

**Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

MackPesquisa

**Alinhamento estratégico de auditor – cliente por meio de
prioridades competitivas**

Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana -Lider
josh.imoniana@yahoo.com or joshua.imoniana@mackenzie.br

Prof Dr. Henrique Formigo
henrique.formigoni@mackenzie.br

Prof. Dr. Anisio Candido Pereira
profanisio@fecap.br

**São Paulo
2012**

Professor Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto
Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor Dr. Moisés Ari Zilber
Decano de Pesquisa e Pós-Graduação

Professor Dr. Sergio Lex
Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas

Professora Dra. Maria Thereza Pompa Antunes
Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Professor Dr. Pedro Ronzelli Júnior
Secretário do MACKPESQUISA

Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana -Lider

Prof Dr. Henrique Formigo

Prof. Dr. Anisio Candido Pereira

**Alinhamento estratégico de auditor – cliente por meio de
prioridades competitivas**

Lider: Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana

**São Paulo
2012**

Alinhamento estratégico de auditor – cliente por meio de prioridades competitivas

Resumo

O presente estudo objetivou verificar a relação de alinhamento estratégico entre empresas de auditoria independente do porte *Big-four* e seus respectivos clientes tomando como base as prioridades competitivas. Como qualquer empresa as empresas de auditoria também buscam aumentar sua lucratividade otimizando os recursos e minimizando aos riscos. Assim, os sócios de auditoria são questionados em relação à rentabilidade de seus clientes e as estratégias mais adequadas para se alinhar em termos de competitividade. Investigando auditor-cliente por meio de prioridades competitivas atenta para cobrir as lacunas existentes entre academia e a prática quando se fala sobre os atores do cenário de governança corporativa. O estudo tem abordagem intervencionista e tenta produzir pensamentos para melhorar a relação auditor-cliente. O estudo é tipo exploratório e busca respostas para indagação quanto: As empresas de auditoria independente estão alinhadas aos seus clientes tomando como base as prioridades competitivas? Para apoiar este questionamento, parte das seguintes hipóteses: H_0 - Não existe associação das prioridades competitivas mais valorizadas pelos auditores alinhadas estrategicamente com seus clientes; e H_1 - Ha associação das prioridades competitivas mais valorizadas pelos auditores alinhadas estrategicamente às de seus clientes. Se coligiu dados de 8 sócios auditores de *Big-four* e em contra partida 8 clientes de grande porte auditados pelos mesmos selecionados propositamente e de forma intencional. Os primeiros aspectos de análises são qualitativos - análise de conteúdo dos dados coletados por meio de *Nvivo* considerando a categorização e de classificação dos dados. E a análise quantitativa se deu pela análise descritiva. A categorização apresenta um leque de expressões que explicam a relação auditor-cliente

e as prioridades competitivas praticadas e inclusive as correlações que se mostraram plenas. Assim, é unanime que as prioridades competitivas de Qualidade, Preço, Prazo, Versatilidade e Flexibilidade (que se encontram em ordem prioritárias de 1, 2, 3, 5, 4) por ambas as partes, confirmam alinhamento estratégico auditor-cliente. Conclui-se portanto que empresas de auditoria independente de *Big-four* estão alinhadas aos seus clientes tomando como base as prioridades competitivas. Contudo, é preciso ressaltar o número de amostra desta pesquisa que gera restrição quanto à generalização a qual sugere uma pesquisa mais abrangente e inclusive amostrando também as pequenas firmas de auditoria.

Palavras-chave: Alinhamento, Estratégico, Prioridades Competitivas, Auditor, Cliente

Abstract

The present study investigates the relationship of strategic alignment of the independent auditors (big-four) firms and their respective clients. Like every enterprise, the audit firms seeks to increase profitability, optimisation of resources and minimization of risks. Thus, audit partners are questioned about sustainance of a relationship with a particular client as relates to the strategy and competitive alignment. Therefore, investigation of *Auditor-Client Alignment through competitive priorities* tends to bridge the gap which exists between academic research and practice particularly, when it touches the keynote players of corporate governance scene. Its approach is interventionist in nature and tends to produce thought leadership intended to improve business decision-making, interpret complex questions affecting auditor-client relationship and finally establish a fact base for auditors, auditees (client), regulatory agencies and professional organizations. The study is exploratory in nature and to start with we question: Is the independent audit firm aligned with their clients based on competitive priorities? Thus, in order to support this study we are of the hypothesis that: i) there is no association of competitive priorities more valued by the auditors aligned strategically with operational areas; and ii) there is no association of competitive priorities more valued by the auditors aligned strategically with the clients. The study is composed of a non probabilistic purposeful sample of 8 independent audit firms and their respective 8 clients. Data have been collected through unstructured questionnaires that have been treated in two ways: a) Content analysis of qualitative data collected through the questions freely given to the respondents; and b) Descriptive analysis of some structures questions furnished by the respondents. Results indicate the categorization that provides a range of expressions which explain the auditor-client competitive priorities and the way they are practiced including the Pearson correlations

that was full. Thus, it is unanimous that the competitive priorities of quality, price, deadline, Versatility and Flexibility (which are in order of priority 1, 2, 3, 5, 4) by both parties confirm strategic alignment auditor-client relationship. It follows therefore that the Big4 independent auditing firms are aligned to their clients following the competitive priorities. Finally, considering the number of sample of this research there is a restriction as to the generalization which suggests a wider research including sampling of the 2nd-tier audit firms in other to draw a broader conclusion.

Keywords: Alignment, Strategic, Competitive Priorities, Auditor, Client

1. INTRODUÇÃO

Desde a década de 80 depois de terem superadas as pressões sobre produtividade, as empresas na década seguinte passaram a se deparar com o interminável discurso sobre custos para construir um alicerce rumo à competitividade.

Contudo, para se fazer isto se entendeu ser praticamente impossível enfrentar as forças competitivas sozinhas daí a necessidade de se aliar aos parceiros para auxiliar no melhor posicionamento.

Dentro desse contexto, para os auditores não havia outra escolha a não ser adaptar suas metodologias de execução dos serviços às realidades de seus clientes, o que implicou, por conseguinte, na revisão de suas estratégias.

Neste contexto, entende-se que o problema não era simplesmente aceitar serviços de auditoria, executar e divulgar as informações contábeis cobrindo aspectos societários e fiscais sem se ater às informações que auxiliassem o corpo diretivo na remodelagem do rumo dos negócios, mas sim em saber se existe alguma associação dos critérios competitivos desses auditores alinhados com os de seus clientes.

Segundo Miles e Snow (1978) a empresa precisa continuamente ajustar as suas estratégias às condições do ambiente e alinhar as suas estruturas às estratégias estabelecidas, o que significa uma proposta de adequação estratégica essencialmente dinâmica. Este conceito de readequação levantado pelos autores citados anteriormente é muito evidente hoje na relação auditor-cliente.

1.1 Problematização e marco da questão da pesquisa

O faturamento das empresas de auditoria nem sempre é objeto de divulgação, portanto informações sobre custos com serviços com os clientes não são conhecidos. Do lado do

cliente, exceto no caso de empresas Sociedade Anônima de Capital Aberto, acima de um teto mínimo preestabelecido para divulgação obrigatória, as informações sobre os custos com auditoria não são divulgadas.

Como qualquer empresa as empresas de auditoria também buscam aumentar sua lucratividade. Assim, os sócios são questionados em relação à rentabilidade de seus clientes e as estratégias mais adequadas para se alinhar.

Segundo Jones, Hesterly, Lindquist e Borgatti (1998) constelação e aliança entre múltiplas empresas são utilizadas para enfrentar situações complexas customizadas nos serviços profissionais. Desta forma, as empresas de auditoria sempre estarão trabalhando no sentido de se preocuparem com a relação de confiança construída com seus clientes no processo de auditoria embora haja o monitoramento de lucratividades pelos demais sócios de auditoria e a ética como um todo. Contudo, é difícil fazer um prognóstico de que o princípio de negociação aberta seja a melhor estratégia, sem trabalhar em aliança.

Assim sendo, uma empresa auditada tentará reduzir os honorários de auditoria atentando para suas prioridades competitivas que nem sempre podem ser alinhados com as dos auditores. Diante do exposto, para atingir os propósitos desta missão exploratória, indaga-se:

As empresas de auditoria independente estão alinhadas aos seus clientes tomando como base as prioridades competitivas?

