

## RESPONSABILIZAÇÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES NO BRASIL: PRINCIPAIS PRÁTICAS QUE ACARRETAM EM PROCESSOS JUDICIAIS CONTRA FIRMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE

*RESPONSIBILIZATION OF INDEPENDENT AUDITORS IN BRAZIL: PRINCIPAL PRACTICES IN JUDICIAL PROCEEDINGS AGAINST INDEPENDENT AUDIT FIRMS*

**HANNA MARIA RIBEIRO MARINHO**

*Universidade Federal de Pernambuco*

**MÁRCIA FERREIRA NEVES TAVARES**

*Universidade Federal de Pernambuco*

**VINÍCIUS GOMES MARTINS**

*Universidade Federal de Pernambuco*

Recebido em 09/05/18

Avaliado pelo sistema *double blind review*

Aceito para publicação pelo Editor Chefe Dr. Leonardo José Seixas Pinto em 01/06/18 e publicado em 20/06/18

### RESUMO

Este estudo objetivou analisar a expectativa da sociedade com relação ao trabalho do auditor, partindo da responsabilidade e pretensão de responsabilização do profissional quanto às informações e serviços prestados. Esta análise justificou-se pela relevância da auditoria para a sociedade e para os usuários das informações contábeis, considerando a importância de que os auditores avaliem o ambiente litigioso brasileiro para atuar com o maior cuidado profissional devido, fornecendo auditorias de elevada qualidade, a fim de minimizar custos com os riscos de tal situação. A amostra analisada consistiu em 19 processos com documentos e informações disponíveis para aprofundamento nas questões práticas da lide e das alegações e motivações das partes no litígio. As situações que se referem às práticas e condutas dos profissionais e firmas de auditoria foram consideradas e examinadas. Concluiu-se que os litígios, em sua maioria, estão relacionados com situações que envolvem questionamentos pertinentes a Operações de Crédito e Empréstimos, não obstante a distribuição esparsa em diversos outros assuntos contábeis. Os procedimentos de auditoria mais questionados foram os seguintes: emissão do Relatório de Auditoria, circularização, aplicação de testes adicionais e/ou alternativos e investigação de documentação irregular ou ausente. Adicionalmente, verificou-se que os litígios ocorrem mais frequentemente em cenários de fraude ou insolvência empresarial, afetando a continuidade organizacional.

**Palavras-chave:** Responsabilização do Auditor; Litígio; Responsabilidade; Auditoria Independente.

### ABSTRACT

This study aimed to analyze the expectations of society regarding the work of the auditor, starting from the responsibility and claim of responsibility of the professional regarding the information and services provided. This analysis was justified by the relevance of the audit practices to the society and to the accounting information users, considering the importance that the auditors evaluate the Brazilian litigious environment in order to act with the highest professional care due, providing high quality audits capable of minimizing costs with the risks of such a situation. The final sample analyzed consisted of 19 processes with data and information available for further study on the practical issues of the litigation and of the allegations and motives of the parties to the litigation. The situations that refer to the practices and conduct of professionals and audit firms were considered and examined. The study concluded that litigation, for the most part, is related to situations involving questions pertinent to Credit Operations and Loans, notwithstanding the sparse

distribution in several other accounting matters. The most questioned audit procedures were the following: issuance of the Audit Report, circularization, application of additional and/or alternative tests and investigation of irregular or absent documentation. In addition, it has been found that litigation occurs more frequently in scenarios of corporate fraud or insolvency, affecting organizational continuity.

**Key-words:** Auditor Responsibility; Litigation; Responsibility; Independent Audit.

## 1 INTRODUÇÃO

O ambiente social e econômico brasileiro atual está marcado por escândalos de corrupções e fraudes empresariais que, invariavelmente, levantam questionamentos e críticas relacionadas às firmas de auditorias envolvidas com determinadas organizações. Em 2009, no Brasil, teve início uma investigação de crimes de lavagem de recursos relacionados a políticos que envolve altos valores monetários de recursos públicos. A partir de 2014, foram iniciadas operações ostensivas contra as organizações criminosas, que revelaram o envolvimento de diversas entidades empresariais em esquemas de fraude e corrupção. Essas operações perduram até os dias atuais, cada vez promovendo maior visibilidade a casos dessa natureza.

Em situações como essas, prejuízos irão acometer os mais diversos *stakeholders*, gerando grande suspeição sobre a qualidade e fidedignidade dos relatórios contábeis das empresas, podendo afetar a confiança dos investidores. Para minimizar essa problemática, a auditoria independente deve exercer sua função de confirmar a veracidade dos registros e a confiabilidade das informações, opinando sobre a adequação das situações e informações contidas nas demonstrações contábeis. Dessa forma, o auditor seria capaz de atuar para garantir a preservação dos direitos dos proprietários, financiadores do patrimônio e, até, da sociedade em geral.

A aceitação de informações inverídicas ou imprecisas como se fossem fidedignas pode resultar em perda de patrimônio, uma vez que situações adversas podem influenciar a liquidez e o desempenho das empresas no mercado de ações. Essa situação instiga a busca para que se identifiquem os responsáveis pelas lesões. Sendo assim, eventualmente os casos de escândalos contábeis culminam em processos judiciais, levantando discussões sobre o desempenho profissional dos auditores, abrangendo questões de desempenho, funções e, principalmente, responsabilidades. É nesse momento que práticas de governança corporativa entram em cheque, bem como o papel do auditor passa a ser questionado.

Nos estudos sobre auditoria, tais como Jensen e Meckling (1976), Watts e Zimmerman (1983), Chow, (1982) e Mills (1990) constata-se o entendimento de que a auditoria surge de uma preocupação com o monitoramento e controle de atividades da gerência, a fim de mitigar adversidades como quebras de contrato, conflitos de interesse e problemas de agência, revelando o papel social do trabalho do auditor. Sobre os estudos brasileiros, por sua vez, faz-se relevante destacar que a produção científica em matéria de auditoria contábil no Brasil é escassa, com concentração em uma gama limitada de assuntos abordados, condizendo com a condição de uma área de conhecimento incipiente na pesquisa acadêmica (Braunbeck & Carvalho, 2012).

