

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

THAÍS ADRIANA DOS REIS SILVA ROCHA

**RODÍZIO DE FIRMAS DE AUDITORIA E AUDITORES NA PERCEPÇÃO DOS
AUDITORES INDEPENDENTES**

Belo Horizonte
2015

Thaís Adriana dos Reis Silva Rocha

**RODÍZIO DE FIRMAS DE AUDITORIA E AUDITORES NA PERCEPÇÃO DOS
AUDITORES INDEPENDENTES**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Auditoria Externa e Interna da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa e Interna.

Orientadora: Profa. Dra. Laura Edith Taboada Pinheiro

Área: Auditoria

Belo Horizonte
2015



Universidade Federal de Minas Gerais
Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria
Departamento de Ciências Contábeis

Monografia intitulada “Rodízio de firmas de auditoria e auditores na percepção dos auditores independentes”, de auditoria da pós-graduanda Thaís Adriana dos Reis Silva Rocha, aprovada pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

Profa. Dra. Laura Edith Taboada Pinheiro – FACE/UFMG – Orientadora

Prof. Dr. Fernando Antônio Lopes Matoso – FACE/UFMG

Belo Horizonte, 15 de abril de 2015

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, o qual iluminou o meu caminho durante esta caminhada, permitindo que tudo isso acontecesse ao longo de minha vida.

A Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), pela oportunidade de fazer o curso de especialização.

A minha orientadora Laura Edith Taboada Pinheiro, que apesar do pouco tempo que lhe coube, se dedicou imensuravelmente ao meu suporte, através de suas correções e incentivos.

E é imprescindível ressaltar, que todos os meus professores me proporcionaram o conhecimento não apenas racional, mas o da manifestação de caráter e de afetividade da educação no processo de formação profissional, e por isso, agradeço e me comprometo a seguir seus ensinamentos.

Aos profissionais (auditores independentes) que acreditaram no meu trabalho, respondendo e me enviando suas opiniões nas pesquisas realizadas para a confecção deste trabalho, agradeço a atenção de todos.

E o que dizer a você, Renan?

Obrigada pela paciência, pelo incentivo, pela força e principalmente pelo carinho. Valeu a pena toda distância, todo sofrimento, todas as renúncias... Hoje estamos colhendo, juntos, os frutos do nosso empenho!

Meus agradecimentos, ao meu amigo Vinícius Sabino, esse que se destaca além de companheiro de trabalho, como um irmão de amizade, o qual participou dessa conquista, através do incentivo e que espero que continue presente em minha vida.

Destaco os meus agradecimentos aos meus grandiosos pais, Antônio e Elieth, a quem eu rogo todas as noites a minha existência.

Aos colegas de sala, pelo incentivo e pelo apoio constante.

E por fim, a todos que de forma direta ou indiretamente fizeram parte dessa conquista, pelas valiosas recomendações de incentivo em persistir e concluir esse importante curso, obtendo o almejado título de especialista da UFMG, o meu muito obrigado.

"Assim como o atleta de sucesso, o profissional vitorioso não é necessariamente o que larga bem, mas aquele que no final atinge suas metas e completa sua carreira."

Anderson Cássio de Oliveira

RESUMO

A auditoria independente das demonstrações contábeis tem como objetivo principal expressar uma opinião relativa à adequação da posição patrimonial e financeira da Companhia, do resultado de suas operações, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, possibilitando a formação de julgamento de acordo com as práticas contábeis adotadas. Para assegurar maior confiabilidade, transparência e independência do auditor em relação ao auditado, foi instaurado no Brasil o rodízio de empresas de auditoria adotado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) através da Instrução nº 308, de maio de 1999, para as sociedades anônimas de capital aberto, com registro na bolsa de valores do Brasil (BOVESPA), tendo como objetivo a preservação da independência do auditor independente e a diminuição dos erros e fraudes contidos nas demonstrações contábeis. A rotatividade das empresas de auditoria é um assunto revestido de muitas controvérsias, pois trata de uma relação comercial e profissional com seus clientes e, com o mercado das empresas de auditoria. O objetivo geral dessa pesquisa foi analisar a percepção dos auditores respondentes em relação às vantagens e desvantagens do rodízio de auditoria para a independência do auditor, ceticismo profissional e qualidade dos serviços prestados. A amostra de auditores abrangeu o quadro técnico de uma empresa de auditoria (Filial) na cidade de Belo Horizonte – MG, composto de 25 (vinte e cinco) auditores, na qual, enviou o questionário. Dentre os 25 (vinte e cinco) auditores, 24 (vinte e quatro) responderam a pesquisa satisfatoriamente. Os resultados evidenciaram que o rodízio de auditoria assegura a preservação da independência, com efetivo incremento da qualidade dos trabalhos de auditoria, além de contribuir para o ceticismo profissional. No mesmo sentido efetuou-se o confronto dos resultados da presente pesquisa com o resultado de estudo realizado anteriormente relacionado ao mesmo tema. A análise desses resultados na percepção dos auditores, juntamente com os resultados do estudo realizado anteriormente baseado na percepção dos gestores demonstrou-se opostos. Isto é, na percepção dos gestores o rodízio de firmas de auditoria não traz melhorias ao serviço de auditoria externa, nem contribui para a independência. Já na visão dos auditores, as melhorias no serviço de auditoria estão ligadas ao rodízio e este minimiza a perda da independência. Como contribuição a futuros estudos, tem-se a ampliação da amostra e buscar a percepção dessas mudanças sob a perspectiva das empresas contratantes, das agências reguladoras e, também, dos analistas e investidores.

Palavras-chave: Auditoria, Rodízio de Auditoria, Auditores Independentes, Independência.

ABSTRACT

The independent audit of the financial statements has as main objective to express an opinion on the adequacy of the Company's financial position, the results of operations, changes in equity and cash flows, enabling the formation of the Court in accordance with the accounting practices. To ensure greater reliability, transparency and independence of the auditor in relation to the auditee, was introduced in Brazil the rotation of audit firms adopted by the Brazilian Securities Commission (CVM) Instruction No. 308, May 1999, for joint stock companies traded, registered in the stock values of Brazil (BOVESPA), with the objective of preserving the independence of the independent auditor and the reduction of errors and fraud contained in the financial statements. The rotation of audit firms is a coated subject of much controversy because it is a commercial and professional relationship with its customers and to the market for audit firms. The general objective of this research was to analyze the perception of respondents auditors regarding the advantages and disadvantages of the audit rotation to the auditor's independence, professional skepticism and quality of services provided. The sample of auditors covered the technical part of an audit company (branch) in the city of Belo Horizonte - MG, composed of 25 (twenty five) auditors, which sent the questionnaire. Among the 25 (twenty five) auditors, 24 (twenty four) responded to the survey satisfactorily. The results showed that the audit rotation ensures the preservation of independence, with effective increase in the quality of audit work, and contribute to the professional skepticism. In the same vein we performed the comparison of the results of this study with the results of a previous study related to the same topic. Analysis of these results in the perception of auditors, together with the results of the previous study based on the perception of managers proved to be opposites. That is, the perception of managers the rotation of audit firms no improvement to the external audit service, or contribute to independence. In the view of auditors, improvements in audit service are linked to the rotation and this minimizes the loss of independence. As a contribution to future studies, it has been the expansion of the sample and check the perception of these changes from the perspective of the client companies, regulatory agencies, and also analysts and investors.

Keywords: Audit, Audit Caster, Independent Auditors, Independence.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Aspectos negativos e positivos do rodízio de auditoria	22
Quadro 2 – Resumo das respostas dos auditores sobre a qualidade, ceticismo e independência do auditor	48

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Cargo.....	28
Figura 2 - Faixa Etária	29
Figura 3 - Sexo	29
Figura 4 - Escolaridade.....	30
Figura 5 - Experiência como auditor	30
Figura 6 - Afirmativa (1)	31
Figura 7 - Afirmativa (2)	32
Figura 8 - Afirmativa (3)	33
Figura 9 - Afirmativa (4)	34
Figura 10 - Afirmativa (5)	35
Figura 11 - Afirmativa (6)	36
Figura 12 - Afirmativa (7)	37
Figura 13 - Afirmativa (8)	38
Figura 14 - Afirmativa (9)	39
Figura 15 - Afirmativa (10)	40
Figura 16 - Afirmativa (11)	41
Figura 17 - Afirmativa (12)	42
Figura 18 - Afirmativa (13)	43
Figura 19 - Afirmativa (14)	44
Figura 20 - Afirmativa (15)	45
Figura 21 - Afirmativa (16)	46
Figura 22 - Afirmativa (17)	47

LISTA DE SIGLAS

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

ASB - Auditing Standards Board

BACEN - Banco Central do Brasil

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CFO - Chief Financial Officer

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC - International Federation of Accountants

ISA - International Standards on Auditing

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board

SAS - Statement on Auditing Standards

SEC - Securities and Exchange Commission

SOX - Lei Sarbanes-Oxley

USGAAP - Generally Accepted Accounting Principles

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1. Problema de pesquisa.....	12
1.2. Objetivos da pesquisa.....	13
1.2.1. Objetivo geral.....	13
1.2.2. Objetivos específicos.....	13
1.3. Justificativa	13
2. REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1. Auditoria e Auditoria Independente.....	15
2.2. Independência na Auditoria	17
2.3. Rodízio de Auditoria	21
3. METODOLOGIA DE PESQUISA	25
3.1. Universo e amostra de pesquisa	25
3.2. Instrumentos de coleta de dados	26
3.3. Tratamento e análise dos dados	27
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	28
4.1. Perfil dos respondentes	28
4.2. Análise e discussão da sequência de afirmativas	30
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
REFERÊNCIAS.....	50

1. INTRODUÇÃO

A auditoria independente das demonstrações contábeis tem como objetivo principal expressar uma opinião relativa à adequação da posição patrimonial e financeira da Companhia, do resultado de suas operações, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa. Assim, possibilitando a formação de julgamento de acordo com as práticas contábeis internacionais, bem como adotadas no Brasil.

Para assegurar a confiabilidade, a independência do auditor, o ceticismo profissional e a segurança dos serviços prestados, é necessário um efetivo controle. Esse controle está ligado à independência e competência técnica do auditor e ao grau de regulação das entidades supervisoras.

Padrões e normas estabelecidas quanto à restrição dos serviços de consultoria, conflitos de interesses, comitê de auditoria e rodízio periódico obrigatório do auditor independente, contribuem para os serviços prestados.

Com o objetivo de evitar que, o relacionamento prolongado entre o auditor e a entidade auditada, possa diminuir a independência e a objetividade na execução dos trabalhos foi criada a regra, no qual o auditor independente, seja pessoa física ou pessoa jurídica, não pode prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, contados a partir da data de publicação da Instrução CVM 308/1999, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para sua recontração, conforme artigo 31 desta mesma Instrução.

Destarte, as companhias abertas e demais entidades registradas na CVM, devem observar a contagem do prazo máximo de 5 (cinco) anos para a substituição de seus auditores independentes, tendo sido a data de 19/05/2004 o prazo limite para realização do 1º rodízio de auditores.

Para as companhias abertas e demais entidades registradas na CVM, as quais contrataram seus auditores independentes em data posterior à 19/05/1999, à luz do entendimento do artigo 31 da Instrução CVM nº 308, o prazo limite para a aplicação da regra do rodízio será a data do 5º aniversário da contratação dos referidos auditores.

É imprescindível ressaltar que, nada impede que a entidade auditada substitua seu(s) auditor (es) independente(s), em prazo inferior a cinco anos, todavia, em caso de recontração, deverá ser observado o intervalo mínimo de três anos.

