



University of
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Universitário Santo Agostinho

revistafsa

www4.fsnet.com.br/revista

Rev. FSA, Teresina, v. 21, n. 1, art. 7, p. 111-133, jan. 2024

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2024.21.1.7>

DOAJ DIRECTORY OF
OPEN ACCESS
JOURNALS

WZB
Wissenschaftszentrum Berlin
für Sozialforschung



Como Está o Panorama das Avaliações no Brasil Sobre o Programa de Revisão Externa de Qualidade?

What is the Overview of Evaluations in Brazil on the External Quality Review Program?

Bruna Benita Weber Sanchez Lopez

Mestrado no curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal de Santa Catarina

Graduada em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Santa Catarina

E-mail: brunabenita.weber@gmail.com

Denize Demarche Minatti Ferreira

Pós-doutorado em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina,

Doutorado em Engenharia e Gestão do Conhecimento (UFSC),

Professora na Universidade Federal de Santa Catarina e do (PPGC/UFSC) e pesquisadora do (NECC).

E-mail: denize.minatti@ufsc.br

Endereço: Bruna Benita Weber Sanchez Lopez

Universidade Federal de Santa Catarina, Rua Roberto Sampaio Gonzaga, s/n, Trindade, Florianópolis – SC, Brasil.

Endereço: Denize Demarche Minatti Ferreira

Universidade Federal de Santa Catarina, Rua Roberto Sampaio Gonzaga, s/n, Trindade, Florianópolis – SC, Brasil.

Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar Rodrigues

Artigo recebido em 29/10/2023. Última versão recebida em 16/11/2023. Aprovado em 17/11/2023.

Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review (avaliação cega por dois avaliadores da área).

Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação



RESUMO

Relatórios são publicados anualmente a partir das revisões dos trabalhos da auditoria independente com o objetivo de controlar a qualidade dos serviços prestados e promover melhorias para o exercício da profissão. Dessa forma, o artigo examinará os relatórios emitidos de 2011 a 2021 pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), divulgados no *website* do CFC. Para isso, realizaram-se análises quantitativas e qualitativas sobre os resultados e qualidade de evidenciação dos relatórios. Destacou-se entre os achados que avanços de transparência nas divulgações dos relatórios de qualidade no Brasil aconteceram, no entanto, os percentuais de 2011 a 2018 de relatórios aprovados sem recomendações foram baixos, cenário que mudou em 2019, 2020 e 2021 com a divulgação, na íntegra, dos nomes das empresas revisoras e revisadas.

Palavras-chave: Qualidade de auditoria. Normas internacionais de revisão externa de qualidade. Relatórios CRE.

ABSTRACT

Reports are published annually based on reviews of the independent audit work with the aim of controlling the quality of services provided and promoting improvements to the practice of the profession. Therefore, the article will examine the reports issued from 2011 to 2021 by the Administrative Committee of the External Quality Review Program (CRE) published on the CFC website. To this end, quantitative and qualitative analyzes were carried out on the results and quality of disclosure of the reports. It stood out among the findings that advances in transparency in the disclosure of quality reports in Brazil occurred, however, the percentages from 2011 to 2018 of reports approved without recommendations were low, a scenario that changed in 2019, 2020 and 2021 with the disclosures in full name of the reviewing and revised companies.

Keywords: Audit quality. International standards for external quality review. CRE reports.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria é valorizada por garantir credibilidade das informações contábeis, o que melhora a alocação de recursos e a eficiência da contratação (FOND; ZHANG, 2014). O Mercado Mundial de Auditoria Independente, pelos padrões de excelência que apresenta, tem registro das principais Multinacionais *PricewaterhouseCoopers* (PwC), Deloitte, KPMG, *Ernst & Young* (EY), as *Big Four* que atuam como um oligopólio (RAMIREZ; ROJAS, 2019).

Entretanto, em meio a uma onda de falhas dos trabalhos executados, os conselhos começaram a se atentar para a reputação das empresas de auditoria (CASTERELLA; JANSEN; KNECHEL, 2006). Escândalos como o da *Arthur Andersen*, em que foram destruídas documentações relacionadas à *Enron*, nos fornecem *insights* sobre a associação da reação negativa do mercado de ações com a perda de clientes por consequência das mudanças na percepção da qualidade de auditoria (ROBERTSON *et al.*, 2015). Ademais, notícias como o rombo de 40 bilhões entre fraudes e lançamentos indevidos da empresa Americanas, vislumbrou outro escândalo contábil envolvendo uma big four, sendo a causa relacionada a contratos de acordos comerciais fraudados e não auditados, o que gera incertezas sobre a qualidade da auditoria (G1, 2023).

Por outro lado, a natureza confidencial dos procedimentos de auditoria impede que os usuários das demonstrações financeiras acessem a qualidade dos relatórios (GUNDRY; LIYANARACHCHI, 2007). Colocando-se à prova a confiabilidade das empresas de auditoria, instituíram-se órgãos para supervisionar a qualidade dos trabalhos, sendo a PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) nos Estados Unidos, o Conselho Superior de Auditoria Legal (H3C) na França para PIEs (*Public Interest Entities*) e *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* (CNCC) para não PIEs, a *Federal Audit Oversight Authority* (FAOA) na Suíça, e no Brasil, o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade, regida pelo Conselho Brasileiro de Contabilidade (CBC).

Visto os acontecimentos no Brasil sobre o escândalo de fraudes contábeis, em 2023, as empresas de auditoria deverão cumprir na íntegra a NBC PA 01 - Gestão de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes (ISQM 1), na qual a orientação tem pautas que se estendem ao monitoramento dos controles internos dessas empresas e mais responsabilidade aos sócios e gestores. Desse modo, a inclusão de programas de revisão da qualidade pelos pares é uma evidência da aplicação da Teoria do Interesse

Público que inclui mecanismos que assegurem a qualidade dos serviços prestados pelos auditores (NIYAMA, *et al.*, 2011).

Após as revisões, os relatórios são anualmente divulgados publicamente em *websites* para acompanhamento dos *stakeholders*. No entanto, as deficiências na qualidade do conteúdo informacional com a falta de transparência dos resultados de controle de qualidade dos relatórios emitidos pelo CRE, no *website* do CFC de 2011 a 2018, limitou a quantidade de pesquisas na literatura contábil. Enquanto se avistam aumentos nas contribuições de estudos sobre a qualidade das auditorias em países como Os Estados Unidos e países da Europa, no Brasil se observa tendência contrária.

