

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Rodízio de Firmas de Auditoria: sob o aspecto da qualidade e independência na percepção dos acadêmicos e das empresas

RESUMO

A temática do Rodízio de Firmas de Auditoria sempre contou com expressiva relevância por buscar justamente a preservação da independência do auditor e afastar os erros e fraudes no processo de auditoria das demonstrações contábeis das empresas. A problemática reside, especificadamente, no relacionamento de longo prazo que normalmente se instala entre auditores independentes e empresas auditadas. O estudo aborda uma análise da possibilidade do sistema de rodízio de firmas de auditoria garantir efetivamente a independência e a qualidade do trabalho dos auditores. Foi realizado uma pesquisa quantitativa descritiva com questionário estruturado. Conclui-se que em vários quesitos a opinião dos entrevistados coincide com argumentos trazidos por autores que tratam do tema objeto desse estudo. Ademais, percebeu-se que os profissionais das empresas em resposta à maioria das proposições, afastaram a possibilidade da rotatividade trazer transparência, independência, ou mesmo contribuir para a qualidade dos serviços prestados pelos auditores. Todavia, nos universitários, prevaleceu entendimento a favor de que o rodízio de firmas de auditoria contribui para a transparência, independência e qualidade dos serviços de auditoria.

Palavras-chave: Auditoria independente; Rodízio de firmas de auditoria; Independência; Rotatividade;

1 INTRODUÇÃO

A temática do Rodízio de Auditoria sempre contou com expressiva relevância por trazer no seu âmago a ideia de preservação da independência do auditor e colaborar com o afastamento dos erros e fraudes no processo de auditoria das demonstrações contábeis das empresas.

No Brasil, o tema de rodízio de auditoria chama atenção quando se trata de buscar formas de atenuar os riscos de possível perda de independência e qualidade do trabalho do auditor externo frente à empresa auditada, principalmente quando se trata de garantir que erros e fraudes verificados nas demonstrações financeiras sejam inteiramente reportados ao mercado de capitais.

A problemática reside, especificadamente, no relacionamento de longo prazo que normalmente se instala entre auditores independentes e empresas auditadas.

Neste contexto, a Comissão de Valores Mobiliários, na condição de órgão regulador, editou normas com o objetivo de evitar a perda da independência e da qualidade dos serviços prestados pelos auditores independentes na realização de suas tarefas e no seu relacionamento com a empresa auditada.

Entretanto, há que se considerar, que cresce cada vez mais o debate acerca do rodízio de auditoria, eis que a regulamentação estabelecida não tem aceitação geral no mercado, sofrendo críticas tanto por órgãos reguladores, como pelas empresas de auditoria independente.

Neste particular, passa-se a analisar o Sistema de Rodízio de Auditoria sob o aspecto da qualidade e independência dos responsáveis pela execução de auditoria nas empresas. A

questão problema cinge-se da possibilidade do rodízio de auditoria garantir a independência profissional e a qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria.

O Sistema de Rodízio de Auditoria sob o aspecto da qualidade e independência dos responsáveis pela execução de auditoria nas empresas, traz como problema de pesquisa: Será que o rodízio de auditoria garante a independência profissional e a qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria?

Com isso nos remete como objetivo geral em analisar o sistema de rodízio da auditoria independente. Em seguida como objetivos específicos examinar nas normas aplicáveis ao sistema de rodízio de auditoria as disposições concernentes à rotatividade de seus auditores independentes, por meio da troca da equipe de auditores e da empresa a qual os auditores pertencem, verificar nos estudos elaborados acerca da auditoria contábil, os posicionamentos emergentes que tratam do rodízio obrigatório de firmas de auditoria sob o aspecto da qualidade e independência dos auditores; apontar os entendimentos que vêm se formando em torno do sistema de rodízio de auditoria no que tange à preservação da qualidade e independência dos auditores; analisar a visão das empresas e dos acadêmicos frente aos impactos do rodízio de auditoria no que diz respeito à qualidade e independência da atuação profissional dos auditores independentes.

Este trabalho está apresentado, primeiramente com a introdução, a contextualização do estudo e o problema de pesquisa, bem como os objetivos gerais e específicos, revisão teórica sobre o tema, a metodologia e por fim, demonstrar a conclusão do trabalho com a finalidade do estudo proposto.

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A contabilidade surge como uma área do conhecimento humano tão antiga quanto à história da civilização. Seu surgimento decorre da necessidade básica do homem de contar seus rebanhos, os produtos de sua pesca ou caça e efetuar registros do comércio.

Assim, conforme aumentava o vulto de valores obtidos pelo homem, decorrentes de suas atividades e de suas posses, crescia a necessidade de saber o quanto poderiam render e qual a forma mais econômica e lucrativa de aumentar as suas posses, de prever necessidades de recursos e quantificar a disponibilidade para a sua subsistência.

A discussão da origem da auditoria, por sua vez, está relacionada com o início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem (PACHECO et al. 2004, apud BASSETTI, 2011).

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 34):

Auditoria começa em época tão remota quanto à contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara.

A Auditoria surgiu na época colonial, quando um funcionário, que era a pessoa de confiança da Coroa portuguesa, era designado para conferir o recolhimento dos tributos ao Tesouro, função que também funcionava como forma de reprimir e punir fraudes.

O sistema capitalista também marcou a trajetória da auditoria no Brasil. Em decorrência da expansão comercial e da forte concorrência, as empresas, antes familiares, sentiram a necessidade de aumentar suas instalações, ampliarem suas fontes de recursos para investirem em tecnologia e, sem contar, a necessidade de aperfeiçoamento dos controles e

procedimentos internos, como instrumentos capazes de levar a redução de custos, e via de consequência, tornarem seus produtos mais competitivos no mercado.

Dessa forma, as demonstrações contábeis tornaram-se importante fonte de informações para os investidores, e para garantir maior credibilidade a essas informações, passaram a exigir que as demonstrações fossem auditadas por profissionais independentes da estrutura da empresa e que contassem com reconhecida capacidade técnica, procedimento que já era adotado nos Estados Unidos da América, na Inglaterra e em outros países.

Mais tarde, no ano de 1931, foi editado o Decreto nº 20.158, que regulamentou a profissão de guardador de livros, no que se incluía a função de auditor.

Outro marco deu-se no ano de 1945, pelo advento da Lei nº 7.988, que criou o curso de Ciências Contábeis, de formação de nível superior, e de Técnico, de nível médio, incluindo a Auditoria como uma prerrogativa da profissão.

Segundo Franco e Marra (2001), a profissão de Auditor Independente se firmou definitivamente com a edição da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, regulando o mercado de capitais, a qual determinou que o Banco Central do Brasil editasse normas, e este o fez, tornando obrigatória a Auditoria externa nas empresas que participam do Sistema Financeiro Nacional.

Depois, foi editada a Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 7, de 13 de setembro de 1965, em cumprimento ao artigo 20º da Lei nº 4.728/65, que passou a prever a renovação do registro das firmas de auditoria, que foi imposta a cada dois anos, bem como determinou sua cassação em caso de quebra do sigilo profissional, auditoria inepta ou fraudulenta, uso de informações não publicadas em benefício próprio ou de terceiros.

Posteriormente, sobreveio a Resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) nº 220, em maio de 1972, que revogou a Resolução CMN nº 7, e passou a exigir a observância dos princípios e normas de contabilidade e das normas gerais de auditoria, e ainda, ampliou o rol de situações que viessem a por em dúvida a independência dos auditores em relação às empresas auditadas.

Outra questão que sofreu mudanças foi o registro de auditores independentes, cujo controle era centralizado a cargo do BACEN, e a partir da inovação legislativa, passou para o controle da CVM, a qual também ficou com a atribuição da disciplina das atividades de auditoria independente em companhias abertas.

Mais tarde, no ano de 1976, a Lei nº 6.404 tornou obrigatório o parecer do auditor independente nas demonstrações contábeis das companhias abertas, e impulsionou de vez, no cenário nacional, a Auditoria Independente.

2.2 INDEPENDÊNCIA EM AUDITORIA INDEPENDENTE

A temática envolve a independência para trabalhos de auditoria que resultam na emissão de uma opinião em que o auditor expressa a sua conclusão sobre as demonstrações contábeis. Isso ocorre porque é do interesse dos usuários das informações que os membros das equipes de auditoria, firmas e firmas em rede tenham independência em relação aos clientes de auditoria.

Portanto, entende-se por independência a condição da entidade de auditoria em que suas obrigações ou os interesses são completamente isentos dos interesses das empresas auditadas garantindo a objetividade nos serviços prestados pela primeira.

Dessa forma, a independência na auditoria é a capacidade de que é dotada a entidade de auditoria para julgar e atuar com integridade e objetividade, a fim de emitir relatórios imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todos os demais envolvidos na operação.

Dessa sorte, a independência constitui-se de um elemento restritivo, a fim de que o auditor deve executar o que de fato por necessário, sendo absolutamente independente e imparcial na interpretação do que lhe for apresentado emitindo um pronunciamento conclusivo.

Ademais, o trabalho do auditor precisa ser desenvolvido com observância às normas de auditoria e aos padrões e técnicas aplicáveis ao exercício da função.

Nestes termos ensina Boyton (2002):

Independência é base da profissão de auditoria, no sentido de que o auditor é neutro em relação à entidade auditada – e, portanto, objetivo. O público confia na função de auditoria porque o auditor é imparcial e tem consciência de que precisa ser justo. Embora a entidade seja seu cliente, o auditor tem responsabilidade significativa para com os usuários de seu parecer; seu julgamento não deve ser subordinado aos interesses de nenhum grupo específico. A independência, a integridade e a objetividade do auditor encorajam terceiros a utilizar, com confiança, demonstrações contábeis auditadas (BOYTON, 2002, p.78).

No plano normativo, a questão da conquista e da manutenção da independência vem disciplinada pela NBC PA 290. A NBC PA 291, por sua vez, trata dos requisitos de independência para o trabalho de asseguarção.

Segundo a NBC PA 290, item 6, a independência compreende a independência de pensamento e a aparência de independência. A independência de pensamento diz respeito a atuação do profissional livre de influências que possam, de qualquer forma, comprometer os seus julgamentos, que lhe permitam atuar com integridade, objetividade e ceticismo profissional.

Já a aparência de independência (item 6 da NBC TA 290) diz respeito à postura do profissional diante de determinadas situações ou circunstâncias, de tal forma a não permitir que outra pessoa quão qualificada acabe concluindo que a integridade, objetividade e o ceticismo profissional estejam comprometidos.

A NBC PA 290 trata das ameaças à independência do auditor que podem surgir em uma série de circunstâncias ou relações, e podem comprometer ou podem ser entendidas como se comprometessem o cumprimento dos princípios fundamentais, e são classificadas nas seguintes categorias: ameaça de interesse próprio, ameaça de autorrevisão, ameaça de defesa de interesse de cliente, ameaça de intimidação e ameaça de familiaridade.

Neste ponto, destaca-se a ameaça de familiaridade, a qual é conceituada pela norma, como sendo a ameaça que surge pelo relacionamento longo ou próximo com o cliente, ao ponto que o auditor acaba solidário aos interesses daquele.

Ademais, a independência da firma em relação ao cliente de auditoria é exigida durante o período da contratação que é encerrado pela emissão do relatório de auditoria e o período abrangido pelas demonstrações contábeis.

Quanto a NBC PA nº 291 que trata dos requisitos de independência para trabalho de asseguarção que não são trabalhos de auditoria ou de revisão. Contudo, se o cliente de asseguarção também é cliente de auditoria ou de revisão, os requisitos da NBC PA 290 também são aplicáveis à firma, às firmas em rede e aos membros da equipe de auditoria ou de revisão.

2.3 O CONTROLE DA QUALIDADE DE AUDITORIA INDEPENDENTE

Há que se considerar que a qualidade dos serviços desenvolvidos pela firma de auditoria independente se estabelece a partir de duas premissas: a competência técnico-profissional do auditor independente e a sua independência com relação à entidade auditada.

No cenário internacional Boynton, Johnson e Kell_ (2002, p. 51), mencionam que a busca pela qualidade na prestação de serviços de auditorias nos Estados Unidos, levou ao desenvolvimento de um grande complexo regulatório composto pela edição de normas, regulação pela empresa de auditoria, autorregulação pela classe profissional (AICPA) e regulação pública.