Baseado nesse contexto, e visando uma maior credibilidade na emissão das demonstrações financeiras, a adoção do rodízio de empresas de auditoria no Brasil teve como prioridade a preservação da independência e ética do auditor na condução dos seus trabalhos. Principalmente, através da quebra do relacionamento prolongado das empresas de auditoria com as empresas auditadas, provocando mudanças significativas no contexto do mercado de capitais e, conseqüentemente, na profissão do auditor. Cujo suas características como, a competência técnica, histórico de atuação, reputação profissional, e as regras de livre mercado para o segmento de auditoria independente, foram nitidamente afetadas em sua essência com base em uma ação regulatória.

1.1. Problema de pesquisa

Diante do tema apresentado, os vários questionamentos sobre os aspectos da fidedignidade, independência e transparência no processo de relatórios financeiros para a confiabilidade do produto de auditoria independente, podem ser considerados o maior problema constatado para esse trabalho de monografia.

A formação de uma opinião de auditoria objetivando dar suporte às demonstrações financeiras é o resultado de uma série de procedimentos e práticas que estão amparadas por normas técnicas e profissionais. Para apoiar a prática profissional, a aplicação da técnica, e das normas e regras profissionais, é insuficiente. A conduta pessoal, independência, e o sentido ético dos auditores no contexto dos escândalos já ocorridos no mercado de capitais foram muito contestados pelos órgãos reguladores e “*stackholders*”. O rodízio de auditores independentes foi adotado para ajustar, disciplinar e organizar o mercado de auditoria no Brasil.

Dessa forma, o presente trabalho possui como incentivadora da pesquisa, a seguinte questão principal: Quais as vantagens e desvantagens da imposição do rodízio de auditoria como ferramenta de independência e ceticismo profissional nos trabalhos de auditoria, e para a qualidade dos serviços prestados pelas firmas de auditoria?

1.2. Objetivos da pesquisa

1.2.1. Objetivo geral

O objetivo geral dessa pesquisa é análise das vantagens e desvantagens do rodízio de auditoria independente.

1.2.2. Objetivos específicos

O estudo pretende também atingir os seguintes objetivos específicos:

- Discutir as questões de independência, ética, ceticismo e qualidade dos serviços do auditor independente;
- Levantar as percepções dos auditores independentes com relação à imposição do rodízio de auditoria.

1.3. Justificativa

O ingresso do rodízio de empresas de auditoria no Brasil foi uma prática adotada com a finalidade de diminuir a possível perda da independência do auditor externo em relação à empresa auditada, a qual é decorrente principalmente dos problemas de erros e fraudes verificados nas demonstrações financeiras. De modo, a suplementar esse fato afetou o conceito de relacionamentos de longo prazo entre auditores independentes e empresas auditadas.

Justifica-se a elaboração dessa pesquisa em virtude das diversas percepções dos auditores que ora contradizem a redução de perda de independência e ética do auditor independente na condução de sua prática profissional e no seu relacionamento com a empresa

auditada. Entretanto, vale ressaltar que, essas normas e regras não são de aceitação geral no mercado, as quais são criticadas tanto pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) quanto pelas empresas de auditoria independente, bem como por outras partes interessadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Auditoria e Auditoria Independente

Attie (1998, p. 25) destaca que, “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. Sá (2007, p. 25) destaca que, o papel da auditoria é apresentar orientações, conclusões, opiniões e críticas das situações ou fenômenos patrimoniais.

A auditoria independente é responsável por desenvolver o trabalho de averiguação, de adequação, de conformidade e de tempestividade dos dados apresentados nas demonstrações contábeis, tendo como início os fundamentos da contabilidade. O objetivo principal da auditoria é dar veracidade às informações divulgadas por meio das demonstrações contábeis (FRANCO e MARRA, 2001).

Franco e Marra (2001) destacam que, a finalidade principal da auditoria é a validação dos registros contábeis e dos dados apresentados nas demonstrações financeiras.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em sua Resolução nº 1.203, de 03 de dezembro de 2009, item 3, define o objetivo da auditoria independente como:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Outra definição de auditoria é dada por Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 30), que define auditoria como:

Um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para quilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

No mesmo sentido Lima (2002, p. 29) afirma que, “a opinião dos auditores independentes acerca das demonstrações contábeis, expressa a conclusão do auditor. Esse trabalho é levado a termo, de modo que, no caminho, sejam verificadas as diversas exigências

de ordem ética, técnica e legal”. As exigências apresentadas por Lima referem-se ao ceticismo profissional, aos procedimentos na realização de auditoria independente e às normas/regras que regem a profissão e os procedimentos para a execução dos trabalhos.

A responsabilidade do auditor independente é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, baseado na auditoria, essa deve ser conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas exigem o cumprimento da ética pelos auditores e que, a auditoria seja planejada e executada, com o objetivo de obter segurança razoável que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e das divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro.

Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Empresa. Ressaltando que, para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, e não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Empresa.

Uma auditoria inclui também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela Administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

As empresas valorizam a auditoria independente de demonstrações financeiras, devido aumentarem o grau de confiança dos usuários das informações dessas demonstrações. As auditorias envolvem o julgamento profissional pelo auditor e, mais importante, o ceticismo profissional durante a realização da auditoria.

O ceticismo profissional consiste em ser uma atitude essencial que aumenta a capacidade do auditor, para identificar e responder às condições que possam indicar possíveis distorções. A aplicação e adoção do ceticismo é parte integrante do conjunto de competências do auditor.

A ISA 200 (p. 13) define ceticismo profissional como “uma atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou a fraude, e uma avaliação crítica da prova”.

Vale salientar que, o sigilo e discricção profissional são regras delegadas e impreteríveis no exercício da auditoria. O auditor é obrigado a utilizar os dados e as informações do seu conhecimento exclusivamente na execução dos serviços que lhe foram confiados. Destaca-se o fato de que, nenhum documento, dados, informações e demonstrações poderão ser fornecidos ou revelados pelo auditor a terceiros, nem deles poderá utilizar-se, direta ou indiretamente, em proveito de interesses pessoais, seus ou de terceiros, salvo determinação legal ou autorização expressa da autoridade competente.

O auditor deve agir com imparcialidade, isto é, o auditor exerce um julgamento opinativo quando emite seu parecer sobre demonstrações contábeis ou gerenciais, transações, fluxos financeiros, sistemas e métodos, operações e outros aspectos inerentes à gestão, função esta que lhe impõe absoluta impessoalidade na execução do trabalho de auditoria, na interpretação dos fatos e nos seus pronunciamentos conclusivos. As normas sobre imparcialidade devem orientar, basicamente, a conduta do auditor em todas as suas manifestações e circunstâncias, sendo-lhe vedado, sob qualquer pretexto, condições e vantagens, tomar partido na interpretação dos fatos, na disputa de interesses, nos conflitos de partes ou em qualquer outro evento.

2.2. Independência na Auditoria

A independência é uma característica essencial para o desenvolvimento dos trabalhos da auditoria independente. A independência dos auditores independentes está relacionada diretamente à qualidade dos serviços prestados de auditoria, uma vez que cumprindo o papel de independência do auditor em relação ao auditado (cliente), o profissional de auditoria deixará em segundo plano, se existir, os interesses pessoais e/ou facilidades concedidas durante a realização dos serviços, as quais poderão dar a impressão ou comprometer a objetividade, alcançando trabalhos de qualidade e com maior transparência.

Para Santi (1988), a independência é o pilar em que se apoia 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, a independência constitui-se em uma das suas qualidades pessoais mais importantes.

A relevância da independência para a qualidade dos trabalhos de auditoria é muito bem expressa na Resolução emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC):

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 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 (RESOLUÇÃO CFC Nº 1.267/09).

Especificamente, a norma do CFC proíbe o auditor de executar determinado trabalho, se o mesmo tiver algum relacionamento familiar e pessoal entre membro da equipe de auditoria e por afinidade com administradores, acionistas, e por qualquer funcionário que tenha ingerência na sua administração ou nos negócios, ou seja, responsáveis por sua contabilidade. Proíbe ainda que, ele tenha alguma relação de trabalho como empregado da empresa a ser auditada, mesmo de forma indireta, através de empresas coligadas, afiliadas ou subsidiárias; participação direta ou indireta como acionista, ou sócio e interesse financeiro direito, imediato ou mediato.

A CVM destaca a importância da independência das atividades de auditoria em relação a outras atividades, com a finalidade de proibir o conflito de interesse e, com isso, dar maior transparência ao mercado de capitais. O artigo 31 da Instrução nº 308/99 (CVM, 1999) destaca que, a auditoria independente não pode prestar serviços por mais de cinco anos consecutivos ao mesmo cliente, e deve aguardar um intervalo de 3 anos, no mínimo, para sua recontração.

Azevedo, (2007); Nagy, (2005); Oliveira (2005) afirma que, um longo relacionamento entre as empresas de auditoria e seus clientes pode reduzir a independência do trabalho da auditoria independente.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), a independência é à base da estrutura filosófica da profissão de auditoria. O “*American Institute of Certified Public Accountants*” (AICPA) define a independência como “agir com integridade e com objetividade”.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a NBC PA 290 – INDEPENDÊNCIA TRABALHOS DE AUDITORIA E REVISÃO que, trata dos requisitos de independência para trabalhos de auditoria e trabalhos de revisão limitada ou especial, que

são trabalhos de asseguarção, no qual o auditor expressa conclusão sobre as demonstrações contábeis e estabelece uma nova estrutura conceitual sobre independência, compreendendo:

a) Independência de pensamento

Postura que permite a apresentação de conclusão, a qual não sofra efeitos de influências, comprometendo o julgamento profissional, permitindo assim, que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional.

b) Aparência de independência

Evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos, a ponto de um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, provavelmente conclua que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria, sejam comprometidos.

Em síntese os auditores independentes devem ser independentes em aparência e de fato. Independência de fato diz respeito se eles estão seguindo as regras do código de conduta profissional e exigências impostas pela “*Securities Exchange Commission*” (SEC) e pelo “*Public Company Accounting Oversight Board*” (PCAOB), para auditorias de empresas de capital aberto. Já a independência em aparência, está relacionada à perspectiva do usuário externo, como por exemplo, não é papel do auditor prestar serviços de consultoria.

Dada a globalização do mercado de capitais e o lançamento de ações em bolsas de valores do exterior, as empresas, para cumprir normas e regulamentos específicos, elaboram demonstrações contábeis com base em princípios contábeis específicos de cada país. Ao mesmo tempo, possui também a obrigação de submeter tais demonstrações aos processos de auditoria dos países envolvidos. Como consequência natural desse fenômeno, há diversos movimentos em direção ao desenvolvimento e harmonização de padrões de uma contabilidade internacional (SANTOS et al., 2009).

Nos EUA, os procedimentos e padrões de auditoria independente foram tradicionalmente estabelecidos pelo “*Auditing Standards Board*” (ASB), o que tem ocorrido por meio da emissão dos “*Statement on Auditing Standards*” (SAS). Conforme apresentado pela “*American Institute of Certified Public Accountants*” AICPA (1992), o “*Auditing*

Standards Board” (ASB) foi constituído, em 1978, como órgão de autoridade máxima para estabelecer os procedimentos de auditoria geralmente aceitos (GAAS). Observa-se que, cada vez mais, há sincronia entre essas normas e aquelas estabelecidas em nível internacional (IFAC, 1997).

Recentemente, os padrões e procedimentos de auditoria, nos EUA, foram influenciados pela “*Lei Sarbanes-Oxley*”. Essa foi responsável pela alteração da hierarquia dos procedimentos de auditoria geralmente aceitos.

A legislação estabeleceu como um novo órgão, o (PCAOB), o qual teria a missão de estabelecer as normas de auditoria, controle de qualidade, ética e independência relacionada com os relatórios de auditoria, com inspeções às firmas de auditoria e obrigando-as há estarem sempre dentro das regras estabelecidas para emissão dos relatórios de auditoria.