Nos últimos anos, a pesquisa sobre auditoria contábil independente no Brasil tem abordado aspectos mais relacionados aos relatórios do auditor independente (Damascena, Firmino & Paulo, 2011; Pereira et al., 2017), rodízio das firmas de auditoria (Formigoni et al., 2008; Matos, Martins & Macedo, 2016), honorários do auditor (Castro, Peleias & Silva, 2015; Teixeira, Marques, 2016) e comitê de auditoria (Peleias, Segreti & Costa, 2009; Baioco & Almeida, 2017). Segundo Camargo et al. (2013) um dos assuntos menos pesquisados sobre auditoria, entre os principais veículos de produção científica em contabilidade, é a diferença de expectativas, mesmo este sendo um dos assuntos mais tratados na literatura internacional.

Pretende-se, portanto, contribuir com a expansão e aprofundamento da literatura no sentido de estudar a expectativa da sociedade com relação ao trabalho do auditor, partindo da responsabilidade e pretensão de responsabilização do profissional quanto às informações e serviços prestados.

O presente trabalho analisou as manifestações de usuários das informações contábeis nos processos judiciais que envolvem as firmas de auditoria no Brasil a fim de compreender se os argumentos destes envolvem críticas às práticas e procedimentos de auditoria, levantando dúvidas acerca do desempenho dos auditores e do cumprimento de suas responsabilidades. A partir do estudo de processos litigiosos movidos na esfera judicial brasileira, denota-se uma abordagem que transcende a ordem normativa do problema de pesquisa, uma vez que não será considerada a atuação de órgãos reguladores.

Diante dos argumentos citados, pretende-se, então, responder à seguinte questão de pesquisa: **Em quais situações se impetra, no Brasil, ações judiciais contra o auditor independente, referente à sua responsabilidade e atuação profissional?**

Com base no exposto, o principal objetivo da pesquisa é identificar se determinadas circunstâncias – e quais – ocorrem com mais frequência em casos de litígios movidos contra auditores independentes no Brasil, a fim que se possam prever situações com maiores riscos para as firmas de auditoria e, dessa forma, possibilitar a definição de medidas preventivas. Dessa forma, o presente estudo pretende, ainda, contribuir com a literatura contábil brasileira ao permitir o entendimento de quais são as principais demandas da sociedade sobre o exercício da auditoria independente no Brasil.

O artigo procede como segue. Na próxima seção, é apresentada a revisão de literatura sobre o tema, abordando aspectos pertinentes ao problema. Em seguida, é descrita a metodologia e o processo de coleta de dados. Na sequência, são apresentados os dados e suas análises a fim de que, apresentem-se, por fim, as considerações finais do trabalho.

## 2 METODOLOGIA

Levando em consideração que a pesquisa tem por objetivo a análise de processos instaurados contra empresas de auditoria independente no âmbito judicial, a coleta de dados foi realizada através de buscas efetuadas nos *websites* dos principais tribunais do país. Foram objetos de análise para seleção de dados os *websites* das seguintes instituições: Superior Tribunal de Justiça (STJ), Superior Tribunal Federal (STF), Tribunais Regionais Federais de todas as regiões do país (TRF 1, TRF 2, TRF 3, TRF 4, TRF 5) e Tribunais de Justiça de todos os Estados da Federação (TJAC, TJAL, TJAM, TJAP, TJBA, TJCE, TJDF, TJES, TJGO, TJMA, TJMG, TJMS, TJMT, TJPA, TJPB, TJPE, TJPI, TJPR, TJRJ, TJRN, TJRO, TJRR, TJRS, TJSC, TJSE, TJSP, TJTO).

Para as investigações nos *websites*, foi utilizado o critério de busca com base no “nome da parte” e considerados os processos em que a empresa de auditoria figurasse no polo passivo da relação processual. Foram consultados com prioridade os nomes das principais empresas de auditoria independente conhecidas como “*Big Four*”: Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers e suas variações. Adicionalmente, foi consultado o termo “auditores independentes” para verificação de possíveis ações movidas contra outras empresas, além das previamente mencionadas.

Como o foco da pesquisa é a observação de fatos que despertam a iniciativa dos usuários de buscar a responsabilização dos auditores, foram considerados todos os processos encontrados que guardassem relação com a responsabilidade do auditor, em todas as instâncias. Destaca-se, no entanto, uma limitação inerente aos dados da pesquisa no que se refere à disponibilidade de informações. Foram identificados processos relacionados a responsabilidade que não apresentavam documentos e informações adicionais disponíveis que permitissem um aprofundamento das análises, portanto foram excluídos da amostra final do estudo.

Dessa forma, foram coletados e considerados todos os processos disponíveis nos *websites* consultados que se encaixavam nos critérios de seleção da amostra, sem considerar limite de corte

temporal. Entretanto, vale a constatação de que foram identificados processos datados desde 1998 até 2017.

A amostra analisada consistiu em 19 processos com dados e informações disponíveis para aprofundamento nas questões práticas da lide e das alegações e motivações das partes no litígio, representando um percentual de aproximadamente 63% sobre o total da população.

As situações que se referem às práticas e condutas dos profissionais e firmas de auditoria foram consideradas e examinadas. Analisou-se a petição inicial de cada processo a fim de identificar as alegações dos autores acerca das possíveis falhas das firmas de auditoria independente na condução de seus trabalhos. Dessa forma, entende-se que a petição inicial é capaz de revelar as intenções dos usuários das informações contábeis sobre a atuação da auditoria externa.

### **3 REVISÃO DA LITERATURA**

Esta sessão traz a revisão de literatura sobre os assuntos que permeiam a questão de pesquisa, iniciando-se pelo estudo do surgimento da auditoria independente. Em seguida, destaca-se que o auditor independente detém responsabilidade sobre as informações e serviços prestados e, como consequência, a sociedade espera responsabilização destes em casos de práticas inadequadas ou insuficientes. Posteriormente, evidencia-se de que forma o auditor pode configurar parte em processos litigiosos e a relevância de minimização dos riscos desta natureza. Por fim, evidenciam-se os estudos anteriores que tratam dessa problemática a partir de diversas abordagens e perspectivas.

