



VII SINGEP

Simposio Internacional de Gestao de Projetos, Inovacao e Sustentabilidade
International Symposium on Project Management, Innovation and Sustainability

ISSN: 2317-8302

METODOLOGIA MULTICRITÉRIO PARA AVALIAÇÃO DE EMPRESAS DE AUDITORIA, PARA FINS DE CONTRATAÇÃO

ALDERY SILVEIRA JÚNIOR
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

CRISTIANO ROCHA CAMPOS
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

JORGE ALFREDO CERQUEIRA STREIT
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

ROSELAINÉ ARAÚJO VASSALO
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA



METODOLOGIA MULTICRITÉRIO PARA AVALIAÇÃO DE EMPRESAS DE AUDITORIA, PARA FINS DE CONTRATAÇÃO

Resumo

Com a exigência cada vez maior das empresas listadas em bolsa, ou que possuem grande capital e faturamento, ter os seus registros contábeis auditados, no escopo da governança corporativa, surge a questão: quais os pontos de relevância a serem considerados ao contratar uma auditoria externa? Esse trabalho tem como propósito responder à essa pergunta, a partir da construção e aplicação de um modelo de avaliação de empresas de auditoria, com o uso da metodologia Multicritério de Apoio à Decisão (MCDA). Metodologicamente, trata-se de uma pesquisa exploratória e experimental, antecedida de uma pesquisa bibliográfica. Procurou-se eleger variáveis que seriam importantes a serem considerados na contratação dessas empresas e simular, em um cenário experimental de contratação de auditoria por parte de uma empresa do setor bancário. A partir do modelo de avaliação construído, analisou-se quinze empresas de auditoria e estabeleceu-se um *ranking* entre elas, em termos de preferência para contratação.

Palavras-chaves: Auditoria externa; Metodologia multicritério de apoio à decisão; Governança corporativa.

Abstract

With the increasing demand of companies listed on the stock exchange, or with large capital and revenues, to have their accounting records audited, within the scope of corporate governance, the question arises: what points of relevance should be considered when hiring an external audit? This paper aims to answer this question, based on the construction and application of an evaluation model of audit firms, using the Multicriteria Decision Support methodology (MCDA). Methodologically, this is an exploratory and experimental research, preceded by a bibliographical research. We sought to choose variables that would be important to be considered in hiring these companies and simulate them in an experimental scenario of hiring an audit by a company in the banking sector. Based on the evaluation model, fifteen audit firms were analyzed and a ranking was established among them, in terms of preference for hiring.

Keywords: External audit; Multicriteria decision support methodology; Corporate governance.



1. Introdução

A auditoria externa surge a partir da necessidade de investidores em relação à confirmação da real situação econômica e financeira da empresa, principalmente pelo fato de que, na maioria das vezes, deixaram de ser empresas familiares para se tornarem grandes empresas, necessitando, assim, de capital de terceiros, situação típica da evolução capitalista.

Uma empresa, ao contratar os serviços de auditoria, se submete há um exame das suas demonstrações contábeis. O auditor aplicará técnicas e procedimentos especializados em busca de evidências que confirmem a real situação econômica e financeira da empresa, seguindo normas brasileiras e internacionais de auditoria. Ao final desse processo, é produzido um relatório independente sobre as informações auditadas.

O estudo apresentado é de caráter exploratório-experimental. Foi utilizada uma amostra de quinze empresas do ramo de auditoria, escolhidas aleatoriamente entre as que possuíam cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CMV) e que tivesse atuação no Distrito Federal. Por ser de caráter experimental, foi idealizada no estudo o cenário de uma empresa do setor bancário, que demandasse serviços de auditoria externa. Nesse sentido, como essa empresa poderia fazer a melhor escolha dentre as quinze opções de empresas de auditoria existentes?

A metodologia utilizada para se responder à essa questão foi a Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão (MCDA). Essa metodologia é voltada para análise de situações que tenham um nível de complexidade alta, onde se tenham indicativos qualitativos e quantitativos distintos que requer o uso de meios científicos, matemáticos ou lógicos. Sua criação se deu pela necessidade de se buscar alternativas para a Pesquisa Operacional para solucionar problemas complexos e mal estruturados, no final da década de 1960 (Ensslin, Montibeller Neto, & Noronha, 2001).

O tema escolhido “Metodologia multicritério para avaliação de empresas de auditoria, para fins de contratação”, partiu da curiosidade em identificar os critérios utilizados pelas empresas que pretendem contratar uma empresa de auditoria externa, em como se dá a escolha em um mercado que se torna cada vez mais competitivo. Para isso, a partir do problema identificado, foram analisados os pontos fundamentais que interferem na escolha das empresas de auditoria externa. A empresa de auditoria que apresenta uma nota mais robusta, a partir da análise efetuada por meio do modelo de avaliação desenvolvido, é a melhor avaliada entre seus concorrentes, merecendo ser contratada.

