



## **Rodízio de Firmas de Auditoria: Sob o Aspecto da Qualidade e Independência na Percepção dos Acadêmicos da UCS e dos Empresários**

Stéfano Pires Rui Dias, Maria Teresa Martiningui Pacheco, Marco Andre Pegorini, Oderson Panosso

### **RESUMO**

A temática do Rodízio de Firmas de Auditoria é relevante 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. Para tanto, passa-se ao exame das normas aplicáveis ao sistema de rodízio de auditoria quanto às disposições concernentes à rotatividade de seus auditores independentes, por meio da troca da equipe de auditores e da empresa a qual os auditores pertencem, e ainda, procede-se ao desenvolvimento de um estudo de caso. A pesquisa classifica-se como básica, quantitativa descritiva, documental, com aplicação de questionário com 109 discentes da disciplina de Auditoria da Universidade de Caxias do Sul, Campus Universitário de Vacaria e Bento Gonçalves e por 4 empresas listadas pela Região Sul do Brasil. 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 das firmas de auditoria, seja pessoa física ou pessoa jurídica, contribui para a transparência, independência e qualidade dos serviços de auditoria. Desse modo, sugere-se, em novos estudos, ampliar para outras unidades da UCS ou outras Instituições de Ensino Superior, juntamente com empresas, a fim de consolidar as percepções sobre o tema deste artigo.

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

### **1 INTRODUÇÃO**

A temática do Rodízio de Auditoria é relevante por trazer 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. A problemática reside, especificadamente, no relacionamento de longo prazo que normalmente se instala entre auditores independentes e empresas auditadas, juntamente com a qualidade do serviço.

Diante das disposições legais concernentes ao rodízio de auditoria, determinado pela Instrução Normativa da Comissão de Valores Mobiliários nº 308, de 14 de maio de 1999, a independência dos auditores nessa atividade permaneceria intacta tão somente com a mera rotatividade das pessoas que compõe a equipe de auditores. Assim a hipótese de que o aumento do prazo do rodízio dos auditores independentes estabelecido pelo artigo 31-A, da referida Instrução Normativa, atende aos interesses das companhias abertas voltados a preservação da qualidade das informações auditadas, em comunhão com os melhores interesses de seus acionistas.

Com esses aspectos retratados o Sistema de Rodízio de Auditoria sob a perspectiva da



qualidade e independência dos responsáveis pela execução de auditoria nas empresas, chega se ao problema de pesquisa: O rodízio de auditoria garante a independência profissional e a qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria?

Logo o objetivo do estudo foi em analisar o sistema de rodízio da auditoria independente. Para isso se examinou se 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. Buscou se verificar na visão dos empresários e dos acadêmicos frente aos impactos do rodízio de auditoria no que diz respeito à qualidade e independência da atuação profissional dos auditores independentes.

O estudo possui as seguintes seções: na primeira seção a parte introdutória; a segunda compreende a revisão teórica, na terceira seção apresenta-se a metodologia utilizada na pesquisa, e na quarta seção os elementos colhidos na pesquisa, e por último, as considerações finais.

## 2 REVISÃO TEÓRICA

### 2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE

Inicialmente vale ressaltar que no antigo Egito, já se procedia à auditoria independente nos lançamentos de arrecadação de tributos. Na Grécia, as verificações ocorriam nas contas do funcionalismo público (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Após muitas evoluções na área de Auditoria, surgiu em 1931, o Decreto nº 20.158, que regulamentou a profissão de guardador de livros, no que se incluía a função de auditor. 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. 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. Posteriormente, sobreveio a Resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) nº 220, em maio de 1972. 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.

Em relação a independência conforme Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 78), “é base da profissão de auditoria, no sentido de que o auditor é neutro em relação à entidade auditada – e, portanto, objetivo”. A independência, a integridade e a objetividade do auditor encorajam terceiros a utilizar, com confiança, demonstrações contábeis auditadas. 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.

Porém não basta independência sem verificar a qualidade do serviço, pois conforme Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 51), mencionam que a “busca pela qualidade na prestação de serviços de auditorias levam ao desenvolvimento de um grande complexo regulatório”. A doutrina de Radebaugh e Gray (2002 apud ITO, NIYAMA e MENDES, 2008), 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.



No Brasil a regulação de fiscalização é instituída pelo Conselho Federal da Contabilidade e pelo IBRACON. O controle de qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditorias e revisões de informação contábil, esta na NBC PA 01.

