



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB
FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - FATECS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GABRIELA SPINETTI BRITO
R.A. 2085785/1

**RODÍZIO DE AUDITORIA: uma pesquisa sobre os principais trabalhos publicados nos
congressos ANPAD e USP.**

Brasília (DF)
2012

GABRIELA SPINETTI BRITO

R.A. 2085785/1

RODÍZIO DE AUDITORIA: uma pesquisa sobre os principais trabalhos publicados nos congressos ANPAD e USP.

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado como um dos requisitos para a obtenção do título de bacharela em Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília .

Orientador: Prof. Me. Daniel Cerqueira Ribeiro

Brasília (DF)
2012

GABRIELA SPINETTI BRITO

R.A. 2085785/1

RODÍZIO DE AUDITORIA: uma pesquisa sobre os principais trabalhos publicados nos congressos ANPAD e USP.

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado como um dos requisitos para a obtenção do título de bacharela em Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília .

Orientador: Prof. Me. Daniel Cerqueira Ribeiro

Brasília, ___ de _____ de 2012.

Banca Examinadora

Prof. Me. Daniel Cerqueira Ribeiro
Orientador

Prof. Me. Bruno Ciuffo Moreira
Examinador

Prof. Dr. José Alves Dantas
Examinador

RESUMO

No Brasil, em 1999, foi editada a Instrução CVM nº 308, que obriga as empresas a trocar seu auditor independente de cinco em cinco anos, com prazo mínimo de três anos para serem recontratadas. Para Assunção e Carrasco (2008), esta regra pretendeu evitar que o relacionamento de longa data entre auditoria externa e seu cliente diminuísse a independência do auditor durante a execução de seu trabalho. A publicação desta instrução gerou insatisfação por parte dos auditores e, com isso, estudos com intuito de provar ou não a eficiência deste sistema de rodízio. O presente trabalho trata da relação existente entre rodízio de auditoria e sua independência no que tange à qualidade dos serviços prestados pela auditoria. Foi utilizado um estudo de natureza exploratória e uma pesquisa bibliográfica, analisando os principais trabalhos relacionados ao assunto. A análise dos trabalhos permitiu verificar que a rotação obrigatória dos auditores independentes não obteve o resultado esperado pelos órgãos reguladores, já que não contribuiu positivamente para a qualidade da auditoria externa nem para sua independência. Os resultados sugerem que o rodízio de equipe e dos sócios responsáveis seriam o suficiente para manter a independência e o ceticismo de auditoria resguardados.

Palavras-chave: Instrução CVM nº 308. Auditor Independente. Relacionamento de longa data. Independência. Rodízio.

1 INTRODUÇÃO

Após a comprovação de falhas e fraudes em demonstrações contábeis de algumas empresas e instituições financeiras, órgãos reguladores do mundo aumentaram esforços a fim de promover maior transparência e fidedignidade nos trabalhos de auditoria externa ao final da década de 90. Nesta época, temos como exemplo, no Brasil, a quebra do Banco Nacional e do Banco Econômico.

Alguns órgãos reguladores do Brasil tomaram medidas e exigências a fim de aumentar a credibilidade das demonstrações financeiras. Temos como exemplo, no Brasil, segundo Crepaldi (2004) apud Formigoni et al. (2007), o Banco Central do Brasil – BACEN, que exige auditores externos em sociedades de arrendamento mercantil e de crédito imobiliário, em bancos comerciais e de investimentos, em distribuidoras de títulos e valores mobiliários, assim como em financeiras, corretoras de câmbio e valores mobiliários. A Comissão de Valores Mobiliários – CVM, é um outro exemplo, pois exige que sociedades que captam recursos do público e sociedades anônimas de capital aberto também tenham auditoria externa. E, por fim, o Conselho Nacional de Seguros Privados – CNSP, igualmente exige que sociedades seguradoras tenham auditoria externa.

Segundo Medeiros (2005), fraudes e discrepâncias em demonstrações financeiras no Brasil estavam ocorrendo mesmo em instituições que contratavam auditoria, e conseqüentemente a figura do auditor externo estava prejudicada. Por isso, o BACEN adotou o rodízio como medida obrigatória e, posteriormente, em 14 de maio de 1999, a CVM editou a instrução nº 308, que, em seu 31º artigo, trata sobre a rotatividade obrigatória dos auditores. A Instrução estabeleceu que, a partir de 14 de maio de 1999, o auditor independente não pode prestar serviços para um mesmo cliente por um prazo superior a cinco anos consecutivos, sendo exigido um prazo de três anos para a recontração da mesma firma.

