



Universidade Fernando Pessoa
Faculdade de Ciências Humanas e Sociais
Mestrado em Ciências Empresariais

**A percepção de uma das firmas de auditoria (*Big four*) em relação à aderência da
formação dos seus novos profissionais no Brasil**

Universidade Fernando Pessoa,
Porto, 2018

Universidade Fernando Pessoa
Faculdade de Ciências Humanas e Sociais
Luciano Medeiros

**A percepção de uma das firmas de auditoria (*Big four*) em relação à aderência da
formação dos seus novos profissionais no Brasil**

Universidade Fernando Pessoa,
Porto, 2018

Luciano Medeiros

A percepção de uma das firmas de auditoria (*Big four*) em relação à aderência da formação dos seus novos profissionais no Brasil

Assinatura: _____

Dissertação apresentada à Universidade Fernando Pessoa como parte dos requisitos para obtenção do grau de Mestre em Ciências Empresariais, sob orientação Professor Doutor António Cardoso.

Universidade Fernando Pessoa,
Porto 2018

RESUMO

O objetivo desta dissertação é investigar a percepção da formação dos profissionais de auditoria contábil quanto ao atendimento das expectativas de uma firma de auditoria, considerando as variáveis latentes: Auditoria, Instituições de Ensino Superior - IES e o Profissional. A metodologia utilizada contempla um método descritivo e explicativo, com revisão da literatura e uso de *Survey* aplicada em empresa de auditoria (*Big Four*), identificando 20 indicadores (variáveis mensuráveis), utilizando o modelo de equações estruturais (*Partial Least Square*). Os resultados evidenciam a importância da formação interna do auditor, ao mesmo tempo que algumas características comportamentais (assiduidade, liderança) indicaram um peso menor, no processo de demanda do mercado (profissional). O modelo apresentado corrobora com informações para o processo de seleção de profissionais, no instante em que sinaliza informações (indicadores) – no binômio Formação x Demanda. A pesquisa tem a limitação quanto à sua aplicação no âmbito de uma única firma de auditoria (*Big Four*) do mercado. O trabalho propicia um modelo de medição para o entendimento da percepção dos requisitos do mercado, das características do futuro profissional e das IES.

Palavras-chave: Percepção, Formação, Contabilidade, Firmas de auditoria

ABSTRACT

The objective of this dissertation is to investigate the perception of the professionals training, of accounting audit, regarding the fulfillment of the expectations of an audit firm, considering the latent variables: Audit firms, Accounting College and Professional. The methodology used includes a descriptive and explanatory method, with a review of the literature and the use of survey applied in auditing company (*Big Four*), identifying 20 indicators (measurable variables) using the structural equations model (Partial Least Square). The results indicate the importance of internal auditor training, while some behavioral characteristics (assiduity, leadership) indicated a lower weight in the process of market (professional) demand. The model presented corroborates with information for the process of selection of professionals, the moment it signals information (indicators) - in the binomial Formation x Demand. The research has the limitation as to its application within a single auditing company (Big Four) of the market. The work provides a measurement model for the understanding of the perception of market requirements, the characteristics of the professional and Accounting College.

Keywords: Perception, Accountability, Formation, Audit Firms.

DEDICATÓRIA

Ao meu pai “*in memoriam*”, minha mãe, esposa e filha.

AGRADECIMENTOS

Meu primeiro agradecimento, mais do que justificável, dirige-se ao Prof. Dr. António Cardoso que, não obstante sua agenda sempre repleta de compromissos, encontrou tempo para fornecer as orientações necessárias, e me privilegiou com a confiança depositada.

Especiais agradecimentos também ao meu co-orientador Sandro Breval Santiago, que sempre esteve aberto à amizade e ao apoio incondicional.

Aos meus pais pelo eterno incentivo. A minha esposa, Diva, por tudo. E tudo, neste caso, tem um sentido muito mais amplo do que simples palavras podem expressar. A Victoria, minha filha, “apenas” por ser quem é.

Agradeço a todos os professores da UFP, de cujas fontes sorvi os conhecimentos adquiridos ao longo do programa de mestrado, bem como aos colegas de turma, com os quais desfrutei tantos bons momentos – um especial agradecimento ao amigo de todas as horas, Marx Gabriel.

INDÍCE GERAL

RESUMO	VII
ABSTRACT	VIII
DEDICATÓRIA.....	IX
AGRADECIMENTOS	X
LISTA DE ABREVIATURAS.....	XVII
INTRODUÇÃO.....	- 1 -
1.1 Contextualização e Pressupostos da Investigação	- 1 -
1.2. Justificativa.....	- 3 -
1.3 Problema de investigação	- 4 -
1.4 Objetivos	- 5 -
1.4.1 Geral.....	- 5 -
1.4.2 Específicos.....	- 5 -
1.5 Delimitação da investigação.....	- 5 -
1.6 Estrutura do trabalho	- 6 -
PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	- 8 -
CAPÍTULO II – AUDITORIA.....	- 9 -
2.1 Conceitos gerais	- 9 -
2.1.1 Contexto histórico da auditoria no Brasil	- 10 -
2.1.2. A evolução da auditoria	- 14 -
2.1.3 Aspectos normativos da profissão do auditor no Brasil.....	- 17 -
2.1.4. Órgãos reguladores e fiscalizadores da atividade de auditoria.....	- 22 -
2.1.4.1 Comissão de Valores Mobiliários	- 22 -
2.1.4.2 Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	- 23 -
2.1.4.3 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON)	- 24 -
2.1.4 Formação exigida dos auditores independentes do Brasil.....	- 25 -
2.2. Contabilidade.....	- 28 -
2.2.1 A criação das IFRS.....	- 29 -
2.2.2 A Adoção das IFRS no Brasil.....	- 31 -
2.3 Aspectos relacionados às IES.....	- 31 -

2.3.1. <i>O curso de ciências contábeis no Brasil</i>	- 31 -
2.3.2. <i>O déficit de ensino das IES em Ciências Contábeis</i>	- 34 -
2.3.3. <i>Matrizes curriculares</i>	- 38 -
2.4. <i>Graduados</i>	- 39 -
2.4.1. <i>Competências e habilidades dos graduados</i>	- 39 -
2.4.2. <i>O programa de Educação Profissional Continuada</i>	- 42 -
2.5. <i>Demandas empíricas relacionadas ao mercado de trabalho</i>	- 43 -
PARTE II – PESQUISA EMPÍRICA	- 46 -
CAPÍTULO III: METODOLOGIA – MODOS DE PESQUISA	- 47 -
3.1 <i>Considerações iniciais</i>	- 47 -
3.2 <i>Classificação da investigação</i>	- 47 -
3.3. <i>Etapas da investigação</i>	- 48 -
3.3.1 <i>Fases 1, 3 e 5</i>	- 49 -
3.3.2. <i>Fases 2 e 4</i>	- 50 -
3.3.3. <i>Fase 9</i>	- 50 -
3.3.4. <i>Fase 6</i>	- 51 -
3.3.5. <i>Fase 7</i>	- 51 -
3.3.6. <i>Fases 10 e 11</i>	- 52 -
3.4 <i>Recolha de dados</i>	- 52 -
3.4.1 <i>Seleção do portfólio bibliográfico</i>	- 52 -
3.4.2 <i>Levantamento tipo survey</i>	- 53 -
3.5 <i>Conclusão do capítulo</i>	- 54 -
CAPÍTULO IV - MODELO DE MEDIÇÃO DE ADERÊNCIA PROFISSIONAL .-	55 -
4.1 <i>Modelo para medir a percepção da firma de auditoria quanto à formação do profissional em ciências contábeis</i>	- 55 -
4.2 <i>Análise dos módulos conceituais</i>	- 55 -
4.2.1 <i>Conceitos iniciais</i>	- 55 -
4.2.2 <i>Tamanho da Amostra</i>	- 56 -
4.3 <i>Módulos componentes do modelo proposto</i>	- 58 -
4.3.1 <i>Outer Model (Módulo de mensuração)</i>	- 58 -
4.3.2 <i>Inner Model (Módulo Estrutural)</i>	- 61 -

4.4	Algoritmo PLS-PM	- 62 -
4.5	Análise do modelo (ajustes)	- 64 -
4.5.1	<i>Módulo de mensuração</i>	- 64 -
4.5.1.1	<i>Validade Convergente</i>	- 65 -
4.5.1.2	<i>Consistência Interna e Confiabilidade composta</i>	- 65 -
4.5.1.3	<i>Validade Discriminante</i>	- 66 -
4.5.2	<i>Módulo estrutural</i>	- 68 -
4.5.2.1	<i>Coefficiente de determinação de Pearson (R^2)</i>	- 68 -
4.5.2.2	<i>Bootstrapping – reamostragem</i>	- 69 -
4.5.2.3	<i>Relevância ou Validade Preditiva (Q^2 Stone-Geisser)</i>	- 71 -
4.5.2.4	<i>Tamanho do efeito (f^2) ou Indicador de Cohen</i>	- 71 -
4.5.2.5	<i>Estudo dos Efeitos</i>	- 72 -
4.6	Resultados do modelo aplicado	- 73 -
4.6.1	<i>Eixos conclusivos</i>	- 74 -
4.7	Conclusões do capítulo	- 75 -
5.1	Conclusões gerais	- 77 -
5.1.1	<i>Resultado da aplicação do modelo de aderência do perfil profissional</i>	- 77 -
5.1.2	<i>Cumprimento dos objetivos da dissertação</i>	- 78 -
5.2	Implicações e contribuições científico-acadêmicas.....	- 79 -
5.3	Sugestões para pesquisas futuras	- 80 -
	REFERÊNCIAS	- 81 -
	APÊNDICE 1 – Questionário para fins de dissertação de mestrado.....	- 91 -

LISTA DE FIGURAS

Figura 3.1 - Método da investigação	- 49 -
Figura 4.1 - Tela do software G*Power	- 57 -
Figura 4.2 - Modelo de mensuração com suas VO.....	- 61 -
Figura 4.3 - Modelo estrutural com as VL e respectivas VO	- 62 -
Figura 4.4 - Tipos de estimação do Algoritmo PLS	- 64 -
Figura 4.5 - MEE com os valores dos testes t de Student (Bootstrapping)	- 70 -
Figura 5.1 – Modelo Completo	- 78 -

LISTA DE QUADROS

Quadro 2.1 – Evolução da auditoria no Brasil	- 13 -
Quadro 2.2 – A evolução da auditoria no mundo.....	- 15 -
Quadro 2.3 – Resoluções de auditoria independente.....	- 20 -
Quadro 2.4 - Etapas da carreira de auditor, conforme legislação atual	- 25 -
Quadro 3.1 – Artigos escolhidos aleatoriamente para checagem inicial.....	- 53 -
Quadro 3.2 – Variáveis e indicadores.....	- 53 -
Quadro 4.1 – Variáveis e indicadores do modelo conceitual	- 55 -
Quadro 4.2 - Diferenças entre os modelos formativo e reflexivo	- 59 -
Quadro 4.3 - Critérios de análise do eixo conclusivo I	- 74 -
Quadro 4.4 - Critérios de análise do eixo conclusivo II.....	- 75 -
Quadro 4.5 - Critérios de análise do eixo conclusivo III.....	- 75 -
Quadro 5.1 – Cumprimento dos objetivos da dissertação	- 79 -

LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1 - Validade Convergente (cálculo do AVE).....	- 65 -
Tabela 4.2 - Consistência Interna e Confiabilidade composta	- 66 -
Tabela 4.3 - Validade Discriminante – Nível de itens.....	- 67 -
Tabela 4.4 – Validade Discriminante – Correlações entre VL.....	- 68 -
Tabela 4.5 - Outer Loadings	- 70 -
Tabela 4.6 - Validade Preditiva (Q^2) ou indicador de Stone-Geisser	- 71 -
Tabela 4.7 - Tamanho do efeito (f^2) ou Indicador de Cohen.....	- 72 -
Tabela 4.8 - Efeitos Totais.....	- 72 -

LISTA DE ABREVIATURAS

AFC	Análise Fatorial Confirmatória
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AVES	Vaverage Variance Extracted
BACEN	Banco Central do Brasil
BR-GAAP	Práticas de Contabilidade Geralmente Aceitas no Brasil
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNAI	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
CNE	Conselho Nacional de Educação
CNSP	Conselho Nacional de Seguros Privados
CPA	Certificação Profissional
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EPC	Educação Profissional Continuada
EUA	Estados Unidos da América
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	Internacionais de Contabilidade
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Council
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IES	Instituição de Ensino Superior
IFAC	Internacional Federation os Accounting
IFRS	International Financial Reporting Standards
MEC	Ministério da Educação
MEE	Modelo de Equações Estruturais
NBC	Normas De Auditoria Independente Das Demonstrações Contábeis.
PLS-PM	Partial Least Square – Path Modeling
SEC	Secury and Exchange Comission
SEM	Structural Equation Model
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

US-GAAP	Práticas de Contabilidade Geralmente Aceitas nos Estados Unidos da América
VL	Variável Latente
VO	Variável Observável

INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e Pressupostos da Investigação

A Contabilidade é a ciência destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, ao se observar seus aspectos quantitativos e qualitativos e as variações por ele sofridas (Franco e Marra, 2000). Os mesmos autores afirmam que a auditoria representa a técnica contábil que objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com as práticas contábeis. Nesse sentido, os trabalhos das firmas de auditoria independente são primordiais para a validação e credibilidade das demonstrações contábeis, ou demonstrações financeiras, como também são conhecidas e assim denominadas por certos autores.

Muitos usuários externos baseiam-se nos relatórios elaborados por auditores independentes para a tomada de decisões econômicas, uma vez que não acompanham os processos internos das empresas. Como exemplo desses usuários, podem-se mencionar os investidores, credores como bancos e fornecedores, clientes e o governo, em todas as suas instâncias.

A evolução da Contabilidade no Brasil nas últimas décadas, segundo pesquisas de Bacci (2002), enfatiza a influência da legislação na profissão contábil, assim como os esforços para o reconhecimento da profissão e para a criação de órgãos de classe. Aponta, como consequências da legislação sobre a profissão, a padronização das demonstrações contábeis, a necessidade de fiscalização do exercício da profissão pelos órgãos de classe e a criação, no século XX, dos cursos técnicos, profissionalizantes e superiores.

A evolução das Ciências Contábeis no Brasil teve como sua principal base o estudo das variações quantitativas e qualitativas ocorridas no Patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações) das organizações, e através de seus instrumentos obtém-se inúmeras informações essenciais para tomada de decisões, seja interna ou externamente em relação à entidade jurídica: ao estudar, interpretar, registrar e controlar o seu patrimônio.

A auditoria ocupa seu espaço ao assumir o papel de assegurar a adequação das demonstrações financeiras apresentadas por uma dada organização (Gramling et al, 2012). Entretanto, para desenvolver a atividade de auditoria, faz-se mister implantar e desenvolver controles que alimentem e deem à atividade o devido suporte em relação ao conhecimento.

O ensino de Contabilidade no Brasil, como curso específico, surgiu por volta de 1950. Entretanto, do início até meados da década de 60, dava-se muito pouca ênfase à disciplina de Auditoria. Tal fato parece uma condição natural, pois ao analisar-se o desenvolvimento dessa atividade no Brasil, é possível se constatar, de fato, que o crescimento da profissão de auditor foi significativo após 1965. Segundo Madeira (2001), tal crescimento não foi integralmente correspondido pelos cursos de Ciências Contábeis.

As disciplinas de Auditoria ainda não têm destaque nos currículos das diversas Instituições de Ensino Superior (IES), o número de mestres com essa especialização é mínimo e o de doutores, irrisório. Diante dos avanços tecnológicos e a economia globalizada, é essencial a melhoria na qualificação dos auditores, no que diz respeito à habilidade e aos perfis adequados às exigências do mercado atual. Para atender às exigências do mercado de trabalho, o estudo sobre a formação comportamental de auditores contábeis independentes de Alberton e Beuren (2003) revela que muitas vezes não adquiridas nos cursos de graduação, as firmas de auditoria são forçadas a realizar cursos rápidos em seus processos de recrutamento de estagiários, trainees, auxiliares e assistentes, no intuito de aprimorar as competências e habilidades comportamentais dos auditores. Ao longo da carreira, há uma carga de outros treinamentos com novos conteúdos e atualizações. Além desses cursos, as firmas de auditoria incentivam a realização de cursos de extensão e pós-graduação, línguas estrangeiras sobretudo a inglesa seminários externos e palestras sobre assuntos diversos. A maioria das firmas suporta financeiramente esses cursos para seus auditores.

1.2. Justificativa

A partir da evolução natural da informática, com a introdução do Sistema Público da Escrituração Digital (SPED) pela legislação fiscal brasileira, por exemplo, e com o processo de convergência das normas de contabilidade brasileira para os padrões internacionais, torna-se cada vez mais necessária uma melhor e mais acurada preparação na formação de contadores. Entretanto, existem bastantes dúvidas ainda em relação ao nível de ensino e à adequação às exigências do campo profissional nessa área. A este respeito, Iudícibus e Marion (1986, p. 51-3) levantam as seguintes indagações: – será que os cursos superiores de Contabilidade cumprem sua função de adequar o ensino às exigências do campo de avanço profissional contábil? – será que estas escolas estão se esmerando no sentido de currículo, laboratório de ensino, pesquisa, professores, metodologia de ensino, material didático e de apoio etc., com vistas a melhorar o ensino?

Desse contexto, extrai-se a percepção de que as instituições responsáveis pela formação dos futuros contadores e auditores e, principalmente, seus currículos, sejam alvo de criteriosa análise, especialmente no que concerne a sua atualização frente às crescentes exigências do mercado, em franco processo de globalização já há alguns anos.

De longa data, as grandes firmas de Auditoria disponibilizam o conjunto de conhecimentos necessários para a execução da profissão do auditor por meio de específicos programas de treinamento. Madeira (2001) relata que, de forma geral, as firmas de auditoria independente recrutam seus novos profissionais entre os alunos ou recém-formados dos cursos de Ciências Contábeis, Administração de Empresas e Economia.

As firmas de Auditoria têm por hábito dar preferência a recrutar o que denominam “talentos”, independentemente de seu conhecimento técnico; os “talentos”, do ponto de vista dessas firmas, predominantemente as quatro maiores firmas de auditoria, chamadas de “*Big Four*”, podem ser moldados na própria firma, por meio dos programas de treinamento mencionados anteriormente. Diante desse cenário, torna-se

interessante destacar as características principais do ensino de Auditoria nas Instituições de Ensino Superior, ao estabelecer uma problemática.

Vergara (2004) destaca que problemas formulados de maneira inadequada podem colocar por terra todo um trabalho e acrescenta, ainda, que “se a definição adequada de um problema, por si só, não garante o êxito de uma produção científica, a definição inadequada, certamente, garante seu insucesso”. Problematizar um tema, segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 5) é: “[..] formular com clareza e precisão um problema concreto a ser estudado. ” A questão de pesquisa, ainda segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 5): “[..] poderá ser expressa, preferencialmente, em forma interrogativa, buscando relacionamento entre variáveis”.

1.3 Problema de investigação

Nesta perspectiva, a presente investigação se relaciona às possíveis limitações do ensino de auditoria nas Instituições de Ensino Superior, se comparadas às exigências das *Big Four*.

Pode-se constatar, na literatura, a preocupação conceitua voltada para a formação do auditor, contudo, foi identificado na varredura bibliométrica que as questões relativas à aderência profissional do auditor têm preocupação secundária naqueles trabalhos.

Neste sentido, o presente trabalho tem o objetivo de responder ao seguinte problema de investigação:

“Na percepção das grandes firmas de auditoria, o perfil do graduado das Instituições de Ensino Superior está aderente às suas necessidades? ”

1.4 Objetivos

1.4.1 Geral

Tem-se como objetivo geral desenvolver um estudo para investigar as características principais do perfil do graduado em Ciências Contábeis, necessárias para atender à demanda por novos profissionais das firmas de auditoria no padrão de uma *Big Four*.

1.4.2 Específicos

Para que se alcance o objetivo geral, é necessário:

- a) Mapear na literatura as relações existentes entre os graduados e as necessidades do mercado (nas grandes firmas de auditoria);
- b) definir os critérios e indicadores para verificação da compatibilidade do perfil dos graduados e a demanda das firmas de auditoria;
- c) desenvolver e aplicar o modelo de verificação da aderência do perfil do graduado em relação à demanda de firma de auditoria *Big Four*.

Tais objetivos preconizam estabelecer a relação entre o perfil do graduado que as grandes firmas de Auditoria, as chamadas *Big Four*, exigem na formação do auditor.

1.5 Delimitação da investigação

Este trabalho tem a abrangência de identificar a aderência da formação em auditoria contábil das IES quanto às necessidades das grandes firmas de auditoria, a partir de buscas bibliográficas (varredura horizontal e vertical na literatura), bem como buscas empíricas em níveis de liderança.

A presente investigação apresenta as seguintes delimitações:

- a) O levantamento empírico está circunscrito a uma das firmas de auditoria denominadas *Big Four*.
- b) Quanto às IES, foram considerados os aspectos legais relacionados aos cursos de contabilidade, com enfoque na disciplina de Auditoria.
- c) Para constatar a percepção – formação X procura – foram utilizadas 20 variáveis mensuráveis (indicadores).

1.6 Estrutura do trabalho

Este trabalho está estruturado em 5 (cinco) capítulos, sendo o presente o capítulo I, contemplando a introdução, a contextualização da investigação, bem como a sua justificativa, problemática, questão problema e objetivos (geral e específicos).

No capítulo II apresenta os procedimentos metodológicos, contemplando o método da investigação utilizado para o levantamento bibliográfico, e a metodologia utilizada na dissertação para a resolução da problemática.

Em seguida, no capítulo III, a revisão da literatura com abordagem nos aspectos dos conceitos de auditoria, os aspectos relacionados às IES, cursos e graduados, as demandas empíricas relacionadas ao mercado de trabalho e o modelo de equações estruturais.

