
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

Henrique Formigoni ¹

Maria Thereza Pompa Antunes ²

Rafael Soares Leite ³

Edílson Paulo ⁴

• Artigo recebido em: 07.11.2007 • Artigo aceito em: 20.03.2008 •• Segunda versão aceita em: 22.09.2008

Resumo

As auditorias nas empresas de capital aberto visam, primordialmente, resguardar os interesses dos investidores por meio da qualidade e confiabilidade das demonstrações contábeis divulgadas contribuindo, também, para o aumento da transparência das ações empresariais. Este estudo busca identificar a contribuição do rodízio de auditoria para a independência e a qualidade dos serviços prestados pelas auditorias externas, de acordo com a percepção dos gestores de grandes companhias abertas brasileiras. O estudo de natureza exploratória, com metodologia qualitativa, está baseado na percepção de 26 gestores das 100 maiores empresas de brasileiras de capital aberto, segundo seu valor de mercado. A análise dos resultados permitiu verificar que a implementação do rodízio de firmas de auditoria, segundo a percepção dos gestores da amostra estudada, não tem contribuído nem para a independência, nem para a qualidade dos serviços prestados pelas firmas de auditoria, sendo que apenas o rodízio de auditores de uma mesma firma é considerado suficiente para manter a independência do auditor. Os resultados sugerem, portanto, que a introdução dessa prática não trouxe soluções satisfatórias para os conflitos de interesses que possam vir a surgir do relacionamento entre cliente e contratante. Considerando-se que este estudo abordou apenas um dos fatores que repercutem na relação entre clientes e auditores, entende-se que os resultados aqui obtidos podem contribuir para que os órgãos reguladores empreguem esforços para desenvolver a questão da independência e da qualidade dos serviços também por outros meios.

Palavras-chave: Auditoria. Rodízio de Auditoria. Rodízio de Auditores. Qualidade da Informação Contábil.

¹ Contador e Mestre em Ciências Contábeis. Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP. Professor do Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas da Universidade Presbiteriana Mackenzie (CCSA/UPM). Pesquisador do Núcleo de Estudos em Controladoria (NECO) do CCSA/UPM. Endereço: Rua da Consolação, 896 – Edifício Modesto Carvalhosa – Consolação – CEP: 01302-907 -São Paulo SP. E-mail: hformigoni@mackenzie.br. Fone: (11) 2114 – 8836.

² Contadora, Mestre e Doutora em Ciências Contábeis pela FEA/USP. Professora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Endereço: Rua da Consolação, 896 – Edifício Modesto Carvalhosa – Consolação – CEP: 01302-907 - São Paulo – SP. E-mail: mariathereza@mackenzie.br. Fone: (11) 2114 – 8836.³ Doutor Engenharia de Produção pela EPS/UFSC.

³ Contador pelo Centro de Ciências Sociais e Aplicadas da Universidade Presbiteriana Mackenzie (CCSA/UPM). Pesquisador colaborador do Núcleo de Estudos em Controladoria (NECO) do CCSA/UPM. E-mail: rasoares@hotmail.com.br.

⁴ Contador e Mestre em Ciências Contábeis. Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP. Professor da Universidade Federal da Paraíba - UFPB. E-mail: e.paulo@uol.com.br.

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Romualdo Douglas Colauto e passou por uma avaliação *double blind review*.

The importance of alternate auditing for more independent and higher qualified auditing services: an exploratory essay based on the perception of Brazilian Corporations managers

Abstract

The main purpose of auditing in corporations listed in the stock market is to protect the interest of stock market investors, by providing them with trustful information on the financial statements disclosed and enhancing the transparency of the company's actions. This essay intends to identify the effect of alternate auditing on the independency and quality of services provided by the external auditors, in accordance with the perception of managers from big Brazilian Corporations. Using an exploratory working system combined with qualitative methodology, the essay was based on the perception of 26 managers of the 100 biggest Brazilian Corporations by market value. The analysis on the results obtained has led to the conclusion that the implementation of alternate auditing, as per the perception of such group of managers, has not contributed so far for the independency or quality of auditing services provided by external auditors. In their opinion, the alternation of auditors from the same auditing firm would be enough to keep the auditor's independency. The results therefore suggest that the introduction of such practice has not brought satisfactory solutions for the possible conflicts that may arise between the client and the contractor. As the essay has taken into consideration only one of the aspects that influences the relationship between clients and auditors, it is reasonable to assume that the results achieved may contribute for new actions from the regulatory agencies, aiming to improve the issues of independency and quality of auditing services by other means.