O artigo está dividido em cinco partes; 1. Introdução, onde se faz uma breve contextualização do tema abordado e se apresenta o trabalho; 2. Referencial Teórico, com uma breve incursão sobre os tópicos Auditoria externa e sobre a Metodologia multicritério de apoio à decisão; 3. Metodologia, onde se faz o enquadramento da pesquisa realizada e se descreve a construção do modelo de avaliação; 4. Análise dos Resultados, que visa trazer o resultado da avaliação das empresas observadas e as respectivas análises; e, por fim, 5. Conclusão, com as considerações finais dos autores.

2. Referencial teórico

Este item objetiva apresentar, sucintamente, o estado da arte dos principais pontos relacionados com a pesquisa objeto do presente trabalho, a saber: Auditoria externa e Metodologia MCDA.



2.1 Auditoria Externa

Para Hoog (2007), a auditoria externa é o procedimento científico responsável pela certificação das movimentações contábeis ocorridos nas fundações, associações, sociedades empresárias e simples, a fim de dar credibilidade e integridade às informações divulgadas. Com isso, a auditoria pode apontar riscos fiscais, societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários, sistêmicos ou não.

Segundo Fontenelle & Brito (2013), o surgimento da auditoria externa se deu pela necessidade de se dar publicidade quanto à realidade econômica financeira de empresas. Geralmente esse tipo de auditoria é demandada por empresas de capital aberto, ou seja, empresas que porventura buscaram investimentos no mercado financeiro pela venda de parte de seu capital em ações. Esse tipo de empresa (regida pela Lei 6.404/76), tem obrigação de divulgar os seus balanços contábeis de forma periódica. Assim, quanto maior a credibilidade das informações contábeis, maior será a confiança dos investidores ao investimento do seu capital, o que é fundamental para o seu crescimento empresarial.

Para maior confiança dos investidores ao investir seu capital em empresas, procedimentos de auditoria externa são aplicados. Uma empresa, ao contratar uma auditoria externa, submete suas demonstrações contábeis a um exame por profissionais habilitados. Esse procedimento deve ocorrer segundo as normas brasileiras e internacionais de auditoria em cuja finalidade é garantir maior confiabilidade dos registros e proporcionar maior credibilidade das demonstrações contábeis e a outros eventuais relatórios da administração. “A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados no balanço” (Franco & Marra, 2004, p. 39).

Sendo assim, a auditoria externa ou auditoria independente envolve a aplicação de técnicas e procedimentos especializados, em busca de evidências a respeito dos valores divulgados nas demonstrações contábeis (Fontenelle & Brito, 2013), fins emitir uma opinião independente sobre as demonstrações contábeis auditadas.

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA 200), o objetivo da auditoria externa é:

Aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião (CFC, 2016).

Os procedimentos de auditoria externa são de grande importância para transmitir uma maior confiabilidade da empresa para os investidores, porém não é obrigatória para todas as empresas. Conforme explicitado na Lei nº 11.638/2007, a auditoria é obrigatória às organizações que:

Art. 3º – Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.



Parágrafo Único – Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) (Brasil, 2007).

Ou seja, uma empresa com ativo total superior a R\$ 240.000.000,00, ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 mesmo não sendo S/A tem a obrigatoriedade de contratar auditoria externa para analisar suas demonstrações contábeis.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), a auditoria externa envolve certo conhecimento do negócio e setor do contratante, assim com a avaliação e levantamento de evidências que permite ao auditor a verificação das demonstrações contábeis elaboradas pela gestão e se realmente apresentam adequadamente a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, seguindo os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. Uma alta qualidade da auditoria externa causa um efeito semelhante na qualidade dos relatórios contábeis evidenciados.

Com mudanças constantes, proporcionando cada vez mais acesso às informações, o cliente se torna cada vez mais exigente no momento de se contratar uma auditoria. Essa relação tem um efeito no mercado, alterando suas condições, para se tornar mais competitiva. No meio profissional, as atividades vêm sendo redesenhadas para atender as exigências em termos de tempo, custo e qualidade. Assim dando um novo diferencial, mas sem interferir na independência do auditor, tributo técnico e estratégico do mesmo (Carvalho & Pinho, 2004).

O trabalho de uma auditoria enseja interação entre as partes envolvidas, a saber: clientes e auditores. De forma que ambas as partes estejam interligadas na execução do trabalho e conferindo os resultados alcançados em meio ao andamento e desenvolvimento. Para um melhor resultado do trabalho de auditoria externa, é fundamental a interação entre as partes, tanto da auditoria em fazer um bom trabalho seguindo os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, quanto da contratante em disponibilizar as informações necessárias para a realização do trabalho de auditoria externa e assim desenvolvendo um melhor trabalho possível (Carvalho & Pinho, 2004).

