfatizados o suficiente (Louwers, *et AL*, 2008, p15). Interessante observar também que 90% dos profissionais consideram o tempo de experiência como um fator chave para a prática. Uma interpretação para isso é a de que os mesmos se percebem evoluindo neste quesito ao longo de sua carreira, e ao longo do tempo conseguem corrigir as deficiências identificadas.

Uma dificuldade apontada pelos auditores, e que está no poder das lideranças das firmas corrigir, é a de que com exceção do tempo de experiência, 70% dos

respondentes afirmaram que o prazo para conclusão das auditorias é um empecilho para a manutenção do ceticismo. Uma possível interpretação, portanto, é a de que as equipes de auditoria estão defasadas de pessoal e/ou tempo em campo para a apropriada realização dos trabalhos. Para efeitos de comparação, existe na literatura do tema (Glover and Prawitt, 2014) a descoberta de que as maiores causas para falhas de ceticismo profissional são causadas por falta de experiência e pressão de prazos curtos (apontados também nesta pesquisa), personalidade do auditor, ausência de compensação e vícios de julgamento (que não foram mencionados nesta pesquisa).

Foi verificado também que profissionais já razoavelmente experientes, ao menos dentro do plano de carreira das empresas de auditoria, encontram na postura do cliente também uma dificuldade. Mais grave ainda, 13 entre os 56 respondentes reportaram “relacionamentos pessoais com funcionários da empresa auditada” como uma dificuldade, índice este que deveria estar próximo de zero, uma vez que pelas regras de independência isto nem deveria acontecer em primeiro lugar.

No entanto, foram verificados também bons índices de atenção especial à fase de planejamento de auditoria e às áreas de receita resultado (como requerido pelas normas de auditoria).

8.3 Quanto à postura das lideranças das firmas

As respostas fornecidas pelos profissionais neste quesito demonstram grande preocupação dos líderes das principais empresas de auditoria do mundo com o ceticismo na execução de seus trabalhos. Apenas 5% dos auditores se sentem pouco incentivados a esta prática, o que pode ser considerado um índice positivo. Para efeitos comparativo, vale citar a pesquisa realizada por Bellovary e Johnstone (2007), que revelou os seguintes índices: 68,2% dos respondentes indicaram que existe uma discussão explícita de ceticismo profissional ao longo do projeto sobre como manter o ceticismo durante a auditoria. Por exemplo, os auditores são informados para “manter uma mente aberta” e “pensar como alguém poderia cometer fraude no cenário apresentado”. Os auditores são instruídos a não assumir as informações passadas pelo cliente são corretas, para verificar a autenticidade da

documentação e escolher procedimentos novos e diferentes que o cliente não esperará durante a auditoria. No entanto, dos participantes restantes, 13,6% indicam que o ceticismo profissional está implícito nas discussões, e 18,2% indicam que depende do sócio ou equipe de auditoria (Bellovary e Johnstone, 2007).

Com relação à frequência dos treinamentos, 26% dos respondentes percebem baixa ou nenhuma percepção de tratamento do tema. O que, apesar de maior do que o anterior, também pode ser considerado um índice positivo.

Dos 56 profissionais entrevistados, 12 afirmam baixo envolvimento das discussões de procedimentos anti-fraude em seus trabalhos, sendo que destes, apenas 1 tem mais de 3 anos de experiência. Isto pode ser considerado um ótimo índice, visto que este tipo de tomada de decisão tem grande impacto e deve ficar por conta realmente de membros mais experientes. Para efeitos de comparação, em pesquisa realizada nos Estados Unidos, foi constatado que em cerca de 5% dos casos, o sócio lida com a discussão, ao passo que em mais 5% dos casos, o sênior lidera a discussão. Mais comumente, o gerente, em cerca de 27% dos casos, ou alguma combinação entre sócio, gerente ou sênior em conjunto, que representa 55% dos casos, tratam do assunto (Bellovary e Johnstone, 2007, p6). Portanto, os índices obtidos nesta pesquisa são acima da média. A importância disto reside no fato de que o papel da liderança é essencial em melhorar o desempenho das tarefas dos subordinados ou auditores (Noviyanti e Winata, 2015)

Finalmente, 84% dos auditores percebem como “alta” ou “muito alta” a adequação dos procedimentos executados por suas respectivas firmas para que o risco de ocorrência de fraudes seja o menor possível. Dentre estes, estão 100% dos profissionais com mais de 6 anos de experiência, e quase 90% dos profissionais com mais de 3 anos de experiência. Ou seja, os casos recentes descobertos de fraudes em grandes empresas não são decorrência de uma deficiência de procedimentos na visão dos respondentes.

9 CONCLUSÕES

Este estudo teve o objetivo de identificar de que forma os profissionais compreendem e avaliam o conceito e a prática do ceticismo profissional em suas rotinas de trabalho e as principais razões para a falha da mesma.

Para este fim, foram respondidos 56 questionários, como forma de coleta de dados, contendo 11 perguntas acerca do tema por profissionais atuando nas maiores empresas de auditoria do mundo na cidade do Rio de Janeiro.

O estudo identificou que 39% dos profissionais consultados apresentam comportamentos adversos a uma postura cética em seus clientes, sendo os maiores índices entre os profissionais com menos de 1 ano e entre 3 e 6 anos de experiência como auditores, apesar do fato de que quase 90% afirmarem ter bom conhecimento do que significa a prática.