A doutrina de Radebaugh e Gray (2002, p. 311) *apud* ITO, NIYAMA e MENDES, ensina que a qualidade dos serviços de auditoria está relacionada à reputação da profissão contábil e de auditoria, à qualidade do sistema educacional e o processo de certificação dos auditores independentes.

Assim, segundo os autores, a reputação tem a função de demonstrar se a profissão é capaz de atrair profissionais competentes. A qualidade do sistema educacional, por sua vez, depende do reconhecimento atribuído ao papel do contador e de auditor.

Quanto ao processo de certificação, em relação ao qual podem ser encontrados diversos padrões conforme a disciplina em vigor no país, podendo ficar a cargo do setor público ou ainda do privado, mas, de modo geral, requer o atendimento de exigências educacionais, experiência profissional e aprovação em exame específico.

No Brasil, os processos de certificação vêm disciplinados pela própria categoria profissional, ou seja, regulação instituída pelo Conselho Federal da Contabilidade e pelo IBRACON.

Assim, em território brasileiro, segundo a normatização vigente, são de responsabilidade da firma de auditoria os sistemas, as políticas e os procedimentos de controle da qualidade.

Segundo a NBC PA 01 – *Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditorias e revisões de informação contábil, história e outros trabalhos de assecuração e de serviços correlatos*, o estabelecimento e a manutenção do sistema de controle de qualidade são obrigação da firma, a fim de garantir segurança razoável no sentido de que a firma e seu pessoal observam as normas da profissão e as técnicas, e demais exigências legais e regulatórias pertinentes; e de que os relatórios emitidos são fidedignos.

O sistema de controle de qualidade integra políticas traçadas para alcançar os objetivos retro mencionados e de procedimentos para implementar e monitorar a realização dessas políticas. Tais procedimentos são:

- a. responsabilidades da liderança pela qualidade na firma;
- b. exigências éticas relevantes;
- c. aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos;
- d. recursos humanos;
- e. execução do trabalho;
- f. monitoramento.

A regulação pode ser exercida pela própria firma de auditoria, caso em que se dá por meio do estabelecimento e a adoção de políticas e procedimentos que excedem as definições das normas profissionais, visando estabelecer um padrão de qualidade mais elevado aos seus serviços.

Ainda, em qualquer caso, devem ser estabelecidas políticas que promovam uma cultura interna que conceba a importância da qualidade nas execuções dos trabalhos. A responsabilidade final pelo sistema de qualidade da firma de auditoria fica com o presidente da firma, ou, quando apropriado, com a sua diretoria executiva.

Já a NBC TA 220 – *Controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis*, trata das responsabilidades específicas do auditor em relação aos procedimentos de controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis. Esta norma também dispõe das responsabilidades do revisor do controle de qualidade do trabalho e deve ser interpretada em conjunto com as exigências éticas relevantes.

Dispõe que no sistema de controle de qualidade da firma, as equipes de trabalho são incumbidas de adotar procedimentos de controle de qualidade que se aplicam ao trabalho de auditoria e fornecer à firma informações relevantes que permitam o funcionamento do sistema de controle de qualidade relacionado com a independência.

O sócio encarregado do trabalho tem o dever de assumir a responsabilidade pela qualidade dos trabalhos de auditoria.

A normativa impõe que a firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que ela dispõe de pessoal suficiente com competência, habilidade e compromisso com os princípios éticos necessários a fim de executar os trabalhos de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis; e capazes de emitir relatório de auditoria ou outros tipos de relatórios apropriados conforme o caso.

Quanto à técnica de revisão de controle de qualidade do trabalho, a referida norma preceitua que devem ser estabelecidas políticas e procedimentos que a determinem em determinados trabalhos.

Dessa forma, a revisão de controle de qualidade do trabalho deverá culminar em uma avaliação objetiva dos julgamentos proferidos pela equipe de auditoria.

Essas políticas e procedimentos compreendem a revisão do controle de qualidade do trabalho para todas as auditorias que tenham por objeto demonstrações contábeis de companhias abertas e também a especificação de critérios a serem usados para avaliar todas as outras auditorias e revisões de informações contábeis históricas e outros serviços de assecuração e serviços correlatos.

Quando ocorrem diferenças de opinião dentro da equipe de trabalho, a firma deve contar com políticas e procedimentos para tratar e resolvê-las, com as pessoas consultadas e, quando aplicável, entre o sócio encarregado do trabalho e o revisor de controle de qualidade do trabalho (NBC TA 220, item 22).

Importante que, as conclusões obtidas sejam documentadas e implementadas e o relatório não seja datado até o assunto ser resolvido.

Depois da finalização dos relatórios do trabalho, as equipes de trabalho devem completar a montagem dos arquivos finais do trabalho no momento oportuno, de acordo com as políticas e procedimentos definidos pela firma, os quais, neste aspecto, devem assegurar também confidencialidade, custódia, integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação do trabalho.

A normativa impõe o dever de monitoramento capaz de fornecer segurança razoável de que as políticas e os procedimentos relacionados com o sistema de controle de qualidade são relevantes, adequados e com operação efetiva.

Neste contexto, é dever da firma a comunicação aos sócios encarregados e a outras pessoas consideradas necessárias, sobre as deficiências identificadas no processo de monitoramento e as recomendações para a adoção de medidas corretivas.

2.3.1 Revisão externa de qualidade pelos pares

No panorama internacional, a Revisão Externa de Qualidade, também conhecida como “Revisão pelos Pares”, conta com especial relevância em termos de garantia da qualidade dos serviços de auditoria independente e, em razão disso, no Brasil, foi criado um Comitê Administrador, denominado Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Os aspectos centrais do controle de qualidade vêm dispostos na NBC PA 11- *Revisão Externa de Qualidade pelos Pares*, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.323, de 21 de janeiro de 2011, a qual aplica-se, exclusivamente, aos contadores que exercem a atividade de Auditoria Independente com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A obrigatoriedade da revisão do controle de qualidade para os contadores e as firmas de auditoria que exerçam auditoria independente está prevista no artigo 33 da Instrução nº 308, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), de 14 de maio de 1999.

Por conseguinte, entende-se por Revisão Externa de Qualidade o processo de acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes.

A revisão pelos pares tem por objetivo avaliar os procedimentos adotados pelo profissional que atua como Auditor Independente e pela Firma de Auditoria com a finalidade de assegurar a qualidade dos trabalhos executados.

A qualidade, para fins de revisão pelos pares, é constatada pelo atendimento às prescrições das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais instituídas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, quando for o caso, aos ditames do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, além disso, das normas emitidas por órgãos reguladores quando aplicáveis.

A revisão é realizada por um auditor independente que examina os trabalhos de auditoria desenvolvidos por outro auditor independente. A revisão também tem por objetivo verificar se o sistema de controle de qualidade em operação é adequado e está de acordo com a NBC PA 01.

Neste contexto, surge a expressão Programa de Revisão, a qual se entende a programação do trabalho do Comitê Administrador da Revisão Externa de Qualidade-CRE, que estabelece a seleção dos auditores a serem revisados, a definição da abrangência, as etapas e os prazos a serem observados pelos auditores revisores.

Portanto, a Revisão de Pares é desenvolvida com a atuação do CRE, ao qual compete a administração do Programa de Revisão; com a atuação do Auditor-Revisor o qual desenvolve a revisão individual; e o Auditor-Revisado, que pode se apresentar como sendo um Auditor Independente ou uma firma de auditoria independente, que tem seu trabalho revisado.

A submissão à Revisão pelo Pares deve ocorrer, no mínimo, uma vez a cada ciclo de quatro anos. Na prática, no mês de janeiro de cada ano, são selecionados os auditores que serão submetidos à Revisão pelos Pares, sendo obrigatória a inclusão daqueles que obtiveram seu cadastro na CVM no ano anterior, considerado como o ano-base da revisão (período a ser revisado do auditor-revisor).

Se na última revisão forem detectados problemas específicos pelo auditor-revisor, nada impede que o CRE determine períodos menores para a próxima revisão nos trabalhos do auditor-revisado.

Aliás, o auditor-revisado será submetido a nova revisão no ano seguinte quando for emitido pelo revisor relatório com opinião adversa ou houver abstenção de opinião, ou ainda, quando não for aprovado o relatório de revisão, ou o plano de ação pelo CRE por inobservância dos prazos impostos ou outro motivo informado.

Outro aspecto relevante da revisão é o de que não há exigência de que haja emissão de relatório de auditoria por parte do auditor-revisado no período compreendido pela revisão, ou seja, independente disso, a revisão acontece e se organiza de forma a permitir que o auditor-revisor emita opinião sobre o sistema de controle de qualidade dos trabalhos de auditoria realizados.

Ao final do trabalho de revisão, o auditor-revisor emite um relatório com as suas conclusões.

No caso de verificação de descumprimento das políticas e procedimentos de controle de qualidade, cabe ao auditor-revisor elaborar uma carta de recomendação circunstanciada. Tanto o relatório, quanto a carta de recomendações devem ser encaminhados juntamente com o plano de ação do auditor-revisado (em face do recebimento da carta de recomendações) e cópia do questionário-base ao CRE, por meio do sistema WEB disponibilizado pelo CRE, mediante certificação digital do auditor-revisor. Ao final, o CRE aprova ou desaprova o relatório de revisão. O CRE comunica ao CFC e à CVM nos casos de relatórios de revisão com opinião adversa ou com abstenção de opinião.

Ademais, o CRE, entre outras atribuições, tem a responsabilidade de, ao final de cada ano, elaborar o relatório sumário anual, a partir dos relatórios analisados naquele ano, e enviá-los à presidência de cada entidade profissional e aos órgãos reguladores que requeiram a revisão pelos pares.

O relatório sumário anual é confidencial, mas é permitida a identificação do auditor revisado e do revisor, ou da identidade referida no resumo dos resultados.

O trabalho de Revisão pelos Pares deve observância ao atributo de confidencialidade, tal qual possuem quaisquer trabalhos de auditoria. Tal atributo garante que nenhuma informação obtida em decorrência do trabalho de revisão seja divulgada pelas partes envolvidas, mesmo após o seu término. Aliás, o auditor revisor deve enviar confirmação de confidencialidade ao cliente selecionado.

Outro atributo para a Revisão pelos Pares diz respeito à independência, a qual deve prevalecer em relação aos membros da equipe revisora e o auditor-revisado. Algumas vedações incidem nesse sentido, como por exemplo, o impedimento de revisões recíprocas entre auditores independentes (sejam pessoas físicas ou jurídicas), ressalvadas exceções aprovadas pelo CRE.

O relatório da Revisão pelos Pares deve ser emitido em 45 dias após o encerramento da revisão em campo e pode ser de quatro tipos, a saber: sem ressalvas, com a emissão de carta de recomendações, caso em que o revisor conclui positivamente sobre os trabalhos realizados; com ressalvas, caso em que são encontradas falhas relevantes mas que não importam opinião adversa, hipótese em que é obrigatória a emissão de carta de recomendação; com ressalvas sem obrigatoriedade de emissão de carta de recomendação, caso em que a execução sofre limitações impedindo a adoção de alguns procedimentos requeridos na espécie; com opinião adversa com emissão obrigatória da carta de recomendação evidenciando os aspectos desconformes; e por último, com abstenção de opinião, espécie que reclama a emissão de carta de recomendações.

Das decisões emanadas pelo CRE cabe recurso ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina do CFC, com prazo de 15 dias para interposição contados da notificação.

2.3.2 Educação continuada

No Brasil, na área de auditoria contábil a NBC PA 12, prevê a Educação Profissional Continuada (EPC), a qual tem por objetivo o desenvolvimento de programas e atividades capazes de capacitar os profissionais a exercerem com competência técnica as suas atribuições.

É notório o crescimento das exigências com as quais os profissionais de contabilidade têm se deparado, em especial pelos escândalos financeiros que ganharam repercussão mundial.

Tais acontecimentos reclamam constante aprimoramento dos conhecimentos e, de igual forma, evolução da profissão contábil, na medida em que o conhecimento de casos de corrupção e sonegação vem evidenciando a valorização crescente da transparência e veracidade das informações divulgadas, bem como, da confiabilidade profissional e ética dos responsáveis por essas informações.