Supervisionados pela (SEC) passariam a obter autoridade final, a respeito da regulação sobre a atividade de auditoria, envolvendo os padrões da atuação dos contadores e das empresas que prestam serviços de auditoria para as empresas abertas (*public companies*). As empresas de auditoria e os contadores públicos passaram a possuir registro no PCAOB e seguir todos os padrões, princípios, regras e interpretações por ele emitidas. O PCAOB adotou, em 2003, temporariamente, como suas regras de auditoria, os padrões estabelecidos pelo ASB.

Conclui-se então, que o PCAOB foi criado para proteger os investidores e os interesses públicos, o que se dá pela emissão de corretos e transparentes relatórios de auditoria independente (PCAOB, 2009).

De acordo com, o PCAOB (2009) e conforme prescrito na “*Statement on Auditing Standards*” (SAS) nº 1, o objetivo primário da auditoria independente das demonstrações contábeis é o de expressar uma opinião acerca da adequação dessas demonstrações, elaboradas com referencia nas práticas contábeis aceitas pelos “*US Generally Accepted Accounting Principles*” (USGAAP) em todos seus aspectos relevantes.

No âmbito internacional, a “*International Federation of Accountants*” (IFAC) vem buscando harmonizar os padrões e práticas de auditoria, adotados nos 120 países membros da Federação. Esta convergência ocorreu em 2010 e o Brasil participa do IFAC, tendo por membros o CFC e o IBRACON.

2.3. Rodízio de Auditoria

O rodízio é subdividido em rodízio de firmas de auditorias e rodízio de auditores. As diferenças entre os dois tipos de rodízios são muito grandes, porém apresentam um objetivo em comum que é a manutenção da independência do auditor (OLIVEIRA, 2005).

De modo simplificado, 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 consiste na ideia dos relacionamentos de longo prazo entre auditor e cliente colocarem em jogo a objetividade no processo de auditoria. Destaca como um dos seus maiores benefícios associados, a potencial prevenção do suposto compromisso e comprometimento dos auditores com seus clientes. A alegação é baseada no fato, de que o relacionamento entre auditores e seus clientes sendo muito próximo, tornaria os resultados das auditorias 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).

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. 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, e sim pelo CFC é praticado pelas empresas de auditoria.

Do ponto de vista em comum das empresas de auditoria, seria muito mais proveitoso ao invés do rodízio de empresas, terem-se um rodízio de sócios como é feito em alguns países e no Brasil para as empresas de capital fechado (OLIVEIRA, 2005).

Visando especificamente 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.

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, esse tipo de rodízio pode ocasionar uma perda na qualidade dos serviços prestados. Segundo considera Oliveira (2005), uma empresa de auditoria demora, pelo menos, 3 anos para conhecer os controles internos da empresa auditada.

Vale salientar que, é perceptível de uma forma geral que o rodízio de empresas de auditoria ainda hoje não é uma exigência dos grandes centros financeiros mundiais, mas o rodízio de profissionais dentro das equipes de auditoria por tempo determinado é exigido.

Quadro 1 – Aspectos negativos e positivos do rodízio de auditoria

Aspectos negativos	Aspectos positivos
<p>a) Não mantém o conhecimento acumulado da firma de auditoria que tem feito os trabalhos. O foco dos trabalhos do novo auditor pode não ser direcionado para áreas de risco;</p> <p>b) Desestabiliza a relação econômica entre as partes. No primeiro ano de trabalho, é realizado um investimento considerável pelas firmas na expectativa de ser recuperado em anos subsequentes por trabalhos mais eficientes e mais bem planejados;</p> <p>c) Redução dos investimentos em especialização dos auditores, pois as firmas não alocariam recursos na formação técnica, sem a certeza de que a interrupção do relacionamento ocorreria por circunstâncias normais, e não por decisão regulatória;</p>	<p>a) Socializa o conhecimento técnico, pois quebra o monopólio do conhecimento e da prática de auditoria de determinado segmento;</p> <p>b) Satisfaz o público com a quebra de relacionamento de longo prazo, conferindo a determinados usuários de demonstrações contábeis uma percepção de maior independência;</p> <p>c) Muda o perfil do auditor nas empresas submetidas ao rodízio. Um perfil mais técnico do auditor é privilegiado em detrimento do perfil comercial e gerador de novos trabalhos;</p> <p>d) Requer maior atenção do auditor pelo processo frequente de troca, pela exposição de seus papéis de trabalho a outros auditores,</p>

<p>d) A governança corporativa é afetada, pois liberdade de escolha estaria sendo impactada em sua essência;</p> <p>e) Desequilibra o mercado das firmas, pois a busca pela recomposição de carteiras de clientes, seria estruturada de forma inadequada, sem respeitar as condições normais de mercado;</p> <p>f) A carreira em auditoria seria dificultada, pois a perda desses clientes pode propiciar até mesmo a interrupção da prática de auditoria de firmas.</p>	<p>sucessores ou revisores;</p> <p>e) Focaliza a atenção do auditor no acionista, e não na administração.</p> <p>f) Muda a metodologia de auditoria com foco concentrado nos procedimentos obrigatórios e maior objetividade na alocação e no foco dos testes de auditoria.</p> <p>g) Atenua a falta de fiscalização do Estado, pois a possibilidade de o auditor sucessor ter acesso aos papéis de trabalho referentes ao processo de auditoria das demonstrações contábeis das empresas pode ser considerada uma forma de fiscalização adicional, que deveria estar sendo feita pelo Estado.</p>
--	--

Fonte: Oliveira e Santos (2007)

O rodízio de firmas de auditoria está temporariamente suspenso, de acordo com a Deliberação CVM nº 549/08, sendo essa 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 Standart*”s - IFRS (VIEIRA, 2008). Mesmo com essa suspensão entende-se que o rodízio de firmas 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.

Em 2008, a CVM facultou a não substituição dos atuais auditores independentes até a data de emissão do parecer de auditoria para as demonstrações financeiras relativas ao exercício social:

- a) A se encerrar em 2011, para as companhias abertas que encerram seu exercício social em data coincidente com o ano calendário; e
- b) A se encerrar em 2012 para as demais.

Vale ressaltar que, esse estudo foi baseado nos resultados da pesquisa contido no Artigo “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”. Visto se tratar da percepção de usuários dos serviços de auditoria e o presente estudo referir-se à percepção dos auditores prestadores dos serviços. Dessa maneira, pode-se confrontar a percepção de um público respondente diferente, mas relacionado ao mesmo tema.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia utilizada nesse trabalho compreende o tipo descritivo. Na pesquisa descritiva realiza-se o estudo, a análise, o registro e a interpretação dos fatos que se relacionam com o fenômeno, entretanto, sem entrar no mérito dos conteúdos.

Diante disso, procurou descrever a relação existente entre o rodízio de auditoria e a independência, ética e qualidade dos serviços de auditoria, a partir da percepção de alguém que executa tais serviços, ou seja, dos auditores da Firma de Auditoria Independente Grant Thornton da cidade de Belo Horizonte/MG.

Os objetos de pesquisa incluem, além da legislação e regulamentação federal diretamente aplicável, a percepção dos Auditores Independentes coletadas através da aplicação de questionário.

Vale ressaltar ainda que, o método de pesquisa utilizado foi o método quantitativo, o qual se caracteriza pela quantificação das variáveis envolvidas no estudo.

3.1. Universo e amostra de pesquisa

De acordo com Vergara (2011), entende-se como universo, o conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo) que possuem as características, na qual será objeto de estudo.

O universo da pesquisa em referência trata-se de modo geral dos profissionais de auditoria (auditores) e a amostra abrangeu todos os auditores (sócios, gerentes, sêniores, assistentes, *trainees*) de uma firma de auditoria (Grant Thornton) da cidade de Belo Horizonte/MG, que receberam o questionário tratando dos aspectos de independência e ceticismo profissional citados no referencial teórico.

Grant Thornton Brasil consiste numa firma-membro da “*Grant Thornton International*”, que oferece uma linha ampla de serviços, incluindo auditoria, consultoria tributária, trabalhista, empresarial, finanças corporativas e outsourcing para empresas privadas e empresas públicas, sediadas no Brasil ou no exterior. Sendo reconhecida pelo mercado

como especialista em “*middle market*”. “*Grant Thornton International Ltd*” é uma das organizações líderes mundiais de firmas independentes de auditoria e consultoria do mundo.

Essas firmas dinâmicas ajudam seus clientes e parceiros a liberar todo seu potencial de crescimento, através de serviços de aconselhamento tributário, auditoria e consultoria e uma ampla gama de serviços. Equipes proativas, lideradas por sócios que utilizam conhecimentos, experiência e instinto para resolver questões complexas de empresas privadas, os clientes de capital aberto e no setor público. Com mais de 38.500 colaboradores, distribuídos em mais de 120 países, focados em fazer a diferença para os clientes, colegas e as comunidades em que vivem e trabalham.

A firma em referência foi escolhida devido à possibilidade de fácil acesso e contato com os auditores, já que a autora trabalha nessa firma. A técnica de amostragem utilizada refere-se à amostragem por conveniência (não probabilística), sendo que a amostra compõe de 25 (vinte e cinco) auditores, na qual enviou o questionário. Dentre os 25 (vinte e cinco) auditores, 24 (vinte e quatro) responderam a pesquisa satisfatoriamente.

3.2. Instrumentos de coleta de dados

Os dados foram coletados e suportados por meio do questionário de outra pesquisa relacionado ao tema objeto desse estudo, elaborado a partir de artigo publicado na rede de computadores sob a titulação de “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”, além da utilização de uma ferramenta para fazer questionários e pesquisas “*on-line*” (*Survio*), de acordo com o objetivo desse estudo.

O questionário abordou afirmativas em uma escala de 5 (cinco) pontos: concordo plenamente; concordo; nem concordo, nem discordo; discordo e discordo plenamente. O questionário foi enviado por meio eletrônico, através de um “*link*” gerado pelo “*software*” para os funcionários da empresa alvo de estudo, na qual não foi revelada a identidade dos respondentes.