Já, na NBC TA 220 esta o 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.

Neste contexto de qualidade tem-se também a “Revisão pelos Pares”, que no Brasil, esta disposto na NBC PA 11, Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.323/2011, 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). Essa obrigatoriedade da revisão do controle de qualidade está também prevista no artigo 33 da Instrução n.º 308, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), de 14 de maio de 1999.

Em conformidade ao texto, surge também o Programa de Revisão, chamado de 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.

Para manter a qualidade do serviço no Brasil, a NBC PG 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. A Comissão de Valores Mobiliários - CVM obriga a 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 n.º 308 de 1999.

Para que a qualidade continue aceitável possui também o processo de habilitação em Exame de Qualificação Técnica que é requisito para ingresso no Cadastro Nacional de Auditores Independentes - CNAI do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e que é, também, exigida pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM juntamente com o Banco Central, para os contadores que desejarem obter registro naquele órgão a fim de atuar em Auditoria Independente no mercado de capitais. Nesse caso, esta disposto na NBC PA 13 (R1) o Exame de Qualificação Técnica que observa as disposições da Instrução n.º 308, de 14 de maio de 1999, da Comissão de Valores Mobiliários - CVM.

Esse Cadastro Nacional de Auditores Independentes do Conselho Federal de Contabilidade - CNAI foi criado pela Resolução CFC n.º 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, em decorrência à exigência da Comissão de Valores Mobiliários e do Banco Central do Brasil de habilitação no exame de qualificação para os auditores que atuam nas áreas reguladas por esses órgãos.

Nesse contexto, 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. Ficando claro que a qualidade da auditoria independente esta relacionada tão somente pela qualificação e fiscalização dos órgãos.

## 2.2 RODÍZIO DA AUDITORIA INDEPENDENTE

Conforme Boyton, Johnson e Kell (2002 apud BASSETTI, 2011), os acionistas buscam verificar as demonstrações contábeis auditadas para se assegurar de que a administração em exercício vem procedendo de forma adequada com a condução das atividades da companhia. O rodízio de auditoria, por sua vez, 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.

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 Normativa CVM 308/1999. 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 nesses períodos.

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 destacando que a utilização do mesmo pessoal sênior em trabalho de auditoria por período de tempo prolongado cria ameaças de familiaridade e de interesse próprio. Destacando também que é necessário eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

Em 2001, o BACEN, com o apoio do IBRACON, exigiu o rodízio de firmas de auditoria independente para todas as instituições financeiras reguladas por ele. Algum tempo depois, o Conselho Federal de Contabilidade, editou 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. 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. Logo, 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.

A Resolução 1.311/2010, onde nos itens 153, 154 e 155 da NBC PA 290 veio disciplinar a rotação do sócio e da equipe de auditoria. Já em novembro de 2011, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM editou a Instrução Normativa nº 509, conferindo a possibilidade de as empresas que possuem 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.

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 CAE permanente e desejar permanecer com o mesmo auditor independente, deverá exigir que o auditor independente procedesse 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).

Neste caso, pode-se notar que a Comissão de Valores Mobiliários não só aumentou o prazo do rodízio dos auditores independentes, como também, interferiu nas regras sobre o funcionamento do Comitê de Auditoria, acabando, assim, por estimular a criação deste órgão nas companhias abertas. Essa reforma, portanto, definiram novas nuances no 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.

### 2.3 ASPECTOS POSITIVOS E NEGATIVOS 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, 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. Destaca-se ainda, como 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; SANTOS, 2007).

Ainda, segundo Oliveira e Santos (2007), pode-se destacar 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.

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; 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.

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). 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).

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; 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; FRANCIS (2005) apud MARASSI, BRIZOLLA e CUNHA, 2014).

### 3 METODOLOGIA

Para fins de atingir os objetivos traçados neste estudo, quanto aos procedimentos técnicos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, onde, através de levantamentos dos assuntos relacionados ao tema a ser pesquisado, buscou-se identificar os contornos do rodízio de auditoria sob o aspecto da independência e a qualidade do trabalho dos auditores. A 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).