#### **3.1 Surgimento da Auditoria Independente**

A existência dos serviços de auditoria tem sido associada ao desenvolvimento das organizações empresariais que ocorre desde 1200, aproximadamente (Watts & Zimmerman, 1983). A expansão das firmas ocasionou uma descentralização de controle e, dentro desse contexto, os serviços de auditoria surgem de uma demanda por mecanismos de monitoramento capazes de mitigar potenciais conflitos de interesse entre partes de um contrato, visando a minimização de custos e problemas de agência nas organizações (Sunder, 1997; Watts & Zimmerman, 1982; DeAngelo, 1981).

Sunder (1997), afirma que auditores desempenham papel fundamental em definir, operar e fazer cumprir os contratos firmados. Watts e Zimmerman (1982, p. 3), por sua vez, afirmam que “a auditoria surgiu originalmente como um meio para monitorar a gestão dos administradores sobre os recursos corporativos”, destacando que as primeiras auditorias monitoravam as receitas e despesas das corporações, considerando que os demonstrativos contábeis eram partes integrais dos contratos objetos de conflitos de interesse.

Watts e Zimmerman (1982) afirmam, ainda, que os fatores importantes que impactavam a demanda por auditoria surgiam da probabilidade de o auditor descobrir violações de contratos e reportá-las; caso contrário, não existiria motivo para contratar o profissional. Nesse sentido, os autores convergem com o que DeAngelo (1981) adota como sendo a definição de qualidade dos serviços de auditoria, afirmando que esta será medida com base na probabilidade de o auditor descobrir e reportar violações no sistema contábil do cliente.

As auditorias, segundo Watts e Zimmerman (1983) eram conduzidas por diretores e acionistas das companhias e a contratação de profissionais independentes apenas se tornou comum a partir da segunda metade do século XIX. Segundo os autores, o uso de profissionais se tornou comum a partir de mudanças no mercado de auditoria, uma vez que, naquele momento, auditorias corporativas não eram requeridas por dispositivos legais.

Verifica-se, portanto, que a auditoria surgiu independentemente de requisitos legais para sua execução, uma vez que resulta de necessidades internas, tendo em vista o seu valor intrínseco como um mecanismo de monitoramento, proporcionando vantagens para todas as partes de um contrato (Mills, 1990).

Não obstante, o desenvolvimento da atividade de auditoria ao longo dos anos sugere uma evolução na discussão acerca do papel do auditor, inserindo esta prática contábil num contexto que

enseja regulação. Esse fato, segundo Goldberg (1965, p. 9) “é simplesmente um reconhecimento de que elas [as práticas contábeis] detêm significância suficiente nas vidas de um número ou proporção suficiente de pessoas na comunidade para demandar a atenção dos legisladores”.

Num contexto mais recente, Lin (2004) relaciona a exposição de notórios escândalos contábeis com a regulamentação das práticas de auditoria e relatórios corporativos por parte dos reguladores de mercado e autoridades governamentais. Segundo o autor, existe uma corrente contrária à nova legislação que questiona a desejabilidade e viabilidade do movimento regulatório, enquanto outros saúdam a nova legislação como um meio necessário de proteger os interesses dos investidores e o público geral.

Essa última perspectiva nos permite admitir a função de “proteger o investidor, reduzindo a assimetria informacional existente na relação com o controlador, ao atestar a credibilidade da informação contábil divulgada pela empresa” (Niyama et al., 2011, p. 130) como evidência da relevância da auditoria para a sociedade e para os usuários das informações contábeis.

### 3.2 Responsabilidade e Responsabilização do Auditor

Um tema-chave subjacente aos debates atuais sobre a reforma das práticas de auditoria é a definição da responsabilidade do auditor (Lin, 2004).

A Norma de Auditoria NBC TA 200 – R1 (CFC, 2016a) determina que o auditor será responsável por emitir uma opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com a estrutura de relatório financeiro aplicável, em todos os aspectos relevantes. A norma garante, ainda, que a opinião do auditor não assegura aspectos como a viabilidade futura da entidade, nem a eficiência ou eficácia com a qual a administração da entidade conduziu os negócios.

A NBC TA 240 – R1 (CFC, 2016b) afirma que os responsáveis pela governança da entidade e da sua administração são os detentores da principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude nas organizações. Dessa forma, a norma estabelece que a responsabilidade do auditor independente se determina pela obtenção de segurança razoável de que as demonstrações contábeis não contenham distorções relevantes.

Lin (2004) trata da responsabilidade dos auditores a partir da corrente teórica do “*expectation gap*”, tratando das diferentes perspectivas entre os profissionais independentes e os usuários das informações sobre o que seria obrigação inerente aos serviços de auditoria. O autor aponta que há muito se argumenta que o principal objetivo das auditorias independentes é, tão somente, emitir uma opinião de especialistas sobre a adequação das demonstrações financeiras. No entanto, a expectativa dos usuários de serviços de auditoria geralmente envolve a premissa que os auditores devem assumir não apenas uma responsabilidade de examinar e comprovar a adequação das demonstrações financeiras, mas também assumir a obrigação direta de proteger o interesse do beneficiário da auditoria através da detecção e denúncia de fraudes ou irregularidades.

A superproteção e o auto-interesse da profissão de auditor, por meio da recusa de desempenhar os deveres de detecção de fraude, tem alimentado a “*expectation gap*” (Lin, 2004), ampliando a diferença do que a auditoria independente se propõe a solucionar e o que a sociedade espera do auditor.

Em consonância, Carey (1947) sustenta que o auditor tem uma obrigação para com o público em geral, assumindo a responsabilidade moral não apenas com relação ao cliente que paga seus honorários, mas, efetivamente, com relação a todos aqueles que podem contar com os seus relatórios.

A partir de estudos realizados na esfera de Responsabilidade Social Empresarial, Kreitlon (2004) alcança o entendimento de que as organizações devem reconhecer e gerenciar os impactos econômicos, sociais e ambientais que suas operações podem causar sobre a comunidade na qual está inserida, dialogando permanentemente com suas partes interessadas.