1.2 Importância e contribuição do estudo

Após uma revisão inicial das bases de dados nacionais, ou seja, dos artigos publicados nos anais dos principais congressos da área contábil do Brasil tais como: EnANPAD,

Congresso de Custos, AnPCONT e Congresso USP de Contabilidade (para citar somente alguns) além de uma varredura nos periódicos como: Revista de Contabilidade Finanças, RAM, RAC, RAE, RA-USP, Universo Contábil, Organizações e Contabilidade, Contabilidade Vista e Revista, entre outros, não foram encontrados trabalhos que abordassem aspectos similares ao do tema.

Portanto, diante desta lacuna torna-se interessante um estudo para levantar informações acerca do alinhamento estratégico do auditor com relação aos seus clientes no Brasil.

Acredita-se que o presente estudo possa contribuir para aumento de acervo literário em nosso ambiente.

Também ajuda a provar ou não a existência de pensamento em pró a sustentação de relação cliente e auditor;

Finalmente, chama se atenção no tocante aos modelos de gestão estratégicas dos auditores e seus clientes visando parceria concreta que ajuda a sociedade.

1.3 Objetivo

Como principal objetivo, o presente estudo visa: Verificar a relação de alinhamento estratégico entre empresas de auditoria independente do porte *big-four* e seus respectivos clientes tomando como base as prioridades competitivas.

Como objetivos específicos devem-se:

- a) Elencar as variáveis que se podem configurar estratégicas e competitivas nas empresas de auditoria e de seus clientes;
- b) Compreender as prioridades competitivas estratégicas mais valorizadas pelos clientes das empresas de auditoria e dos também dos auditores;
- c) Apontar as forças competitivas do cliente e do auditor;

1.4 Hipóteses

Como pressupostos iniciais para orientar o presente estudo, se levantam as seguintes hipóteses:

H₀ - Não existe associação das prioridades competitivas mais valorizadas pelos auditores alinhadas estrategicamente com os clientes; e

H₁ - Há associação das prioridades competitivas mais valorizadas pelos auditores alinhadas estrategicamente às de seus clientes.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Trabalhos similares

Trabalhos similares vêm sendo desenvolvidos em outros países onde os autores por meio de seus estudos, sinalizaram suas preocupações acerca de alinhamento entre cliente e auditor. A título de exemplos citam-se Damos e Eichenseher (1982); Eichenseher (1984) e Johnson e Lys (1990) Além destes, Chaney, Jeter e Shaw (1997) se debruçaram a respeito do realinhamento de decisões para escolha de empresas de auditoria pelos clientes. Thavapalan, Moroney e Simmett (2006) se preocuparam com impactos de fusão da Coopers and Lybrand (CL) e Price Waterhouse (PW) com relação alinhamento do cliente-auditor. No Brasil, até o momento não houve trabalhos que abordassem alinhamento auditor-cliente na área contábil.

Vale lembrar que na grande área de administração, há trabalhos apresentados, tais como: Ghobril (2007) que avaliou a relação entre alinhamento estratégico e desempenho organizacional nas indústrias de bens de capital no Estado de São Paulo; Nafal (2008) que investigou o alinhamento estratégico em empresas do setor de bens de

capital; e Moori; Ghobril e Marcondes (2009) que investigaram o alinhamento das prioridades competitivas entre compradores e vendedores de máquinas e equipamentos.

Entretanto, para melhor se compreender o assunto em questão, vale resgatar um apanhado geral por meio de framework teórico e conceitual sobre o tema apresentado diagramaticamente na figura 1.

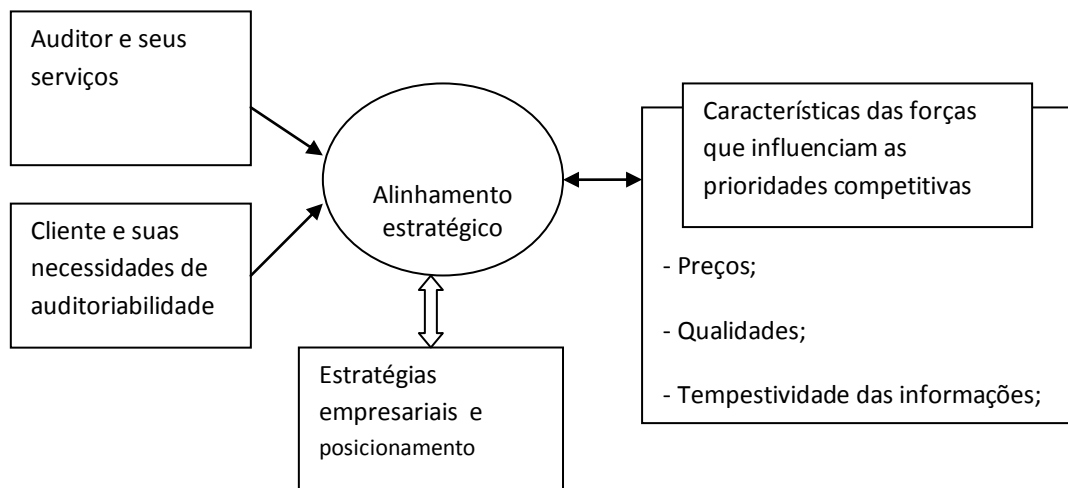


Figura 1 Estruturas Conceituais

2.2 Competitividade e posicionamento

É praticamente impossível falar sobre estratégia sem comentar competitividade, pois uma estimula a outra. A competitividade existe no processo de concorrência. Esse processo envolve diferentes dimensões competitivas de disputa (Possas, 1999) que são: a empresa e suas estratégias, o produto e as características do mercado e o ambiente competitivo.

A competitividade das empresas está relacionada às características do ambiente concorrencial e à capacidade de compreender as dimensões competitivas.

Segundo Porter (2004) para enfrentar as cinco forças competitivas, existem três abordagens estratégicas genéricas potencialmente bem sucedidas para superar as outras

empresas em uma indústria: a) Liderança no custo total - Habilidade da empresa em desempenhar as atividades necessárias, a um custo total inferior ao dos rivais; b) Diferenciação - A propaganda, os serviços aos clientes, o pioneirismo no setor e as peculiaridades do produto estão entre os principais fatores que fomentam a identificação com a marca; e c) Enfoque - Os competidores com alvo concentrado buscam a vantagem através de atividades sob medida para atender às necessidades de um segmento específico.

A empresa pode seguir com sucesso mais de uma abordagem como seu alvo primário, embora isso seja raramente possível. As estratégias genéricas são métodos para superar os concorrentes em uma indústria, alcançando a competitividade.

Apesar de aparentemente trivial, competitividade ainda é um conceito virtualmente indefinido. São tantos os enfoques, as abrangências e preocupações que se buscam para associá-la, que não é sem razão que os trabalhos sobre o tema têm por norma iniciarem estabelecendo uma definição própria para o conceito.

Assim sendo, no que tange ao posicionamento, o assunto ganhou destaque quando os gestores começaram a proteger seus terrenos com maiores desvios das preocupações da produtividade (anos 70) para gestão de custos (anos 80).

Na verdade, o posicionamento dos executivos no cenário dos negócios emergiu na década de 80 a partir de respostas que precisou ser dado para ambiente perverso às competições. O posicionamento do CIO emergiu no começo de 80 a resposta para o uso perverso de TI (BANKER et al, 488p, 2011). Para os auditores o reposicionamento ganhou cenário com os últimos escândalos financeiros que motivou a implementação das Leis SOX nos Estados Unidos e Lei 11, 638 no Brasil.

2.3 Alinhamentos Estratégicos

Conforme Dicionário (*Michaelis*) alinhamento significa: “**1.** Ação ou efeito de alinhar. **2.** Apuro, esmero. **3.** Direção do eixo”

Assim sendo, alinhamento estratégico de uma empresa auditada pode significar “um direcionamento do eixo da empresa” a fim de poder alcançar seus objetivos em relação aos seus pares atentando para as prioridades competitivas.

Conforme Zajac et al (2000) o conceito de alinhamento tem as raízes ligadas às perspectivas teóricas alicerçadas nas teorias de estratégia organizacional, e sua maior preocupação concentra-se no alinhamento dos recursos organizacionais com o ambiente, oportunidade e ameaças.

Sobre essa contextualização, Porter (1992) e Miller (1998) afirmam que alinhamento estratégico originou-se de pesquisas sobre estratégia de negócios, já que delas emerge o conceito de alinhar os recursos organizacionais com as ameaças e as oportunidades do ambiente, refletindo as decisões que, alinhadas aos recursos corporativos, possam ajudar na ligação das organizações com seu ambiente.