Keywords: Auditing. Alternate Auditing. Alternation of Auditors. Quality of Accounting Information.

1 Introdução

A auditoria independente das demonstrações contábeis busca verificar, por meios específicos, evidências de que critérios adotados por uma organização para elaboração de suas demonstrações contábeis estão de acordo com as normas estabelecidas. Para tanto são feitos revisões dos registros contábeis, pesquisas nos comprovantes e outros elementos que suportam as informações contidas, a fim de se emitir o parecer do auditor no qual é exposto o resultado dos exames realizados.

No Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM exige que as sociedades anônimas de capital aberto tenham auditoria externa. Ressalte-se que as normas da CVM aplicam-se, igualmente, às demais sociedades que captam recursos do público em geral. O Banco Central do Brasil - BACEN exige auditoria externa em bancos comerciais, bancos de investimentos, financeiras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, corretoras de câmbio e valores mobiliários, sociedades de arrendamento mercantil e sociedades de crédito imobiliário. O Conselho Nacional de Seguros Privados – CNSP, por sua vez, exige auditoria externa em sociedades seguradoras (CREPALDI, 2004).

A auditoria desempenha um papel importante nos negócios, no governo, na economia e na sociedade como um todo, já que traz para as empresas maior segurança sobre a adequação das informações contábeis que estão sendo publicadas e para os usuários das demonstrações contábeis mais confiabilidade e segurança nas informações que utilizam em suas avaliações.

Na realidade brasileira, embora se tenha vivido casos específicos de inconsistências nas demonstrações contábeis divulgadas, a exemplo do Banco Nacional e Banco Econômico, ambos ocorridos por volta de 1995, conforme observa Antunes (1998), somente no final da década de 90 é que pode ser percebido um esforço por parte dos órgãos reguladores no sentido de promover maior fidedignidade e transparência no processo de relatórios financeiros e da auditoria independente. Especificamente visando não comprometer a qualidade do serviço de auditoria e a independência do auditor, a CVM, por meio da Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, determinou que o auditor independente, pessoa física ou jurídica, não pode prestar serviços para um mesmo cliente por prazo superior a cinco anos consecutivos e, ainda, programou uma carência mínima de três anos para a sua recontração.

De acordo com Oliveira (2005), um dos maiores benefícios associados ao rodízio de firmas de auditoria é a potencial prevenção do suposto compromisso e comprometimento dos auditores com seus clientes, afetando a sua independência, visto que a convivência próxima e longa entre auditores e clientes pode gerar resultados viciados. Com o rodízio de firmas de auditoria, tem-se maior incentivo para se resistir às pressões.

Todavia, entende-se que a permanência de uma mesma firma de auditoria externa por muitos anos em uma empresa pode ter, por outro lado, 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. Conseqüentemente, este tipo de rodízio pode ocasionar uma perda na qualidade dos serviços prestados, pois, segundo considera Oliveira (2005), uma empresa de auditoria demora, pelo menos, 3 anos para conhecer os controles internos da empresa auditada. Em vista do exposto, esta pesquisa visou conhecer a contribuição do rodízio de firmas de auditoria para a independência e para a qualidade dos serviços prestados pelas auditorias externas de acordo com a percepção dos gestores de grandes companhias brasileiras.

Por percepção assumiu-se a definição constante em César (1999) segundo a qual a percepção é quando um indivíduo compreende uma dada situação em que ele está selecionando e interpretando eventos nos quais esteja engajado. Depende de características físicas e pessoais e envolve julgamento, portanto, pode ou não corresponder à realidade. Dessa forma, a questão de pesquisa a ser respondida neste estudo foi: Como o rodízio das firmas de auditoria contribui para a independência profissional nos trabalhos de auditoria e para a qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria?

Vale ressaltar que este estudo empírico foi realizado no ano de 2007 antes, portanto, da Deliberação CVM nº 549/08 que suspendeu, temporariamente, o Rodízio de Auditoria. Todavia, esse fato não compromete os resultados da pesquisa visto se tratar da percepção de usuários dos serviços de auditoria relativamente a uma questão que continua em discussão.

