



Enfoque: Reflexão Contábil

ISSN: 1517-9087

eduem@uem.br

Universidade Estadual de Maringá
Brasil

Haendchen Dutra, Marcelo; Alberton, Luiz; Correa Pepinelli Camargo, Rita de Cássia; Weigert
Camargo, Raphael Vinicius

Competências do auditor: um estudo empírico sobre a percepção dos auditados das empresas
registradas na CVM

Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 32, núm. 3, septiembre-diciembre, 2013, pp. 37-55
Universidade Estadual de Maringá
Paraná, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307130918004>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica
Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

Competências do auditor: um estudo empírico sobre a percepção dos auditados das empresas registradas na CVM

doi: 10.4025/enfoque.v32i3.17231

Marcelo Haendchen Dutra

Doutorado em Engenharia de Produção pela
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Faculdade Energia de Administração e Negócios (FEAN)
Curso de Ciências Contábeis
mhdutra@eletrosul.gov.br

Luiz Alberton

Doutorado em Engenharia de Produção pela
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Departamento de Ciências Contábeis (CCN)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (Mestrado e
Doutorado) da UFSC
luiz.alberton@ufsc.br

Rita de Cássia Correa Pepinelli Camargo

Mestrado em Contabilidade pela
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Departamento de Ciências Contábeis (CCN)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
ritapepinelli@hotmail.com

Raphael Vinicius Weigert Camargo

Mestrado em Contabilidade pela
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Departamento de Ciências Contábeis (CCN)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
ritapepinelli@hotmail.com

Recebido em: 13.05.2012

Aceito em: 15.03.2013

RESUMO

Este estudo objetivou verificar a percepção dos auditados em relação às competências dos auditores independentes listadas na literatura. Para atingir este objetivo, primeiramente foi elaborada uma estrutura com quarenta competências do auditor agrupadas em: habilidades intelectuais; habilidades pessoais; habilidades interpessoais e de comunicação; e, habilidades organizacionais e de gestão de negócios. Foi construído um questionário baseado nas competências constantes na estrutura elaborada e enviado aos colaboradores das empresas de capital aberto registradas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Os resultados encontrados permitiram identificar que a percepção dos auditados em relação às competências do auditor, considerando a média, ficou acima de 3 (escala 1-5), variando entre 3,03 para “pensamento lateral” e 3,98 para “lealdade” e “comportamento ético”. Além disto, a percepção dos auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais altos (Sócio e Gerente) foi maior e estatisticamente significativa, considerando a média, que a percepção daqueles que tiveram contato com auditores de níveis mais baixos (*Trainee*/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor). Finalmente, para a maioria das competências investigadas não foram encontradas diferenças significativas de percepção entre auditados que tiveram contato apenas com auditores Big Four e aqueles que tiveram contato com auditores não-Big Four.

Palavras-chave: Auditor independente. Competências do auditor. Percepção dos auditados.

Auditor's Competences: an empirical study on the perception of auditees of companies registered on the CVM

ABSTRACT

This study aimed examining the perception of auditee in relation to the competences of the independent auditors listed in the literature. To achieve this objective, the first step was developing a structure with forty competencies of the auditor, grouped into: intellectual skills, personal skills, interpersonal and communication skills, organizational and business management skills. A questionnaire was constructed based on the competences contained on the elaborate structure and sent to employees of publicly traded companies registered on the Securities and Exchange Commission (CVM). The results revealed that the perception of auditee in relation to the auditor's

competences, considering the average was above 3 (scale 1-5), ranging from 3.03 for “lateral thinking” and 3.98 “loyalty” and “ethical behavior”. Moreover, the perception of the auditee who had contact with auditors of higher levels (Partner and Manager) was higher and statistically significant, considering the mean, than perception of those who had contact with auditors at lower levels (Trainee/Assistant, Semi-Senior and Senior/Supervisor). Finally, for the most of competences investigated were not significant differences of perception between auditees who had contact with Big Four auditors only, and those who had contact with non-Big Four auditors.

Keywords: *Independent auditor. Auditor’s competences. Auditee’s perceptions.*

1 INTRODUÇÃO

O perfil do profissional valorizado pelas firmas de auditoria passou por severas mudanças nos últimos anos. A rotina e as novas exigências do mercado fez com que o auditor, visto no passado como um indivíduo que dominava um vasto conhecimento de contabilidade, passasse a apresentar também características como liderança, flexibilidade e dinamismo. É o que afirmaram os sócios de grandes firmas de auditoria, como PricewaterhouseCoopers, KPMG e Ernst & Young Terco, em uma entrevista concedida ao jornal Valor Econômico (SOARES, 2011).

De acordo com Mcknight e Wright (2011), a qualidade da auditoria das demonstrações contábeis depende do desempenho apresentado pelos auditores no trabalho. E para isto, enquanto o conhecimento e as habilidades técnicas continuam sendo essenciais, pesquisas como de Tan (1999), Abdolohammadi, Searfoss e Shanteau (2004) e Helliari, Monk e Stevenson (2009) apontaram que outras competências relacionadas a atitudes e comportamentos do auditor, como liderança, comunicação, trabalho em equipe e relacionamento interpessoal, são cada vez mais importantes.

Estas afirmações têm em vista a relação interpessoal que o auditor rotineiramente estabelece com outras pessoas, tanto no que se refere aos funcionários das empresas auditadas, quanto aos seus superiores e subordinados em sua equipe de trabalho. O fato é que os auditores lidam com vários conjuntos de relações interpessoais quando estão prestando os serviços de auditoria independente (SHANNON; STEVENS, 1989 *apud* GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997; ELLIS; MAYER, 1994). Muitos

procedimentos de auditoria envolvem diversos auditores trabalhando juntos em uma mesma equipe (GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997) e exigem, por exemplo, a comunicação constante com os funcionários das empresas auditadas (GOLEN; LOONEY; WHITE, 1988 *apud* GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997).

Assim, competências como, habilidades interpessoais, liderança, comunicação, trabalhar em equipe e ser um bom ouvinte assumem grande importância nas relações entre os auditores e seus colegas de trabalho (superiores e subordinados), e principalmente, entre os auditores e seus clientes (ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004).

Diante do fato, as firmas de auditoria têm buscado profissionais que atendam a todos estes requisitos, observando nos processos de seleção, além de aspectos ligados a conhecimentos técnicos também alguns aspectos comportamentais (ALBERTON, 2002). Além disso, com o intuito de reforçar o desenvolvimento destas competências, elas fornecem ainda cursos que auxiliam na formação comportamental dos auditores, com a finalidade de garantir a qualidade dos serviços prestados aos seus clientes (ALBERTON, 2002), e a efetividade do relacionamento entre cliente e auditor na realização da auditoria.

Neste sentido, espera-se que os auditores desenvolvam atitudes e comportamentos que aumentem seu desempenho profissional, que facilitem a interação com o cliente (TAN; LIBBY, 1997; ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004) e que, por sua vez, os clientes percebam estas habilidades.

Assim, para obter evidências sobre a aplicação prática das competências consideradas importantes na literatura para a profissão do auditor, pretendeu-se delinear este estudo sob a perspectiva da percepção do cliente, mais especificamente dos colaboradores das empresas auditadas, que consistem em indivíduos que estabelecem contato com os auditores. Neste contexto, têm-se como objetivo **verificar a percepção dos auditados em relação às competências dos auditores independentes.**

A pesquisa se justifica principalmente pela carência de estudos sobre a temática no Brasil apontada por Cardoso (2006). Além do mais, uma limitação observada em estudos desta natureza, conforme lembram Catanach Jr. e Golen (1996) e Golen, Catanach Jr. e Moeckel (1997), é a composição das populações investigadas. Para eles, em grande parte dos estudos os sujeitos investigados são profissionais, professores ou alunos. Consequentemente os estudos têm negligenciado a opinião do usuário do serviço (CATANACH JR.; GOLEN, 1996; GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997). Desta forma, a abordagem empregada na pesquisa pode evitar o viés resultante da opinião dos próprios auditores (CATANACH JR.; GOLEN, 1996; GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997), ao observar uma opinião externa aos mesmos, isto é, a dos auditados.