Diante da constatação de que os usuários das informações contábeis desconhecem como evolui a qualidade dos serviços de auditoria, surge o seguinte questionamento: quais são os resultados e o nível de evidenciação dos relatórios das avaliações de qualidade dos serviços de auditoria independente no Brasil? Sendo assim, este artigo tem dois objetivos principais. Primeiro, examinar os resultados de forma quantitativa, e segundo, analisar o nível de evidenciação dos relatórios emitidos pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) divulgadas no *website* do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Sob a visão do CFC, a revisão pelos pares amplia a transparência e traz ganhos por estender a credibilidade do trabalho de auditoria, uma atividade técnica e especializada dentro da profissão contábil (CFC, 2019). Contudo, estudos anteriores apontam que de 2002 a 2006 e de 2008 a 2010, 18% e 46%, respectivamente, continham recomendações com ressalvas e recomendações (DE NIYAMA *et al.*, 2011; TEIXEIRA; AMORIM; BORGES, 2012). Ainda, a partir de 2019, a publicação do relatório com as avaliações passou a divulgar os nomes das empresas participantes, o que gera dúvidas nos achados anteriores.

Assim, esta pesquisa se justifica pela indagação das tendências anteriores a 2018 a partir das divulgações dos nomes das companhias constituintes do programa do CRE desde 2019, e isso é porque o viés de negatividade sugere que as deficiências de auditoria incluídas no relatório CRE criarão percepções negativas em relação à empresa inspecionada (ROBERTSON *et al.*, 2015).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Normas de qualidade de auditoria no Brasil e internacionais

As discussões sobre a qualidade de auditoria acontecem por mais de duas décadas e não há melhor forma de mensuração (KNECHEL *et al.*, 2012). Fond e Zhang (2014) levantaram preocupações relacionadas à qualidade da auditoria sob quatro óticas: (i) qualidade propriamente dita; (ii) demanda do cliente; (iii) fornecimento pelo auditor; e (iv) preocupações dos reguladores. Ainda os mesmos autores salientam que a qualidade da auditoria também pode se relacionar à qualidade dos relatórios financeiros emitidos pelos clientes.

Dessa forma, para ampliar a percepção da qualidade de auditoria, é necessário que cada usuário apresente visão diferente quanto a conceitos relacionados à qualidade. Com essa forma de avaliar, o usuário externo acredita que a alta qualidade signifique ausência de distorções relevantes, já os auditores, que a qualidade esteja relacionada à conclusão dos trabalhos dentro de uma metodologia definida (KNECHEL *et al.*, 2013). Por outro lado, as empresas de auditoria definem alta qualidade pela não participação de processos ou infrações. Para os mesmos autores, os reguladores veem que a avaliação deverá julgar conformidade dos requisitos legais e regulatórios aplicáveis, e, por fim, a sociedade considera auditoria com qualidade aquela que evita problemas econômicos para o mercado (KNECHEL *et al.*, 2013).

Ele *et al.* (2021) levantam a hipótese de que a qualidade das auditorias está associada às características dos auditores como técnica, experiência e diversidade cognitiva em uma equipe heterogênea. Ademais, fatores como a alta carga de trabalho afetam a qualidade de auditoria negativamente (PERSELLIN *et al.*, 2019), em que, dos 776 entrevistados, 49% disseram afetar o ceticismo profissional e 34% na suficiência de evidência de auditoria.

A importância da qualidade de auditoria é percebida pela inclusão de normas que garantam a qualidade em detrimento de escândalos corporativos com repercussão social e impacto na confiança depositada de que os auditores independentes acrescentam credibilidade às informações contábeis por serem redutores do conflito de agência (SANT'ANA; SANT'ANA, 2021).

Vasconcelos (2018) elucida as sanções da PCAOB na jurisdição do Brasil de ações disciplinares com envolvimento das *Big Four*, que foram de 8 a 15 milhões de dólares, no caso da KPMG, entre 2010 e 2017. As investigações são sobre falhas da ausência de reportes

de informações de processo criminal dos sócios, falha na realização do teste de Contas a Receber e emissão de parecer não qualificado.

Para que punições não sejam elucidadas, as empresas de auditoria independente e órgãos públicos vêm implementando padrões de controle de qualidade que abraçam normas, políticas e procedimentos de regulação que compreendem elementos que avaliam e monitoram de forma contínua, criando um sistema de controle de qualidade.

O registro como auditor independente no Brasil exige aprovação em exame de qualificação técnica (CNAI), aplicado pelo CFC em conjunto com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), definido pela Resolução CFC nº. 1.495 de 2015 e NBC PA 13 (R3) para o registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes, em que contadores com registro no CRC, nos casos em que a atuação seja em auditoria de instituições financeiras sob controle e fiscalização do BACEN, empresas que atuam na B3, reguladas pela CVM, e auditorias reguladas pela superintendência de seguros privados devem ainda se submeterem a provas adicionais de acordo com legislações específicas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central (BACEN) e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), respectivamente (CFC, 2021).

As preocupações quanto às regulações brasileiras com as normas internacionais inspiraram Ito, Niyama e Mendes (2008) a compararem a qualidade dos serviços de auditoria independente com as normas americanas, concluindo que há convergência das normas brasileiras. Diante do que os mesmos autores apresentaram, foi realizada uma atualização a partir da comparação por eles realizada (Quadro 1).

Quadro 1 - Comparação entre normas brasileiras e americanas

Ações de qualidade	Normas Brasileiras	Normas Americanas
Registro do Auditor Independente	CRC	PCAOB
Aprovação em exame de qualificação	CNAI, CVM, SUSEP, BACEN	AICPA
Código de Ética e Conduta Profissional	CFC	AICPA
Programa de educação Continuada	CFC NBC PG 12 40 pontos anuais	SECPS Seção 8000 (20 Créditos anuais e 180 a cada três anos)
Programa de revisão pelos Pares	CRE	PCAOB
Fiscalização de Órgãos Supervisores	CVM, SUSEP, BACEN, IBRACON	SEC
Rodízio Periódico do Auditor Independente	Após 5 exercícios fiscais	Após 5 exercícios fiscais

Fonte: Adaptado de Ito, Niyama e Mendes, 2008.

As normas brasileiras e as americanas exigem registro técnico para os auditores. Nos EUA, não há qualificações específicas entre os diferentes setores de atuação, demonstrando que os auditores atuantes naquele país devem dominar todos os assuntos técnicos pertinentes a todos os setores. No Brasil, há múltiplos órgãos atuando diretamente na fiscalização e nos pronunciamentos contábeis. Os americanos são supervisionados pela Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos (SEC). Ainda, evidencia-se que o programa de educação continuada americana exige mais tempo dos auditores para estudos e especialização do que o do Brasil, que demanda 40 pontos por ano dos 180 pontos em três anos dos EUA.