2.2 Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão (MCDA)

Os métodos multicritérios de apoio à decisão fazem parte do escopo da Pesquisa Operacional (PO). No entanto não se refere a Pesquisa Operacional tradicional que ganhou força e destaque após a Segunda Guerra Mundial para solucionar problemas decisórios complexos; mas, sim, uma nova abordagem que surgiu a partir dos estudos desenvolvidos na França por Roy, em 1968 e nos Estados Unidos por Keeney e Raiffa, em 1976 e por Saaty, em 1977, autores considerados os pioneiros da metodologia multicritério de apoio à decisão (Quirino, 2002).

Assim, as origens da metodologia multicritério de apoio à decisão datam do final da década de 1960, quando a comunidade científica começou a buscar alternativas para a Pesquisa Operacional tradicional para a solução de problemas complexos e mal estruturados (Ensslin, Montibeller Neto & Noronha, 2001). Porém, somente na década de 1970 houve uma maior dedicação em relação aos estudos que estruturou um novo paradigma metodológico para poder solucionar problemas com um nível maior de complexidade que não tinham tanto êxito com outras formas de metodologia.

A metodologia MCDA está voltada para a análise de situações com um nível de complexidade alta, onde se tem indicativos qualitativos e quantitativos distintos. São incluídos “indicadores financeiros, físicos, de insumos, de processos, de produtos e de



resultados” (Quirino, 2002). Sua utilidade será de alguma forma em contribuir com a decisão ou para poder dar estrutura para o conjunto de técnicas analíticas.

Não é o objetivo da MCDA chegar a uma solução ótima ou a uma alternativa ideal, mas sim à formulação de uma diversidade de alternativas que podem ser adotadas por quem há de decidir na solução de um problema; não busca a solução perfeita, mas sim a que satisfaz os pontos de vista do problema definido pelos decisores (Quirino, 2002).

A metodologia multicritério de apoio à decisão permite sua utilização tanto na análise do processo que antecede a tomada de decisão, quanto no processo posterior. Assim, permite determinar, além das alternativas que melhor se adequem ao problema em análise, determinar também se os objetivos de determinada decisão foram ou não atingidos. Ou seja, pode ser utilizada na análise *ex ante* ou *ex post* (Gomes, 2007).

A fase de estruturação de um modelo MCDA, de acordo com Dutra, Lima, M, Lopes, & Serra (2007), é dividida em três etapas:

- a) Definição do problema (que é a responsável direta pela compreensão do problema e de seu contexto, através da utilização dos Mapas Cognitivos – MC);
- b) Construção da família de pontos de vistas fundamentais - PVF que, que é o ponto culminante da fase de estruturação; e, finalmente;
- c) Operacionalização dos pontos de vista fundamentais (através da construção dos descritores), que evolui para a representação do perfil de impacto das ações (passando para a fase de avaliação propriamente dita).

Sendo assim, na estruturação de um modelo multicritério se busca entender melhor o problema e todo o contexto do mesmo. Caso tal entendimento seja falho, comprometerá todo o processo decisório.

Após a construção dos descritores prossegue-se para a fase de avaliação, utilizando o modelo de agregação, onde cada critério deve ter sua função de valor estimada, em algum intervalo de preferência. Após essa etapa segue para a fase de elaboração das recomendações (Dutra, Lima, M, Lopes, & Serra, 2007).

Na fase de elaboração das recomendações, através das medidas relacionadas aos descritores, são indicados meios ou caminhos para o aprimoramento do desempenho das ações. Assim, após a construção da estruturação e avaliação será possível visualizar chances de aprimoramento e as potencialidades, permitindo que planos de ações sejam desenvolvidos de acordo com as prioridades do decisor. O impacto é a melhoria no ambiente organizacional (Dutra, Lima, M, Lopes, & Serra, 2007).

3. Metodologia de pesquisa

O estudo realizado, de acordo com os objetivos traçados, é de caráter exploratório-experimental, visto que a pesquisa exploratória busca explicitar e dar maior familiaridade a um problema contendo também levantamento bibliográfico (Gil, 2008). Ainda segundo esse autor, uma pesquisa experimental seleciona variáveis que são capazes de influenciar o objetivo do estudo, define diretrizes de controle e de observação dos efeitos que são produzidos ao objetivo.

Para o estudo realizado, se propôs como cenário para o experimento uma empresa do setor bancário do Distrito Federal, que porventura precisasse dos serviços de auditoria. Registra-se que os critérios poderiam ser usados por empresas de qualquer outro setor ou localidade que precisasse de auditoria externa.

A pesquisa realizada abordou a seguinte problemática: escolha de uma empresa de auditoria externa com o apoio da metodologia MCDA. Para tanto, foi construído um modelo específico para essa finalidade.