Dessa sorte, é exigido que o auditor esteja em constante aperfeiçoamento, o que pressupõe um programa de educação continuada. Ademais, a formação em cursos técnicos e superiores não se traduzem necessariamente em capacitação suficiente para que o contador auditor, exerça sua profissão de forma transparente no decorrer de toda sua carreira.

Isso ocorre porque a contabilidade em si constitui-se como uma ciência social aplicada, sujeita a influências e adaptações, e sofre transformações ao longo dos anos. Torna-se necessário, neste aspecto, que o profissional se desenvolva e se aprimore constantemente, o que entende-se por Educação Profissional Continuada – EPC.

Como nem sempre o aperfeiçoamento conta com a iniciativa do próprio profissional, alguns órgãos regulamentadores intervêm de forma impositiva a fim de garantir o aprimoramento do conhecimento entre seus profissionais.

Nesse contexto, a atuação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM é de grande relevância, eis que esse órgão dispôs sobre a obrigatoriedade da empresa de auditoria e dos auditores independentes manterem uma política de educação continuada de todo o seu quadro funcional e de si próprio, conforme artigo 34 da Instrução Normativa nº 308 de 1999.

Ademais, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON e o Conselho Federal de Contabilidade – CFC são responsáveis pela determinação das diretrizes para a Educação Continuada, que, saliente-se, devem garantir a qualidade e o atendimento às normas reguladoras de auditoria das demonstrações contábeis.

Outrossim, destaca-se que vários aspectos da Educação Continuada no Brasil foram sofrendo reformas em sua estrutura. Neste ponto, o presente estudo visa analisar as principais reformas sentidas nas Normas para o instituto da Educação Profissional Continuada.

Inicialmente, foi emitida a Resolução n° 945/2002, pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, que foi revogada pela NBC P4 – Normas para Educação Profissional Continuada, da Resolução CFC n° 1.074/06.

A Resolução CFC n° 1.074/2006 prevê que a Educação Profissional Continuada é atividade programada, formal e reconhecida que o Auditor Independente, devidamente registrado (no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), inscrito no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), e com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM)), juntamente com os demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico devem cumprir, com o objetivo de manter, atualizar e expandir seus conhecimentos para o exercício profissional.

Ademais, a Resolução CFC n° 1.074/2006 deixa bem claro que o Auditor Independente e os sócios que representam a sociedade de auditoria independente perante a CVM, são responsáveis pelo atendimento pleno das normas de Educação Profissional Continuada instituídas pelo Conselho Federal de Contabilidade-CFC.

Além de deixar transparecer o objetivo de regulamentar as atividades que os Auditores Independentes e contadores devem atender em relação às exigências de educação profissional continuada, a Resolução nº 1.074/06 alterou a normatização que vigorava desde 2002, pela Resolução nº 945.

A alteração de 2006 alcançou a pontuação exigida, passando de 32 horas anuais para 96 pontos de EPC por triênio calendário, definido o primeiro triênio para o período de 2006 a 2008, sendo obrigatória a comprovação de, no mínimo, 20 pontos em cada ano do triênio.

Em 2013, as normas de EPC foram novamente alteradas, segundo a NBC PA 12, com redação datada de 11 de dezembro de 2013, item 6, os contadores devem cumprir 40 pontos de Educação Profissional Continuada por ano-calendário, conforme Tabelas de Pontuação constantes no Anexo II da norma, vigente a partir de 2014.

A inobservância ao disposto a essa resolução acerca da Educação Continuada, por parte dos Auditores Independentes ou demais Contadores, configura infração ao Código de Ética Profissional. Ainda, a ausência de comprovação de participação em programa de educação continuada importará exclusão do profissional do Cadastro Nacional de Auditores Independentes – CNAI.

A título de conhecimento, a exigência de participação em programa de educação continuada é feita também ao perito contábil (perito-contador e o perito-contador assistente) pela Resolução CFC 1.244/2009.

2.3.3 Exame de qualificação técnica

O Exame de Qualificação Técnica foi criado pelo Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON, para avaliar o conhecimento e a competência técnico-profissional dos contadores que pretendem obter o registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) com vistas a atuarem na área de Auditoria Independente.

Portanto, a habilitação em Exame de Qualificação Técnica além de ser requisito para ingresso no Cadastro Nacional de Auditores Independentes - CNAI do Conselho Federal de Contabilidade - CFC é, também, exigida pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, para os contadores que desejarem obter registro naquele órgão a fim de atuar em Auditoria Independente no mercado de capitais.

Ainda, o Exame de Qualificação Técnica instituído pela NBC PA 13(R1), observa as disposições da Instrução nº 308, de 14 de maio de 1999, da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, que, dentre outras disposições, estabelece condições para habilitação do auditor independente para o exercício da atividade de auditoria das demonstrações contábeis.

Assim, nos termos da normatização mencionada, o profissional deve se submeter a Exame de Qualificação Técnica, cuja aplicação está a cargo do Conselho Federal de Contabilidade - CFC em conjunto com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.

O Conselho Federal de Contabilidade formalizou a submissão ao Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes, com vistas à atuação no mercado de valores mobiliários, com a Resolução CFC nº 2014/NBCPA13(R1).

A aprovação em Exame de Qualificação é sinal de distinção na categoria, um verdadeiro atestado de qualidade, proporcionando aos profissionais habilitados que atuam na área de Auditoria Independente, reconhecida qualificação técnica e comprometimento com a ética e a técnica contábil.

Nesse sentido, fica evidente a consagração ao dever de independência que vem fortalecido pela exigência de habilitação no Exame de Qualificação, já que serão atestados aos contadores conhecimentos e a habilidade em utilizá-los nos trabalhos que lhe são confiados.

2.4 RODÍZIO DA AUDITORIA INDEPENDENTE

A auditoria é um instrumento que pode contribuir para proteção de direitos de terceiros, capaz, inclusive de reduzir a ineficiência das operações e a evitar a prática de atos abusivos, assegurando ainda, a fidedignidade das demonstrações contábeis e outras informações financeiras.

O rodízio de auditoria, foi instituído de forma compulsória na década de 80, diante da comprovação de vícios nos exames das demonstrações contábeis de instituições financeiras, sendo que passou a ser requerido pelo Banco Central do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários.

Nos últimos anos, percebeu-se uma profunda alteração na estrutura das relações profissionais entre auditor independente e a própria administração da entidade auditada, fruto da regulamentação do mercado de capitais, notadamente, pela exigência, ou implantação, do rodízio de auditores independentes.

Trata-se, portanto, da figura de rodízio de auditoria, que pode ser encontrada em duas modalidades, quais sejam, o rodízio de firmas de auditorias e o rodízio de auditores.

Basicamente, possuem como finalidade comum o fato de buscarem assegurar a independência do auditor em sua conduta profissional, por meio da ruptura compulsória do relacionamento a longo prazo entre empresa auditada e a firma de auditoria ou pelo menos, pelas pessoas que compõe o grupo de auditores.

Ao longo dos anos, o rodízio de firmas de auditoria tem sido encarado como um fator essencial para fins de assegurar a independência e outros aspectos relativos à qualidade da auditoria.

A normativa em vigor no Brasil determina que o auditor independente, seja ele pessoa física ou pessoa jurídica, não pode prestar serviços para um mesmo cliente auditado, por prazo superior a cinco anos consecutivos, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para sua recontração, conforme artigo 31 da Instrução CVM 308/1999.

Tal regra é expressão do sistema de rodízio, que foi estabelecida justamente para evitar a manutenção de relacionamento prolongado entre o auditor e a entidade auditada que possa afetar a independência e a objetividade na execução dos trabalhos.

Passamos, nos próximos tópicos, a abordar as espécies de rodízio de auditores.

2.4.1 Rodízio da firma de auditoria independente

O rodízio de firmas de auditoria interrompe o relacionamento comercial e profissional de uma firma de auditoria com a empresa auditada. Por outro lado, o rodízio de auditores impõe um remanejamento dos profissionais que realizam os trabalhos de auditoria sem resolver o relacionamento comercial com a empresa de auditoria.

Inicialmente, as empresas registradas na Comissão de Valores Mobiliários, como Sociedades Anônimas de Capital Aberto, Fundos Mútuos de Ações, de Conversão, de Investimentos e Sociedades beneficiárias de incentivos fiscais, deveriam substituir as firmas de auditoria em períodos determinados por legislação vigente em cada nação.

Na maioria dos casos, o rodízio de firmas de auditoria é adotado levando-se em consideração fatores como a complexidade das informações auditadas, que demandam um processo natural de aprendizado das rotinas e procedimentos que são adotados por cada companhia na consecução de suas atividades sociais, de tal modo que isso exige um lapso de tempo considerável, de forma que o rodízio do auditor independente pode resultar na piora da qualidade das informações auditadas e, por via de consequência, pode comprometer a análise da fidedignidade das demonstrações financeiras da companhia pelo menos pelo período até que o novo auditor domine o *modus operandi* da entidade auditada.

2.4.2 Rodízio do auditor independente

A expressão "rodízio de auditores" contempla em seu bojo dois contextos completamente distintos, quais sejam: o rodízio de profissionais de auditoria e o rodízio de empresas de auditoria.

O rodízio de auditores impõe um remanejamento dos profissionais que realizam os trabalhos de auditoria sem resolver o relacionamento comercial com a empresa de auditoria.

Em termos históricos, no ano de 1992, o *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA se manifestou contestando a rotatividade de empresas de auditoria, confirmando a preferência pelo rodízio dos sócios/diretores e introduzindo o conceito do rodízio dos sócios revisores para fazer a crítica dos relatórios antes de sua emissão para as empresas listadas.

Equipes de auditores são compostas por profissionais que, em primeiro plano, executam os trabalhos de campo, são geralmente seniores e assistentes com experiência profissional que varia de um a cinco anos. A equipe conta também com contadores que possuem o encargo de emitir o relatório final, que é elaborado pela revisão dos trabalhos de campo, discussão e conclusão dos pontos importantes com a administração, geralmente sócios, diretores, gerentes e supervisores.

Para estes profissionais responsáveis pela emissão do relatório, o tempo e a experiência requerida são estabelecidos em, no mínimo, de seis anos para gerentes e supervisores, e de nove anos para sócios e diretores.

A fim de garantir a independência do auditor, o rodízio de profissionais se justifica pelo fato de que, entre a empresa de auditoria e a empresa auditada cria-se um relacionamento profissional por períodos longos. Reside nesse relacionamento de longo prazo a preocupação de que os profissionais responsáveis pela execução dos trabalhos, o sócio e o diretor, preservem a objetividade, a independência e a ética do processo de auditoria. Em razão disso, o rodízio de profissionais proporciona o afastamento de suas funções profissionais com essas empresas auditadas, depois de determinado período de tempo.

O temor é de que com o passar dos anos, o relacionamento entre os líderes da equipe de auditores e a alta administração da empresa auditada, torna-se mais próximo e natural que surge um ímpeto de colaboração, comprometendo a independência dos auditores.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade previu o rodízio de auditoria com a Resolução nº 961/2003, sendo revogada em 2010, pela Resolução nº 1.311/2010 em vigor até o presente momento.

A Resolução 1.311/2010 aprovou a NBC PA 290 que trata da Independência dos Trabalhos de Auditoria e Revisão e especifica a rotação no item 150 nos seguintes termos:

A utilização do mesmo pessoal sênior em trabalho de auditoria por período de tempo prolongado cria ameaças de familiaridade e de interesse próprio. A importância das ameaças depende de fatores como:

- por quanto tempo a pessoa tem sido membro da equipe de auditoria;
- papel da pessoa na equipe de auditoria;
- estrutura da firma;
- natureza do trabalho de auditoria;
- se a equipe gerencial do cliente foi alterada;
- se a natureza ou a complexidade dos assuntos contábeis e de relatório do cliente mudou.

A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- rotação do pessoal sênior na equipe de auditoria;
- revisão, por outro auditor, que não era membro da equipe de auditoria do trabalho do pessoal sênior;
- revisões de qualidade interna ou externa independentes e regulares do trabalho.

Analisando a questão, salienta-se que se percebe de forma geral, que o rodízio de firmas de auditoria independente atualmente não é contemplado pelos grandes centros financeiros mundiais, preferindo-se o rodízio de profissionais dentro das equipes de auditoria por determinado período.

2.5 LEGISLAÇÃO A CERCA DO RODÍZIO DE AUDITORIA

Em território brasileiro, no ano de 2001, o BACEN exigiu o rodízio de firmas de auditoria independente para todas as instituições financeiras reguladas por ele.