Contemplando o estudo de medição da aderência dos novos profissionais, no capítulo IV são apresentados os aspectos relativos ao tamanho da amostra, os construtos e indicadores, e os modelos estrutural e de mensuração, como também os resultados do modelo aplicado, segregados por eixos – demandas do mercado X formação acadêmica e requisitos da profissão do auditor.

Por fim, no capítulo V são apresentadas as conclusões do presente trabalho, evidenciando o cumprimento dos objetivos geral e específicos estabelecidos, inclusive a recomendar a possibilidade de trabalhos futuros.

PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

CAPÍTULO II – AUDITORIA

2.1 Conceitos gerais

A conceituação da auditoria é manifestada pelos autores no sentido de que é a atividade de verificação e de avaliação de procedimentos, informações e registros, com vistas a opinar sobre sua eficiência, eficácia e lisura.

Segundo Boynton, Johnson & Kell (2002, p. 30), o *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association* define auditoria como “um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, destinado a aquilatar o grau de correspondência entre as afirmações e os critérios estabelecidos, e a comunicação dos resultados a usuários interessados”.

Ainda, em Attie (2010), no mesmo sentido, porém de maneira mais simples, “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar sobre determinado dado”. Em outra definição, a auditoria independente das demonstrações financeiras ou contábeis objetiva opinar sobre a adequação das informações contábeis, considerando para tal, em todos os aspectos relevantes, a situação econômico-financeira e patrimonial da entidade auditada, tendo como parâmetros para direcionar a formação de seu julgamento as normas e as práticas contábeis adotadas (Davies & Aston, 2010).

Para Crepaldi (2010, p. 3) “de forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações contábeis de uma Entidade”. E completa afirmando que o escopo do exame das demonstrações contábeis é expressar uma opinião sobre a propriedade e adequação destes documentos, de forma a assegurar que representem de maneira transparente a posição patrimonial e financeira da entidade, o resultado de suas

operações e os fluxos de caixa correspondentes ao período em exame, em acordo às práticas contábeis geralmente aceitas, aplicadas com uniformidade durante os períodos. Sá (2009) afirma que a auditoria contábil se define como uma tecnologia aplicada ao exame sistemático de registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil.

Beuren, Cunha e Correa (2010) concordam, afirmam que a auditoria pode ser entendida como uma técnica contábil que objetiva revisar registros e documentos, a fim de obter informações concernentes às demonstrações contábeis da entidade auditada.

Com base no exposto, pode-se compreender a auditoria das demonstrações contábeis como um procedimento de análise e verificação de informações, rotinas, estimativas, controles e registros de uma entidade, pautado por princípios e normas, com o intuito de expressar uma opinião sobre a situação patrimonial e financeira, mediante a elaboração de um parecer.

2.1.1 Contexto histórico da auditoria no Brasil

Sobre a origem da auditoria no Brasil, verificaram-se diferentes opiniões apresentadas pelos autores, sem uma definição sobre qual seria a primeira firma de auditoria a iniciar seus trabalhos no Brasil.

Para Ricardino & Carvalho (2004), não se define a exata data em que aconteceu o primeiro trabalho em auditoria no Brasil. Entretanto, uma primeira evidência concreta da atividade no país pode ser demonstrada pelo Decreto nº 2.935, de 1862, que aprovou a reorganização da Cia. de Navegação por Vapor Bahiana, Anonyma. Àquela época, tanto o empreendimento quanto os seus estatutos deveriam ser aprovados por lei. O capítulo XVII, do referido estatuto, denominado “Dos Auditores”, dispõe que os auditores deveriam ser designados pela primeira assembleia ordinária de cada ano para examinar as contas da referida sociedade. Mesmo assim, segundo os autores, não há registros sobre os trabalhos executados ou o conteúdo da opinião expressa sobre as contas daquela companhia.

Santi (1988) relata que o primeiro parecer de auditoria no Brasil se referia às demonstrações contábeis da Tramway and Power Company, em 1903.

Para Mills (1996), a primeira empresa de auditoria independente a se instalar no Brasil foi a Price Waterhouse & Peat Marwick, em 1915.

Ricardino e Carvalho (2004) afirmam que a Deloitte foi a primeira empresa de auditoria independente a atuar no Brasil, em 1911, na cidade do Rio de Janeiro.

Já para Crepaldi (2010), a Arthur Andersen já mantinha escritório no Rio de Janeiro desde 1909, sob a antiga denominação MCAuliffe Davis Bell & Co e, em seguida, em 1915, a firma Price Waterhouse Coopers também se instalou no Rio de Janeiro. Em outra opinião sobre o início das atividades de auditoria no Brasil, Franco e Marra (2000, p. 43) salientam que

[...] quanto ao efetivo exercício da atividade de Contador como profissional liberal, na qual se incluía a função de auditor independente, pouca coisa existia no Brasil antes de 1931, a não ser os escritórios estrangeiros de auditores, todos de origem inglesa.

Os autores afirmam ainda que, após a Segunda Grande Guerra, muitas organizações estrangeiras que se instalaram no Brasil trouxeram consigo o hábito da auditoria de suas informações financeiras.

De acordo com Ricardino & Carvalho (2004, p. 32): “A atividade de Auditoria se faz presente no Brasil há, pelo menos, um século, embora em função das características legalistas do país, sua prática somente tenha sido regulamentada a partir de 1965”.

Em 1965, com a edição da Lei nº 4.728, o mercado de capitais brasileiro passou a ter seu funcionamento disciplinado, e diversas medidas foram tomadas com o objetivo de oferecer maior segurança e proteção aos investidores, principalmente com a obrigatoriedade de as companhias de capital aberto (com ações negociadas em bolsas de valores) terem suas demonstrações contábeis submetidas à auditoria independente. (Ito; Mendes; Niyama, 2008).

De toda forma, apesar do registro da implantação de diversas filiais de firmas de auditoria dos EUA e da Inglaterra, ao longo do tempo, em 1968 a auditoria foi oficializada no Brasil pelo Banco Central do Brasil (BACEN).

Já em 13 de dezembro de 1971, findou-se o Instituto dos Auditores do Brasil (IBRACON), com o objetivo de concentrar, em um único órgão, a representatividade dos profissionais auditores.

Depois de apenas um ano (em 1972), o Banco Central do Brasil (BACEN) estabeleceu as condições para o registro dos auditores independentes, por meio da Resolução nº 220. Quatro anos mais tarde, com a edição da Lei nº 6.385/1976, surgiu a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), destinada a disciplinar e fiscalizar a atividade de auditoria independente das companhias de capital aberto, bem como de todo o mercado de valores mobiliários. Depois, esta lei passou ainda a exigir das companhias abertas, que suas demonstrações contábeis fossem submetidas à auditoria por auditores independentes registrados na CVM.

Passados mais de vinte anos da regulamentação dos auditores, a CVM editou a Instrução nº 308, em 14 de maio de 1999, que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários. A propósito, este normativo é um dos principais norteadores da atividade de auditoria no Brasil, e será abordado mais profundamente na seção 3.2.2.

No ano de 2007, foi publicada a Lei nº 11.638, que alterou a Lei nº 6.404/1976, e passou a exigir que organizações consideradas de grande porte (sociedades ou conjunto de sociedades sobre controle comum que tivera, no exercício anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões) tivessem as suas demonstrações contábeis examinadas por auditores independentes.

A partir de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com a pretensão de convergência às normas internacionais de auditoria, emitiu diversos normativos relacionados à execução dos serviços de auditoria, abordadas mais detalhadamente na seção 3.2.2.

O Quadro 2.1, a seguir, destaca os principais fatos que marcaram a evolução da auditoria no Brasil.

Quadro 2.1 – Evolução da auditoria no Brasil

Ano	Fatos
1862	Designação de auditores independentes na Cia. de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma.
1903	Emitido o primeiro parecer de auditoria no Brasil das demonstrações contábeis da Tramway and Power Company.
1911/1917	As primeiras firmas de auditoria se estabelecem no Brasil.
1922	Primeiro artigo publicado no Brasil sobre auditoria, intitulado “A Contabilidade na Grã-Bretanha”.
1945	Os primeiros pressupostos e técnicas de auditoria nos cursos superiores de Ciências Contábeis foram formalmente introduzidos no Brasil pelo Decreto-Lei nº 7.988.
1957	O primeiro livro publicado sobre auditoria no Brasil é de autoria do Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá, intitulado “Curso de Auditoria”.
1965	Criação da Lei nº 4.728, que dispõe sobre o funcionamento do mercado de capitais com o objetivo de oferecer maior segurança e proteção aos investidores.
1971	Criação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).
1999	Criação do registro de auditores independentes pela CVM
2005	Criação do Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC nº 1.019, de 18 de fevereiro de 2005), como resposta à exigência da CVM e do BACEN de realização de exame de qualificação para os auditores que atuam nas áreas reguladas por esses órgãos

Fonte: Adaptado de Diniz Filho e Oliveira (2008) e Amorim (2010).

O início do século 21 impõe uma profunda revisão da atividade e de posturas dos auditores independentes. Há, atualmente, dimensão mais competitiva da atividade que está alterando a realidade da auditoria, como preocupações com agregação de valor, satisfação do cliente, autorregulação, dentre outras (Pinho, 2007).

Como se pode anuir, a atividade de auditoria, relativamente recente no Brasil, é sujeita a mudanças, e requer reflexão e atenção, principalmente em meio à convergência aos padrões internacionais, como controle de qualidade das firmas de auditoria, educação profissional continuada, rodízio, exame de suficiência, dentre outros mais.

2.1.2. A evolução da auditoria

Diversos são os entendimentos a respeito da origem da auditoria no mundo, bem como sobre a origem da expressão “auditoria”. Attie (2010) afirma que o termo “auditoria” pode ter vindo da origem latina, que significava aquele que ouve. Já a expressão inglesa “*to audit*” significa examinar, ajustar e corrigir, enquanto que *auditing* tem o sentido de representar o conjunto de procedimentos técnicos utilizados na revisão dos registros contábeis.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 34):

Auditoria começa em época tão remota quanto a contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara.

Sá (2009, p. 21) concorda e alega que: “[...] existem provas arqueológicas de inspeções e verificação de registros realizados entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano, que datam de mais de 4.500 anos a.C.”.

Franco e Marra (2000) relatam que os primeiros registros da atividade de auditoria datam de 1314 e, segundo a Enciclopédia Britânica, já se efetuava a auditoria de contas públicas com registros nesta data. Entretanto, veio a caracterizar-se como atividade regulamentada e organizada somente a partir da metade do século XIX. Perez Júnior (1998) sustenta que a auditoria teve início na Itália, nos séculos XV e XVI, em virtude da riqueza do próprio clero.

Boynton, Johnson e Kell (2002) destacam que a forte relação britânica com os EUA, no século XIX, fez com que investidores escoceses e ingleses enviassem seus auditores para averiguar as condições das empresas americanas onde aplicavam seus recursos.

Por sua vez, Crepaldi (2010, p. 191) também relata que

o primeiro auditor, provavelmente, foi um proficiente guarda livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI que, pela reputação e sabedoria técnica passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações.

O mesmo autor completa ao dizer que o termo “auditar” teria surgido por volta do século XIII, na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I, e que, na Idade Média, tem-se notícia de diversos profissionais a realizar atividades correlatas às de auditoria, como em 1310 os conselhos londrinos e, em 1640, o tribunal de contas, em Paris. (Crepaldi, 2010, p. 191).

Quadro 2.2 – A evolução da auditoria no mundo

Ano	Fatos
1756	A Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do Capitalismo propiciaram impulso para a profissão do auditor devido ao surgimento das primeiras fábricas.
1880	Surgimento da Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra.
1887	Surgimento da Associação dos Contadores Públicos Certificados nos Estados Unidos.
1894	Surgimento do Instituto de Contadores Públicos na Holanda.
Início do século XX	Nascimento das grandes corporações americanas e rápida expansão do mercado de capitais.
1916	Surgimento do Instituto de Contadores Públicos que sucede a Associação dos Contadores Públicos Certificados, criada em 1887, nos Estados Unidos.
1922	Primeiro artigo publicado no Brasil sobre auditoria, intitulado “A Contabilidade na Grã-Bretanha” (Ricardino; Carvalho, 2004).
1929	Crise de 1929 e, por consequência, quebra da Bolsa de Valores.
Início dos anos 30	O Instituto de Contadores Públicos que sucedeu a Associação dos Contadores Públicos Certificados, criada em 1887 nos Estados Unidos regulamenta normas e padrões contábeis por profissionais altamente capacitados.
1934	Surgimento da SEC (<i>Secury and Exchange Comission</i>), nos Estados Unidos, aumentando a importância da profissão do Auditor como guardião da transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais.
1947	Declaração de Responsabilidade do Auditor Interno.
1957	Primeiro livro publicado sobre auditoria no Brasil é de autoria do Prof. Dr. Antonio Lopes de Sá intitulado Curso de Auditoria. (Ricardino; Carvalho, 2004).
1965	Criação da Lei nº 4.728/1965, que dispõe sobre o funcionamento do mercado de capitais com o objetivo de oferecer maior segurança e proteção aos investidores.
1971	Criação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).
1972	Resolução nº 220, o BACEN estabelece as condições para o registro dos auditores independentes.

1972	Resolução nº 321 do Conselho Federal de Contabilidade aprova normas e procedimentos de auditoria.
1973	Surge o <i>Financial Accounting Standards Board</i> (FASB), nos Estados Unidos, para determinar e aperfeiçoar procedimentos, conceitos e normas contábeis.
1976	Criação da Lei nº 6.404 – Lei das Sociedades por Ações, com o objetivo de normatizar as práticas e os relatórios contábeis.
1976	Surgimento da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), aumentando a importância da profissão do auditor como guardião da transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais brasileiro.
1977	Criação do <i>International Federation of Accounting</i> (IFAC), com a missão de emitir padrões profissionais e guias de recomendações, além de buscar a convergência internacional desses padrões.
1997	Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 829, aprovou a NBC T 11, que dispõe sobre os padrões para a auditoria independentes das demonstrações contábeis.
2001	Criação do <i>International Accounting Standards Board</i> (IASB), com sede na Grã-Bretanha e que assume a responsabilidade de estudos de padrões contábeis com o objetivo da harmonização internacional das normas contábeis.
2002	Lei Sarbanes – Oxley foi assinada nos Estados Unidos e estabelece severas exigências quanto à análise e divulgação das informações financeiras das companhias de capital aberto.

Fonte: Adaptado de Oliveira e Diniz Filho (2008) e Amorim (2010)

Ao alcançar um maior grau de evolução, a auditoria das organizações teve sua legislação promulgada já na Revolução Industrial. Em seguida, nos Estados Unidos, em 1896, Nova Iorque aprovou a legislação sobre registro de CPA, os contadores que tinham “fé pública”. Em 1917, o *American Institute of Accountants* foi criado e depois denominado *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), passando a ser a voz da profissão de auditor nos EUA. Já em 1932, após o crash da Bolsa de New York, passou-se a exigir que todas as entidades emissoras de ações listadas naquela Bolsa obtivessem parecer de auditoria assinado por um CPA, o que aumentou consideravelmente a procura por serviços de auditoria. (Boynton, Johnson & Kell, 2002).

Alberton (2002) explica que as primeiras auditorias, denominadas auditorias corretivas, visavam detectar desfalques e fraudes, bem como verificar a honestidade dos administradores. O objetivo era assegurar aos proprietários que os empregados contratados controlavam corretamente as contas, que não faltava nenhum bem e que as cifras eram exatas. Estas auditorias atingiam todas as operações e registros contábeis.

Já para Almeida (2011), de forma mais genérica, a atividade de auditoria surgiu pela evolução do capitalismo, que expandiu o mercado e acirrou a concorrência, tornando pertinente o aprimoramento de controles internos para reduzir custos e favorecer a transparência dos negócios.

Amorim (2010) e Oliveira e Diniz (2008) apresentam um resumo que elucida a evolução da auditoria no mundo, conforme poderá se observar no Quadro 2.2:

O quadro apresentado permite verificar que, embora não haja consenso acerca da origem da auditoria no mundo, nem quanto ao significado do termo, o surgimento dessa atividade parece estar intimamente ligado ao início das próprias transações comerciais, bem como às atividades da contabilidade, como um instrumento valioso para o aumento dos controles, em função de grandes escândalos corporativos ocorridos nos mercados nos últimos anos.

2.1.3 Aspectos normativos da profissão do auditor no Brasil

Com o propósito de melhor compreender a realidade da profissão do auditor e do mercado de auditoria no Brasil, analisa-se nesta secção o arcabouço normativo referente à atividade de auditoria no país, mais especificamente, as normas inerentes às firmas de auditoria.

No Brasil, a atividade de auditoria é regulada e fiscalizada pela CVM, pelos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Esses órgãos, em conjunto ao Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), emitem normativos e orientações de caráter ético, técnico e profissional. Conquanto as regras relacionadas aos profissionais de auditoria, conforme a Instrução nº 308/1999 da CVM, para o registro das firmas de auditoria (pessoa jurídica) sejam exigidos os seguintes requisitos:

- a) inscrição no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, sob a forma de sociedade civil, constituída exclusivamente para prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador;

- b) que todos os sócios sejam contadores e que, pelo menos a metade deles, sejam cadastrados como responsáveis técnicos;
- c) que no contrato social ou ato constitutivo equivalente contenha cláusula dispondo que a sociedade responsabilizar-se-á pela reparação de dano que causar a terceiros, por culpa ou dolo, no exercício da atividade profissional e que os sócios responderão solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, depois de esgotados os bens da sociedade;
- d) inscrição regular da firma, bem como de seus sócios e demais responsáveis técnicos em Conselho Regional de Contabilidade;
- e) que os responsáveis técnicos autorizados a emitir e a assinar parecer de auditoria em nome da sociedade tenham exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis dentro do território nacional por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não;
- f) que todos os responsáveis técnicos tenham sido aprovados em exame de qualificação técnica;
- g) que possua escritório profissional legalizado em nome da sociedade, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria independente, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes; e
- h) que mantenha quadro permanente de pessoal técnico adequado ao número e porte de seus clientes, com conhecimento constantemente atualizado sobre o seu ramo de atividade, os negócios e as práticas contábeis e operacionais.

Além das normas para registro já mencionadas anteriormente, as firmas de auditoria também estão sujeitas a uma série de normas que regulam as suas atividades, tais como o “Controle de Qualidade para Firms de Auditoria”, que envolve educação profissional

continuada (tratada na seção 3.3.2 deste trabalho), revisão pelos pares, rotatividade e política de independência.

Ito, Mendes & Niyama (2008) salientam que o controle de qualidade para firmas de auditoria justifica-se em função da complexidade das operações e instrumentos financeiros, e também – pode-se afirmar, principalmente – por exigência dos usuários, após os diversos escândalos de fraudes contábeis no mundo. As exigências desse controle se relacionam à habilitação do profissional, à manutenção da competência técnico profissional, ao controle interno de qualidade da firma, ao controle externo de qualidade, além da própria substituição periódica do auditor independente.

No que se refere à revisão pelos pares, mencionada anteriormente, seu objetivo é efetuar um controle e acompanhamento dos procedimentos dos auditores independentes por outros auditores, que devem observar sempre as normas de independência aprovadas pelo CFC. Assim, de quatro em quatro anos, os auditores deverão submeter-se à revisão do seu controle de qualidade por outro auditor independente registrado na CVM, segundo as orientações do CFC e do IBRACON.

Em conformidade à NBC PA 11, a revisão externa de qualidade pelos pares:

Constitui-se em processo de acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes. O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Contador que atua como Auditor Independente e pela Firma de Auditoria, daqui em diante denominados “Auditor”, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, na falta destas, nos pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, nas normas emitidas por órgãos reguladores. (CFC, Resolução CFC nº 1.323, p. 3).

No Brasil, o rodízio de firmas de auditoria é obrigatório a cada 5 anos, ou a até 10 anos para companhias que contam com comitê de auditoria estatutário, enquanto em outros países, como os Estados Unidos, exige-se apenas o rodízio dos sócios responsáveis. Os

países da União Europeia passam por uma transição para a implantação de rodízio entre as firmas de auditoria, com diferentes prazos em cada jurisdição.

A CVM, por meio da Instrução nº 308/1999, prevê que o auditor não pode, por mais de cinco anos ou dez anos ininterruptos, prestar serviços para um mesmo cliente. Estabelece, ainda, que deve ser obedecido um prazo de intervalo mínimo de três anos para a recontratação do auditor.

Segundo Oliveira (2005), há duas modalidades de rodízio: a que troca a firma de auditoria e a que troca somente os auditores responsáveis. Em ambos os casos, o principal objetivo é a manutenção da independência do auditor. Quando há o rodízio da firma de auditoria, rompe-se a relação contratual, enquanto no rodízio dos auditores a firma de auditoria é a mesma, porém os auditores responsáveis técnicos pelo trabalho de auditar a entidade são diferentes.

A partir de 2010, as auditorias independentes passaram a se sujeitar a novas “Normas Brasileiras de Auditoria”, aprovadas pelo CFC, valendo destacar que estas normas acham-se também em linha com os padrões internacionais.

Com o objetivo de convergir para as “Normas Internacionais de Auditoria”, no período de 2009 a 2011 foram aprovadas aproximadamente quarenta novas resoluções de auditoria independente pelo CFC, como apresentado no Quadro 2.3, a seguir.