Além disso, prazos curtos, relacionamento com o cliente pelo tempo de auditoria e postura do cliente ao ser questionado foram apontados, no total, 96 vezes como principais fatores que prejudicam a prática de um comportamento cético, e 90% afirmaram que experiência é um fator chave. Comparativamente, o estudo com objetivo mais próximo encontrado (Glover e Prawitt, 2014), apontou também prazos curtos, falta de experiência, tempo insuficiente e características do cliente como fatores prejudiciais, trazendo também outros aspectos não observados nesta pesquisa, como o modelo de aprendizagem das empresas do grupo *Big4*, ausência de recompensas, características do próprio auditor e ausência de incentivo da liderança. É coerente interpretar, portanto, que o tempo de atuação na área e o tempo de atuação em um mesmo cliente, além dos prazos para finalização de uma auditoria, são inimigos comuns para os profissionais da área, visto que as duas pesquisas analisaram áreas geográficas distantes.

A participação da liderança teve avaliação que pode ser considerada extremamente positiva neste estudo. Mais de 90% se disseram razoável ou altamente incentivados pelas lideranças de suas firmas a serem céticos, e 79% são envolvidos com boas frequências nas discussões de procedimentos anti-fraude que serão realizados nos projetos que atuam. Para efeitos de comparação, em pesquisa respondida por 22 auditores realizada em 2007 nos Estados Unidos, foi constatado que cerca de 5% dos casos, o sócio lidera a discussão, ao passo que em mais de 5% dos casos, o sênior lidera a discussão. Mais comumente, o gerente, em cerca de 27% dos casos, ou alguma combinação entre sócio, gerente ou sênior em conjunto, que representa 55% dos casos,

tratam do assunto (Bellovary e Johnstone, 2007, p6). A conclusão mais intuitiva para estes dados, é a de que as lideranças das empresas de auditoria dão grande relevância e se preocupam com o tema, portanto os fatores identificados neste estudo como prejudiciais à prática podem ocorrer por falta de informação dos sócios.

Para as próximas pesquisas, é interessante uma avaliação deste panorama em outros estados do Brasil, bem como propostas para o desenvolvimento de métricas de ceticismo profissional, para que seja possível traçar paralelos mais objetivos com os fatores apontados como principais empecilhos e propor soluções.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

OLIVEIRA, Jeferson Batista de; MARINHO Hanna Maria Ribeiro; ARAÚJO, Davi Jônatas Cunha, LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira, ARAUJO, Juliana Gonçalves de. **A Independência dos Auditores Independentes: Um Estudo da Percepção dos Auditores sobre as Situações que Influenciam a sua Perda.** São Paulo, 2014. 17p.

LUNELLI, Reinaldo Luiz; s/I, s/d, Consulta em página da internet em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/auditoria-responsabilidade-etica.htm> em 08/07/2016.

IFAC (International Federation of Accountants), s/I, sd, Consulta em página da internet em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/56/Ceticismo.pdf> em 09/07/2016.

SOUZA, Isabela, Consulta em página da internet em: <http://www.politize.com.br/judiciario-lento-motivos> em 06/05/2018.

Folha de São Paulo, Consulta em página da internet em <http://arte.folha.uol.com.br/poder/operacao-lava-jato/>. Acesso em: 12/12/2016

SCHILDER, Arnold. **Ceticismo profissional numa auditoria de Demonstrações Financeiras.** São Paulo, 2012. 4p.

NOVIYANTI, Suzy; WINATA, Lanita. **The Role of "Tone at The Top" and Knowledge of Fraud on Auditors' Professional Skeptical Behavior.** Estados Unidos, 2015.

HARDING, Noel; TROTMAN, Ken. **The Effect of Partner Communications of Fraud Likelihood and Skeptical Orientation on Auditors' Professional Skepticism.** Sydney, 2016.

VENKATARAMAN, M. Iver; RAMA V. Dasaratha. **Clients' Expectations on Audit Judgments: A Note.** Estados Unidos, 2004.

LOUWERS, Timothy; HENRY, Elaine; REED, Brad; GORDON, Elizabeth. **Deficiencies in Auditing Related-Party Transactions: Insights from AAERs.** Estados Unidos, 2008.

JONES, Keith; AIER, Jagadison; BRANDON, Duane; CARPENTER, Tina; GAYNOR, Lisa; KNECHEL, Robert; PEVZNER, Mikhail; REED, Brad; WALKER, Paul. **PCAOB Release No. 2011-006, Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation.** Estados Unidos, 2012.

GLOVER, Steven; PRAWITT, Douglas. **Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum.** Estados Unidos, 2014.

EARLEY, Christine; HOOKS, Karen; JOE, Jenifer; POLINSKI, Paul; REZAEE, Zabihollah; ROUSH, Pamela; SANDERSON, Kerri-Ann; WU, Yi-Jing. **The Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association's Response to the International Auditing and Assurance Standard's Board's Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest.** Estados Unidos, 2016.

BELLOVARY, Jodi; JOHNSTONE, Karla. **Descriptive Evidence from Audit Practice on SAS No. 99 Brainstorming Activities.** Estados Unidos, 2007.

HURTT, Kathy; EINING, Martha; PLUMLEE, David. **AN EXPERIMENTAL EXAMINATION OF PROFESSIONAL SKEPTICISM.** Estados Unidos, 2008.

BRAZEL, Joseph; JACKSON, Scott; SCHAFER, Tammie; STEWART, Bryan. **The Outcome Effect and Professional Skepticism.** Estados Unidos, 2016.

FRANZEL, Jeanette M.; **Auditor Objectivity and Skepticism – What's next?.** Estados Unidos, 2013