A Resolução nº 961 de 04 de junho de 2003 determinou a rotação do pessoal de liderança da equipe de auditoria a intervalos menores ou iguais a cinco anos consecutivos; e impôs o intervalo mínimo de três anos para o retorno do pessoal de liderança à equipe.

Registre-se que o IBRACON, em carta encaminhada à CVM, no ano de 2003, expressou formalmente sua posição contrária à adoção do rodízio de empresas de auditoria independente, declarando-se favorável à manutenção da rotação dos profissionais das equipes das firmas de auditoria.

A partir do exercício de 2004, a Comissão de Valores Mobiliários também passou a exigir o procedimento de rodízio para todas as empresas de capital aberto do Brasil, exigência formalizada por meio da Instrução nº 308, 19 de maio de 1999, a qual determinou que o auditor independente, seja ele pessoa física ou jurídica, não pode prestar serviços para um mesmo cliente por prazo superior a cinco anos consecutivos e, ainda, fixou em três anos o prazo para a sua recontração.

Sob o aspecto temporal, há que se registrar que o prazo de cinco anos estabelecido é contado a partir da data da publicação da Instrução CVM nº 308 de 19/05/1999, não alcançando, portanto, o tempo pretérito.

Por via de consequência, as companhias abertas e demais entidades registradas na CVM, tinham até 19/05/2004, data limite para procederem ao primeiro rodízio de auditores independentes. Por outro lado, as companhias abertas e demais entidades registradas na CVM que tenham contratado auditores independentes em data posterior à 19/05/1999, o prazo limite para providenciar o rodízio seria a data do 5º aniversário da contratação dos profissionais.

Em 2010 o Conselho Federal de Contabilidade revoga a Resolução 961/2003 e aprova a Resolução 1.311/2010, onde no item 153, 154 e 155 da NBC PA 290 disciplina a rotação do sócio e da equipe de auditoria.

Posteriormente, em novembro de 2011, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM editou a Instrução Normativa nº 509, conferindo a possibilidade de as empresas que possuírem Comitê de Auditoria Estatutário (CAE) permanente serem auditadas pelo mesmo auditor independente (pessoa jurídica) pelo prazo de até 10 (dez) anos, dobrando o prazo atual do rodízio instituído pela Instrução CVM nº 308/99.

Art. 31. O Auditor Independente - Pessoa Física e o Auditor Independente - Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, contados a partir da data desta Instrução, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para a sua recontração.

Art. 31-A O prazo estabelecido no art. 31 desta Instrução é de até 10 (dez) anos consecutivos caso:

I – a companhia auditada possua Comitê de Auditoria Estatutário - CAE em funcionamento permanente; e

II – o auditor seja pessoa jurídica.

§ 1º Para a utilização da prerrogativa prevista no caput, o CAE deverá estar instalado no exercício social anterior à contratação do auditor independente.

§ 2º Adotada a prerrogativa prevista no caput, o auditor independente deve proceder à rotação do responsável técnico, diretor, gerente e de qualquer outro integrante da equipe de auditoria com função de gerência, em período não superior a 5 (cinco) anos consecutivos, com intervalo mínimo de 3 (três) anos para seu retorno.” (NR)

Essa mudança que elevou o prazo do rodízio dos auditores independentes atende a um pleito das companhias abertas, forte na preservação da qualidade das informações auditadas, em consonância com os interesses de seus acionistas.

Importante ressaltar que a instalação do CAE é facultativa, pois a companhia aberta que possuir Comitê de Auditoria Estatutário (CAE) permanente e desejar permanecer com o mesmo auditor independente, deverá exigir que o auditor independente proceda à rotação do responsável técnico, diretor ou gerente e de qualquer outro integrante da equipe de auditoria com função de gerência, os quais poderão retornar ao mesmo cliente após o prazo mínimo de 05 (cinco) anos (§2º, do artigo 31-A da IN/CVM 308/99, com redação instituída pela IN/CVM 509/2011).

Essa reforma, portanto, definiu novo panorama das companhias abertas, eis que a criação do CAE possibilita à companhia aberta permanecer com o mesmo auditor independente por até 10 (dez) anos, todavia, aumenta a responsabilidade dos membros do Comitê de Auditoria, tornando-os cível e criminalmente responsáveis pelos atos praticados no exercício de suas atribuições, na medida em que a IN/CVM 509/2011 determina que os membros do CAE devem atender aos requisitos previstos no artigo 147 da Lei nº 6.404/76, para os administradores de sociedades por ações.

2.5.1 Aspectos positivos e negativos do rodízio de auditoria

Segundo Oliveira (2005) apud Formigoni et al. (2007), os relacionamentos mantidos por longo prazo entre auditores e clientes (empresa auditada), tornariam duvidosa a objetividade no trabalho de auditoria. Desse modo, salienta o autor, o rodízio de auditoria contribuiria potencialmente à prevenção do suposto compromisso e comprometimento dos auditores com seus clientes, por isso, defende que uma vez limitado o tempo de permanência do auditor a um número fixo de anos, este teria maiores condições de resistir às pressões dos administradores.

Nesta linha, Crepaldi (2012) afirma que a rotação do pessoal de liderança da equipe de auditoria, nos intervalos estabelecidos pela Comissão de Valores Mobiliários, visa impedir o risco de perda da objetividade e do ceticismo do auditor.

Um aspecto positivo decorrente da adoção do rodízio de auditoria nos moldes atuais, a socialização do conhecimento técnico em virtude da quebra do monopólio do conhecimento e da prática de auditoria de determinado segmento (OLIVEIRA e SANTOS, 2007).

Ainda, segundo Oliveira e Santos (2007), pode-se vislumbrar um aumento na credibilidade no trabalho dos auditores perante os usuários de suas informações, eis que, indubitavelmente, a atuação dos profissionais naturalmente exigirá ainda maior atenção em decorrência do processo frequente de troca de auditores, em razão da exposição de seu trabalho a outros auditores, sucessores ou revisores.

É inevitável, segundo esses autores, também uma mudança no foco do auditor, que focalizará sua atenção no acionista, e não na administração da empresa.

Por outro lado, as empresas de auditoria sustentam que o rodízio desconsidera o conhecimento adquirido pelo auditor quanto às atividades da empresa, sendo que o novo contratado reinicia as atividades do “zero”, e isso inevitavelmente acaba desvalorizando a experiência adquirida, na medida em que uma empresa leva em torno de no mínimo três anos para obter o domínio dos controles internos (FORMIGONI, et al., 2007).

Isso porque, segundo este posicionamento, deve-se levar em conta a complexidade das informações que são auditadas, que demandam, por óbvio, o desenvolvimento de aprendizado das rotinas e procedimentos que são adotados por cada entidade na consecução de suas atividades sociais.

Neste caso, a rotatividade exigida, em curtos períodos de cinco anos, conduziria a uma relativa diminuição da qualidade das informações auditadas e, por via de consequência, das demonstrações financeiras, pelo menos, até que o novo auditor desenvolva o conhecimento necessário da atuação social (MARASSI, BRIZOLLA e CUNHA, 2014).

Dessa forma, conforme Oliveira e Santos (2007), o rodízio contribui para a perda do conhecimento acumulado da firma de auditoria que se retira dos trabalhos, além disso, por desconhecimento, o foco dos trabalhos do novo auditor pode não ser direcionado para áreas de risco.

Na visão do IBRACON (2011), quanto maior o conhecimento que o auditor possui sobre a entidade auditada, mais eficaz será a auditoria realizada e os riscos inerentes tendem a diminuir, o que seria desconsiderado em decorrência do rodízio de empresas.

Neste ponto, outro argumento consignado pelas empresas de auditoria é de que seria muito mais proveitoso ser adotado um rodízio de sócios, como é feito em alguns países, ao invés do rodízio de empresas.

A situação parece ainda mais latente no caso das companhias abertas, na medida em que se sugere o aumento do prazo do rodízio dos auditores independentes justamente para a preservação da qualidade das informações auditadas, coadunando com os interesses de seus acionistas.

Some-se a isso, a elevação dos custos para a empresa auditada, pois inevitavelmente haverá um significativo aumento nos custos de serviços de auditoria, principalmente nos primeiros anos do trabalho, decorrente do maior número de horas que seriam necessárias para realização dos trabalhos (MEDEIROS, 2005).

Portanto, muitos acreditam que os custos do rodízio obrigatório superam os benefícios.

Sob outro enfoque, o sistema de rodízio é visto de forma prejudicial à qualidade da auditoria, principalmente em se tratando de ambientes regulatórios e contábeis complexos, em que o trabalho será comprometido se não for contratada outra firma com especialização suficiente (COELHO, 2013).

Isso pode ser visualizado no momento que se operar a rotação de auditores independentes, oportunidade em que as entidades poderão priorizar na contratação dos novos auditores os com honorários mais baixos, o que poderá refletir na qualidade, especialização e experiência na execução dos trabalhos de auditoria.

Assim, outros reflexos negativos são apontados, como: enfraquecimento do papel do conselho de administração e comitês de auditoria, aumento dos custos totais para os preparadores de demonstrações financeiras, dificuldades de implantação em ambiente global complexo, em que se podem aumentar os riscos de auditoria.

Neste prisma, defende-se que há outros meios de fortalecer a independência do auditor, sem afetar a qualidade da auditoria, como o rodízio de sócio de auditoria, comitês de

auditoria eficazes e maior transparência da supervisão sobre o trabalho do auditor (OLIVERA e SANTOS, 2007).

Além disso, o IBRACON (2011) conclui que não há comprovação de que o rodízio obrigatório das firmas de auditoria aumente a qualidade do serviço prestado, em contrapartida, os estudos têm apontado efeitos negativos, principalmente quando forem adotados períodos de rodízio mais exíguos (DEFOND e FRANCIS (2005) apud MARASSI, BRIZOLLA e CUNHA, 2014).

Nestes termos, percebe-se que a discussão em torno do rodízio de auditoria é permeada de fortes argumentos, tanto favoráveis quanto contrários a sua implantação.

3 METODOLOGIA

Para fins de atingir os objetivos traçados neste estudo, quanto aos procedimentos técnicos, foi realizado primeiramente uma pesquisa bibliográfica. A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente conforme Guth e Pinto (2007). Esta vantagem se torna particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço.

O método utilizado foi de pesquisa quantitativa descritiva, onde se tentou buscar hipóteses e possibilitar a ampliação dos conhecimentos sobre o problema em estudo.

Quanto à forma de abordagem do problema, foi empregado o método descritivo, o qual, segundo Lakatos (2000, p. 64) “tem o propósito de explicitar o conteúdo das premissas [...]”.

Elaborou-se um questionário, contendo afirmativas em uma escala Likert de quatro pontos: discordo plenamente; discordo; concordo e concordo plenamente.

Foram enviados questionários, por meio eletrônico, tendo como população alvo as cem maiores empresas da região sul do Brasil, listadas pela Revista Exame (2013), a amostra final foi composta somente de quatro empresas: Coopavel, localizada em Cascavel/PR, empresa Coamo em Campo Mourão/PR, empresa Copacol, situada em Curitiba/PR e a empresa de energia Tractebel, situada em Florianópolis/SC.

Complementando o estudo proposto, foram entrevistados os alunos do curso de Ciências Contábeis da disciplina de Auditoria da Universidade de Caxias do Sul, sendo quarenta e seis alunos do Campus Universitário de Vacaria e sessenta e três alunos do Campus Universitário de Bento Gonçalves. O período de coleta das amostras deu-se no segundo semestre de 2013, sendo que a disciplina de Auditoria trata do tema estudado. Para as empresas pesquisadas, a data corresponde entre os meses de abril a maio de 2014.

A investigação levou em conta os aspectos de sua natureza básica; do ponto de vista da forma de abordagem será quantitativo; em decorrência deste aspecto será importante compreender a concepção da pesquisa sobre os objetivos traçados no que tange à possibilidade de trabalhar de forma descritiva; já do ponto de vista dos procedimentos técnicos se desenvolverá levando em conta a revisão bibliográfica, experimental, documental, elaboração e distribuição de um questionário estruturado (GUTH E PINTO, 2007).