Então, dentro desse contexto de estudo da responsabilidade do auditor e das firmas de auditoria, é possível chegarmos ao entendimento de que uma possível consequência da definição da responsabilidade empresarial é a restrição efetiva à possibilidade de danos e ofensas, buscando,

sempre que cabível, reparação dos danos sociais decorrentes da atividade empresarial, como decorrência da exigência por maior responsabilização das empresas. (Thiry-Cherques, 2003).

Sterzeck (2017, p. 86) afirma que “não apenas os interessados na empresa como elas próprias identificam responsabilidades atribuídas à auditoria o que pode culminar na participação da firma de auditoria como parte de um processo judicial”.

### 3.3 Litígio e as Firmas de Auditoria

Além das regulações e do compromisso do auditor com suas responsabilidades, que visam alcançar o interesse público de manter a qualidade da auditoria e exercer seu papel com excelência, a literatura internacional é capaz de sugerir duas formas principais de incentivos econômicos aos esforços dos auditores, quais sejam: os riscos de perda de reputação, que podem comprometer a capacidade dos auditores em manter e ampliar sua clientela (Chaney & Philipich, 2002; Skinner & Srinivasan, 2012; Weber, Willenborg, & Zhang, 2008), e os riscos de perdas em litígios decorrentes de danos causados a terceiros pela emissão de opiniões que induzam a decisões equivocadas (Palmrose, 1988).

Aprofundando os estudos quanto aos riscos de perdas em litígios de auditoria, destacamos o trabalho de Kaplan (1987), que discute a responsabilidade de contadores e as falhas de auditoria. O autor afirma que é tentador processar contadores que estejam envolvidos em empresas em situação de desastre financeiro, uma vez que estes profissionais podem ressarcir possíveis prejuízos incorridos pelos *stakeholders* em um processo de insolvência. Segundo o autor, ainda cabe destacar, no entanto, que falhas de negócios não necessariamente são falhas de auditoria e os contadores só deveriam ser responsabilizados por essas últimas.

Sendo assim, a possibilidade de injunção de processo litigioso contra auditores só seria razoável em casos que o auditor não descobrisse ou revelasse perdas em grandes ativos, subavaliação de passivos, lucros exagerados, ou qualquer outro engano financeiro da companhia e sua administração (Kaplan, 1987). Palmrose (1988) concorda com essa premissa e acrescenta que isso sugere que usuários percebem auditores com relativamente baixa atividade litigiosa como maiores fornecedores de serviços de qualidade.

Palmrose (1988) ao realizar seus estudos relacionando os litígios de auditoria com a qualidade do serviço, parte da premissa de uma relação inversa entre esses dois fatores. Entende-se que quanto mais atividades litigiosas, menor é a qualidade do serviço. Os testes e conclusões da autora corroboram a premissa adotada, evidenciando que as maiores empresas de auditoria tendem a figurar, proporcionalmente em relação a seus clientes, em menos casos de litígios do que as menores firmas.

Newman, Patterson e Smith (2005) acrescentam à literatura, realizando um estudo que considera o poder estatal de imposição de penalidades legais a auditores em diversos países, a fim de analisar o papel da auditoria na proteção de investidores. Os autores avaliam os cenários que ensejam mais ou menos cominação em penalidades legais a auditores e *insiders* e seus impactos nos mercados financeiros. A partir do artigo estudado, é possível perceber que, consoante às conclusões apontadas por Palmrose (1988), o incentivo relativo à possibilidade de perdas em litígios é fator determinante em vários aspectos da auditoria independente e com repercussões na economia e mercado de capitais como um todo.

Destaca-se, portanto a relevância do estudo da auditoria no contexto litigioso, uma vez que é extremamente importante que os auditores usem o cuidado profissional devido e forneçam auditorias de elevada qualidade para minimizar os custos inerentes aos riscos de litígios (Gramlin, Rittenberg, & Johnstone, 2012, p. 657).

### 3.4 Estudos Anteriores

A expectativa da sociedade acerca do trabalho do auditor independente é usualmente estudada e tratada na literatura a partir da perspectiva do *Audit Expectation Gap (AEG)*. Diversos trabalhos discutem a *AEG* com enfoque em diversas abordagens, mas concernente ao risco de litígio para a

auditoria independente, destaca-se inicialmente o trabalho de Kaplan (1987) que se sustenta na premissa de que a inabilidade ou indisposição dos auditores de se adequarem ao entendimento popular da missão de sua prática irá resultar em uma expansão contínua do risco de litígios de auditoria. Dessa forma, esses conflitos relacionados à auditoria independente devem ser solucionados para que a credibilidade da prática seja restaurada.

Em síntese, o autor afirma que a análise sobre o papel das expectativas da sociedade sobre o desempenho das funções de auditoria independente permite um estudo mais aprofundado sobre a responsabilidade do auditor. Dessa forma, as discussões sobre as expectativas com relação à auditoria não podem simplesmente contestar os entendimentos imprecisos dos usuários sobre o que seria caracterizado oficialmente como obrigação dos auditores independentes. Pelo contrário, sugere-se que as práticas dos serviços contábeis devem buscar maior harmonia com as expectativas razoáveis que são levantadas, especialmente quando tais expectativas condizem com a missão histórica e estatutária da função dos contadores.

O ambiente litigioso que caracteriza o exercício da auditoria independente também foi abordado posteriormente no estudo seminal de Porter (1993). A autora afirma que os riscos de litígios da auditoria podem ser oriundos da *AEG*, definindo-a como as diferenças entre as expectativas da sociedade sobre os auditores e a percepção de seu desempenho. Mais especificamente, entende-se que existe uma lacuna entre o que é esperado do auditor e o que pode ser razoavelmente alcançado. Ou ainda, existe uma lacuna entre o que é esperado do profissional auditor e o que se entende ter sido alcançado de fato.