Quadro 2.3 – Resoluções de auditoria independente

Ano	Resolução	Descrição
2009	1.155	Aprova o Comunicado Técnico CTA 01
2009	1.160	NBC TO 3000 - Trabalho de Asseguração de Auditoria
2009	1.181	Altera o item 5.5.2 da Resolução CFC nº 1.109/2007
2009	1.201	NBCPA01 - Controle de Qualidade para Firms de Auditoria Independente
2009	1.203	NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente
2009	1.204	NBCTA210 - Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria
2009	1.205	NBCTA220 - Controle de Qualidade da Auditoria

A percepção de uma das firmas de auditoria (*Big four*) em relação à aderência da formação dos seus novos profissionais no Brasil

2009	1.206	NBC TA 230 - Documentação de Auditoria
2009	1.207	NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em relação à Fraude
2009	1.208	NBCTA 250 - Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria
2009	1.211	NBCTA300 - Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis
2009	1.213	NBCTA320 - Materialidade no Planej. e na Execução da Auditoria
2009	1.214	NBC TA 330 - Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.
2009	1.215	NBC TA 402 - Considerações de Auditoria para a Entidade
2009	1.216	NBCTA450 - Avaliação das Distorções identificadas durante a Auditoria
2009	1.217	NBC TA 500 - Evidência de Auditoria
2009	1.218	NBC TA 501 - Evidência de Auditoria
2009	1.222	NBC TA 530 - Amostragem em Auditoria
2009	1.223	NBC TA 540 - Auditoria de Estimativas Contábeis
2009	1.228	NBC TA 600 - Considerações Especiais- Auditorias
2009	1.229	NBC TA 610 - Utilização do Trabalho de Auditoria Interna
2009	1.231	NBCTA700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor
2009	1.232	NBC TA 705 - Modificações na Opinião do Auditor Independente
2009	1.233	NBCTA706 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos
2009	1.235	NBC TA 720 - Responsabilidade do Auditor em Relação
2009	1.236	NBC TA 800 - Considerações Especiais de Auditorias de Demonstrações Contábeis
2009	1.237	NBC TA 805 - Considerações Especiais de Auditoria
2010	1.274	NBC TR 2410 - Revisão de Informações Intermediárias
2010	1.311	NBC PA 290 - Independência -Trabalhos de Auditoria e Revisão
2011	1.320	CTA 02 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.321	CTA 03 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.322	CTA 04 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.325	Altera a data de aplicação das NBC PA, NBC TA e NBC TR
2011	1.331	CTA 05 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.332	CTA 06 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.333	CTA 07 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.334	CTA 08 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2011	1.335	CTA 09 - Emissão do Relatório do Auditor Independente

2011	1.336	CTA 10 - Emissão do Relatório do Auditor Independente
2012	1.393	CTA 14 - Emissão do Relatório do Auditor Independente

Fonte: Adaptado de CFC

2.1.4. Órgãos reguladores e fiscalizadores da atividade de auditoria

No Brasil, a CVM é responsável pelo registro e fiscalização da auditoria. O CFC é o órgão de classe dos contadores do Brasil e o IBRACON atua, especificamente na elaboração de estudos técnicos e na promoção de cursos.

2.1.4.1 Comissão de Valores Mobiliários

O mercado de capitais no Brasil passou a assumir regras definidas desde que foi promulgada a Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, com o objetivo de disciplinar o mercado de valores mobiliários. O Governo Federal Brasileiro, por meio da referida lei, instituiu a CVM.

A CVM tem a missão de desenvolver, regular e fiscalizar o mercado de valores mobiliários, de modo a proteger o interesse dos investidores e assegurar ampla divulgação das informações sobre os emissores e seus valores mobiliários. Ainda, assume poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado.

Nos termos do art. 26 da Lei nº 6.385/1976, a CVM determina que:

Somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários, poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações contábeis de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

Dentre os normativos vigentes emitidos pela CVM, destacam-se os seguintes assuntos:

- Sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários;

- Definição dos deveres e das responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes;
- Sobre a divulgação, pelas entidades auditadas, de informações sobre a prestação, pelo auditor independente, de outros serviços que não sejam de auditoria externa;
- Pronunciamento sobre procedimentos de auditoria independente de instituições financeiras e entidades equiparadas, emitido pelo IBRACON;
- Sobre a rotatividade dos auditores independentes na prestação de serviços de auditoria independente de demonstrações contábeis para um mesmo cliente, no âmbito do mercado de valores mobiliários.

Os normativos emitidos pela CVM são fiscalizados periodicamente e o não cumprimento/atendimento das suas disposições por parte das firmas de auditoria e dos auditores independentes suscita advertências, multas e outras punições, dependendo da extensão e relevância.

2.1.4.2 Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

O CFC foi criado em 27 de maio de 1946, pelo Decreto-Lei nº 9.295, com a finalidade de normatizar e fiscalizar o exercício profissional contábil por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade (“CRC”).

Salienta-se que as normas de auditoria independente, no Brasil, são aprovadas mediante resoluções emitidas pelo CFC, assim como as demais normas brasileiras de contabilidade.

A Resolução CFC nº 1.308/2011 estabeleceu nova estrutura e conteúdo para as normas de contabilidade, classificando-as em técnicas e profissionais, as quais devem seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais,

compreendendo as normas propriamente ditas, as interpretações e os comunicados técnicos.

Quanto ao conteúdo das normas técnicas relacionadas à auditoria independente, a citada resolução define auditoria independente de informação contábil histórica – NBC TA – são as “Normas Brasileiras de Contabilidade” aplicadas à auditoria, convergentes às “Normas Internacionais de Auditoria Independente” emitidas pela IFAC.

O CFC é responsável pelo Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI). O CNAI foi criado pela Resolução CFC nº 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, com o objetivo de cadastrar todos os profissionais que atuam no mercado de auditoria independente, permitindo, assim, ao Sistema CFC/CRC, conhecer a distribuição geográfica desses profissionais, como atuam no mercado e o nível de responsabilidade de cada um. Essas informações são disponibilizadas aos CRC para que estes possam fiscalizar o exercício profissional com mais eficácia.

Com efeito, quando aprovado no exame de qualificação técnica, o contador será automaticamente inscrito no CNAI do CFC, a partir da data de publicação do resultado no Diário Oficial da União.

Ressalta-se que os normativos relativos à profissão do auditor e às firmas de auditoria emitidos pelo CFC foram abordados no preâmbulo da seção 3.1.4 deste trabalho.

2.1.4.3 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON)

O IBRACON foi instituído em 13 de dezembro de 1971, mediante a fusão do Instituto dos Contadores Públicos Brasileiros, criado em 26 de março de 1957, e o Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes, criado em 2 de janeiro de 1968. Sua missão é “manter a confiança da sociedade na atividade de auditoria independente e a relevância da atuação profissional, salvaguardando e promovendo os padrões de excelência em contabilidade e auditoria independente”.

O IBRACON emite regularmente comunicados técnicos, que visam orientar os auditores independentes e firmas de auditoria acerca das principais alterações em seus relatórios e demais trabalhos de auditoria.

2.1.4 Formação exigida dos auditores independentes do Brasil

No Brasil preponderam muitas exigências técnicas e profissionais inerentes à profissão do auditor independente.

Quadro 2.4 - Etapas da carreira de auditor, conforme legislação atual

Etapas da carreira	Norma correspondente	Especificação
1- Bacharelado em Ciências Contábeis	Resolução CFC nº 1.372/2011 e Instrução CVM 308/1999, consolidada pela CVM nº 591/2017	O registro profissional de contador será concedido aos portadores de diploma de Bacharel em Ciências Contábeis registrados, fornecidos por estabelecimento de ensino.
2- Exame de suficiência do CFC	Resolução CFC nº 1.301/2010, alterada pela Resolução CFC nº 1.373/2011	Regulamentação à aplicação de exame de suficiência para a obtenção ou restabelecimento de Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade.
3- Registro no CRC	Instrução Normativa CVM nº 308/1999, consolidado (CVM nº 591/2017)	Para fins de registro do Auditor Independente – Pessoa Física, o interessado deve estar registrado em CRC, na categoria de contador. Etapas da Carreira Norma Especificação.
4- Exame de qualificação técnica geral do CFC	Resolução CFC nº 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, alterada pela Resolução CFC nº 1.147/2008	O contador aprovado no Exame de Qualificação Técnica será inscrito de forma automática no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) do CFC, sendo obrigado a partir de então a: a) manter o seu registro regular perante o CRC; b) comprovar sua participação no programa de Educação Profissional Continuada; e c) manter atualizados os seus dados cadastrais.
5- Exame de qualificação específica do BACEN e SUSEP	Resolução BACEN nº 3.198/2004 (alterada pela Resolução nº 3.771/2009) e Resolução CNSP nº 118/2004, da SUSEP, alterada pelas CCI/SUSEP/DECON nº 05/2005, 06/2005 e 05/2006	Para auditoria em instituições financeiras e as reguladas pela SUSEP, dever-se-ão submeter ao Exame organizado pelo CFC em conjunto com o IBRACON, o responsável técnico, o diretor, o gerente, o supervisor ou qualquer outro integrante com função de gerência, da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria.

6- Registro na CVM	Instrução CVM nº 308/1999, consolidado (CVM nº 591/2017)	Para fins de registro na categoria auditor independente – pessoa física, deverá haver exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, dentro do território nacional, por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir da data de registro em CRC, na categoria contador.
--------------------	--	---

Fonte: Adaptado de CVM (2017); BACEN (2015); CFC (2017)

A profissão de auditor está vinculada à necessidade de confirmação da realidade econômico-financeira para os investidores e proprietários do patrimônio das empresas nas quais possuem investimentos, principalmente em virtude do surgimento das grandes corporações (Attie, 2010).

Lopes & Martins (2005) salientam que os auditores independentes atuam fundamentalmente como intermediários informacionais e têm, como principal papel, no contexto do mercado de capitais, atuar de forma a reduzir a assimetria informacional.

Para minimizar essa assimetria informacional e confirmar a realidade econômico-financeira das entidades, a carreira de auditor independente exige conhecimentos e domínio de diversas áreas, como contabilidade, fiscal, societária, financeira, sistemas de informação e direito.

O Quadro 2.4 lista as principais exigências quanto à formação profissional do auditor independente, com suas normas regulamentadoras e motivo vinculante da exigência.

Na carreira do auditor, há um longo caminho a ser percorrido pelo bacharel em Ciências Contábeis até a obtenção do registro na CVM, o que pode justificar o baixo número de profissionais registrados.

Além disso, poucos não são os estudos que apontam as diversas características de cunho comportamental procuradas nos profissionais de auditoria.

Alberton (2002) ressalta que as firmas de auditoria, via de regra, fornecem cursos que auxiliam na formação requerida dos auditores. No processo de seleção de novos profissionais algumas competências comportamentais inerentes à profissão do auditor

são observadas, e envolvem distintas capacidades como a de se relacionar com a pessoa do auditado, trabalhar em equipe, ter criatividade, liderança e comportamento ético e moral adequado, dentre outras.

Fica claro que a formação do profissional de auditoria ganha importância e sua responsabilidade é cada vez mais cobrada pela sociedade. Assim, as competências exigidas do profissional da auditoria independente, cada vez mais, vão além dos conhecimentos técnico operacionais (Silva, 2008; Davies; Aston, 2010).

Conseqüentemente, o progresso na carreira de auditor exige formação acadêmica na área contábil, além de qualidades como potencial de inteligência elevado, disponibilidade de horários, fluência em outros idiomas, possibilidade de viajar e de trabalhar em regime de horas, capacidade para executar múltiplas tarefas, dominar com eficiência a informática, saber fazer pesquisa, ser inventivo na busca de soluções, entre outras. (Almeida, 2011; Carlin, 1991; Silva, 2008; Amorim, 2010).

Alberton (2002) também destaca que o processo de ingresso na carreira como auditor contábil, em princípio, requer que o candidato tenha ótima formação acadêmica na área contábil e qualidades como disponibilidade de horários, fluência em outras línguas e possibilidade de viajar. No que concerne à contratação, as firmas de auditoria contábil, ao contratarem um novo auditor devem dar condições para que o profissional possa desenvolver um trabalho competente, de ótima qualidade e com confiabilidade, pois disso depende o sucesso e a sua rentabilidade. Mesmo diante do grau de importância que reveste o tema, existe carência de estudos sobre as competências comportamentais do auditor, além da própria formação básica exigida para o exercício da profissão.

Em suma, tendo em vista a importância da atuação do auditor independente para o mercado, atesta-se a necessidade de uma formação e competência diferenciadas, assim como atualização e aprimoramentos constantes.

2.2. Contabilidade

A data da criação da contabilidade é de tal forma imprecisa, que nos obriga a buscar informações nos primórdios da história. Acredita-se que esteja ligada à própria origem do homem desde o aparecimento da “conta”, como preocupação primeira dos homens da idade da pedra (período lítico), o que representou um sensível sinal de progresso. O registro patrimonial, contábil, portanto, representa a primeira expressão racional humana.

Historicamente, estudiosos encontraram vestígios de contabilidade, mesmo que rudimentar, na necessidade do homem de controlar o produto da agricultura e a criação de animais (Schmidt & Santos, 2006). Segundo Iudícibus (1997, p.30), “o homem primitivo, ao inventar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já praticava uma forma rudimentar de contabilidade”. Instintivamente, o homem, pelas práticas do cotidiano, originadas pela sua busca de subsistência e sobrevivência, era, inconscientemente, dirigido a praticar a contabilidade para a preservação de seu patrimônio.

Na medida em que o homem começava a possuir mais vasta quantidade de valores, preocupava-se em saber quanto poderiam render e qual a forma mais simples de aumentar as suas posses. Tais informações, não de fácil memorização, já em maior volume, requeriam registros (Martins, 2001). As escritas governamentais da República Romana (200 a.C.) já traziam receitas de caixa classificadas em rendas e lucros, e as despesas compreendidas nos itens salários, perdas e diversões. Com a evolução das operações econômicas, houve a necessidade de aperfeiçoamento da contabilidade, juntamente com os instrumentos de avaliação e o controle patrimonial.

O século XIII foi o período que marcou o fim da era da contabilidade antiga e o início da era da contabilidade moderna (Schmidt & Santos, 2006, p.21). Iudícibus & Marion (2007, p.34) apontam que, apesar de a contabilidade ser muito antiga, “somente em torno do século XV a Contabilidade atingiu um nível de desenvolvimento notório, sendo chamada de fase lógico-racional ou até mesmo fase pré-científica da Contabilidade”.

Neste período de robustas transformações, surgiu a primeira literatura contábil relevante, publicada pelo Frei Luca Pacioli em 1494, obra que colaborou para o desenvolvimento e a propagação das partidas dobradas, bem como ajudou a civilização a solidificar o novo período histórico marcado pelas novas formas de administrar e comercializar. Nesse sentido, Schmidt e Santos (2006, p.36) destacam que “o método de partidas dobradas foi considerado superior a outros métodos porque era capaz de ordenar a classificação de dados contábeis e, especialmente, fornecer resumos concisos da posição corrente dos negócios”.

A obra de Pacioli, que inseriu modestamente a matéria contábil, teve uma grande repercussão e, sem dúvida, estimulou a evolução do conhecimento contábil. Costa (2006, p.28) aponta, ainda, que, “Com o passar dos anos após a publicação de Pacioli surgiram novas técnicas de escrituração e procedimentos contábeis, a fim de adaptar a contabilidade às mudanças e ao novo cenário de desenvolvimento da sociedade”. A contabilidade, entretanto, continuou sua escala de evolução e progresso (Sá, 2009).

O progresso contábil, portanto, na área tecnológica e pragmática, no sentido de padronização de contas, normalizações e demonstrações, quer no âmbito regional, quer internacional, quer mundial, expressou considerável evolução a partir da segunda metade do século XIX, acelerando-se expressivamente no século XX. O surgimento de gigantescas Corporações Empresariais, aliado com o processo de globalização e o mercado de capitais, contribuíram sobremaneira para uma maior aplicação das teorias e práticas contábeis em todo o mundo.

2.2.1 A criação das IFRS

A globalização provocou a necessidade de padronizar a forma como se registra a contabilidade e se elaboram relatórios de informações financeiras, na maior abrangência mundial possível.

Os Estados Unidos da América há muito já adotam normas aplicadas a organizações sediadas naquele país, ou mesmo a subsidiárias de grandes corporações estadunidenses: o “USGAAP”, ou normas contábeis geralmente aceitas nos Estados Unidos da América. Na busca de um padrão verdadeiramente internacional, foi criado, fundamentalmente, a partir de nove países - Reino Unido, França, Alemanha, Países Baixos, Estados Unidos, Canadá, México, Austrália e Japão, o International Accounting Standards Board (IASB). Ele teve como principal objetivo formular e publicar padrões de contabilidade de interesse público a serem observados na apresentação das demonstrações financeiras e promover sua aceitação e observação mundo afora. Assim o IASB procura substituir uma variedade de padrões nacionais de contabilidade por um padrão único internacional. De fato, veio a emitir um número razoável de padrões, conhecidos como padrões internacionais de contabilidade (IAS), mas que eram pouco específicos, permitindo assim muitos tratamentos alternativos às informações contábeis, o que o fez reduzir sua praticabilidade nos demonstrativos financeiros. Além disso, outra dificuldade enfrentada por este organismo foi como forçar as corporações a seguirem seus padrões.

Inicialmente criado como International Accounting Standards Committee – IASC, foi com a sua transformação em IASB, em 2001, que este obteve um aumento significativo do grau de status e de receptividade de seus padrões. Este passou a emitir pronunciamentos sobre contabilidade junto com o FASB, importante organismo de representação das normas norte-americanas.

Esta reorganização teve como objetivo aumentar a eficiência e eficácia da organização. No entanto, ainda é impossível julgar se o resultado será o estabelecimento definitivo do IASB como criador dos padrões internacionais de contabilidade.

Assim, surgiram as International Financial Reporting Standards (IFRS), ou Normas Internacionais de Relatórios Financeiros. As IFRS baseiam-se em princípios, não em regras específicas, e têm por finalidade padronizar as demonstrações contábeis (Normas..., 2008). Uma clara vantagem das IFRS foi a possibilidade de comparar informações contidas nas demonstrações contábeis em qualquer país ou território que as adote, com maior transparência. As IFRS assimilados foram adotadas em praticamente

todos os países europeus, o que fez com que muitos países ao redor do mundo também adotassem o padrão, possibilitando o caminho rumo a um processo de convergência às IFRS (Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, 2008).

2.2.2 A Adoção das IFRS no Brasil

Conforme abordado anteriormente no item 2.1.2, em 28 de dezembro de 2007 foi promulgada pelo Governo Federal do Brasil Lei n.º 11.638, que altera e revoga dispositivos da Lei n.º 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações. Essa Lei trata, entre outros assuntos, da elaboração e da divulgação de demonstrações contábeis. Isso significou um grande avanço do mercado brasileiro rumo aos padrões internacionais de contabilidade

Nos países cujo mercado de capitais é altamente desenvolvido, o principal instrumento utilizado para análise de futuros investimentos ou empréstimos é o Balanço Patrimonial, ou Posição Financeira. Para que o mercado de capitais venha a ser mister clareza quanto às informações apresentadas no Balanço Patrimonial, reduzindo as incertezas ou os riscos dos possíveis investidores (Carvalho, Lemes & Costa, 2006). Para que os balanços possam ser utilizados de forma coerente nas avaliações financeiras, necessitam estar em conformidade as normas que sejam claras, conhecidas e aceitas por todos (Siqueira, 2008). As práticas contábeis geralmente aceitas no Brasil são conhecidas como “BRGAAP”.

2.3 Aspectos relacionados às IES

2.3.1. O curso de ciências contábeis no Brasil

Segundo Bueno (1964 apud De Oliveira et. Al, 2008), a primeira estruturação de porte no conteúdo programático dos cursos de Ciências Contábeis ocorreu em 1963, por resolução do Conselho Federal de Educação. Essa resolução tinha por objetivo fixar o currículo mínimo e a duração dos cursos de Ciências Contábeis. Nesta ocasião, a denominação da disciplina de Auditoria, passou a ser “Auditoria e Análise de Balanços”.

Quase trinta anos depois, o Conselho Federal de Educação promoveu nova alteração no conteúdo mínimo e na duração dos cursos de Ciências Contábeis. Nesta ocasião, a já denominada disciplina de Auditoria ganhava status de conhecimento obrigatório de formação profissional específica porque a própria profissão já ganhava destaque. Em 2002, por intermédio do Parecer CNE/CES nº. 146/2002 a obrigatoriedade da disciplina de Auditoria na matriz curricular se manteve.

Um estudante que ouve pela primeira vez as palavras “débito”, “crédito”, “balanço” e “razonete”, tende a antipatizar com a contabilidade se os seus significados e importâncias não forem compreendidos. Não basta ao docente de contabilidade ter o domínio da prática contábil, ele deve conhecer a teoria e o embasamento dos métodos e dos sistemas utilizados. Além disso, o professor necessita de habilidades didáticas e pedagógicas para envolver o aluno no processo de ensino-aprendizagem. O aluno precisa aprender a aprender, a ser estimulado no caminho da pesquisa e da reflexão.

As aulas de ciências contábeis devem procurar a participação ativa do aluno no processo de aprendizagem, com métodos que possibilitem o desenvolvimento de habilidades para o questionamento, a análise crítica e capacidade para a tomada de decisão. Um estudante, ao analisar, questionar ou explorar, está utilizando suas experiências anteriores, informações técnicas, conhecimentos, métodos e a compreensão para solucionar um problema. Dessa forma, o indivíduo está pensando criticamente, está questionando, explorando formas de pensamentos, normas e procedimentos com a finalidade, segundo Camargo e Silva (In: Peleias, 2006, p.254), “[...] de obter um profundo entendimento sobre determinado assunto, para depois propor diferentes alternativas de enfoque visando a simplificação, adequação ou o aprimoramento desse assunto”.

De uma maneira geral, o professor pode ser responsável por estimular esse pensamento crítico. Para isso precisa de uma formação e uma preparação voltada para a reflexão da teoria, ensinando os alunos a aprenderem e não mais preparando profissionais obsoletos, uma vez que a tecnologia evolui mais rapidamente que os conteúdos programáticos, segundo Hernandez et al (In: Peleias, 2006, p.63). Há alguns anos, contadores e técnicos contábeis experientes, com profundos conhecimentos técnicos e legais rumavam para a

carreira acadêmica com a finalidade de difundir informações adquiridas ao longo de sua vida profissional.

Atualmente, o docente de contabilidade, além de necessitar dos conhecimentos e das habilidades da profissão contábil, necessita de conhecimentos teóricos, estruturais, didáticos e pedagógicos. Agora, não só a formação prática do professor é importante, mas também a sua formação técnica por meio de conhecimentos específicos e notadamente, a sua formação pedagógica.