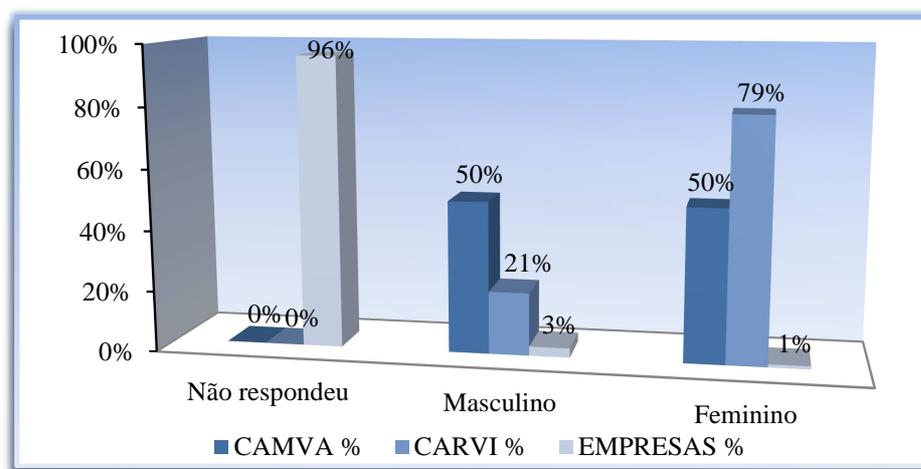
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste momento, se propõe a demonstrar os elementos colhidos com a análise dos resultados. O objetivo da pesquisa foi analisar a visão das empresas e dos graduandos entrevistados, frente aos impactos do rodízio de auditoria no que diz respeito à qualidade e independência da atuação profissional dos auditores independentes.

Deste modo, estão apresentados os resultados dos questionários, divididos em três grupos: as empresas, os alunos do Campus Universitário de Vacaria e os alunos do Campus Universitário de Bento Gonçalves. Essa divisão visa confrontar a opinião dos entrevistados frente ao tema proposto.

Na Figura 1, a composição da amostra final do perfil dos profissionais entrevistados pelas empresas, resultou: 96% não respondeu, 3% é do sexo masculino, e 1% é do sexo feminino. Dos entrevistados no Campus Universitário de Vacaria, o percentual entre homens e mulheres está dividido, sendo 50% dos universitários do sexo masculino e 50% do sexo feminino. Do campus Universitário de Bento Gonçalves, 21% é do sexo masculino e 79% do sexo feminino.

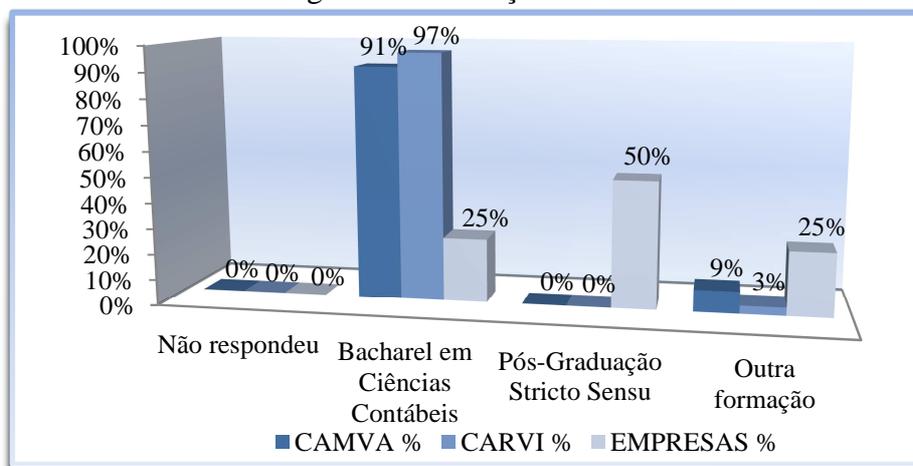
Figura 1 – Gênero do entrevistado.



Fonte: Elaborado pelos autores.

A Figura 2 representa a formação acadêmica, sendo que 25% dos profissionais das empresas possui graduação em ciências contábeis, 50% tem algum tipo de pós-graduação stricto sensu e 25% possui outra formação acadêmica. No Campus Universitário de Vacaria, 91% dos entrevistados são graduandos em Ciências Contábeis e 9% tem outra formação acadêmica. No Campus Universitário de Bento Gonçalves, 97% é graduando em ciências contábeis e 3% possui outra formação acadêmica.

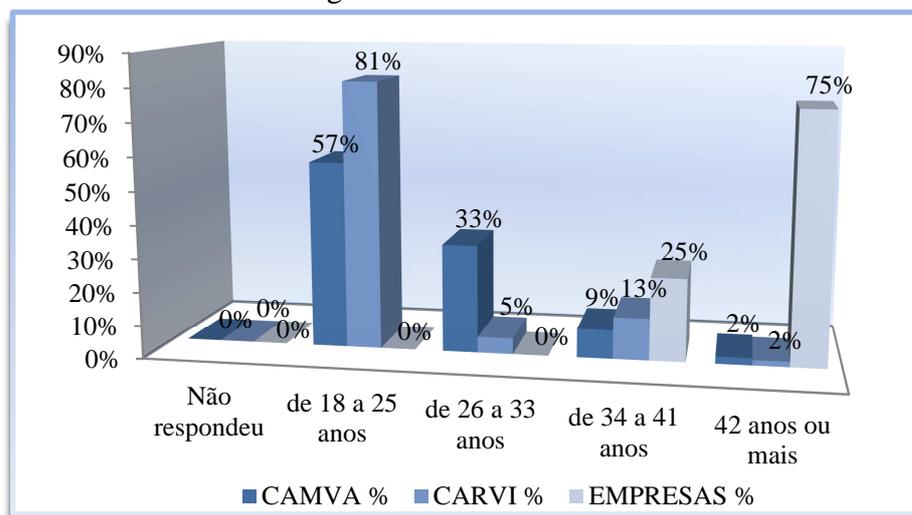
Figura 2 – Formação acadêmica.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Na Figura 3, a idade dos entrevistados das empresas é representada em 25% que tem idade entre 34 a 41 anos e 75% tem 42 anos ou mais. No campus de Vacaria, 57% dos alunos tem idade entre 18 a 25 anos, 33% entre 26 a 33 anos, 9% entre 34 a 41 anos e 2% tem 42 anos ou mais. No campus de Bento Gonçalves, 81% tem idade entre 18 a 25 anos, 5% entre 26 a 33anos, 13% entre 34 a 41 anos e 2% 42 anos ou mais.

Figura 3 - Idade dos entrevistados.

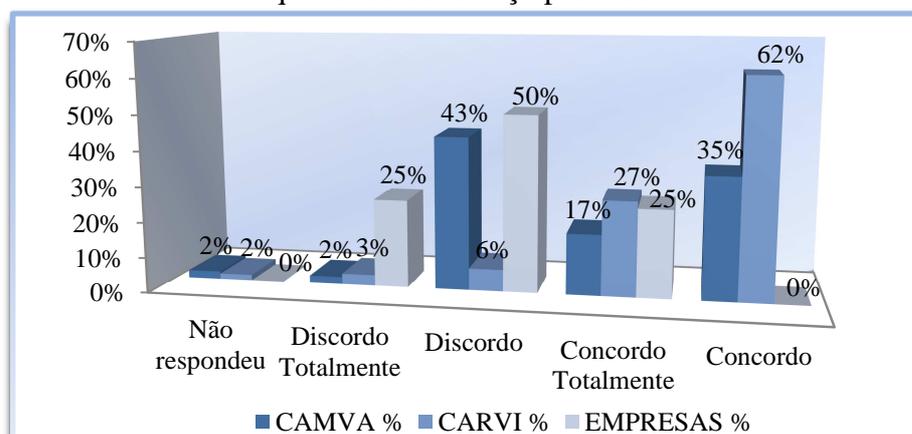


Fonte: Elaborado pelos autores.

Não foram considerados os dados “Cargo ou função” eis que, embora constassem do formulário, restaram prejudicados em relação aos entrevistados universitários.

Na figura 4, pergunta-se se os respondentes tem a percepção de que somente a troca de funcionários e, não de firma de auditoria externa, proporciona a melhora da qualidade no serviço de auditoria (FORMIGONI et al., 2007). Constatou-se que 25% dos profissionais das empresas entrevistadas discordam totalmente, 50% discorda e 25 % concorda totalmente. No Campus de Vacaria, 2% dos alunos não responderam, 2% discordam totalmente, 43% discordam, 17% concorda totalmente e 35% concordam. No Campus de Bento Gonçalves, 2% não respondeu, 3% discorda totalmente, 6% discorda, 27% concorda totalmente e 62% concordam.

Figura 4 - A troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa) aumenta a qualidade do serviço prestado.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Percebe-se que na visão dos profissionais das empresas, a grande maioria não entende que a troca dos auditores que compõe o grupo de trabalho, ao invés da substituição da firma de auditoria, seria garantia de melhora da qualidade da auditoria, nesse ponto, poderia ser concluída pela preferência na substituição da firma.

Com relação aos entrevistados acadêmicos, as opiniões quase que se dividem, mas é possível identificar uma opinião majoritária sobre o tema, na qual se concorda (62%) que a substituição dos membros da equipe, ao invés da substituição da firma, contribui para a melhora da qualidade da auditoria.

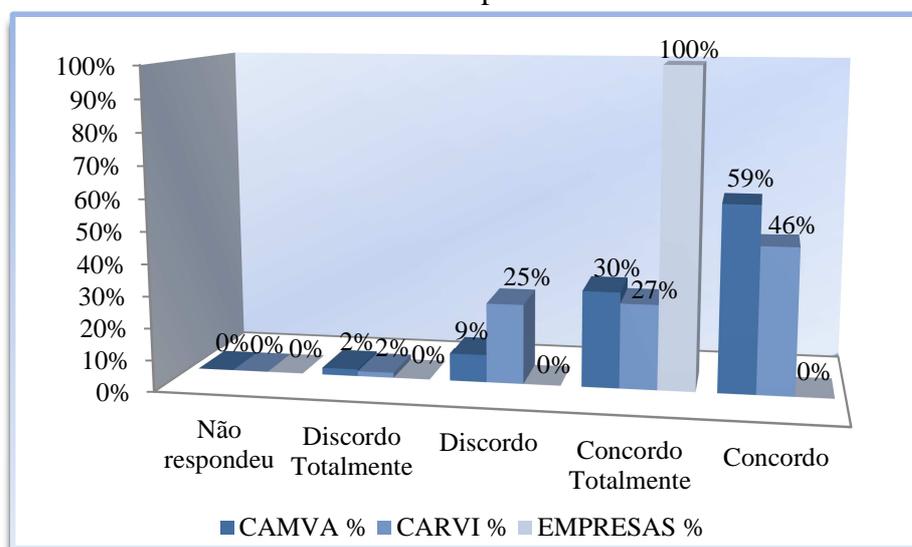
No entanto, Formigoni et al. (2007) concluíram que o rodízio de auditores independentes não é relevante para a qualidade dos serviços prestados de auditoria e para a independência.

A Figura 5 analisa se ao longo dos anos e com longas experiências, a realização dos trabalhos feitos pelos auditores independentes é fator significativo à emissão de um relatório com maior precisão (FORMIGONI et al., 2007) constatou que 100% dos profissionais das empresas concordam totalmente. No Campus de Vacaria, 2% discordam totalmente, 9% discordam, 30% concorda totalmente e 59% concordam. No Campus de Bento Gonçalves, 2% discorda totalmente, 25% discorda, 27% concorda totalmente e 46% concorda.

Contrapondo-se ao resultado das empresas (Figura 5), Oliveira (2005) apud Formigoni et al. (2007) comenta que, um dos maiores benefícios do rodízio de firmas de auditoria é a prevenção do estabelecimento de comprometimento dos auditores com seus clientes, fragilizando a sua independência, uma vez que a convivência próxima e por longo período entre auditores e clientes pode ensejar resultados viciados. Assim, o rodízio de firmas de auditoria, pode representar um maior incentivo para se resistir às pressões.

Entretanto, os acadêmicos com os conhecimentos existentes no momento das respostas, ou seja, 59% do CAMVA e 46% do CARVI concordam que a permanência de uma mesma firma de auditoria externa por muitos anos em uma empresa, pode ter, a vantagem de propiciar maior conhecimento do ambiente e do negócio empresarial, por parte dos auditores, ocasionando ganhos em termos de qualidade e agilidade de suas análises, proporcionando relatórios com maior precisão.