O modelo desenvolvido, seguiu as premissas, ditames e fundamentos epistemológicos propostos por Ensslin, Montibeller Neto, & Noronha, 2001), com os ajustes que se fizeram necessários, e constou das seguintes etapas básicas:

- definição do **rótulo** do problema;
- identificação dos **atores** envolvidos no processo de avaliação;
- identificação dos elementos de avaliação (**critérios**);
- construção dos **descritores**;
- construção das **funções de valor** (FV); e
- determinação das **taxas de substituição** (pesos).
- construção da **árvore de valor**;

O rótulo foi definido como **avaliação de empresa de auditoria para fins de contratação**.

Os atores foram assim identificados:

- Agidos: empresas de auditoria externa;
- Decisores: especialistas ouvidos para a construção do modelo;
- Facilitadores: os autores do presente trabalho.

De acordo com o conhecimento prévio dos autores sobre o tema abordado, pesquisas bibliográficas e entrevistas com profissionais detentores de conhecimento e experiência sobre o assunto, foi definida a estrutura básica do modelo de avaliação apresentada a seguir, composta pelos pontos de vista fundamentais (PVF), os pontos de vista elementares (PVE) e os respectivos descritores (conjunto de níveis de impacto – NI), respeitando a lógica estabelecida pela metodologia MCDA:

PVF 1 – Preço dos serviços

- N3 – Abaixo da média do mercado
- N2 – Compatível com a média de mercado
- N1 – Acima da média do mercado

PVF 2 – Experiência da equipe de auditores

- N3 – Acima de 10 anos
- N2 – De 2 a 10 anos
- N1 – Até 2 anos

PVF 3 – Características da empresa

PVE 3.1 – Porte da empresa

- N5 – Grande
- N4 – Média
- N3 – Pequena
- N2 – Micro
- N1 – Individual

PVE 3.2 – Ramo de atuação

- N2 – Experiência no segmento do contratante
- N1 – Sem experiência no segmento do contratante

PVE 3.3 – Tempo de atuação

- N4 – Acima de 20 anos
- N3 – De 10 e 20 anos
- N2 – De 2 a 10 anos
- N1 – Menos de 2 anos

PVF 4 – Âmbito de atuação

- N5 – Internacional
- N4 – Nacional



N3 – Regional

N2 – Estadual

N1 – Local

Na sequência, foram construídas as funções de valor, matrizes semânticas, cujo julgamento semântico foi operacionalizado pelo *Measuring Attractiveness by a Categorical Based Evaluation Technique (Macbeth)*, desenvolvido por Bana e Costa e Vanisck (1995). Tal método se utiliza de programação linear para determinar a função de valor (valor numérico) que melhor represente os julgamentos dos decisores (Wagner, 1986). Para esclarecimentos adicionais sobre o software Macbeth, consultar Bana e Costa, De Corte e Vansnick (2004).

O procedimento adotado consiste, conforme Quirino (2002), em questionar os decisores para que expressem verbalmente a diferença de atratividade entre duas ações potenciais “a” e “b” (a mais atrativa que b), escolhendo uma das categorias constante da escala ordinal semântica utilizada pelo *Macbeth*, indicada no Quadro 1.

Descrição	Escala
Nenhuma diferença de atratividade (indiferença)	Nula
Diferença de atratividade muito fraca	Muito fraca
Diferença de atratividade fraca	Fraca
Diferença de atratividade moderada	Moderada
Diferença de atratividade forte	Forte
Diferença de atratividade muito forte	Muito forte
Diferença de atratividade extrema	Extrema

Quadro 1. Escala ordinal semântica utilizada pelo *Macbeth*

Fonte: Macbeth

Apresenta-se, na Figura 1, um exemplo da matriz semântica utilizada para a determinação das funções de valor.

	N5	N4	N3	N2	N1	Current scale	
N5	no	weak	moderate	mod-strg	strong	100	extreme
N4		no	weak-mod	moderate	mod-strg	75	v. strong
N3			no	weak	weak-mod	50	strong
N2				no	weak	25	moderate
N1					no	0	weak
							very weak
							no

Consistent judgements

OK? [Icons: OK, DIFF, etc.]

Figura 1. Exemplo de matriz semântica

Fonte: *Macbeth*

Com relação às taxas de substituição (pesos), existem na literatura vários e diferentes métodos que podem ser utilizados para se determinarem essas taxas. Neste estudo, seguindo os pressupostos definidos por Quirino (2002), utilizou-se o método dos pesos balanceados



(*swing weights*), que constou de dois passos: i) ordenação dos PVFs por ordem de preferência segundo o juízo de valor dos decisores; e ii) definição das respectivas taxas de substituição.

Com estes procedimentos, concluiu-se a construção do modelo de avaliação, cuja representação arborescente pode ser visualizada na Figura 2, a qual consta a delimitação do objeto de estudo, os PVFs, os PVEs e os respectivos pesos.