3.3. Tratamento e análise dos dados

A análise dos dados coletados foi realizada através da quantificação das respostas recebidas da pesquisa enviada à amostra do estudo, sendo os auditores que compõem o quadro técnico da firma de auditoria Grant Thornton – Belo Horizonte/MG. As informações obtidas foram geradas a partir do resultado da opinião de auditores independentes e possuem teor explicativo e/ou discursivo para melhor esclarecimento do tema analisado.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1. Perfil dos respondentes

O perfil dos respondentes que integraram a amostra final permitiu verificar que, a maioria dos auditores (10) ocupa o cargo de assistente de auditoria, tem idade entre 20 e 29 anos (17), são do sexo masculino (16), possuem graduação concluída (11) ou em andamento (6) e com tempo de experiência como auditor de 0 a 5 anos (16). A seguir são apresentadas as figuras 1 a 5 demonstrando o perfil dos respondentes:

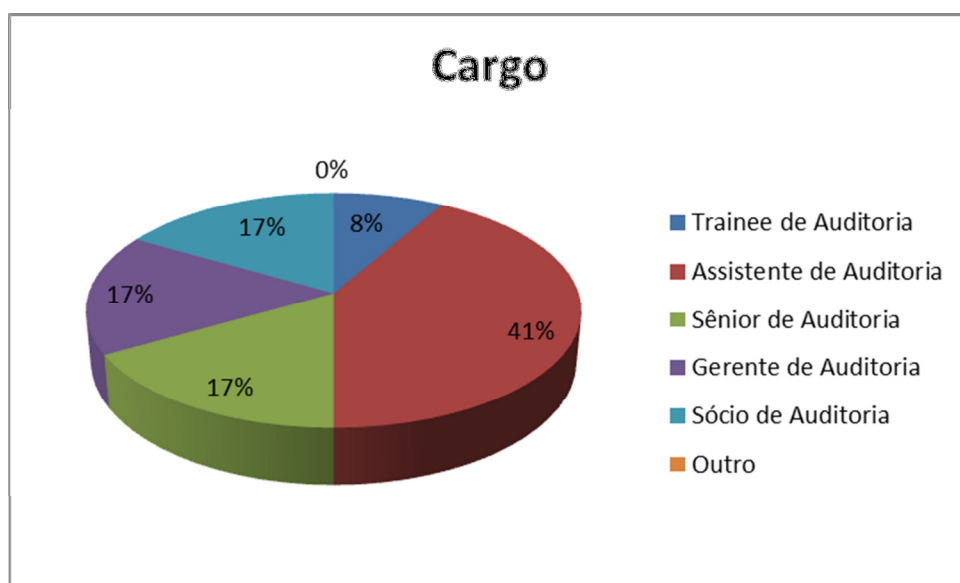


Figura 1 - Cargo

Fonte: Dados da pesquisa

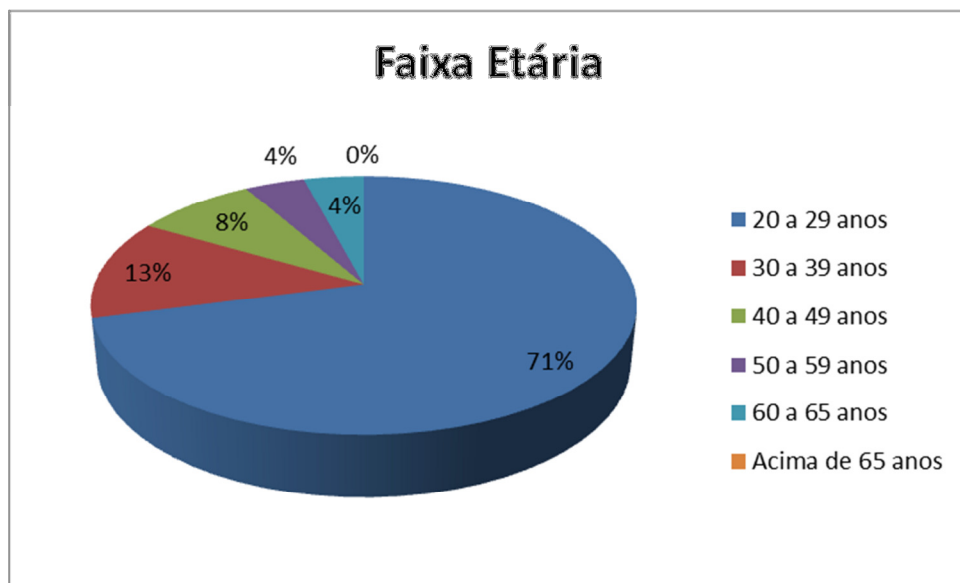


Figura 2 - Faixa Etária

Fonte: Dados da pesquisa

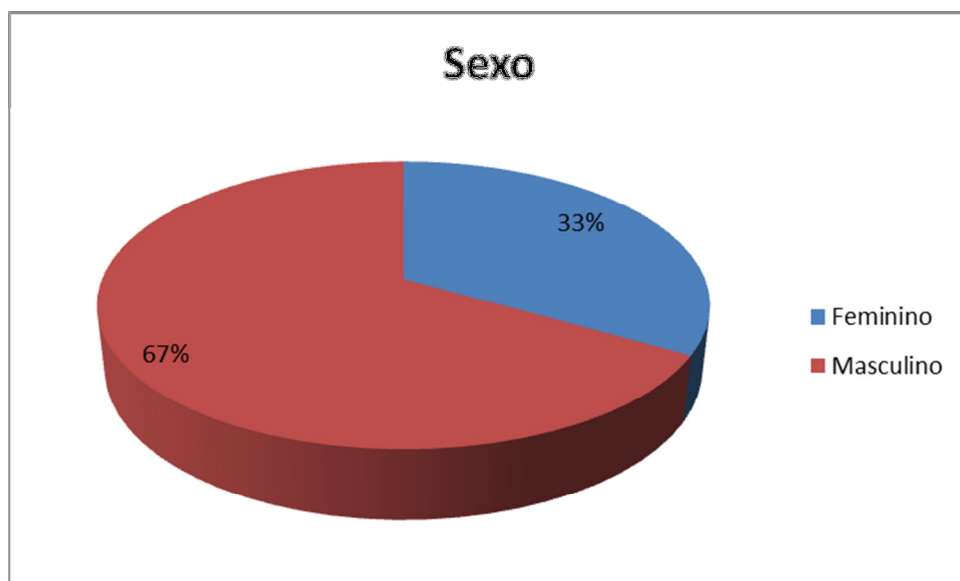


Figura 3 - Sexo

Fonte: Dados da pesquisa

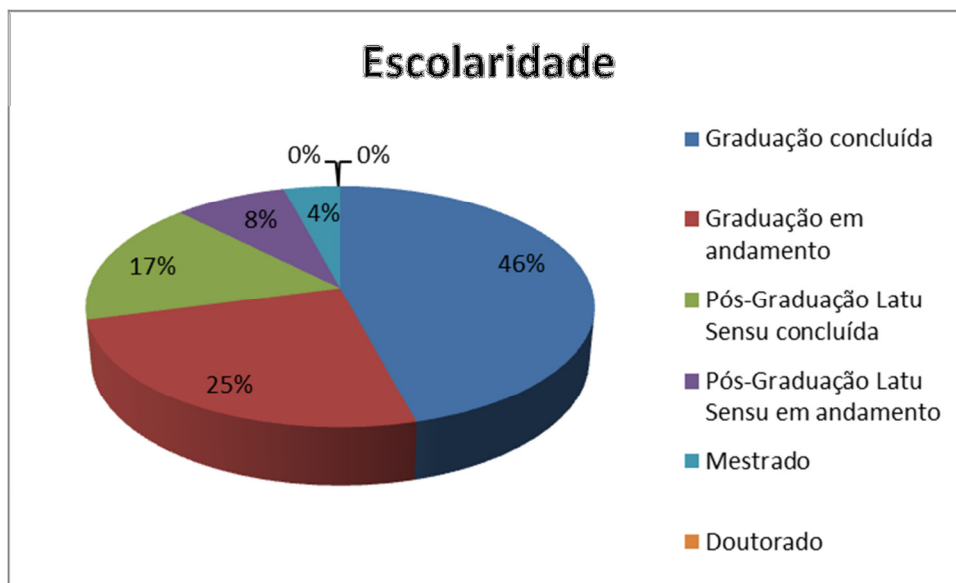


Figura 4 - Escolaridade

Fonte: Dados da pesquisa



Figura 5 - Experiência como auditor

Fonte: Dados da pesquisa

4.2. Análise e discussão da sequência de afirmativas

Em seguida são apresentadas as figuras 6 a 22 demonstrando a percepção dos respondentes da sequência de afirmativas relacionadas à independência da auditoria e qualidade dos serviços.

Afirmativa 1: A troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa) aumenta a qualidade dos serviços prestados.

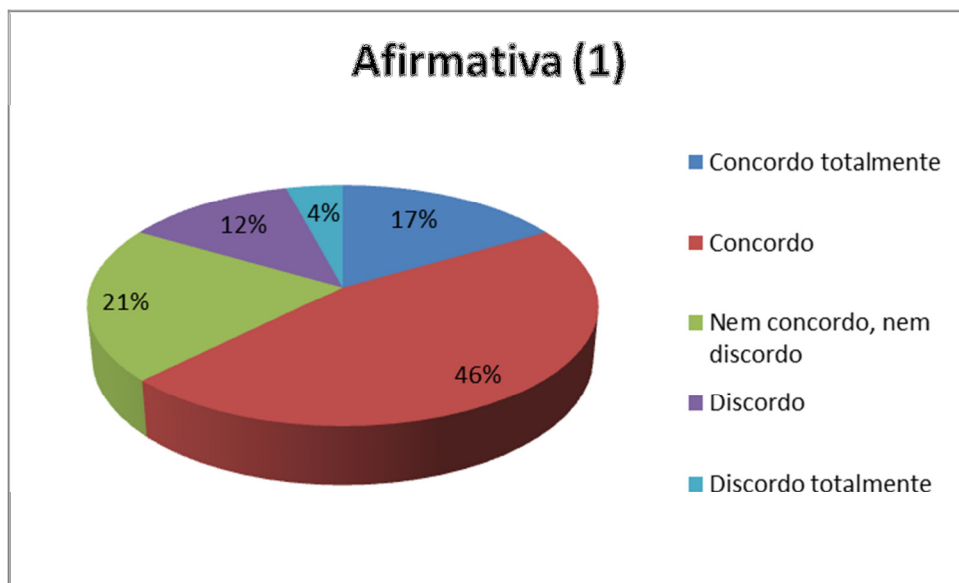


Figura 6 - Afirmativa (1)

Fonte: Dados da pesquisa

A partir dessa afirmativa objetivava avaliar se os respondentes possuíam a percepção de que a qualidade dos serviços prestados pode ser considerada melhor, quando da troca do time de auditoria. A análise das respostas demonstrou que 4 (quatro) respondentes concordam totalmente, 11 (onze) concordam que a troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa) aumenta a qualidade dos serviços prestados, 3 (três) discordam, 1 (um) discorda totalmente, enquanto 5 (cinco) respondentes neutralizaram a resposta, isto é, nem concordam, nem discordam.

Cabe ressaltar que, esse resultado demonstrou-se divergente dos resultados de outro estudo relacionado ao tema (citado no referencial teórico), já que na percepção dos gestores de empresas, a maioria discorda que a troca de membros das equipes de auditoria aumenta a qualidade dos serviços prestados.

Afirmativa (2): Com a obrigatoriedade do rodízio de firmas de auditoria, a indicação de erros e apontamentos se tornou mais comum.

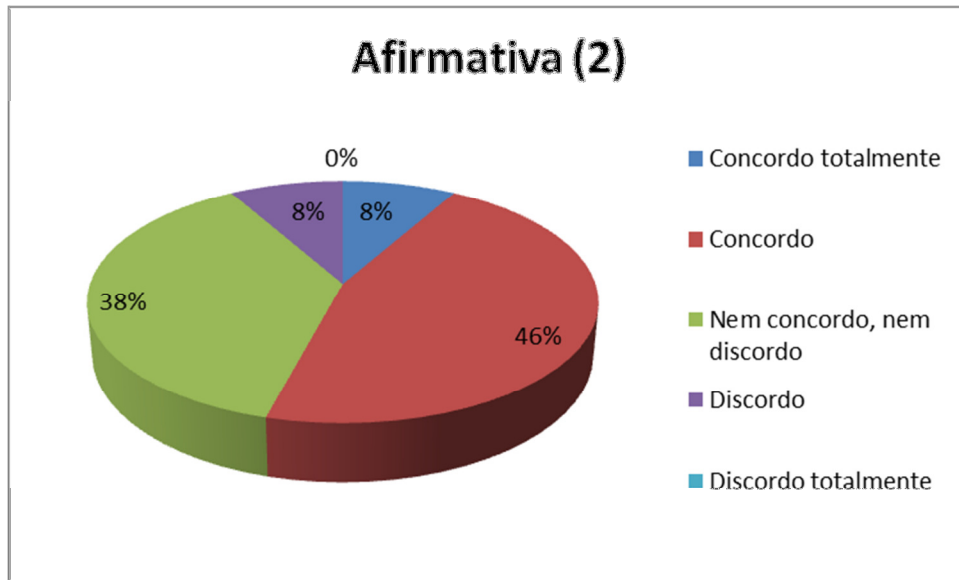


Figura 7 - Afirmativa (2)

Fonte: Dados da pesquisa

Essa afirmativa buscou avaliar se um trabalho bem averiguado por parte dos auditores independentes é resultado da obrigatoriedade da troca de firmas de auditoria independente. A análise das respostas mostrou que 2 (dois) respondentes concordam totalmente, 11 (onze) concordam, 9 (nove) neutralizaram e 2 (dois) discordam com a afirmativa. Evidenciando que, as auditorias externas são mais criteriosas em seus procedimentos quando da obrigatoriedade de finalização dos serviços após cinco anos.