Para atingir o objetivo proposto o restante do estudo está organizado da seguinte forma: a próxima seção apresenta o referencial teórico que fundamenta o tema discutido; as seções posteriores descrevem os aspectos metodológicos e os resultados obtidos com o estudo; e a seção final contempla as conclusões da pesquisa, bem como as recomendações para futuros estudos.

2 COMPETÊNCIAS DO AUDITOR

A preocupação de que novas competências sejam incluídas na formação de contadores e auditores, vêm sendo expressa a mais de duas décadas, tanto por profissionais, quanto por

acadêmicos. Os sócios das maiores firmas de auditoria emitiram em 1989 um relatório conhecido como “*The Big Eight White Paper*”, ressaltando que as mudanças decorrentes de um mundo empresarial mais dinâmico e complexo, exigiam que os profissionais da área contábil desenvolvessem e aplicassem uma vasta gama de competências além do conhecimento técnico (ARTHUR ANDERSEN & CO. et al., 1989).

Depois da emissão deste relatório, muitos órgãos internacionais como American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Institute of Management Accountants (IMA), Institute of Internal Auditors (IIA) e International Federation of Accountants (IFAC) reuniram esforços para realçar a importância do desenvolvimento pelos profissionais da área contábil de competências como relacionamento interpessoal, liderança, autoaprendizagem, comunicação e adaptação. A IFAC, inclusive publicou uma norma específica para os auditores, a International Education Standard 8, que destaca as competências necessárias para o auditor iniciar a carreira, incluindo entre outras, habilidades de argumentação, capacidade de identificar e resolver problemas e capacidade de administrar conflitos (IFAC, 2010a).

Em geral, os estudos realizados para determinar as características necessárias para que o auditor demonstrasse um desempenho satisfatório na profissão, focaram inicialmente aspectos mais relacionados a conhecimentos técnicos e resolução de problemas (WEBER, 1980; BONNER; LEWIS, 1990; CHOO; TROTMAN, 1991; FREDERICK, 1991).

Posteriormente, conforme ressalta Mcknight e Wright (2011), estudos para determinar as competências que poderiam contribuir com um melhor desempenho na profissão começaram a surgir, e continuam evoluindo com o passar dos anos (ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004; TAN 1999). Nas primeiras pesquisas sobre o assunto, o foco eram os atributos cognitivos (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992) e os atributos orientados ao atendimento do fluxo de trabalho de auditoria (JIAMBALVO, 1979, 1982; KIDA, 1984). Depois, os estudos passaram a incluir habilidades de

interação com o cliente e atitudes e comportamentos profissionais (TAN; LIBBY, 1997; TAN 1999; ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004).

Abdolmohammadi e Shanteau (1992) exploraram a percepção de sócios/gerentes, sêniores/supervisores e estudantes de auditoria sobre características consideradas por eles importantes para que o auditor se torne um *expert* em sua área de atuação. As características cognitivas, como conhecimento, capacidade de saber o que é relevante e experiência foram classificadas como mais importantes pelos respondentes. Em segundo lugar foram indicadas características de estilo e apresentação, como responsabilidade, autoconfiança, e comunicação. As características estratégicas, como criatividade, simplificar problemas e pensamento analítico foram classificadas como de moderada importância.

Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004) deram continuação ao estudo de Abdolmohammadi e Shanteau (1992), porém de uma forma alternativa. Pediram a alguns auditores (considerados pelas suas firmas de auditoria como *experts* no setor das empresas que auditam) que indicassem quais eram os atributos de maior relevância para compor o perfil de um *expert*. Os auditores indicaram, em grande parte, atributos relacionados a habilidades interpessoais, que abrangem as relações entre auditores e seus clientes, colegas e subordinados, como liderança, comunicação (inclusive possuir habilidade para falar em público), trabalhar em equipe e ser um bom ouvinte (ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004).

Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004) realizaram uma comparação entre as competências relatadas no “*The Big 8 White Paper*” com os estudos desenvolvidos por órgãos ligados à profissionais das mais diversas áreas de atuação contábil (AICPA, IMA, IIA e IFAC). Os autores constataram que competências como comunicação, habilidades interpessoais, conhecimento do negócio em geral, conhecimento de contabilidade, conhecimentos de tecnologia da informação, conhecimentos de

informática, capacidades e atitudes pessoais e habilidades para resolver problemas, foram incluídas em todos os estudos como critérios importantes para que estudante recém-formado tenha sucesso profissional.

Helliard, Monk e Stevenson (2009) analisaram o panorama atual do ensino em auditoria em países britânicos (como Inglaterra, Gales e Escócia) e entre outros aspectos relacionados à formação do auditor, pesquisaram a opinião de profissionais, acadêmicos e estudantes sobre as competências importantes para que os *trainees* tenham uma carreira bem-sucedida. Ambos os grupos pesquisados indicaram as habilidades analíticas como importantes para a carreira de auditoria. Especificamente, os profissionais indicaram como chave a habilidade e capacidade de construir um bom relacionamento com o cliente, além de habilidades de comunicação, coleta de dados e utilização de recursos computacionais. Os acadêmicos destacaram as habilidades de resolução de problemas, comunicação e raciocínio crítico, enquanto os estudantes as habilidades de coleta de dados, comunicação e trabalho em equipe.

Frecka e Reckers (2010) investigaram a qualidade e o nível de satisfação dos estudantes com os programas de Pós-graduação em Contabilidade, referente à primeira fase da pesquisa lançada em 2008 pelo *Education Committee da American Accounting Association*. A pesquisa foi realizada com uma amostra de 518 mestres recém-formados em contabilidade (auditores com experiência entre dois e seis anos). Entre as questões investigadas, os auditores indicaram que os programas de mestrado deveriam dar mais ênfase nos currículos para competências como, pensamento crítico e análise de problemas, relatórios e comunicações escritas, apresentações orais, projetos de trabalho em equipe e habilidades de gerenciamento de projetos, devido sua grande importância para atuação profissional.

Recentemente, Mcknight e Wright (2011) forneceram novos *insights* sobre as características que levam os auditores a apresentarem um desempenho relativamente mais alto. Eles utilizaram avaliações de

desempenho fornecidas pelas firmas auditoria para verificar se os auditores que obtiveram alto desempenho nestas avaliações apresentariam algumas características diferentes daqueles com baixo desempenho. Entre as características investigadas, os autores pediram aos auditores que auto avaliassem algumas de suas competências. Além de conhecimento e habilidades técnicas, os auditores com alto desempenho atribuíram também *scores* mais altos em sua auto avaliação para habilidades de interação com o cliente e atitudes e comportamentos profissionais.

Alguns estudos realizados no Brasil, também abordaram o assunto. Um exemplo foi o estudo de Alberton (2002). O autor propôs em sua tese um modelo de referência para a formação comportamental dos auditores, que as firmas de auditoria poderiam adotar para desenvolver as habilidades e competências comportamentais de seus profissionais. A pesquisa foi baseada em um levantamento realizado junto a algumas firmas de auditoria nacionais e multinacionais instaladas na região sul e sudeste do Brasil. Entre as habilidades e competências apontadas pelas firmas pesquisadas para que o auditor apresente um desempenho satisfatório, estavam as seguintes: capacidade dinâmica e proativa; liderança; trabalhar em equipe; autoconfiança; maturidade e responsabilidade; e, lealdade.

Outra pesquisa realizada no país relacionada ao tema foi desenvolvida por Cardoso (2006), que embora não voltada exclusivamente para os auditores, se estende aos contadores de modo geral. Baseando-se na opinião de 159 contadores o autor propôs um modelo genérico de competências, dividido em quatro grupos: competências específicas – relacionadas a conhecimentos técnicos, composto por contabilidade e finanças, aspectos legais e ferramentas de controle; competências de conduta e administração – relacionadas à visão de negócios do profissional e a sua conduta durante as negociações de trabalho, inclui competências de comunicação, capacidade empreendedora, capacidade estratégica e integridade e confiança; competências de gerenciamento da informação – que compreendem gestão da informação, negociação

e técnicas de gestão; e, competências de comunicação – que abrange ouvir eficazmente, capacidade de atendimento e trabalho em equipe.

Enquanto algumas pesquisas tiveram seu foco voltado para competências necessárias para o desempenho satisfatório do trabalho do auditor (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992; ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004), outras têm começado a enfatizar a variação na importância destas competências entre os níveis da carreira deste profissional (TAN; LIBBY, 1997; TAN, 1999).

