

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA  
FACULDADE DE CIÊNCIA CONTÁBEIS – FACIC  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**NICOLAS HOOGEBOOM PINHEIRO**

**CARACTERÍSTICAS DETERMINANTES NA QUALIDADE DE UMA AUDITORIA**

**UBERLÂNDIA  
MARÇO DE 2023**

## **CARACTERÍSTICAS DETERMINANTES NA QUALIDADE DE UMA AUDITORIA**

Artigo apresentada à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Vidigal Fernandes Martins**

**UBERLÂNDIA**  
**MARÇO DE 2023**

## **Características Determinantes na Qualidade de uma Auditoria**

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

---

**Orientador**

---

**Membro**

---

**Membro**

Uberlândia (MG), 6 de março de 2023

## RESUMO

Nas últimas décadas, iniciou-se a discussão sobre quais seriam as características determinantes na qualidade de uma auditoria. Além disso, por causa de grandes escândalos financeiros, surgiram, também, relatórios e estudos sobre o comitê de auditoria que acabaram por melhorar a eficácia, e obrigar a existência deles nas sociedades abertas. A finalidade deste trabalho é demonstrar quais são as características determinantes na qualidade de uma auditoria, e fazer um estudo sobre as características estruturais e históricas dos comitês de auditoria, focando-se mais nas variáveis que possibilitam uma melhor eficácia desses comitês. Este trabalho é uma pesquisa bibliográfica, cuja conclusão é a incerteza sobre quais seriam as principais características que determinam a qualidade de uma auditoria, a convicção de que os comitês de auditoria foram criados como resposta às circunstâncias, e que as principais variáveis que garantem a eficácia desses comitês são: expertise, influência, número adequado de membros, incentivos e motivações.

Palavras-chave: Qualidade. Auditoria. Comitê.

## ABSTRACT

In recent decades, a discussion began about what would be the determining characteristics of the quality of an audit. In addition, due to major financial scandals, reports and studies on the audit committee also appeared, which ended up improving their effectiveness and forcing their existence in public companies. The purpose of this work is to demonstrate what are the characteristics that determine the quality of an audit, and to carry out a study on the structural and historical characteristics of audit committees, focusing more on the variables that enable a better effectiveness of those committees. This work is a bibliographic research, whose conclusion is the uncertainty about what would be the main characteristics that determine the quality of an audit, the conviction that audit committees were created in response to circumstances, and that the main variables that guarantee the effectiveness of those committees are: expertise, influence, adequate number of members, incentives and motivations.

Keywords: Quality. Audit. Committee.

## 1.INTRODUÇÃO

Discussões a respeito dos princípios de avaliação de qualidade da auditoria existem desde o surgimento da abordagem clássica de DEANGELO (1981), porém, dessa investigação, que se tornou mais frequente nas últimas décadas por causa de grandes escândalos financeiros, ainda não se obteve um consenso.

Dessa forma, ocorreu uma confrontação de hipóteses, de onde surgiram revisões bibliográficas que demonstraram os limites da abordagem clássica, novas propostas para a avaliação de auditoria e pesquisas experimentais sobre a efetividade dessas propostas.

Além disso, evidenciaram-se os meios que garantem a qualidade dos trabalhos de auditoria, a exemplo da presença do comitê de auditoria.

Muitas pesquisas têm sido feitas para comprovar a real eficácia desses comitês, porém poucas buscaram entender o que é um comitê de auditoria e como ele é formado. Ademais, é notável a falta de pesquisas sobre as origens históricas desses comitês, os fatores que levam à criação deles, e as variáveis que determinam sua eficácia. Tendo como objeto de estudo a revisão bibliográfica dos princípios que garantem a qualidade da auditoria; a análise estrutural e histórica, e uma revisão das variáveis que garantem a eficácia de um comitê de auditoria; o objetivo geral deste trabalho será revisar esses princípios e meios que garantem uma auditoria neutra e livre de distorções. Quanto aos objetivos específicos, a pesquisa procurará: (i) uma revisão teórica dos fundamentos de qualidade da auditoria; (ii) uma análise histórica dos comitês de auditoria;(iii) uma análise dos principais fatores que favorecem a criação de um comitê de auditoria;(iv) uma revisão das variáveis que determinam a eficácia e a eficiência desses comitês.

Esta pesquisa busca responder às seguintes perguntas: Considerando-se a relação entre auditor externo e a companhia a ser auditada, há uma certeza quanto aos princípios adequados para mensurar a qualidade de um trabalho de auditoria? Quando são formados e quais características fazem com que os comitês de auditoria sejam eficazes?

A justificativa para a realização desta pesquisa; é a busca pelos princípios de avaliação de uma auditoria e a relação deles com os comitês de auditoria.