2.2 Programa de revisão pelos pares (Eua, Europa, Brasil e China): uma comparação

As falhas identificadas em relatórios financeiros motivaram a necessidade de aumentar a credibilidade dos serviços de auditoria, criando-se nos Estados Unidos, no início dos anos 70, a revisão pelos pares (CVM, 2021). No entanto, em 2002, a Lei *Sarbanes-Oxley* substituiu o programa autorregulado (AICPA) pelo Conselho de Supervisão de Contabilidade de Empresas Públicas (PCAOB), encarregado de inspecionar as empresas de auditoria, a fim de proteger os interesses dos investidores e promover a confiança pública nos relatórios dos auditores (NAGY, 2014), em que as inspeções realizadas são anuais para as maiores empresas de auditoria e, a cada três anos, para aquelas de menor porte (PCAOB, 2022).

Os relatórios emitidos após as auditorias realizadas pela revisão pelos pares contêm uma parte pública (Parte I), que descreve as deficiências identificadas, e a não pública (Parte II), que discute os controles de qualidade da empresa. A Parte II do relatório só se torna pública se a empresa não corrigir satisfatoriamente as deficiências encontradas dentro de 12 meses após a emissão do relatório de inspeção (NAGY, 2014).

O PCAOB é uma organização independente sem fins lucrativos, supervisionada pela SEC (Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos) e financiada por taxas pagas por empresas públicas (ANANTHARAMAN, 2007). O congresso concedeu à reguladora do setor contábil o dever de inspecionar o trabalho das empresas que auditam empresas de capital aberto, com os resultados publicados no *website* oficial da PCAOB (ABBOTT; GUNNY; ZHANG, 2013).

O PCAOB tem quatro responsabilidades: (i) registro de firmas de contabilidade (incluindo firmas não norte-americanas) que auditam companhias públicas (incluindo emissores não norte-americanos), negociando nos mercados de valores mobiliários dos Estados Unidos; (ii) inspeções de firmas de contabilidade pública registradas; (iii)

estabelecimento de normas de auditoria e certificação relacionadas, controle de qualidade, ética e independência para firmas de contabilidade pública registradas; e (iv) investigação e disciplina de firmas de contabilidade pública registradas e suas pessoas associadas por violações de leis específicas ou padrões profissionais (PCAOB, 2022).

O estabelecimento de inspeções legais para empresas de auditoria marca uma mudança em relação à antiga autorregulação da AICPA, na qual as empresas contratavam outra firma para realizar a revisão do sistema de controles de qualidade, assim como acontece ainda no Brasil (ANANTHARAMAN, 2007). Para os países membros da União Europeia, o monitoramento da qualidade das auditorias das grandes empresas de interesse público (PIEs) são regulamentadas pela União Europeia (UE), N. 537/2014 do parlamento europeu e do conselho, que visa aumentar o nível de confiança do público nas demonstrações financeiras anuais e consolidadas dessas entidades. Acredita-se que a boa qualidade da auditoria contribui para o funcionamento ordenado dos mercados, melhorando a integridade e a eficiência das demonstrações financeiras (UE, 2014).

De acordo com a legislação da União Europeia, a revisão externa de qualidade é realizada por revisores e/ou sociedades oficiais designados pela assembleia geral de acionistas ou membros da entidade de interesse público, com base numa recomendação do comitê de auditoria, podendo convidar qualquer revisor oficial a apresentar propostas. Nesse caso, desde que sua aceitação esteja condicionada à obediência dos requisitos de independência, a datar da proibição de serviços distintos à auditoria ao pagamento de honorários inferiores a 70% da média do que é pago por revisões legais de contas, nos últimos três exercícios (UE, 2014).

Ao final das revisões de qualidade, são emitidos dois relatórios para as autoridades de supervisão das entidades de interesse público e um adicional com informações detalhadas, apontando deficiências, metodologia, condições identificadas para o comitê de auditoria da entidade auditada. Ainda, após quatro meses do término do exercício financeiro, é publicado o relatório de transparência no *website* do revisor oficial (mantido por cinco anos) (UE, 2014).

Vale salientar que a União Europeia recomenda que cada país tenha seu órgão nacional de supervisão que pertencerá ao quadro de Cooperação do Comitê de Órgãos Europeus de Supervisão de Auditoria, tendo obrigação de independência, sigilo profissional, implementação do sistema de qualidade de auditoria, cooperação com órgãos internacionais pertencentes à UE, e publicação do relatório, a cada três anos, sobre a evolução do mercado.

No Brasil, a preocupação crescente em relação à qualidade das informações dos trabalhos desenvolvidos em meio a escândalos envolvendo empresas de auditoria no contexto internacional motivou a revisão e discussão de ações para mitigar riscos de fraudes no

mercado de capitais para assegurar a confiança nos investidores e na sociedade (ASA CVM, 2021).

Nessa perspectiva, a CVM (1999), por meio da instrução normativa nº 308, em 1999 estabeleceu obrigatoriedade da Revisão Externa de Qualidade pelos Pares; segundo as diretrizes do CFC em seu art.33, “Os auditores independentes deverão, a cada ciclo de quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do CFC, realizada por outro auditor independente, também registrado na CVM”.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) regulamentou a revisão externa pelos pares na normativa NBC PA 11 Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes, a qual avalia os procedimentos adotados pelo contador que atua como auditor independente e pela Firma de Auditoria, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos de auditoria (CFC, 2017).

O programa de revisão da qualidade dos trabalhos é organizado pelo CRE instituído pelo CFC e IBRACON. Dele participam empresas de auditoria com registro ativo na CVM no ano anterior, as quais deverão submeter-se à revisão no mínimo a cada ciclo de 4 anos, cabendo ao revisado selecionar o revisor, observando os requisitos prescritos nos artigos 25 e 26 da NBC PA 11. No final dos trabalhos, os revisores submeterão relatório com opinião e carta de recomendações, juntamente com questionário disponibilizado no *website* do CFC e plano de ação, caso seja necessário (CFC, 2017). Ainda, atendendo o disposto no item 12 da NBC PA 01, o CRE divulgará anualmente os resultados do relatório resumido das opiniões recebidas dos revisores (CFC, 2017).

Após as revisões, surgiram dúvidas com relação a tópicos mínimos a serem abordados na qualidade exigida pela revisão pelos pares, motivando o Conselho na aprovação do NBC PA 01 junto com a *International Standard on Quality Management (ISQM)* e da *International Federation of Accountants (IFAC)*. Nessa norma, que começa a ser exigida a partir de 2023, são descritas as responsabilidades e a implementação do sistema de gestão de qualidade para as empresas de auditoria submetidas a revisões de qualidade. Dentro dos objetivos da redação, ressalta a responsabilidade dos auditores das empresas quanto ao cumprimento das normas NBCs TA, NBCs TR, NBCs TO e NBCs TSC e com o sistema de gestão de qualidade que aborda tópicos como processo de avaliação de riscos, governança e liderança, requisitos éticos relevantes, aceitação e continuidade de relações com clientes e trabalhos específicos, execução do trabalho, recursos, informações e comunicações, processo de monitoramento e correção (CFC, 2021).