Tan e Libby (1997), por exemplo, sugerem que os papéis, as responsabilidades e as exigências da função (assim como as competências) variam de acordo com o nível da carreira do auditor. Para eles, o conhecimento técnico é o principal determinante do desempenho de um auditor em nível de assistente (início da carreira), porque as demandas de trabalho são mais estruturadas e de natureza técnica. No nível sênior, as tarefas se tornam mais desestruturadas e tanto o conhecimento técnico como a habilidade de resolução de problemas são importantes. Finalmente, em níveis mais elevados, como gerente ou sócio, as habilidades gerenciais (que inclui autogestão e gestão dos outros) se tornam importantes, uma vez que entre suas funções está a gestão de clientes e subordinados (TAN; LIBBY, 1997).

O estudo de Tan (1999) também trouxe evidências sobre a variação na importância de algumas competências de acordo com a função ocupada pelo auditor. As competências consideradas mais importantes para o auditor assistente foram trabalho em equipe e capacidade de saber o que é relevante. No nível sênior, além das competências enfatizadas para o auditor assistente, também foi atribuído relevância para as competências comunicação, resolução de problemas, conhecimento técnico, planejamento e liderança. Por outro lado, as competências consideradas como mais importantes pelos gerentes incluíram: conhecimento técnico, liderança, relacionamento interpessoal, comunicação, percepção e tolerância ao estresse. Finalmente, ao nível

sócio, foram consideradas importantes características como perspicácia nos negócios, conhecimento do cliente, visibilidade, comunicação, determinação, conhecimento técnico e habilidades interpessoais. Além do que, muitas competências alcançaram altas classificações na pesquisa nos níveis de gerente e de sócio.

Segundo Tan (1999), estas diferenças refletem as especificidades das funções ocupadas pelos auditores em cada nível de sua carreira. O autor explica que os assistentes desempenham um papel de apoio na equipe de auditoria, daí a importância da competência trabalho em equipe. Para os sêniores, a liderança assume relevância, como reflexo de suas funções de supervisão. Por outro lado, as funções essenciais de um gerente incluem a supervisão e gestão de todo trabalho de auditoria, assim conhecimentos técnico e a liderança são competências importantes. Finalmente, para os sócios que são responsáveis pela busca por novos clientes e pela continuidade do relacionamento com os mesmos, são competências importantes a perspicácia nos negócios, o conhecimento do cliente e a visibilidade.

Abdolmohammadi (2008) investigou se a percepção da posse algumas competências pelos auditores eram diferentes de acordo com seu nível de experiência ou sua colocação profissional. Os resultados da pesquisa indicaram que a percepção de posse das competências aumentou de acordo com o nível da carreira do auditor (isto é, a percepção dos assistentes foi menor que a dos sêniores/supervisores, que por sua vez, foi menor que a dos sócios/gerentes) e sua especialidade (isto é, a percepção dos candidatos à especialização foi menor do que a dos especialistas intermediários, que por sua vez foi menor que a dos especialistas experientes) para as competências como: conhecimento atual; solução de problemas; experiência; percepção; comunicação; autoconfiança; adaptação; capacidade de saber o que é relevante;

responsabilidade; capacidade de fazer exceções; e, tolerância ao estresse.

Pepinelli, Dutra e Alberton (2011) investigaram a percepção dos colaboradores das empresas auditadas na região da grande Florianópolis/SC. Os respondentes atribuíram maior percepção para competências como ambição, comportamento ético e capacitação e desenvolvimento profissional, enquanto as menores percepções foram para empreendedorismo, pensamento crítico e flexibilidade. Uma constatação interessante foi à diferença de percepção encontrada entre profissionais que tiveram contato com auditores mais experientes e menos experientes. Por exemplo, competências como comunicação, lidar com pressão e situações tensas, liderança, maturidade e responsabilidade e trabalho em equipe apresentaram maior percepção pelos respondentes que tiveram contato com auditores de níveis mais elevados como sócios e gerentes e menor percepção por aqueles que tiveram contato com auditores iniciantes como *trainees*/assistentes, sugerindo que as competências do auditor não são estáticas e mudam de acordo com a função exercida pelo mesmo.

No decorrer dos estudos revisados, foram identificados, como os autores denominam várias características, atributos, habilidades, capacidades e competências necessárias para que o auditor realize seu trabalho com um bom desempenho. Este conjunto do que chamaremos nesta pesquisa de “competências do auditor” podem ser visualizadas no Quadro 1.

As competências investigadas na pesquisa apresentadas no Quadro 1, foram divididas baseando-se nas nomenclaturas apresentadas pela IFAC (2010) e pelo relatório emitido pela Arthur Andersen & Co. et al. (1989), em quatro grupos: (i) habilidades intelectuais; (ii) habilidades pessoais; (iii) habilidades interpessoais e de comunicação; e, (iv) habilidades organizacionais e de gestão de negócios.

Competências	Baseado em:								
	Abdolmohammadi e Shanteau (1992)	Tan e Libby (1997)	Tan (1999)	Alberton (2002)	Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004)	Helliar, Monk e Stevenson (2009)	Frecka e Reckers (2010)	IFAC (2010a)	McKnight e Wright (2011)
Habilidades Intelectuais									
Raciocínio crítico				X		X	X	X	
Habilidades de Pesquisa					X	X		X	
Habilidade de Coleta de Dados						X		X	
Habilidades de Investigação	X				X			X	
Resolução de Problemas		X	X		X	X		X	X
Capacidade de Fazer Exceções	X				X				
Habilidades Analíticas	X				X	X			
Inteligência					X				
Raciocínio Rápido	X		X		X				
Processamento Multivariado					X				
Percepção	X		X		X				
Pensamento Lateral						X			
Capacidade Ident. Informações relevantes	X		X		X				
Julgamento profissional					X			X	X
Habilidades Pessoais									
Ambição				X					
Dinamismo				X	X				
Ceticismo Profissional								X	
Flexibilidade	X		X	X	X				
Comportamento ético				X				X	
Lealdade				X					
Motivação				X	X				
Gestão do Tempo						X	X		
Empreendedorismo				X					
Pro atividade			X	X					
Capacitação e desenv.profissional	X		X	X	X				
Comprometimento				X	X				
Responsabilidade	X		X	X	X				X
Entusiasmo					X				
Criatividade	X			X	X				
Autoconfiança	X		X	X	X				X
Administração do Estresse	X		X	X	X				
Persistência						X			
Habilidades Interpessoais e de Comunicação									
Habilidades de Treinamento					X				
Relacionamento Interpessoal	X		X	X	X				
Trabalho em Equipe			X	X	X	X	X	X	
Argumentação				X				X	
Resolução de Conflitos				X				X	
Comunicação	X		X	X	X	X	X	X	X
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios									
Liderança			X	X	X			X	
Foco no cliente			X	X	X			X	X

Quadro 1 - Competências do auditor apontadas na literatura.

Fonte: Elaborado pelos autores.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa pode ser classificada como **exploratória-descritiva**, tendo em vista que

procura aprofundar um tema ainda incipiente no âmbito acadêmico, ou seja, investigar a percepção dos colaboradores das empresas auditadas (denominados nesta pesquisa de

“auditados”) sobre as competências do auditor.

As estratégias utilizadas para o cumprimento dos objetivos estabelecidos foram à **pesquisa bibliográfica** e o **levantamento**. Através da pesquisa bibliográfica foram encontrados estudos similares (nacionais e internacionais), que possibilitaram identificar as competências do auditor relacionadas na literatura. A partir da lista de competências identificadas utilizou-se um questionário para coletar a percepção dos auditados.

Ainda em relação ao enquadramento metodológico, a abordagem ao problema utilizada na pesquisa pode ser considerada **quali-quantitativa** (predominantemente quantitativa), por tratar-se da identificação da percepção do auditado e pelo tratamento quantitativo dado a esta percepção. Embora possa parecer, em primeiro momento, que se deve optar por uma ou outra abordagem, por apresentarem características distintas, para Martins e Theóphilo (2009), nada impede que se adotem as duas, pois as investigações científicas contemplam ambas.