## 2. EMBASAMENTO TEÓRICO

Baseando-se na distinção essencial entre a qualidade da auditoria e a qualidade do auditor para a avaliação da auditoria; na abordagem clássica, propõem-se os seguintes princípios: a competência do auditor para detectar anomalias e a sua independência para comunicar essas anomalias (DEANGELO, 1981).

A competência do auditor seria a capacidade de adquirir e de avaliar as provas que fundamentam sua opinião, e a independência seria um estado mental em que o auditor não é subordinado, nem influenciado pelas pressões que resultam dos conflitos de interesses (DEANGELO, 1981).

Em muitos casos, pode-se utilizar essa abordagem, porém é preciso notar que ela tem limites conceituais e empíricos que a torna questionável, pois é factível, por exemplo, que o auditor, ao tirar vantagem da informação assimétrica, possa induzir seu cliente ao erro (WATTS; ZIMMERMAN, 1986).

Percebe-se, então, nesse exemplo, que o auditor pode ser competente e independente enquanto pratica um ato considerado imoral, e que pode até afetar a confiabilidade de seu trabalho (CHEMANGUI; MANITA, 2007).

Diante disso, tem-se de utilizar outros critérios de avaliação, como a remuneração dos auditores, a reputação da empresa de auditoria e o tamanho da empresa de auditoria.

Em primeiro lugar, entenda-se que, caso o salário do auditor seja baixo, por necessidade ele vai trabalhar por mais horas, e, conseqüentemente, a sua capacidade de detectar anomalias será prejudicada (MALONE; ROBERT, 1996 apud CHEMANGUI; MANITA, 2007); quanto à reputação, propõe-se a emissão de julgamento da empresa de auditoria com o auxílio de uma taxa de litígio mensurável quantitativamente (PALMROSE, 1988); Dessa forma, compreende-se que, caso a empresa de auditoria tenha muitos clientes, provavelmente o grau de independência dela seria maior, já que os riscos associados à descoberta de litígios seriam muito prejudiciais. (DANGELO, 1981).

Além desses indicadores percebidos pelo mercado, também podem ser utilizados indicadores ligados às características organizacionais da firma de auditoria como, por exemplo, a capacidade do departamento de recursos humanos em atrair auditores mais competentes do mercado e atualizar os conhecimentos deles (WOOTEN, 2003); em controlar a qualidade do processo, do qual uma empresa de auditoria participa do processo de controle de qualidade de

outra empresa de auditoria (*peer review process*)(KRISHNAN; SCHAUER, 2000); e em controlar o índice de rotatividade de funcionários na mesma missão de auditoria, já que, em hipótese, após alguns anos, o auditor pode se tornar menos rigoroso ao lidar com o mesmo cliente (CHEMANGUI; MANITA, 2007).

Outros indicadores seriam os ligados às características da equipe de auditoria, como a presença ativa dos gerentes, pois a disponibilidade de um segundo julgamento por um auditor com mais experiência permite a resolução de problemas mais complexos; a experiência com um setor do mercado, já que, ao auditar muitas empresas do mesmo setor, os auditores se tornam especialistas nos processos e nos procedimentos relativos a esse setor; e, ao lidar com provas insuficientes de auditoria, o profissionalismo, persistência e ceticismo dos auditores se mostram importantes. (CHEMANGUI; MANITA, 2007).

Por fim, pode-se adotar indicadores com multicritérios para o usuário externo e os formadores das demonstrações financeiras.

Para o usuário externo, a qualidade de uma auditoria pode ser determinada pela independência e pela cautela do auditor (CARCELLO; HERMANSON; MCGRATH, 1992; SCHROEDER, 1986 apud CHEMANGUI; MANITA, 2007); para os formadores das demonstrações financeiras, a avaliação de uma auditoria pode ser feita por meio de variáveis que tenham relação com a obediência às normas pelos auditores, com as respostas dos auditores às necessidades do cliente, com a experiência de mercado do auditor e com as experiências anteriores do auditor com o mesmo cliente (CARCELLO; HERMANSON; MCGRATH, 1992 apud CHEMANGUI; MANITA, 2007).

Além desses 4 grupos de indicadores focados na conduta do auditor, a avaliação de uma auditoria também pode ser feita por meio da análise do processo de auditoria a partir do exame dos manuais de auditoria de uma firma, da qualidade de organização da missão de auditoria e das respostas às expectativas do cliente (MANITA, 2008).