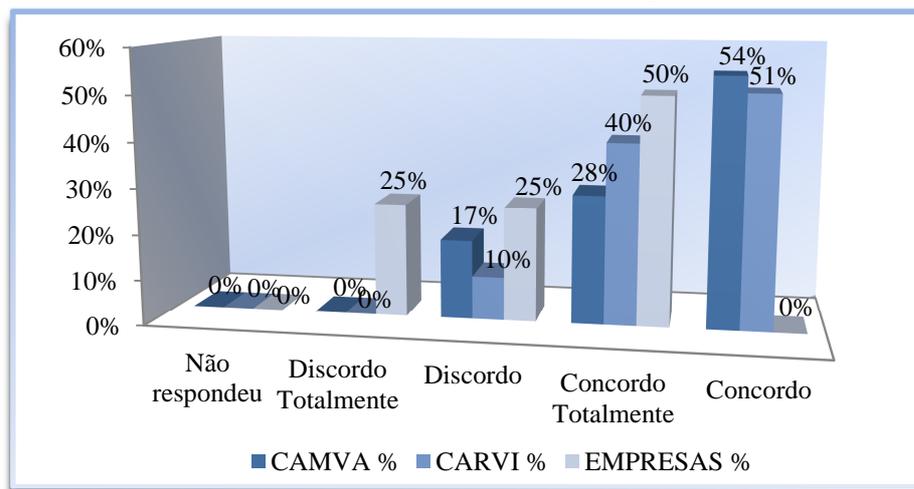
Figura 5 - A empresa de auditoria independente, ao longo dos anos auditando a mesma empresa, adquire conhecimento profundo dos controles internos, emitindo assim um relatório com maior precisão.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Na Figura 6 foi perguntado se o rodízio de firmas de auditoria traz maior transparência ao trabalho do auditor a fim de perceber se os entrevistados notam, de uma forma geral, a transparência nos trabalhos realizados pelos auditores (FORMIGONI et al., 2007). Constatou-se que 25% dos profissionais das empresas discordam totalmente, 25% discordam e 50% concordam totalmente. No Campus de Vacaria, 17% discordam, 28% concordam totalmente e 54% concordam. No Campus de Bento Gonçalves, 10% discordam, 40% concordam totalmente e 51% concordam.

Figura 6 – O rodízio de firmas de auditoria traz maior transparência ao trabalho do auditor.

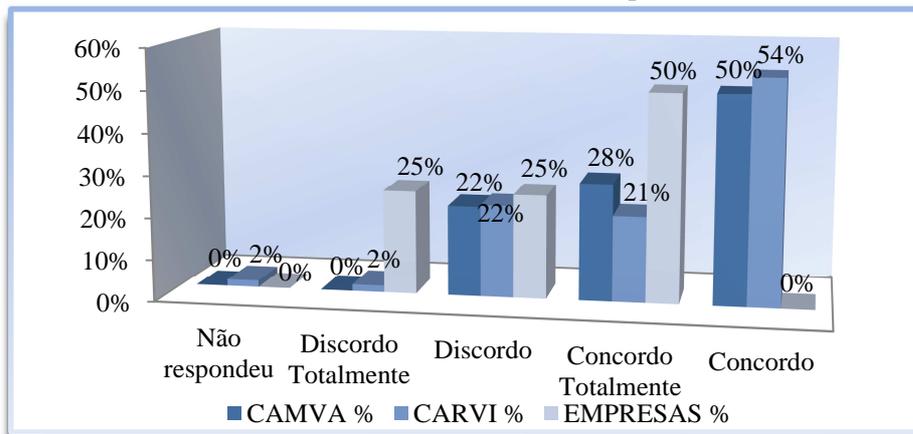


Fonte: Elaborado pelos autores.

A percepção dos profissionais das empresas está dividida, não se distinguindo, portanto, uma opinião prevaiente. Por outro lado, os acadêmicos, em sua maioria, concordaram que o rodízio de auditoria contribui para a transparência ao trabalho do auditor. A percepção dos acadêmicos confirma as considerações trazidas por Oliveira (2005) apud Formigoni et al. (2007), no sentido de que o rodízio de firmas interrompe a formação de laços que supostamente comprometem a independência dos auditores, neste aspecto, contribuindo o rodízio para a transparência dos trabalhos de auditoria.

A Figura 7 analisa se o rodízio de firmas de auditoria interfere diretamente na independência do auditor (FORMIGONI et al., 2007). Constatou-se que 25% dos profissionais das empresas discorda totalmente, 25% discorda e 50% concordam totalmente. No Campus de Vacaria, 22% discorda, 28% concordam totalmente e 50% concordam. No Campus de Bento Gonçalves, 2% não respondeu, 2% discordam totalmente, 22% discordam, 21% concordam totalmente e 54% concordam.

Figura 7 – O rodízio de firmas de auditoria traz maior independência ao trabalho do auditor.

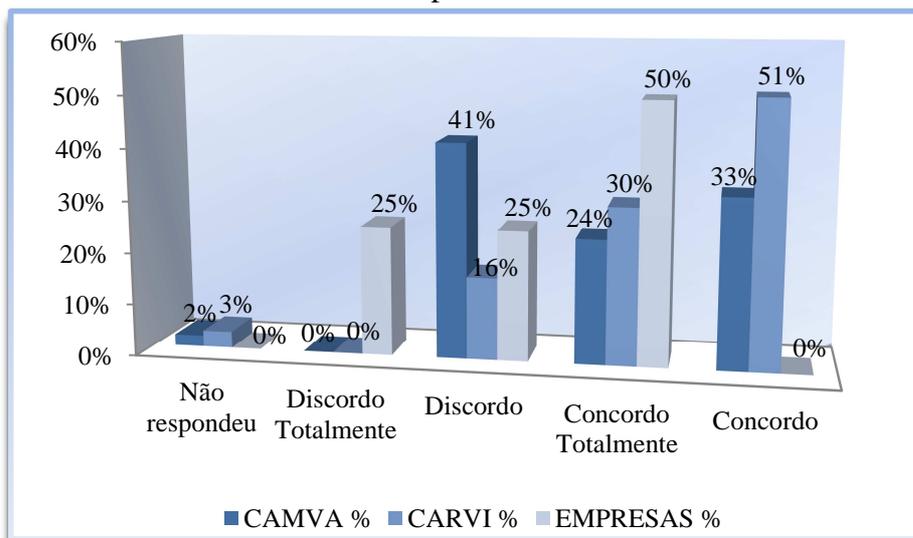


Fonte: Elaborado pelos autores.

Nagy (2005) apud Bassetti (2011), defendendo o rodízio de firmas de auditoria, sustentou que o novo auditor é mais desconfiado e realiza seu trabalho com outra perspectiva, o que possivelmente não ocorre em relação aos profissionais com longos anos na entidade auditada. Na opinião da maioria dos entrevistados, os mesmos concordam que o rodízio da auditoria externa traz maior transparência aos trabalhos de auditoria.

Na Figura 8, foi perguntado aos entrevistados se o rodízio de auditoria traz melhoria aos serviços prestados pelo auditor independente, constatou-se que 25% dos profissionais das empresas discorda totalmente, 25% discorda e 50% concorda totalmente. No Campus de Vacaria, 2% não respondeu, 41% discorda totalmente e 24% concorda totalmente e 33% concorda. No Campus de Bento Gonçalves, 3% não respondeu, 16% discorda, 30% concorda totalmente e 51% concorda.

Figura 08 – O rodízio de auditoria traz melhoria aos serviços prestados pelo auditor independente.



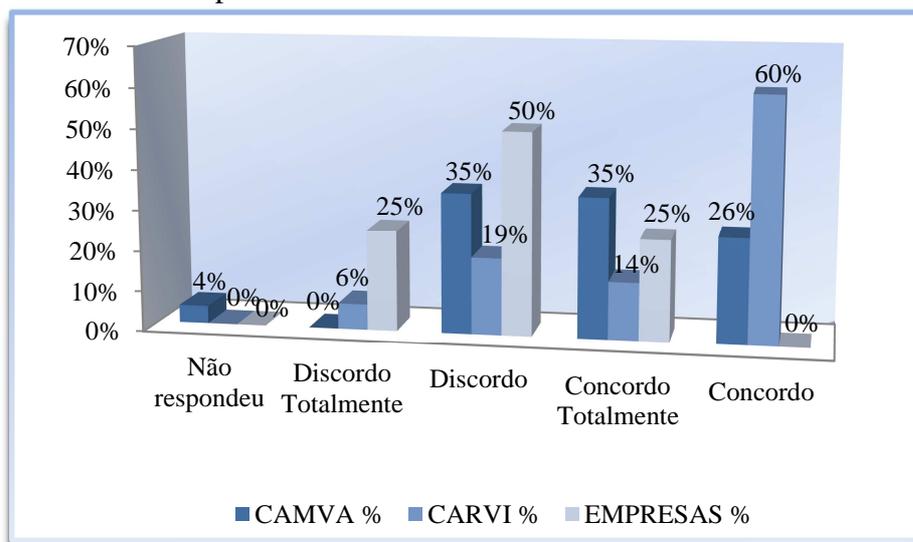
Fonte: Elaborado pelos autores.

Essa questão, complementa, de certa forma, as proposições anteriores de números 6 e 7 que abordavam a transparência e a independência frutos do rodízio. Assim, os profissionais se mantiveram divididos, como nas questões anteriores. E os acadêmicos, mantiveram o mesmo posicionamento majoritário, no sentido de que o rodízio contribui positivamente nos

trabalhos de auditoria, confirmando que o sistema traz melhoria.

Na figura 09, foi perguntado aos entrevistados se com a obrigatoriedade do rodízio de firmas de auditoria, a indicação de erros e apontamentos iria se tornar mais comum, constatou-se que 25% dos profissionais das empresas discorda totalmente, 50% discorda e 25% concorda totalmente. No Campus de Vacaria, 4% não respondeu, 35% discorda, 35% concorda totalmente e 26% concorda. No Campus de Bento Gonçalves, 6% discorda totalmente, 19% discorda, 14% concorda totalmente e 60% concorda.

Figura 9 - Com a obrigatoriedade do rodízio de firmas de auditoria, a indicação de erros e apontamentos iria se tornar mais comum.

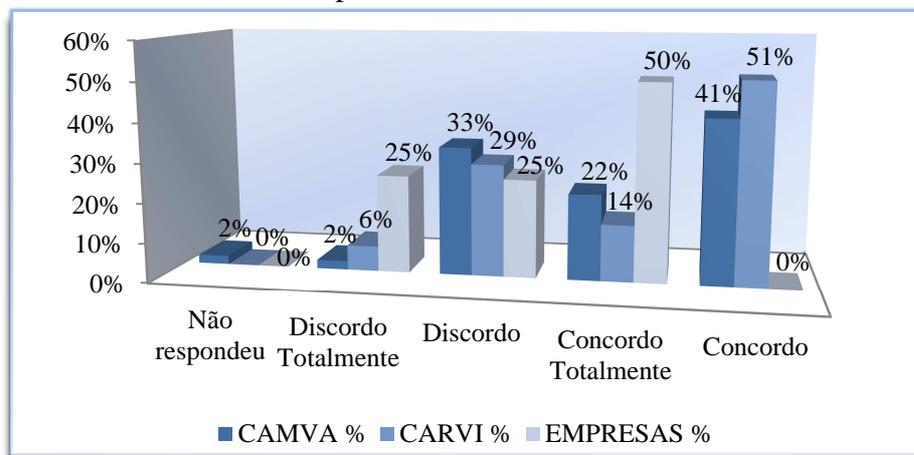


Fonte: Elaborado pelos autores.

Diferentemente das questões anteriores, neste ponto, surge um entendimento prevalecente no âmbito dos entrevistados profissionais das empresas, eis que 75% discordaram que o rodízio de firmas seja capaz de trazer mais indicações de apontamentos e de erros. Até aqui, a visão dos profissionais das empresas não é a favor do rodízio de firmas de auditoria. Por outro lado, os acadêmicos permanecem com o mesmo posicionamento, identificando mais uma vantagem em decorrência da implantação do rodízio, a qual permite que se intensifiquem as indicações de erros e apontamentos.