Quanto à forma de abordagem do problema, será empregado o método dedutivo, o qual, segundo Lakatos e Marconi (2000, p. 64) “tem o propósito de explicitar o conteúdo das premissas [...]”. Também será desenvolvida na estratégia hipotética, vez que se busca a comprovação e a negação de dados. A investigação de abordagem será quantitativo-qualitativa; em decorrência destes aspectos será importante compreender a concepção da pesquisa sobre os objetivos traçados no que tange à possibilidade de trabalhar de forma exploratória e explicativa; já do ponto de vista dos procedimentos técnicos se desenvolverá levando em conta a revisão bibliográfica, experimental, documental, elaboração e distribuição de um questionário semiestruturado e de levantamento de procedimentos (GUTH E PINTO, 2007).

Para tanto, com base nas perguntas de Formigoniet al. (2007) foram enviados questionários, por meio eletrônico, tendo como população alvo as cem maiores empresas da região sul do Brasil, listadas pela Revista Exame (2013). Porém os respondentes foram 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. Dentre os respondentes buscou-se responsáveis com o conhecimento da auditoria da empresa.

Devido ao curto espaço de tempo e o número baixo de respostas das empresas buscou-se também enviar os questionários aos alunos do curso de Ciências Contábeis da disciplina de Auditoria da Universidade de Caxias do Sul para verificar a percepção dos mesmos. Sendo que, se obteve de resposta 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 foi no segundo semestre de 2013, sendo que a disciplina de auditoria I trata do tema estudado. Para as empresas pesquisadas, a data corresponde ao mês de abril e maio de 2014.

### 4 ANÁLISE E RESULTADOS

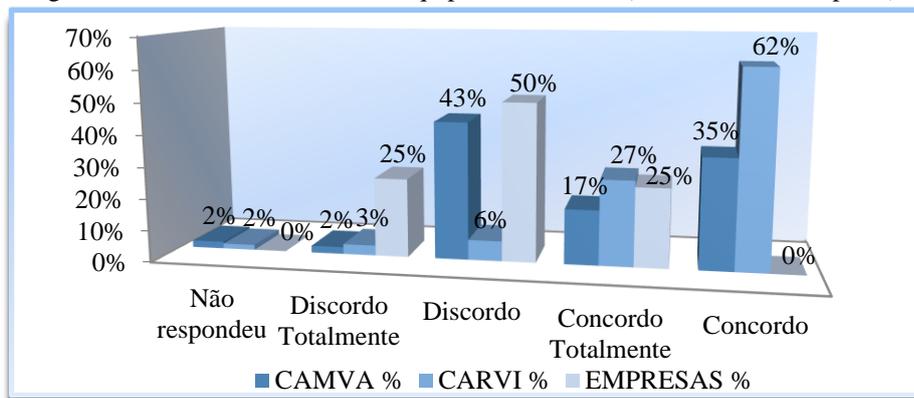
Para poder verificar os resultados buscou-se demonstrar entre os resultados de forma separada, comparando-se as respostas dos empresários e dos estudantes. Para isso nas figuras ficaram identificados como EMPRESA, os resultados dos questionários recebidos pelos empresários. Para os alunos do curso de Ciências Contábeis da disciplina de Auditoria da Universidade de Caxias do Sul, no Campus Universitário de Vacaria ficou nomeado de



CAMVA e do Campus Universitário de Bento Gonçalves de CARVI. Buscou-se sempre demonstrar as situações e a relação da qualidade do serviço de auditoria.

Entre os resultados pode se verificar inicialmente na figura 1, quando se perguntou aos respondentes a percepção de que somente a troca de funcionários da firma de auditoria externa, proporciona a melhora da qualidade no serviço de auditoria.

Figura 01 - Troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa).

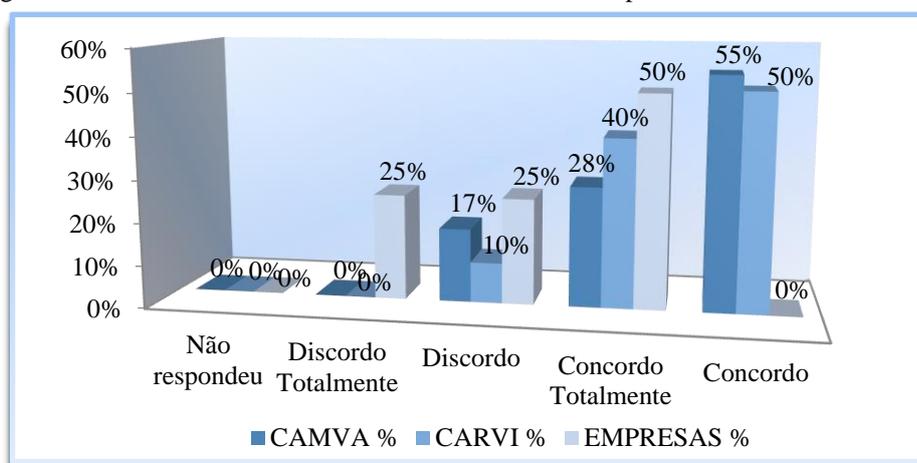


Fonte: Elaborado pelos autores (2014).