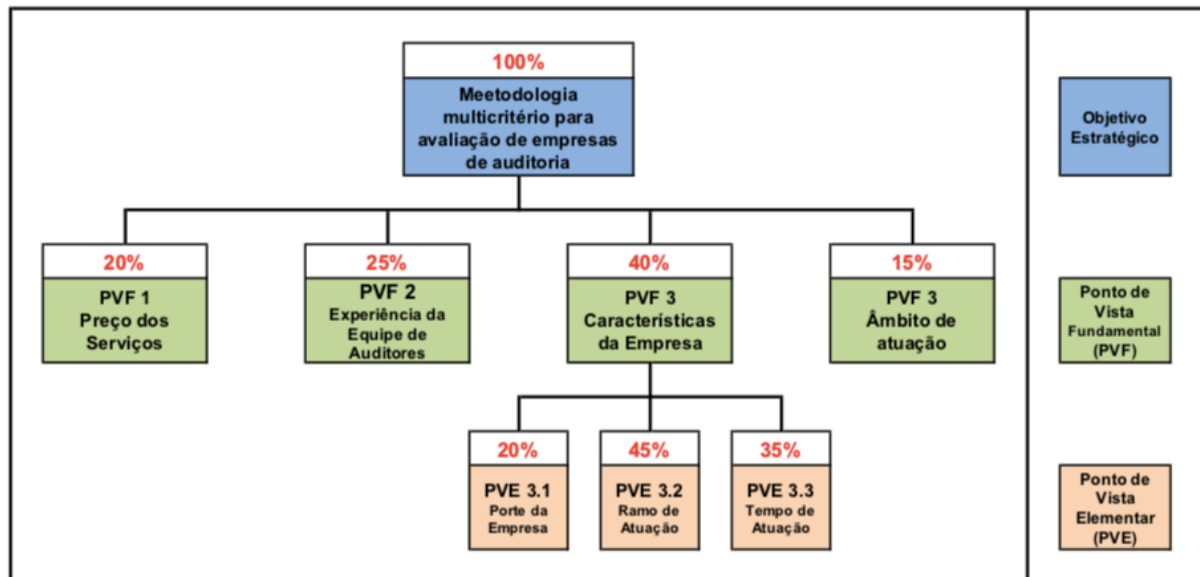


Figura 2. Árvore de Valor

Fonte: Autores

Concluída a construção do modelo de avaliação, O passo seguinte, consistiu em identificar as empresas de auditoria a serem analisadas e proceder a avaliação com base no modelo desenvolvido.

4. Análise dos resultados

Para o desenvolvimento do estudo, utilizou-se uma amostra de quinze empresas do ramo de auditoria, escolhidas de maneira aleatória, tendo como premissa básica, o cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Os dados das empresas selecionadas foram inseridos no aplicativo Hiview3, adotando-se as legendas indicadas no Quadro 2, relativas às empresas avaliadas.

Empresas	Legendas
KPMG	Empresa 1
Audilink	Empresa 2
Dataudit	Empresa 3
BDO Rcs Auditores Independentes	Empresa 4
Contelb Contabilidade e Auditoria	Empresa 5
Audiger Auditores Independentes S/S	Empresa 6
Exacto Auditoria S/S	Empresa 7
Maciel Consultores S/S	Empresa 8
Global Auditores Independentes	Empresa 9



Empresas	Legendas
Pontual Contabilidade	Empresa 10
Adecon Auditoria E Contabilidade Ltda.	Empresa 11
Wise Contabilidade E Auditoria Ltda. S/S	Empresa 12
Price Water House Coopers Auditores Independentes	Empresa 13
Elite Assessoria Contabilidade e Auditoria	Empresa 14
Escala Auditores Independentes	Empresa 15

Quadro 2. Empresas avaliadas com respectivas legendas

Fonte: Autores

Descreve-se, a seguir, a estratégia utilizada para o levantamento dos dados das empresas analisadas, em relação aos diversos critérios definidos.

Para o PVF 1 – Preço dos Serviços, as empresas foram classificadas em três grupos: abaixo da média do mercado, compatível com a média do mercado e acima da média do mercado. O enquadramento de cada empresa analisada em um desses descritores foi realizado utilizando-se a média ponderada dos preços de serviços praticados por elas.

Para o PVF 2 – Experiência da equipe de auditores, o enquadramento das empresas em cada um dos descritores (acima de dez anos, de dois a dez anos e até dois anos) foi realizada a partir de informações disponibilizadas nos *websites* das empresas analisadas, quando disponíveis, ou por solicitações diretas às empresas, por e-mail ou telefone.