Ainda, na tentativa de explicar alinhamento estratégico, Chandler (1962) afirma que o processo de alinhamento inicia-se com a concepção por meio do posicionamento da empresa com seu mercado. Isso requer a sua vinculação com as outras estratégias funcionais como as de *marketing*, finanças e recursos humanos, para que as estratégias de negócios formuladas sejam bem-sucedidas (MOORI, GHOBRIIL e MARCONDES, 2009).

Ademais, uma entidade alinhada a sua estratégia tende, conforme Imoniana (2007, p. 133) a proporcionar a informação de melhor qualidade para a tomada de decisões,

gerando os relatórios em tempo hábil, que se traduzem em dados valiosos aos *stakeholders*, ou seja, um resultado de uma estrutura condizente que se posicionou de forma competitiva no mundo de seus negócios.

2.4 Alinhamento entre cliente e Auditor

Desde a crise de 1929 até o surgimento das crises subsequentes nas bolsas do mundo inteiro, os auditores trabalhavam com aparente tranqüilidade. O desgaste entre auditor-cliente e os *stakeholders*, como um todo chegou ao topo de desconforto quando da deflagrada desregulamentação dos mercados de capitais, o que resultou na promulgação da *Sarbanes-Oxley Act 2002* entre outras regulamentações, como, no caso brasileiro, rodízio obrigatório do auditor de um cliente após cinco anos, conforme exigência da Deliberação 308/99 da CVM - Comissão de Valores Mobiliários.

Até então, o único incômodo neste mercado era a competição entre auditores quando da renovação das propostas dos serviços de auditoria. Quando o auditor se especializa num setor e detém *expertise* ou tecnologia específica necessária para prospectar o cliente, provavelmente terá vantagem competitiva em relação aos outros auditores (DANO e EICHENSEHER 1982; EICHENSEHER 1984; JOHNSON e LYS 1990).

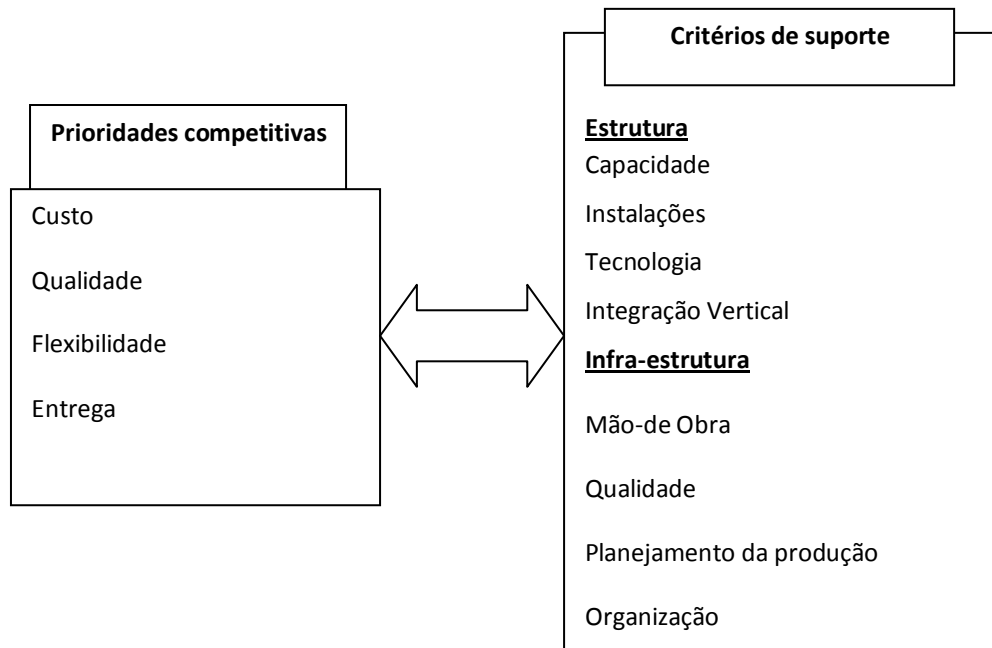
2.5 Prioridades competitivas

Entendendo que o que suscita a questão que está gerando esta reflexão é a competitividade, indaga-se, quais as prioridades dadas para os itens compreendidos como competitivos.

Conforme Boyer e Lewis (2002) como adaptado na figura 2, as prioridades competitivas giram em torno de custos, qualidade, flexibilidade e entrega. Os mesmos autores observam que esses são apoiados em dois grandes pilares; sendo eles (i) Estrutura –

capacidade, instalações, tecnologia e integração vertical e (ii) Infra-estrutura - Mão-de-obra, qualidade, planejamento da produção e organização.

Figura 2 – Prioridades competitivas e estrutura de suporte



Fonte: Adaptado de Boyer e Lewis (2002).

Sobre esse desdobramento, Moori, Ghobril e Marcondes (2009) comentam que, de maneira geral, as prioridades competitivas definidas pelo cliente têm como contrapartida as estratégias de manufatura que contemplam: a) custo, relacionado à adoção de conceitos de economia de escala, curva de aprendizagem e produtividade; b) qualidade, fabricação de produtos sem defeitos; c) velocidade de entrega, movimentar solicitações e materiais por meio da operação mais rápida; d) flexibilidade, relacionada diretamente à existência de incertezas no ambiente produtivo.

Quando uma empresa entende quais são as suas prioridades competitivas, ela deve buscar também o entendimento do atual estágio de suas estruturas e infra-estruturas de

forma que possa alinhar essas prioridades às suas diversas necessidades do foco interno; BOYER e LEWIS (2002).

Os critérios embora giram em torno dos itens já citados anteriormente, para maior abrangência e de forma geral, a **descrição das prioridades competitivas podem ser como constam da Quadro 1.**

Quadro 1 – Definição dos critérios de alinhamentos entre auditor es e clientes

	Codigo	Fatores	Explicações
Auditor	A ₁	Qualidade	Cumprimentos dos serviços básicos requeridos para satisfazer às necessidades dos organismos reguladores
	A ₂	Preço	oferecimentos dos serviços aos custos e preços mais acessíveis em relação aos concorrentes
	A ₃	Prazo	Apresentação dos resultados no conteúdo e período combinados
	A ₄	Flexibilidade	A disposição do auditor para alterar sua posição quando da necessidades de cumprimento dos serviços necessários além de estar disponível quando o cliente precisar
	A _n	Versatilidade	Conhecimento dos negócios, às regas técnicas e os serviços correlatos, know-how profissional, eficácia interpessoal.
Cliente	C ₁	Qualidade	Compliance às políticas - Cumprimentos dos serviços básicos requeridos para satisfazer às necessidades dos organismos reguladores
	C ₂	Preço	Atenuar às políticas de preços - oferecimentos dos serviços aos custos e preços mais acessíveis em relação aos concorrentes
	C ₃	Prazo	Atingir deadline de divulgação - Apresentação dos resultados no conteúdo e período combinados
	C ₄	Flexibilidade	Flexibilidade de ajustamento de <i>engagement charter</i> - A disposição do cliente para colaborar com um bom andamento de auditoria além das necessidades de cumprimento dos serviços necessários.
	C _n	Versatilidade	Preparo para atender às regas técnicas e os serviços correlatos, know-how profissional, eficácia interpessoal

Ainda sobre prioridades competitivas Lemos et al (2004) objetivaram identificar como o comércio de bens de consumo de Santa Maria utiliza o planejamento estratégico para tornar as empresas mais competitivas, por meio de uma pesquisa qualitativa.

Verificaram que quanto menor era o nível de conhecimento em administração por parte do gestor, maior era a dependência de assessorias na área administrativa, de gestão de pessoas e de comunicação. Eles constataram que a assessoria mais utilizada pelos gestores, principalmente aqueles com nível de formação mais elevada, era a contábil e a auditoria, devido, principalmente, à alta taxa de tributação arcada pelas empresas e à

constante fiscalização por parte do governo. Os gestores consideravam a assessoria contábil e a auditoria imprescindíveis para a estruturação econômica e análise financeira da empresa, como instrumento gerencial na tomada de decisão.

Pode-se verificar no estudo de Lemos et al (2004) que a assessoria contábil e a auditoria elaboravam a análise financeira da empresa e participavam da sua estruturação econômica sugerindo, assim, que a auditoria estava alinhada às prioridades competitivas da empresa cliente.