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. Na visão de Formigoniet al. (2007) o rodízio de auditores independentes não é relevante para a qualidade dos serviços prestados de auditoria e para a independência.

Na figura 02 foi perguntado se o rodízio de firmas de auditoria traz maior transparência ao trabalho do auditor a fim de perceber se os entrevistados notam a transparência nos trabalhos realizados pelos auditores.

Figura 02 – O rodízio de firmas de auditoria traz maior transparência ao trabalho do auditor.



Fonte: Elaborado pelos autores (2014).

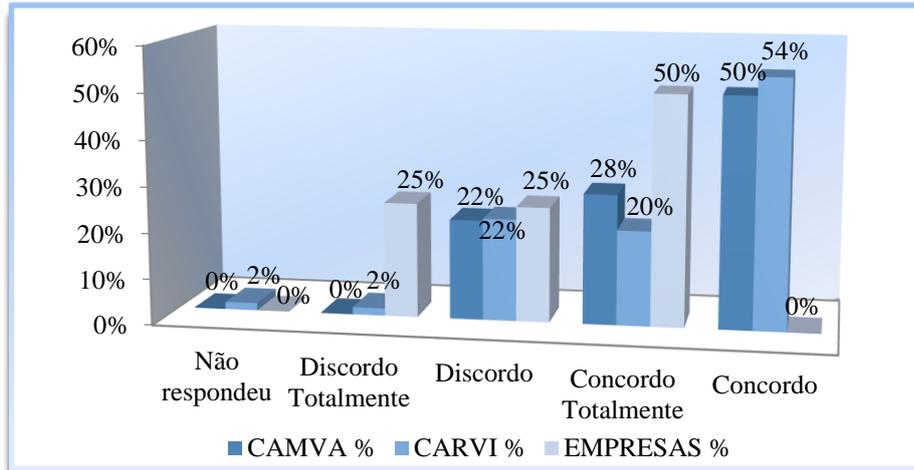
Constatou-se que 25% dos profissionais das empresas discordam totalmente, 25% discordam e 50% concordam totalmente. No Campus de Vacaria, 17% discordam, 28% concordam totalmente e 55% concordam. No Campus de Bento Gonçalves, 10% discorda,



40% concorda totalmente e 50% concorda. A percepção dos acadêmicos confirma as considerações trazidas por Oliveira e Santos (2007 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 03 analisa se o rodízio de firmas de auditoria interfere diretamente na independência do auditor.

Figura 03 – O rodízio de firmas de auditoria traz maior independência ao trabalho do auditor.

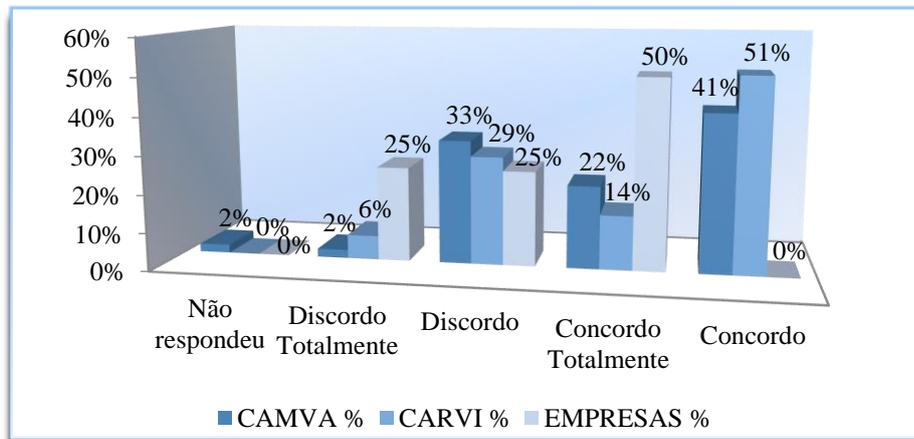


Fonte: Elaborado pelos autores (2014)