2 Referencial Teórico

2.1 Auditoria e Independência do auditor

A auditoria independente das demonstrações financeiras busca confirmar ou não, por meio de um parecer, se os critérios adotados por uma organização para registro dos eventos econômicos e sua divulgação por meio das demonstrações financeiras estão de acordo com as normas

contábeis. No Brasil a Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6404/76, art. 177) determinou que as demonstrações contábeis das sociedades de capital aberto devem ser submetidas à revisão pelas empresas de auditoria independente e tal determinação foi estendida às empresas de grande porte pela Lei 11.638/07.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o objetivo das Demonstrações Contábeis é fornecer informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas. Quanto aos atributos que tornam essas informações úteis, têm-se as quatro características qualitativas: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade. Especificamente quanto à confiabilidade da informação especifica-se que esta deva estar livre de erro ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo a que se propõe (CPC, 2008, itens 22, 24-32, p.10-12).

Tanto na elaboração das demonstrações contábeis quanto no trabalho desenvolvido pelo auditor, a independência apresenta-se como a questão principal e fundamental para a qualidade da informação divulgada e para a credibilidade da função do auditor. A independência do auditor, consequentemente, caracteriza-se como a base para duas das mais importantes características da profissão do auditor: credibilidade e confiança. Isso implica que, em vista dos agentes envolvidos na informação contábil decorrente da prestação de serviços de auditoria, ou seja, a contratante, a contratada e o usuário das informações contábeis, têm-se que a credibilidade e a confiança trazem para as empresas contratantes maior segurança sobre a adequação das informações contábeis que estão sendo publicadas e para os usuários das demonstrações contábeis traz mais confiabilidade e segurança nas informações que utilizam em suas avaliações.

Cante (1988) corrobora que a independência seja o pilar em que se apóia a profissão. Considera que o auditor não deve somente possuir aptidão técnica, mas, também, manter as mais elevadas normas de honestidade e objetividade nos seus juízos e considerações. Dessa forma, Santi (1988) considera que a independência constitui-se em uma das qualidades pessoais mais importantes do auditor.

A Resolução nº 1.034/05 do Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC P 1.2 - Normas Profissionais do Auditor Independente em que estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos

de independência profissional nos trabalhos de auditoria. Na conceituação de independência tem-se bem expressa a sua importância para a qualidade dos trabalhos de auditoria:

a condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditoria independente. Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são suficientemente isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade. Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho.

Em termos da perda da independência do auditor, a referida norma exemplifica diversas possibilidades de situações que podem comprometê-la. Portanto, a norma dispõe sobre as situações em que há perda de independência, dentre elas identificam-se as seguintes: a) existência de interesse financeiro direto ou indireto na empresa auditada; b) operações de créditos e garantias com a entidade auditada; c) relacionamentos comerciais com a entidade auditada; d) relacionamentos familiares e pessoais com a entidade auditada; e e) atuação como administrador ou diretor de entidade auditada.

Todavia, o fato de o serviço de auditoria ser caracterizado por relacionamentos de longa duração e de o processo de auditoria incrementar o conhecimento dos problemas e das estruturas de controle dessas empresas, resultou na reorganização das firmas de auditoria para suprir a demanda de novos trabalhos (OLIVEIRA, 2005). O principal problema decorrente dessa situação é que o papel do auditor independente deve ser totalmente diferente do papel do consultor da empresa. Suas premissas éticas e, principalmente, suas responsabilidades são por demais dispares, e a possibilidade do conflito de interesses nasce dessa diferença. Esse conflito de interesses, se existente, tem a capacidade de destruir a independência do auditor (PAPELLÁS FILHO, 2000).

Nesse contexto, a CVM considera que o aspecto mais relevante da independência não é o fato de o auditor ser independente ou manter sua

atitude de independência em relação ao cliente, mas, sim, aparentar ter independência. Portanto, na medida em que a independência do auditor é colocada em julgamento pela sociedade, as informações por eles auditadas tendem a sofrer o mesmo processo e a prestação de outros serviços para entidade auditada pode contribuir para diminuição do grau de independência (INSTRUÇÃO CVM, nº 308).

De forma a contribuir para minimizar esse conflito de interesses e de resguardar a independência do auditor, no Brasil, a CVM emitiu a Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, determinando 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 implementou, ainda, uma carência mínima de três anos para a sua recontração.

Em suma, a adoção do rodízio de firmas de auditoria no Brasil tem como prioridade a preservação da independência do auditor na condução dos seus trabalhos, provocando mudanças significativas no contexto do mercado de capitais e, principalmente, na profissão do auditor, cujas características como competência técnica, histórico de atuação, reputação profissional, e as regras de livre mercado para o segmento de auditoria independente estão sendo afetadas em sua essência por essa ação regulatória, conforme considera Oliveira (2005, p. 5).