O PVF 3 – Características da empresa foi desmembrado em três PVEs. Para o PVE 3.1 – Porte da empresa, os dados foram determinados tomando por base o faturamento bruto anual das empresas analisadas, de acordo com a classificação do Banco Nacional do Desenvolvimento Sustentável (BNDES), conforme demonstrado no Quadro 3, e, para o caso de empreendedor individual, o faturamento anual bruto de R\$ 60.000,00, conforme estabelecido pela Lei Complementar 123/2006:

Porte da empresa	Faturamento anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 360 mil
Pequena empresa	Maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Quadro 3. Porte da empresa em função do faturamento

Fonte: BNDES, 2018

No que concerne ao PVE 3.2 – Ramo de Atuação, o enquadramento das empresas foi feito a partir dos respectivos portfólios, com base na experiência anterior de serviços de auditoria prestados para o setor bancário.

Quanto ao PVE 3.3 – Tempo de Atuação e o PVF 4 – Âmbito de atuação, os dados para alimentar o modelo de avaliação foram subtraídos dos *websites* das empresas, confrontados com os dados que constam no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) disponíveis no portal da Receita Federal do Brasil, para validar a veracidade dos mesmos.

Por fim, os dados coletados foram tratados pelo aplicativo Hiview3 para apurar o resultado das avaliações das empresas de auditoria e evidenciar a que melhor se adequasse à problemática proposta, respeitando os parâmetros estabelecidos no modelo desenvolvido.



Apresenta-se na Figura 3 o resultado das pontuações obtidas pelas empresas em cada PVF e a avaliação global de cada empresa, numa escala de zero a cem, após o tratamento dos dados e cômputo final das avaliações.

Empresa de Auditoria	Weight	Empresa 2	Empresa 4	Empresa 6	Empresa 8	Empresa 10	Empresa 12	Empresa 14	Cumulative									
		Empresa 1	Empresa 3	Empresa 5	Empresa 7	Empresa 9	Empresa 11	Empresa 13	Empresa 15	Weight								
Preço dos Serviços*	20	0,0	8,0	8,0	0,0	8,0	20,0	8,0	8,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	0,0	8,0	8,0	20,0
Experiência Equipe*	25	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	12,5	25,0	12,5	25,0	12,5	12,5	12,5	25,0	12,5	12,5	25,0	25,0
Empresa	40	40,0	19,7	14,4	40,0	17,4	15,1	35,4	27,2	9,8	4,6	15,1	9,8	40,0	12,1	17,4	40,0	40,0
Âmbito de Atuação*	15	15,0	10,7	10,7	15,0	2,1	0,0	6,5	6,5	6,5	0,0	0,0	0,0	15,0	0,0	2,1	15,0	15,0
TOTAL	100	80	63	58	80	53	48	75	54	61	37	48	42	80	33	53	100,0	100,0

Figura 3. Pontuações dos PVF

Fonte: Hiview3

Após o tratamento dos dados, pode-se determinar, com base nos pressupostos definidos pelos decisores, o ranking das empresas, em termos de prioridade para contratação, bem como realizar algumas análises sobre os resultados encontrados.

Os escores das empresas estão apresentados numa escala de zero a cem foram consignadas em função dos pesos (*weight*) determinados para os critérios de avaliação: PVFs e PVEs.

Como pode ser verificado na Figura supra, três empresas foram avaliadas com nota 80 e ficaram na primeira colocação: as empresas KPMG, BDO RCS Auditores Independentes e Price Water House Coopers Auditores Independentes. Na sequência, aparece as empresas Exacto Auditoria S/S, com nota 75, e Audilink, com nota 65, as quais compõem o grupo das cinco primeiras colocadas.

Destaca-se também as cinco empresas que obtiveram as menores notas: Audiger Auditores Independentes S/S e Adecon Auditoria e Contabilidade Ltda., ambas com Nota 48, seguidas por Wise Contabilidade e Auditoria Ltda. S/S, Pontual Contabilidade e Elite Assessoria Contabilidade e Auditoria, com notas 42, 37 3 33, respectivamente.

Analisando esses resultados, identificou-se que as empresas primeiras colocadas possuem uma estrutura mais robusta, constituída por equipes de auditores mais experiente, além de abarcar uma atuação abrangente, demonstrando uma maior capacidade para auditar Bancos.

Do mesmo modo, constatou-se que as empresas que obtiveram as menores pontuações são de menor porte, possuem menos tempo de mercado e com reduzido âmbito de atuação menor.

Esses resultados são evidenciados quando se visualiza a contribuição de cada critério de avaliação, conforme demonstrado no Gráfico da Figura 4.