Na Figura 10, foi perguntado aos entrevistados se a troca de firmas de auditoria a cada cinco anos diminui o risco de perda de independência dos auditores. Na pesquisa realizada, constatou-se que 25% dos profissionais das empresas discorda totalmente, 25% discorda e 50% concordam totalmente. No Campus de Vacaria 2% não responderam, 2% discordam totalmente, 33% discordam, 22% concordam totalmente e 41% concordam. No Campus de Bento Gonçalves, 6% discorda totalmente, 29% discorda, 14% concorda totalmente e 51% concordam.

Figura 10 - A troca de firmas de auditoria a cada cinco anos diminui o risco de perda de independência dos auditores.

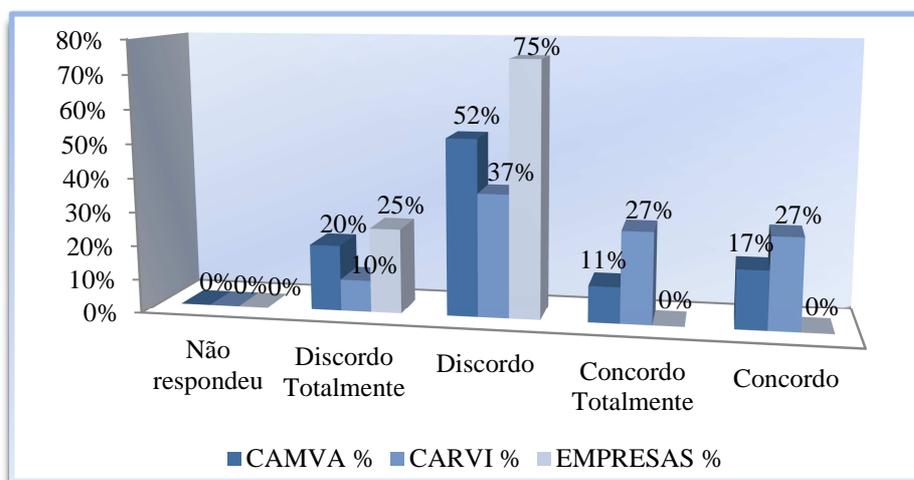


Fonte: Elaborado pelos autores.

Consoante aos resultados da Figura 10, Jonhson, Krurana e Reynolds (2002) apud Bassetti (2011), há evidências de que relacionamentos curtos de dois a três anos entre o auditor e o cliente estão mais associados à queda da qualidade dos relatórios financeiros, em relação aos médios relacionamentos quantificados em quatro a oito anos. Por outro lado, Nagy (2005) apud Bassetti (2011), concluiu que longos períodos de relacionamento não estão associados à diminuição da qualidade da auditoria, e sim à sua melhora. De acordo com os resultados obtidos das opiniões das empresas e dos acadêmicos, percebe-se que o entendimento é conforme observado por Nagy.

Na Figura 11, foi perguntado aos entrevistados se a qualidade do serviço do auditor independente está diretamente ligada ao rodízio de firmas de auditoria (FORMIGONI et al., 2007). Constatou-se que 25% dos profissionais das empresas discorda totalmente, 75% discorda. No Campus de Vacaria, 20% discorda totalmente, 52% discorda, 11% concorda totalmente e 17% concorda. No Campus de Bento Gonçalves, 10% discorda totalmente, 37% discorda, 27% concorda totalmente e 27% concorda.

Figura 11 - A qualidade do serviço do auditor independente esta diretamente ligada ao rodízio de firmas de auditoria.

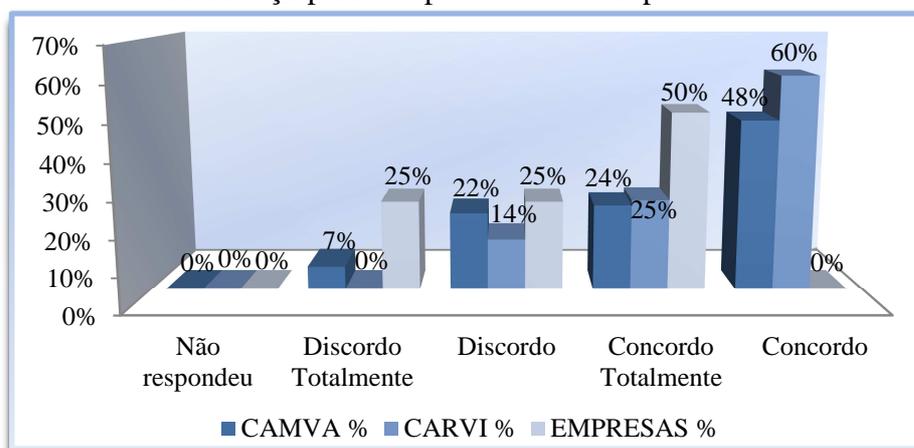


Fonte: Elaborado pelos autores.

A opinião dos profissionais das empresas entrevistados foi unânime em afastar o fator da qualidade da auditoria do rodízio de firmas de auditoria, mantendo-se coerentes com as respostas às proposições anteriores. Os alunos do Campus de Vacaria, diferentemente da postura que assumiram nos questionamentos anteriores, discordaram que o rodízio esteja ligado à qualidade dos serviços prestados pelos auditores, somente os acadêmicos do Campus de Bento Gonçalves, em sua maioria, concordaram com a afirmativa, consoante ao que responderam anteriormente.

Na Figura 12, foi perguntado aos entrevistados se a implementação do rodízio de firmas de auditoria, traz um aumento na qualidade do serviço prestado pelo auditor independente, constatou-se que 25% dos profissionais das empresas discorda totalmente, 25% discorda e 50% concorda totalmente. No Campus de Vacaria, 7% discorda totalmente, 22% discorda, 24% concorda totalmente e 48% concorda. No Campus de Bento Gonçalves, 14% discorda, 25% concorda totalmente e 60% concorda.

Figura 12 - A implementação do rodízio de firmas de auditoria, traz um aumento na qualidade do serviço prestado pelo auditor independente.



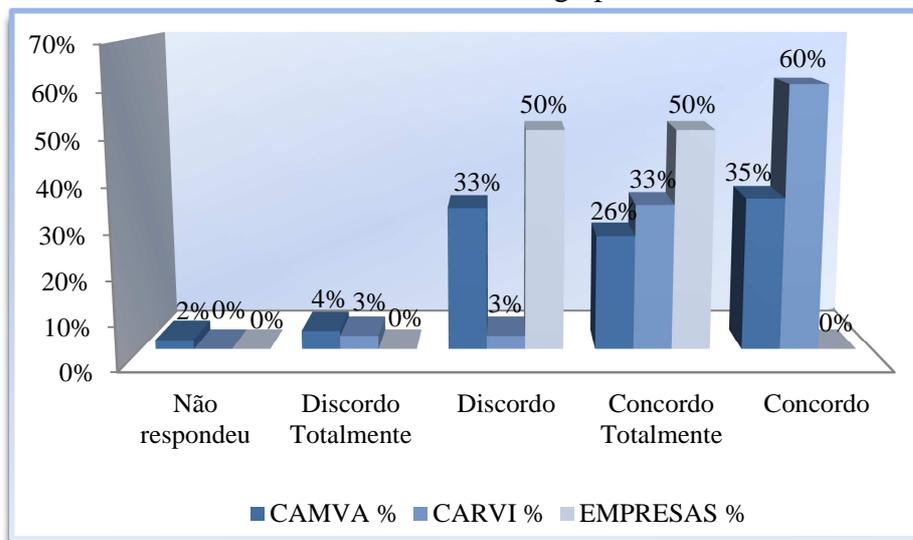
Fonte: Elaborado pelos autores.

Costa e Azevedo (2008) apud Bassetti (2011) afirmam que a rotatividade imposta pelo rodízio de firmas tem o propósito de melhorar a qualidade dos serviços, isso ocorre porque, além do ganho de independência, os auditores falham quando auditam a mesma empresa durante vários anos, por reutilizar papéis de trabalho antigos e não refazer testes sobre o exercício atual. Na visão de Franco e Marra (2001), o objetivo maior da auditoria independente é conferir veracidade aos dados divulgados nas demonstrações contábeis.

A Figura 13 busca analisar se o rodízio está sendo eficiente, cumprindo seu objetivo pré-determinado de manter uma relação entre empresa auditada e auditor independente o mais profissional possível e inibir uma possível falta de independência (FORMIGONI et al., 2007).

A pesquisa constatou que, 50% dos profissionais das empresas discordam e 50% concorda totalmente. No Campus de Vacaria, 2% não respondeu, 4% discorda totalmente, 33% discorda, 26% concorda totalmente e 35% concorda. No Campus de Bento Gonçalves, 4% discorda totalmente, 3% discorda, 33% concorda totalmente e 60% concorda.

Figura 13 - O rodízio de auditoria tem por objetivo não colocar em jogo a objetividade no processo de auditoria com relacionamento de longo prazo entre o auditor e o cliente.

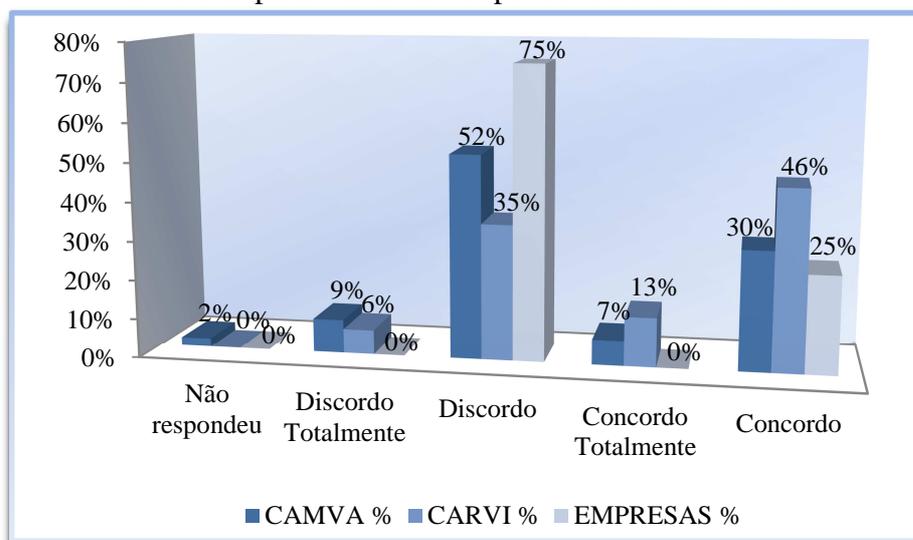


Fonte: Elaborado pelos autores.

Nesse sentido, a IN nº 308, de 14 de maio de 1999, da CVM, exige a troca do responsável técnico a cada 5 anos consecutivos e prevê o retorno após transcorrido um intervalo mínimo de três anos para a sua recontração.

A Figura 14 teve o intuito de perceber se os entrevistados consideram suficiente a troca somente dos profissionais, sem a troca da firma de auditoria, tendo em vista assegurar a independência da auditoria (FORMIGONI et al., 2007), constatou-se que 75% dos profissionais das empresas discorda e 25% concorda. No Campus de Vacaria, 2% não respondeu, 9% discorda totalmente, 52% discorda, 7% concorda totalmente e 30% concorda. No Campus de Bento Gonçalves, 6% discorda totalmente, 35% discorda, 13% concorda totalmente e 46% concorda.

Figura 14 - A troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa) é suficiente para manter a independência dos auditores.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Segundo Martinez e Reis (2010) apud Bassetti (2011), com ou sem rodízio de auditores independentes, a proxy de gerenciamento de resultados não apresenta diferenças significativas. No mais, a IN nº 308/1999, da CVM, ao prever o sistema de rodízio de auditoria, fez menção a substituição dos responsáveis técnicos, não trazendo, expressamente, a exigência de alteração/rotatividade das firmas de auditoria.

5 CONCLUSÃO

Com o desenvolvimento desse estudo, foi possível analisar a questão do rodízio de firmas de auditoria como fator de garantia de independência e qualidade dos serviços de auditoria.

Para tanto, após discorrer sobre aspectos relevantes da Auditoria Independente, a pesquisa voltou-se a uma análise da temática da Independência na Auditoria, ensejando, por conseguinte, um estudo acerca dos principais aspectos do Controle da Qualidade para Firms de Auditoria.