2.2 Rodízio de Auditoria

Pode-se verificar que existem dois tipos de rodízio: o rodízio de firmas de auditorias e o rodízio de auditores. As diferenças entre os dois tipos de rodízio são muito grandes, porém, apresentam um objetivo em comum que é a manutenção da independência do auditor (OLIVEIRA, 2005). O rodízio de firmas de auditoria é caracterizado pela ruptura do relacionamento comercial e profissional de uma firma de auditoria com a empresa auditada e o rodízio de auditores visa diversificar os profissionais que desenvolvem as atividades de auditoria sem, entretanto, romper o relacionamento comercial com a empresa de auditoria.

A premissa básica do rodízio é de que os relacionamentos de longo prazo entre auditor e cliente colocam em jogo a objetividade no processo de auditoria. Um dos seus maiores benefícios associados é a potencial prevenção

do suposto compromisso e comprometimento dos auditores com seus clientes. A alegação é de que o relacionamento entre auditores e seus clientes sendo muito próximo, os resultados das auditorias podem se tornar confortáveis e viciados. Dessa forma, limitando-se a estabilidade do auditor a um número fixo de anos, estes, teriam maiores incentivos a resistir às pressões dos administradores (OLIVEIRA, 2005). No Quadro 1 evidencia-se a situação quanto à existência de rodízio de firmas e rodízio de auditores em diversos países.

Quadro 1: Rodízio de Firmas e Rodízio de auditores nos países

País	Rodízio de Firmas	Rodízio de Auditores
Alemanha	Não	Sim
Áustria	Sim	Não
Brasil	Sim*	Sim
Canadá	Abandonou	Sim
Catar	Sim	Não
Cingapura	Sim	Sim
Eslováquia	Abandonou	Sim
Espanha	Abandonou	Sim
Estados Unidos	Não	Sim
França	Não	Sim
Grécia	Abandonou	Sim
Holanda	Não	Sim
Índia	Sim	Não
Itália	Sim	Não
Japão	Não	Sim
Lituânia	Sim	Não
Reino Unido	Não	Sim
Republica Checa	Abandonou	Sim
Turquia	Abandonou	Sim

Fonte: OLIVEIRA, (2005). * Atualmente suspenso até 2011: Deliberação CVM nº 549/08.

A promulgação da Lei Sarbanes-Oxley nos EUA determinou a rotação de sócios e de sócios revisores nos clientes de capital aberto a cada cinco anos. Conforme Oliveira (2005), alguns países já têm adotado similar procedimento como, por exemplo, o artigo 6º do código comercial alemão que requer que as companhias listadas em bolsas façam rotação dos seus sócios de auditoria depois do período de sete anos. No Reino Unido, é exigida a troca de sócios da firma de auditoria também a cada sete anos.

A posição mais liberal está contida nas normas de auditoria independente da Austrália, que requerem apenas a rotação do staff de auditoria entre os trabalhos de clientes. Outros países, como a Áustria, o Brasil, o Catar e a Itália, seguem o rodízio de firmas de auditoria. No caso italiano, uma lei de 1974 determinou o rodízio de firmas a cada nove anos para as companhias listadas em bolsa de valores (OLIVEIRA, 2005).

Observa-se que, no Brasil, tem-se o rodízio de auditoria determinado pela CVM e o rodízio de auditores que, embora não determinado pela CVM, é praticado pelas empresas de auditoria. O rodízio de firmas de auditoria está temporariamente suspenso até 2011, de acordo com a Deliberação CVM nº 549/08, sendo esta suspensão restrita às companhias abertas. A motivação dessa suspensão deve-se ao processo de adaptação das empresas listadas em bolsa de valores às International Financial Reporting Standarts - IFRS (VIEIRA, 2008).. Mesmo com esta suspensão entende-se que a questão permanece, pois a independência apresenta-se como a questão principal e fundamental para a qualidade da informação divulgada e para a credibilidade da função do auditor transcendendo a transitoriedade de uma norma.

Do ponto de vista das empresas de auditoria entende-se que o rodízio desconsidera o conhecimento adquirido das atividades da empresa, que reinicia as atividades do “zero”, e isso vai contra o senso comum da valorização da experiência adquirida, visto que uma empresa demora pelo menos três anos para conhecer os controles internos. Outro ponto de vista em comum às empresas de auditoria é que seria muito mais proveitoso ao invés do rodízio de empresas, terem-se um rodízio de sócios como é feito em alguns países (OLIVEIRA, 2005).