Para avaliar as premissas do estudo, Porter (1993) conduziu uma pesquisa empírica através da aplicação de questionários a uma amostra de grupos de interesse, definição dada a membros de grupos que são afetados de alguma maneira pelo trabalho dos auditores externos. O questionário tinha o objetivo de avaliar os seguintes aspectos: i) opinião dos grupos sobre as obrigações existentes dos auditores; ii) o padrão de desempenho dessas obrigações; e iii) obrigações que os auditores deveriam desempenhar.

Os resultados da autora evidenciam a ocorrência de todas as formas de *AEG* previstas no estudo e contribui no entendimento de abordagens capazes de diminuir a lacuna entre expectativa e realidade da auditoria independente. A pesquisa indica obrigações da auditoria independente que são mais criticadas ou que tendem a gerar mais insatisfação por parte dos usuários das informações e, dessa forma, sugere que estas obrigações devem ser analisadas para identificar possíveis ações corretivas apropriadas. Sendo assim, caso a profissão adote medidas para diminuir as *AEG*, progressos serão feitos na tentativa de reduzir as críticas e litígios que os auditores enfrentam.

A fim de evoluir os estudos anteriores acerca do tema, Frank, Lowe e Smith (2001) propuseram a análise da *AEG*, considerando os riscos de litígio para o auditor independente, no cenário mais específico do ambiente litigioso. A pesquisa parte da premissa de que a análise da *AEG* entre auditores e terceiros interessados é importante e que as pesquisas anteriores negligenciaram a análise específica de agentes relacionados às instâncias judiciais. Defende-se que essa negligência é irônica considerando o papel desempenhado por jurados e juízes em determinar a responsabilidade legal dos auditores independentes.

De forma similar a Porter (1993), o estudo de Frank *et al.* (2001) aplicou questionários a grupos de interesse identificados na pesquisa e incluiu um grupo de jurados, defendendo seu papel no cenário litigioso que pode envolver os auditores independente. O principal procedimento da pesquisa consistiu no confronto das respostas do grupo de auditores e do grupo de jurados, para questões que objetivavam analisar os seguintes aspectos: i) conhecimentos sobre auditoria; ii) papel do auditor; e iii) atitudes gerais com relação à profissão.

De maneira geral, os achados do estudo apontam que jurados podem entender que houve negligência em situações que os auditores acreditam e defendem não existir. Mais especificamente, os jurados percebem o papel do auditor como o de um segurador, um vigilante público ou um guardião, à medida que se espera que os auditores sejam capazes de investigar ativamente até a menor

das fraudes. Dessa forma, após uma descoberta de fraude em uma empresa, é possível que os jurados responsabilizem os auditores que possam ter emitido uma opinião “limpa”. Ou seja, atitudes no âmbito judicial representam claras preocupações para a profissão.

No Brasil, um estudo que se destaca no estudo da *AEG* em contextos litigiosos é o de Sterzeck (2017). A autora estuda os litígios que acometem as firmas de auditoria como sendo uma das formas de materialização do *Audit Expectation Gap*. A ideia do trabalho centra-se na investigação de indícios de diferenças de expectativas nos documentos de conclusão dos processos cíveis e administrativos nos quais os auditores independentes figuram como polo passivo. Dessa forma, a conclusão dos processos representa uma resposta do estado para essa situação de divergência de expectativas.

De maneira similar aos estudos de Frank *et al.* (2001), Sterzerk (2017) aborda as expectativas sobre a auditoria independente, considerando riscos de litígio, a partir da percepção de atores do sistema judicial. No entanto, a proposta metodológica das investigações da autora parte da análise de decisões de juízes de processos cíveis e administrativos em que empresas de auditoria sejam réis, para que as conclusões dos processos sejam apreciadas através dos acórdãos – e outros documentos, quando necessário – em busca de elementos que evidenciem a existência de *AEG*.

Os resultados da pesquisa apontam que existem evidências de todas as formas de *AEG* apontadas por Porter (1993), tanto nos processos cíveis quanto nos administrativos. A autora reafirma a contribuição de estudos anteriores que propõem a identificação e entendimento do problema para substanciar possíveis soluções. No entanto, a posição da autora diverge, em parte, de outros estudos anteriores, à medida que não propõe adequação das práticas de auditoria, mas sim maior atividade e esforços na direção de educação dos profissionais jurídicos e usuários das demonstrações financeiras sobre os papéis e responsabilidades reais atuais dos auditores e da administração das empresas, tendo em vista as normas de auditoria vigentes.

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção será realizada uma análise descritiva com o objetivo de identificar os principais aspectos relacionados aos litígios impetrados contra auditores independentes no Brasil. Inicialmente, a Tabela 1 apresenta a distribuição dos processos dentre os órgãos consultados. A princípio, percebe-se grande concentração de lides no Tribunal de Justiça de São Paulo, sendo este órgão o responsável por mais da metade dos processos dessa natureza no país. Esse acontecimento coincide com os dados de Sterzeck (2017) que pressupõe que as principais discussões de âmbito nacional devem ser tratadas nos tribunais próximos às sedes das empresas envolvidas nas contestações, e, portanto, a concentração dos processos deve acompanhar o fato de que o estado de São Paulo abrange grande parte das companhias abertas registradas na CVM (Comissão de Valores Mobiliários).

**Tabela 1:** Órgãos Judiciais responsáveis pelos processos movidos contra Auditores Independentes

Local do processo	Quantidade	Percentual
Tribunal de Justiça de São Paulo	18	60%
Supremo Tribunal de Justiça	6	20%
Tribunal Regional Federal - 1ª Região	2	7%
Supremo Tribunal Federal	1	3%
Tribunal de Justiça do Ceará	1	3%
Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	1	3%
Tribunal Regional Federal - 3ª Região	1	3%
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

Pacini, Martin e Hamilton (2000) afirmam que a negligência é uma das teorias mais significativas utilizadas em litígios contra auditores. Sendo assim, é mais razoável admitir que serão movidos processos litigiosos contra auditores quando houver indícios de que os procedimentos de auditoria não foram adequadamente aplicados.