O Ministério da Educação (MEC), por meio da Resolução CNE/CES 10/2004, que institui as diretrizes curriculares nacionais para o curso de graduação em ciências contábeis, dispõe que as Instituições de Ensino Superior (IES) devem estabelecer em seus Projetos Pedagógicos o perfil profissional esperado para o formando, em termos de competências e habilidades. Segundo Leal, Soares e Sousa (2008), essas competências e habilidades podem ser resumidas em visão sistêmica da atividade contábil, aplicação adequada da legislação contábil, desenvolvimento, análise e implantação de sistemas de informação contábil e de controle gerencial, ética, dentre outras, mais

Também preocupados com o perfil dos futuros profissionais, Chaker e Abdullah (2012), realizaram pesquisa com o objetivo de avaliar quais habilidades e conhecimentos os alunos do Instituto de Economia, Gestão e Pesquisa Estratégica do Cazaquistão adquiriram durante o curso de graduação em Ciências Contábeis. Após entrevista com 77 alunos, concluíram que os pesquisados possuíam habilidades e conhecimentos voltados à ética profissional, relacionamento interpessoal e de comunicação, contabilidade financeira e habilidades de gestão. Os pesquisadores concluíram também que as habilidades relacionadas ao ambiente de negócios, contabilidade gerencial e contabilidade tributária foram as mais escassas, o que refletiu a necessidade de ações para suprir essa lacuna.

Importante também conhecer o perfil, as habilidades e competências dos profissionais contábeis que são demandados pelo mercado de trabalho. Diante disso, diversas pesquisas, nacionais e internacionais, tiveram esse tema como foco, como no estudo de Cory e Huttenhoff (2011), com a finalidade de identificar quais tópicos deveriam ser

abordados nos cursos de graduação em ciências contábeis dos Estados Unidos. Com a pesquisa, obtiveram 170 respostas de contadores que atuavam em empresas privadas e concluíram que as habilidades mais importantes para o profissional contábil eram pensamento crítico, boa comunicação escrita e oral, bom relacionamento interpessoal, facilidade em trabalhar em equipe, espírito de liderança, profissionalismo e busca por educação continuada. Além disso, também observaram que os conhecimentos mais importantes adquiridos na graduação configuravam contabilidade intermediária, ética, contabilidade avançada, contabilidade gerencial, auditoria, ambiente de negócios e contabilidade tributária.

2.3.2. O déficit de ensino das IES em Ciências Contábeis

Faz-se necessário conhecer o perfil, as habilidades e competências dos profissionais contábeis demandados pelo mercado de trabalho. Diante disso, diversas pesquisas, nacionais e internacionais, elencaram esse tema como foco, como no estudo de Cory e Huttenhoff (2011), com a finalidade de identificar os tópicos a serem abordados nos cursos de graduação em ciências contábeis dos Estados Unidos. Com a pesquisa, obtiveram 170 respostas de contadores que atuavam em empresas privadas e concluíram que as habilidades mais importantes para o profissional contábil eram pensamento crítico, boa comunicação escrita e oral, bom relacionamento interpessoal, facilidade em trabalhar em equipe, espírito de liderança, profissionalismo e busca por educação continuada. Além disso, também observaram que os conhecimentos mais importantes adquiridos na graduação eram contabilidade intermediária, ética, contabilidade avançada, contabilidade gerencial, auditoria, ambiente de negócios e contabilidade tributária.

Similarmente, Cory e Pruske (2012), com o objetivo de examinar o ponto de vista dos profissionais de contabilidade dos Estados Unidos sobre as competências e conhecimentos que os alunos deveriam buscar antes de entrarem no mercado de trabalho, realizaram uma pesquisa com 464 profissionais contábeis experientes e concluíram ser fundamental para a futura empregabilidade dos alunos os conhecimentos sobre o pacote Office, Windows, terem criatividade em solucionar problemas, sensibilização para questões éticas e entenderem as terminologias de informática.

Já Souza e Vergilino (2012), com o objetivo de investigar a aderência existente entre a formação oferecida por IES do Rio Grande do Sul e as exigências do mercado de trabalho do profissional contábil, analisaram anúncios de oferta de emprego publicados por *headhunters* na Revista Exame – janeiro de 2008 a dezembro de 2009 - e utilizaram questionário endereçado aos coordenadores de cursos de Ciências Contábeis. Concluíram, portanto, que o ensino oferecido pela maioria das IES atendia às demandas de mercado para o profissional contábil.

Verificaram que os anúncios buscavam profissionais cada vez mais capacitados, com conhecimentos em IFRS, consolidação de demonstrações, análise, conversão, relatórios para investidores estrangeiros, legislação societária, tecnologia da informação relacionada à rotina contábil, conhecimento em SPED contábil e fiscal, e outros mais. Também apresentaram outros conhecimentos e habilidades exigidos pelo mercado, como fluência em línguas estrangeiras, pró-atividade, comprometimento e trabalho em equipa, sob pressão.

Em estudo semelhante, Santos et al (2011), com o objetivo de avaliar se a formação acadêmica em Ciências Contábeis oferecida pelas IES de Curitiba (PR) condizia às demandas do mercado de trabalho na área contábil, analisaram os dados coletados nos anúncios de emprego e nas grades curriculares do curso de Ciências Contábeis das IES e concluindo que a formação dos profissionais contábeis oferecida pelas IES, condizia às necessidades do mercado. Concluíram, outrossim, que as exigibilidades das empresas pesquisadas eram relacionadas à experiência, conhecimentos em contabilidade e legislação societária e tributária, tecnologia da informação, contabilidade gerencial e gestão empresarial, domínio de outros idiomas, Normas Internacionais de Contabilidade, dentre mais.

Contudo, para Machado e Nova (2008), somente a graduação em ciências contábeis não basta para o graduado ter uma posição de destaque no mercado de trabalho. Com objetivo de avaliar se os conhecimentos adquiridos pelos formandos do curso de Ciências Contábeis da cidade de São Paulo atendiam à demanda do mercado, realizaram pesquisa de campo com 120 alunos das principais IES da cidade e, posteriormente, identificaram os conhecimentos específicos requisitados pelas empresas de São Paulo

vencedoras do Anuário da Revista Exame “Maiores e Melhores” do ano de 2005. Concluíram que, dado o alto grau de exigência do mercado quanto aos conhecimentos específicos, os alunos pesquisados não se consideravam aptos a atender às expectativas das empresas. Concluíram também que os conhecimentos específicos mais demandados pelas empresas pesquisadas foram as Práticas Contábeis Nacionais e Internacionais e Raciocínio Lógico e Matemático.

Em estudo similar, Diaconu et al. (2011) realizaram pesquisa com objetivo de investigar se os conhecimentos contábeis profissionais e pessoais desenvolvidos nas universidades da Romênia seriam compatíveis à demanda do mercado daquele país.

Por meio de coleta de anúncios em *sites* de vagas de emprego, concluíram que os conhecimentos assimilados durante os programas de estudo das universidades eram pertinentes, não suficientes, todavia, para suprir a demanda do mercado de trabalho. Entre as principais exigências das empresas romenas para cargos contábeis executivos acham-se os conhecimentos teóricos em síntese e análise contábil e, em normas internacionais – IFRS.

Nota-se a preocupação das IES em conhecer o mercado para adequar seus currículos e formarem profissionais cada vez mais capacitados. Contudo, os profissionais já formados também necessitam conhecer o mercado para buscar capacitação eficiente e melhorar sua empregabilidade.

Assim, Oro et al. (2009), visando investigar o perfil de competências requerido pelo mercado nacional para o profissional da controladoria nos níveis operacional, gerencial e estratégico, analisaram 373 anúncios de oferta de trabalho de três *sites* especializados de recrutamento e seleção de recursos humanos em agosto e setembro de 2006, incluindo que o perfil do profissional de controladoria nos anúncios de ofertas de trabalho indicava a necessidade de diferentes conhecimentos, em acordo aos níveis pesquisados. Contudo, para os três níveis, atestou-se que a principal demanda de conhecimentos se relacionava à contabilidade societária, análise empresarial e US GAAP. Concluíram, ainda, que em todos os níveis havia a necessidade de dominar o

inglês, possuir tempo de experiência profissional de 1 a 2 anos para o nível operacional e de 5 a 6 anos, nos demais níveis.

Pires, Ott e Damascena (2009) analisaram o perfil do profissional contábil requerido pelo mercado de trabalho da Região Metropolitana de Porto Alegre (RS) através da análise de 939 ofertas de emprego coletadas no período de janeiro a setembro de 2007. A análise apontou a demanda por profissionais com conhecimentos voltados, especificamente, para a contabilidade societária, legislação societária e tributária, além de experiência prévia e um amplo conjunto de habilidades e atitudes.

Ante as recentes mudanças nas práticas contábeis, no Brasil e, internacionalmente, Faria e Queiroz (2009) realizaram pesquisa com objetivo de identificar as demandas do mercado de trabalho de contadores com conhecimentos voltados à Contabilidade Internacional. Assim, analisaram anúncios de ofertas de emprego na cidade de São Paulo nos anos de 2007 e 2008 e concluíram que a demanda por conhecimentos voltados aos padrões internacionais de contabilidade, como o americano US GAAP e pelo IFRS, apresentava-se expressiva, levando em consideração as várias áreas de atuação dos profissionais. Constataram, ainda, que os demais conhecimentos e habilidades demandados se relacionavam à informática, desenvolvimento de relatórios gerenciais e língua estrangeira, notada britânica.

Também por meio da análise de anúncios de vagas de empregos, Peleias et al. (2008) identificaram e analisaram o perfil profissiográfico requerido pelo mercado de trabalho para os profissionais de contabilidade na Região Metropolitana de São Paulo. Admitiram uma forte demanda por experiência profissional, além de conhecimentos em contabilidade societária, tributária e legislação, contabilidade gerencial e gestão empresarial, mais a tecnologia da informação.

Nos Estados Unidos, McMullen e Sanchez (2010) empreenderam pesquisa que objetivou analisar a percepção da comunidade profissional quanto às habilidades necessárias para os contadores forenses americanos, bem como os requisitos considerados ímpares para a profissão. Após coletar os dados da pesquisa, concluíram que dentre as características mais importantes para os contadores forenses, achavam-se

persistência, raciocínio estratégico e bom relacionamento interpessoal. Quanto aos conhecimentos necessários, destacaram-se a contabilidade básica, resolução de problemas, análise de dados, técnicas de entrevista e informática.

Ante os estudos supracitados, nota-se que os conhecimentos em informática, além de outros, estão se mantendo fortemente solicitados pelo mercado. Sob esse foco, o estudo de Rai (2012) analisou a lacuna existente entre o conhecimento e a percepção da importância da tecnologia da informação (TI) entre os profissionais de contabilidade na Austrália.

Os resultados indicaram que os contadores possuíam elevado conhecimento em e-mail e software de comunicação, planilha eletrônica e em ferramentas de busca da Internet. Contudo, o conhecimento em TI apresentou-se menor que a importância percebida entre os contadores australianos. Dos conhecimentos mais relevantes, foram citados o sistema Office, sistemas contábeis e sistemas de gestão de risco.

Constata-se, portanto, que o mercado de trabalho está demandando cada vez mais dos profissionais contábeis experiência, idiomas, conhecimentos atualizados, habilidades e atitudes, o que reflete a importância da busca por educação continuada. Segundo Kavanagh et al. (2010), que estudaram o papel das universidades e dos empregadores no desenvolvimento de competências técnicas e não-técnicas dos profissionais de contabilidade da Austrália, seria improvável que as universidades pudessem satisfazer a todos os atributos requeridos pelo mercado, dada a infinita variedade de empregadores. Haja vista, as instituições de ensino, empresas e órgãos de classe, as quais deveriam reavaliar suas abordagens para que fossem ofertados cursos de pós-graduação que atendessem às exigências do mercado.

2.3.3. Matrizes curriculares

Em sua pesquisa sobre as limitações encontradas no ensino da auditoria nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil, Ricardino Filho (2003) revelou por meio da tabulação de dados que os docentes encarregados de disseminar os conhecimentos inerentes à

atividade não possuem nem experiência profissional adequada, nem a formação acadêmica mínima desejável. Revelou, ainda, que os livros indicados por eles próprios e que deveriam dar apoio às aulas ministradas apresentam conteúdo defasado das práticas utilizadas, desde a década de 90.

Os principais problemas apontados por Ricardino Filho (2003) são: professores que não possuem formação em Ciências Contábeis (20%); apenas três docentes concluíram mestrado em Ciências Contábeis; apenas um concluiu doutorado na área; docentes que nunca atuaram na área de auditoria ou que atuam, mas possuem pouca experiência prática; o tempo médio destinado ao ensino da disciplina, 121 horas/aula, corresponde a não mais do que 4,5% da carga horária total do curso; os livros de auditoria, indicados pelos docentes aos seus alunos, são anacrônicos no que diz respeito às técnicas de auditoria em uso pelas principais empresas da área, em todo o mundo.

Essa situação revela um ensino nas universidades não propício à formação adequada dos estudantes de Ciências Contábeis para exercerem a profissão da auditoria depois de formados, visto que as próprias firmas de Auditoria sentem necessidade de realizar cursos de capacitação aos Auditores iniciantes.

Segundo outra pesquisa de Ricardino Filho (2002), sobre o ensino acadêmico x treinamento profissional, analisou-se que, em extensão os conteúdos dos livros referenciais de auditoria, usados por professores brasileiros, atendem aos requisitos mínimos sugeridos para a formação de contadores globais.

2.4. Graduados

2.4.1. Competências e habilidades dos graduados

É um fato inconteste que o contexto econômico atual passou a requerer profissionais contábeis mais capacitados para atuarem na gestão das organizações, tendo em vista o papel que exercem no processo decisório. Diante disso, acentua-se a responsabilidade

das Instituições de Ensino Superior em formar contadores aptos para atender a demanda do mercado de trabalho.

Estudo realizado por Kruger et al. (2012) buscou verificar se o perfil do graduado estabelecido pelo curso de ciências contábeis das Universidades do estado de Santa Catarina, na região sul do Brasil, atendia às exigências do mercado de trabalho e às expectativas dos futuros profissionais.

Algumas das constatações seguem-se: o gênero predominante dos profissionais que atuam na região é o masculino, representando 92%; contudo este panorama tende a mudar ao longo do tempo, uma vez que dos estudantes concluintes 58% são mulheres.

Verificou-se que 90% dos acadêmicos pesquisados demonstraram interesse em realizar especialização após a graduação, sendo que a controladoria foi a área mais citada, tendo 35% de interessados; na sequência houve a área tributária (31%) e custos (15%). Este fato também ocorre no mercado de trabalho, tendo em vista que dos profissionais pesquisados 83% realizaram ou estão realizando especialização, principalmente nas áreas tributária (31%), de custos (28%) e auditoria (19%). Observou-se, pois, que os alunos e profissionais concentravam interesses nas áreas gerencial e tributária.

Além disso, constatou-se que 50% dos alunos buscavam formação complementar constantemente e 31% sempre possível, sobretudo, mediante realização de cursos da área contábil e afins (47%) e atualização por meio de livros, informativos e *internet* (33%). No campo profissional, 85% realizam formação complementar, por intermédio também de cursos da área contábil e afins (34%) e atualização por meio de livros, informativos e *internet* (40%).

Verificou-se que 96% dos profissionais pesquisados e 94% dos acadêmicos acreditavam que o sucesso da profissão não depende exclusivamente da formação acadêmica.

No que tange às habilidades e competências necessárias ao contador, percebeu-se que: em relação às habilidades técnicas, a mais relevante era “possuir conhecimentos técnicos na área de atuação”, o que corresponde a 48% e 79% das respostas dos

discentes e profissionais, respectivamente. Em relação às habilidades gerenciais, os discentes indicaram a habilidade “controle das ações de uma organização” (54%), enquanto os profissionais indicaram “capacidade de tomada de decisão” (81%). Quanto às habilidades pessoais, observou-se que as duas categorias indicaram a “disciplina”, representando 50% e 52% dos estudantes e mercado de trabalho, respectivamente.

Destacou-se a dedicação como a atitude de maior importância para o exercício da profissão de contador, tanto para os discentes quanto para os profissionais. Em relação à capacitação para empreender, gerenciar e estratégica, a opinião dos profissionais difere dos acadêmicos.

Somente na capacitação para gerenciar, os dois grupos consideraram o planejamento como habilidade mais relevante. No que se refere aos conteúdos mais relevantes para o exercício da profissão, tanto os acadêmicos quanto os profissionais indicaram a área tributária seguida pela gerencial. Em relação ao grau de importância da ética na profissão contábil, 87% dos alunos e 94% profissionais da área contábil a consideraram bem descartável.

Os resultados da pesquisa apontaram semelhanças entre as expectativas dos acadêmicos e as exigências do mercado de trabalho, principalmente em relação às questões sobre ética, formação continuada e conteúdos mais relevantes para a área. Sendo assim, concluiu-se o perfil dos acadêmicos equipara-se ao dos profissionais da região em vários aspectos, bem como aos desejados pelo curso.

De acordo a esses resultados, ressalta-se que se faz urgente, o aprimoramento constante do processo de ensino e aprendizagem para, conseqüentemente, formar profissionais melhores capacitados para atender à demanda do mercado de trabalho. Para tanto, os alunos, professores e gestores devem cumprir seu papel na sociedade. O aluno deve buscar outras formas de ampliar seus conhecimentos e desenvolver habilidades e competências necessárias ao exercício da profissão. Os docentes e gestores necessitam manter-se atualizados em relação aos conhecimentos técnicos, científicos e pedagógicos, visando à melhoria constante da educação.

Diante destes resultados, deixa-se como sugestão para futuras pesquisas estender este estudo aos acadêmicos de outros cursos de ciências contábeis, bem como investigar profissionais contábeis que atuam em empresas de grande porte.

2.4.2. O programa de Educação Profissional Continuada

Educação Profissional Continuada (EPC) constitui a atividade que visa manter, atualizar e expandir os conhecimentos e competências técnicas e profissionais, as habilidades multidisciplinares e a elevação do comportamento social, moral e ético dos profissionais da contabilidade, como características indispensáveis à qualidade dos serviços prestados e ao pleno atendimento das normas que regem o exercício da profissão contábil (CFC - NBC PG 12)

Em pesquisa realizada por Schwabe de Moraes et al. (2017), verificou-se a percepção dos auditores inscritos no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) quanto à efetividade da capacitação realizada para o cumprimento do programa de EPC. Constatou-se na citada pesquisa que, na percepção dos auditores independentes, a capacitação realizada para o cumprimento da norma é efetiva no que diz respeito a agregar conhecimentos para o desempenho do exercício profissional. Ressalte-se observar que, antes mesmo da obrigatoriedade, os profissionais já realizavam as capacitações além do que exige a norma em questão.

Ressalte-se que as preferências de realização das capacitações por parte dos respondentes deram-se pelo tipo “Aquisição de Conhecimentos”, que compreende os cursos e treinamentos internos e reuniões técnicas internas de empresas de auditoria credenciadas. Ainda assim, os profissionais buscam, quando possível, diversificar e adequar as atividades ao seu nível de experiência e atuação profissional.

A EPC ganha especial significância na medida em que possibilita a atualização e o aprimoramento de conhecimentos previamente adquiridos. Embora os pilares da Ciência Contábil continuem preservados, as constantes evoluções da sociedade, dos negócios, das tecnologias e das normatizações que envolvem a profissão acabam por exigir do profissional da Contabilidade uma dinamicidade bastante acentuada.

Diehl & Souza (2007, p. 240) contextualizam que

... a realidade faz com que o conhecimento esteja, mais do que nunca, em constante adaptação, evolução e renascimento. Ou seja, é um conhecimento inacabado e em frequente transformação, o que exige um contínuo esforço na busca de novos conhecimentos ou atualização daquele parcialmente já dominado. A educação continuada é a expressão criada para retratar essa atitude por parte dos profissionais

Pode-se inferir que um profissional, ainda que na sua formação superior tenha acumulado uma série de conhecimentos, precisará empreender esforços para mantê-los atualizados e efetivamente úteis diante das constantes mudanças. Entretanto, cabe ressaltar que a EPC não tem a finalidade de corrigir eventuais deficiências nas formações anteriores, porém de aprimorar os conhecimentos já obtidos e retidos.

Há de se considerar que o processo de EPC guarda estreita relação com a qualidade dos serviços prestados no caso dos auditores independentes, pois é razoável concluir que a capacitação profissional permanente possibilitará também maior confiabilidade nas opiniões e pareceres emitidos por aqueles profissionais. Segundo De Azevedo et al. (2013), as entidades, ao contratarem auditores independentes, buscam agregar a credibilidade exigida pelos usuários da informação.

2.5. Demandas empíricas relacionadas ao mercado de trabalho

Tamer et al. (2013), em estudo que objetivou identificar o perfil do profissional demandado pelo mercado de trabalho da Região Norte do Brasil, baseou-se em pesquisa realizada pela Federação das Indústrias do Estado do Amazonas (FIEAM) e pelo Centro da Indústria do Estado do Amazonas (CIEAM), que apontou uma expressiva carência de profissionais de contabilidade qualificados. Com base em anúncios de vagas de empregos publicados em sítios na internet e jornais de grande circulação, foi possível elaborar um *ranking* dos conhecimentos e habilidades mais exigidos pelo mercado de trabalho da região, e perceber a procura por profissionais ecléticos, com uma gama de conhecimentos e habilidades; contudo, prioriza os voltados à parte operacional nos níveis de auxiliar e chefia, em 63% e 70% das vagas, respectivamente. Já para os cargos de gerência, a primeira posição correspondeu à contabilidade gerencial (82%).