3 Procedimentos Metodológicos

Este estudo caracteriza-se como do tipo exploratório e descritivo, segundo observa-se em Köche (1999) e Cervo e Bervian (2002). Exploratória, pois se buscou a obtenção de maiores conhecimentos sobre a contribuição do rodízio de firmas de auditoria para a independência e para a qualidade dos serviços prestados pela auditoria externa. Descritiva, pois se procurou descrever a relação existente entre o rodízio de firmas de

auditoria e a independência e qualidade dos serviços prestados, segundo a percepção de quem utiliza tais serviços, ou seja, dos controllers de grandes empresas brasileiras. Quanto ao método de estudo adotado, fez-se uso do método quantitativo de pesquisa de acordo com o que consta em Collins e Hussey (2005), que se caracteriza pela quantificação das variáveis envolvidas no estudo.

A população alvo do estudo foi constituída pelos *controllers*, ou executivo com função similar, de empresas com ações listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA). A amostra inicial considerou os executivos das 100 maiores dessas empresas em relação ao seu valor de mercado, conforme o Anuário da Revista Exame Melhores & Maiores (2006). A amostra final foi composta por 26 executivos que retornaram o questionário respondido. Caracteriza-se, portanto, como uma amostra de conveniência e de tamanho suficiente para o método de pesquisa adotado e propósitos do estudo.

Os dados foram coletados por meio de um questionário, elaborado de acordo com o objetivo deste estudo, contendo afirmativas em uma escala Likert de 4 pontos: concordo plenamente; concordo; discordo e discordo plenamente. As afirmativas foram segregadas em dois grupos: 1) afirmativas relacionadas à percepção sobre a qualidade do serviço e 2) afirmativas relacionadas à percepção da independência da auditoria. Essas afirmativas estão transcritas na seqüência, no item 4 deste estudo. O questionário foi enviado, por meio eletrônico, para a área de Controladoria das empresas alvo de estudo. Para a análise dos dados utilizou-se estatística descritiva.

4. Apresentação e análise dos resultados

Em linhas gerais, a análise dos dados referentes ao perfil dos respondentes que compuseram a amostra final permitiu verificar que a maioria dos executivos (14) tem idade entre 36 e 45 anos, ocupa a função de Diretor (13) ou Controller/Gerente (11), com tempo de experiência profissional acima de 15 anos (14) e possuem algum tipo de pós-graduação (16). Trata-se, portanto, de uma amostra composta por profissionais qualificados e atuantes na área do desenvolvimento do tema e cujo perfil está em consonância com os objetivos do estudo o que, portanto, legitima as informações concedidas.

A apresentação das respostas considera a seqüência de afirmativas, tendo em vista a percepção dos gestores quanto à qualidade dos serviços e quanto à independência da auditoria.

A) Respostas relacionadas à percepção sobre a qualidade do serviço

Afirmativa (A6): A troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa) aumenta a qualidade do serviço prestado.

Por meio dessa afirmativa buscou-se verificar se os respondentes têm a percepção de que somente com a troca de funcionários e, não de firma de auditoria externa, tem-se melhora na qualidade do serviço de auditoria. A análise das respostas evidenciou que 17 respondentes discordam da afirmativa de que a troca de membros das equipes de auditoria aumenta a qualidade do serviço prestado e que 9 concordam que a mudança de membros traz aumento na qualidade do serviço prestado.

Afirmativa (A11): Com a obrigatoriedade do rodízio de firmas de auditoria, a indicação de erros e apontamentos se tornou mais comum.

Esta afirmativa buscou verificar se, para os respondentes, o fato da troca de firmas de auditoria ser obrigatória resultaria em um trabalho mais apurado por parte dos auditores independentes. A análise das respostas mostrou que 15 respondentes discordam, 4 discordam plenamente e que 7 concordam com a afirmativa evidenciando que a obrigatoriedade da finalização dos serviços após cinco anos não torna as auditorias externas mais criteriosas em seus procedimentos.

Afirmativa (A14): A qualidade do serviço de auditor independente está diretamente ligada ao rodízio de firmas de auditoria.

Esta afirmativa procurou verificar a percepção dos gestores quanto à qualidade do serviço de auditoria independente de estar diretamente ligada ao rodízio de firmas de auditoria, ou seja, se após a implementação obrigatória do rodízio houve alguma mudança significativa na qualidade dos trabalhos. A análise das respostas permitiu verificar que a qualidade do

serviço, para os gestores da amostra, não guarda relação com o rodízio de firmas de auditoria, pois 23 gestores afirmaram discordar e somente 3 gestores responderam que concordam com a afirmativa.