Destaca o fato, de esse resultado ser divergente novamente com os resultados de outro estudo relacionado ao tema (citado no referencial teórico), devido na percepção dos gestores de empresas, a maioria discorda com a afirmação.

Afirmativa (3): A qualidade do serviço de auditor independente está diretamente ligada ao rodízio de firmas de auditoria.

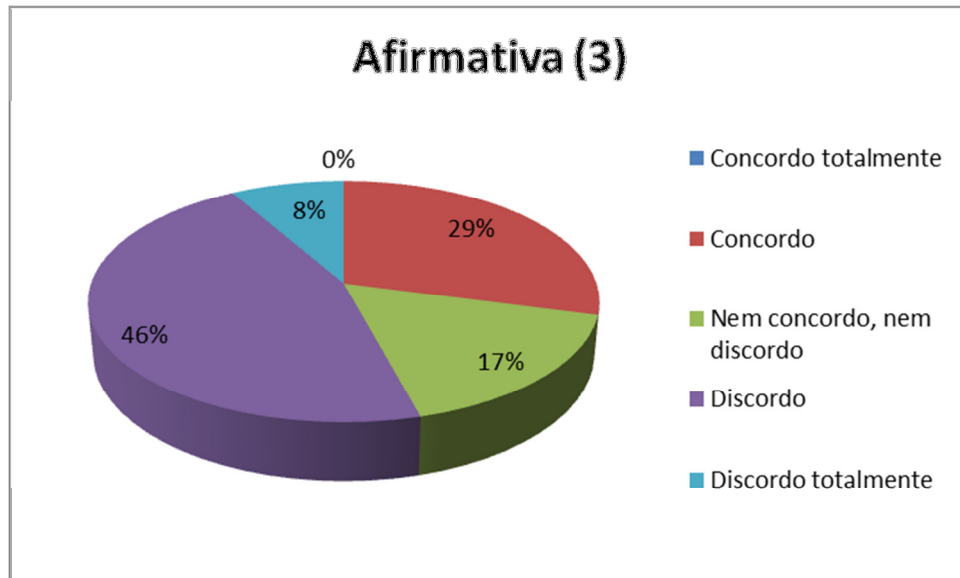


Figura 8 - Afirmativa (3)

Fonte: Dados da pesquisa

Com essa afirmativa pretendeu-se verificar se a qualidade dos serviços de auditoria independente está diretamente relacionada ao rodízio de firmas de auditoria, ou seja, se após a implementação obrigatória do rodízio ocorreu alguma alteração significativa na qualidade dos trabalhos. A análise das respostas apresentou que, a qualidade dos serviços não está diretamente relacionada ao rodízio de firmas de auditoria, uma vez que, 11 (onze) auditores afirmam discordar, 2 (dois) discordam totalmente, 7 (sete) concordam e 4 (quatro) nem concordam, nem discordam.

Os resultados obtidos nessa afirmativa mostraram-se satisfatório quando confrontado com os resultados de outro estudo já citado, em ambas as pesquisas, os respondentes discordam com a afirmativa, isto é, que a qualidade dos serviços não está relacionada com o rodízio de firmas de auditoria.

Afirmativa (4): Após a implementação do rodízio de firmas de auditoria percebeu-se um aumento na qualidade do serviço prestado pelo auditor independente.

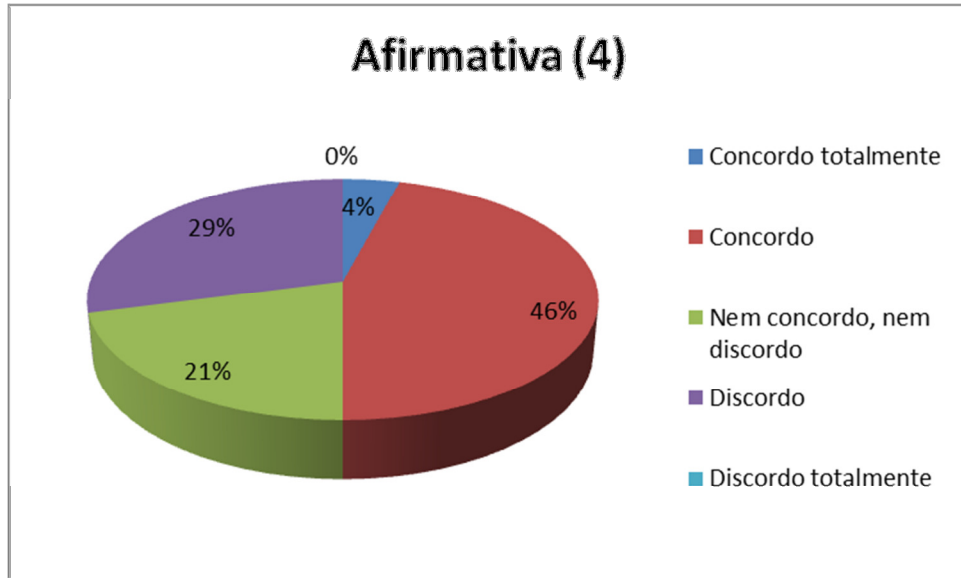


Figura 9 - Afirmativa (4)

Fonte: Dados da pesquisa

Nessa afirmativa procurou-se analisar se para os respondentes, após a implementação do rodízio de firmas de auditoria a qualidade dos serviços de auditoria independente aumentou. Sendo assim, pode-se observar que 1 (um) respondente concorda totalmente, 11 (onze) concordam, 5 (cinco) nem concordam, nem discordam e 7 (sete) discordam. Ressaltando que, a análise desses resultados contradiz com a análise da afirmativa anterior (afirmativa 3).

Nesse sentido, a análise desses resultados, juntamente com a análise da afirmativa anterior sugere que, de fato para os respondentes do estudo realizado anteriormente (na percepção dos gestores) o rodízio de auditoria não resulta em melhor qualidade dos trabalhos. Fato que, na presente pesquisa não houve conformidade entre as afirmativas 3 e 4.

Esse resultado está em consonância com Oliveira (2005), o qual considera que uma empresa de auditoria demora pelo menos 3 anos para conhecer os controles internos da empresa auditada.

Afirmativa (5): O rodízio de firmas de auditoria trouxe melhoria aos serviços prestados pelo auditor independente.

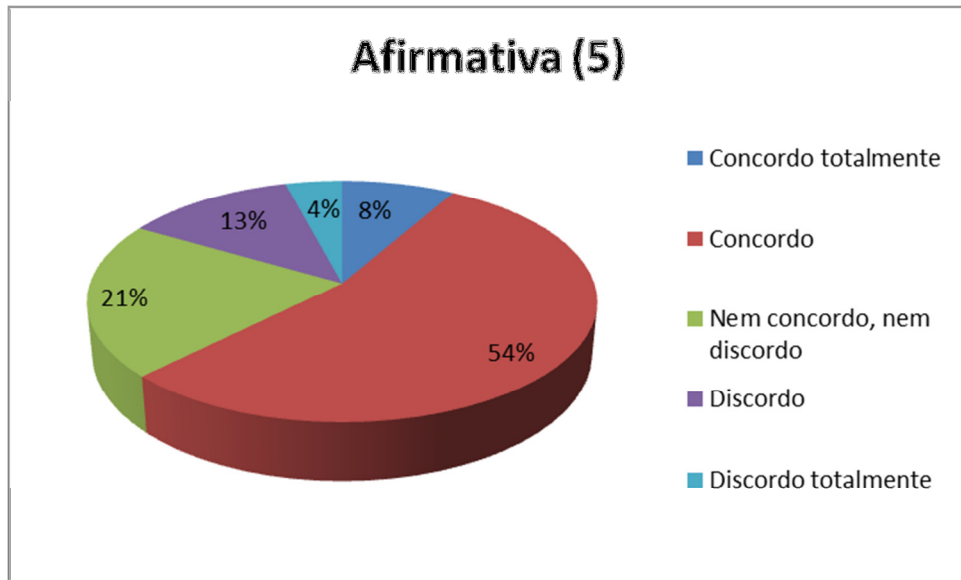


Figura 10 - Afirmativa (5)

Fonte: Dados da pesquisa

Essa afirmativa teve o propósito de reafirmar a percepção dos auditores quanto às vantagens e desvantagens do rodízio de firmas de auditoria na qualidade dos serviços prestados pelos auditores independentes. A análise desses resultados permitiu-se verificar que 2 (dois) auditores concordam totalmente, 13 (treze) concordam, 5 (cinco) nem concordam, nem discordam, 3 (três) discordam, 1 (um) discorda totalmente com a afirmativa. Através da análise conjunta das afirmativas 3, 4 e 5, pode-se concluir que, os auditores possuem a percepção de que o rodízio de firmas de auditoria traz melhorias ao serviço de auditoria externa.

A análise desses resultados na percepção dos auditores, juntamente com os resultados do estudo realizado anteriormente baseado na percepção dos gestores demonstrou-se opostos. Logo, na percepção dos gestores o rodízio de firmas de auditoria não traz melhorias ao serviço de auditoria externa, já na visão dos auditores as melhorias no serviço de auditoria estão relacionadas ao rodízio.

Afirmativa (6): O rodízio de firmas de auditoria trouxe maior transparência ao trabalho do auditor.

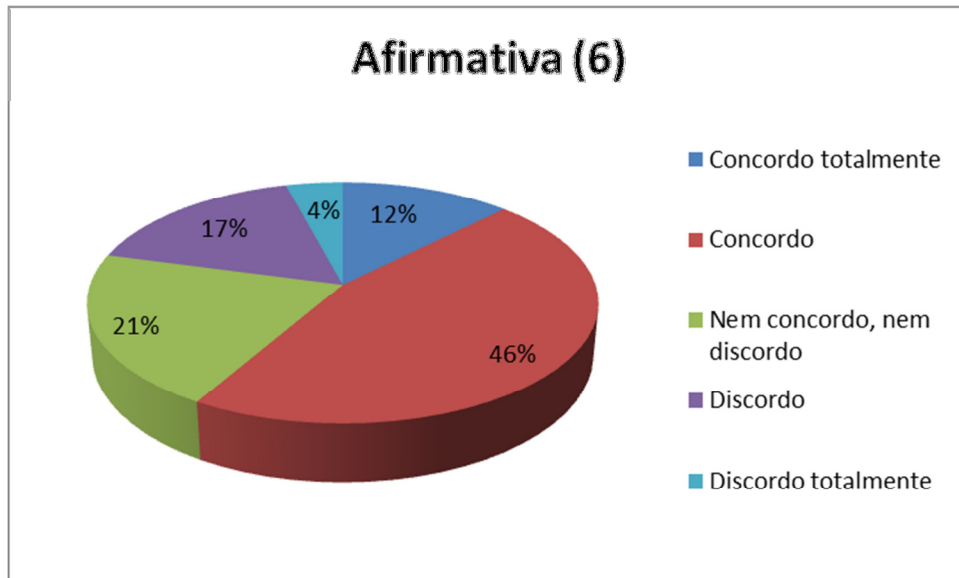


Figura 11 - Afirmativa (6)

Fonte: Dados da pesquisa

Através dessa afirmativa objetivou-se concluir se os auditores possuem a percepção de modo geral, que após o rodízio das firmas de auditoria nas empresas houve maior transparência em seus trabalhos efetuados. Pode-se concluir por meio da análise dos resultados que a maioria (3 concordam totalmente, 11 concordam) acredita que o rodízio trouxe alguma mudança significativa na transparência dos trabalhos efetuados nas empresas, enquanto a minoria (5 nem concordam, nem discordam, 4 discordam, 1 discorda totalmente) se diverge.