No mesmo estudo, observou-se, ainda, uma expressiva demanda por profissionais com experiência anterior, ficando nas primeiras posições em todos os níveis hierárquicos. Além disso, conhecimentos voltados à tecnologia da informação, áreas não específicas da contabilidade e cursos de especialização ou MBA foram muito exigidos pelo mercado, diferentemente do conhecimento em idiomas e em normas contábeis internacionais, que ocuparam, respectivamente, a penúltima e última posição do *ranking*, em todos os níveis. A baixa demanda por conhecimentos em normas contábeis internacionais pode demonstrar que tais conhecimentos já estejam implícitos na demanda pela contabilidade geral e por profissionais experientes.

Dos anúncios que identificaram o porte da empresa, 70% correspondiam a empresas de grande porte e 30%, de pequeno e médio. Os conhecimentos referentes à convergência das normas brasileiras com as internacionais foram encontrados em 11% das vagas para grandes companhias, contra 2% para pequenas e médias. Também, os conhecimentos voltados para a contabilidade gerencial alcançaram maior proporção nas grandes empresas, correspondendo a 44% dos anúncios, contra 16% das de pequeno e médio porte. Esse resultado demonstrou que as grandes empresas da região desejam que o profissional contábil seja um parceiro do negócio, reconhecendo sua importância para a tomada de decisão.

Já para as empresas multinacionais, identificadas em 6% da amostra, notou-se uma demanda por profissionais ecléticos, com o perfil voltado também para a gestão da entidade. A exigência dos conhecimentos em tecnologia da informação representou 58% da amostra, destacando a importância desse conhecimento para os profissionais contábeis. Do total das vagas, 42% exigiam idiomas, com destaque mais enfático para o inglês, sendo que 23% exigiam especialização.

Também foi possível para os autores identificar destacável proporção de vagas destinadas a profissionais de outras áreas, como administradores, economistas, advogados e engenheiros, correspondendo a 38% do total da amostra. Esse fato foi considerado preocupante, por ser identificado que 30% dessas vagas solicitavam conhecimentos em contabilidade geral e tributária e, 5%, em normas contábeis

internacionais e convergência das normas brasileiras, conhecimentos inerentes aos profissionais da área contábil.

Nesse contexto, concluiu-se que a análise do estudo pode ser aplicada não somente para identificar o perfil do profissional contábil demandado pelo mercado de trabalho do Norte do Brasil. É importante também, fonte para a definição dos currículos universitários e eventos voltados à capacitação e atualização de profissionais contábeis. Com isso, os profissionais poderão adequar-se à demanda e, por conseguinte, as entidades empresariais terão mais acesso a profissionais capacitados, diminuindo a necessidade de “importar” mão de obra de outras regiões brasileiras.

PARTE II – PESQUISA EMPÍRICA

CAPÍTULO III: METODOLOGIA – MODOS DE PESQUISA

3.1 Considerações iniciais

Este capítulo aborda a metodologia adotada para a realização deste trabalho, considerando a classificação da investigação, métodos e etapas de desenvolvimento. Em seguida, demonstra o método utilizado e a abordagem prática adotada para alcançar os objetivos da dissertação, inclusive o estudo bibliométrico.

A presente investigação está classificada em termos de objetivos gerais como descritiva e explicativa; quanto à abordagem da investigação, classifica-se como quantitativa; e, em relação aos procedimentos, bibliográfica, experimental e de levantamento (Gil, 2007; Marconi & Lakatos, 2008).

3.2 Classificação da investigação

Para Gil (2007), uma pesquisa pode ser classificada pelas seguintes formas: 1) quanto aos objetivos da pesquisa; 2) quanto à forma de abordagem do problema; e 3) quanto aos procedimentos técnicos.

Considerando que a presente investigação visa descobrir a existência de associação entre variáveis (Gil, 2007, p.42) e, neste caso, a formação em auditoria contábil em relação à necessidade das firmas de auditoria, ainda tem como preocupação central identificar os fatores que contribuem para o fenômeno estudado. Ela está classificada como descritiva e explicativa.

Dentre os objetivos da investigação, busca-se expressar as relações de dependência entre variáveis para tratar a problemática (Gil, 2007). Para Bryman (2008) as principais preocupações da pesquisa quantitativa são: mensuração, causalidade, generalização e replicação. A causalidade procura explicar a relação causa-efeito entre as variáveis dependentes e independentes.

Amaratunga et al (2002) sugerem que a abordagem quantitativa está mais aderente para testes de teoria e, nesta investigação, a teoria a ser testada é o contexto relativo aos níveis de aderência da formação x demanda do mercado de auditoria.

Tal investigação está classificada como quantitativa, já que adota métodos dedutivos buscando a objetividade (mensuração de variáveis), a validade (teórica e empírica) e, por fim, a confiabilidade com adoção de ferramentas estatísticas.

Em relação aos meios de investigação e técnicas adotadas, utilizou-se a busca bibliográfica através da consulta de artigos de periódicos em base de dados científica, por meio de revisão sistemática e mapeamento bibliométrico, cujo resultado gerou um portfólio sobre conceitos de auditoria, aspectos relacionados às IES e ao mercado de trabalho.

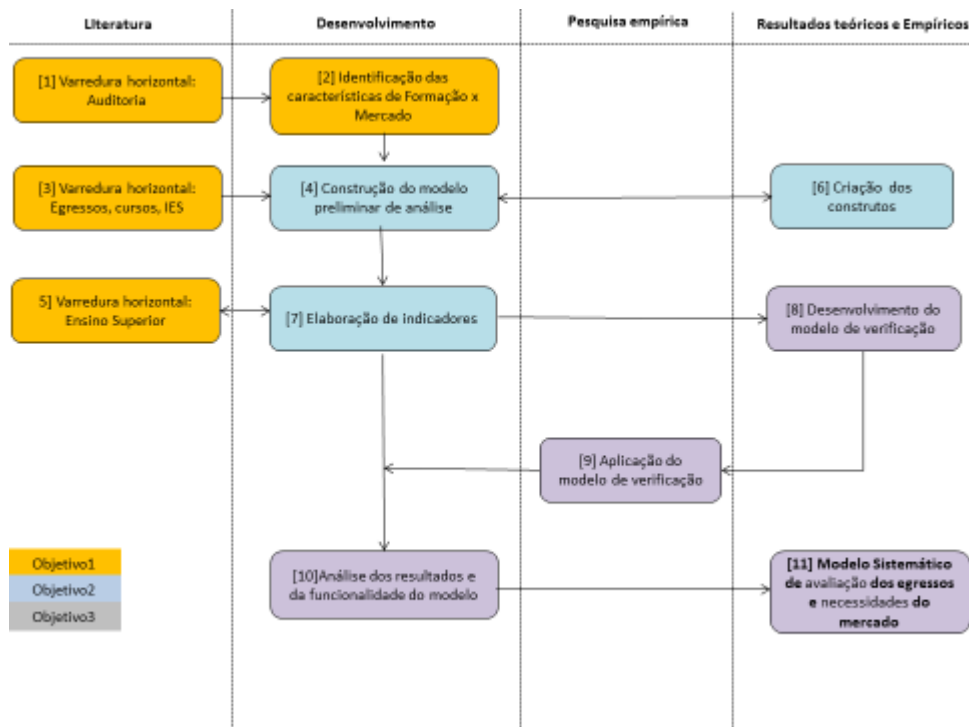
As bases científicas investigadas acham-se no portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), dentre elas: Scielo, Scencedirect, DOAJ, Sage, Wiley e Emerald. Foram consultadas, ainda, outras fontes, como teses, dissertações e anais de congressos. O Google Scholar foi utilizado como guia de acesso aos periódicos.

Considerando o aspecto experimental da investigação que determina o objeto de estudo, selecionaram-se variáveis com influência neste objeto, a saber: 3 (três) variáveis latentes (auditoria, IES e graduados), que são os construtos iniciais deste trabalho, complementadas por 20 (vinte) variáveis mensuráveis ou indicadores.

3.3. Etapas da investigação

A figura 3.1 demonstra as fases da investigação classificadas pelos blocos de literatura, desenvolvimento conceitual, pesquisa empírica e resultados teóricos e empíricos.

Figura 3.1 - Método da investigação



Fonte: desenvolvido pelo autor

3.3.1 Fases 1, 3 e 5

Essas fases compreenderam uma pesquisa bibliográfica, que possibilitou delinear a temática da pesquisa e seus objetivos, utilizando-se de varredura horizontal (fases 1 e 3) em bases de dados de alto impacto nas áreas de auditoria, graduados, cursos, IES e ensino superior.

Na fase 5 abrangeu-se uma varredura vertical com base na temática das áreas de ensino e superior e do mercado de Auditoria, contemplando periódicos nas principais bases de dados internacionais, como Emerald, Web of Science, Sciencedirect, Springerlink, Wiley, DOAJ, dentre outras. Ainda foram consultadas outras fontes como teses, artigos científicos, anais de congressos com vistas à construção do portfólio da pesquisa.

A pesquisa vertical teve o intuito de buscar artigos de forma aprofundada e estruturada, a fim de investigar lacunas com as seguintes linhas básicas de pesquisa: perfil dos formados em contabilidade, características do mercado de trabalho em auditoria e o perfil de profissional desejado pelas firmas de auditoria.

3.3.2. Fases 2 e 4

A fase 2 contemplou as conclusões sobre a identificação das características de formação dos futuros profissionais, em comparação ao que o mercado necessita desses indivíduos, propiciando a visualização dos “*drivers*” para a construção do modelo preliminar de análise, na fase 4.

3.3.3. Fase 9

Consistiu na legitimação com profissionais que tenham relacionamento direto ou indireto com o do mercado de Auditoria, para construção dos construtos relativos ao modelo de avaliação. As áreas de abrangência e atuação dos especialistas contemplaram sua atuação como líderes (sócios) de uma das 4 maiores firmas de auditoria globais, ou *Big Four*.

Foi utilizada uma *survey* exploratória-descritiva, já que ela, por objetivo, tenta explicar a ocorrência de um fenômeno, segundo Forza (2002). E alavancar um conhecimento de um determinado assunto.

Os levantamentos tipo *survey* têm como objetivo contribuir para o conhecimento em uma área particular de interesse, através da coleta de informações sobre os ambientes, e seus respectivos contextos, de cada indivíduo (Forza, 2002).

No caso da *survey*, é de caráter exploratório, pois visa tornar um fenômeno mais familiarizado e compreendido, porém, quando uma *survey* apresenta característica descritiva visa verificar a distribuição de um fenômeno na população. Como é o objetivo desta investigação, para a criação do modelo de avaliação para o recrutamento de novos profissionais para as firmas de Auditoria.

O questionário foi desenvolvido em dois estágios:

- a) Baseado na varredura da literatura; e

b) Aplicação do questionário em si aos líderes de uma das *Big Four*.

Os respondentes indicaram o grau de importância de 20 quesitos relativos a nossos profissionais contratados para iniciar a carreira em auditoria, utilizando a escala *Likert* (1 a 5). Os questionários foram aplicados a 180 profissionais de uma *Big Four*, totalizando 62 respostas.

3.3.4. Fase 6

Esta fase consistiu na validação dos constructos, a partir da definição do modelo de avaliação, com base na análise de conteúdo da literatura. A validação com os profissionais do mercado de auditoria concorreu para a busca objetiva dos indicadores do modelo de avaliação, conforme descrito na fase anterior, que se considera uma fase exploratória, a qual visa obter percepções sobre um tema e determinar conceitos relativos ao fenômeno (Forza, 2002).

Foi definido o instrumento de investigação, contendo uma escala numérica, embasado no termo teórico pré-definido – as diferenças entre o ensino de auditoria oferecido aos formados em contabilidade e o que o mercado de Auditoria espera deles, os constructos e as respectivas variáveis manifestas. Foi adotada uma escala Likert (Hill e Hill, 2008) para cada variável, na qual os valores oscilarão entre 1 (totalmente negativo) e 5 (totalmente positivo).

3.3.5. Fase 7

Na fase 7 foram identificados os indicadores para o desenvolvimento do modelo da avaliação dos novos profissionais de Auditoria e suas respectivas relações com as variáveis dependentes e independentes, bem como na revisão da literatura (fases 1, 3 e 5).

Para a construção do modelo previsto nesta fase foi utilizado o Software SmartPLS para determinar as relações de causalidade entre os constructos (variáveis latentes).

3.3.6. Fases 10 e 11

Com o objetivo de testar o modelo, nesta fase seguinte foi aplicado o questionário ajustado e validado, no âmbito de firma de auditoria *Big Four*, possibilitando visualizar a acurácia e performance do modelo.

3.4 Recolha de dados

3.4.1 Seleção do portfólio bibliográfico

No processo de seleção do portfólio de artigos está inserido o desenvolvimento do portfólio bibliográfico, composto pelos artigos mais relevantes pertinentes à área de conhecimento, na qual está inserido o tema da pesquisa. Este processo se desenvolveu em duas etapas: i) a seleção dos artigos nas bases de dados, resultando no banco de artigos brutos; e ii) a filtragem dos artigos selecionados, com base no alinhamento com o tema da pesquisa.

O resultado desse processo é um conjunto de artigos relevantes à pesquisa, com base nos critérios preestabelecidos pelo pesquisador (Ensslin et al, 2010, Lacerda et al, 2012).

O ponto de partida da etapa de seleção de artigos brutos é a definição dos eixos da pesquisa. O primeiro eixo está definido pelo tema central do trabalho, no caso a demanda do mercado de auditoria por novos profissionais. O segundo eixo trata do perfil do graduado e de sua respectiva formação nas IES.

Inicialmente foram definidas as seguintes palavras-chave para cada um dos eixos da pesquisa: Eixo 1- Mercado de Auditoria e Eixo 2- Perfil e Formação do Graduado, dentro das bases de dados de publicações disponibilizadas pela CAPES. No eixo 1, definiram-se as seguintes palavras chave: “Auditoria”, “Contabilidade”. No eixo 2, as palavras chave foram: “Perfil do Graduado”, “Formação do Contador na IES”.

Foram escolhidas as bases de dados constantes no Portal de Periódicos da CAPES, onde se efetuaram buscas pelas combinações de palavras-chave, utilizando os campos título, resumo e com tipo de publicação “artigo”.

A partir da busca pelas palavras chave nos bancos de dados, considerando os filtros definidos previamente, foram selecionadas 85 publicações, que compuseram o portfólio inicial. Depois de uma leitura não estruturada de dois artigos aleatoriamente escolhidos (quadro 3.1), percebeu-se a aderência das palavras chave escolhidas, já que se evidenciou que os artigos continham as palavras dos eixos pré-estabelecidos.

Quadro 3.1 – Artigos escolhidos aleatoriamente para checagem inicial

Morais, Marisa Luciana Schwabe de; Martins, Zilton Bartolomeu; Alberton, Luiz, 2017. Percepção dos Auditores Independentes quanto à Efetividade da Capacitação Realizada para o Cumprimento da Norma Brasileira de Contabilidade de Educação Profissional Continuada. <i>Pensar Contábil</i> , v. 19, n. 69.
De Souza Machado, Lúcio; Machado, Michele Rilany Rodrigues; Guerra, Fernanda Miranda, 2014. Formação do auditor nas instituições de ensino superior e a capacitação profissional nas firmas de auditoria. <i>Revista de Contabilidade da UFBA</i> , v. 8, n. 1, p. 4-20.

3.4.2 Levantamento tipo survey

A partir do desenvolvimento das variáveis e seus respectivos indicadores (Quadro 2.2), elaborou-se um questionário (Apêndice 1) desenvolvido na plataforma eletrônica Google Documentos®, enviado para 180 profissionais no nível de liderança de uma das firmas de auditoria *Big Four*, dos quais 62 retornaram, tendo validados por este pesquisador para a composição da base de dados a ser utilizada pela ferramenta SmartPLS®3.0.

Os respondentes indicaram, através da escala Likert de 1 a 5, a sua percepção de cada indicador componente do modelo pré-estabelecido.

Quadro 3.2 – Variáveis e indicadores

Variável latente	Indicadores	Código
Auditoria	Conhecimento de contabilidade / IFRS	AUD_1
	Necessidade de experiência profissional anterior do candidato	AUD_2
	Conhecimento de idioma estrangeiro (inglês, preferencialmente)	AUD_3
	Conduta ética e moral do candidato (antecedentes e atuais)	AUD_4

Variável latente	Indicadores	Código
	Perspetiva que o cliente da firma de auditoria poderá ter sobre o profissional	AUD_5
	Capacidade de administrar diversas demandas ao mesmo tempo	AUD_6
	Capacidade de relacionamento interpessoal do candidato	AUD_7
	Capacidade de análise crítica	AUD_8
	Conhecimento técnico de assuntos fiscais e tributários	AUD_9
	Compromisso com prazos	AUD_10
	Comprometimento com a qualidade	AUD_11
	Técnica da redação e adequação de linguagem	AUD_12
Graduados	Assiduidade	GRA_1
	Potencial de liderança	GRA_2
	Conhecimento de ferramentas tecnológicas (p.ex. Excel)	GRA_3
	Aceitação de desempenhar trabalhos rotineiros	GRA_4
	Avaliação de estágios / empregos anteriores	GRA_5
IES	Classificação da IES no MEC / INEP	IES_1
	Imagem / recall da IES no mercado	IES_2
	Conteúdo da grade curricular da IES	IES_3

Fonte: desenvolvido pelo autor

3.5 Conclusão do capítulo

Este capítulo evidenciou a metodologia utilizada neste trabalho, contemplando o método de investigação e suas respectivas fases, o resultado do mapeamento bibliométrico, o qual embasou o desenvolvimento dos construtos e seus respectivos indicadores, bem como a construção do instrumento de pesquisa - questionário.

No capítulo seguinte, demonstrar-se-á o modelo de medição da aderência dos profissionais de contabilidade na visão de uma grande firma de auditoria, utilizando-se técnicas estatísticas no tratamento dos dados obtidos.

CAPÍTULO IV - MODELO DE MEDIÇÃO DE ADERÊNCIA PROFISSIONAL

4.1 Modelo para medir a percepção da firma de auditoria quanto à formação do profissional em ciências contábeis

Este capítulo descreve o desenvolvimento e a aplicação de um modelo teórico destinado à elaboração do modelo de medição do grau de aderência da formação profissional em relação ao mercado de auditoria. O modelo é concebido para permitir o entendimento das variáveis identificadas na literatura, bem como os aspectos que caracterizam a performance das mesmas, possibilitando ainda a mensuração das relações entre elas.

4.2 Análise dos módulos conceituais

4.2.1 Conceitos iniciais

O modelo teórico é composto por: a) Módulo Estrutural formado pelos 3 construtos (Variáveis Latentes) que representam os elementos do modelo estudado; b) Módulo de mensuração formado por 20 indicadores, destinadas à mensuração dos construtos (Variáveis Observáveis), conforme demonstrado no quadro 4.1.

Quadro 4.1 – Variáveis e indicadores do modelo conceitual

Variável latente	Indicadores	Código
Auditoria	Conhecimento de contabilidade / IFRS	AUD_1
	Necessidade de experiência profissional anterior do candidato	AUD_2
	Conhecimento de idioma estrangeiro (inglês, preferencialmente)	AUD_3
	Conduta ética e moral do candidato (antecedentes e atuais)	AUD_4
	Perspetiva que o cliente da firma de auditoria poderá ter sobre o profissional	AUD_5
	Capacidade de administrar diversas demandas ao mesmo tempo	AUD_6
	Capacidade de relacionamento interpessoal do candidato	AUD_7
	Capacidade de análise crítica	AUD_8
	Conhecimento técnico de assuntos fiscais e tributários	AUD_9
	Compromisso com prazos	AUD_10
	Comprometimento com a qualidade	AUD_11
	Técnica da redação e adequação de linguagem	AUD_12
Graduados	Assiduidade	GRA_1
	Potencial de liderança	GRA_2
	Conhecimento de ferramentas tecnológicas (p.ex. Excel)	GRA_3
	Aceitação de desempenhar trabalhos rotineiros	GRA_4
	Avaliação de estágios / empregos anteriores	GRA_5
IES	Classificação da IES no MEC / INEP	IES_1
	Imagem / recall da IES no mercado	IES_2
	Conteúdo da grade curricular da IES	IES_3

Fonte: Elaborado pelo Autor

As definições e os indicadores associados aos construtos teóricos dão origem a um instrumento de pesquisa, do tipo questionário (Apêndice 1), que operacionaliza a coleta de dados sobre a formação profissional do auditor, aspectos relacionados às IES e os requisitos do mercado de auditoria (construtos), visando à validação do modelo teórico pelos procedimentos e métodos estatísticos descritos no capítulo 2.

O modelo da pesquisa especificado foi analisado a partir da técnica de Modelagem de Equações Estruturais (MEE), do inglês *Structural Equation Model* (SEM).

A Modelagem de Equações Estruturais consiste numa técnica multivariada que combina aspectos de regressão múltipla (examinando relações de dependência) e análise fatorial (representando conceitos não medidos – fatores – com múltiplas variáveis) para estimar uma série de relações de dependência inter-relacionadas simultaneamente (Hair Jr. *et al.*, 2014, p.468).

Trata-se de uma abordagem estatística abrangente para testar hipóteses envolvendo relações entre construtos observáveis e variáveis latentes (Hoyle, 1995, p.1).

MEE exige a definição de dois modelos, o modelo de mensuração e o modelo estrutural, que representam dois conjuntos de equações lineares (Henseler; Ringle; Sinkovics, 2009, p.284).