Afirmativa (A15): Após a implementação do rodízio de firmas de auditoria percebeu-se um aumento na qualidade do serviço prestado pelo auditor independente.

Nesta afirmativa buscou-se verificar se, para os respondentes, houve um aumento da qualidade após a implementação do rodízio de firmas de auditoria. Pode-se observar que 20 respondentes discordam da afirmativa de que após a implementação do rodízio de firmas de auditoria houve um aumento na qualidade do serviço prestado pelo auditor independente e que 6 concordam com a afirmativa. A análise desses resultados, juntamente com a análise da afirmativa anterior sugere que, de fato, para os respondentes da amostra o rodízio de auditoria não resulta em melhor qualidade dos trabalhos.

Afirmativa (A22): O rodízio de firmas de auditoria trouxe melhoria aos serviços prestados pelo auditor independente.

Esta afirmativa teve o propósito de reafirmar a opinião dos executivos quanto à contribuição do rodízio de firmas de auditoria na qualidade dos serviços prestados pelos auditores independentes. Verificou-se que 18, dos 26 respondentes, discordam que o rodízio trouxe melhoria significativa nos serviços prestados pelos auditores independentes e que o restante deles concordam com a afirmativa. A análise conjunta das afirmativas A14, A15 e A22 expressa a percepção dos gestores de que o rodízio de firmas de auditoria não traz melhorias ao serviço de auditoria externa.

B) Respostas relacionadas à percepção da independência da auditoria

Afirmativa (A9): O rodízio de firmas de auditoria trouxe maior transparência ao trabalho do auditor.

Com a afirmativa (A9) buscou verificar se os gestores perceberam, de forma geral, se após o rodízio das firmas de auditoria em suas empresas

houve uma maior transparência nos trabalhos realizados pelos auditores. Pode-se verificar por meio da análise das respostas que a maioria dos executivos pesquisados (15 discordam e 4 discordam plenamente) de que o rodízio tenha trazido alguma mudança significativa na transparência dos trabalhos efetuados pelos auditores, enquanto 7 afirmaram concordar.

Afirmativa (A10): O rodízio de firmas de auditoria trouxe maior independência ao trabalho do auditor.

A análise das respostas obtidas permitiu verificar que para os gestores o rodízio de firmas de auditoria não interfere diretamente na independência dos auditores independentes, visto que, a maioria (16 discordam e 4 discordam plenamente) dos respondentes, afirmou discordar da afirmação e 6 respondentes concordaram.

Afirmativa (A13): A troca de firmas de auditoria a cada cinco anos diminui o risco de perda de independência dos auditores.

Esta afirmativa teve a intenção de corroborar a afirmativa (A10). Observa-se que 19 respondentes afirmaram discordar (13 discordaram e 6 discordaram plenamente) que o rodízio diminua o risco de perda da independência enquanto 7 concordaram com a afirmativa (1 concordou e 6 concordaram plenamente). Conforme evidencia-se na Tabela 1, cruzando-se as respostas das afirmativas (A10) e (A13), verifica-se que os gestores que discordaram que o rodízio de auditoria trouxe maior independência ao trabalho também discordaram que a troca da firma de auditoria a cada cinco anos diminui o risco de perda da independência do auditor.

Tabela 1: Cruzamento das respostas das afirmativas A10 e A13

Respondentes Afirmativa (A13)	Respondentes Afirmativa (A10)		
	Concordo Plenamente	Discordo	Discordo Plenamente
Concordo plenamente	-	-	-
Concordo	-	12,50%	-
Discordo	-	68,75%	25,00%
Discordo Plenamente	-	18,75%	75,00%
Total geral	-	100,00%	100,00%

Afirmativa (A18): A troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa) é suficiente para manter a independência dos auditores.

Esta afirmativa teve o intuito de perceber se os gestores consideram suficiente a troca somente dos profissionais, sem a troca da firma de auditoria, tendo em vista assegurar a independência da auditoria. A análise dos resultados permitiu verificar que maioria dos respondentes (19) considera suficiente a troca de membros das equipes de uma mesma empresa de auditoria para manter a independência do auditor (4 concordaram plenamente e 15 concordaram) enquanto 7 discordaram, sendo que 1 apenas discordou e 6 discordaram plenamente.

Afirmativa (A7): A empresa de auditoria independente, ao longo dos anos auditando a mesma empresa, adquire um conhecimento profundo dos controles internos, emitindo assim um parecer com maior precisão.