Constatou-se que 25% dos profissionais das empresas discorda totalmente, 25% discorda e 50% concorda totalmente. No Campus de Vacaria, 22% discorda, 28% concorda totalmente e 50% concorda. No Campus de Bento Gonçalves, 2% não respondeu, 2% discorda totalmente, 22% discorda, 20% concorda totalmente e 54% concorda. Os autores Nagy (2005 apud BASSETTI, 2011) defendem que no rodízio de firmas de auditoria, 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 figura 4, foi perguntado aos entrevistados se a troca de firmas de auditoria a cada cinco anos diminui o risco de perda de independência dos auditores.

Figura 4 - A troca de firmas de auditoria diminui o risco de perda de independência dos auditores.



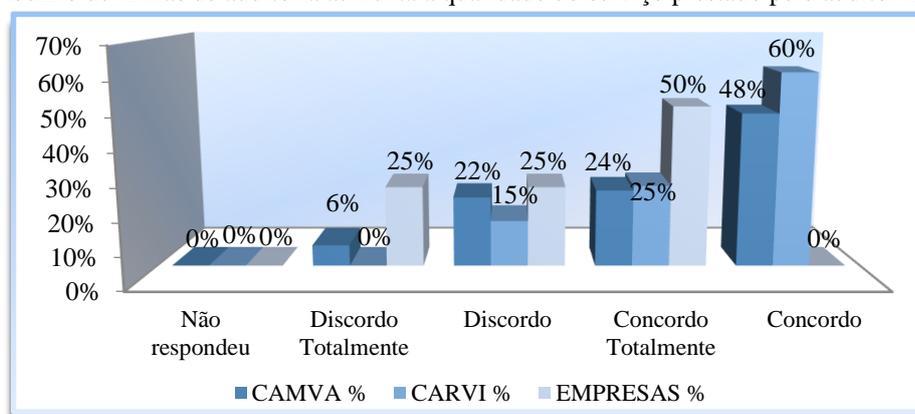
Fonte: Elaborado pelos autores (2014).



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. Consoante aos resultados Jonhson, Kruranae 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 aos resultados obtidos das opiniões das empresas e dos acadêmicos, percebe-se que o entendimento é conforme observado por Nagy (2005).

Na figura 5, foi perguntado aos entrevistados se a implementação do rodízio de firmas de auditoria, traz um aumento na qualidade do serviço prestado pelo auditor independente.

Figura 5 - Rodízio de firmas de auditoria aumenta a qualidade do serviço prestado pelo auditor independente.



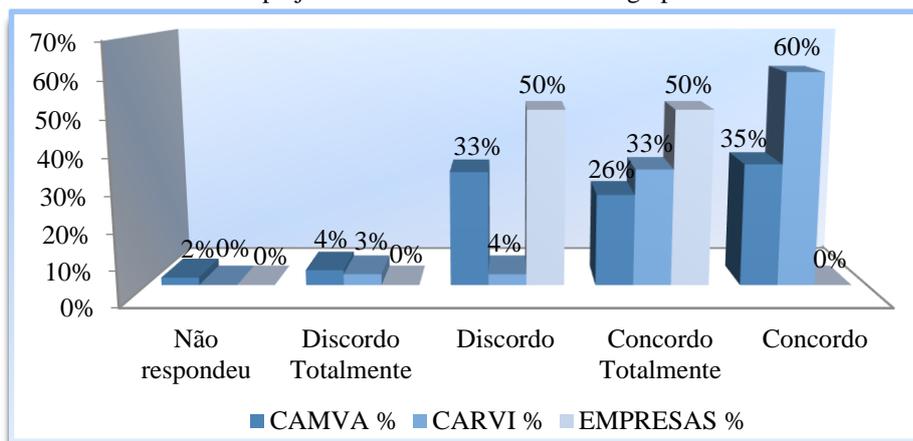
Fonte: Elaborado pelos autores (2014).

Constatou-se que 25% dos profissionais das empresas discorda totalmente, 25% discorda e 50% concorda totalmente. No Campus de Vacaria, 6% discorda totalmente, 22% discorda, 24% concorda totalmente e 48% concorda. No Campus de Bento Gonçalves, 15% discorda, 25% concorda totalmente e 60% concorda. Na visão de Franco e Marra (2001), o objetivo maior da auditoria independente é conferir veracidade aos dados divulgados nas demonstrações contábeis.