Sendo esse resultado novamente divergente dos resultados de outro estudo relacionado ao tema (citado no referencial teórico), devido o fato das percepções dos gestores de empresas, serem diferentes da maioria dessa pesquisa.

Afirmativa (7): O rodízio de firmas de auditoria trouxe maior independência ao trabalho do auditor.

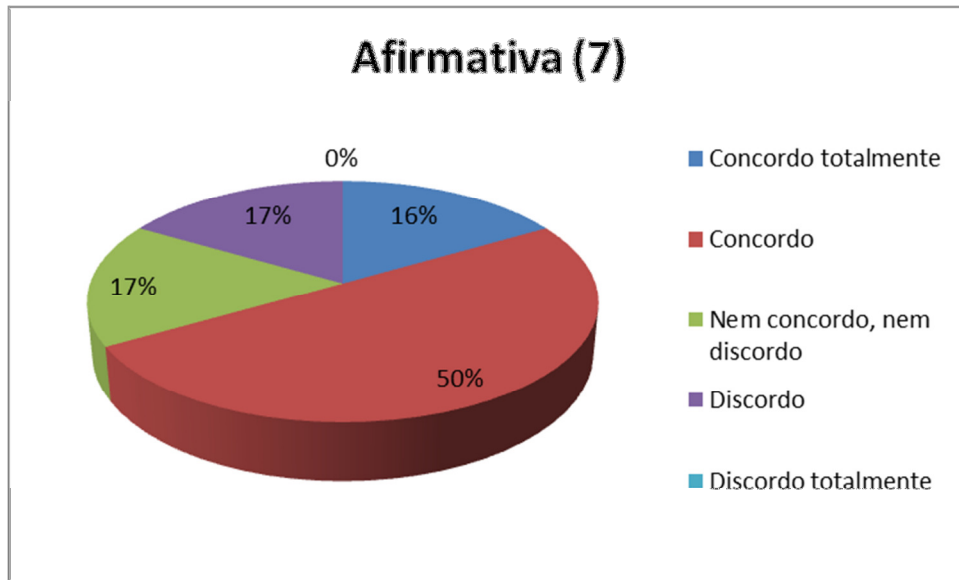


Figura 12 - Afirmativa (7)

Fonte: Dados da pesquisa

Com a análise das respostas obtidas nessa afirmação foi possível verificar que para os auditores o rodízio de firmas de auditoria interfere diretamente na independência dos auditores independentes, já que a maioria (4 concordam totalmente e 12 concordam) do respondentes, afirmaram concordar com a afirmação e 4 respondentes nem concordam, nem concordam, e 4 discordam.

Esse resultado foi divergente dos resultados de outro estudo relacionado ao tema (citado no referencial teórico), uma vez que na percepção dos gestores de empresas, a maioria discorda com a afirmação.

Afirmativa (8): A troca de firmas de auditoria a cada cinco anos diminui o risco de perda de independência dos auditores.

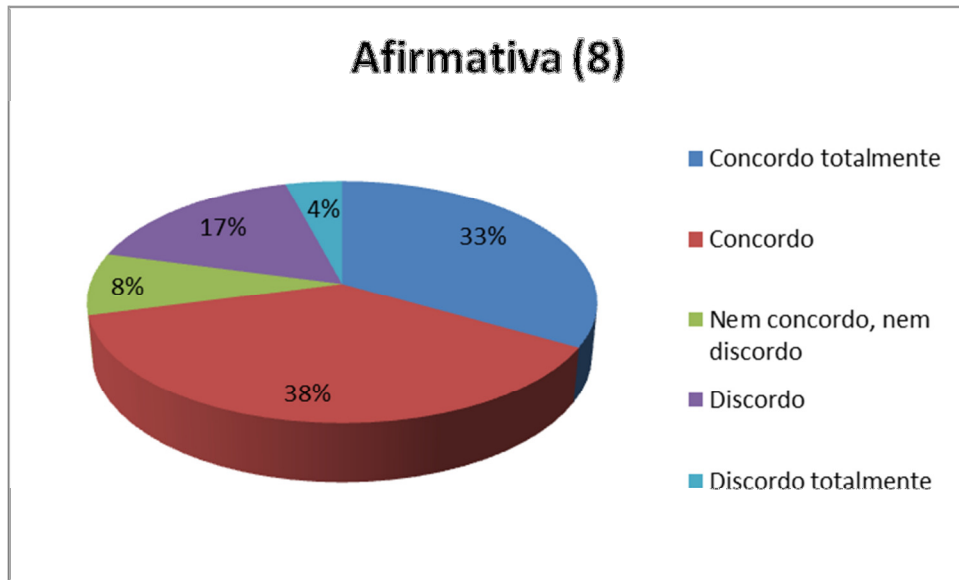


Figura 13 - Afirmativa (8)

Fonte: Dados da pesquisa

Com essa afirmativa procurou-se verificar se a troca de firmas de auditoria a cada cinco anos diminui o risco de perda de independência dos auditores independentes. Observa-se que 5 (cinco) respondentes afirmaram discordar (4 discordaram e 1 discordou totalmente) que o rodízio diminua o risco de perda da independência, enquanto 17 (dezessete) concordaram com a afirmativa (9 concordou e 8 concordaram totalmente) e 2 respondentes nem concordaram, nem discordaram.

Dessa maneira, o resultado obtido demonstrou-se satisfatório e em concordância com a CVM, na qual para minimizar os conflitos de interesses e de resguardar a independência do auditor, no Brasil, a mesma emitiu a Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, determinando que o auditor independente, seja 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.

Afirmativa (9): A troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa) é suficiente para manter a independência dos auditores.

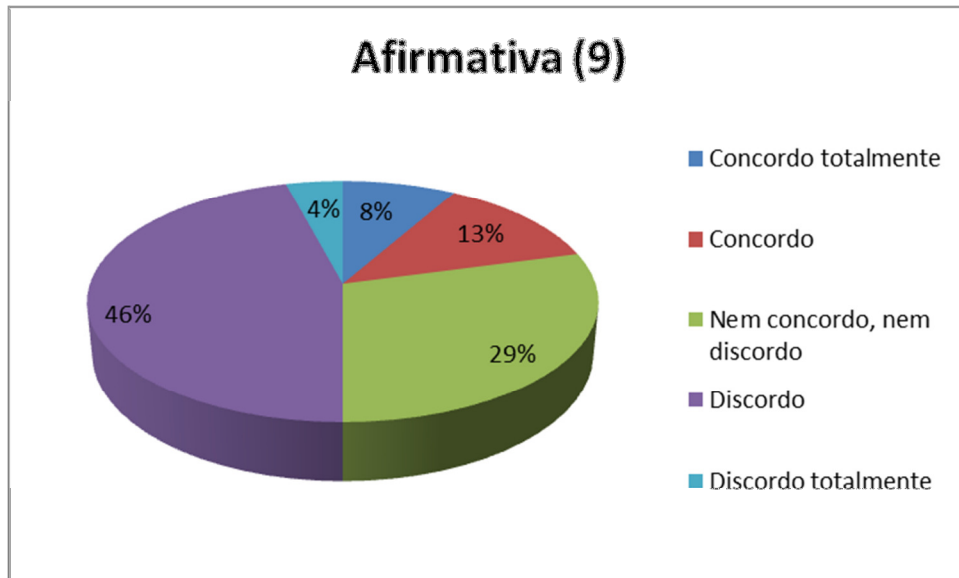


Figura 14 - Afirmativa (9)

Fonte: Dados da pesquisa

Essa afirmativa teve o intuito de perceber se os auditores 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 a minoria dos respondentes (5) considera suficiente a troca de membros das equipes de uma mesma empresa de auditoria para manter a independência do auditor (2 concordaram totalmente e 3 concordaram) enquanto 12 discordaram, sendo que 1 apenas discordou totalmente e 11 discordaram.

Esse resultado foi divergente dos resultados de outro estudo relacionado ao tema (citado no referencial teórico), devido na percepção dos gestores de empresas, a maioria concorda com a afirmação.

Afirmativa (10): 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.

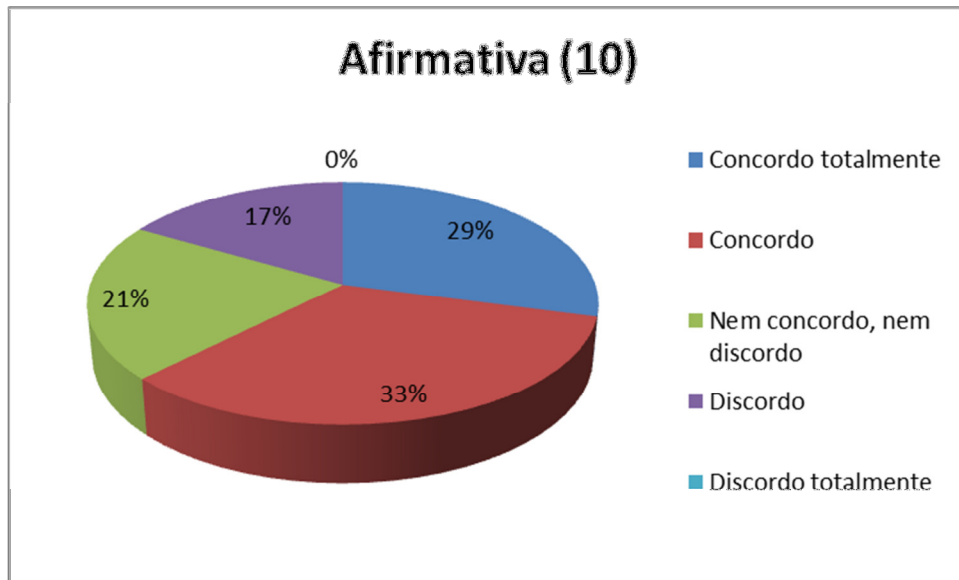


Figura 15 - Afirmativa (10)

Fonte: Dados da pesquisa

A análise das respostas evidenciou que 15 (quinze) respondentes concordam com a afirmação, sendo que 8 (oito) deles somente concordam. Indicando que para esses profissionais as longas experiências dentro de uma mesma organização é fator significativo para a realização dos trabalhos dos auditores independentes e para a emissão de relatórios de auditoria com maior precisão. Porém, 4 (quatro) auditores discordaram dessa afirmativa.

Esse resultado está em consonância com Oliveira (2005), o qual considera que uma empresa de auditoria demora, pelo menos 3 anos para conhecer os controles internos da empresa auditada.

Afirmativa (11): 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.