A análise das respostas evidenciou que 22 entrevistados concordam com a afirmação, sendo que 11 deles plenamente. Isso indica que para esses gestores as longas experiências dentro de uma mesma organização é fator significativo para a realização dos trabalhos dos auditores independentes e para a emissão de pareceres com maior precisão. Porém, 4 gestores discordaram dessa afirmativa.

Afirmativa (A17): O rodízio de auditoria está cumprindo seu objetivo de não colocar em jogo a objetividade no processo de auditoria, com relacionamentos de longo prazo entre auditor e cliente.

Na afirmativa 17 buscou-se analisar se o rodízio foi e 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. A análise das respostas evidenciou que 13 gestores discordam, 3 discordam plenamente, 9 concordam e 1 discorda plenamente com que o rodízio esteja cumprindo seu objetivo principal.

A análise conjunta das afirmativas A17 e A18 evidencia que os respondentes que afirmaram concordar com a afirmativa de que a troca de

membros das equipes de auditoria é o suficiente para manter a independência dos auditores, também discordam da afirmativa de que o rodízio de auditoria esteja atingindo seu objetivo principal que é o de contribuir para a independência do auditor.

Na Tabela 2 apresenta-se um resumo das respostas dos executivos com relação a contribuição do rodízio de firmas de auditoria para a qualidade da informação contábil e para a independência do auditor.

Tabela 2: Resumo das respostas dos executivos sobre a qualidade e independência do rodízio

	C P	C	D	DP	Total
Perguntas	Quantidade				
Percepção da qualidade					
(A6): A troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa) aumenta a qualidade do serviço prestado	0	9	17	0	26
(A11): Com a obrigatoriedade do rodízio de firmas de auditoria, a indicação de erros e apontamentos se tornou mais comum.	0	7	15	4	26
(A14): A qualidade do serviço de auditor independente está diretamente ligada ao rodízio de firmas de auditoria	0	3	10	13	26
(A15): Após a implementação do rodízio de firmas de auditoria percebeu-se um aumento na qualidade do serviço prestado pelo auditor independente	0	6	20	0	26
(A22): O rodízio de firmas de auditoria trouxe melhoria aos serviços prestados pelo auditor independente	0	8	18	0	26
Percepção da independência					
(A9): O rodízio de firmas de auditoria trouxe maior transparência ao trabalho do auditor	0	7	15	4	26
(A10): O rodízio de firmas de auditoria trouxe maior independência ao trabalho do auditor	0	6	16	4	26
(A13): A troca de firmas de auditoria a cada cinco anos diminui o risco de perda de independência dos auditores	1	6	13	6	26
(A18): A troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa) é suficiente para manter a independência dos auditores	4	15	6	1	26
(A7): A empresa de auditoria independente, ao longo dos anos auditando a mesma empresa, adquire um conhecimento profundo dos controles internos, emitindo assim um parecer com maior precisão.	11	11	4	0	26
(A17): O rodízio de auditoria está cumprindo seu objetivo de não colocar em jogo a objetividade no processo de auditoria, com relacionamentos de longo prazo entre auditor e cliente.	1	9	13	3	26

Em síntese, as respostas exibidas na Tabela 2 evidenciam que, para esse grupo de gestores, o rodízio de firmas de auditoria não contribui para a independência do auditor e também não proporciona maior qualidade dos serviços prestados.

5 Considerações Finais

O Rodízio de Auditoria é tema que entra em discussão em função de uma normatização que visa, em última instância, contribuir para a qualidade da informação contábil divulgada ou não. Apesar do seu propósito inicial pode-se verificar que muitos países que a princípio adotaram tal procedimento acabaram por desistir (Quadro 1), tal como recentemente ocorrido no Brasil, embora que temporariamente.

No Brasil, apesar dos propósitos norteadores da normatização da CVM, entende-se que outros fatores repercutem para as entidades envolvidas nesse processo. A regulamentação das atividades de auditoria pode ser observada sob a perspectiva das empresas contratantes e sob a perspectiva das empresas prestadoras de serviços de auditoria. Este estudo abordou o tema sob a perspectiva das empresas contratantes.

Dessa forma, o objetivo principal desta pesquisa foi conhecer a contribuição do rodízio de auditoria para a independência e para a qualidade dos serviços prestados pelas auditorias externas, de acordo com a percepção dos gestores de grandes companhias abertas brasileiras.

A análise dos resultados permitiu verificar que a implementação do rodízio de firmas de auditoria, segundo a percepção dos gestores da amostra estudada, não tem contribuído nem para a independência, nem para a qualidade dos serviços prestados pelas firmas de auditoria. Os resultados sugerem, portanto, que a introdução dessa prática não trouxe soluções satisfatórias para os conflitos de interesses que possam vir a surgir do relacionamento entre cliente e contratante.