Na emissão de recomendações, o revisor emitirá uma carta ao revisado, na qual descreverá problemas quanto ao planejamento ou à execução de políticas e procedimentos de controle de qualidade ou não atendimento das normas profissionais estabelecidas pelo CFC (CFC, 2019). O revisado deve criar um plano de ação que corresponda aos pontos levantados na carta de recomendações e encaminhar ao revisor para que faça o envio ao CRE junto à conclusão do processo, até 31 de julho de cada ano (CFC, 2019).

As diferenças e similaridades entre as normas brasileira, americana, europeia e chinesa estão apresentadas de forma comparativa no quadro 2.

Quadro 2 - Comparação das normativas de qualidade de auditoria

	Brasil	EUA	França-Portugal-Suíça	China
Supervisão	CFC	SEC	Comitê de Órgãos Europeus de Supervisão de Auditoria	Comissão Reguladora de Valores Mobiliários da China (CSRC)
Órgão regulador	CRE	PCAOB	<p>França: Conselho Superior de Auditoria Legal (H3C) para PIEs e <i>Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes</i>; (CNCC) para não PIEs.</p> <p>Portugal: Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) para PIEs e Revisores Oficiais de Contas (OROC) para não PIEs</p> <p>Suíça: <i>Federal Audit Oversight Authority</i> (FAOA)</p>	Instituto Chinês de Contadores Públicos Certificados (CICPA)
Periodicidade	A cada 4 anos	Anualmente (empresas de grande porte) e 3 anos (empresas de pequeno porte)	PIEs a cada 3 anos e não PIEs a cada 6 anos	A cada 3 anos
Relatórios	Publicação do resumo das opiniões sem informar a empresa	Parte I (Pública) e Parte II (Não Pública)	Publicada no <i>website</i> do revisor oficial de contas	
Ações corretivas	Plano de ação das recomendações	Plano de ação das recomendações	Sansões Impostas pelas Autoridades de Supervisão	Suspensões de licenças de CPA, censura pública e treinamento obrigatório.
Prazo de correção	12 meses	12 meses		

Fonte: Adaptado de CVM, 2021 e Lennox e Wu, 2022.

As informações apontam alguma padronização dos programas de revisão de qualidade nos diferentes países. Na China, a auditoria é altamente regulamentada e está sujeita à intervenção direta do governo, que propôs reformas para que as empresas de auditoria se tornassem maiores para competirem com as *Big four* (limite mínimo de tamanho), o que fez com que o número de empresas passasse de 106 (1999) para 40 (2013) (LENNOX; WU, 2022). Os mesmos autores apontam que, desde 2006, o Ministério das Finanças promulgou as Novas Normas de Contabilidade para Empresas (New ASBE) em que o IASB reconhece o alinhamento dessas com as normas internacionais do IFRS.

Comparado aos demais sistemas, na China, o regime parece rígido, sendo as responsabilidades compartilhadas entre o Instituto Chinês de Contadores Públicos Certificados (CICPA) e a Comissão Reguladora de Valores Mobiliários da China (CSRC), responsável por supervisionar as empresas de capital aberto e trabalhar em cooperação com o Ministério das Finanças (LENNOX; WU, 2022). Os mesmos autores destacam que, entre 1992 e 2018, o CSRC suspendeu 94 empresas de auditoria e 222 auditores individuais.

Diferente dos demais países, na China as firmas são obrigadas a evidenciar publicamente os nomes dos auditores *sênior*s que atuaram nos trabalhos e a quantidade total de horas trabalhadas (LENNOX; WU, 2022). Adicionalmente, afirmam que a CICPA informa sobre o currículo do auditor, incluindo idade, escolaridade, data de admissão na profissão e registro de penalidades ou sanções impostas anteriormente, e as empresas são obrigadas a divulgar outras informações às autoridades reguladoras, mas não ao público.

2.3 Estudos correlatos à qualidade de auditoria

O cenário da literatura foi avaliado por uma pesquisa nas principais bases de dados com as palavras chaves “*Quality*” and “*Auditing*” nos títulos em todo o período existente. O levantamento ocorreu no período de 21 de outubro de 2023 e a seleção foi realizada em artigos científicos nas áreas de atuação de *accounting, economics and finance* (Tabela 1).

Tabela 1 - Representatividade das bases de dados

Base	Quantidade
<i>Web Of Science</i>	18.795
<i>American Accounting Association</i>	400
<i>Spell</i>	28

Fonte: Dados da pesquisa, 2023.

A “*Web Of Science*” tem 18.795 artigos, dos quais 4.907 são dos EUA, 3.687 da Inglaterra, 2.371 da Austrália, 1.249 do Canadá e 1.224 da China. Os demais países apresentam menos de 30 publicações. A “*American Accounting Association*” registrou 109 artigos e para 2023 teve um aumento com 291 novas publicações e, por último, a “*SPELL*”, base brasileira, com 28 artigos publicados.

A literatura brasileira carece de publicações e pesquisas sobre qualidade de auditoria; deparou-se com os estudos de Niyama et. al (2011) e Teixeira; Amorim; Borges (2012) que apresentam os resultados do programa de revisão externa de qualidade pelos pares publicados pelo CFC (Tabela 2)

Tabela 2 - Resultado dos relatórios do programa de revisão pelos pares no Brasil

Tipo de relatório	2002 - 2006		2008 - 2010	
	Quantidade	%	Quantidade	%
Sem Ressalvas sem recomendações	107	13%	17	6%
Sem ressalvas com recomendações	477	59%	124	43%
Com ressalvas com recomendações	145	18%	133	46%
Adverso com recomendações	20	2%	13	5%
Com negativa de opiniões	1	0%	2	1%
Relatórios não aprovados pelo CRE	43	7%		
Total	803	100%	289	100%

Fonte: Adaptado de NIYAMA *et al.*, 2011 e TEIXEIRA; AMORIM; BORGES, 2012.

Niyama *et al.* (2011) analisaram a evolução da regulação da auditoria independente no Brasil e a descrição histórica da inclusão do Programa de Revisão Externa de qualidade sob a gestão do CRE. De acordo com os autores, entre 2002 e 2006 foram produzidos 803 relatórios de revisão de auditores, dos quais 199 foram de pessoas físicas e 604 de pessoas jurídicas. Os mesmos autores constataram ainda que 72% das revisões efetuadas não merecem ressalvas, sendo 59% dessas com recomendações e o restante teve reprovação.

Teixeira, Amorim e Borges (2012) verificaram uma média de 29,98% de reprovação nos relatórios analisados de três anos, do período de 2008 a 2010 e que totalizaram 803 relatórios de revisão de auditores. Das análises, 52% apresentaram ressalva, adverso ou negativa de opinião, resultado desfavorável por colocar em questionamento os processos de qualidade das auditorias independentes.