Todos esses fatores parecem suficientes para mensurar a qualidade da auditoria, porém eles também são limitados porque são simplistas e se baseiam em relações causais que não abrangem a complexidade de um trabalho feito em ambiente com múltiplos atores. Ademais, às vezes, esses fatores podem dar lugar a resultados contraditórios (a exemplo do critério de tamanho, pois o auditor de uma firma de auditoria com muitos clientes, também pode estar mais predisposto a cometer litígios caso o valor de um cliente específico seja muito maior do que dos outros que ele audita) (DANGELO, 1981).

Logo, levando-se em consideração essas variáveis imperfeitas, é preciso lembrar que a mensuração de qualidade da auditoria só interessa aos usuários das demonstrações financeiras (CHEMANGUI; MANITA, 2007).

E, partindo disso, vê-se que, além de se listarem as qualidades necessárias para uma boa auditoria (independência, competência e outros indicadores), há de se criar meios objetivos para avaliar os agentes responsáveis pelos trabalhos, e que sejam relacionados a esses usuários.

Existem dois meios de avaliação, são eles: o controle de qualidade dos profissionais de auditoria e o controle de qualidade dos administradores que fazem parte do processo de auditoria (CHEMANGUI; MANITA, 2007).

Demonstrando efetividade, apesar do risco de complacência, o controle de qualidade dos profissionais de auditoria por meio da revisão pelos pares se julga suficiente; e, desde que formados por administradores com pleno domínio da prática contábil e financeira, o comitê de auditoria garante, presumivelmente, a qualidade dos administradores nas empresas (CHEMANGUI; MANITA, 2007). Mas qual é a origem desses comitês? Quais fatores propiciam a criação desses comitês nas companhias? Quais são as variáveis que determinam sua eficácia? Eles são realmente necessários?

Antes de buscar apreender essa importante ferramenta de controle interno, é necessário compreender os seguintes conceitos: os conflitos de agência e a governança corporativa.

Conflitos de agência são conflitos de interesse entre gestores e acionistas, em que um deles tenta alcançar seus objetivos em detrimento aos interesses do outro. E, como consequência desses conflitos, surge a governança corporativa, que é uma estrutura com práticas, regras e processos que visam minimizar esses conflitos (LOBO DE SOUZA; NASSIF, 2013).

Historicamente, como resposta aos escândalos financeiros, a criação de comitês de auditoria foi recomendada por órgãos oficiais dos governos, por institutos e por relatórios até serem exigidos por lei.

Nos Estados Unidos, em 1940, logo após o escândalo financeiro Mckesson e Robins, a *Securities and Exchange Commission* emitiu uma recomendação a favor da criação de um comitê especial composto por administradores independentes no conselho de administração (BOUMAZA; GUENDOUZI, 2014).

Em 1977, a *Securities and Exchange Commission* publicou novamente essa recomendação, e a Bolsa de Valores de Nova Iorque exigiu de todas as empresas cotadas a existência de um comitê de auditoria composto por administradores independentes (BOUMAZA; GUENDOUZI, 2014).

Em 1987 e 1999, respectivamente, a *American Institute of Certified Public Accountants* juntamente com o *Institute of Internal Auditors* publicaram os relatórios *Treadway* e o *Blue Ribbon Committee*, em que sugeriam a criação de um comitê de auditoria, cujo objetivo principal seria o de diminuir a probabilidade de fraude no mercado financeiro (BOUMAZA; GUENDOUZI, 2014).

Em 2002, em resposta ao escândalo financeiro da Enron, a lei Sabarnes-Oxley impôs a criação de um comitê de auditoria para todas as sociedades abertas, composto totalmente por administradores independentes, e com ao menos 1 membro especialista em contabilidade ou em finanças (BOUMAZA; GUENDOUZI, 2014).

Inspirados pelas recomendações americanas, em outros países foram feitos diversos relatórios com boas práticas para uma melhor governança das empresas de capital aberto, a exemplo do Reino Unido onde o relatório *Cadbury* de 1992 permitiu a criação do *Combined Code* de 1999.

Além disso, do ponto de vista lógico de formação de um comitê, diante do conflito de agência entre *stakeholders* e gerentes em empresas de capital aberto, e o fato de que os gerentes têm o controle na elaboração das informações financeiras, entende-se que a gestão da empresa pelos *stakeholders* se torna importante para combater atitudes oportunistas dos gestores (BOUMAZA; GUENDOUZI, 2014).

Assim, surge o conselho de administração, e dele, a fim de reforçar o controle, são criados os comitês de nomeação, de remuneração, de estratégia e o de auditoria. Tendo esse último o objetivo de afiançar e de supervisionar a elaboração de informações financeiras, de fazer a análise crítica do controle interno e de supervisionar os trabalhos da auditoria interna (KERMICHE; PIOT, 2009).