Em vista disso, pode-se sugerir que apenas o rodízio de auditores de uma mesma firma é considerado suficiente para manter a independência do auditor, a exemplo do que ocorre em diversos países tais como: Alemanha, Estados Unidos, França, Holanda, Reino Unido.

Diante do exposto, é de se questionar a continuidade desta prática no Brasil, a exemplo de países como Canadá, Eslováquia, Espanha, Grécia, República Checa e Turquia que adotavam essa prática e a abandonaram mantendo, somente, o rodízio de auditores. Vale ressaltar que, no Brasil, tal prática foi suspensa mas, não, eliminada conforme já comentado.

Este estudo abordou apenas um dos fatores que repercutem na relação entre cliente e auditores. Adicionalmente, têm-se as limitações inerentes às pesquisas exploratórias e que no caso deste estudo, buscou apenas a percepção dos gestores das empresas contratantes sobre a contribuição do rodízio de auditoria para a independência e qualidade dos serviços prestados. Todavia, entende-se que os resultados aqui obtidos podem contribuir para que os órgãos reguladores empreguem esforços para desenvolver a questão da independência e da qualidade dos serviços também por outros meios, além de fornecer subsídios para a discussão sobre a continuidade ou não dessa prática no Brasil, após 2011.

Como contribuição a futuros estudos tem-se a ampliação da amostra e buscar a percepção dessas mudanças sob a perspectiva das empresas de auditoria, das agências reguladoras e, também, dos analistas e investidores.

Referências

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1998.

BRASIL, Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Instrução n. 308, de 1999. Registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários definem os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 17 maio 2006.

_____, Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Instrução n. 381, de 2003. Divulgação, pelas entidades auditadas, de informações sobre a prestação, pelo auditor independente, de outros serviços que não sejam de auditoria externa. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 17 maio 2006.

_____, Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Instrução n. 549, de 2008. Dispõe sobre a rotatividade dos auditores independentes na prestação de serviços de auditoria independente de demonstrações contábeis para um mesmo cliente, no âmbito do mercado de valores mobiliários. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2008.

_____, Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Resolução n. 820, de 1997a. Aprova a NBC T 11 - normas de auditoria independente das demonstrações contábeis com alterações e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 17 maio 2006.

_____, Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Resolução n. 821, de 1997b. Aprova a NBC P 1 - normas profissionais de auditor independente com alterações e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 17 maio 2006.

_____, Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Resolução n. 910, de 2001a. Aprova a NBC T 14 – normas sobre a revisão externa de qualidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 17 maio 2006.

_____, Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Resolução n. 914, de 2001b. Aprova a NBC T 11 – IT - 06 - supervisão e controle de qualidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 17 maio 2006.

_____, Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Resolução n. 915, de 2001c. Aprova a NBC P 1 – IT - 02 - regulamentação dos itens 1.2 (independência) e 1.6 (sigilo) da NBC P 1 - normas profissionais do auditor independente. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 17 de maio 2006.

_____, Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Resolução n. 923, de 2001d. Aprova a alteração na NBC T 14 - normas sobre a revisão externa de qualidade pelos pares. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 17 de maio 2006.

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Resolução n. 1.0343, de 2005. Aprova a NBC P 1.2 – Independência. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 07 jul. 2008.

CERVO, Amado Luiz e BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CESAR, Ana Maria. Roux. V. C. **Perdas pessoais necessárias em processos de mudanças organizacionais**. São Paulo. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999.

COLLIS, Jill., HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CREPALDI, S.A. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2004.

EXAME, Revista. **Anuário Melhores e Maiores de 2006**. São Paulo, Editora Abril: 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª edição, São Paulo: Atlas, 2002.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos da metodologia científica**: teoria da ciência e prática da pesquisa. 15. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

OLIVEIRA, Alexandre Queiroz de. **O rodízio de firmas de auditoria e seus impactos nas Demonstrações Contábeis**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC, 2005.

PAPELLÁS FILHO, Francisco. Algumas reflexões sobre independência profissional. **Boletim do Ibracon**, São Paulo, n. 263, p.2-7, Abril de 2000.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988. 253.

VIEIRA, Catherine; VALENTI, Graziella; FREGONI, Silva e NIERO, Nelson. CVM suspende rodízio de firmas por cinco anos. **Jornal Valor Econômico**. EU& S.A. p. D5, 12, 13, 14 de setembro de 2008.