Ainda, dos relatórios analisados por eles compreendeu-se que do período de 2002 até 2006 (5 anos) e do período de 2008 a 2010 (3 anos), em média, 9,5% apresentaram conclusões “adequadas” às revisões. A partir dos achados, as contemplações deste estudo se

limitaram a responder as lacunas encontradas de pesquisas anteriores e para tanto utilizou-se a construção de Preposições das evidenciações a partir dos relatórios publicados:

P1: A divulgação da razão social das empresas de auditoria independente revisoras e revisadas influenciam no aumento de relatórios adequados, pois está relacionada à imagem reputacional que elas exercem de inspirar confiança.

P2: Os relatórios carecem de evidenciação devido à não padronização, o que dificulta a comparabilidade.

A preposição **P1** baseia-se no medo da quebra do papel das auditorias como mitigadoras da Teoria de Custo de Agência, ao questionar a qualidade de auditoria. Jensen e Meckling (1976) definem a relação de Agência como um contrato no qual os principais interessados (investidores) contratam os agentes (administradores das empresas) para delegar autoridade na tomada de decisão em seu nome, criando-se um conflito quando surgem dúvidas se as ações dos agentes estão de acordo com os interesses dos principais. Nesse sentido, somam-se ainda as alegações de que a identificação das divulgações negativas das empresas corrobora com a distorção da imagem reputacional das firmas de auditoria, impactando diretamente o mercado (ABBOTT; GUNNY; ZHANG, 2013; NAGY, 2014).

Silva, Pinheiro e Martins (2017) apontam que empresas que apresentam maior nível de conflitos de Agência demandam auditoria de mais qualidade. Entretanto, no mercado brasileiro não há essa preocupação, visto que os agentes não estão predispostos a pagarem mais caro por maior qualidade por essa diligência se inclinar às exigências legais.

A preposição **P2** sustenta-se pela necessidade de compreender a existência de padronização da evidenciação das informações contidas nos relatórios emitidos pelo CRE. Uma forma de minimizar as respostas às pressões externas é utilizar-se das divulgações como ferramenta para gerenciar a reputação e adequar-se às expectativas das partes interessadas (BANSAL; CLELLAND, 2004; DEGGAN, 2002). Por tais constatações, entende-se como necessária a divulgação padronizada, pois alinha as expectativas dos usuários para isso. Nesta pesquisa, aplicar-se-á a classificação dos indicadores do nível de evidenciação apresentado na Quadro 3.

Quadro 3- Classificação dos indicadores

Item	Nível de evidenciação	Características qualitativas fundamentais
A	Etapas do processo (Metodologia)	Representação fidedigna
B	Apresentação do Programa de Revisão externa de qualidade	Compreensibilidade
C	Participantes do programa	Capacidade de verificação e relevância
D	Razão social dos revisores e revisada	Capacidade de verificação e relevância
E	Explicação dos termos utilizados para classificação dos pareceres	Comparabilidade
F	Diligências	Relevância

Fonte: Elaborado pelas autoras respaldado em CPC 00 R2, 2023.

Ainda, cabe destacar que os indicadores apresentados fornecem informações respaldadas no CPC 00 R2 sobre a estrutura conceitual, na qual a apresentação dos participantes do programa e a razão social dos revisores e revisados garantem aos usuários a verificação de que diferentes observadores cheguem a um consenso, e que essas explanações façam diferença nas decisões dos usuários. Logo, a apresentação do programa de revisão externa de qualidade auxiliaria os usuários a classificar, caracterizar e visualizar as informações de forma clara e concisa e ainda verificar as etapas do processo, fundamentadas pela característica qualitativa fundamental, que representa de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem evidenciar; explicação dos termos que traz uma visão de que essas informações sejam comparáveis, permitindo a identificação e compreensibilidade de similaridades e diferenças usando os mesmos métodos e itens (CPC 00, 2019).

3 METODOLOGIA

A coleta de dados foi realizada por meio dos relatórios emitidos pelo CRE divulgados no *website* oficial do CFC até 2023. O *website* disponibiliza publicamente os relatórios de 2011 até 2021, o que justifica a amostragem temporal desta pesquisa.

As variáveis dos pareceres a serem analisadas nos relatórios do CRE para responder à preposição 1 compreendem os seguintes termos (Quadro 4).

Quadro 4 - Termos utilizados pelo CRE para classificação dos pareceres

Adequadas	As revisões de qualidade consideradas ADEQUADAS pelo CRE ocorrem quando o REVISOR conclui que o sistema de controle de qualidade do REVISADO está adequadamente projetado e vem sendo plenamente cumprido, sem identificação de deficiências, que afetem a capacidade de reportar, portanto, não indicando que o relatório do REVISADO contenha erros e/ou não cumpra as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e os padrões profissionais aplicáveis.
Adequado com deficiências	As revisões de qualidade consideradas ADEQUADAS COM DEFICIÊNCIAS pelo CRE ocorrem nas seguintes situações: (1) Não foram atendidos um ou mais quesitos dos manuais de políticas e procedimentos de qualidade da firma, a serem adotados no planejamento, execução e conclusão dos trabalhos de auditoria, conforme determinam as normas brasileiras; (2) Foram percebidas deficiências na aplicação de procedimentos de auditoria que comprometeram a capacidade de reportar, em uma dimensão que não interfira na qualidade e no resultado do trabalho de auditoria desenvolvido de acordo com as normas e padrões aplicáveis no Brasil.
Relatório inadequado	As revisões de qualidade consideradas INADEQUADAS pelo CRE ocorrem nas seguintes situações: (1) O sistema de controle de qualidade do REVISADO não está adequadamente projetado para fornecer à empresa uma garantia razoável de desempenho e relatórios, de acordo com os padrões profissionais em todos os aspectos relevantes; (2) O REVISADO não cumpriu seu sistema de controle de qualidade a ponto de comprometer a garantia razoável de desempenho e relatórios de acordo com as normas profissionais aplicáveis em todos os aspectos relevantes; (3) As políticas e/ou os procedimentos de qualidade não estão em conformidade com as Normas emitidas pelo CFC, ou foram descumpridas; ou ocorreu descumprimento de normas emitidas por órgãos reguladores.
Relatório com limitação de escopo	Os relatórios de revisão do tipo COM LIMITAÇÃO DE ESCOPO são emitidos pelos revisores quando são impostas condições que limitem o trabalho a ponto de o REVISOR não ter condições de concluir sobre a revisão e/ou sobre a capacidade de o REVISADO reportar de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e os padrões profissionais, em todos os aspectos relevantes. São exemplos dessas condições: (1) O REVISADO não apresenta um ou mais documentos solicitados pelo REVISOR; (2) Os documentos apresentados não fornecem elementos para formação de opinião do REVISOR; (3) A quantidade de inadequações não permite ao REVISOR emitir opinião sobre o sistema de controle de qualidade.
Não Aprovados	As revisões de qualidade NÃO APROVADAS pelo CRE decorrem de: (1) Inadequação de um ou mais procedimentos de revisão adotados pelo REVISOR; (2) Divergências apontadas pelo Comitê entre o tipo de relatório emitido e o(s) ponto(s) constante(s) na Carta de Recomendações; e/ ou; (3) Falta de manifestação do REVISOR sobre questionamentos feitos pelo Comitê.