Carvalho e Pinho (2004) esclarecem que a Estratégia de Diferenciação, considerando o conceito de estratégias genéricas estabelecido por Porter (1998), é bastante compatível com a natureza da atividade de auditoria. Eles entendem diferenciação como a oferta de serviços que agregam valor para o cliente e que para expandir mercados, adquirir credibilidade e garantir a sobrevivência, a auditoria deve recorrer aos princípios da estratégia competitiva. Assim, realizaram um estudo buscando identificar, junto às empresas de auditoria, quais eram suas estratégias de agregação de valor para o cliente, bem como obter informações dos clientes acerca do grau de satisfação alcançado com esses serviços. A pesquisa foi levada a efeito no ano de 2001 abrangendo os municípios de Fortaleza, Salvador e Recife.

Os resultados do estudo de Carvalho e Pinho (2004) indicam a necessidade de as auditorias incorporarem, ao rol de atributos intuitivamente obrigatórios, as competências pessoais, a tecnologia e a compreensão estratégica do negócio do cliente. Às expectativas predefinidas para o trabalho do auditor, deve ser somado o diferencial nos serviços, captado a partir de profundo conhecimento das necessidades dos clientes. Os esforços de conquista e manutenção de clientes devem ser balizados pela ética e qualidade técnica do profissional, buscando identificar o que, efetivamente, gera valor

para os usuários. Eles ressaltam que o desafio que emerge dessa atuação é o de manter a independência e atender às expectativas do contratante dos serviços de auditoria.

Outro aspecto relevante da pesquisa de Carvalho e Pinho (2004) é que em virtude de que todas as empresas pesquisadas oferecem serviços de Auditoria das Demonstrações Contábeis cujo produto final, qual seja, o Parecer dos Auditores sobre Demonstrações Contábeis (hoje Relatório dos Auditores Independentes), tem feições relativamente padronizadas, correm o risco de não estarem habituadas a lidar com a expectativa dos clientes. Eles afirmam que os indicadores coletados que apontam atenção maior ao cliente não se revestem de caráter estratégico tendo em vista que, embora ocorram com determinada frequência, não são ações articuladas e a estratégia competitiva não se apresentou como opção e sim como necessidade muito próxima dos auditores. Ressaltam que as dificuldades, quaisquer que sejam, para incorporar a nova concepção, deverão ser discutidas, analisadas e superadas.

Carvalho e Pinho (2004) entendem que trabalhar sob a ótica do cliente é uma dimensão nova para os auditores independentes, acostumados a raciocinar como elementos externos ao processo e que será preciso esforço maior para compreenderem que, a partir deste momento, passam a integrar o negócio do cliente na consecução dos objetivos mais amplos da empresa.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Tipo e método de pesquisa

Dado o caráter inicial desta pesquisa e a pouca literatura brasileira sobre o tema, este trabalho se caracteriza como exploratório. Assume o contexto epistemológico neo-positivista em que se busca no seu início, um referencial teórico a fim de compreender o

fenômeno do alinhamento estratégico do auditor-cliente, além de buscar evidências empíricas que sustentem as resultados esperados.

Num todo, o projeto metodológico proposto enseja um trabalho descritivo também e tem natureza qualitativa e quantitativa. Este atenta para analisar as hipóteses levantadas de forma a empiricamente provar a existência ou não de alinhamento entre as prioridades competitivas entre auditores e seus clientes.

Assim sendo, como abordagem qualitativa, utiliza-se da estratégia de análise de conteúdo dos modelos teóricos apresentados sobre os principais temas que foram pesquisados nas bibliografias relacionadas com alinhamento estratégico e prioridades competitivas nas relações auditor-cliente, entre outros.

Na pesquisa qualitativa com enfoque sócio-histórico não se investiga em razão de resultados, mas o que se quer obter é "a compreensão dos comportamentos a partir da perspectiva dos sujeitos da investigação". BOGDAN e BIKLEN (1994, p.16). Ainda, Bogdan e Biklen (1994, p. 47) apontam como características da investigação qualitativa: a fonte direta dos dados é o ambiente natural constituindo o investigador o instrumento principal; investigação descritiva; os investigadores interessam-se mais pelos processos do que pelos resultados.

No enfoque quantitativo, utiliza-se como alicerce, os procedimentos descritivos para a produção de inferências com bases em dados amostrais. A abordagem utilizada será hipotético-dedutiva, que parte dos pressupostos de Popper (1975), em que serão feitas conjecturas iniciais ou hipóteses, para em seguida testá-las empiricamente.

3.2 População e amostra

Envolve amostra não-probabilística das empresas de auditoria. Verdadeiramente, não se caracteriza por amostra, pois foram escolhidas propositadamente no universo de quatro empresas de auditoria independentes (*big-four*) mais cotadas do mundo, separadas das demais (*2nd-tier firms*).

No que diz respeito ao número de empresas (clientes de auditoria) é enorme, por tanto, se utiliza também critério de conveniência daqueles dispostos a responder aos questionamentos da pesquisa por meio de indicação dos auditores e clientes.

3.3 Procedimento de Coleta de dados e tratamento de dados

Neste estudo foram aplicados questionários semi-estruturados para coletar dados que revelem os fenômenos de relações de alinhamento estratégicos e prioridades competitivas entre o auditor e seus clientes de forma de forma face-to-face.

Os questionários foram respondidos pelos sócios de auditoria (nas empresas de auditoria independentes) e nas empresas (clientes) por executivos que efetivamente participam do dia-a-dia das operações e influenciam as escolhas das estratégias de suas organizações.

Os dados coletados por meio do questionário proposto foram tratados de duas formas: a) Análise de Conteúdo das informações coletados por meio dos dados informados livremente pelos respondentes, que foram classificados por categorias; e b) Análise descritiva dos dados quantitativos informados pelos respondentes.

4. Análise de Dados

4.1 Classificação dos dados coletados

. Os dados coligidos desta pesquisa consistem de um lado 8 auditores independentes dos *Big-four* nos níveis de Sócios e diretores de Auditoria e de outro lado 8 clientes dos auditores conforme Tabelas 1. Predominantemente os gestores que acompanham os

auditores são também aqueles que tem poderes de decisão na escolha de auditores, alguns participando dos comitês de auditoria.

Tabela 1 – Demonstração das respostas relativas às escolhas das prioridades competitivas

Audit/ Cliente Respond	Ano Vivência	PrioCompA Qlde	PrioComp Preço	PrioComp Prazo	PrioComp Flexib	PrioComp Versat
A1	22	1	5	2	4	3
A2	11	5	1	3	2	4
A3	32	1	4	3	2	5
A4	22	3	2	5	1	4
A5	21	1	2	3	4	5
A6	34	1	2	3	4	5
A7	35	3	5	4	2	1
A8	30	1	2	4	5	3
C1	13	4	3	2	5	1
C2	12	2	1	3	4	5
C3	4	2	1	3	4	5
C4	25	3	2	4	5	1
C5	5	1	3	2	4	5
C6	22	1	5	4	3	2
C7	5	1	2	3	5	4
C8	5	1	5	4	3	2

4.2 Análise Qualitativa

A análise foi feita considerando os aspectos qualitativos que envolvem na análise de conteúdo dos dados coletados. O software de análise qualitativo – *Nvivo* influenciou consideravelmente na categorização e de classificação dos dados.

Assim, a categorização dos dados demonstram as informações como abaixo:

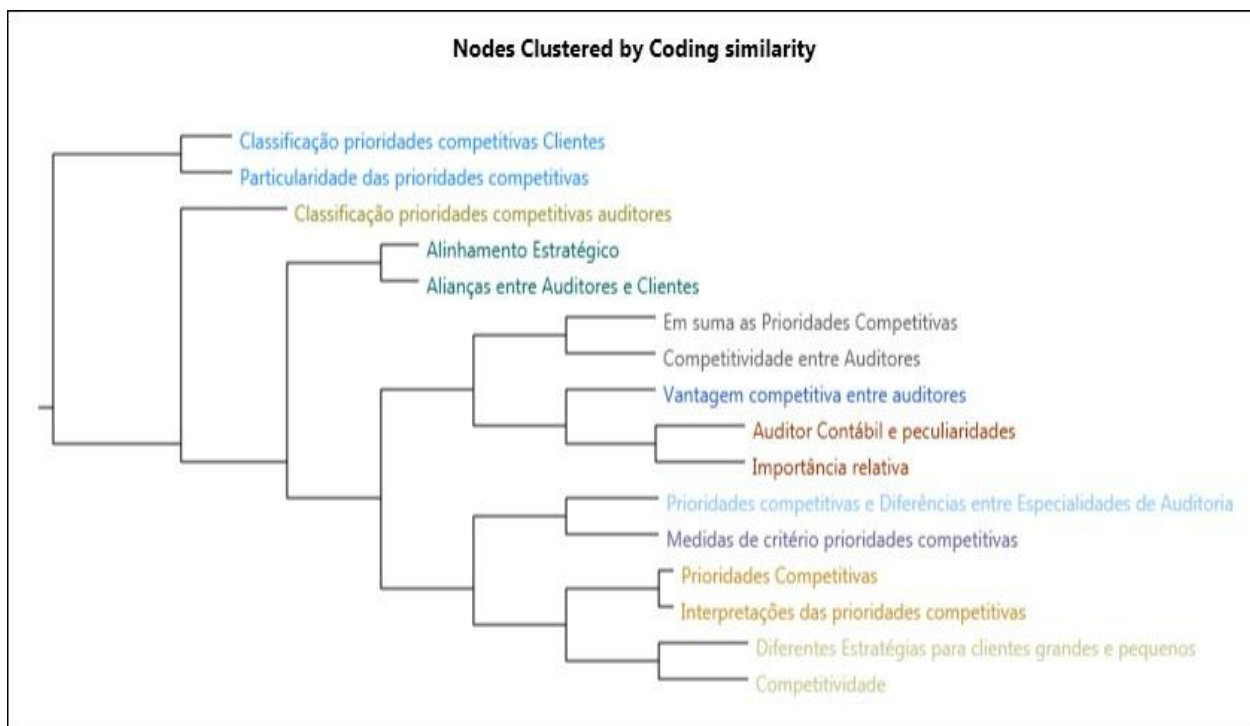
Quadro 1 – Relação de Categorias de alinhamento auditor – cliente

Quadro 2 – Definição dos critérios

Alianças entre Auditores e Clientes
Alinhamento Estratégico
Auditor Contábil e Forense
Classificação prioridades competitivas auditores
Classificação prioridades competitivas Clientes
Competitividade
Competitividade entre Auditores
Diferentes Estratégias para clientes grandes e pequenos
Em suma as Prioridades Competitivas
Importância relativa
Interpretações das prioridades competitivas
Medidas de critério prioridades competitivas
Particularidade das prioridades competitivas
Prioridades Competitivas
Prioridades competitivas e Diferencias entre Especialidades de Auditoria
Vantagem competitiva entre auditores

As relações dessas categorias podem ser vistas a seguir no Quadro 3 onde se associam com as categorias mais próximas.

Quadro 3 – Relação das categorias por similaridades dos propósitos



Ainda, ao analisar a correlação via *NVivo*, os relatórios apontam correlação plena conforme demonstra Tabelas 2 e 3.

Tabela 2 – Correlação Auditor – Cliente conforme dados da *NVivo*

Source A	Source B	Pearson correlation coefficient
Internals\\Entrevista\\Cliente 8 - Shopping Iguatemy	Internals\\Entrevista\\Cliente 7 - Brasil Foods	0,99624
Internals\\Entrevista\\Auditor 6 - PwC	Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	0,992543
Internals\\Entrevista\\Auditor 7 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 3 - Deloitte	0,991516
Internals\\Entrevista\\Auditor 7 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 5 - Deloitte	0,991512
Internals\\Entrevista\\Auditor 3 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 2 - KPMG	0,991073
Internals\\Entrevista\\Auditor 5 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 1 - Ersnt & Young	0,990346
Internals\\Entrevista\\Auditor 7 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 1 - Ersnt & Young	0,990346
Internals\\Entrevista\\Auditor 5 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 3 - Deloitte	0,990304
Internals\\Entrevista\\Auditor 7 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 2 - KPMG	0,989863
Internals\\Entrevista\\Cliente 6 - Banco Panamericano	Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	0,989423
Internals\\Entrevista\\Auditor 8 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 7 - Deloitte	0,989268
Internals\\Entrevista\\Auditor 3 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 1 - Ersnt & Young	0,989153
Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	Internals\\Entrevista\\Auditor 3 - Deloitte	0,988741

Internals\\Entrevista\\Auditor 2 - KPMG	Internals\\Entrevista\\Auditor 1 - ERSNT & YOUNG	0,988672
Internals\\Entrevista\\Auditor 5 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 2 - KPMG	0,988664
Internals\\Entrevista\\Auditor 8 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 3 - Deloitte	0,988083
Internals\\Entrevista\\Auditor 8 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 1 - ERSNT & YOUNG	0,988074
Internals\\Entrevista\\Auditor 8 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 5 - Deloitte	0,988068
Internals\\Entrevista\\Auditor 6 - PwC	Internals\\Entrevista\\Auditor 3 - Deloitte	0,987868
Internals\\Entrevista\\Auditor 6 - PwC	Internals\\Entrevista\\Auditor 5 - Deloitte	0,987838
Internals\\Entrevista\\Auditor 8 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 6 - PwC	0,987766
Internals\\Entrevista\\Cliente 6 - Banco Panamericano	Internals\\Entrevista\\Cliente 4 - Glassec	0,987547
Internals\\Entrevista\\Auditor 8 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 2 - KPMG	0,987541
Internals\\Entrevista\\Auditor 5 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	0,987528
Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	Internals\\Entrevista\\Auditor 1 - ERSNT & YOUNG	0,987449
Internals\\Entrevista\\Auditor 8 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	0,987382
Internals\\Entrevista\\Auditor 6 - PwC	Internals\\Entrevista\\Auditor 2 - KPMG	0,987188
Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	Internals\\Entrevista\\Cliente 4 - Glassec	0,986984
Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	Internals\\Entrevista\\Auditor 2 - KPMG	0,986811
Internals\\Entrevista\\Auditor 7 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 6 - PwC	0,986652
Internals\\Entrevista\\Auditor 6 - PwC	Internals\\Entrevista\\Auditor 1 - ERSNT & YOUNG	0,986606
Internals\\Entrevista\\Cliente 6 - Banco Panamericano	Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	0,986558
Internals\\Entrevista\\Auditor 7 - Deloitte	Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	0,986351
Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	Internals\\Entrevista\\Cliente 1 - Delphi	0,986033
Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	0,985984
Internals\\Entrevista\\Cliente 6 - Banco Panamericano	Internals\\Entrevista\\Cliente 1 - Delphi	0,983904

Tabela 3 - Correlação Auditor – Cliente conforme dados da *NVivo*

Source A	Source B	Pearson correlation coefficient
Internals\\Entrevista\\Cliente 4 - Glassec	Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	0,982802
Internals\\Entrevista\\Cliente 4 - Glassec	Internals\\Entrevista\\Cliente 1 - Delphi	0,982666
Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	Internals\\Entrevista\\Cliente 1 - Delphi	0,982651
Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	Internals\\Entrevista\\Cliente 3 - Mackenzie	0,981119
Internals\\Entrevista\\Cliente 7 - Brasil Foods	Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	0,980873
Internals\\Entrevista\\Cliente 8 - Shopping Iguatemy	Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	0,980136
Internals\\Entrevista\\Cliente 6 - Banco Panamericano	Internals\\Entrevista\\Cliente 3 - Mackenzie	0,97937