Conforme Martinez e Reis (2009) salientam, segundo a CVM, esta instrução foi promulgada para que o relacionamento duradouro entre o cliente e auditor externo não diminuísse a independência e a objetividade dos trabalhos. Nagy (2005, p. 51), apud Braunbeck (2007, p. 2), diz que “muitos agentes tem defendido a rotação obrigatória das firmas de auditoria com base nos argumentos de perda de ceticismo crítico com o passar do tempo e das ‘virtudes’ de perspectiva renovadas pela substituição periódica dos auditores”. A preocupação dos órgãos reguladores é, se com o tempo, a relação entre cliente e auditoria externa pode se tornar cômoda e próxima o suficiente para que o comprometimento e compromisso dos auditores sejam afetados, gerando assim, resultados viciados. Então, a

aprovação do rodízio pela instrução da CVM nº 308, de 1999, teve como objetivo diminuir os riscos de uma relação duradoura entre auditoria externa e seus clientes.

Com a instrução em vigor, iniciaram-se várias discussões, estudos e controvérsias a respeito das vantagens e desvantagens relacionadas ao rodízio obrigatório de firmas de auditoria independente. O maior enfoque desta discussão se fundamenta na questão da independência das firmas de auditoria externa, uma vez que, segundo Boynton, Johnson, Kell (2002), apud Martinez e Reis (2009, p. 2) “a independência é o alicerce da estrutura filosófica da profissão de auditoria. Sem a independência, o resultado dos trabalhos de auditoria não tem credibilidade”.

Segundo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Conselho de Reguladores de Valores Mobiliários das Américas (COSRA),

a relação entre os auditores e as empresas auditadas deveria ser estritamente profissional, particularmente quando se trata de contratar e monitorar o desenvolvimento do trabalho e discutir assuntos técnicos que possam surgir. Os benefícios de aprofundar a relação dos auditores com as empresas auditadas devem ser constantemente avaliados em relação a possíveis riscos de comprometer tanto a independência do auditor quanto as salvaguardas em vigor. (<http://www.cvm.gov.br/port/relinter/cosra/audit-p.asp>)

Entretanto, existem controvérsias a respeito da rotatividade de firmas de auditoria independente. Oliveira e Santos (2005) dizem em seu estudo que, de acordo com uma pesquisa feita nos EUA, os auditores pesquisados afirmam que o prazo ideal para uma empresa de auditoria conhecer os controles internos da empresa auditada é de, pelo menos, três anos. Permanecendo com uma mesma empresa de auditoria por tempo prolongado, tempo, agilidade, qualidade e outras vantagens são adquiridas por se ter um conhecimento aprofundado, específico e detalhado dos processos internos do cliente. Divergências e erros podem ser detectados com mais facilidade e opiniões podem ser mais efetivas.

Outro ponto negativo levantado por pesquisas feitas na Itália, segundo Oliveira e Santos (2005), é que para se obter uma equipe mais qualificada nos primeiros momentos do trabalho de auditoria é necessário um gasto significativo com horas e qualificação de funcionários para trabalhos considerados rotineiros. Ou seja, o custo do rodízio de auditoria é bastante elevado já que a situação exige capacitação de profissionais e especialistas na área de atuação do cliente. Mesmo o custo de capacitação dos funcionários sendo um custo inerente às firmas de auditoria, um novo cliente exige horas a mais de aprendizado e entendimento sobre suas particularidades e negócios.

Com a insatisfação gerada pelo rodízio obrigatório, a CVM submeteu à audiência pública (edital de audiência pública SNC n 10/11) a minuta de Instrução que

acrescenta artigos à Instrução CVM n 308, de 14 de maio de 1999. A Minuta, que ainda não foi aprovada até o presente momento, altera de cinco, para dez anos, o período de rotatividade de auditores externos para um mesmo cliente. Isto somente se a companhia possuir um Comitê de Auditoria Estatutário – CAE, que segundo Segreti e Costa (2007), é um comitê integrado por membros independentes do cliente auditado e tem por objetivo supervisionar o processo de preparação e divulgação das informações financeiras.