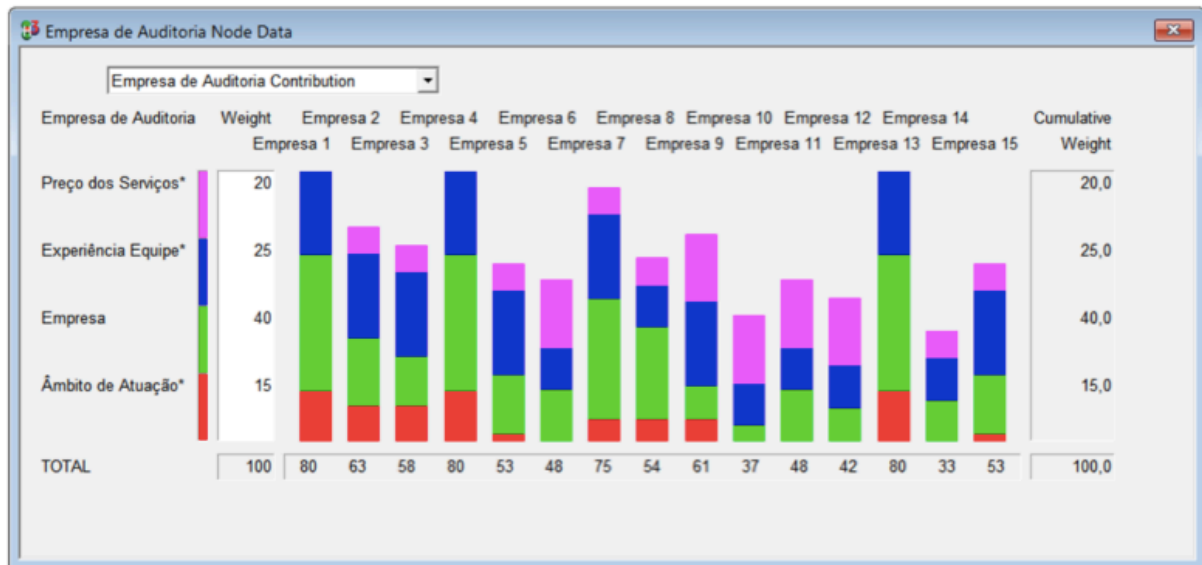


Figura 4. Contribuição dos PVF para a pontuação das empresas

Fonte: Hieview3

Nota-se que as três empresas que obtiveram nota 80 conseguiram avaliação máxima nos critérios Experiência da equipe, Características da empresa e Âmbito de atuação e não conseguiram pontuar no critério Preços dos serviços. No caso específico da empresa Exacto Auditoria S/S e Audilink, apesar de não atuar em âmbito internacional e ter obtido uma nota menor no critério Características da empresa, por não possuir experiência no ramo de atuação do contratante, conseguiu ficar entre as primeiras colocadas, assim como também ocorreu com a empresa Audilink, por praticarem preços mais competitivos.

No caso das empresas que ficaram nas últimas colocações, apesar de terem sido bem avaliadas no critério Preço dos serviços, por praticarem os preços mais favoráveis do mercado, entre as empresas analisadas, não mantiveram as mesmas performances nos demais critérios.

Ao observar os resultados auferidos, percebe-se que os critérios âmbito de atuação e Preço dos serviços são inversamente proporcionais, ou seja, quão maior se torna a empresa e o seu reconhecimento no mercado, maior é a remuneração exigida pela prestação dos serviços de auditoria.

Percebeu-se igualmente que quanto maior o âmbito de atuação das empresas, mais experientes e mais especializadas são as suas equipes de auditores.

Outro aspecto relevante observado foi que entre as cinco empresas com melhores pontuações, duas delas, a KPMG e a Price Water House Coopers Auditores Independentes fazem parte do grupo conhecido como *Big Four*, grupo composto pelas quatro maiores empresas de auditoria do mundo, empresas que possuem uma larga experiência e credibilidade no mercado nacional e internacional.

Constatou-se, ainda, que para o setor bancário o preço a ser cobrado pela prestação de serviço de auditoria é de menor relevância, quando comparado com a qualidade dos serviços a serem oferecidos pelas empresas de auditoria.

Após a análise dos resultados obtidos, as empresas escolhidas para realização dos trabalhos foram a KPMG, Price Water House Coopers Auditores Independentes e BDO RCS Auditores Independentes por possuírem as melhores pontuações. O fato dessas empresas alcançarem pontuações mais significativas que as outras, não se pode inferir que a qualidade dos serviços prestados pelas demais empresas são inferiores. Os resultados apenas indicam



que, de acordo com os parâmetros definidos pelos decisores, essas são as empresas que melhor atendem aos requisitos definidos para a contratação de serviços de auditoria externa.

5. Conclusão

O estudo realizado teve por propósito desenvolver um modelo quantitativo, calcado em variáveis qualitativas, voltado para auxiliar os gestores de empresas do setor bancário no processo de tomada de decisão, quanto a qual empresa contratar para a realização de serviços de auditoria externa.

O estudo foi de caráter exploratório-experimental e utilizou-se uma amostra de quinze empresas do ramo de auditoria, escolhidas aleatoriamente, que possuíam cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CMV) e que tivesse sua atuação no Distrito Federal. Para a empresa contratante, foi escolhida uma instituição do setor bancário.