Internals\\Entrevista\\Cliente 7 - Brasil Foods	Internals\\Entrevista\\Cliente 4 - Glassec	0,979322
Internals\\Entrevista\\Cliente 8 - Shopping Iguatemy	Internals\\Entrevista\\Cliente 6 - Banco Panamericano	0,979248
Internals\\Entrevista\\Cliente 3 - Mackenzie	Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	0,979167
Internals\\Entrevista\\Cliente 4 - Glassec	Internals\\Entrevista\\Cliente 3 - Mackenzie	0,97819
Internals\\Entrevista\\Cliente 8 - Shopping Iguatemy	Internals\\Entrevista\\Cliente 4 - Glassec	0,977812
Internals\\Entrevista\\Cliente 7 - Brasil Foods	Internals\\Entrevista\\Cliente 6 - Banco Panamericano	0,97751
Internals\\Entrevista\\Cliente 3 - Mackenzie	Internals\\Entrevista\\Cliente 1 - Delphi	0,976385
Internals\\Entrevista\\Cliente 7 - Brasil Foods	Internals\\Entrevista\\Cliente 1 - Delphi	0,975282
Internals\\Entrevista\\Cliente 8 - Shopping Iguatemy	Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	0,974038
Internals\\Entrevista\\Cliente 7 - Brasil Foods	Internals\\Entrevista\\Cliente 3 - Mackenzie	0,973341
Internals\\Entrevista\\Cliente 8 - Shopping Iguatemy	Internals\\Entrevista\\Cliente 1 - Delphi	0,973144
Internals\\Entrevista\\Cliente 7 - Brasil Foods	Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	0,972647
Internals\\Entrevista\\Cliente 8 - Shopping Iguatemy	Internals\\Entrevista\\Cliente 3 - Mackenzie	0,972433
Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	0,950893
Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	0,948945
Internals\\Entrevista\\Cliente 6 - Banco Panamericano	Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	0,948122
Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	Internals\\Entrevista\\Auditor 2 - KPMG	0,947843
Internals\\Entrevista\\Cliente 4 - Glassec	Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	0,947805
Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	Internals\\Entrevista\\Auditor 6 - PwC	0,947439
Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	Internals\\Entrevista\\Auditor 6 - PwC	0,947313
Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	Internals\\Entrevista\\Auditor 8 - Deloitte	0,947195
Internals\\Entrevista\\Cliente 6 - Banco Panamericano	Internals\\Entrevista\\Auditor 8 - Deloitte	0,94692
Internals\\Entrevista\\Cliente 6 - Banco Panamericano	Internals\\Entrevista\\Auditor 6 - PwC	0,946823
Internals\\Entrevista\\Cliente 1 - Delphi	Internals\\Entrevista\\Auditor 4 - PwC	0,94618
Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	Internals\\Entrevista\\Auditor 8 - Deloitte	0,946149
Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	Internals\\Entrevista\\Auditor 2 - KPMG	0,94561
Internals\\Entrevista\\Cliente 5 - Schincariol	Internals\\Entrevista\\Auditor 3 - Deloitte	0,945586
Internals\\Entrevista\\Cliente 2 - Abril	Internals\\Entrevista\\Auditor 3 - Deloitte	0,945558
Internals\\Entrevista\\Cliente 6 - Banco Panamericano	Internals\\Entrevista\\Auditor 2 - KPMG	0,945369
Internals\\Entrevista\\Cliente 1 - Delphi	Internals\\Entrevista\\Auditor 8 - Deloitte	0,945234

4.3 Análises Quantitativa

Assim sendo, partindo dos dados demonstrados na Tabela 1, iniciaram-se as contemplações quanto às prioridades competitivas fazendo agrupamento por frequências

para os auditores e clientes em forma separadas e depois procede a deliberação em conjunta.

No que tange às prioridades competitivas dos auditores a Tabela 4 demonstram as percepções dos entrevistados.

Tabela 4 – Prioridades competitivas dos Auditores

Prioridades	PrioComp 1 - Qlde	PrioComp 2 - Preço	PrioComp 3 - Prazo	PrioComp 4 - Flexib	PrioComp 5 - Versat	
1ª	5	-	2	-	1	8
2ª	1	4	-	1	2	8
3ª	-	1	4	2	1	8
4ª	1	3	-	3	1	8
5ª	1	-	2	2	3	8
	8	8	8	8	8	

Assim, as prioridades computadas podem aparecer como seguem:

$$1 - 5 + 4 + + 5 = 16$$

$$2 - 8 + 3 + 12 = 23$$

$$3 - 2 + 12 + 10 = 24$$

$$4 - 2 + 6 + 12 + 10 = 30$$

$$5 - 1 + 4 + 3 + 4 + 15 = 27$$

Tabela 5 – Prioridades competitivas dos Clientes

Prioridades	PrioComp 1 -Qlde	PrioComp 2 - Preço	PrioComp 3 - Prazo	PrioComp 4 - Flexib	PrioComp 5 - Versat	
1ª	4	2	-	-	2	8
2ª	2	2	2	-	2	8
3ª	1	2	3	2	-	8
4ª	1	-	3	3	1	8

5ª	-	2	-	3	3	8
	8	8	8	8	8	

Também se constata as prioridades competitivas conforme os clientes como seguem:

$$1 - 4 + 4 + 3 + 4 = 15$$

$$2 - 2 + 4 + 6 + 10 = 22$$

$$3 - 4 + 9 + 12 = 25$$

$$4 - 6 + 12 + 15 = 33$$

$$5 - 2 + 4 + 4 + 15 = 25$$

Portanto, comparando as prioridades competitivas demonstradas acima, e a fim de comprovar o teste de hipóteses desta pesquisa considera as escalas intervalares com os atributos que os seguintes dados proporcionaram pelos auditores e os clientes:

$$C = \begin{bmatrix} 1 & \dots & 1 \\ 2 & \dots & 2 \\ 3 & \dots & 3 \\ 5 & \dots & 5 \\ 4 & \dots & 4 \end{bmatrix}$$

Assim, pode se afirma que correlações as correlações (C_n) apontam aproximadamente 100% de representatividades e isso condiz com os que foram apresentado pelas informações representadas pelos relatórios de análise das relações das categorias demonstrado pelo *NVivo* nas Tabelas 2 e 3.

Neste caso, nega a hipótese nula e confirma a hipótese alternativa que diz que pressupõe que: Há associação das prioridades competitivas mais valorizadas pelos auditores alinhadas estrategicamente às de seus clientes.

5. DISCUSSÃO

As prioridades competitivas abordadas nesta pesquisa, por exemplo, por: Boyer e Lewis (2002); Moori, Ghobril e Marcondes (2009) entre outros, não parecem ser as únicas que

são preocupantes nos ambientes empresariais. Durante os levantamentos constataram-se as seguintes prioridades competitivas diferentes daqueles citados até o momento nesta pesquisa. Eles foram pontuados considerando suas prioridades e importâncias relativas e as melhores práticas de cada empresa pesquisada para manutenção da relação auditor-cliente, Veja Tabela 6.

Tabela 6– As prioridades competitivas partindo das melhores práticas das empresas pesquisadas para manutenção relação auditor-cliente

Audit/ Cliente	1 ^a	2 ^a	3 ^a	4 ^a	5 ^a
Respondente					
A1	Independência	Ética	Globalização	Agilidade	Relacionamento
A2	Zelo	Inovação	Disponibilidade	Benchmark	Comercial
A3	Credibilidade	Conhecimento	Risco	Confiança	Segurança
A4	Confiança	Valor Agregado	<i>Knowledge Transfer</i>	Entendimento do Cliente	Independência
A5	Ética	Independência	Ceticismo	Transparência	Honorário Justo
A6	Cumpridade	<i>Knowledge Sharing</i>	Confiança	Agregação de Valor	Independência
A7	Integridade	Ética	Rentabilidade	Especialização	Risco
A8	Rentabilidade	Ética	Lucratividade dos Negócios	Globalização	Agregação de Valor
C1	Responsabilidade Cível	Integridade	Ética	Garantia dos Processos	Senioridade da Equipe
C2	<i>Advisory</i>	Equipe	Maturidade	Indicação para Seleção	Treinamento
C3	Equipe	Internacionalização	Integridade de Interpretação	Concentração do Mercado	Know-How Profissional
C4	Referencia do Mercado	Ética	Abertura à Dialogo	Confiabilidade	Globalização
C5	Valor Agregado	Confiabilidade	Ética	Parceiro	Tempestividade
C6	Parceiro	Ética	Globalização	Influência	Referência

C7	Conhecimento	Ética	Globalização	Responsabilidade	Senioridade da Equipe
C8	Relacionamento	<i>Up-to-date</i>	Conhecimento do Cliente	Conhecimento do Negócio	Ética

No que tange à especialização, o respondente A7 enfatiza o medo de não se expor à ignorância ao aceitar serviços junto aos seus clientes.

Contudo, C2 enfatiza que além das prioridades competitivas já mencionadas se preocupa com *gap* de conhecimentos para que o trabalho ande além de maturidade profissional no uso de juniores na execução dos serviços pelos auditores. Este mesmo respondente cita que sua empresa tem outra estratégia de relacionamento com os auditores, a de utiliza-los para preencher seu quadro de profissionais, aceitando-se sua indicação para quadro técnico.

Ademais, a fim de suscitar contribuições que efetivamente geram prognósticos para futuras reflexões, estabelecem-se as Escalas das Eficiências Adaptativas Orientadas por Prioridades Competitivas (EAOPC) que fazem com que se possam definir os atributos da eficiência adaptativa do auditor ao ambiente do cliente. Esses por sua vez conforme constam na Tabela 7 ajudarão nesse processo de análise mais aprofundado.

Tabela 7 – Atributos da Eficiência Adaptativa do Auditor ao Ambiente do Cliente (*eaac*).