3.1 INSTRUMENTO PARA COLETA DE DADOS

Os dados para realização da pesquisa foram obtidos através de um questionário eletrônico, elaborado a partir de um formulário *on line* do Google™ Docs, que foi disponibilizado aos potenciais respondentes da pesquisa no seguinte endereço eletrônico: <<https://docs.google.com/spreadsheets/viewform?formkey=dFRwT1dxUjRwbINCQjBYUW1hcEtjQIE6MA>>.

O questionário continha questões fechadas, baseadas nas competências identificadas na literatura, de modo a averiguar como eram percebidas pelos respondentes. Sua estruturação contemplou os seguintes passos: (1) análise dos estudos encontrados na literatura sobre o tema; (2) seleção das competências utilizadas na pesquisa; e, (3) construção da descrição detalhada das competências selecionadas com base nos estudos revisados, com a finalidade atenuar a divergência de

entendimentos em relação aos conceitos utilizados em cada uma das competências. Ao todo, foram investigadas quarenta competências.

A partir da descrição de cada competência foram elaboradas questões acerca da percepção dos respondentes com base em uma escala do tipo *likert* de 5 (cinco) pontos. Para cada competência investigada foi apresentada ao respondente uma oração afirmativa, solicitando que ele escolhesse a alternativa que melhor expressasse sua opinião. Dentre as alternativas disponíveis estavam: (1) discordo totalmente; (2) discordo; (3) nem concordo, nem discordo; (4) concordo; e (5) concordo totalmente.

O envio definitivo do questionário foi precedido de um pré-teste, realizado com 3 (três) potenciais respondentes da pesquisa, com o intuito de verificar, principalmente, o nível de compreensão e absorção das questões. Estes indivíduos foram entrevistados para verificação da necessidade de ajustes/modificações, que quando pertinentes foram realizados.

3.2 AMOSTRA DA PESQUISA E ANÁLISE DOS DADOS

A amostra utilizada na pesquisa é **não probabilística**, do tipo intencional. Os indivíduos selecionados foram os profissionais das empresas de capital aberto listadas no site da CVM. A seleção destes indivíduos se deu da seguinte forma: (i) obteve-se no site da CVM (<http://www.cvm.gov.br>) uma lista de empresas obrigadas a terem suas demonstrações contábeis auditadas pelas firmas de auditoria independente; (ii) buscou-se através da Plataforma Lattes (<http://lattes.cnpq.br>) indivíduos que trabalhassem nas empresas levantadas anteriormente. A busca foi realizada pelo Currículo Lattes nas bases “Doutores” e “Demais Pesquisadores”, utilizando como filtro a “Atividade Profissional” (nome da empresa registrada na CVM). Outro filtro utilizado, para que a busca resultasse em profissionais que potencialmente teriam contato com os auditores foi a “Área de Atuação” (Ciências Sociais Aplicadas); (iii) da busca resultante na Plataforma Lattes, selecionou-se aleatoriamente

dois indivíduos para cada empresa registrada na CVM, exceto nos casos que foi encontrado apenas um, ou até mesmo nenhum; (iv) para os indivíduos selecionados foi enviado um e-mail pela Plataforma Lattes convidando-os a participar da pesquisa. O e-mail continha a carta de apresentação da pesquisa e o endereço eletrônico do questionário.

Foi enviado um total de 848 e-mails entre os meses de novembro e dezembro de 2011, dos quais 245 voltaram, provavelmente pelo fato dos e-mails cadastrados na Plataforma Lattes estarem desatualizados. Dos 603 e-mails válidos, 93 indivíduos responderam a pesquisa, o que equivale a uma taxa de retorno de aproximadamente 15,5%. Salienta-se que dos 93 questionários respondidos, 5 foram desconsiderados pelo fato dos respondentes afirmarem que nunca tiveram contato com auditores independentes, restando assim, 88 questionários válidos para análise.

Os dados coletados foram transferidos para o *software* estatístico IBM® SPSS®, versão 19, em que foram efetuadas as análises estatísticas utilizadas na pesquisa. Além da estatística descritiva, foi empregado também o teste paramétrico *t* de *Student* para testar as hipóteses de pesquisa.

3.3 FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES DE PESQUISA

A fim de identificar algumas características que poderiam explicar a percepção dos auditados sobre as competências do auditor foram formuladas algumas hipóteses de pesquisa.

Como verificado na literatura, os papéis, responsabilidades e exigências do trabalho do auditor variam de acordo com o nível que ele se encontra na carreira, mudando consequentemente as competências e conhecimentos necessários para desempenhar a sua função (TAN; LIBBY, 1997). Conforme ressalta a IFAC (2010a), para desempenhar a função de sócio, é necessário que o auditor desenvolva habilidades e conhecimentos profissionais suplementares aos exigidos dos

auditores que estão ingressando na carreira.

As conclusões apontadas na literatura convergem para o fato de que em níveis mais elevados da carreira do auditor (gerente e sócio), as tarefas desempenhadas são mais complexas do que em níveis menos elevados (*trainee*/assistente, pleno/semi-sênior e sênior/supervisor) e exigem competências mais desenvolvidas deste profissional. Coerente com este raciocínio levanta-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H₁: Auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais elevados possuem em média uma maior percepção das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.

Outro ponto interessante a ser observado é que um vasto número de trabalhos presentes na literatura tem discutido que as firmas de auditoria pertencentes ao grupo das *Big Four* tendem a fornecer serviços de alta qualidade (IRELAND, 2003). De acordo com DeAngelo (1981) e Leventis e Caramanis (2005), estas firmas de auditoria possuem uma reputação a zelar, além de mais recursos a serem investidos em suas atividades (PALMROSE, 1986; CHAN; EZZAMEL; GWILLIAM, 1993; NG; TAI, 1994). Neste sentido, estas firmas podem empregar mais recursos em seleção, treinamento, desenvolvimento e aperfeiçoamento de seu pessoal, o que possivelmente resultará em profissionais altamente qualificados. Assim, espera-se que:

H₂: Auditados que tiveram contato apenas com auditores *Big Four* possuem em média uma percepção maior das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores não-*Big Four*.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA

As informações sobre o perfil do respondente fornecem dados sobre aspectos que possam

influenciar nas respostas dos auditados, principalmente no que se refere à sua experiência no acompanhamento de auditorias, além do perfil dos auditores que eles geralmente têm contato.

A partir da análise das 88 respostas válidas obtidas na pesquisa, pôde-se identificar em resumo, as seguintes características em relação ao perfil de respondentes: 81% são do sexo masculino; 87% possui formação em contabilidade e finanças, o que pode influenciar positivamente no nível de conhecimento das funções exercidas pelos auditores e suas competências; parte expressiva atua na área contábil, de gestão ou financeira (70%), confirmando que geralmente são profissionais destas áreas (principalmente contábil) que realizam o atendimento aos auditores nas empresas; 40% ocupam funções de natureza tática e estratégica, tais como de coordenação e gerência; 48% possui experiência relativamente sólida no contato com os auditores (acompanharam mais de 11 auditorias); e, parte predominante (mais de 70%) tem contato com os auditores em períodos relativamente moderados a longos, isto é, entre 1 a 2 semanas e mais de 1 mês.

Em relação às características do auditor que os respondentes tiveram contato, 58% indicaram ter contato apenas com auditores *Big Four* e outros 42% apontaram ter contato também com auditores das demais firmas. Quanto à função exercida pelo auditor que os respondentes tiveram contato, observa-se o predomínio de Auditores Gerente (34,1%), seguido por Auditores Sênior/Supervisor (19,3%) e Auditores Sócio (17%). O restante da amostra, cerca de 30% da amostra indicou que seu contato mais frequente ocorre com auditores de menor experiência (*Trainee*/Assistente – 11,4% e Pleno/Semi-Sênior – 18,2%).

4.2 COMPETÊNCIAS DO AUDITOR: A PERCEPÇÃO DOS AUDITADOS

Na Tabela 1 é apresentada a percepção dos respondentes sobre as competências do auditor.