Os pontos de vistas fundamentais do modelo desenvolvido foram definidos em número de quatro, sendo eles: Preço dos serviços, com um peso de 20%, Experiência da equipe de auditores, com um peso de 25%, Características da empresa, com peso de 40% e Âmbito de atuação, com peso de 15%.

As empresas que tiveram as melhores avaliações alcançaram as mesmas notas, 80 pontos. Foram elas: KPMG, BDO RCS Auditores Independentes e a Price Water House Coopers Auditores Independentes. Entre as avaliadas com as menores notas destacam-se: Wise Contabilidade e Auditoria LTDA S/S, com 42 pontos, Pontual Contabilidade, com 37 pontos e Elite Assessoria Contabilidade e Auditoria, com 33 pontos.

As três empresas que tiveram pontuação igual a 80, tiveram nota máxima nos critérios Experiência da equipe, Características da empresa e Âmbito de atuação, porém, não obtiveram pontuações significativas no critério Preços de serviços.

As empresas que obtiveram as maiores pontuações são empresas de auditoria de grande porte, com equipe de auditores mais experiente e com âmbito de atuação abrangente, capaz de auditar bancos. Por outro lado, as empresas avaliadas com as menores notas são empresas de menor porte, com menos tempo atuando no mercado e com âmbito de atuação restrito. O que leva a crer que empresas com mais tempo de mercado apresentam uma estrutura mais robusta, com maior capacidade para atender melhor seus clientes.

A instituição definida como contratante para o estudo realizado foi uma empresa do setor bancário, que se destaca por ser empresa robusta e com esmerada prática de contabilidade. Para este tipo de instituição, a escolha da empresa que realizará o serviço de auditoria externa deve se revestir em algo sério e relevante, com foco na qualidade do serviço a ser executado, e não no preço a ser pago.

Considerando a relevância da empresa de auditoria externa que venha a ser contratada, principalmente no que concerne à especialização e experiência da mesma, visto que a auditoria externa balizará a tomada de decisão por parte dos investidores, que necessitam de informações econômico-financeiras o mais próximo possível da realidade, as empresas com maior potencial para serem contratadas, foram: KPMG, BDO RCS Auditores Independentes e a Price Water House Coopers Auditores Independentes, que foram impactadas com nota 80.

A metodologia MCDA proporcionou, após a aplicação do modelo desenvolvido, a identificação das empresas que melhor se adequam às necessidades do contratante, facilitando, assim, a decisão de escolha, de modo a validar os propósitos do presente trabalho.



Referências

- Bana e Costa, C. A., & Vansnick, C. A. (1995). Uma nova abordagem ao problema da construção de uma função de valor cardinal: Macbeth. *Investigação Operacional*, v.15, p.15-35, junho/1995.
- Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. São Paulo: Atlas.
- BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (2018). *Classificação da porte das empresas*. Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financia-mento/guia/quem-pode-ser-cliente/>>. Acessado em 02/05/2018.
- BRASIL (2006). *Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006: Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acessado em 29/01/2018.
- BRASIL (2007). *Lei nº 11.638, de 28/12/2007: Demonstrações financeiras de sociedades de grande porte*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20072010/2007/lei/11638.htm>. Acessado em 12/11/2017.
- Carvalho, N., & Pinho, R. C. S. (2004). Auditoria: independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente – Um estudo exploratório sobre a Região Nordeste. *Revista Contabilidade & Finanças da USP*, n.34, p.23-33, jan./abr.
- CFC – Conselho Federal De Contabilidade (2016). *NBC TA 200: dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria*. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhessre.aspx?codigo=2016/nbcta200\(r1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhessre.aspx?codigo=2016/nbcta200(r1))>. Acessado em 02/10/2017.
- Dutra, A., Lima, M. V. A., Lopes, A. L. M., & Serra, F. R. (2007). O uso da metodologia multicritério de apoio à decisão construtivista - MCDA-C para a incorporação da dimensão integrativa nos processos de avaliação de desempenho organizacional. *Anais do I Encontro da administração da informação*. Florianópolis - SC.
- Ensslin, L., Montibeller Neto, G., & Noronha, S. M. (2001). *Apoio à decisão: metodologias para estruturação de problemas e avaliação multicritério de alternativas*. Florianópolis: Insular.
- Fontenelle, R., & Brito, C. (2013) *Auditoria privada e governamental: Teoria de forma objetiva e questões comentadas*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Franco, H., & Marra, E. (2007). *Auditoria Contábil: Normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Gomes, L. F. A. M. (2007) *Teoria da decisão*. (Coleção Debates em Administração). São Paulo: Thomson Learning.
- Hoog, W. A. Z (2013). *Filosofia aplicado à contabilidade*. Curitiba: Juruá.
- Quirino, M. G. (2002). *Incorporação das relações de subordinação na matriz de ordenação - Roberts em MCDA quando os axiomas de assimetria e de transitividade negativa são violados*. Tese de doutorado em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis - SC.