4.2.2 *Tamanho da Amostra*

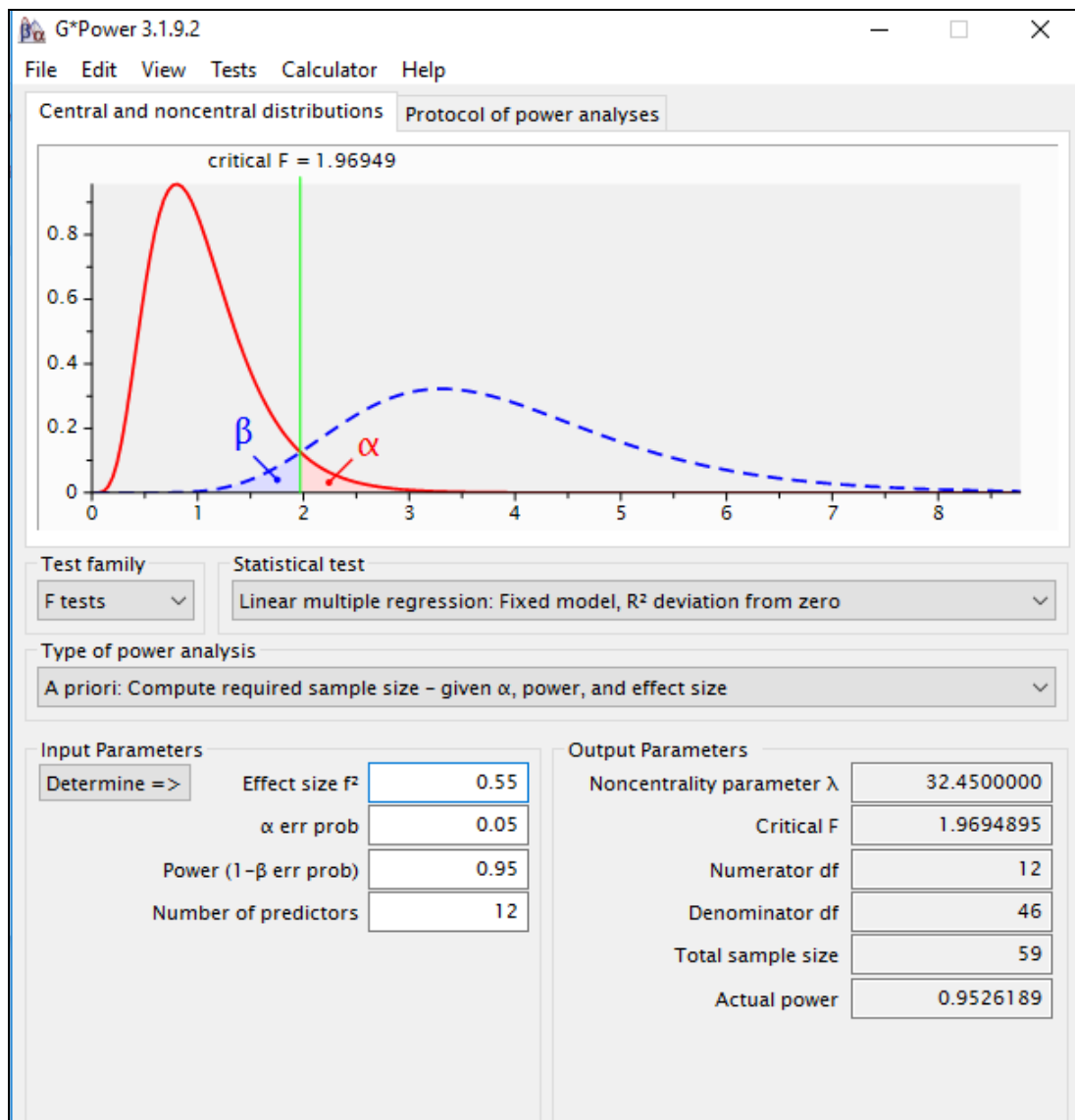
O tamanho da amostra, ou seja, a quantidade de observações que deve compor a amostra, é determinado com base nas necessidades do modelo de equações estruturais (denominado Partial Least Squares - Structural Equation Modeling Model ou PLS-SEM), a ser utilizado nesta pesquisa para relacionar as variáveis e testar as hipóteses.

As relações entre os constructos que compõem o modelo PLS-SEM em questão serão estabelecidas através de uma equação de “regressão linear”. O tamanho da amostra será baseado na análise do poder estatístico da regressão linear, composta pela parte do

modelo com o maior número de preditores (variáveis independentes) existentes (Hair Jr. *et al.*, 2014, p. 20). No modelo proposto, configuram três preditores (Auditoria, IES e Graduados).

Foi adotado o software G*Power (Faul *et al.*, 2009), sugerido por Hair Jr. *et al.* (2014), para o cálculo do tamanho das amostras. A tela de entrada de dados para o cálculo é vista na Figura 4.1, abaixo, demonstrando a parametrização.

Figura 4.1 - Tela do software G*Power



Fonte: Elaborado pelo Autor com base no Software G*Power

4.3 Módulos componentes do modelo proposto

Utilizou-se o modelo de equações estruturais como ferramenta estatística, devido sua importante aderência ao entendimento das relações causais entre as variáveis. Para Hair *et al* (2014) a compreensão da sequência causal entre as variáveis pode explicar como alguma coisa determina um dado efeito, bem como para testar potencialmente uma teoria.

Constitui uma técnica estatística para testar e estimar essas relações causais com base em dados estatísticos e pressupostos causais qualitativos (Hair Jr. *et al*, 2014), possibilitando o teste simultâneo das inúmeras relações de dependência.

4.3.1 Outer Model (Módulo de mensuração)

O modelo de mensuração estima a relação entre a variável latente e as suas variáveis observáveis ou manifestas, e o modelo estrutural especifica a relação entre os construtos não observáveis ou variáveis latentes (Henseler; Ringle; Sinkovics, 2009, p.284).

Têm-se dois tipos de modelo de mensuração os quais podem ser especificados: o modelo reflexivo e o modelo formativo. E esta definição deve estar embasada na teoria.

Na especificação do modelo de mensuração, uma decisão importante diz respeito à natureza reflexiva ou formativa dos construtos. Os construtos reflexivos descrevem variáveis latentes, não diretamente observáveis no ambiente de estudo, mas manifestadas por meio das variáveis observadas (indicadores). Desta forma, a variável latente é vista como a causa da variância dos indicadores. Os construtos formativos, por sua vez, descrevem variáveis compostas, onde se espera que as variações nos indicadores causem as mudanças na variável composta. (Brei & Liberali Neto, 2006; Petter, Straub, & Rai, 2007).

Esses dois tipos de modelo de mensuração podem ser visualizados no Quadro 4.1. No modelo reflexivo, a direção de causalidade é do construto latente para os seus indicadores; espera-se que mudanças no construto latente se tornem manifestas nas

variáveis observáveis (Henseler; Ringle; Sinkovics, 2009, p.289). Nesse tipo de modelo a inter-relação entre os itens e, em decorrência a consistência interna, são relevantes para a mensuração da confiabilidade (Netmeyer; Bearden; Sharma, 2003, p. 93).

No modelo de mensuração formativo o construto à causalidade é do indicador para o construto, e se define como a combinação dos seus indicadores (Henseler; Ringle; Sinkovics, 2009, p.289). Nesse caso, diferenças individuais nos indicadores espelham diferenças nos construtos. A variável latente é definida como uma pontuação ponderada dos indicadores, sendo que cada um deles representa uma dimensão independente (Henseler; Ringle; Sinkovics, 2009, p. 289). Portanto, a definição de um construto como formativo não implica a necessidade de inter correlação entre os seus indicadores, a necessidade de consistência interna não é um requisito, e os métodos de confiabilidade baseados na consistência interna não se aplicam (Netmeyer; Bearden; Sharma, 2003, p. 93).

Quadro 4.2 - Diferenças entre os modelos formativo e reflexivo

Critério	Modelo Formativo	Modelo Reflexivo
Direção da Causalidade	Dos itens para o construto	Do construto para os itens
	Indicadores são características do construto	Indicadores são manifestações do construto
	Mudanças nos indicadores deveriam causar mudanças no construto	Mudanças nos indicadores não deveriam causar mudanças no construto
	Mudanças no construto não deveriam causar mudanças nos indicadores	Mudanças no construto deveriam causar mudanças nos indicadores
Intercambialidade dos indicadores	Indicadores não precisam ser intercambiáveis	Indicadores deveriam ser intercambiáveis
	Indicadores não precisam ter o mesmo ou similar conteúdo (não compartilhar um tema)	Indicadores deveriam ter o mesmo ou similar conteúdo (compartilhar um tema comum)
	Eliminando um indicador pode alterar o domínio conceitual do construto	Eliminando um indicador não altera o domínio conceitual do consumo
Covariância entre os indicadores	Não é necessário que os indicadores tenham covariâncias entre si	E esperado que os indicadores se correlacionem
	A mudança em um indicador não, necessariamente, tem relação com a mudança nos demais indicadores	A mudança em um indicador está associada à mudança em outros indicadores
Rede nomológica dos indicadores	Pode diferir	Não deveria diferir
	Não é necessário que os indicadores	Indicadores devem ter os mesmos

Critério	Modelo Formativo	Modelo Reflexivo
	tenham os mesmos antecedentes e consequências	antecedentes e consequências
Consistência Interna	Não requerida	Requerida

Fonte: Elaborado pelo autor baseado em Jarvis et al (2003)

Jarvis, MacKenzie e Podsakoff (2003) reconhecem que há casos em que é difícil para o pesquisador, *a priori*, definir se um constructo aplicado em sua pesquisa é reflexivo ou formativo. Contudo, se isso ocorrer, pode ser que o constructo não foi definido corretamente e necessite de ajustes.

Ainda em Jarvis et al (2003), no modelo reflexivo, a direção de causalidade decorre do construto para seus indicadores. Ou seja, neste tipo, as mudanças no construto causam mudanças nos itens. Porém, no modelo formativo, é esperado que variações nos itens causem mudanças no construto ao qual eles estão vinculados.

O PLS permite a modelagem de variáveis multicolineares, reunidas como variáveis preditoras interdependentes de uma ou mais variáveis latentes, porém, devem elas ser modeladas como indicadores reflexivos.

Caso a modelagem seja elaborada como indicadores formativos, poderão ocorrer problemas, pois não existe uma forma de avaliar a interdependência entre essas variáveis, causando instabilidade na estimação. E, ainda, o PLS não permite a estimação de correlações indiretas, isto é, associações entre variáveis que não têm uma direção.

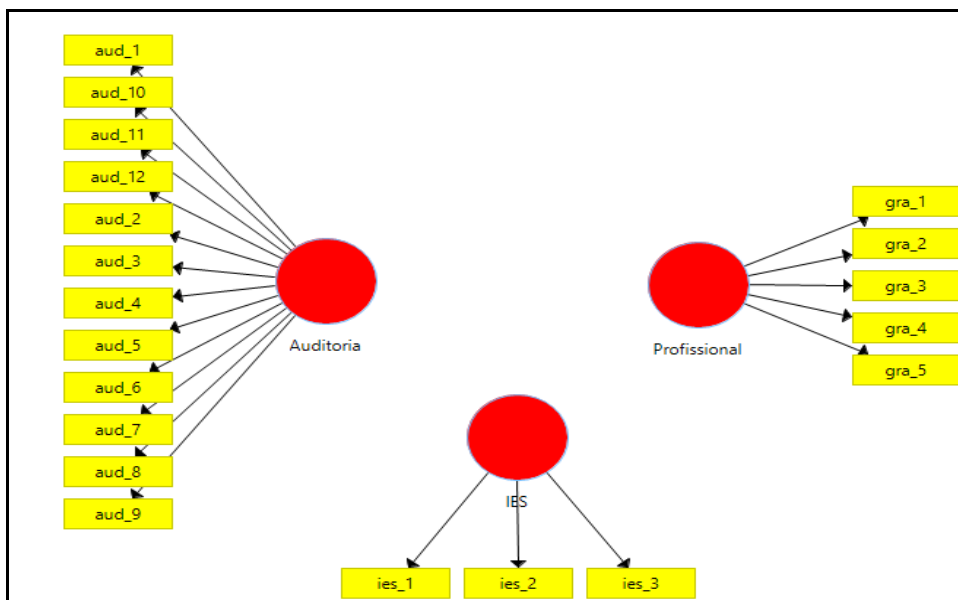
MEE inicia com a especificação de um modelo a ser estimado, o qual estabelece as relações entre as suas variáveis (Hoyle, 1995, p. 2). A representação gráfica dessas relações é realizada por meio do diagrama de caminhos, cujos elementos básicos são as setas e os construtos.

O modelo foi elaborado com as variáveis latentes vinculadas às variáveis que foram desenvolvidas com base no estudo bibliométrico. A análise confirmatória foi realizada com a finalidade de avaliar a validade dos construtos do modelo.

Abaixo o modelo de mensuração elaborado por meio do Software SmartPLS® 3.0, onde se pode aferir que as variáveis observáveis ou mensurada (VO) com as suas respectivas conexões nos construtos.

Pode ser observado que os constructos ou VL estão em vermelho, porque faltam as ligações entre eles (criação dos modelos estruturais). A figura 4.2 apresenta o modelo de mensuração com suas respectivas variáveis observadas.

Figura 4.2 - Modelo de mensuração com suas VO.



Fonte: do Autor através do Algoritmo PLS gerado pelo SmartPLS® 3.0

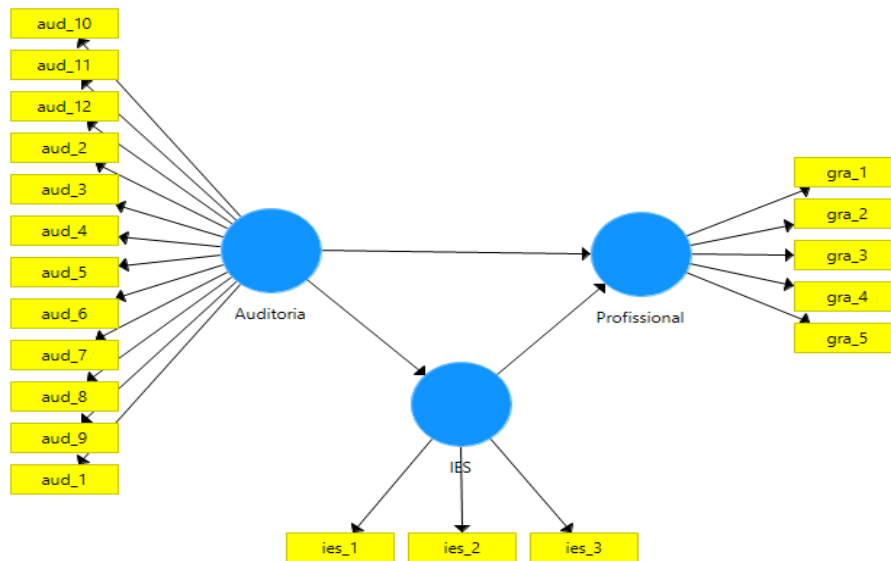
Vale ressaltar que as variáveis observadas são resultantes do estudo bibliométrico combinado com a legitimação dos especialistas, conforme método descrito no capítulo 3.

4.3.2 Inner Model (Módulo Estrutural)

Para criação do modelo estrutural foram “ligados” os constructos onde este processo foi repetido até fazer todas as ligações necessárias (figura 4.3 mostra o modelo MEE inicial completo).

O modelo estrutural define a relação entre as variáveis latentes exógenas e endógenas. Portanto, este modelo especifica quais variáveis latentes (exógenas) influenciam direta ou indiretamente mudanças nos valores da outra variável latente (endógena ou dependente) (Hair Jr. *et al.*, 2014). A partir deste momento é possível proceder às análises e, no caso desta modelagem, a medição da aderência do perfil.

Figura 4.3 - Modelo estrutural com as VL e respectivas VO



Fonte: do Autor através do Algoritmo PLS gerado pelo SmartPLS® 3.0

4.4 Algoritmo PLS-PM

Entre os principais algoritmos para os modelos de Equações estruturais, destacam-se o algoritmo desenvolvido por Herman Wold Jöreskog e Wold (1982), Wold (1985) e o algoritmo de Lohmöller (Lohmöller, 1987; Lohmöller, 1989).

Na essência, o Algoritmo PLS é uma sequência de regressões em termos de estimativas de peso, obtidas visando satisfazer os pontos de convergência do modelo. No PLS-PM permitem-se três esquemas de ponderação:

a) **centroid weighting scheme** – procedimento original de Wold, considera apenas os sinais das correlações entre as VL e suas vizinhas. Se a correlação entre duas VL é igual a + 0,3 o peso será igual a + 1. Ruim quando as correlações entre as VL são próximas de

zero (pesos oscilam de +1 para -1). Não usá-lo quando houver VL de segunda ordem (Chin; Newsted, 1999, p.327);

b) **factor weighting scheme** - Executa uma “semi” análise fatorial confirmatória, usando as correlações entre a VL focal e suas vizinhas como pesos (Tenenhaus *et al.*, 2005, p.170-171);

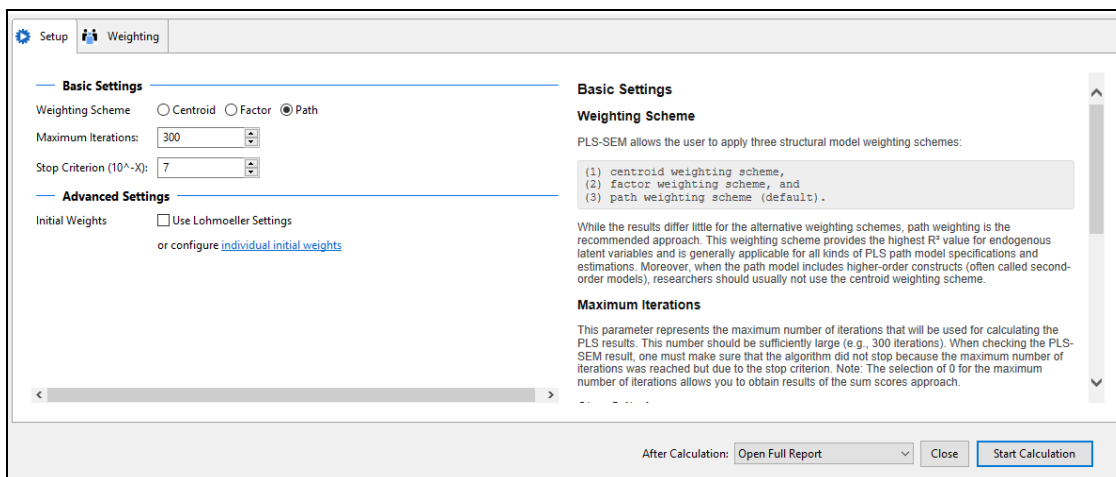
c) **path weighting scheme** - MEE desejado (relações entre VL são regressões), usa correlação ou regressão múltipla de modo que a VL possa ser prevista e possa ser uma efetiva preditora da VL subsequente.

Registre-se que é o único esquema, dos três citados, que considera a direcionalidade do modelo estrutural. Todas as variáveis independentes que influenciam a VL em foco são ponderadas pelos coeficientes de regressão múltipla, enquanto todas as VL dependentes são ponderadas pelos coeficientes de correlação (Chin; Newsted, 1999, p.318).

Nos esquemas “*centroid*” e “*factor*” observa-se que em ambos os esquemas de ponderação são utilizadas apenas correlações entre as VL, por isso, o fator crítico para determinar o tamanho da amostra será a VL com maior quantidade de indicadores formativos (desconsidera-se o modelo estrutural) (Chin; Newsted, 1999, p.327), daí sua não utilização nesta pesquisa.

Na ferramenta SmartPLS® estas opções são apresentadas na opção “*PLS Algorithm*”, onde, nesta pesquisa, utilizamos a opção “*Path*” para a estimação do modelo, conforme figura 4.4 abaixo.

Figura 4.4 - Tipos de estimação do Algoritmo PLS



Fonte: Elaborado pelo autor gerado pelo SmartPLS® 3.0

Segundo Wong (2013), o software SmartPLS® conclui a estimação no instante em que o critério para interrupção do algoritmo é alcançado, ou o número máximo de interações é atingido.

Após o processamento do software, do algoritmo PLS, desenha-se um diagrama com o cálculo da MEE, com base no modelo pré-estabelecido conceitual.

4.5 Análise do modelo (ajustes)

A partir deste momento iniciam-se as análises do ajuste do modelo, que são executadas em dois momentos: Primeiro se avalia os modelos de mensuração e, após os respectivos ajustes, se avaliam o modelo de caminhos (Henseler *et al.*, 2009; Götz *et al.*, 2010).

4.5.1 Módulo de mensuração

Para avaliar o modelo de mensuração foi executada uma Análise Fatorial Confirmatória (AFC) que contemplou todas as variáveis latentes, as quais foram conectadas com cada uma. Foi utilizado o algoritmo acima descrito (seção 4.3).

4.5.1.1 Validade Convergente

O primeiro aspeto a ser observado dos modelos de mensuração são as Validades Convergentes, obtidas pelas observações das Variâncias Médias Extraídas (Average Variance Extracted - AVEs). Foi utilizado o critério de Fornell e Larcker (Henseler *et al.*, 2009), isto é, os valores das AVEs devem ser maiores que 0,50 ($AVE > 0,50$).

A AVE é a porção dos dados (nas respectivas variáveis) explicada por cada um dos constructos ou VL, relativamente aos seus conjuntos de variáveis ou quanto, em média, as variáveis se correlacionam positivamente com os seus respectivos constructos ou VL. Concluindo-se, portanto, quando as AVEs são maiores que 0,50, o modelo converge a um resultado satisfatório e tecnicamente aceito. (Fornell & Larcker, 1981).

Em última instância, a AVE é média das cargas fatoriais elevada ao quadrado; então, visando elevar o valor da AVE devem-se eliminar as variáveis com cargas fatoriais (correlações) abaixo dos parâmetros pré-estabelecidos.

A partir do software SmartPLS® 3.0 foram gerados os testes da validade convergente dos construtos. A tabela 4.1 demonstra os resultados acima de 0,5, das VL de 1ª Ordem.

Tabela 4.1 - Validade Convergente (cálculo do AVE)

Item	Auditoria	IES	Profissionais
AVE	0.680	0.857	0.529

Fonte: Elaborado pelo autor gerado pelo SmartPLS® 3.0

4.5.1.2 Consistência Interna e Confiabilidade composta

Após a observação da validade convergente, foram os valores da Consistência interna, o Alfa de Cronbach (Alpha) e Confiabilidade Composta (Dillon) (ρ - rho de Dillon Goldstein).

O indicador mais utilizado é o Alfa de Cronbach, é baseado em intercorrelações das variáveis. A Dillon é mais adequada ao PLS-PM, pois prioriza as variáveis de acordo

com as suas confiabilidades, por que o Alpha é mais sensível ao número de variáveis em cada constructo.