Dessa forma, os principais fatores que influenciam a formação do comitê de auditoria das Sociedades Abertas são: participação dos gestores, interferência dos investidores institucionais, nível de endividamento, tamanho da empresa e natureza do conselho de administração (BOUMAZA; GUENDOUZI, 2014).

Nesse sentido, sabendo que a relação entre a intensidade dos conflitos de agência é inversa à fração de participação dos gestores no Capital (JENSEN; MECKLING, 1976), isto é, quanto menor é a participação dos gestores; maior será os custos de agência, portanto; maior será a necessidade de existir mecanismos de controle suplementares, como a presença dos comitês de auditoria (BOUMAZA; GUENDOUZI, 2014).

Ademais, é notável que, por terem uma grande parcela do capital, aversão ao risco, capacidade de impor os padrões das demonstrações e por exercerem pressão significativa na

obtenção de informações contábeis confiáveis, os investidores institucionais demandam a criação do comitê de auditoria para a governança da empresa (LEV, 1992).

O nível de endividamento de uma empresa também revela ser determinante na criação de um comitê de auditoria, pois quanto maior o endividamento da companhia, maior será a necessidade de ter um controle dos contratos de empréstimo a serem respeitados pelos gestores (THIERY-DUBUISSON, 2002).

Outrossim, há uma relação entre o tamanho da empresa e os conflitos de agência, pois quanto maior é a empresa, mais burocratizada ela é, e mais distantes são os interesses dos acionistas e dos gestores (FAMA; JENSEN, 1983), sendo preciso um comitê de auditoria como canal de comunicação entre eles.

Por fim, a assimetria de informação entre os administradores internos (com mais conhecimento da empresa) e os administradores externos (com menos conhecimentos) torna-se um fator relevante para a criação de um comitê de auditoria (BOUMAZA; GUENDOUZI, 2014).

Além desses argumentos históricos e lógicos da formação de um comitê de auditoria, é preciso elucidar, como consequência da criação desses comitês, as variáveis que determinam a sua eficácia.

O ponto de partida dessa investigação, seria primeiramente entender qual a definição de eficácia para os comitês de auditoria e, depois, a delimitação das principais características que determinam a qualidade.

A definição de eficácia dos comitês de auditoria seria “a existência de membros qualificados, que tenham autoridade e recursos, que asseguram, por meio dos seus esforços de supervisão, os interesses dos *stakeholders*”. (DEZOORT *et al.*, 2002, p.41, tradução nossa).

Disso, surgem 4 dimensões de características determinantes:

- Composição, formada pela independência e expertise;
- Autoridade, formada pela responsabilidade e influência;
- Recursos, formada pelo número adequado de membros;
- Diligência, formada pelos incentivos e motivações (DEZOORT *et al.*, 2002).

No domínio da composição, a independência dos administradores dos comitês de auditoria revela-se quando esse comitê não tem qualquer relação com os acionistas, ou com os auditores, que possa comprometer a sua liberdade de julgamento. (BOUMAZA; GUENDOUZI, 2014).

Um desses julgamentos, talvez o mais importante, que deve estar livre das pressões de acionistas e de auditores, é a seleção ou a demissão de um auditor; caso exista essas pressões,

difícilmente será contratado um auditor que não seja pelos interesses de um desses grupos. (KERMICHE; PIOT, 2009).

No mesmo domínio, a expertise ocorre quando, para supervisionar os auditores e garantir a própria independência, os membros do comitê de auditoria são especialistas financeiros e contábeis. (BEASLEY; SALTÉRIO, 2001).

Em autoridade, estão o cumprimento das responsabilidades pelos membros do comitê com os *stakeholders* e gestores, bem como as influências que seriam a relação do comitê com as leis e com a administração. (DEZOORT *et al.*, 2002).

Em recursos, estão os diferentes códigos de boa governança, cujas regras específicas para o tamanho do comitê de auditoria são impostas e que, apesar da imensa variedade de códigos, podem existir generalizações como a sugestão de que o comitê deva ser formado por no mínimo 3 membros (BOUMAZA; GUENDOUZI, 2014).

Em diligência, os incentivos e os motivos são determinados pela quantidade de reuniões por ano do comitê de auditoria. Não há um número exato de quantas reuniões devam ocorrer por ano, porém elas têm que ser periódicas e com uma frequência suficientemente necessária (BOUMAZA; GUENDOUZI, 2014). Além disso, há uma relação entre uma frequência maior de reuniões e uma melhor qualidade de auditoria externa (DEZOORT *et al.*, 2002).

Outra variável inclui a contribuição do comitê de auditoria com os trabalhos da auditoria interna na validação do controle interno da companhia e na revisão do programa de auditoria interna (DEZOORT, 1997).