Quanto aos procedimentos e práticas de auditoria, é merecido destaque em quatro pontos considerados principais, por serem mais recorrentes nas lides (vide Tabela 2): i) não evidenciação de informações consideradas relevantes, inclusive com possíveis ressalvas, no Relatório de Auditoria; ii) falhas e ineficiências na execução do procedimento de circularização; iii) investigação superficial, quando o caso prático exigia a aplicação de testes de auditoria adicionais e/ou alternativos; e iv) aceitação de informações fornecidas pela empresa auditada corroboradas por documentação que futuramente veio se provar inidônea ou, ainda, ausente.

**Tabela 2:** Procedimentos de Auditoria Independente mais comumente questionados

<b>Procedimento de auditoria</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Tipo de Relatório de auditoria	8	35%
Circularização	4	17%
Risco do auditor de emitir uma opinião errada	2	9%
Lançamentos contábeis indevidos	2	9%
Documentação inidônea ou inexistente	2	9%
Contagens físicas	1	4%
Procedimentos alternativos	1	4%
Independência do auditor	1	4%
Saldo incompatível com informações de terceiros	1	4%
Cartas de Representação da Administração	1	4%
<b>Total</b>	<b>23</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

Verificou-se, também que as transações e causas contábeis que figuravam como centro de questionamentos nas lides processuais eram distribuídas de maneira esparsa em diversas naturezas de contas, atos e fatos contábeis, conforme evidenciado na Tabela 3. Entretanto, considera-se relevante o destaque para atos e fatos contábeis relacionados a Operações de Crédito, Empréstimos e operações que envolvem Créditos Tributários, que constam como temas recorrentes nos processos analisados. Destaca-se este achado com base no entendimento de Porter (1993) que afirma que quando se identifica quais fatores são mais amplamente criticados, maior atenção deve ser dada a o que tal item representa e quais são suas características específicas essenciais, para que a melhor ação corretiva seja proposta.

**Tabela 3:** Contas e fatos contábeis mais comumente questionados

<b>Conta ou Evento Contábil</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Operações de crédito	3	19%
Créditos tributários	2	13%
Empréstimos	2	13%
Custo dos Produtos Vendidos	1	6%
Evento Subsequente	1	6%
Liquidez	1	6%
Caixa	1	6%
Provisões	1	6%
Lucro	1	6%
Empréstimos consignados	1	6%
Operações de câmbio	1	6%
Fornecedores	1	6%
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

Adicionalmente, a pesquisa permite a constatação de que grande parte dos casos envolve as maiores empresas de auditoria atuantes no mercado, chamadas Big Four, conforme evidenciado na Tabela 4. Esse fato pode parecer contrário às conclusões de Palmrose (1988), quanto à relação entre

litígios e qualidade da auditoria. Entretanto, vale destacar que a análise da relação entre maior (menor) atividade litigiosa e menor (maior) qualidade de auditoria exige uma metodologia mais robusta direcionada especificamente a resolver essa problemática, que não foi objetivo do presente estudo.

No entanto, ainda é possível perceber que essa ocorrência pode ser explicada tendo em vista a perspectiva de Kaplan (1987) que afirma que o tamanho das principais empresas de contabilidade, por si só, as tornam alvos excepcionalmente atraentes para os demandantes que buscam recuperar fundos perdidos, tendo em vista suas reservas de capital e as de suas seguradoras.

**Tabela 4:** Risco de litígio e qualidade da auditoria

Tamanho da empresa de auditoria	Quantidade	Percentual
Big Four	21	68%
Outras	10	32%
<b>Total</b>	<b>31</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Nessa perspectiva, Kaplan (1987) afirma, ainda, que a capacidade das reservas de capital das firmas de auditoria e de suas seguradoras reflete a solvência das empresas e, por esse motivo, torna-se extremamente tentador processar os contadores das empresas. O autor explica que as empresas de contabilidade são processadas, quase sempre, em um contexto subjacente de desastre financeiro, de forma que em caso de insolvência da empresa auditada, partes interessadas lesadas tentam reaver seus prejuízos buscando partes relacionadas capazes de suprir as demandas do dano.

Nesse contexto, a partir das análises realizadas, algumas considerações podem ser levantadas. No Brasil, cerca de 88% dos processos estudados estão relacionados a um contexto de fraude ou de problemas de continuidade empresarial, conforme demonstra a Tabela 5. Essas informações revelam a potencial expectativa da sociedade de que os auditores sejam capazes de suprir possíveis danos causados a partir da relação da firma e do auditado, considerando a responsabilidade do profissional com relação às informações e serviços prestados. Sendo assim, infere-se que a sociedade espera que a auditoria independente seja capaz de investigar e revelar fraudes, bem como atestar a capacidade de solvência das empresas auditadas, a fim de alertar os usuários das demonstrações contábeis e minimizar os riscos de litígio para as firmas. Essas conclusões estão alinhadas com os achados de Sterzeck (2017), que afirma que esses dois grandes temas – fraude e continuidade operacional – são os mais relacionados com os processos cíveis.

**Tabela 5:** Contexto empresarial

Contexto empresarial	Quantidade	Percentual
Fraude	11	44%
Insolvência	11	44%
Outros	3	12%
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Essa expectativa de que o auditor seja capaz de atuar na constatação de fraudes e insolvência pode ser analisada a partir de duas vertentes: a perspectiva teórica e a disposição normativa. A literatura aponta que, originalmente, os fatores importantes que impactavam a demanda por auditoria surgiam da probabilidade de o auditor descobrir e reportar violações de contratos e sistema contábil do cliente e reportá-las; caso contrário, não existiria motivo para contratar o profissional (Watts e Zimmerman, 1982; DeAngelo, 1981). Entretanto, atualmente, as normas que regem a profissão do auditor independente no Brasil resguardam o profissional dessa responsabilidade, sob o argumento que as limitações inerentes ao exercício da profissão não possibilitam o nível de abrangência de uma análise que seria necessária para avaliar contextos complexos como as fraudes (CFC, 2016a; 2016b).

A divergência de opiniões e perspectivas envolvendo o papel do auditor na detecção de fraudes não é o único problema deste contexto. Pacini, Martin e Hamilton (2000) destacam, ainda, a dificuldade de provar as fraudes, que deve evidenciar a intenção de enganar.