Fonte: CRE, 2019.

Para a mensuração de cada item de evidenciação para responder à **P2**, foram atribuídos valores de forma dicotômica, apresenta (valor 1) e não apresenta (valor 0), sendo o valor máximo de 6 pontos (SANCHEZ; ROSA, 2019).

Assim, para medir o nível de evidenciação dos relatórios, foram classificados em escalas, sendo que a pontuação de 70 a 100% serão classificados com nível de evidenciação bom, de 69,9 a 30% com nível de evidenciação normal, e de 29,9 a 0% com nível de evidenciação ruim (VAN BELLEN; MUSSOI, 2010).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O período analisado de 11 anos apresentou, em média, 15% de relatórios não aprovados e 28% inadequados. Dos relatórios aprovados, 62%, em média, são relatórios sem ressalvas, mas com recomendações, englobando as estatísticas de Niyama et al. (2011); Teixeira; Amorim e Borges (2012). Destaca-se, ainda, que desde 2002 a propensão de aprovações sem e com ressalvas continuou em declínio, em média, de 72% a 47%, em 2019.

É interessante destacar que a partir de 2019, com a divulgação dos nomes dos revisados e revisores, aumentou a média de relatórios “adequados” de 2011 a 2018 para 52% em média entre 2019 e 2021, contradizendo tendências de anos anteriores, o que pode ser alusivo à divulgação das avaliações expondo os nomes dos revisados (Tabela 3).

Tabela 3 - Avaliações do CRE de 2011 a 2021

Relatórios PF e PJ	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Adequadas	10	9	15	12	11	5	7	4	76	56	35
Adequado com deficiências	19	43	42	42	48	39	44	37	29	25	21
Inadequado	42	30	30	50	59	39	38	29	9	12	3
Com limitação de escopo	2	2	6	4	7	7	5	5	6	6	1
Não Aprovados	25	10	25	12	11	15	22	31	20	15	8
Total	98	94	118	120	136	105	116	106	140	114	68

Fonte: Dados da pesquisa, 2023.

Os dados das diligências instauradas advindos de relatórios não aprovados foram publicados nos relatórios de 2018 e 2019, que informaram a abertura de processos de fiscalização reportados ao corpo técnico do Sistema do CFC/CRCs desde 2015. Dessas evidenciações, observou-se um total de 205 diligências, representando 34% das avaliações realizadas nesse mesmo período (Tabela 4).

Tabela 4 – Diligências realizadas

	2011	2015	2016	2017	2018	2019	Média
Nº de revisões aptas a análise	113	136	105	116	106	140	119
Nº diligências realizadas	40	36	30	48	47	52	42
% Diligências X Revisões aptas	153	172	135	164	153	192	163

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

A participação no programa é realizada por meio de sorteio e por aqueles que apresentaram alguma divergência na participação da revisão do ano anterior. Ao longo do período entre 2011 e 2021, em média, 56% das empresas não sorteadas tiveram que submeter-se novamente a revisões por motivo de não cumprimento ou adequação dos relatórios recebidos. Desse percentual, 12% voltaram por motivo de não participação e 11% por não aprovação. Ademais, em 2021 houve uma redução de 35% de participantes em relação ao ano anterior (2020), (Tabela 5).

Tabela 5 – Participação do Programa

Tipo de Indicação	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Sorteados	112	92	80	78	92	88	77	82	87	67	64
Não se submeteram	23	24	24	31	24	19	21	15	13	8	0
Não aprovados	24	22	10	22	11	11	11	19	29	19	0
Parecer adverso	3	3	2	6	4	7	6	5	8	10	0
Abstenção de Opinião	0	0	0	0	0	0	3	3	3	5	0
Registro novo CVM	15	13	28	8	25	19	18	11	11	6	5
Indicados por determinação CRE	0	0	10	15	4	4	9	7	5	6	6
Total	177	154	154	160	160	148	145	142	156	114	75

Fonte: Dados da pesquisa, 2023.

Os resultados da presente pesquisa até o ano de 2018 alinham-se aos achados das pesquisas anteriores de Niyama *et al.* (2011) e de Teixeira; Amorim; Borges (2012). No entanto, a partir de 2018, após a divulgação dos nomes sociais dos revisores e revisados, houve aumento de aprovações em contraste à média de anos anteriores, comprovando-se a **P1**.

Outra proposição que se pode somar a essa constatação é que a autorregulação, em que uma empresa contrata outra empresa para a revisão, expõe dúvidas quanto à independência das empresas revisoras, pois essas podem alterar as opiniões relatadas por receio de que futuramente possam ser revisadas pelas revisoras. Essa preocupação quanto à independência foi pesquisada por Anantharaman (2007) que afirma que o modelo de autorregulação (AICPA) faz com que empresas recebam mais opiniões “adequadas” dos revisores pelos pares do que as do modelo de regulamentação governamental (PCAOB) nos EUA. Assim,

questiona-se se na autorregulação no Brasil, em que empresas menores e não concorrentes e empresas “especialistas em revisão pelos pares” sejam mais propensas a receber opiniões favoráveis (ANANTHARAMAN, 2007).

A suposição é de que o aumento de relatórios aprovados com a divulgação dos nomes sociais possa estar relacionado ao receio do CRE disseminar imagem negativa das empresas de auditoria no mercado, visto que poderia gerar desconfiança e perda de credibilidade no mercado, alterando a conduta dos investidores e *stakeholders*, pois a auditoria é consolidada socialmente como capaz de mitigar os custos de agência. Ainda, a validação da **P1** levanta a possibilidade de divergência de interesses entre a CRE, a sociedade e as empresas de auditoria, com tendência a aumento de aprovações de relatórios adequados.

Outra preocupação está relacionada ao nível de evidenciação dos relatórios publicados da **P2**, para tanto, foram utilizados os indicadores apresentados (Tabela 6):

Tabela 6 - Evidenciação dos relatórios publicados

Item	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Etapas do processo (Metodologia)	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
Apresentação do Programa de Revisão externa de qualidade	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
Participantes do programa	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Razão social dos revisores e revisada	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Explicação dos termos utilizados para classificação dos pareceres	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
Diligências	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0
Total	4	1	1	1	1	1	1	2	5	2	4
%	67%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	33%	83%	33%	67%

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2022.