Analisados esses assuntos, o presente estudo deteve-se ao tema de Rodízio da Auditoria Independente, desenvolvendo uma análise das suas modalidades, oportunidade em que foram destacados o Rodízio da firma de auditoria independente e o Rodízio do auditor independente. A seguir, a pesquisa abordou a legislação sobre o Rodízio de Auditoria, trazendo, inclusive, a experiência legislativa de outros países na Europa e, ao final, apontou a normatização vigente no Brasil.

Prosseguindo com a análise do tema de Rodízio de Auditoria, foram elencados os aspectos positivos e negativos apontados pelos autores que tratam do assunto, inclusive trazendo a visão de representantes de entidades relacionadas a esse segmento, como o IBRACON, a CVM e o próprio CFC.

Por último, procedeu-se a análise do questionário respondido pelos acadêmicos do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul, da disciplina de Auditoria, dos Campus Universitários de Vacaria e de Bento Gonçalves, juntamente com a visão de quatro empresas com sede na região Sul, em específico, dos estados do Paraná e Santa Catarina, com o objetivo de identificar, na percepção dos entrevistados, os impactos do rodízio de auditoria no que diz respeito à qualidade e independência da atuação profissional dos auditores independentes.

Com a análise dos resultados obtidos com os questionários, percebeu-se que em vários quesitos a opinião dos entrevistados coincide com argumentos trazidos por autores que tratam do tema objeto desse estudo, sendo possível, também, em vários aspectos confrontá-los para ampliar a visão do assunto.

Ademais, percebeu-se que na opinião dos profissionais das empresas, o rodízio de firmas de auditoria não é visto de forma positiva, pois em resposta à maioria das proposições, os entrevistados afastaram a possibilidade da rotatividade trazer transparência, independência, ou mesmo contribuir para a qualidade dos serviços prestados pelos auditores.

Todavia, com relação aos universitários, em várias oportunidades, prevaleceu entendimento a favor de que o rodízio das firmas de auditoria contribui para a transparência, independência e qualidade dos serviços de auditoria. Neste público, o rodízio conta com mais aceitação, sendo visto como um fator relevante de melhoria dos serviços de auditoria.

Entende-se que os resultados ora apontados fazem parte de uma amostra relativamente pequena, e, nesse sentido, sugere-se ampliar a pesquisa em outras unidades da Universidade de Caxias do Sul ou Instituições de Ensino.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BASSETTI, Aldecir. **Rotação de auditores independentes e a análise dos pareceres antes e depois do rodízio.** 2011. 61 f. Dissertação (Pós-Graduação em Ciências Contábeis) – Fundação Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Econômica e Finanças, Vitória, 2011.
BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Senado. Decreto-Lei nº 7.988 de 22 setembro de 1945. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais. Rio de Janeiro, 1945. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=27880>>. Acesso em: 16 abr. 2014.

BRASIL. Congresso Nacional. Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931. Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências. Brasília, 1931. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20158-30-junho-1931-536778-republicacao-81246-pe.html>> Acesso em: 10 maio 2014.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Brasília, 1965. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14728.htm>. Acesso em: 20 out. 2013.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Brasília, 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385original.htm>. Acesso em: 20 Out. 2013.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 20 out. 2013.

COELHO, Idésio S. **O rodízio obrigatório de firmas de auditoria é a melhor opção para aumentar a independência do auditor?** João Pessoa: Administradores.com, 2013. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/noticias/carreira/o-rodizio-obrigatorio-de-firmas-de-auditoria-e-a-melhor-opcao-para-aumentar-a-independencia-do-auditor/81784/>>. Acesso em: 9 abr. 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 8.ed. atual. São Paulo: Atlas, 2012.

CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Gerência de normas de auditoria GNA. Disponível em:<www.cvm.gov.br>. Acesso em: 08 out. 2013.

_____. Deliberação nº 549, 10 de setembro de 2008. Dispõe sobre a rotatividade dos auditores independente. Disponível em:<<http://www.cvm.gov.br/port/infos/deli549.pdf>>. Acesso em: Acesso em: 08 out. 2013.

_____ Deliberação nº 669 , 21 de setembro de 2011. Altera o inciso I da Deliberação CVM no 549, de 10 de setembro de 2008. Disponível em: <www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/Atos/Atos/deli/deli669.doc>. Acesso em: 08 out. 2013.

_____ Instrução nº 308 , 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM nos. 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998. Disponível em:<<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=%5Cinst%5Cinst308.htm>>. Acesso em: 10 out. 2013.

_____ Instrução nº 509, de 16 de novembro de 2011. Acrescenta artigos à Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, e altera artigos e anexo da Instrução CVM nº 480, de 7 de dezembro de 2009. Disponível em:<www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/Atos/Atos/inst/Inst509.doc>. Acesso em: 23 nov. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, com alterações e dá outras providências. Brasília, 1997. Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rcrt=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CBwQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cfc.org.br%2Fsisweb%2Fsre%2Fdocs2FRES_820.doc&ei=yH2gU_D_HOGu8AGQvoCgAw&usg=AFQjCNFD3 moCompEj7YLNZEd4bxt dihTbg&sig2=DyV1D0ADJZb5Cbgoq_Jfqw> Acesso em: 17 maio 2014.

_____ Resolução CFC nº 857, de 29 de outubro de 1999. Reformula a NBC P 2, denominando-a Normas Profissionais do Perito. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000857> Acesso em: 10 jan. 2014.

_____ Resolução CFC nº 945 de 08 de outubro de 2002. Aprova a NBC P 4 - Normas para educação profissional continuada. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2002/000945>. Acesso em: 10 jan. 2014.

_____ Resolução CFC nº 961, de 04 de junho de 2003. Aprova a NBC P 1 - IT 2 - Regulamentação dos Itens 1.2 - Independência; 1.6 - Sigilo; e 1.12 - Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria, da NBC P 1 - Normas Profissionais do Auditor Independente. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000961> Acesso em: 10 jun. 2014.

_____ Resolução CFC nº 989, de 23 de dezembro de 2003. Aprova a NBC P 5 - Norma sobre Exame de Qualificação Técnica. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000989> Acesso em: 10 jan. 2014.

_____ Resolução CFC nº 1.019, de 28 de fevereiro de 2005. Dispõe sobre o Cadastro

Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dá outras providências. Brasília, 2005. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001019> Acesso em: 10 jan. 2014.

_____ Resolução CFC nº 1.074, de 29 de junho de 2006. Dá nova redação à NBC P 4 - Norma para a Educação Profissional Continuada. Brasília, 2006. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2006/001074>. Acesso em: 10 jan. 2014.

_____ Resolução CFC nº 1.109, de 06 de dezembro de 2007. Dispõe sobre a NBC PA 13 (NBC P 5) Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Brasília, 2007. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001109> Acesso em: 10 jan. 2014.

_____ Resolução CFC nº. 1.201, 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes. Brasília, 2009. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_PA_auditor_independente.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2014.

_____ Resolução CFC nº. 1.205, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 220 - Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoocfc1205_2009.htm>. Acesso em: 17 abr. 2014.

_____ Resolução CFC nº 1.311 de 14 de dezembro de 2010. Aprova a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão. Brasília, 2010. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001311> Acesso em: 10 jan. 2014.

_____ Resolução CFC nº 1.312 de 14 de dezembro de 2010. Aprova a NBC PA 291 – Independência – Outros Trabalhos de Asseguração. Brasília, 2010. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001312>. Acesso em: 23 jan. 2014.

_____ Resolução CFC nº. 1.323 de 21 de janeiro de 2011. Aprova a NBC PA 11- Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. Brasília, 2011. Disponível em:
<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CCwQFjAC&url=http%3A%2F%2Fportalcfc.org.br%2Fwordpress%2Fwp-content%2Fuploads%2F2012%2F12%2FRES_1323.doc&ei=_sagU6OINYPmsATepYHoBA&usg=AFQjCNFba01RdRHNLvR1An880fU_lbmb5w&sig2=Jr2bMwrnd4LOdTQRHM6avQ&bvm=bv.69137298,bs.1,d.bGQ> Acesso em: 17 abr. 2014.

_____ Resolução CFC nº. 1.377, de 15 de dezembro de 2011. Aprova a nova redação da NBC PA 12 - Educação Profissional Continuada. Brasília, 2011. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001377>. Acesso em: 10 jan. 2014.

_____ Resolução CFC NBC PA12 de 11 de dezembro de 2013. Dá nova redação à NBC PA 12 que dispõe sobre educação profissional continuada. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/NBCPA12> Acesso em: 10 jan. 2014.

_____ Resolução CFC NBC PA13(R1), de 19 de maio de 2014. Dá nova redação à NBC PA 13 que dispõe sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Brasília, 2014. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPA13\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPA13(R1))>. Acesso em: 17 jun. 2014.

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. Resolução CMN nº 7, de 13 de setembro de 1965. Brasília, 1965. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1965/pdf/res_0007_v1_O.pdf> Acesso em: 23 nov. 2013.

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. Resolução CMN nº 220, de 10 de maio de 1972. Brasília, 1972. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1972/pdf/res_0220_v1_O.pdf> Acesso em: 23 nov. 2013.

FORMIGONI, Henrique; ANTUNES, Maria Thereza Pompa.; PAULO, Edílson. LEITE, Rafael Soares. A contribuição do rodízio de auditoria para a independência e qualidade dos serviços prestados: um estudo exploratório baseado na percepção de gestores de companhias abertas brasileiras. In: VII CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 614, 2007. São Paulo. **Anais Eletrônicos**. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos72007/614.pdf>>. Acesso em: 21 mar. 2014.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4.ed. atual. São Paulo: Atlas, 2001.

GUTH, Sérgio Cavagnoli; PINTO, Marcos Moreira. Desmistificando a produção de textos científicos com os fundamentos da metodologia científica. São Paulo: Scortecci, 2007.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Não ao rodízio obrigatório: Ibracon analisa os aspectos negativos do rodízio e oferece alternativas. **Transparência**. São Paulo, Ano 1, n. 3, p. 27-31, out./nov. 2011. Disponível em: <www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detRevistaTransparencia.php>. Acesso em: 18 maio 2014.

ITO, Elisabeth Yukie Horita; NIYAMA, Jorge Katsumi; MENDES, Paulo César de Melo. Controle de Qualidade dos Serviços de Auditoria Independente: Um Estudo Comparativo entre as Normas Brasileiras e as Normas Internacionais. **Revista Unb Contábil**. Brasília, v. 11, n. 1-2, p.312-328, jan./dez. 2008. Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCcQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.spell.org.br%2Fdocumentos%2Fdownload%2F8449&ei=E4OoU9CWBjTRsASx9IDIDA&usg=AFQjCNFTc4tLCEzHvWmJM_es8Fgd2RqjCw&sig2=1x7_9CHnsmptntIncLr09A&bvm=bv.69411363,d.b2U>. Acesso em: 21 maio 2014.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LONGO, Claudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARASSI, Rodrigo Barraco; BRIZOLLA, Maria Margarete; CUNHA, Paulo Roberto da. **Produção científica sobre rodízio de auditoria: uma análise bibliométrica e sociométrica nas bases sciense direct e scopus**. Revista Evidenciação Contábil & Finanças. João Pessoa, v.2, n. 1, p.4-21, jan./abr. 2014. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/18762>>. Acesso em: 02 jun. 2014.

MARTINEZ, Antonio Lopo and REIS, Graciela Mendes Ribeiro. **O rodízio de auditores independentes e a análise se existe ou não impactos no gerenciamento de resultados das empresas auditadas**. Salvador: 2009. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/8477>> Acesso em: 02 abr. 2014.

MEDEIROS, Eduardo Silva de. **A atividade de auditoria independente: um breve estudo sobre a independência dos auditores e as normas profissionais aplicáveis**. Rio de Janeiro, 2005. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/public/publ/ie_ufrij_cvm/Eduardo_Silva_de_Medeiros.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2014.

OLIVEIRA, Alexandre Queiroz de; SANTOS, Neusa Maria Bastos dos. **Rodízio de Firms de Auditoria: a experiência brasileira e as conclusões do mercado**. Revista de Contabilidade e Finanças. São Paulo, v. 18, n. 45, p. 91 – 100, set./dez. 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n45/v18n45a09.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2014.

PEREIRA, Alexandre Demetrius. **Auditoria das demonstrações contábeis: uma abordagem jurídica e contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de auditoria: auditoria contábil, outras aplicações de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.