Sem embargo, o histórico e os fatores que levam à criação de um comitê de auditoria ainda são insuficientes para se ter certeza de que ele seja realmente necessário, haja visto os escândalos financeiros do início dos anos 2000. (KERMICHE; PIOT, 2009). Ainda restam dúvidas quanto à capacidade dos Comitês de Auditoria de desestimular possíveis distorções nas demonstrações financeiras, ou se outros atores são mais eficazes.

Assim, considerando-se, por exemplo, os países que não são anglo-saxões, nota-se que os dados financeiros são mais voltados à conformidade jurídica das transações, do que em sua substância econômica, e que as demonstrações financeiras têm um menor grau de gerenciamento de resultados quando são simplesmente averiguadas por auditores externos das *Big 4*. Logo, entenda-se que, nesses países, os comitês de auditoria, pouco importando a existência; ou seu grau de independência, são menos capazes de “vencer” a flexibilidade contábil dos gestores; em comparação à auditoria externa de profissionais capacitados. (JANIN; PIOT, 2008).

Porém, nesses mesmos países onde se adota o *code law*, também é evidente que há uma relação de complementaridade entre a existência de um comitê de auditoria e a auditoria externa, ou interna, no esforço de disciplinar os gestores, e garantir demonstrações financeiras mais confiáveis. (BROYE; 2009).

### 3.METODOLOGIA

Quanto ao objetivo, este artigo pretende ser uma pesquisa de cunho exploratório, pois o tema é pouco conhecido, e terá uma abordagem qualitativa, lidando com características constitutivas. Considera-se o ambiente como fonte direta de dados, o pesquisador como seu principal instrumento, e um processo indutivo de análise de dados (BIKLEN; BOGDAN, 1982).

A pesquisa bibliográfica será a base para a construção do referencial teórico que, por meio dela, o pesquisador terá acesso ao conhecimento já produzido sobre o assunto (BRITO; OLVEIRA; SILVA, 2021), tendo a vantagem de investigar uma amplitude de fenômenos mais vasta do que a que ele poderia obter pesquisando diretamente (GIL, 1999).

Nessa pesquisa bibliográfica, pretende-se averiguar diferentes pontos de vista sobre o que vem a ser as variáveis que possibilitam a mensuração qualitativa de um trabalho de auditoria e, também, analisar a estrutura, a história e as últimas conclusões sobre quais seriam as variáveis determinantes de eficácia de uns dos meios mais comumente utilizados para a certificação de qualidade da auditoria em companhias abertas: o comitê de auditoria.

#### 4. DISCUSSÃO

Considerando-se os objetivos, e utilizando-se de tabelas que sumarizam os principais conteúdos deste trabalho, percebe-se, na primeira tabela abaixo, o desenvolvimento de novos indicadores de qualidade de auditoria a partir dos indicadores clássicos; na segunda tabela, os fatores independentes que propiciam a criação de um comitê de auditoria em uma entidade e, na terceira tabela, para complementar a segunda, a história de criação dos comitês de auditoria a partir de 1940.

Tabela 1 – Indicadores de Qualidade de Auditoria		
(continua)		
Autores	Indicador	Descrição
Indicadores Clássicos		
DEANGELO, 1981	Competência	Capacidade do auditor de descobrir, e enunciar, falhas na contabilidade do cliente.
	Independência	Variável condicional para a enunciação das falhas na contabilidade do cliente.
Indicadores Percebidos pelo Mercado		
PALMROSE, 1988	Taxa de Litígio	Criação de uma taxa de litígio baseada no histórico de falhas de auditoria para auxiliar no julgamento da qualidade dos serviços das empresas de auditoria.
		As pequenas empresas de auditoria têm maiores taxas de litígio.
DEANGELO, 1981	Tamanho da Empresa de Auditoria	Relação entre o tamanho da empresa de auditoria, sua capacidade tecnológica, faturamento e a qualidade dos seus serviços.
	Relação Cliente x Firma de Auditoria	Diminuição do grau de independência das pequenas firmas de auditoria ao lidar com grandes clientes.
Indicadores ligados às características organizacionais		
WOOTEN, 2003	Recursos Humanos	Relação existente entre a capacidade do RH da empresa de auditoria de contratar profissionais que estão profissional e tecnicamente atualizados e a qualidade do serviço de auditoria, como também, a capacidade do RH da empresa de auditoria de fornecer um treinamento adequado aos empregados.
KRISHNAN; SCHAUER, 2000	Peer Review Process	Nos Estados Unidos, a cada três anos, a <i>Association of International Certified Professional Accountants</i> executa, por meio de revisor independente, a avaliação da prática de auditoria das empresas registradas no programa de peer review.