Conforme é possível observar na Tabela 1, entre as competências analisadas, todas apresentaram média de percepção acima de 3 (escala 1-5), variando entre 3,03 para a competência “pensamento lateral” e 3,98 para “lealdade” e “comportamento ético”,

Das competências agrupadas em habilidades intelectuais, a atribuição de maior média foi para “raciocínio crítico” (3,81) e “habilidade de coleta de dados” (3,80) e a menor média para “pensamento lateral” (3,03). A primeira competência, “raciocínio crítico”, é apontada pelas firmas de auditoria (ALBERTON, 2002), órgãos ligados à área contábil (IFAC, 2010, 2010a) e pelos próprios auditores (FRECKA; RECKERS, 2010) como relevante para desempenhar a função de auditor, uma vez que a profissão requer dos mesmos a habilidade de interpretar e avaliar criticamente os diversos tipos de informações com que se deparam durante a realização da auditoria, e este fato pode ter levado a uma maior percepção dos auditados.

A “habilidade de coleta de dados” também é apontada pela literatura como relevante para que o auditor desempenhe sua função, uma vez que é importante que o mesmo demonstre habilidade de localizar, obter, organizar e compreender informações de fontes humanas, impressas e eletrônicas (IFAC, 2010, 2010a). Já o “pensamento lateral”, que foi responsável pela menor percepção dos respondentes, não só entre as habilidades intelectuais mais considerando todas as competências investigadas no estudo, indica que os auditados que responderam a pesquisa, não observaram no auditor uma forma diferente de pensar, ou seja, uma forma que torne possível que ele observe os problemas de forma diferente e encontre soluções simplificadas para os mesmos.

Entre as habilidades pessoais, a maior percepção foi para “comportamento ético” e “lealdade” (ambas com média 3,98). A primeira é apontada pela literatura como de elevada importância para profissão, uma vez que o auditor deve considerar os valores éticos para basear suas atitudes e tomar decisões, profissionais (ARTHUR ANDERSEN & CO. et al.,

1989; IFAC, 2010, 2010a). Em relação aos resultados da segunda competência, estes indicam que os respondentes têm a percepção de uma postura fiel do auditor no que tange aos compromissos relacionados à realização dos trabalhos de auditoria.

Tabela 1 - Percepção das competências em função do auditor de contato.

Competências	Média Geral (N=88)	Teste de Igualdade/Diferença de Médias				
		G1 Média (N=45)	G2 Média (N=43)	Dif. Média	Teste F (Levene)	Teste T (Student)
Habilidades Intelectuais						
Raciocínio crítico	3,81	4,16	3,44	,714	18,192 ***	4,955 ***
Habilidades de Pesquisaa	3,49	3,96	3,00	,956	,127 ***	4,970 ***
Habilidade de Coleta de Dadosa	3,80	4,11	3,47	,646	8,342 ***	3,825 ***
Habilidades de Investigaçãoa	3,64	3,96	3,30	,653	7,987 ***	4,032 ***
Resolução de Problemas	3,25	3,60	2,88	,716	,079	3,500 ***
Capacidade de Fazer Exceções	3,44	3,71	3,16	,548	,000	2,911 ***
Habilidades Analíticas	3,32	3,69	2,93	,759	,185	3,988 ***
Inteligência	3,47	3,96	2,95	1,002	,777	5,940 ***
Raciocínio Rápido	3,44	3,91	2,95	,958	,522	5,396 ***
Processamento Multivariadao	3,60	3,93	3,26	,678	13,817 ***	4,260 ***
Percepção	3,25	3,58	2,91	,671	,281	3,472 ***
Pensamento Lateral	3,03	3,33	2,72	,612	,066	3,042 ***
Capacidade Ident.Inform.relevantes	3,41	3,71	3,09	,618	2,545	3,239 ***
Julgamento profissionala	3,65	4,02	3,26	,766	5,569 **	4,726 ***
Habilidades pessoais						
Ambição	3,65	3,96	3,33	,630	1,923	3,823 ***
Dinamismoa	3,59	4,00	3,16	,837	3,500 *	4,541 ***
Ceticismo Profissionala	3,68	4,07	3,28	,788	6,041 **	4,143 ***
Flexibilidade	3,43	3,78	3,07	,708	,053	4,023 ***
Comportamento ético	3,98	4,18	3,77	,410	,432	2,469 ***
Lealdade	3,98	4,27	3,67	,592	,587	3,213 ***
Motivação	3,38	3,58	3,16	,415	4,038 **	2,288 ***
Gestão do Tempo	3,59	3,93	3,23	,701	,424	3,531 ***
Empreendedorismo	3,39	3,78	2,98	,801	,131	4,544 ***
Pro atividadea	3,24	3,56	2,91	,649	3,623 *	3,464 ***
Capacitação e desenvolv.profissional	3,68	4,02	3,33	,697	,060	4,033 ***
Comprometimento	3,63	3,96	3,28	,676	,266	3,983 ***
Responsabilidade	3,75	4,07	3,42	,648	,058	3,661 ***
Entusiasmo	3,61	4,07	3,14	,927	,444	5,389 ***
Criatividadea	3,24	3,56	2,91	,649	5,197 **	3,701 ***
Autoconfiança	3,53	3,87	3,19	,681	,018	4,038 ***
Administração do Estresse	3,50	3,89	3,09	,796	,593	4,707 ***
Persistência	3,74	4,09	3,37	,717	2,321	4,611 ***
Habilidades interpessoais e de comunicação						
Habilidades de Treinamento	3,33	3,64	3,00	,644	2,324	3,803 ***
Relacionamento Interpessoal	3,72	3,89	3,53	,354	,039	2,153 **
Trabalho em Equipe	3,68	3,87	3,49	,378	,693	2,282 ***
Argumentação	3,59	3,91	3,26	,655	2,365	3,684 ***
Resolução de Conflitos	3,48	3,84	3,09	,751	,724	4,385 ***
Comunicaçãoa	3,59	3,91	3,26	,655	4,868 **	3,549 ***
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios						
Liderança	3,53	3,87	3,19	,681	,233	4,038 ***
Foco no cliente	3,56	3,84	3,26	,589	1,229	3,248 ***

Legenda: G1=Sócio e Gerente; G2=Trainee/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor. Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ (unicaudal), respectivamente. a Teste-t para duas amostras presumindo variâncias diferentes.

Fonte: Elaborada pelos autores.

A menor classificação atribuída para o grupo de habilidades pessoais foi para as competências “criatividade” e “pro atividade” (ambas com média 3,24). A baixa percepção destas competências pode indicar que, na opinião dos respondentes,

não é observado nos auditores, atitudes voltadas para antever soluções de problemas apresentados pela empresa auditada, ou até mesmo comportamentos voltados para criar e gerir soluções inovadoras para problemas

díficeis. Este comportamento pode resultar, por vezes, em uma atuação excessivamente conservadora e conformista dos auditores diante dos problemas apresentados pela entidade auditada.

O “relacionamento interpessoal” (3,72) e “habilidades de treinamento” (3,33) obtiveram a maior e menor percepção dos auditados, respectivamente, considerando a média, entre as competências agrupadas em habilidades interpessoais e de comunicação.

O relatório “*The Big Eight White Paper*” destacou a mais de duas décadas que a capacidade de trabalhar com outros é uma característica importante para a profissão contábil em geral, se estendendo às suas especificidades, como o auditor (ARTHUR ANDERSEN & CO. et al., 1989). Posteriormente, o relacionamento interpessoal foi citado na maioria dos estudos de órgãos internacionais ligados à contabilidade e auditoria sobre o tema (PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004). Outros estudos também destacaram a importância desta competência para o auditor como Abdolmohammadi e Shanteau (1992), Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004), Tan (1999) e Alberton (2002).

Assim, observa-se que a percepção dos respondentes a respeito do “relacionamento interpessoal” confirma a importância relatada na literatura, e indica que os mesmos percebem o auditor como uma pessoa que demonstra a capacidade de interagir com os outros de forma empática e respeitosa, mantendo um ambiente profissional cordial e estimulador. Por outro lado, os respondentes perceberam com menor ênfase as habilidades do auditor para treinar, ensinar e orientar os outros, talvez justificado pelo fato de que, esta competência é mais requerida do auditor em treinamentos realizados dentro da própria firma de auditoria e não na relação entre auditor e auditado.

As duas competências agrupadas em habilidades organizacionais e de gestão de negócios resultaram em percepções muito próximas, com médias de 3,56 para “foco no cliente” e 3,53 para “liderança”.