Percebe-se, pela oscilação da pontuação, que não há padronização quanto às informações expostas nos relatórios porque, no período analisado, percebeu-se que dos anos 2012 a 2017 tiveram uma classificação na escala “ruim”, já os anos de 2011, 2019 e 2021 foram aqueles que mais apresentaram dados com nível de evidenciação “bom”, seguido de 2018 com nível de evidenciação “normal”, o que comprova a **P2**.

A carência de qualidade das informações divulgadas pelo relatório da CRE compromete a percepção de efetividade e relevância, o que dificulta seu uso como informação útil e tempestiva. Ainda, a falta de evidenciação quanto às diligências apuradas das empresas com relatório “Não aprovado” e as deficiências relatadas para o plano de ação das empresas com relatório “Inadequadas” ou “Adequadas com deficiências” dificulta a pressão do mercado pelas devidas sanções e ações corretivas. A divulgação com detalhes das deficiências

identificadas pelos revisores melhoraria as avaliações de qualidade das firmas de auditoria (NAGY, 2014). Todavia, a não divulgação das metodologias utilizadas para avaliação dos revisores dificulta a transparência com as partes interessadas quanto à efetividade do programa.

Abbott; Gunny e Zhang (2013) e Nagy (2014) demonstraram que os relatórios divulgados pela PCAB são utilizados pelos clientes como sinal de qualidade, influenciando na reputação com a contratação ou não das empresas de auditoria revisadas ou na troca por aquelas com relatórios sem deficiências. Tais achados podem indicar que a acessibilidade aos relatórios de qualidade divulgados nos *websites* com o nome das empresas revisadas influenciam as partes interessadas na decisão da contratação das auditorias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria emite relatórios que apresentam opinião legítima sobre a situação financeira e patrimonial da empresa auditada, acrescentando valor e confiança entre as partes interessadas e diminuindo a assimetria das informações entre administradores e acionistas para a conseqüente redução dos problemas de agência. Para tanto, a execução dos seus trabalhos segue padrões de qualidade delimitados por normas, como a NBCPA 01, 02, 11, 13, 400 e a NBCPO 900.

Ademais, na comparação entre as normas brasileiras e internacionais com base em um cenário atual, as evidências apontam que, apesar das particularidades encontradas nas diferentes jurisdições, observa-se que o Brasil acompanha as orientações internacionais dos programas de qualidade existentes. Cabe lembrar que os processos de harmonização da regulamentação da avaliação pelos pares facilita também a comunicação com os investidores internacionais (NIYAMA *et al.*, 2011).

Os resultados comprovam que há variações quanto à quantidade de aprovações de relatórios “aprovados”. Avanços de transparência na divulgação dos relatórios de qualidade no Brasil aconteceram. No entanto, os percentuais dos anos de 2011 a 2018 de relatórios aprovados sem recomendações foram baixos, cenário diferente de 2019, 2020 e 2021 com a divulgação, na íntegra, dos nomes das empresas avaliadas com seus pareceres. Uma suposição empírica que se levanta é a preocupação de que a exposição dos nomes das empresas influenciaria negativamente o mercado na qual atuam.

Em relação à qualidade dos relatórios, aponta-se ainda a necessidade de padronização com esforços para aumentar a transparência quanto às explicações das terminologias

utilizadas, deficiências das avaliações de cada empresa e evidências mais claras das metodologias e termos de independência contemplados.

A percepção de qualidade de auditoria é afetada pelas exigências e desafios para a adaptação do profissional contábil à volatilidade das convergências normativas refletindo no trabalho do auditor externo. Fatores como confiança, pressão de tempo e complexidade no julgamento foram estudados sob a Teoria de Decisão Comportamental por Santos e Cunha (2021), confirmando que essas variáveis influenciam no julgamento e tomada de decisão. Ainda, pesquisas relatam associação da baixa qualidade nas restrições dos prazos de entrega (PERSELLIN; SCHMIDT; WILKINS, 2014) e a excessiva carga de trabalho (PERSELLIN *et al.*, 2019; GLOVER; HANSEN; SEIDEL, 2015). Embora estudos vinculem interferências do ambiente de trabalho, Samagaio e Felicio (2022) associam traços de características pessoais da personalidade dos auditores à qualidade de auditoria.

Como visto, vários fatores podem afetar a qualidade de auditoria, o que pode justificar, ainda, o percentual alto de 17% de relatórios não aprovados, inadequados e com limitação de escopo em 2021. Ademais, observou-se também uma redução de 35% em 2021 na participação das empresas de auditoria no programa, em relação ao total de participantes no ano de 2020, gerando preocupação no mercado, aos investidores e aos usuários das informações financeiras.

A falta de tempestividade das publicações dos relatórios anualmente, conforme determina a NBC PA 11, dificulta a utilização dos dados para os usuários das informações contábeis e para a sociedade brasileira. Sendo assim, destaca-se que os resultados dos relatórios de avaliação da qualidade de auditoria podem servir de parâmetro em editais de licitação de empresas ou entidades públicas para a possibilidade de contratação.

Até a presente data, há poucas pesquisas empíricas na literatura brasileira sobre a qualidade de auditoria, dificultando críticas acerca da temática, diferente de outros países que mantêm preocupações mais empíricas dos trabalhos de auditoria, entendendo a importância com os impactos dos seus resultados para as diferentes partes interessadas. Para pesquisas futuras, recomenda-se que sejam encorajados trabalhos sobre o contraste das aprovações das avaliações após 2018, com a divulgação dos nomes das empresas que se submeteram ao processo. Ainda, com a divulgação dos nomes, seria possível entender se há diferenças nos pareceres de qualidade de auditoria entre *Big Four* e não *Big Four*, e se a divulgação pública de deficiências de controle de qualidade está associada a uma diminuição na participação de mercado da firma de auditoria no Brasil, assunto abordado por Nagy (2014).