		Relação entre a participação de uma empresa de auditoria no programa e a qualidade da auditoria.
		O peer review tem impacto positivo na qualidade da auditoria.
Tabela 1 – Indicadores de Qualidade de Auditoria (conclusão)		
Autores	Indicador	Descrição
MANITA; CHEMANGUI, 2007	Rotatividade	Partindo-se da hipótese de que, depois de alguns anos, o auditor corre o risco de ser menos rigoroso em seu trabalho com o mesmo cliente, torna-se necessário a mudança do responsável da missão de auditoria para manter a independência.
Indicadores ligados às características da equipe de auditoria		
WOOTEN, 2003	Especialização	Trabalhar com diversos clientes do mesmo ramo, propicia a especialização da equipe de auditoria e a consequente influência na qualidade dos trabalhos de auditoria.
		Entendendo as fraquezas, riscos e problemas comuns de determinado ramo, o auditor independente pode se tornar mais confiante e persistente ao questionar as evidências apresentadas pelo cliente.
MANITA; CHEMANGUI, 2007	Ceticismo Profissional	Os auditores independentes, que têm ceticismo profissional, dispõem de um elevado nível de profissionalismo.
		A prática desses auditores terá uma influência positiva na qualidade de auditoria, pois pressupõe-se que eles não vão pular etapas ou ignorar detalhes.

Como exemplos de imperfeição dos indicadores citados na tabela 1, há de se considerar que as métricas de competência e de independência da abordagem clássica de DEANGELO (1981) não estão alinhadas com o padrão de risco de auditoria e, também, ignoram o fato de que a percepção pelo mercado da qualidade dos serviços prestados pode ser inadequada (KNECHEL *et al.*,2013), que a métrica de uma taxa de litígio (PALMROSE, 1988) tem como principal limitação o fato de que há poucos casos de erros de auditoria detectados ou que são detectáveis (FRANCIS, 2011).

Desses e outros indicadores limitados, fica evidente que o julgamento sobre quais indicadores devem ser utilizados para mensurar a qualidade de uma auditoria dependem dos “olhos do observador”. Aliás, como resultado, algumas entidades fiscalizadoras chegaram à conclusão de que formar um consenso sobre as métricas adequadas é quase impossível. (KNECHEL *et al.*,2013).

Tabela 2 – Fatores que Propiciam a Criação de um Comitê de Auditoria		
Autores	Indicador	Descrição
JENSEN; MECKLING, 1976	Conflitos de Agência e Participação	Conflitos de agência são contratos entre o principal e o agente, em que o Agente recebe do Principal a autoridade para as tomadas de decisões. Por conta de diferentes interesses, nem sempre o Agente vai agir de acordo com os interesses do Principal. Para limitar essas divergências, o Principal pode incorrer em custos adicionais para vigiar e restringir as ações do Agente.
FAMA; JENSEN, 1983	Conflitos de Agência e Tamanho da Empresa	Em pequenas empresas, há menor complexidade burocrática, logo a tomada de decisão está concentrada em uma menor quantidade de agentes. Consequentemente, torna-se mais fácil controlar a tomada de decisões dos agentes. Em grandes empresas, acontece o contrário.
LEV, 1992	Governança	Investidores institucionais, stakeholders e outros elementos externos demandam constantes informações para avaliar a <i>performance</i> da companhia e dos gestores. Em virtude disso, é preciso criar, na política de governança corporativa, uma estratégia de divulgação das informações que seja inteligente e capaz de causar menores prejuízos.
THIERY-DUBUISSON, 2002	Endividamento	Com o aumento do endividamento de uma empresa, torna-se necessário um controle maior dos riscos inerentes a esse endividamento.

Desses fatores que estão na tabela 2, pode-se entender que o Comitê de Auditoria tem como principais funções: o controle interno e a preocupação em amenizar a assimetria informacional entre gestores e acionistas (SANTOS, 2009); dificultar o gerenciamento de resultados, monitorando o desempenho financeiro da companhia (DADALT; DAVIDSON; XIE, 2002); melhorar a qualidade das demonstrações contábeis e garantir a segurança a acionistas e investidores (CUNHA *et al*, 2013).

Além disso, é notável que, quando uma entidade possui um comitê de auditoria eficiente, ela consegue reduzir os trabalhos da auditoria independente refletindo na redução dos honorários pagos pelos serviços (VAFEAS; WAEGELEIN, 2007).