Compreender e interessar-se pelo negócio dos clientes é uma característica importante para o auditor, principalmente para aqueles que estão nos níveis mais altos da carreira, como Gerentes e Sócios. Da mesma forma que assume relevância a capacidade de liderar, ou seja, orientar e conduzir a equipe durante os trabalhos de auditoria. A relevância destas competências foi apontada em vários estudos como os de Tan (1999), Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004) e Mcknight e Wright (2011). Desta forma, os resultados encontrados na pesquisa denotam que em média os auditados percebem nos auditores que tiveram contato a capacidade de liderar e a preocupação em atender as necessidades apresentadas pelas empresas auditadas.

Conforme foi possível observar na literatura, são requeridas competências suplementares dos auditores que se encontram em níveis mais elevados em comparação com aqueles que estão ingressando na carreira. Neste sentido, para verificar se os auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais elevados possuem em média uma maior percepção das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados (H_1), os respondentes foram divididos em dois grupos (G1: Sócio e Gerente; e, G2: *Trainee*/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor). Os dados resultantes desta comparação podem ser visualizados na Tabela 1.

Conforme é possível observar na Tabela 1, para todas as competências pesquisadas a percepção dos respondentes do Grupo 1 (que tiveram contato com o Sócio e Gerente), considerando a média, foi superior a percepção do Grupo 2 (que tiveram contato com o *Trainee*/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor). Os resultados do *Teste t* apontaram que as diferenças de médias foram em todos os casos estatisticamente significantes ao nível de $p < 0,01$, exceto para a competência “relacionamento interpessoal” (significativa ao nível de $p < 0,05$). Desta forma, foi possível confirmar a hipótese (H_1) de que os respondentes que tiveram contato com auditores de níveis mais elevados (Grupo 1), possuem maior percepção das competências do que aqueles que tiveram contato com

auditores de níveis menos elevados (Grupo 2).

As competências que apresentaram maiores diferenças de percepção entre os grupos foram “inteligência” (DM=1,002), “raciocínio rápido” (DM=0,958), “habilidades de pesquisa” (DM=0,956), ambas agrupadas em habilidades intelectuais, e “entusiasmo” (DM=0,927) pertencente às habilidades pessoais. As menores diferenças de percepção foram atribuídas, conforme é possível visualizar na Tabela 1, para “trabalho em equipe” (DM=0,378) e “relacionamento interpessoal” (DM=0,354), agrupadas entre as habilidades interpessoais e de comunicação.

De fato, é aceitável que auditores de níveis mais elevados demonstrem maior facilidade em compreender as situações relacionadas a problemas complexos, perceber relações entre dados com agilidade, buscar novas fontes de informações e, desta forma pensar, reagir e tomar decisões de forma mais rápida. Muitas destas habilidades podem ser desenvolvidas através da experiência adquirida ao longo da carreira de auditoria. Isto justifica, porque possivelmente os respondentes que tiveram contato com o Grupo 1 (profissionais mais experientes) tenham atribuído maior percepção às competências “inteligência”, “raciocínio rápido” e “habilidades de pesquisa” do que os respondentes do Grupo 2 (profissionais menos experientes).

Do mesmo modo, os auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais altos (Sócios e Gerentes) indicaram uma maior percepção do entusiasmo e da paixão do auditor pelo seu trabalho. Esta diferença de percepção pode ser justificada em virtude de que profissionais que conseguem chegar ao topo da carreira de auditoria (Gerentes e Sócios) já passaram por um processo de seleção natural, que além de escolher os profissionais que reúnem todas as características necessárias para um bom desempenho no trabalho de auditor, prioriza aqueles que se sentem a vontade com as atividades desempenhadas e gostam realmente do que fazem.

percepção entre os grupos foi observada para as competências “trabalho em equipe” (DM=0,378) e “relacionamento interpessoal” (DM=0,354). Este fato pode ser justificado, por exemplo, pela importância que a capacidade de interagir com pessoas de diversos níveis hierárquicos, representa para os auditores em qualquer nível da carreira. Uma competência relevante, tanto para a coleta de provas/evidências, realização de entrevistas, fechamento de contratos ou até mesmo para apresentação dos resultados da auditoria. Além do mais, os trabalhos de auditoria são realizados geralmente por equipes formadas com profissionais de múltiplos níveis, e, neste contexto, ter capacidade de interagir e trabalhar com outras pessoas de forma coordenada para que a equipe possa atingir seu objetivo principal, também é importante para todos os auditores (sejam mais experientes ou menos experientes).

É possível verificar também, que as médias que não chegavam a ultrapassar 4 pontos, considerando a percepção geral da amostra pesquisada (coluna média geral – Tabela 1), podem ser observadas para o Grupo 1. Este é o caso das competências: “raciocínio crítico” (4,16); “habilidade de coleta de dados” (4,11); “julgamento profissional” (4,02); “dinamismo” (4,00); “ceticismo profissional” (4,07); “comportamento ético” (4,18); “lealdade” (4,27); “capacitação e desenvolvimento profissional” (4,02); “responsabilidade” (4,07); “entusiasmo” (4,07); e, “persistência” (4,09).

Esta informação reforça que auditores mais experientes, como é o caso do Sócio e do Gerente, tendem a demonstrar algumas competências mais desenvolvidas que aqueles com pouca ou média experiência. É natural, por exemplo, que auditores que estão em níveis mais elevados da carreira demonstrem maior acurácia no julgamento de informações durante a auditoria, maior maturidade e consciência de suas ações, além de maior habilidade na interpretação e avaliação de informações. Estar alerta para condições que possam indicar possível distorção nas informações observadas também é uma capacidade que o auditor adquire através de sólida experiência profissional.

Por outro lado, uma diferença mais amena de

Estes resultados guardam ainda certa

similaridade com alguns estudos que avaliaram a importância dada pelo auditor para determinadas competências. Por exemplo, na pesquisa de Abdolmohammadi e Shanteau (1992), a competência julgamento foi a quarta classificada (entre outras 22 pesquisadas) pelos auditores Sócios e Gerentes, enquanto foi a décima quarta na classificação geral do grupo pesquisado (ou seja, considerando a opinião dos estudantes de auditoria, auditores Sêniores e Supervisores, e auditores Sócios e Gerentes).

Outra análise realizada na pesquisa foi a de verificar se os respondentes que indicaram ter contato apenas com auditores pertencentes a firmas *Big Four* tinham uma percepção maior das competências que os respondentes que indicaram ter contatos anteriores com auditores pertencentes a firmas de auditoria não *Big Four*. Os resultados desta análise podem ser visualizados na Tabela 2.

Foram baixas as diferenças encontradas entre as médias de percepção dos dois grupos, ou seja, inferiores a 0,5 ponto, como pode ser observado na Tabela 2. Contudo, ao contrário do que se esperava é possível observar médias de percepção menores para o grupo que teve contato só com auditores *Big Four*. Diferenças estas, que foram estatisticamente significativas para as competências “raciocínio crítico”, “inteligência”, “julgamento profissional”, “ceticismo profissional”, “liderança” (ambas ao nível de $p < 0,1$), “habilidades analíticas”, “flexibilidade”, “lealdade”, “foco no cliente” (ambas ao nível de $p < 0,05$) e “processamento multivariado” (ao nível de $p < 0,01$), conforme demonstra os resultados do Teste *t*.

Desta forma a hipótese de que auditados que tiveram contato apenas com auditores *Big Four* possuem em média uma percepção maior das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores não-*Big Four* (H_2) não pode ser confirmada.

Em parte, o fato dos dados constantes na Tabela 2 indicarem maior percepção para o Grupo 2 (respondentes que não tiveram contato só com auditores *Big Four*) pode ser explicado pela maior quantidade de auditados neste grupo que

tiveram contato com auditores de níveis mais altos (Sócio e Gerente), cerca de 62%, enquanto para o Grupo 2 (respondentes que tiveram contato só com auditores *Big Four*) auditores destes níveis representam apenas 43% dos casos.

Vale ressaltar, que como foi verificado anteriormente na Tabela 1, os respondentes que tiveram contato com auditores de níveis mais elevados (Sócio e Gerente), apresentaram maior percepção das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados (*Trainee*/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor).