REFERÊNCIAS

- ABBOTT, L.; GUNNY, GUNNY, K. A.; ZHANG, T. Quando o PCAOB fala, quem ouve? Evidências da Reação das Partes Interessadas aos Relatórios de Inspeção de Pequenos Auditores do PCAOB com Deficiência de GAAP. **Auditoria: A Journal of Practice & Theory**. v. 32. n. 2. p.1–31. 2013.
- ASA. Assessoria de Análise Econômica e Gestão de Riscos. Uma análise do mercado de auditoria e dos programas de Revisão pelos Pares e Educação Continuada no âmbito do mercado de valores mobiliários brasileiro. **Pesquisa realizada e divulgada pela CVM**. 2021 Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/centrais-deconteudo/publicacoes/estudos/estudo-asacvm-auditoresindependentes-31-5-2021.pdf/view%20>. Acesso em: abril, 2022.
- ANANTHARAMAN, D. How objective is peer review? Evidence of Self-Regulation of the Accounting Profession. **Accounting & Information Systems**. 2007.
- BANSAL, P.; CLELLAND, I. Talking Trash: Legitimacy, Impression Management, and Unsystematic Risk in the Context of the Natural Environment. **The Academy of Management Journal**. 47(1), 93–103, 2004. <https://doi.org/10.2307/20159562>
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. 2022. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/>
- CAMPBELL, David J.; CRAVEN, Barrie; SHRIVES, Philip. Voluntary social reporting in three FTSE sectors: a comment on perception and legitimacy. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v. 16, n. 4, p. 558 – 581, 2003. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570310492308>.
- CASTERELLA, J. R.; JENSEN, K. L.; KNECHEL, W. R. Is self-regulated peer review effective at signaling audit quality? **The Accounting Review**. 2009. v.84, n. 3. p. 713-735, 2009.
- CHANG H.; CHAO K. L.; GARY S. M.; Yi S.; Diversidade de Auditores Assinantes e Qualidade da Auditoria. **A Journal of Practice & Theory**. v. 40, n. 3. p. 27–52, 2021.
- CHRISTENSEN, B.; OMER, T.; SHELLEY, M.; K.; WONG, P.; A. Ex-sócios afiliados no comitê de auditoria: Influência na relação auditor-cliente e na qualidade da auditoria. **Auditoria: A Journal of Practice & Theory**. v. 38, n. 3, p. 95-119, 2019.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/cre/relatorio-final/>. Acesso em: 15/04/2022.
- Comissão Valores Mobiliários. **Instrução CVM nº 308**. Brasília. 1999.
- DEEGAN, C. Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation. **Accounting, auditing & accountability journal**, 2002.
- DONELSON, D. C; EGE, M.; IMDIEKE, A. J; MAKSIMOV, E. The renaissance of great consulting practices in the Big 4 and audit quality. **Accounting, Organizations and Society**. p. 87, 2020.

FOND, M.; ZHANG, B. A review of file audit research. **Journal of Accounting and Economics**. v. 58, n. 2–3, p. 275-326, 2014.

ITO, E. Y. H; NIYAMA, J. K; MENDES, M. P. C. Controle de Qualidade dos Serviços de Auditoria Independente: Um Estudo Comparativo entre as Normas Brasileiras e as Normas Internacionais. **Contabilidade Gestão e Governança**. v. 11, p. 1-2, 2008.

G1. **Americanas**: relatório aponta mais de R\$ 40 bilhões entre fraudes e lançamentos indevidos. 2023. Fonte: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/06/13/americanas-relatorio-mostra-que-fraudes-somam-mais-de-r-40-bilhoes-entenda-o-caso.ghtml>.

GLOVER, S.; J. HANSEN; SEIDEL. T. **O efeito da pressão de tempo imposta pelo prazo na qualidade da auditoria**. Documento de trabalho, Universidade Brigham Young. 2015.

GUNDRY, L. C.; LIYANARACHCHI, G. A. Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. **Pacific Accounting Review**. v. 19, n. 2, p. 125–152, 2007.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of financial economics**. v. 3, n. 4. p. 305-360, 1976.

KNECHEL, W. R; KRISHNAN, V. G; PEVZNER, M; SHEFCHIK, L. B; VELURY U. K. Qualidade da auditoria: insights da literatura acadêmica. **Journal of Practice & Theory**. p. 385–421, 2013.

LENNOX, Clive; WU, Joanna Shuang. A review of China-related accounting research in the past 25 years. **Journal of Accounting and Economics**, p. 101539, 2022.

MUSSOI, A.; VAN BELLEN, H. M. Evidenciação ambiental: uma comparação do nível de evidenciação entre os relatórios de empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 55-78, 2010.

NAGY, A. L. Relatórios de Inspeção de Controle de Qualidade PCAOB e Reputação do Auditor. Auditoria. **A Journal of Practice & Theory**. v. 33, n.3, p.87–104, 2014.

NIYAMA, J. K.; MORAES DA COSTA, F.; ALVES DANTAS, J.; Ferreira Borges, E. Evolução da regulação da auditoria independente no Brasil: análise crítica, a partir da teoria da regulação. **ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting**. v. 4, n. 2, p.127-161, 2013

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Disponível em: <https://pcaobus.org/> 2022.

PERSELLIN, J. S.; SCHMIDT, J. J.; VANDERVELDE, S. D.; WILKINS, M. S. Auditor Perceptions of Audit Workloads, Audit Quality, and Job Satisfaction. **Accounting Horizons**, v. 33, n. 4, p.95–117, 2019.

RAMIREZ, M; ROJAS, V. S. Las Big Four y los informes de auditoría de los grupos económicos en España y Colombia. **Congreso Internacional de contabilidad, finanzas y sociedad**. 2019.

Regulamento (UE) nº 537/2014 do parlamento europeu e do conselho. Relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão. 2014. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=LT>

ROBERTSON, J. C.; STEFANIAK, C. M.; HOUSTON, R. W. Do PCAOB Inspection Reports Influence Corporate Executives' Perceptions of Audit Quality and the Likelihood of Switching Auditors? **Accounting and the Public Interest**. v.14 n. 1, p. 48–71, 2015.

SAMAGAIO, A.; FELÍCIO, T. The influence of the auditor's personality in audit quality. **Journal of Business Research**. v.141, p. 794–807, 2022.

SANCHEZ, W. B; ROSA, S. F. **Transparência nas licitações das estatais**: regime instituído pela lei nº 13.303/16. Congresso Internacional de Desempenho Público - CIDESP, 2019.

SANTOS, C. A.; CUNHA, P. R. Efeito da Confiança entre a Pressão de Tempo e Complexidade no Julgamento e Tomada de Decisão em Auditoria. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 25, 2021.

SANTOS SANT'ANA, N. L.; SANT'ANA, P. C. P. PERCEPÇÃO DE CONFIANÇA NA AUDITORIA INDEPENDENTE: ÍNDICE DE QUALIDADE. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 32, n. 2, p. 258-282, 2021.

SILVA, G. C. P.; PINHEIRO, R. B.; MARTINS, O. S. Demanda por qualidade da auditoria em função dos conflitos de agência. **Congresso ANPCONT**. 2017.

TEIXEIRA, B., AMORIM, E. N. C.; BORGES, L. J. Revisão externa de qualidade dos auditores independentes do Brasil: uma análise dos relatórios emitidos de 2008 a 2010. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 17, n 1, p. 77-9, 2012.

Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:

LOPEZ, B. B. W. S; FERREIRA, D. D. M. Como Está o Panorama das Avaliações no Brasil Sobre o Programa de Revisão Externa de Qualidade?. **Rev. FSA**, Teresina, v. 21, n. 1, art. 7, p. 111-133, jan. 2024.

Contribuição dos Autores	B. B. W. S. Lopez	D. D. M. Ferreira
1) concepção e planejamento.	X	X
2) análise e interpretação dos dados.	X	
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.		X