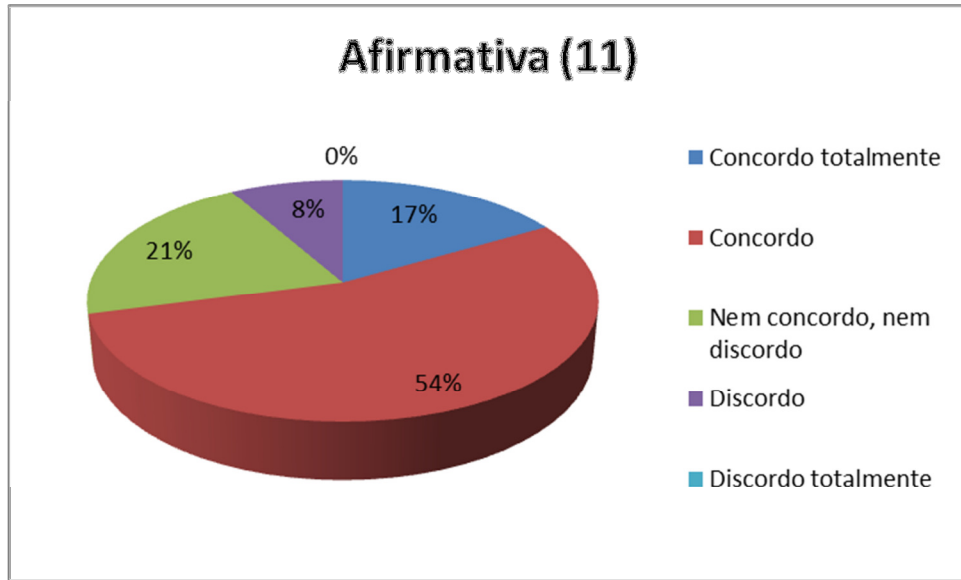


Figura 16 - Afirmativa (11)

Fonte: Dados da pesquisa

A partir dessa afirmativa 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 a possibilidade de uma falta de independência. A análise das respostas evidenciou que 2 (dois) auditores discordam, 5 (cinco) nem concordam, nem discordam, 13 (treze) concordam e 4 (quatro) concordam totalmente com que o rodízio esteja cumprindo seu objetivo principal.

Vale ressaltar que, o objetivo principal da implementação do rodízio de auditoria é manter a independência do auditor em relação à empresa auditada, dessa maneira cumprindo o papel de independência do auditor em relação ao auditado (cliente), o profissional de auditoria deixará os interesses pessoais e/ou possíveis facilidades concedidas durante a realização dos serviços, a ponto de poderem dar a impressão ou comprometer a objetividade, possibilitando os trabalhos de qualidade, fidedignos e transparentes para os usuários do serviço de auditoria.

Afirmativa (12): Em um relacionamento de longo prazo, os auditores podem tornar-se muito familiarizados com a administração da empresa que auditam, o que geraria o risco de perda do ceticismo profissional, necessário para manter a sua objetividade.

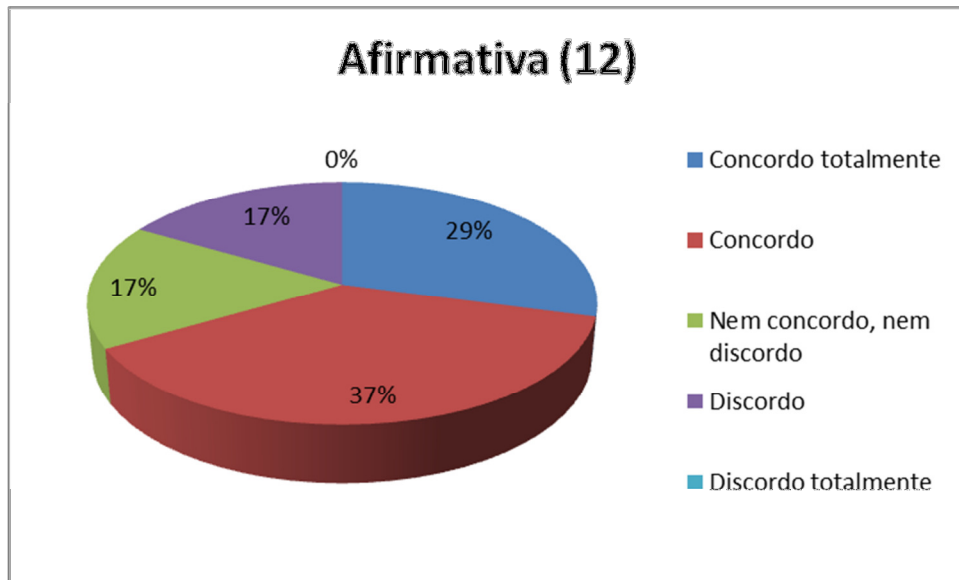


Figura 17 - Afirmativa (12)

Fonte: Dados da pesquisa

Nessa afirmativa buscou-se analisar se a obrigatoriedade do rodízio de firmas de auditoria o risco de perda do ceticismo profissional diminuiria, já que em um relacionamento de longo prazo, os auditores podem tornar-se muito familiarizados com a administração da empresa que auditam. A análise das respostas mostrou que 7 (sete) respondentes concordam totalmente, 9 (nove) concordam, 4 (quatro) nem concordam, nem discordam e 4 (quatro) discordam.

Afirmativa (13): A pressão comercial para manter um relacionamento econômico de longo prazo com uma determinada empresa pode afetar o compromisso de uma firma de auditoria com o rigor e a independência do processo de auditoria.

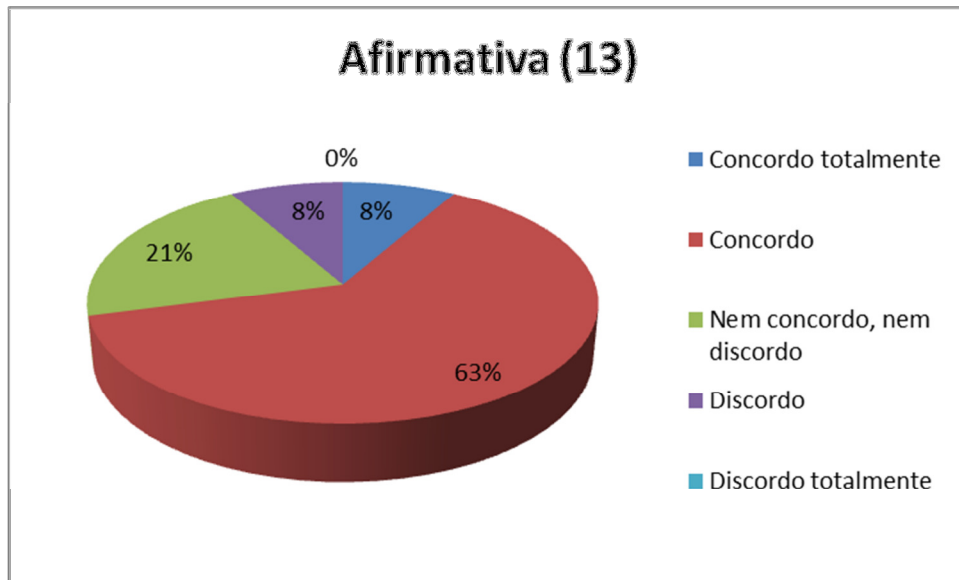


Figura 18 - Afirmativa (13)

Fonte: Dados da pesquisa

Buscou-se a partir dessa afirmativa identificar se os respondentes tem a percepção de que o compromisso e a independência do processo de auditoria são afetados a partir da pressão comercial para manter um relacionamento econômico de longo prazo com uma determinada empresa. Pode-se observar que, 17 (dezessete) auditores concordam com a afirmativa (2 concordam totalmente e 15 concordam), 5 (cinco) respondentes nem concordam, nem discordam e 2 (dois) discordam.

Afirmativa (14): O rodízio obrigatório de firmas de auditoria poderia ser uma forma de abertura e combate à concentração dos trabalhos em poucas firmas de auditoria.

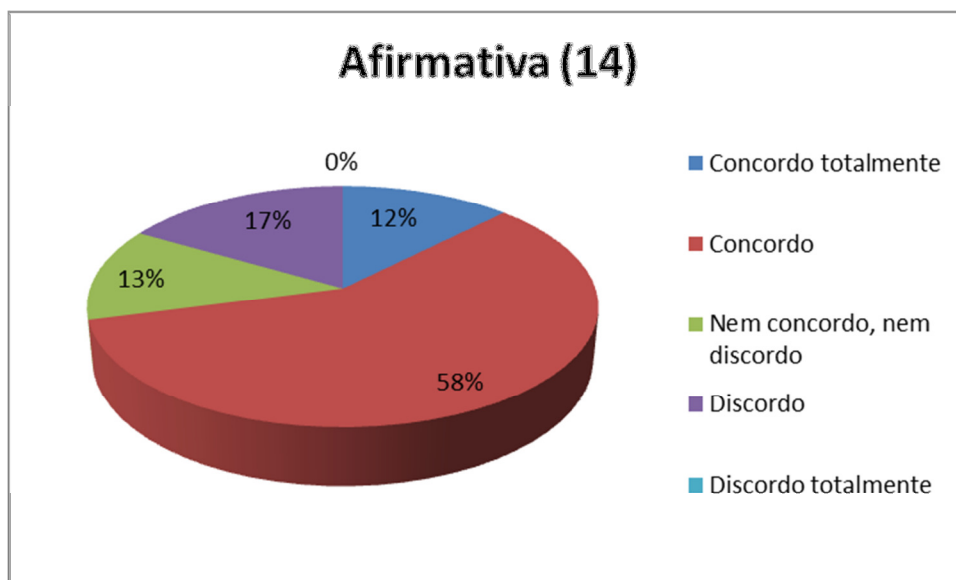


Figura 19 - Afirmativa (14)

Fonte: Dados da pesquisa

Nessa afirmativa procurou-se analisar se o rodízio obrigatório de firmas de auditoria poderia ser uma forma de abertura e combate à concentração dos trabalhos em poucas firmas de auditoria. A análise das respostas permitiu verificar que 17 (dezessete) auditores concordam com a afirmativa (3 concordam totalmente e 14 concordam), 3 (três) respondentes nem concordam, nem discordam e 4 (quatro) discordam.

Afirmativa (15): Exigir o rodízio de firmas de auditoria poderia tornar difícil para algumas empresas encontrar auditores com experiência no seu setor de atividade.

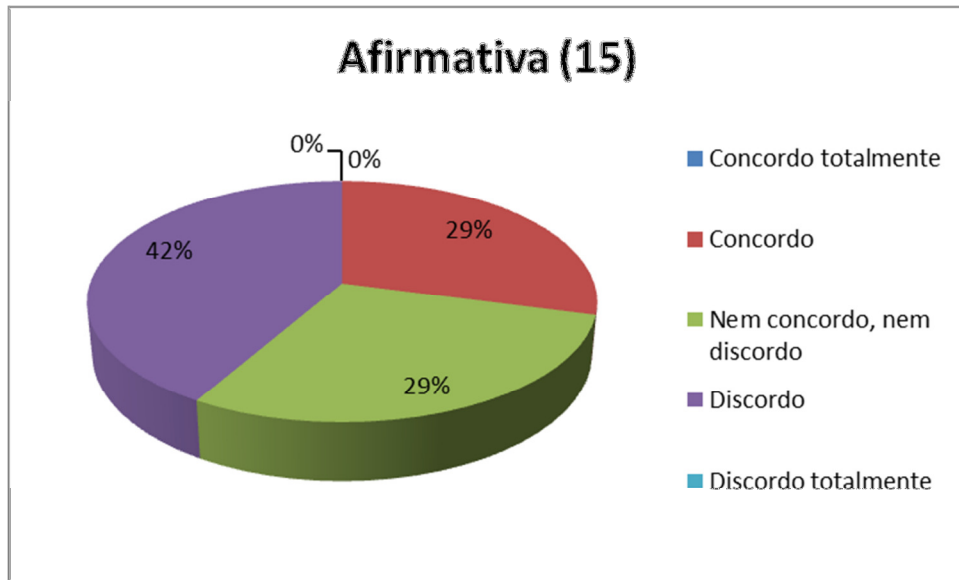


Figura 20 - Afirmativa (15)

Fonte: Dados da pesquisa

Através dessa afirmativa pretendeu-se analisar se exigindo o rodízio de firmas de auditoria poderia tornar difícil para algumas empresas encontrar auditores com experiência no seu setor de atividade. A análise das respostas mostrou que 10 (dez) respondentes discordam da afirmativa, 7 (sete) nem concordam, nem discordam e 7 (sete) concordam.