Assim, a distribuição diferente de respondentes em cada grupo (Grupo 1 e Grupo 2 da Tabela 2) pode ter distorcido a análise de diferenças de médias para os auditados que tiveram contato apenas com auditores *Big Four* versus aqueles que tiveram contato também com auditores não-*Big Four*. Neste sentido, os resultados para este teste podem ser considerados inconclusivos e novos testes com grupos mais balanceados são necessários, para que se possa chegar a resultados mais conclusivos sobre esta questão.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este estudo teve como objetivo principal verificar a percepção dos auditados em relação às competências dos auditores independentes listadas na literatura.

Entre os resultados encontrados observou-se que a percepção dos auditados que tiveram contato com auditores Sócio e Gerente em relação às competências investigadas, foi maior e estatisticamente significativa, considerando a média, que a percepção dos auditados que tiveram contato com auditores *Trainee*/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor. No entanto, para a maioria das competências investigadas não foram encontradas diferenças significativas de percepção entre auditados que tiveram contato com auditores *Big Four* e aqueles que tiveram contato com auditores não-*Big Four*.

Tabela 2 - Percepção das competências em função do auditor de contato (auditor *big four* versus não-*big four*).

Competências	Média Geral (N=88)	Teste de Igualdade/Diferença de Médias				
		G1	G2	Dif. Média	Teste F (Levene)	Teste T (Student)
		Média (N=51)	Média (N=37)			
Habilidades Intelectuais						
Raciocínio crítico	3,81	3,71	3,95	-,24	2,579	-1,481 *
Habilidades de Pesquisa	3,49	3,57	3,38	,19	,783	0,865
Habilidade de Coleta de Dados	3,80	3,75	3,86	-,12	,483	-0,653
Habilidades de Investigação	3,64	3,57	3,73	-,16	2,088	-0,910
Resolução de Problemas	3,25	3,14	3,41	-,27	,005	-1,221
Capacidade de Fazer Exceções	3,44	3,37	3,54	-,17	,111	-0,844
Habilidades Analíticas	3,32	3,12	3,59	-,48	,861	-2,346 **
Inteligência	3,47	3,33	3,65	-,32	,658	-1,577 *
Raciocínio Rápido	3,44	3,35	3,57	-,21	,006	-1,039
Processamento Multivariado	3,60	3,41	3,86	-,45	4,663 **	-2,746 ***
Percepção	3,25	3,20	3,32	-,13	,217	-0,615
Pensamento Lateral	3,03	2,96	3,14	-,17	,133	-0,816
Capacidade de Identificar Informações relevantes	3,41	3,31	3,54	-,23	,545	-1,116
Julgamento profissional	3,65	3,53	3,81	-,28	5,353 **	-1,624 *
Habilidades pessoais						
Ambição	3,65	3,57	3,76	-,19	,058	-1,049
Dinamismo	3,59	3,53	3,68	-,15	,345	-0,708
Ceticismo Profissional	3,68	3,57	3,84	-,27	,539	-1,296 *
Flexibilidade	3,43	3,27	3,65	-,37	,022	-1,969 **
Comportamento ético	3,98	3,92	4,05	-,13	,948	-0,763
Lealdade	3,98	3,80	4,22	-,41	,030	-2,142 **
Motivação	3,38	3,35	3,41	-,05	2,914 *	-0,265
Gestão do Tempo	3,59	3,55	3,65	-,10	,105	-0,464
Empreendedorismo	3,39	3,37	3,41	-,03	1,346	-0,165
Pro atividade	3,24	3,22	3,27	-,05	1,616	-0,269
Capacitação e desenvolvimento profissional	3,68	3,69	3,68	,01	,861	0,056
Comprometimento	3,63	3,63	3,62	,01	1,289	0,031
Responsabilidade	3,75	3,71	3,81	-,10	,150	-0,545
Entusiasmo	3,61	3,51	3,76	-,25	,305	-1,237
Criatividade	3,24	3,24	3,24	-,01	,466	-0,041
Autoconfiança	3,53	3,59	3,46	,13	2,813 *	0,671
Administração do Estresse	3,50	3,47	3,54	-,07	,010	-0,365
Persistência	3,74	3,71	3,78	-,08	,426	-0,444
Habilidades interpessoais e de comunicação						
Habilidades de Treinamento	3,33	3,31	3,35	-,04	,110	-0,203
Relacionamento Interpessoal	3,72	3,69	3,76	-,07	,548	-0,413
Trabalho em Equipe	3,68	3,65	3,73	-,08	,018	-0,479
Argumentação	3,59	3,57	3,62	-,05	,110	-0,274
Resolução de Conflitos	3,48	3,41	3,57	-,16	,168	-0,815
Comunicação	3,59	3,57	3,62	-,05	,026	-0,266
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios						
Liderança	3,53	3,41	3,70	-,29	,828	-1,586 *
Foco no cliente	3,56	3,39	3,78	-,39	,749	-2,063 **

Legenda: G1=Só teve contato com Auditor *Big Four*; G2=Teve contato com outros Auditores. Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p<0,01$, $p<0,05$ e $p<0,1$ (unicaudal), respectivamente. a Teste-t para duas amostras presumindo variâncias diferentes.

Fonte: Elaborada pelos autores.

As interpretações destes resultados permitem observar que a diferença de percepção das competências encontradas entre auditados que tiveram contato com auditores de diferentes níveis da carreira foi condizente ao apontado na literatura de que competências mais desenvolvidas são requeridas dos auditores que

estão em níveis mais altos da carreira em comparação aos profissionais que estão iniciando a carreira (TAN; LIBBY, 1997; TAN, 1999; ABDOLMOHAMMADI, 2008; IFAC, 2010a).

Quanto a possíveis diferenças de percepção

entre auditados que tiveram contato com auditores *Big Four* ou não-*Big Four*, os resultados encontrados não foram conclusivos, indicando uma percepção similar entre os grupos testados. Deve-se considerar que a percepção similar pode ser reflexo, do fato de que, muitas das firmas de auditoria não-*Big Four* são constituídas por profissionais que já trabalharam em firmas *Big Four*. Assim, as competências enfatizadas nestas grandes firmas de auditoria podem ter sido preservadas por estes profissionais. Contudo, novas pesquisas serão necessárias para investigar esta questão com maiores detalhes.

Em adição, acredita-se que os resultados obtidos através da realização desta pesquisa podem apresentar contribuições tanto para os auditores e as firmas de auditoria, como para os professores e estudantes. Os resultados encontrados podem ser utilizados como referência pelos auditores e pelas firmas de auditoria para avaliar quais são as competências que necessitam de aperfeiçoamento. De igual modo, as firmas de auditoria podem verificar se a percepção dos auditados converge com suas políticas de capacitação e treinamento e identificar necessidades de mudanças, além de verificar a efetividade nos processos de seleção de novos profissionais ou nas políticas de promoção dos mesmos. Quanto aos professores, os resultados encontrados podem servir como base para utilização de novas estratégias de ensino-aprendizagem que auxiliem no desenvolvimento das competências de futuros profissionais. Os estudantes podem conhecer um pouco mais das competências requeridas dos auditores e como estas são vistas atualmente na prática.

É necessário ressaltar que os resultados encontrados nesta pesquisa devem ser observados considerando algumas limitações: (i) por se tratar de uma amostra não probabilística o estudo incorporou apenas a percepção dos indivíduos que se dispuseram a responder a pesquisa. Esta característica, comum em pesquisas de levantamento deste tipo, acaba não permitindo generalizações. Neste sentido, os resultados encontrados devem ser considerados como achados que ainda devem ser mais

estudados. É recomendável também avaliar a validade destes achados através de estudos longitudinais; (ii) apesar de um progresso significativo ter sido alcançado (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992; TAN, LIBBY, 1997; TAN, 1999; ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004), pesquisas futuras ainda são necessárias para refinar a compreensão de um conjunto mais representativo das competências do auditor. Não existe ainda uma teoria geral sobre as competências do auditor (ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004) para que seja possível orientar quais competências devem ser incluídas nos estudos sobre o assunto. Outro ponto a considerar é que muitos dos estudos desenvolvidos sobre a temática foram realizados internacionalmente, podendo possivelmente carregar em seus resultados influências culturais; e, (iii) o estudo buscou apenas relatar a percepção dos auditados sobre as competências do auditor, o que não implica necessariamente que esta percepção represente as competências possuídas pelos auditores.