Por fim, vale registrar que 45% dos processos analisados ainda estavam em andamento no momento da conclusão dos estudos para este trabalho e, portanto, não havia decisões proferidas para estes. Ainda assim, 13 decisões haviam, de fato, sido anunciadas e os resultados estão representados na Tabela 6. Vale constar, ainda, que todas as decisões desfavoráveis estavam inseridas no contexto de fraude e/ou insolvência da empresa auditada.

**Tabela 6:** Decisões dos Juízes com relação à firma de Auditoria Independente

Decisão do julgador	Quantidade	Percentual
Desfavorável	7	54%
Favorável	6	46%
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da pesquisa sugerem, portanto, que a predominância de assuntos relacionados a fraudes e insolvência revelam a expectativa dos usuários das informações contábeis de que a auditoria independente seja capaz de alertar tais situações de risco para os *stakeholders*. Entende-se, no entanto, que essa expectativa não condiz com as disposições normativas vigentes no Brasil sobre a auditoria independente, ao passo que estas asseguram que o profissional auditor não será responsável por fornecer garantias dessa natureza (CFC, 2016a; CFC, 2016b). Essa divergência de expectativas sugere que uma adequação das normas de auditoria seria apropriada para atender às demandas da sociedade. Estes achados convergem com os pressupostos de Lin (2004), que aponta que o interesse de auto-proteção e auto-interesse da profissão o auditor independente pode ter aumentado a lacuna de expectativas não atendidas da sociedade à medida que resguarda o profissional em detrimento de assumir a responsabilidade sobre proteger os interesses dos usuários da informação.

## 5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve o objetivo de identificar se determinadas circunstâncias – e quais – podem configurar maiores riscos para as firmas de auditoria, possibilitando a definição de medidas preventivas, além de permitir o entendimento de quais são as principais demandas da sociedade sobre o exercício da auditoria independente no Brasil. Para alcançar o objetivo, o trabalho envolveu a análise das manifestações iniciais de usuários das informações contábeis nos processos judiciais que envolvem as firmas de auditoria no Brasil a fim de compreender se os argumentos destes envolvem críticas às práticas e procedimentos de auditoria, levantando dúvidas acerca do desempenho dos auditores e do cumprimento de suas responsabilidades.

A metodologia proposta pretende contribuir com a expansão e aprofundamento da literatura à medida que parte das petições iniciais e fundamentações daqueles interessados nos serviços de auditoria independente. Dessa forma, o estudo pretende preencher a lacuna na literatura e se distancia dos estudos anteriores que consideram as perspectivas dos juristas e decisões finais de juízes (Lin, 2004; Sterzeck, 2017).

A partir de uma análise profunda, concluiu-se que os litígios movidos contra auditores independentes, em sua maioria, estão relacionados com situações que envolvem questionamentos pertinentes a Operações de Crédito, Empréstimos e operações que envolvem Créditos Tributários, não obstante a distribuição esparsa em diversos outros assuntos contábeis. Depreende-se, portanto, que contas contábeis referentes a essas transações descritas podem apresentar maiores riscos e merecer maior atenção por parte dos auditores quando da execução de seus trabalhos. Por sua vez, os procedimentos de auditoria mais questionados foram os seguintes: emissão do Relatório de Auditoria, Circularização, aplicação de testes adicionais e/ou alternativos e investigação de documentação irregular ou ausente.

Finalmente, percebe-se uma predominância de assuntos relacionados a cenários de fraude ou insolvência empresarial, afetando a continuidade organizacional. Entende-se, portanto, que existe uma expectativa dos usuários das informações contábeis de que a auditoria independente seja capaz de alertar tais situações de risco para os *stakeholders* e que o interesse de auto-proteção e auto-interesse da profissão o auditor independente, refletido nas normas técnicas de auditoria, pode ter aumentado a lacuna de expectativas não atendidas da sociedade.

Esses resultados ainda devem ser considerados de forma associada ao ambiente macroeconômico em que a pesquisa se insere. As expectativas da sociedade podem ser atribuídas ao cenário político, social e econômico brasileiro atual fortemente marcado por escândalos de corrupções e fraudes empresariais que levantam questionamentos e desconfiança quanto à integridade e fidedignidade das informações recebidas pelos diversos *stakeholders*. É nesse contexto que se intensifica a expectativa de que a função de confirmar a veracidade dos registros e a confiabilidade das informações seja capaz de garantir a preservação dos direitos dos proprietários, financiadores do patrimônio e da sociedade em geral.

Destaca-se que o presente estudo sofreu limitações quanto ao acesso aos documentos e informações dos casos estudados. Alguns dos *websites* que compuseram o rol das buscas não oferecem recursos de pesquisa tão vastos para possibilitar maior informatividade e, conseqüentemente, análise detalhada dos processos e eventos pertinentes ao estudo.

O estudo e entendimento do problema possibilita que prováveis soluções sejam identificadas, a fim de que a auditoria independente tenha maior êxito no cumprimento de seu papel perante a sociedade.

## REFERÊNCIAS

- Baioco, V. G. & Almeida, J. E. F. (2017) Efeitos do comitê de auditoria e do conselho fiscal na qualidade da informação contábil no Brasil. *Revista de Contabilidade e Finanças*. 28(74), 229-248.
- Bowen, S. A., & Heath, R. L. (2005). Issues Management, Systems, and Rhetoric: Exploring the Distinction Between Ethical and Legal Guidelines at Enron. *Journal of Public Affairs*. 5, p. 84–98.
- Braunbeck, G. O., & Carvalho, L. N. (2012). Auditoria Independente. In A. B. Lopes, & S. d. Iudícibus, *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Camargo, R. V. W., Pepinelli, R. C. C., Dutra, M. H., & Alberton, L. (2013). Produção Científica em Auditoria: Uma Análise dos Estudos Acadêmicos Desenvolvidos no Brasil. *Revista Contabilidade Vista e Revista*. 22(1), 84-111.
- Carey, J. L. (1947). The Realities of Professional Ethics. *The Accounting Review*. 22(2), 119-123.
- Castro, W. B. L., Peleias, I. R., & Silva, G. P. (2015). Determinantes dos Honorários de Auditoria: um Estudo nas Empresas Listadas na BM&FBOVESPA, Brasil. *Revista de Contabilidade e Finanças*. 26(69), 261-273.
- Chaney, P. K., & Philipich, K. L. (2002). Shredded reputation: the cost of audit failure. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1221–1245.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016a). NBC TA 200 (R1), de 19 de agosto de 2016. *Altera a NBC TA 200 que dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria*.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016b). NBC TA 240 (R1), de 19 de agosto de 2016. *Altera a NBC TA 240 que dispõe sobre a responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis*.
- Damascena, L. G., Firmino, J. E., & Paulo, E. (2011). Estudo sobre os Pareceres de Auditoria: Análise dos Parágrafos de Ênfase e Ressalvas Constantes nas Demonstrações Contábeis das Companhias Listadas na Bovespa. *Revista Contabilidade Vista e Revista*. 22(2), 125-154.

- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- Formigoni, H., Antunes, M. T. P., Leite, R. S. & Paulo, E. (2008). A contribuição do rodízio de auditoria para a independência e qualidade dos serviços prestados: um estudo exploratório baseado na percepção de gestores de companhias abertas brasileiras. *Revista Contabilidade Vista e Revista*. 19(3), 149-167.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4ª ed. São Paulo: Atlas.
- Gramlin, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2012). *Auditoria*. [Sanvincente, A. Z., trad.]. São Paulo: Cengage Learning, 7ª edição americana.
- Kaplan R. L. (1987). Accountants' Liability and Audit Failures: When the Umpire Strikes Out. *Journal of Accounting and Public Policy*. 6, 1-8.
- Frank, K. E., Lowe, D. J. & Lowe, J. K. (2001). The expectation gap: perceptual differences between auditors, jurors and students. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 145 – 150.
- Kreitlon, M. (2004). *A ética nas relações entre empresas e sociedade: fundamentos teóricos da responsabilidade social empresarial*. In: XXVIII Encontro Anual da ANPAD. Curitiba-PR.
- Lin Z. J. (2004). Auditor's responsibility and independence: evidence from China. *Research in Accounting Regulation*. 17, 167-190.
- Matos, T. M. P., Martins, A. M., Macedo, M. A. S. *Análise do Impacto do Rodízio Obrigatório de Auditores nos Honorários pagos por Companhias Abertas no Brasil*. In: XVI Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo-SP.
- Mills, P. A. (1990). Agency, Auditing and the Unregulated Environment: Some Further Historical Evidence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3(1), 54-66.
- Newman, P., Patterson, E. R., & Smith, R. (2005). The role of auditing in investor protection. *The Accounting Review*. 80(1), 289-313.
- Niyama, J. K., Costa, F. M., Dantas, J. A., Borges, E. F. (2011). Evolução da regulação da auditoria independente no brasil: análise crítica, a partir da teoria da regulação. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. 4(2), 127-161.
- Pacini, C., Martin, M. J., & Hamilton, L. (2000). At the interface of law and accounting: an examination of a trend toward a reduction in the scope of auditor liability to third parties in the common law countries. *American Business Law Journal* 37, 171-225.
- Palmrose, Z.-V. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55–73.
- Peleias, I. R., Segreti, J. B. & Costa, C. A. (2009). Comitê de auditoria ou órgãos equivalentes no contexto da Lei Sarbanes-Oxley: estudo da percepção dos gestores de empresas brasileiras emitentes de *American Depositary Receipts* – ADRs. *Revista Contabilidade Vista e Revista*. 20(1), 41-65.
- Pereira, F.R., Machado, N. V. A. R., Pinheiro, L. E. T. & Dutra, S. R. (2017). *Auditoria Contábil: Um estudo acerca da relação entre o relatório dos auditores e as características da empresa auditada*. In: XIV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo-SP.
- Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), 49-68.
- Skinner, D. D. J., & Srinivasan, S. (2012). Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*, 87(5), 1737–1765.

Sterzeck, G. (2017); *Audit Expectation Gap* nos litígios das firmas de auditoria. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Teixeira, A. J. S. & Marques, C. (2016). *Honorários de auditoria nas companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA: Uma análise dos fatores influentes em sua composição*. In: XL Encontro Anual da ANPAD. Costa do Sauípe-BA.

Thiry-Cherques, H. R. (2003). Responsabilidade Moral e Identidade Empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, Edição Especial, 31-50.

Thoms, J. C. (2008). Ethical integrity in leadership and organizational moral culture. *Leadership*, 4, 419-442.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1983). Agency problems, auditing and the theory of the firm: some evidence. *Journal of Law & Economics*, 26, 613-634.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1982). Auditor Independence and scope of services. *Graduate School of Management*. The University of Rochester.

Weber, J., Willenborg, M., & Zhang, J. (2008). Does auditor reputation matter? The case of KPMG Germany and ComROAD AG. *Journal of Accounting Research*, 46(4), 941-972.

### ***SOBRE OS AUTORES***

**HANNA MARIA RIBEIRO MARINHO** é mestranda em Ciências Contábeis/UFPE, especializada em Direito Público/FACESF e Graduada em Ciências Contábeis/UFPE.

E-mail: hannamarinho@hotmail.com

**MÁRCIA FERREIRA NEVES TAVARES** é doutora em Ciências Contábeis/Multi UnB/UFPB/UFRN, mestre em Ciências Contábeis/UFPE e graduada em Ciências Contábeis/UFPE. Professora Adjunta da UFPE lecionando no programa *stricto sensu* em Ciências Contábeis e sócia da Ferreira & Associados Auditores Independentes.

E-mail: marcia@ferreiraaudidores.com.br

**VINÍCIUS GOMES MARTINS** é doutor em Ciências Contábeis/Multi UnB/UFPB/UFRN, mestre em Ciências Contábeis/Multi UnB/UFPB/UFRN. Graduado em Ciências Contábeis/UEPB. Professor Adjunto na UFPE.

E-mail: viniciuscontabeis@hotmail.com