Escalas de EAOPC	Intervalo Numérico	Atributos
Ineficaz severo	$0 \leq eaac < 0,25$	A
Ineficaz	$0,25 \leq eaac < 0,50$	B
Eficaz	$0,50 \leq eaac < 0,75$	C
Eficaz Moderado	$0,75 \leq eaac < 1,00$	D
Eficaz Significativo	$EAAC = 1,00$	E

Ressalta-se que a eficiência adaptativa do auditor no meio (cenário) competitivo pode ser derivada da classificação ou enquadramento da Tabela 6.

Neste contexto, o estágio que se encontra o estudo e os resultados alcançados provocou as seguintes questões instigantes:

- a) Na verificação da relação de alinhamento estratégico entre empresas de auditoria independente do porte *big-four* e seus respectivos clientes o que lhe amedronta?
- b) As empresas de auditoria independente estão alinhadas aos seus clientes tomando como base as prioridades competitivas?
- c) A sustentabilidade da relação *sr* é a função do valores de Atributos da Eficiência Adaptativa do Auditor ao Ambiente do Cliente (*eaac*), se tornam reais?

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou verificar a relação de alinhamento estratégico entre empresas de auditoria independente do porte *Big-four* e seus respectivos clientes tomando como base as prioridades competitivas. Como qualquer empresa as empresas de auditoria também buscam aumentar sua lucratividade otimizando os recursos e minimizando aos riscos. Assim, os sócios de auditoria são cobrados pelos pares em relação à rentabilidade de seus clientes e as estratégias mais adequadas para se alinhar em termos de competitividade.

As prioridades competitivas apresentadas pelas literaturas podem ser comprimidas como: Qualidade – Cumprimentos dos serviços básicos requeridos para satisfazer às necessidades dos organismos reguladores; Preço – oferecimentos dos serviços aos custos e preços mais acessíveis em relação aos concorrentes; Prazo – Apresentação dos resultados no contento e

período combinados; Flexibilidade - A disposição do auditor para alterar sua posição quando da necessidades de cumprimento dos serviços necessários além de estar disponível quando o cliente precisar; Versatilidade – Preparo para atender às regras técnicas e os serviços correlatos, know-how profissional, eficácia interpessoal.

Assim, ao classifica-las por categorias apresentam expressões tais como: Alianças entre Auditores e Clientes; Alinhamento Estratégico; Auditor Contábil e Forense; Classificação de prioridades competitivas auditores e cliente; Competitividade entre Auditores e cliente; Medidas de critério prioridades competitivas; Vantagem competitiva entre auditores.

Com base nos dados levantados e os testes efetuados, conclui-se que existe uma associação entre as prioridades competitivas mais valorizadas pelos auditores alinhadas estrategicamente às de seus clientes.

Contudo, dependendo da área de especialização do auditor (auditor das demonstrações contábeis, auditor de investigação forense, etc.) este influencia nas prioridades competitivas que pode ser totalmente diferente dente a mesma firma de auditoria.

Assim, é unanime que as prioridades competitivas de Qualidade, Preço, Prazo, Versatilidade e Flexibilidade (que se encontram em ordem prioritárias de 1, 2, 3, 5, 4) por ambas as partes, confirmam alinhamento estratégico auditor-cliente.

Conclui-se por tanto que empresas de auditoria independente de big4 *Big-four* estão alinhadas aos seus clientes tomando como base as prioridades competitivas.

Finalmente, é preciso ressalta o número de amostra desta pesquisa que gera restrição quanto à generalização a qual sugere uma pesquisa future mais abrangente e inclusive amostrando também as pequenas firmas de auditoria.

6. EXPECTATIVAS E RESULTADOS DESTA PESQUISA

6.1 Expectativas de resultados definidos anteriormente

A experiência vivida na atuação profissional de auditoria tanto interna (*Ibru Group of Companies*) como externa (na *Price Waterhouse e também na Deloitte Touche Tohmatsu*) desde cargo de assistente até gerente e tendo atuado em empresas nacionais e internacionais, pequenas médias ou de grande porte, e também tendo estabelecido como um dos temas de pesquisar na linha de pesquisa do Programa de Pós-graduação de Ciências Contábeis da CCSA-UPM, além de outras práticas de consultoria relacionadas à auditoria, qualifica o investigador para a reflexão proposta.

O ponto importante que norteou a expectativa de resultados relacionou-se com um *networking* estabelecido durante última Semana - 2011 do CCSA quando os Senhores Jorge Sawaya (Sócio da *PriceWaterhouseCoopers* há mais de 20anos) e Vagner Alves (Sócio da *Deloitte Touche Tohmatsu* há mais de 7anos) que foram os colegas do Líder responsável por esta pesquisa convidou-os para a ministrar palestras na UPM. Nesta ocasião, foram antecipados das necessidades de contar com sua colaboração nesta pesquisa.

Esses contribuíram de formas decisivas para a consecução dos objetivos estabelecidos (corroborando as posições dos dois Pareceristas que avaliaram o projeto) os quais geraram os resultados que podem se apresentados a seguir.

6.2 Resultados e Produtos desta Pesquisa

- a) Participação do V AnPCONT, 2011 em Vitória Espírito Santo, com submissão e aprovação de trabalho intitulado de Causality and multidimensionality of internal controls: impacto n organizations;
- b) Publicação do artigo já apresentado no congresso acima no periódico *Corporate Ownership and Control Journal* no Volume 8, 2011 então Qualis B2;
- c) Participação do IAAER (*International Association for Accounting Education & Reseach*) Conference em Fancourt, George, Africa do Sul - 2011, com submissão e aprovação de trabalho intitulado de The impacts of auditors' report on vairation of stock returns of preference shares of the companies listed in BOVESPA Capital Market (AUD 76);
- d) Este último artigo já foi encaminhado para BASE – Revista de Administração e Contabilidade de UNISINOS Qualis B2, para avaliação e publicação;
- e) Submissão recente para EnANPAD, 2012 com trabalho intitulado de Alinhamento estratégico de auditor-cliente por meio de prioridades competitivas, aguardando avaliação e possível apresentação no congresso.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Banker, Rajiv D.; Hu, Nan; Pavlou, Paul A.; Luftman, Jerry. CIO Reporting Structure, Strategic Positioning, And Firm Performance *MIS Quarterly*, Vol. 35 Issue 2, p487-504, 18p, 2011.

BOGDAN, Robert; BIKLEN, Sari. *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora, 1994.

BOYER, Kenneth K; LEWIS, Marianne W. Competitive Priorities: investigating the need for trade-offs in operations strategy. *Production and Operations Management*. Vol. 11, nº 1. P. 9-20, Spring 2002.

CARVALHO, L. Nelson de; PINHO, Ruth C. de Santana. Auditoria: independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente – um estudo exploratório sobre a Região Nordeste. *Revista Contabilidade & Finanças* - USP, São Paulo, n. 34, p. 23-33, janeiro/abril 2004.

CHANDLER Jr., A. D. *Strategy and Structure*. Cambridge, MA: MIT Press, 1962.

CHANEY, Paul K.; JETER, Debra C.; SHAW, Pamela E. Client-Auditor Realignment and restrictions on auditor solicitation. *The Accounting Review*. Vol 72, Nº 3, July 1997. P 433-453.

DANOS, P.; EICHENSEHER, J. Audit industry dynamics. Factors Affecting Changes in Client industry shares. *Journal of Accounting Research*. August 1982, p. 604-616.

EICHENSEHER, J. The effects of foreign operations on domestic auditor selection. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. Spring 1984, p. 195-209.

GHOBRIL, Alexandre N. Alinhamento estratégico na indústria de bens de Capital: uma análise sob a perspectiva de Miles e Snow. Tese (Doutorado em Administração) CCSA, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2007.

JOHNSON, W. B.; LYS, T. The markets for audit services. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 12 p. 281-308, 1990 pg 6.

LEMOS, Antônio Carlos Freitas Vale de; LIMA, Sidarta Ruthes de; DESCONCI Tiago; EHLERS Eduardo da Pieva. O planejamento estratégico como ferramenta competitiva. **VII SEMEAD**. 2004.

MOORI, Roberto G.; GHOBRIL, Alexandre N.; MARCONDES, Reynaldo C. Alinhamento das prioridades competitivas entre compradores e vendedores de máquinas e equipamentos. **RAM – Revista de Administração Mackenzie**, Vol. 10, N. 4, São Paulo: JUL./AGO. 2009, p. 156-182.

NAFAL, Kalid A. Análise investigativa do alinhamento estratégico em empresas do setor de Bens de Capital-Mecânica. Dissertação (Mestrado em Administração) CCSA, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2008.

PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva: Técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

OBSERVE QUE OS AUTORES ENTRE AS 2 LINAS VERMELHAS SAIRAM DA ORDEM ALFABÉTICA

POSSAS, Silvia. **Concorrência e Competitividade: notas sobre estratégia e dinâmica seletiva na economia capitalista**. São Paulo: Hicitec, 1999.

IMONIANA, Joshua O. Modelos de estratégias de controle de gestão empresarial. In: Modelos e Inovações em Estratégia. COSTA, Benny K. e MARTINHO R. (Org.) São Paulo: Editora Metodista, 2007.

JONES, Candace; HESTERLY, Williams; LINDGQUIST, Karin F.; BORGATTI Stephen P. Professional Service Constellation: How strategies and capabilities influence collaborative stability and change . *Organization Science*, Vol 9, Nº 3, May-Jun 1998 p. 396-410.

MILES, R. E., SNOW, C. C. Organizational strategy, structure and process. New York: Mc Graw Hill, 1978.

MILLER, D. Relating Porter's Business Strategies to environment and structure: analysis and performance implications. *Academy of Management Journal*, v. 31, n. 2, p. 208-308, 1998.

POPPER, Karl R. Conhecimento Objetivo. São Paulo: EdUSP, 1975.

PORTER, M. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1992. 512 p.

THAVAPALAN, S.; MORONEY, R.; SIMMETT, R. The Impact of the PricewaterhouseCoopers Merger on Auditor-Client Alignment. *Pacific Accounting Review*. Vol. 18, No. 1, June 2006.

VAN MAANES, J. Qualitative Methodology. Londres: Sage, 1983.

ZAJAC, E.J.; KRAATZ, M. S.; BRESSER, R. K. F.; Modelling the dynamics of strategic fit: a normative approach to strategic change. *Strategic Management Journal*. Vol. 21 nº 4. P. 429-453. April 2000.

Apêndice

Questionário de pesquisa para prioridades competitivas auditor-cliente com base

nos seguintes critérios: Qualidade – Cumprimentos dos serviços básicos requeridos para satisfazer às necessidades dos organismos reguladores; Preço – oferecimentos dos serviços aos custos e preços mais acessíveis em relação aos concorrentes; Prazo – Apresentação dos resultados no conteúdo e período combinados; Flexibilidade - A disposição do auditor para alterar sua posição quando da necessidades de cumprimento dos serviços necessários além de estar disponível quando o cliente precisar; Versatilidade – Preparo para atender às regas técnicas e os serviços correlatos, know-how profissional, eficácia interpessoal.

A - Auditor

Respondente Auditor 00_____

A1– Gênero do Auditor:

() Masculino () Feminino () Idade

A2 – Formação

() Superior completo () Adm. () C. Contábeis () Outros

() Mestre () Adm. () C. Contábeis () Outros

() Doutor () Adm. () C. Contábeis () Outros

A3 – Certificação do Auditor:

() CPA

() CIA

() CIMA

- () CAEW
- () CISA
- () CGeIT
- () CFE
- () CRC
- () Outros Especificar _____

A3 – Firma de Atuação do Auditor:

- () Auditoria *Big-four*
- () Auditoria *2nd-tier*

A4 – Tempo de Vivência como Auditor:

() anos

A5 – Enumere os 5 (cinco) critérios de prioridades competitivas (Qualidade, Preços, Prazo, Flexibilidade, Versatilidade) em ordem prioritária de importância relativa para escolha de um cliente quando da estratégia com clientes grandes.

1° _____

2° _____

3° _____

4° _____

5° _____

Comentário adicional _____

A6 – Enumere os 5 (cinco) critérios de prioridades competitivas (Qualidade, Preços, Prazo, Flexibilidade, Versatilidade) em ordem prioritária de importância relativa para escolha de um cliente quando da estratégia com PME.

1° _____

2° _____

3° _____

4° _____

5° _____

Comentário adicional _____

A7 – Atribua uma nota de 1 (um) a 5 (cinco) para os critérios competitivos. Cada critério deverá ter uma nota diferente do outro. Considere que a nota 1 (um) refere-se ao critério que tem menos prioridade e a nota 5 (cinco) o critério que tem mais prioridade.

Qualidade ()

Preço ()

Prazo ()

Flexibilidade ()

Versatilidade ()

Comentário Adicional _____

A8 – Dentre os critérios (Qualidade, Preços, Prazo, Flexibilidade, Versatilidade) quais critérios você considera menos importantes? Considere que a nota 1 (um) refere-se ao critério que tem menos importância e a nota 5 (cinco) o critério que tem mais importância.

1° _____

2° _____

3° _____

4° _____

5° _____

Comentário adicional _____

A9 – Além das palavras mencionadas até agora, cite 5 palavras-chave específicas de melhores práticas que você julga para manutenção da relação auditor-cliente. Qual a prioridade que você pode dar para essas palavras em termos de importâncias relativas

Palavras-chave

Anexo 1 Questionário de pesquisa para prioridades competitivas auditor-cliente

com base nos seguintes critérios: Qualidade – Cumprimentos dos serviços básicos requeridos para satisfazer às necessidades dos organismos reguladores; Preço – oferecimentos dos serviços aos custos e preços mais acessíveis em relação aos concorrentes; Prazo – Apresentação dos resultados no conteúdo e período combinados; Flexibilidade - A disposição do cliente para colaborar com um bom andamento de auditoria além das necessidades de cumprimento dos serviços necessários; Versatilidade – Preparo para atender às regras técnicas e os serviços correlatos, know-how profissional, eficácia interpessoal.

C – Cliente

Respondente Cliente 00 _____

C1 – Gênero do Cliente:

() Masculino () Feminino () Idade

C2 – Formação

() Superior completo () Adm. () C. Contábeis () Outros

- Mestre Adm. C. Contábeis Outros
 Doutor Adm. C. Contábeis Outros

C3 – Área de Atuação do Cliente

- Indústria manufatureira
 Mineração
 Extração
 Siderurgia
 Fundição
 Indústria de Papel
 Indústria de Vidros
 Construção imobiliária
 Construção de Estradas
 Telecomunicações
 Transportes
 Montadora
 Mineração
 Automotiva
 Instituição financeira
 Educação
 Comércio e varejo
 Serviços
 Outros Especificar: _____

C4 – Quantidade de Funcionários

- () 1 a 9
- () 10 a 99
- () 100 a 499
- () Maior ou igual a 500 quanto

C5 – Faturamento Anual

- () até 1,2 milhões
- () acima de 1,2 milhões até 10,5 milhões
- () acima de 10,5 milhões até 30,5 milhões
- () acima de 30,5 milhões até 60 milhões
- () acima de 60 milhões quanto

C6 – Tempo de Vivência como Cliente do Auditor:

- () anos

C7 – Enumere os 5 (cinco) critérios de prioridades competitivas (Qualidade, Preços, Prazo, Flexibilidade, Versatilidade) em ordem prioritária de importância relativa para escolha de um auditor de Big4.

1° _____

2° _____

3° _____

4° _____

5° _____

Comentário adicional _____

C8 – Enumere os 5 (cinco) critérios de prioridades competitivas (Qualidade, Preços, Prazo, Flexibilidade, Versatilidade) em ordem prioritária de importância relativa para escolha de um auditor de Pequenas Empresas de Auditoria.

1° _____

2° _____

3° _____

4° _____

5° _____

Comentário adicional _____

C9 – Atribua uma nota de 1 (um) a 5 (cinco) para os critérios competitivos. Cada critério deverá ter uma nota diferente do outro. Considere que a nota 1 (um) refere-se ao critério que tem menos prioridade e a nota 5 (cinco) o critério que tem mais prioridade.

Qualidade ()

Preço ()

Prazo ()

Flexibilidade ()

Versatilidade ()

Comentário Adicional _____

C10 – Dentre os critérios (Qualidade, Preços, Prazo, Flexibilidade, Versatilidade) quais critérios você considera menos importantes? Considere que a nota 1 (um) refere-se ao critério que tem menos importância e a nota 5 (cinco) o critério que tem mais importância.

1° _____

2° _____

3° _____

4° _____

5° _____

Comentário adicional _____

C11 – Além das palavras mencionadas até agora, cite 5 palavras-chave específicas de melhores práticas que você julga para manutenção da relação auditor-cliente. Qual a prioridade que você pode dar para essas palavras em termos de importâncias relativas

Palavras-chave