Tabela 3 – História de Criação dos Comitês de Auditoria	
Ano	Descrição
1940	A <i>Securities and Exchange Commission</i> emite uma recomendação em favor da criação de um comitê especial composto por administradores independentes no conselho de administração.
1977	A <i>Securities and Exchange Commission</i> emite novamente essa recomendação, e a Bolsa de Valores de Nova Iorque passa a exigir de todas as empresas cotadas a existência de um comitê de auditoria.
1987	A <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> juntamente com o <i>Institute of Internal Auditors</i> publicaram o relatório <i>Treadway</i> sugerindo a criação de um comitê de auditoria.
1999	A <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> juntamente com o <i>Institute of Internal Auditors</i> publicaram o relatório <i>Blue Ribbon Committee</i> sugerindo a criação de um comitê de auditoria cujo principal objetivo seria o de diminuir a probabilidade de fraude no mercado financeiro.
2002	Em resposta ao escândalo financeiro da Enron, a lei Sabarnes-Oxley impôs a criação de um comitê de auditoria para todas as sociedades abertas

Como exemplo de histórico de implementação do comitê de auditoria que complementa a tabela 3, vale a pena verificar a história desses comitês no Brasil.

Em resposta à descoberta de fraudes em grandes corporações americanas, em 1995, foi criado o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Logo após a elaboração da lei Sabarnes-Oxley, em 2002, foi criada uma Cartilha de Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa em que é recomendado o comitê de auditoria (CHIODINI, 2014).

Porém, no Brasil, o comitê de auditoria ainda não é obrigatório para todas as companhias abertas, com exceção de instituições financeiras e sociedades seguradoras (ALMEIDA; BAIOCO, 2016).

## 5. CONCLUSÃO

Atualmente, a discussão a respeito das variáveis que garantem a qualidade da auditoria, a efetividade ou a real necessidade dos comitês de auditoria, é recente e não suficientemente explorada; cabendo, portanto, diligência ao expressar qualquer certeza sobre esses assuntos.

Logo, conclui-se que, apesar da impressão de segurança no processo, e considerando a relação entre auditor externo e a companhia a ser auditada, não há uma certeza quanto a quais princípios devem ser utilizados para mensurar a qualidade de um processo de auditoria.

Essa conclusão é consequência do fato de que os princípios de qualidade de auditoria enunciados são insuficientes para análises de qualidade, já que muitos deles não abrangem a complexidade do processo de auditoria.

Além disso, nota-se que a formação e o aperfeiçoamento dos comitês de auditoria são uma reação às circunstâncias históricas, organizacionais e econômicas das companhias, com foco nas respostas dos órgãos fiscalizadores aos escândalos financeiros; que, conforme a literatura de auditoria, algumas das características que tornam o comitê eficaz são: expertise, influência, número adequado de membros, incentivos e motivações.

Haja vista as dificuldades para determinar os princípios que possibilitam a mensuração da qualidade de um trabalho de auditoria, e a necessidade de se confirmar as características que tornam um comitê de auditoria eficaz, como proposta para pesquisas futuras, pretenda-se: uma análise dos fatores citados de eficácia de comitês de auditoria em empresas de capital aberto; e instituições financeiras, que comprovem, e busquem uniformizar, os fatores válidos a serem considerados; pesquisas experimentais que, dependendo do contexto institucional, esclareçam se o comitê de auditoria é necessário ou não; e, também, a partir da abordagem clássica, uma revisão bibliográfica que busque entender o porquê das limitações dos fatores determinantes para mensurar a qualidade de uma auditoria.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J.E.F.; BAIOCO, V.G. Efeitos do Comitê de Auditoria e do Conselho Fiscal na Qualidade da Informação Contábil no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v.28, n.74, p.229-248, segundo semestre, 2017.

BEASLEY, M. S.; SALTÉRIO, S. E. The Relationship between Board Characteristics and Voluntary Improvements in Audit Committee Composition and Experience. *Contemporary Accounting Research*, Hoboken, v.18, n.18, jan. 2010.

BIKLEN, S. K.; BOGDAN, R. C. *Investigação Qualitativa em Educação*. Porto: Editora Porto, 1994.

BOUMAZA, H.; GUENDOUZI, B. La Nécessité d'un Comité d'Audit au Sein des Sociétés cotées. *Revue d'Économie et de Statistique Appliquée*, Koléa, v.11, n.2, déc. 2014.

BRITO, A. P. G.; OLIVEIRA, G. S.; SILVA, B. A. A Importância da Pesquisa Bibliográfica no Desenvolvimento de Pesquisas Qualitativas na Área de Educação. *Cadernos da FUCAMP*, Monte Carmelo, v.20, n.44, p.1-15, abr. 2021.

BROYE. Honoraires d'Audit et Comités d'Audit: le Cas de la France. *Revue Comptabilité Contrôle Audit*, Paris, v.15, n.1, p.199-224, 2009.

CARCELLO, J. V.; HERMANSON, R.; MCGRATH, N. Audit Quality Attributes: The Perceptions of Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, Filadélfia, v.11, n.1, p.1-15, Mar. 1992.