Como recomendações para futuras pesquisas, outros estudos poderiam comparar diretamente dados de avaliações de desempenho realizadas pelas firmas de auditoria (auto avaliação dos auditores, de seus superiores e subordinados) com avaliações de desempenho efetuadas pelos auditados. Recomenda-se também, que sejam realizadas investigações adicionais similares a esta pesquisa, com amostras diferentes. Outros estudos poderiam ser realizados com colaboradores de empresas de grande porte, não abrangidas pela pesquisa, uma vez que as mesmas também estão obrigadas a terem suas demonstrações contábeis auditadas atualmente.

REFERÊNCIAS

ABDOLMOHAMMADI, M. J.; SEARFOSS, D. G.; SHANTEAU, J. An Investigation of the Attributes of Top Industry Audit Specialists. (cover story). **Behavioral Research in Accounting**, v. 16, p. 1-17, 2004.

_____.; SHANTEAU, J. Personal attributes of expert auditors. **Organizational Behavior and**

Human Decision Processes, v. 53, n. 2, p. 158-172, 1992.

_____. Auditors' self-other agreement on perceived possession of expert attributes. In: ARNOLD, V.; CLINTON, B.D.; LILLIS, A.; ROBERTS, R.; WOLFE, C.; WRIGHT, S. (Ed.). **Advances in accounting behavioral research** (Volume 11), Emerald Group Publishing Limited, p.81-102, 2008.

AICPA – AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Core competency framework for entry into the accounting profession**. New York: AICPA, 1999.

_____. **Mapping of the AICPA Core Competency Framework to the skills tested on the CPA exam**. New York: AICPA, 2010. Disponível em: <http://www.aicpa.org/InterestAreas/AccountingEducation/Resources>. Acesso em 30 nov. 2011.

ALBERTON, L. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. 2002. 272 f. Tese (Doutorado)-Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Centro Tecnológico, Florianópolis, 2002.

ARTHUR ANDERSEN & Co.; ARTHUR YOUNG; COOPERS & LYBRAND; DELOITTE HASKINS & SELLS; ERNST & WHINNEY, PEAT MARWICK MAIN & Co.; PRICE WATERHOUSE; TOUCHE ROSS. **Perspective on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession** (The Big Eight White Paper), abr., 1989. Disponível em: <http://aaahq.org/aecc/>. Acesso em: 31 jan. 2011.

BONNER, S.E.; LEWIS, B.L. Determinants of Auditor Expertise. **Journal of Accounting Research**, v. 28, supl., p. 1-20, 1990.

CARDOSO, R.L. **Competências do contador: um estudo empírico**. 2006. 151 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (USP), São Paulo, 2006.

Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-03042007-100732/>. Acesso em: 12 jun. 2010.

CATANACH JR.; A. H.; GOLEN, S. A user-oriented focus to evaluating accountants' writing skills. **Business Communication Quarterly**, v. 59, n. 4, p. 111-121, dez. 1996.

CHAN, P., EZZAMEL, M., GWILLIAM, D. Determinants of audit fees for quoted UK companies. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 20, n. 6, p. 765-786, nov. 1993.

CHOO, F.; TROTMAN, K. T. The Relationship Between Knowledge Structure and Judgments for Experienced and Inexperienced Auditors. **The Accounting Review**, v. 66, n. 3, p. 464-485, jul. 1991.

CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Informações do Portal CVM. Disponível em: www.cvm.gov.br. Acesso em: 29 dez. 2010.

DEANGELO, L.E. Auditor independence, 'low balling' and disclosure regulation. **Journal of Accounting and Economics**, v. 3, n. 2, p. 113-127, ago. 1981.

ELLIS, S.R.; MAYER, M.A. Keeping the client satisfied. **Journal of Accountancy**, v. 178, p. 49-51, jul. 1994.

FÁVERO, L.P.; BELFIORE, P.; SILVA, F.L.; CHAN, B.L. **Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FRECKA, T.J.; RECKERS, P.M.J. Rekindling the debate what's right and what's wrong with masters of accountancy programs the staff auditor's perspective. **Issues in Accounting Education**, v. 25, n. 2, p. 215-226, 2010.

FREDERICK, D.M. Auditors' Representation and Retrieval of Internal Control Knowledge. **The Accounting Review**, v. 66, n. 2, p. 240-258, abr. 1991.

GOLEN, S.; LOONEY, S.W.; WHITE, R.A. An

empirical examination of CPA perceptions of communication barriers between auditor and client. **Advances in Accounting**, v. 6, p. 233-249, 1988.

GOLEN, S.R.; CATANACH JR.; A.H.; MOECKEL, C. The frequency and seriousness of communication barriers in the auditor-client relationship. **Business Communication Quarterly**, v. 60, n. 3, p. 25-37, set. 1997.

HELLIAR, C.V.; MONK, E.A.; STEVENSON, L.A. The Development of Trainee Auditors' Skills in Tertiary Education. **International Journal of Auditing**, v. 13, n. 3, p.185-202, 2009.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. International Education Standard 3 – Professional Skills and General Education. In: **Handbook of International Education Pronouncements**. New York: IFAC, 2010. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 25 out. 2011.

_____. International Education Standard 8 – Competence Requirements for Audit Professionals. In: **Handbook of International Education Pronouncements**. New York: IFAC, 2010a. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 25 out. 2011.

IRELAND, J. C. An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK. **Journal of Business Finance and Accounting**, v. 30, n. 7-8, p. 975-1015, 2003.

JIAMBALVO, J. Measures of accuracy and congruence in the performance evaluation of CPA personnel: Replication and extensions. **Journal of Accounting Research**, v. 20, n. 1, p.152-161, 1982.

_____. Performance evaluation and directed job effort: Model development and analysis in a CPA firm setting. **Journal of Accounting Research**, v. 17, n. 2, p. 436-455, 1979.

KIDA, T. E. Performance evaluation and review meeting characteristics in public accounting firms. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 2, p. 137-147, 1984.

LEVENTIS, S.; CARAMANIS, C. Determinants of audit time as a proxy of audit quality. **Managerial Auditing Journal**, v. 20, n. 5, p. 460-478, 2005.

MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MCKNIGHT, C. A.; WRIGHT, W. F. Characteristics of Relatively High-Performance Auditors. **Auditing**, v. 30, n. 1, p. 191-206, 2011.

NG, P.P.H.; TAI, B.Y.K. An empirical examination of the determinants of audit delay in Hong Kong. **British Accounting Review**, v. 26, p. 43-59, 1994.

PALMER, K. N.; ZIEGENFUSS, D. E.; PINSKER, R. E. International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: Evidence from recent competency studies. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 7, p. 889-896, 2004.

PALMROSE, Z.V. Audit fees and auditor size: further evidence. **Journal of Accounting Research**, v. 24, n. 1, p. 97-110, 1986.

PEPINELLI, R.C.C.; DUTRA; M.H.; ALBERTON, L. A Percepção dos Auditados em Relação às Competências Comportamentais dos Auditores Independentes: Um Estudo Empírico na Região da Grande Florianópolis/SC. In: 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2011. **Anais...** Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos112011/457.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2011.

SHANNON, D.S.; STEVENS, W.T. The behavioral patterns of auditors. In: Siegel, G.; RAMANAUSKAS-MARCONI, H. (Eds.). **Behavioral accounting**. Cincinnati: South-Western, p. 292-323, 1989.

SOARES, V. Novo perfil requer mais habilidades gerenciais. **Valor Econômico**, São Paulo, 28 fev. 2011. Caderno Eu & Carreira. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/arquivo/874807/novo-perfil-requer-mais-habilidades-gerenciais>>. Acesso em: 04 out. 2011.

TAN, H.-T. Organizational Levels and Perceived

Importance of Attributes for Superior Audit Performance. **Abacus**, v. 35, n. 1, p. 77-90, 1999.

_____.; LIBBY, R. Tacit Managerial versus Technical Knowledge as Determinants of Audit Expertise in the Field. **Journal of Accounting Research**, v. 35, n. 1, p. 97-113, 1997.

WEBER, R. Some Characteristics of the Free Recall of Computer Controls by EDP Auditors. **Journal of Accounting Research**, v. 18, n. 1, p. 214-241, 1980.

Endereço dos Autores:

Rua Deputado Antônio Edu Vieira, 999
Pantanal
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
88040-901