A figura 6 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).



Figura 6 - Rodízio de auditoria prejudica o relacionamento de longo prazo entre o auditor e o cliente.



Fonte: Elaborado pelos autores (2014).

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, 3% discorda totalmente, 4% discorda, 33% concorda totalmente e 60% concorda.

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 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo deteve-se no objetivo de verificar o Rodízio da Auditoria Independente, desenvolvendo uma análise das suas modalidades pesquisando na percepção dos entrevistados, os impactos do rodízio de auditoria no que diz respeito à qualidade e independência da atuação profissional dos auditores independentes.

Através da pesquisa realizada, com a análise dos resultados do estudo pode-se considerar que na percepção dos entrevistados, em vários aspectos, está em conformidade com alguns argumentos trazidos por autores que tratam do tema objeto desse estudo, sendo possível, também, em vários aspectos confrontar os resultados do estudo com a produção doutrinária, ampliando, dessa forma, a visão do assunto.

Os resultados sobre a percepção dos alunos do curso e dos empresários nas empresas, pode se considerar que se o rodízio de firmas de auditoria traz maior transparência ao trabalho do auditor. Corroborando com as considerações trazidas por Oliveira e Santos (2007 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.

Consoante aos resultados a troca de firmas de auditoria a cada cinco anos diminui o risco de perda de independência dos auditores. Conforme Johnson, 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.

Ademais, percebeu-se que na opinião dos profissionais das empresas, o rodízio de firmas de auditoria permanece discutível, parecendo que não é visto de forma positiva, pois



em resposta à maioria das proposições, os entrevistados afastaram a possibilidade de a rotatividade trazer transparência, independência, ou mesmo contribuir para a qualidade dos serviços prestados pelos auditores.

Quando analisadas as respostas dos universitários, pode-se notar que em várias assertivas, prevaleceu o entendimento a favor de que o rodízio firmas de auditoria contribui para a transparência, independência e qualidade dos serviços de auditoria. Aliás, para estes entrevistados, ficou claro que 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 Superior, juntamente com as empresas, consolidando as percepções sobre o tema.

## REFERÊNCIAS

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 de 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.

\_\_\_\_\_. 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.

\_\_\_\_\_. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14728.htm)>. Acesso em: 20 out. 2013.

\_\_\_\_\_. 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/16404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm)>. Acesso em: 20 out. 2013.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **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](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000961)> Acesso em: 10 jun. 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](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](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_PA_auditor_independente.pdf)>. Acesso em: 17 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. NBC PG 12. **Norma Brasileiro de Contabilidade Profissional Geral**. Educação Profissional Continuada. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/NBCPG12\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCPG12(R1)). Acesso em: 02 jun. 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/resolucaocfc1205\\_2009.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1205_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](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001311)> Acesso em: 10 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº1.312 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](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://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001323](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001323)> Acesso em: 17 abr. 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.

CMN. 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](http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1965/pdf/res_0007_v1_O.pdf)> Acesso em: 23 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. **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](http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1972/pdf/res_0220_v1_O.pdf)> Acesso em: 23 nov. 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. **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](http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/Atos/Atos/inst/Inst509.doc)>. 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.

IBRACON. 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](http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detRevistaTransparencia.php)>. Acesso em: 18 maio 2014.

ITO, Elisabeth YukieHorita; 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.

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



MARASSI, Rodrigo Barraco; BRIZOLLA, Maria Margarete; CUNHA, Paulo Roberto da. **Produção científica sobre rodízio de auditoria**: uma análise bibliométrica e sociométrica nas bases sciencedirect e scopus. Revista Evidenciação Contábil & Finanças. João Pessoa, v.2, n. 1, p.4-21, jan./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\\_ufrj\\_cvm/Eduardo\\_Silva\\_de\\_Medeiros.pdf](http://www.cvm.gov.br/port/public/publ/ie_ufrj_cvm/Eduardo_Silva_de_Medeiros.pdf)>.  
Acesso em: 21 abr. 2014.

OLIVEIRA, Alexandre Queiroz de; SANTOS, Neusa Maria Bastos dos. **Rodízio de Firmas 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.