CHEMANGUI M.; MANITA R. Les Approches d'Evaluation et les Indicateurs de Mesure de la Qualité d'Audit: Une Revue Critique. *Comptabilité et Environnement*, Rouen, Mai. 2007.

CHIODINI, D. M. Adequação das Companhias que Atuam no Brasil à Governança Corporativa: o Comitê de Auditoria. TCC (graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Socioeconômico, 2010.

CUNHA, P. R. D., SANT'ANA, S. V., THEIS, M. B., KRESPI, N. T. Características do comitê de auditoria e os reflexos no gerenciamento de resultados nas empresas listadas na

BM&FBOVESPA. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 18, n. 3, p. 02-19, 2013.

DADALT, P. J.; DAVIDSON, W. N.; XIE, B. E. Earnings Management and Corporate Governance: the Role of the Board and the Audit Committee. *Journal of Corporate Finance*, v.9, n.3, p. 295-316, June 2003.

DEANGELO, L. E. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Los Angeles, v.3, n.3, p.183-199, Dec. 1981.

DEZOORT, F. An Investigation of Audit Committees' Oversight Responsibilities. *Abacus*, Sidney, v. 33, n. 2, p. 208-227, sept. 1997.

DEZOORT *et al.* Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature. *Journal of Accounting Literature*, Bingley, v. 21, p.38-75, 2002.

FAMA, E. F.; JENSEN M. C. Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economics*, Chicago, v.26, n.2, p.301-325, june. 1983.

FRANCIS, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, v.30, n.2, p.125–152, 2011.

GIL, A. C. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JANIN; PIOT. L'Influence des Auditeurs Externes et des Comités d'Audit sur le Cotenu Informatif de Manipulations Comptables. *La Revue des Sciences de Gestion*, Épinay-sur-Orge, v.233, n.5, p.23-33, 2008.

JENSEN, M. C.; MECKLING W. H. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Ann Arbor, v.3, n.4, p.305-360, oct. 1976.

KERMICHE; PIOT. À Quoi Servent les Comités d'Audit?. *Revue Comptabilité Contrôle Audit*, Paris, v.15, n.3, p.9-54, 2009.

KNECHEL, W. R., KRISHNAN, G. V., PEVZNER, M., SHEFCHIK, L. B., & VELURY, U. K. Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, v.32, n.1, p.385-421, 2013.

KRISHNAN, J.; SCHAUER, P, C. The Differentiation of Quality among Auditor: Evidence from the Not-for-Profit Sector, *Filadélfia*, v.19, n.2, p.9-25, sept. 2000.

LEV, B. Information Disclosure Strategy. *California Management Review*, Berkeley, v.34, n.4, p.9-32, summer 1992.

LOBO DE SOUZA; NASSIF. Conflitos de Agência e Governança Corporativa. *Caderno de Administração (Revista do Departamento de Administração da FEA)*, São Paulo, Vol.7, n.1 Jan-Dez 2013.

MALONE, C. F.; ROBERTS, R. W. Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, v.15, n.2, fall 1996.

MANITA, R. La Qualité de l'Audit Externe: Proposition d'une Grille d'Évaluation Axée sur le Processus d'Audit. *Revue M@n@gement*, Mont-Saint-Aignan, v.11, n.2, 2. Sem. 2008.

PALMROSE, Z.V. An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*, Bekeley, v.63, n.1, p.55-73, Jan 1988.

PORTAL, M. Les Determinants de la Qualité de l'Audit, le Cas de l'Audit des Comptes Publics. *Revue Comptabilité-Contrôle-Audit*, Poitiers, v.1, n.17, p.37-65, avril 2011.

SANTOS, A. G. Comitê de auditoria: uma análise baseada na divulgação das informações de empresas brasileiras, *Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo*, 2009.

SCHROEDER, M. S.; SOLOMON, I.; VICKREY, D. Audit Quality: The Perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Filadélfia, v.5, n.2, p.86, Jan 1986.

THIERY-DUBUISSON, S. Exigences Actionnariales et Réseux d'Administrateurs: à quoi répond la mise em place de comités d'audit em France?. *Revue Comptabilité-Contrôle-Audit*, Paris, v.1, n.8. p.129-150, mai 2002.

VAFEAS, N., & WAEGELEIN, J. F. The association between audit committees, compensation incentives, and corporate audit fees. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, v.28, n.3, 241- 255, 2007.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. The Accounting Review, Rochester, v.65, n.1, p.131-156, jan.1990.

WOOTEN, T. C. Research About Audit Quality. The CPA Journal, Nova Iorque, v.73, n.1, p.48-50, jan 2003.