Nos dois casos são usados, visando se avaliar caso a amostra não contemple vieses, ou ainda, se as respostas – em seu conjunto – são confiáveis.

Valores do Alpha acima de 0,60 e 0,70 são considerados adequados em pesquisas exploratórias e valores de 0,70 e 0,90 do Dillon são considerados satisfatórios (Hair Jr. *et al.*, 2014). A tabela 4.2 mostra que os valores são adequados.

Tabela 4.2 - Consistência Interna e Confiabilidade composta

Indicador	Auditoria	IES	Profissionais
Dillon	0.778	0.933	0.506
Alpha	0.762	0.917	0.485

Fonte: Elaborado pelo autor gerado pelo SmartPLS® 3.0

Legenda: Dillon – Confiabilidade composta (ρ - rho de Dillon Goldstein) e Alpha – Alpha de Cronbach

4.5.1.3 Validade Discriminante

A avaliação da validade discriminante do MEE trata de como um indicador de que os constructos ou variáveis latentes são independentes um dos outros. (Hair Jr. *et al.*, 2014).

Há duas formas de observação: 1) análise das cargas cruzadas (*Cross Loading*) - indicadores com cargas fatoriais mais altas nas suas respectivas VL (ou constructos) do que em outras (CHIN, 1998); e 2) o critério de Fornell e Larcker (1981) que compara as raízes quadradas dos valores das AVE de cada constructo com as correlações (de Pearson) entre os constructos (ou variáveis latentes). As raízes quadradas das AVE devem ser maiores que as correlações entre os dos constructos.

Tabela 4.3 - Validade Discriminante – Nível de itens

Item	Auditoria	IES	Profissional
AUD_1	0.628	0.316	0.373
IES_3	0.391	0.919	0.532
IES_2	0.273	0.961	0.446
IES_1	0.212	0.896	0.483
GRA_5	0.443	0.518	0.702
GRA_4	0.289	0.128	0.537
GRA_3	0.465	0.308	0.686
GRA_2	0.289	0.301	0.483
GRA_1	0.390	0.131	0.402
AUD_9	0.725	0.271	0.474
AUD_8	0.460	0.058	0.269
AUD_7	0.470	0.144	0.274
AUD_6	0.356	-0.006	0.119
AUD_5	0.319	0.182	0.186
AUD_4	0.294	-0.041	0.004
AUD_3	0.602	0.175	0.486
AUD_2	0.421	0.173	0.343
AUD_12	0.509	0.110	0.368
AUD_11	0.683	0.227	0.391
AUD_10	0.655	0.131	0.474

Fonte: Elaborado pelo autor gerado pelo SmartPLS® 3.0

Pelos dados gerados, tabela 4.3, pode-se constatar que as cargas fatoriais das VO nos constructos (VL) originais são sempre maiores que em outros, via de regra o modelo tem validade discriminante pelo critério de Chin (1998).

As cargas fatoriais cruzadas são obtidas correlacionando os escores dos componentes de cada variável latente com todos os outros itens. Se o carregamento de cada indicador for maior para sua VL designada do que para qualquer das outras construções, e cada uma das cargas de construção for mais alta com seus próprios itens, pode-se inferir que os construtos diferem suficientemente umas das outras. (Chin, 1998)

A validade discriminante entre as variáveis latentes mostra que a maioria dos valores diagonais é maior que a correlação entre as variáveis latentes. Os valores são apresentados na Tabela 4.4.

Tabela 4.4 – Validade Discriminante – Correlações entre VL

Variável latente	Auditoria	IES	Profissional
Auditoria	0.529		
IES	0.324	0.926	
Profissional	0.668	0.530	0.574

Fonte: Elaborado pelo autor gerado pelo SmartPLS® 3.0

*Valores das correlações entre VL e raízes quadradas dos valores das AVE na diagonal principal.

4.5.2 Módulo estrutural

4.5.2.1 Coeficiente de determinação de Pearson (R^2)

A primeira análise é a avaliação dos coeficientes de determinação de Pearson (R^2), onde os R^2 avaliam a porção da variância das variáveis endógenas, explicada pelo modelo estrutural.

Os resultados apontam para um elevado grau de ajuste e aderência quanto à explicação da variável “Profissional” perfazendo cerca de 55% (0.556), e que pelos critérios de Cohen (1988) apesar de voltados para estudos em ciências sociais, podemos balizar, a saber: para $R^2=2\%$ seja classificado como efeito pequeno, $R^2=13\%$ como efeito médio e $R^2=26\%$ como efeito grande.

Tal classificação é utilizada do software G*Power com base em Buchner *et al.* (2006), e também sugerida por Chin (1988, p.317) no contexto de PLS-PM.

Henseler, Ringle e Sinkovics (2009, p.303) e Chin (1998) descrevem valores de R^2 de 0,67, 0,33 e 0,19 em PLS-PM como substancial, moderado e fraco, respectivamente.

4.5.2.2 *Bootstrapping – reamostragem*

Seguindo a análise do modelo estrutural e considerando que nosso estudo está relacionado com correlações e regressões lineares, foi avaliado se essas relações são significantes ($p \leq 0,05$), pois para os casos de correlação de estabelecer a hipótese nula (H_0) como $r = 0$ e para os casos de regressão, estabelece-se com $H_0: \Gamma = 0$ (coeficiente de caminho = 0). Se $p > 0,05$ se aceitam as H_0 e deve-se repensar a inclusão de VL ou VO no MEE.

Para tanto, utilizou-se o software SmartPLS® 3, para calcular os testes t de *Student* entre os valores originais dos dados e aqueles obtidos pela técnica de reamostragem, para cada relação de correlação VO – VL e para cada relação VL – VL.

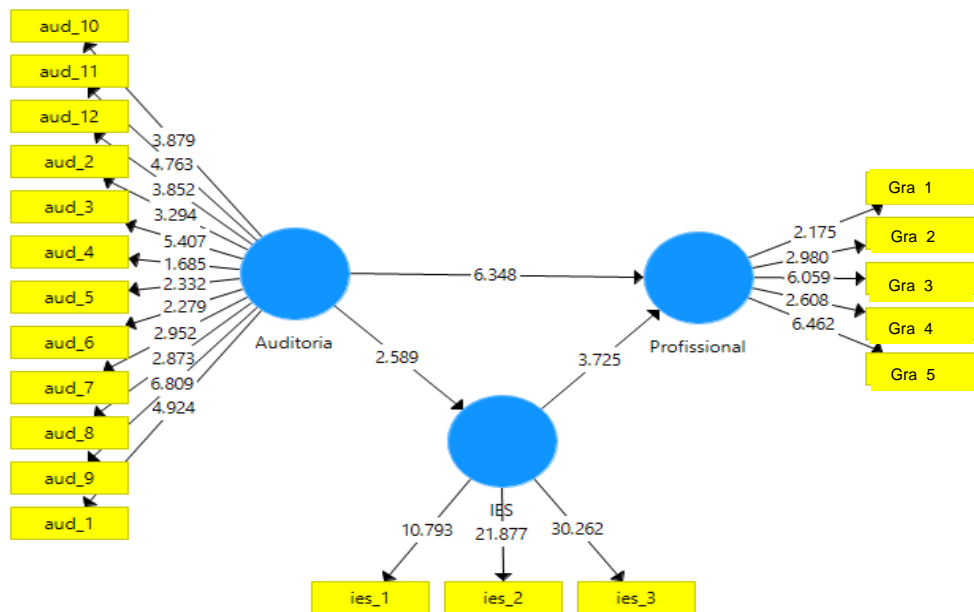
O referido software apresenta os valores do teste t e não os p-valores, portanto, foi considerado que para os graus de liberdade elevados, bem como os valores acima de 1,96 correspondem a p-valores $\leq 0,05$ (entre -1,96 e +1,96 corresponde a probabilidade de 95%, e fora desse intervalo 5%, em uma distribuição normal).

Para testar a significância das referidas relações, utilizou-se o módulo “Bootstrapping” (técnica de reamostragem), onde foram utilizados os seguintes parâmetros de processamento, baseados em Hair et al. (2014):

- a) *Missing Value Algorithm*: Casewise Replacement;
- b) *Sign changes*: individual changes;
- c) *Cases*: 62 (número de respondentes da amostra);
- d) *Samples*: 500.

A figura 4.5 ilustra os passos utilizados no software SmartPLS® 3.0, no módulo de “Bootstrapping”.

Figura 4.5 - MEE com os valores dos testes *t* de *Student* (Bootstrapping)



Fonte: Elaborado pelo autor, gerado pelo SmartPLS® 3.0

A tabela 4.5 demonstra os dados relativos ao procedimento, acima descrito, com 500 reamostragens, pertinentes aos valores do teste *t* de *Student*, valores de *p*.

Tabela 4.5 - Outer Loadings

Relações	Factor loadings	Standard Error	ValueT	P Values
AUD_10 <- Auditoria	0.655	0.169	3.879	0.000
AUD_11 <- Auditoria	0.683	0.143	4.763	0.000
AUD_12 <- Auditoria	0.509	0.132	3.852	0.000
AUD_2 <- Auditoria	0.421	0.128	3.294	0.001
AUD_3 <- Auditoria	0.602	0.111	5.407	0.000
AUD_4 <- Auditoria	0.294	0.175	1.685	0.093
AUD_5 <- Auditoria	0.319	0.137	2.332	0.020
AUD_6 <- Auditoria	0.356	0.156	2.279	0.023
AUD_7 <- Auditoria	0.470	0.159	2.952	0.003
AUD_8 <- Auditoria	0.460	0.160	2.873	0.004
AUD_9 <- Auditoria	0.725	0.106	6.809	0.000
GRA_1 <- Profissional	0.402	0.185	2.175	0.030
GRA_2 <- Profissional	0.483	0.162	2.980	0.003

Relações	Factor loadings	Standard Error	ValueT	P Values
GRA_3 <- Profissional	0.686	0.113	6.059	0.000
GRA_4 <- Profissional	0.537	0.206	2.608	0.009
GRA_5 <- Profissional	0.702	0.109	6.462	0.000
IES_1 <- IES	0.896	0.083	10.793	0.000
IES_2 <- IES	0.961	0.044	21.877	0.000
IES_3 <- IES	0.919	0.030	30.262	0.000
AUD_1 <- Auditoria	0.628	0.128	4.	0.000

Fonte: Elaborado pelo autor gerado pelo SmartPLS® 3.0

4.5.2.3 Relevância ou Validade Preditiva (Q^2 Stone-Geisser)

A validade preditiva avalia quanto o modelo se aproxima do que era previsto para ele (ou a qualidade da predição do modelo ou acurácia do modelo ajustado).

Para Hair *et al.* (2014), como critério de avaliação devem ser obtidos valores maiores que zero. Um modelo perfeito teria $Q^2 = 1$ (mostra que o modelo reflete a realidade – sem erros). Os valores de Q^2 são obtidos pela leitura da redundância geral do modelo. A tabela 4.6 ilustra os valores da Validade Preditiva (Q^2) ou indicador de Stone-Geisser para os construtos.

Tabela 4.6 - Validade Preditiva (Q^2) ou indicador de Stone-Geisser

Indicador	Auditoria	IES	Profissionais
	0.550	0.573	0.612

Fonte: Elaborado pelo autor gerado pelo SmartPLS® 3.0

Nota: Valores referenciais de Stone-Geisser > 0

4.5.2.4 Tamanho do efeito (f^2) ou Indicador de Cohen

É obtido pela inclusão e exclusão de constructos do modelo (um a um). É avaliado quanto cada constructo é “útil” para o ajuste do modelo, com referencial de valores base

de 0,02, 0,15 e 0,35, considerados pequenos, médios e grandes, respectivamente (Hair Jr. *et al.*, 2014).

Tabela 4.7 - Tamanho do efeito (f^2) ou Indicador de Cohen

Indicador	Auditoria	IES	Profissionais
F^2	0.619	0.248	0.188

Fonte: Elaborado pelo autor gerado pelo SmartPLS® 3.0

A interpretação da tabela 4.7 sugere que para os referidos valores de Q^2 e f^2 , indicam que o modelo tem acurácia e que os constructos são relevantes para o modelo.

4.5.2.5 Estudo dos Efeitos

A partir da reamostragem foram estimados os efeitos totais sobre a variável “Auditoria” e demais VL, com base nos coeficientes estruturais.

Foram considerados os valores relativos aos efeitos totais, conforme a tabela 4.8 abaixo, onde tais efeitos sugerem o comportamento da organização e suas possíveis ações quanto à seleção de profissionais, considerando os aspetos da sua formação e os requisitos legais da profissão.

Tabela 4.8 - Efeitos Totais

Relações	Efeito
Auditoria -> IES	0.324
Auditoria -> Profissional	0.668
IES -> Profissional	0.351

Fonte: Elaborado pelo autor gerado pelo SmartPLS® 3.0

4.6 Resultados do modelo aplicado

Os resultados para um efeito estrutural (Auditoria – Profissional) de 0.668 que, de certa forma, consigna cientificamente o que foi desenvolvido – via literatura e legitimação com os especialistas – quanto à fronteira externa da organização e suas respectivas demandas internas, como também a importância do atendimento de seus requisitos quando da seleção de profissionais.

É importante salientar que o indicador AUD_9 (Conhecimento técnico de assuntos fiscais e tributários) apresentou a maior carga fatorial (0.709), portanto, ratificando a importância desse requisito para a firma de Auditoria.

Da mesma forma podemos citar o construto “Profissionais”, relativamente à variável GRA_5 que trata da relação da avaliação de estágios / empregos anteriores, que obteve a carga fatorial 0.707, permitindo concluir um dos eixos da relação entre a demanda da firma de auditoria e o profissional desejado.

Podemos citar, ainda, a variável IES_3 – conteúdo da grade curricular da IES, que perpez 0, 920, corroborando o tripé Auditoria – IES – Profissional, propiciando a visão da importância da IES na formação dos profissionais. Neste construto apresentam-se, ainda, a avaliação da IES no MEC (IES_1) e imagem da IES no mercado (IES_2), 0.896 e 0.959, respectivamente.

Vale o registro da baixa carga relativa das seguintes variáveis: GRA_1 (Assiduidade) e GRA_2 (Potencial de liderança), demonstrando, assim, o foco da firma de auditoria nas competências técnicas diretamente relacionadas à prática.

Finalmente podemos definir 3 (três) eixos conclusivos quanto ao modelo de medição: 1) Relacionado à sua validade e aderência conceitual; 2) Consistência e confiabilidade Interna; e 3) Adequação do Modelo.

4.6.1 Eixos conclusivos

Quanto à validade e aderência conceitual estão claramente demonstradas nos valores da validade discriminante, onde as variáveis latentes são independentes um dos outros, onde foi observada a análise das cargas cruzadas (*cross loading*), onde as cargas de suas VL são maiores que de outras, como também o critério de Fornell e Larcker.

O quadro 4.3 demonstra os critérios previamente analisados e que foram substanciais e decisivos para a validade do modelo.

Quadro 4.3 - Critérios de análise do eixo conclusivo I

Indicador	Propósito	Critérios	Referências
AVE – Average Variance Extracted	Validade convergente	AVE > 0.50	Henseler <i>et al.</i> (2009)
Cargas Cruzadas	Validade discriminante	Valores das cargas maiores nas VL originais do que em outras	Chin (1998)
Critério de Fornell e Larcker	Validade discriminante	Comparação entre as raízes quadradas dos valores das AVE de cada constructo com as correlações (de Pearson) entre os constructos. As raízes quadradas das AVE devem ser maiores que as correlações dos constructos	Fornell & Larcker (1981)

Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto à consistência interna e confiabilidade composta observou-se que os valores acima do Alpha de Cronbach (Alpha) e Confiabilidade Composta (Dillon), onde os resultados demonstraram que a amostra não contemplou vieses, com os indicadores já demonstrados pela tabela 4.2.

Quadro 4.4 - Critérios de análise do eixo conclusivo II

Indicador	Propósito	Critérios	Referências
Alfa de Cronbach	Consistência	Alpha > 0,70	HAIR et al. (2014)
ρ - rho de Dillon Goldstein	Confiabilidade	Dillon > 0,70	

Fonte: Elaborado pelo autor

Legenda: Alpha – Alfa de Cronbach; Dillon – Confiabilidade composta

No último eixo conclusivo em que se trata da adequação do modelo foram avaliados alguns critérios importantes do modelo estrutural, inclusive a contemplar reamostragem (*Bootstrapping*), pertinentes aos valores do teste t de *Student*, valores de *p*, dentre outros indicadores.

Quadro 4.5 - Critérios de análise do eixo conclusivo III

Indicador	Propósito	Critérios	Referências
Teste <i>t</i> de Student	Avaliação das significâncias das correlações e regressões	$t \geq 1,96$	Hair Jr. et al. (2014)
Avaliação dos Coeficientes de Determinação de Pearson (R^2)	Avaliam a porção da variância das variáveis endógenas, que é explicada pelo modelo estrutural.	Para a área de ciências sociais e comportamentais, $R^2=2\%$ seja classificado como efeito pequeno, $R^2=13\%$ como efeito médio e $R^2=26\%$ como efeito grande.	Cohen (1988)
Tamanho do efeito (f^2) ou Indicador de Cohen	Avalia-se quanto cada constructo é “útil” para o ajuste do modelo	Valores de 0,02, 0,15 e 0,35 são considerados pequenos, médios e grandes.	Hair Jr. et al. (2014)
Validade Preditiva (Q^2) ou indicador de Stone-Geisser	Avalia a acurácia do modelo ajustado	$Q^2 > 0$	Hair Jr. et al. (2014)

Fonte: Elaborado pelo autor

4.7 Conclusões do capítulo

Este capítulo demonstrou o desenvolvimento do modelo conceitual, para a medição da aderência da formação profissional com as demandas da firma de Auditoria, com base na modelagem das equações estruturais, na qual foi apresentado o modelo de mensuração (Outer Model) e estrutural (Inner Model).

Este modelo propicia ao gestor informações sobre o processo de seleção, contemplando as competências e habilidades necessárias na profissão de auditor, evidenciadas nas cargas fatoriais dos indicadores (VO) ou dos coeficientes estruturais (VL).

Quanto à possível discrepância identificada na tabela 4.2 – o Alpha do construto profissionais perfez 0,485, não foi considerada contingência devido ao foco principal estar no construto Auditoria.

Ainda, no que tange à Validade Discriminante (vide tabela 4.3), observaram-se duas relações negativas nas variáveis AUD_4 e AUD_6. Porém, tais relações não estão circunscritas no construto originário (Auditoria), ou seja, ratificando a validade discriminante.

A objetividade do modelo facilita seu uso no âmbito empresarial e suas informações podem ser usadas pela organização para a melhoria das causalidades existentes, amparadas uma ferramenta estruturada com suas validações, consistências e confiabilidades.

CAPÍTULO V - CONCLUSÃO

Este capítulo descreve as conclusões finais da presente pesquisa, contemplando as principais implicações e contribuições acadêmicas resultantes do modelo (Capítulo IV), bem como sugestões de possibilidades de futuras pesquisas.

5.1 Conclusões gerais

5.1.1 Resultado da aplicação do modelo de aderência do perfil profissional

O objetivo do presente estudo consiste em “desenvolver um estudo para investigar as características principais do perfil do graduado em Ciências Contábeis, necessárias para atender à demanda profissional das firmas de auditoria no padrão de uma *Big Four*”, visando responder à pergunta da pesquisa: “Na percepção das grandes firmas de auditoria, o perfil do graduado das Instituições de Ensino Superior (IES) está aderente às suas necessidades?”

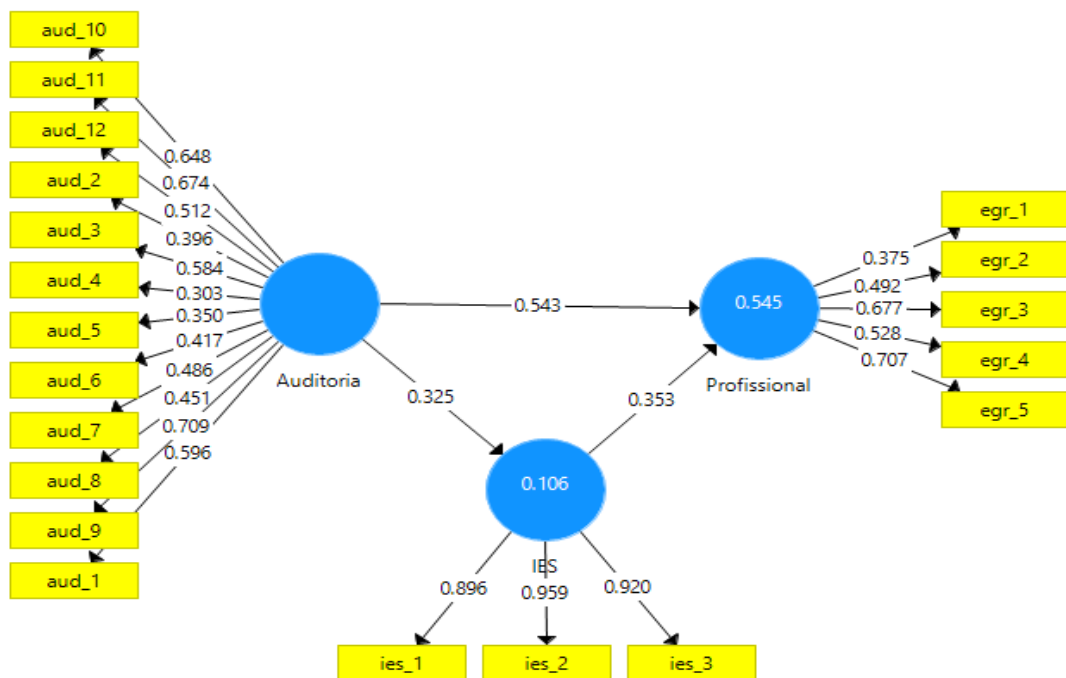
Este trabalho tem a abrangência de identificar a aderência da formação dos graduados nas IES quanto às necessidades das grandes firmas de auditoria, a partir de buscas bibliográficas (varredura horizontal e vertical na literatura), bem como buscas empíricas em níveis de liderança.