Afirmativa (16): Devido à curva de aprendizagem que as firmas de auditoria devem enfrentar em cada nova auditoria, os custos de recrutamento e retenção de pessoal de auditoria qualificado aumentam.

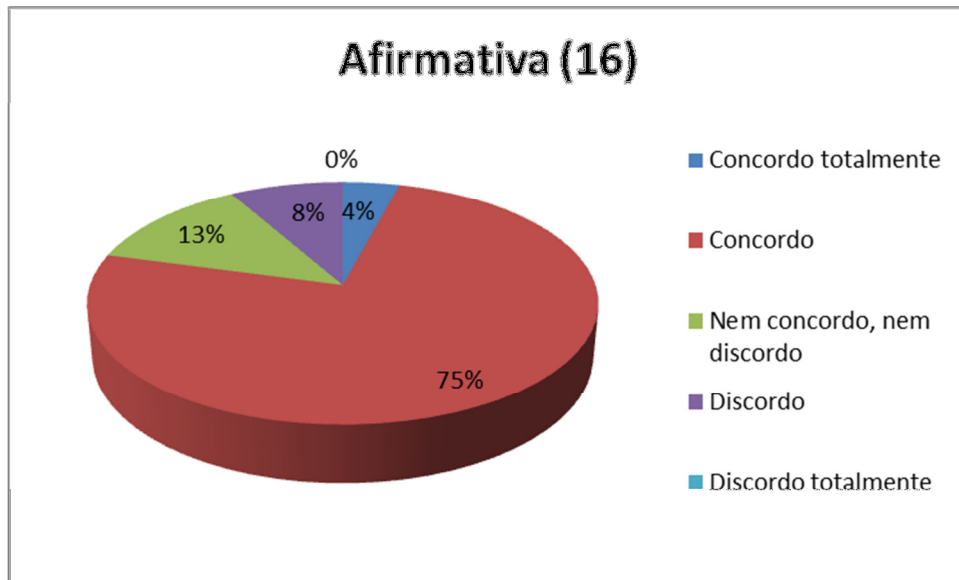


Figura 21 - Afirmativa (16)

Fonte: Dados da pesquisa

Essa afirmativa teve o intuito de analisar se devido à curva de aprendizagem que as firmas de auditoria devem enfrentar em cada nova auditoria, os custos de recrutamento e retenção de pessoal de auditoria qualificado aumentam. A análise dos resultados mostrou que 19 (dezenove) auditores concordam com a afirmativa (1 concorda totalmente e 18 concordam), 3 (três) respondentes nem concordam, nem discordam e 2 (dois) discordam.

Afirmativa (17): O rodízio dos principais sócios elimina o risco de excesso de familiaridade e interesse próprio e promove a objetividade, sem impor custos significativos.

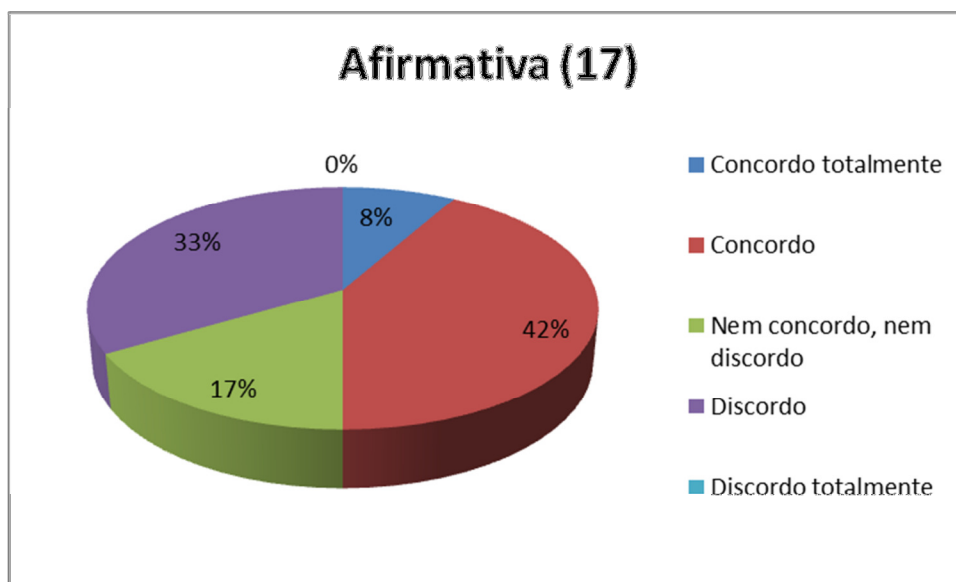


Figura 22 - Afirmativa (17)

Fonte: Dados da pesquisa

Buscou-se nessa afirmativa analisar se o rodízio dos principais sócios elimina o risco de excesso de familiaridade e interesse próprio e promove a objetividade, sem impor custos significativos. A análise das respostas permitiu verificar que 2 (dois) respondentes concordam totalmente, 10 (dez) concordam, 4 (quatro) nem concordam, nem discordam e 8 (oito) discordam da afirmativa.

Quadro 2 - Resumo das respostas dos auditores sobre a qualidade, ceticismo e independência do auditor

Afirmativas	Quantidade					
	CT	C	NC/ND	D	DT	Total
1. A troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa) aumenta a qualidade dos serviços prestados.	4	11	5	3	1	24
2. Com a obrigatoriedade do rodízio de firmas de auditoria, a indicação de erros e apontamentos se tornou mais comum.	2	11	9	2	0	24
3. A qualidade do serviço de auditor independente está diretamente ligada ao rodízio de firmas de auditoria.	0	7	4	11	2	24
4. Após a implementação do rodízio de firmas de auditoria percebeu-se um aumento na qualidade do serviço prestado pelo auditor independente.	1	11	5	7	0	24
5. O rodízio de firmas de auditoria trouxe melhoria aos serviços prestados pelo auditor independente.	2	13	5	3	1	24
6. O rodízio de firmas de auditoria trouxe maior transparência ao trabalho do auditor.	3	11	5	4	1	24
7. O rodízio de firmas de auditoria trouxe maior independência ao trabalho do auditor.	4	12	4	4	0	24
8. A troca de firmas de auditoria a cada cinco anos diminui o risco de perda de independência dos auditores.	8	9	2	4	1	24
9. A troca de membros das equipes de auditoria (de uma mesma empresa) é suficiente para manter a independência dos auditores.	2	3	7	11	1	24
10. A empresa de auditoria independente, ao longo dos anos auditando a mesma empresa, adquire um conhecimento profundo dos controle internos, emitindo assim um parecer com maior precisão.	7	8	5	4	0	24
11. 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.	4	13	5	2	0	24
12. Em um relacionamento de longo prazo, os auditores podem tornar-se muito familiarizados com a administração da empresa que auditam, o que geraria o risco de perda do ceticismo profissional, necessário para manter a sua objetividade.	7	9	4	4	0	24
13. A pressão comercial para manter um relacionamento econômico de longo prazo com uma determinada empresa pode afetar o compromisso de uma firma de auditoria com o rigor e a independência do processo de auditoria.	2	15	5	2	0	24
14. O rodízio obrigatório de firmas de auditoria poderia ser uma forma de abertura e combate à concentração dos trabalhos em poucas firmas de auditoria.	3	14	3	4	0	24
15. Exigir o rodízio de firmas de auditoria poderia tornar difícil para algumas empresas encontrar auditores com experiência no seu setor de atividade.	0	7	7	10	0	24
16. Devido à curva de aprendizagem que as firmas de auditoria devem enfrentar em cada nova auditoria, os custos de recrutamento e retenção de pessoal de auditoria qualificado aumentam.	1	18	3	2	0	24
17. O rodízio dos principais sócios elimina o risco de excesso de familiaridade e interesse próprio e promove a objetividade, sem impor custos significativos.	2	10	4	8	0	24

Fonte: Elaboração da autora, 2015

Em síntese, as respostas exibidas no quadro 2 evidenciam que, para esse grupo de auditores, o rodízio de firmas de auditoria contribui para a independência do auditor, ceticismo profissional e também proporciona maior qualidade dos serviços prestados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo principal dessa pesquisa foi conhecer as vantagens e desvantagens da implementação da obrigatoriedade do rodízio de auditoria para a independência e para a qualidade dos serviços prestados pelas auditorias independentes.

Por isso foi realizado a aplicação de questionário relacionado ao tema através da ferramenta “*Survio*” e colhida às respostas de acordo com a percepção da amostra utilizada de auditores.

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

No mesmo sentido, o rodízio do time de auditoria também apresenta satisfatório na percepção dos prestadores de serviços (auditores), denotando e minimizando a perda de independência em relação ao auditado e maior confiabilidade e transparência nos relatórios financeiros finais.

Em vista disso, pode-se concluir que não somente o rodízio de auditores de uma mesma firma é considerado suficiente para manter a independência do auditor; como o rodízio das firmas de auditoria também traz benefícios.

Esse estudo abordou apenas um dos fatores que repercutem na relação entre clientes e auditores. Adicionalmente, têm-se as limitações inerentes à pesquisa, na qual essa foi enviada à amostra do estudo, sendo os auditores que compõem o quadro técnico da firma de auditoria Grant Thornton – Belo Horizonte/MG. Dessa forma, buscou apenas a percepção dos auditores sobre as vantagens e desvantagens do rodízio de auditoria para a independência e qualidade dos serviços prestados.

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

REFERÊNCIAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Disponível em: <<http://www.aicpa.org>>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

ASSUNÇÃO, Juliano; CARRASCO, Vinícius. **Avaliação da rotatividade dos auditores independentes.** Rio de Janeiro: Departamento de Economia da Pontífica Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <<http://www.ppgcont.ufba.br/Dissertacao>>. Acesso em: 20 de agosto de 2014.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BACEN – BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Normas e rodízio de firmas de auditoria.** Disponível em: <www.bcb.gov.br>. Acessos em: 21 e 22 de maio de 2014.

BOYNTON, William C; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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: 20 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução n. 1.267, de 2009.** Aprova a NBC PA-02 – Independência. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 18 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução n. 1.203, de 2009.** Aprova a NBC TA – 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 de março de 2015.

FORMIGONI, Henrique; ANTUNES, Maria Thereza; LEITE, Rafael; PAULO, Edílson. 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. Artigo. Disponível em: <http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/364/0>. Acesso em: 03 de janeiro de 2015.

OLIVEIRA, Alexandre Queiroz de ; SANTOS, Neusa Maria Bastos Fernandes dos. Rodízio de firmas de auditoria: a experiência brasileira e as conclusões do mercado. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 91 – 100, set./dez. 2007.

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.

OLIVEIRA, Luís Martins; DINIZ FILHO, André. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). **About the PCAOB**. Disponível em: www.pcaobus.org. Acesso em: 23 de maio de 2014.

SÁ, Antônio Lopes de. **Ética profissional**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SALOMON, D.V. **Como fazer uma monografia**. Belo Horizonte: Interlivros, 1973.

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

SARBANES-OXLEY Act of 2002. **An act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws and for other purposes**. United States Congress, 2002.

US General Accounting Office (GAO-04-216). 2003. **Public accounting firms: Required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation**. Washington DC. Disponível em: <<http://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf>>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2011.