Para tanto, foi realizada uma revisão bibliométrica, que serviu de base para as variáveis determinantes do modelo, no qual encontraram-se os construtos: Auditoria, Graduados e IES, mais seus respectivos indicadores.

A técnica dos mínimos quadrados parciais (Partial Least Squares Path Modeling – PLS PM) foi adotada para a estimação dos parâmetros dos módulos estrutural e de mensuração, utilizando-se o software SmartPLS®. Para a validação do modelo, foram realizadas medições num módulo de mensuração (validade convergente, validade discriminante, consistência interna e confiabilidade composta) e, no módulo estrutural, (coeficiente de determinação de Pearson, bootstrapping, relevância ou validade preditiva, tamanho do efeito e índice de adequação do modelo).

A figura 5.1 demonstra o modelo completo, contemplando os módulos estrutural e mensuração, com suas respectivas cargas fatoriais, demonstrando, inclusive o coeficiente de Pearson (R^2), onde foi avaliada a porção da variância das variáveis endógenas, explicadas pelo modelo estrutural, e que nessa pesquisa se encontrou 55% (0.545). E, ainda, para os critérios de Cohen (1998), Henseler *et al.* (2009), Chin (1998) e Fornell & Lacker (1981), as cargas apresentadas são classificadas como substanciais ou moderadas.

Figura 5.1 – Modelo Completo



Fonte: elaborado pelo autor, por meio do software SmartPLS®

5.1.2 Cumprimento dos objetivos da dissertação

Esta seção demonstra a execução do trabalho, por meio do cumprimento dos seus objetivos específicos, como resultante de seu objetivo principal – a investigação das características principais do perfil dos graduados X demandas profissionais de uma firma de auditoria *Big 4*.

Foram relacionados abaixo os objetivos específicos e seus respectivos resultados desenvolvidos nesta dissertação, a saber:

Quadro 5.1 – Cumprimento dos objetivos da dissertação

Objetivos específicos	Resultados	Capítulos
Mapear na literatura as relações existentes entre os graduados e as necessidades do mercado (nas grandes firmas de auditoria)	Seleção dos artigos nas bases de dados, resultando no banco de artigos brutos, e filtragem dos artigos selecionados, com base no alinhamento com o tema da pesquisa. Abrangeu uma varredura vertical com base na temática das áreas de ensino e superior e do mercado de Auditoria, contemplando periódicos nas principais bases de dados internacionais, como Emerald, Web of Science, Scencedirect, Springerlink, Wiley, DOAJ, dentre outras. Ainda foram consultadas outras fontes como teses, artigos científicos, anais de congressos com vistas à construção do portfólio da pesquisa	III
Definir os critérios e indicadores para verificação da aderência do perfil dos graduados e a demanda das grandes firmas de auditoria	3 construtos e 20 indicadores	III e IV
Desenvolver e aplicar o modelo de verificação da aderência do perfil do graduado em relação à demanda de auditoria <i>Big Four</i>	Foi desenvolvido o modelo a partir da utilização da ferramenta matemática – modelo de equações estruturais, contemplando os módulos estrutural e de mensuração, aplicado em uma firma de auditoria <i>Big Four</i> .	IV

Fonte: elaborado pelo autor

5.2 Implicações e contribuições científico-acadêmicas

O presente trabalho traz consigo a relevante contribuição quanto à investigação das características do perfil do graduado, necessárias para atender à demanda dos profissionais das firmas de auditoria, no padrão de uma *Big Four*, definindo um modelo de medição de aderência do perfil profissional.

Relativamente às asserções definidas, pode-se concluir que alguns aspetos não vão de encontro às expectativas iniciais, designadamente quanto à qualidade e competência profissional dos graduados. Da mesma forma, a inovação e adequação do ensino da auditoria dada a realidade do mercado tem vantagens para o âmbito empresarial e a sociedade, em geral.

Um outro ponto importante é que a pesquisa preencheu uma lacuna identificada na literatura, quanto aos critérios de aderência do perfil dos graduados, inclusive demonstradas nas revisões bibliométricas.

Um ponto científico relevante é a utilização do modelo de equações estruturais, através da técnica dos mínimos quadrados parciais, a qual possibilitou uma análise abrangente das relações de causalidade dos construtos e suas respectivas variáveis.

5.3 Sugestões para pesquisas futuras

Dado o interesse pela temática e o desafio das firmas de auditoria em geral, bem como da profissão e o mercado de contabilidade em geral, em particular na melhoria no subsistema do ensino superior em toda a extensão do território brasileiro, sugere-se como linhas para estudos posteriores uma análise similar, alargando a região e, se possível, incluir IES privadas e públicas que oferecem formações de especialização na área de auditoria, como extensão aos cursos superiores em Ciências Contábeis.

REFERÊNCIAS

- Alberton, L., & Beuren, I. M. (2003). A formação comportamental de auditores contábeis independentes: um estudo multicaso. *RECADM*, 1(2), 1-24.
- Alberton, L.(2002). *Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental*. Florianópolis. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) — Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas — Universidade Federal de Santa Catarina.
- Albuquerque, K. S. L. D. S. (2012). *Auditoria e sociedade: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor*.Dissertação de Mestrado. [Em linha]. Disponível em:< <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/7408>>.[Consultado em: 10/02/2018].
- Almeida, M.C.(2011). *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas.
- Amorim, E. L. C.(2010). *Ferramentas de Análise de Risco. Apostila do curso de Engenharia Ambiental da Universidade Federal de Alagoas*. CTEC, Alagoas. [Em linha]. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/71505557/Apostila-de-ferramentas-de-analise-de-risco>> .[Consultado em: 11/10/2017].
- Andrade Martins, G. (2000). *Manual Para Elaboração de Monografias e Dissertações* . Editora Atlas SA.
- Attie, W. (2010). *Auditoria: Conceitos e Aplicações* . Editora Atlas SA.
- Auditoria, N. I. (1997). A importância do Controle Interno. São Paulo: Ibracon, 1998. *Tradução: Vera Maria Conti Nogueira e Danilo A. Nogueira*. [Em linha]. Disponível em:< <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/68/68>>.[Consultado em: 05/02/2018].

Bacci, J. (2002). *Estudo exploratório sobre o desenvolvimento contábil brasileiro: uma contribuição ao registro de sua evolução histórica*. 178 f. Dissertação (Mestrado em -) - FECAP - Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo. [Em linha]. Disponível em:< <http://tede.fecap.br:8080/jspui/handle/tede/578>>.[Consultado em: 05/02/2018].

Brei, V. A. E Liberali Neto, G. (2006). O Uso da técnica de modelagem em Equações Estruturais na área de marketing: um estudo comparativo entre publicações no Brasil e no exterior. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 10, n. 4, p. 131-151.

Bryman, A. (2008). Of methods and methodology qualitative research in organizations and management. *An international Journal*, v. 3, n. 2, p. 159-168.

Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. Atlas.São Paulo.

Bueno, L.F. (1964). *Coletânea da Legislação do Interesse das Faculdades de Ciências Econômicas*. Tomo II. Legislação Federal. Volume 2º Brasil República. São Paulo: FCEA-USP.

Carlin, E. L. B. (1991). *Manual de auditoria contábil*. Curitiba: Zhc Consultores.

Carvalho, L. N. G. D. (1989). O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis no Brasil: Estudo das Limitações ao seu poder de comunicação. [Em linha]. Disponível em:<<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/75579>>.[Consultado em: 29/04/2018].

Carvalho, L. N. G.; Lemes, S.; Costa, F. M.(2006). *Contabilidade Internacional: Aplicação das IFRS 2005*. São Paulo: Atlas.

Cipriano Forza, (2002). Survey research in operations management: a process-based perspective. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 22 Iss 2 pp. 152 – 194.

Chiavenato, I. (2008). *Gestão de pessoas*. Elsevier, Brasil.

Chin W.W. (1998). The Partial Least Squares Approach for Structural Equation Modeling. In: GA Marcoulides (ed.), *Modern Methods for Business Research*, pp. 295–336. Lawrence Erlbaum Associates, London.

Chin, W. W., & Newsted, P. R. (1999). Structural equation modeling analysis with small samples using partial least squares. In R. H. Hoyle (Ed.), *Statistical strategies for small sample research* (pp. 307-341). Thousand Oaks: CA: Sage Publications.

Crepaldi, S. A. (2010). *Auditoria Contábil: teoria e prática*. 6 ed. São Paulo: Atlas.

Contabilidade, C. F. (2009). Normas brasileiras de contabilidade. *Normas Brasileiras de Auditoria*, 3.

Cory, S.; Huttenhoff, T. (2011). Perspectives of non-public accountants about accounting education and certifications: An exploratory investigation. *Journal of Finance and Accountancy*, v. 6, n. 3, p. 1-14.

Cory, S. N.; Pruske, Kimberly A. (2012). Necessary Skills for Accounting Graduates: An Exploratory Study to Determine What the Profession Wants. *Proceedings of the American Society of Business and Behavioral Sciences*, v. 19, n. 1, p. 208-218.

Costa, F. I. B. (2006) *Egressos como Fonte de Informação: Estudo Comparativo do Perfil Profissional dos Graduados dos Cursos de Ciências Contábeis, Direito e Serviço Social da Universidade Federal de Santa Catarina*. Monografia do Curso de Ciências Contábeis- Universidade Federal de Santa Catarina.

Cunha, P.R. da; Correa, D.C.; Beuren, I.M.(2010). Assuntos de Auditoria Publicados nos Periódicos Nacionais e Internacionais de Contabilidade Listados no Qualis CAPES. *RIC - Revista de Informação Contábil*. [S.l.], v. 4, n. 1, p. 57-75, abr. 2010. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7888/7964>>. Acesso em: 07 jun. 2018>.[Consultado em: 10/02/2018].

- Davies, M.; Aston, J. (2010) *Auditing fundamentals*. New Jersey: Prentice Hall.
- Diaconu, P. et al. (2011). The needs of the financial labour market in Romania and the answer of the local universities to this social demand. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, v. 10, n. 1, p. 55-73.
- Diehl, C. A.; Souza, M. A.(2007). Formação, certificação e educação continuada: um estudo exploratório do profissional contábil sob a óptica das empresas *head hunters*. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, v. 4, n. 3, p. 233-248.
- Ensslin, L.; Ensslin, S.R.; Pinto, H.M.(2013). *Processo de Investigação e Análise Bibliométrica: Avaliação da Qualidade dos Serviços Bancários*. RAC, Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, art. 4, pp. 325-349, Maio/Jun.
- Faria, A. C.; Queiroz, M. R. B.de. (2009). Demanda de profissionais habilitados em contabilidade internacional no mercado de trabalho da cidade de São Paulo. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 5, n. 1, p. 55-71, jan./mar.
- Franco, H., & Marra, E. (2000). *Auditoria contábil*. Atlas. São Paulo.
- Fornell, C.; Larcker, D. F. (1981). Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. *Journal of Marketing Research* (18:1), pp. 39-50.
- Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2012). *Auditoria*. São Paulo: Cengage Learning.
- Gil, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. *São Paulo*, 5(61), 16-17.
- Hair Jr., J; Hult, G.; Ringle, C.; Sarstedt, M.(2014). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). California: Sage publications.
- Hoyle, R.H. (1995). *Structural Equation Modeling: Concepts, Issues, and Applications*. Thousand Oaks: Sage.

Hoyle, R. H., & Panter, A. T. (1995). Writing about structural equation models. In R. H. Hoyle (Ed.), *Structural equation modeling: Concepts, issues, and applications* (pp. 158-176). Thousand Oaks, CA: Sage.

Henseler, J., Ringle, C. M., and Sinkovics, R. R. (2009). *The Use of Partial Least Squares Path Modeling in International Marketing*. *Advances in International Marketing* (20), pp. 277-320.

Iudícibus, S. & Marion, J. C. (1986). As faculdades de Ciências Contábeis e a formação do contador. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 15(56), 50-56.

Iudícibus, S., Marion, J. C., & de Faria, A. C. (2009). *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. Atlas.

Iudícibus, S. (2009). *Teoria da contabilidade*. Atlas, São Paulo.

Ito, E. Y. H.; Mendes, P. C. M.; Niyama, J. K. (2008). Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: um estudo comparativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais. *Revista UnB Contábil*, v. 11, n. 1-2, p. 312-328, jan./dez.

Jarvis, C. B., MacKenzie, S. B., & Podsakoff, P. M. (2003). A Critical Review of Construct Indicators and Measurement Model Misspecification in Marketing and Consumer Research. *Journal of Consumer Research* (30:2), pp. 199-218.

Kruger, S.D.; et al. (2012). O perfil desejado do egresso dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades de Santa Catarina. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis*, v. 12, n. 34, p. 40-52, dez./mar.

Lacerda, R. T. O., Ensslin, L., & Ensslin, S. R. (2012). *Uma análise bibliométrica da literatura sobre estratégia e avaliação de desempenho*. *Gestão & Produção*, 19(1), 59-78.

Longo, C. G. (2011). *Manual de auditoria e revisão de demonstrações contábeis*. São Paulo: Atlas.

Lopes, A. B.; Martins E. (2005). *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas.

Lohmöller J.B. (1987). *PLS-PC: Latent Variables Path Analysis with Partial Least Squares*. Version 1.8 for PCs under MS-Dos.

Lohmöller JB (1989). *Latent Variable Path Modeling with Partial Least Squares*. Physica, Heidelberg.

Luna, S. V. D. (1999). Planejamento de pesquisa: uma introdução. In *Planejamento de pesquisa: uma introdução*. Educ, São Paulo.

Machado, V. S.A.; Nova, S.P.C.C.(2008). Análise comparativa entre os conhecimentos desenvolvidos no curso de graduação em contabilidade e o perfil do contador exigido pelo mercado de trabalho: uma pesquisa de campo sobre educação contábil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 2, n.1, p. 01-23, jan./abr.

Madeira, C. A. (2001). *Avaliação do ensino de auditoria nos cursos de graduação de ciências contábeis: uma pesquisa exploratória*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo.

Marconi, M. D. A.; Lakatos, E. M. (2008). *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados*. São Paulo: Atlas.

Marion, J. C. (2009). Preparando-se para a profissão do futuro. *Contabilidade Vista & Revista*, 9(1), 14-21, Belo Horizonte.

Marion, J. C., & Júnior, A. R. (2009). A busca na qualidade no Ensino Superior de Contabilidade no Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, 9(3), 13-24.

- Marion, J. C., Dias, R., & Traldi, M. C. (2002). *Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia*.
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). Metodologia da investigação científica. *São Paulo: Atlas*.
- Mauss, V., Bleil, V., Bonatto, A., Oliveira, C., & Santos, G. (2007). A Evolução da Contabilidade e seus objetivos. *SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTAO*, 4.
- Mcmullen, D. A.; Sanchez, M. H. (2010). A Preliminary Investigation of the Necessary Skills, Education Requirements, and Training Requirements for Forensic Accountants. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, v. 2, n. 2, p. 30-48.
- Mills, J. R. (1996). Charles William Miller, 1894-1994.
- Morais, R. D. (1986). O que é ensinar. *São Paulo: EPU*, 64-66.
- Mussolini, L. F. (1972). Auditoria por Contadores-Vitória da Lei e do Bom Senso. *Revista Paulista de Contabilidade*, (438).
- Netemeyer, R. G., Bearden, W. O., & Sharma, S. (2003). *Scaling procedures: issues and applications*. London: Sage Publications. [Em linha]. Disponível em:<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_nlinks&ref=000149&pid=S1807-7692201200050000700042&lng=pt
- Nossa, V. (1999). Formação do corpo docente dos cursos de graduação em contabilidade no Brasil: uma análise crítica. *Caderno de Estudos*, (21), 01-20.
- Nossa, V. (1999). Formação do corpo docente dos cursos de graduação em contabilidade no Brasil: uma análise crítica. *Caderno de Estudos*, (21), 01-20.
- Oliveira, S. L. (1999). *Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. Pioneira.

Oliveira, A. B. S. (2003). *Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade*. São Paulo: Saraiva, 177.

Oliveira, L.M.; Diniz Filho, A. (2008) *Curso básico de auditoria*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.

Oro, I. M. et al.(2009). O perfil do profissional de controladoria sob a óptica do mercado de trabalho brasileiro. *Revista Pensar Contábil*, Brasília, v. 11, n. 44, p. 5-15, abr./jun.

Peleias, I. R., & Bacci, J. (2004). Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. *Revista Administração on line–FECAP*, 5(3), 39-54.

Peleias, I. R. et al. (2008). *Identificação do perfil profissiográfico do profissional de contabilidade requerido pelas empresas, em anúncios de emprego na Região Metropolitana de São Paulo*. *Base - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, Porto Alegre, v. 5, n. 2, p. 131-141, maio/ago. 2008. [Em linha]. Disponível em:<<http://dx.doi.org/10.4013/base.20082.05> >.[Consultado em: 02/04/2018].

Petter, S.,Straub, D.& Rai, A. (2007). Specifying Formative Constructs in Information Systems Research. *Journal Article MIS Quarterly* Vol. 31, No. 4.

Pinho, A.F.; Leal, F; Montevechi, J.A.B.; Almeida, D.A.(2007). *Combinação entre as Técnicas de Fluxograma e Mapa de Processos no Mapeamento de um Processo Produtivo*. XXVII ENEGEP – Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Foz do Iguaçu-PR, Out. [Em linha]. Disponível em:<http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2007_TR570434_9458.pdf >.[Consultado em: 02/03/2018].

Reis, A. D. J., & da Silva, S. L. (2008). A história da contabilidade no Brasil. *Seminário Estudantil de Produção Acadêmica*, 11(1).

Ricardino, Á., & Carvalho, L. N. (2004). Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(35), 22-34.

Ricardino Filho, A.A.(2002). *Auditoria: ensino acadêmico versus ensino profissional*. Tese de Doutorado apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Doutor em Contabilidade. São Paulo.

Ricardino, A. A. (2003). Algumas Limitações do Ensino de Auditoria nos Cursos de Ciências Contábeis no Brasil.[Em linha]. Disponível em:<
http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/Ricardino%20Filho-%20Algumas%20Limita%C3%A7%C3%B5es.pdf

Rodrigues, A. T. L., de França, J. A., Boarin, J. J., Coelho, J. M. A., Carneiro, J. D., Bugarim, M. C. C., & de Moraes, M. L. S. (2009). *Proposta nacional de conteúdo Para o curso de graduação em ciências contábeis*.

Santana Pinho, R. C. (2007). *Fundamentos de auditoria: auditoria contábil, outras aplicações de auditoria*. Atlas

Sá, A. L. (1960). *Curso de auditoria*. São Paulo: Editora Atlas.

Sá, A. L. (2009). *Curso de auditoria*. 10ª. ed. São Paulo: Atlas.

Santi, P.A.(1988). *Introdução à auditoria*. S. Paulo: Atlas.

Santos, J. L. D., Schmidt, P., & Martins, M. A. (2006). Fundamentos de análise das demonstrações contábeis. *São Paulo: Atlas*.

Schmidt, P.; Santos, J. L. (2006). *Fundamentos de Controladoria*. São Paulo: Atlas.

Silva, S. P. (2010). *Auditoria independente no Brasil: evolução de 1997 a 2008 e fatores que podem influenciar a escolha de um auditor pela empresa auditada* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

Silva, A. P. (2010). *A percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil*. São Paulo.

Silva, E. L. D., & Menezes, E. M. (2001). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. São Paulo.

Silva, R. M. P. da. (2008). *Percepção de formandos em ciências contábeis sobre sua preparação para ingresso no mercado de trabalho: um estudo no âmbito dos cursos do Distrito Federal*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília.

Souza, M.A.; Vergilino, C.D.S.(2012). *Um perfil do profissional contábil na atualidade: estudo comparativo entre conteúdo de ensino e exigências de mercado*. Administração: Ensino e Pesquisa, v. 13, n. 1, p. 183-223.[Em linha]. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/31416/um-perfil-do-profissional-contabil-na-atualidade--estudo-comparativo-entre-conteudo-de-ensino-e-exigencias-de-mercado>>. [Consultado em: 21/06/2012].

Tenenhaus, M.; et al. (2005). *PLS path modeling*. *Computational Statistics & Data Analysis*, 48, 159–205.[Em linha]. Disponível em:<www.semanticscholar.org/paper/PLS-path-modeling-Tenenhaus-Vinzi/269bdf5846d71ac3eee425376215e7f1bba42576>.[Consultado em: 12/11/2017].

Vergara, S. C. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas, 2004. 92 p. *Documentos Eletrônicos*.

APÊNDICE 1 – Questionário para fins de dissertação de mestrado

Em relação aos novos talentos contratados como iniciantes na carreira de auditoria, classifique o grau de importância para cada um dos atributos descritos abaixo, sendo "1" para o menos importante e "5" para o mais importante:

	1	2	3	4	5
1) A necessidade de experiência profissional anterior do candidato					
2) O conhecimento de contabilidade / IFRS					
3) A conduta ética e moral do candidato (antecedentes e atuais)					
4) A perspectiva do cliente da firma de auditoria poderá ter sobre o profissional					
5) O conhecimento de idioma estrangeiro (inglês, preferencialmente)					
6) A capacidade de administrar diversas demandas ao mesmo tempo					
7) O relacionamento interpessoal do candidato					
8) A capacidade de análise crítica					
9) O conhecimento técnico de assuntos fiscais e tributários					
10) O compromisso com prazos					
11) O comprometimento com a qualidade					
12) A técnica de redação e adequação de linguagem					
13) A assiduidade					
14) O potencial de liderança					
15) O conhecimento de ferramentas tecnológicas (p.ex. Excel)					
16) A aceitação de desempenhar trabalhos rotineiros					
17) A avaliação de estágios / empregos anteriores					
18) A classificação da IES no MEC / INEP					
19) A imagem / recall da IES no mercado					
20) O conteúdo da grade curricular da IES					