A ênfase deste trabalho está em responder a seguinte questão de pesquisa: Qual o posicionamento de estudos referentes à relação de longo prazo entre firma de auditoria e seus clientes no que diz respeito a rodízio de auditoria?

O presente artigo visa demonstrar os diferentes pontos de vista e colocações relacionados aos principais estudos feitos e publicados nos congressos USP e ANPAD, sobre o rodízio de auditoria no Brasil, tratando especificamente de uma pesquisa feita a respeito de diferentes posicionamentos sobre o assunto, cujo objetivo geral é verificar se o rodízio de auditoria é eficiente no que diz respeito a evitar que a independência da firma de auditoria seja prejudicada por relações duradouras com clientes.

No que se trata de objetivos específicos, foram propostos: levantar os trabalhos aprovados nos congressos da Associação Nacional de Pós-Graduação e pesquisa em Administração (ANPAD), no período de 1997 a 2011 e os trabalhos publicados nos Congressos USP de Controladoria e Contabilidade, no período de 2004 a 2011, relacionados ao tema, relacionar os principais achados, verificar quais as correntes existentes e concluir se há alguma corrente predominante.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Desenvolvimento da auditoria e a Independência dos auditores

A auditoria tem como origem a palavra *audire*, em latim, que significa ouvir. Sá (2002) diz que não se conhece ao certo a data nem a origem em que a denominação Auditor, mas que pode-se admitir que foi consagrada na Inglaterra, no reinado de Eduardo I, e que, em latim, significa aquele que ouve ou ouvinte. Com o passar do tempo, esta palavra mudou seu significado, passando assim a significar, segundo Attie (1996), “uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Atualmente, o significado mais apropriado para auditoria independente, segundo Ferreira (2009), consiste em procedimentos tomados por um auditor independente para examinar as atividades, livros e documentos de uma entidade, conforme o contrato de prestação de serviço de auditoria.

Medeiros (2005), diz que a atividade de auditoria teve início depois da Revolução Industrial, quando as organizações empresariais começaram a crescer dando origem ao sistema econômico atual (sistema capitalista). Então, com a evolução do capitalismo e a revolução industrial, as empresas europeias deixaram de ser exclusivamente fechadas, e a participação do capital passou a não ser mais somente de um grupo familiar. Como o crescimento do mercado era constante, as empresas tiveram que investir, e tornou-se necessário a captação de crédito de terceiros, que, por sua vez, exigiam que um especialista, sem ligação com a entidade, examinasse as demonstrações financeiras.

Almeida (1996, p. 21), apud Medeiros (2005, p. 13), descreve que

os futuros investidores passaram a exigir que as demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica, surgindo então a profissão do auditor devido o conhecimento e técnica em examinar as demonstrações contábeis da empresa e emitir sua opinião sobre estas, é o auditor externo ou independente.

Almeida (2003) diz que com a expansão dos negócios, a administração das empresas deram maior importância à procedimentos internos e normas, visto que o administrador (em alguma das vezes o próprio dono do negócio) não poderia supervisionar pessoalmente todas as atividades internas. Por isso, de nada valeria implantação de quaisquer procedimentos internos senão tivesse um acompanhamento externo com o intuito de verificar se estes procedimentos eram efetivamente seguidos. A partir daí, surgiu o conceito de independência de auditoria.

Nesse contexto, o auditor deveria ser totalmente independente da empresa auditada, como confirma Medeiros (2005, p. 9), quando diz que “o ponto-chave e atributo essencial desses profissionais, que deve ser preservado e encarado como o ‘santo graal’ da profissão é a sua independência em relação à própria entidade auditada”.

Segundo Suzart (2012, p. 1), “a independência de uma instituição auditorial é vista como um fator essencial que pode interferir no desempenho das atividades desta entidade, vez que, está relacionada com a credibilidade que é atribuída a esta instituição”.

A questão da independência de auditoria também é tratada em uma resolução 1267/09 do Conselho Federal de Contabilidade, que afirma que

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.

Martinez e Reis (2009), afirmam que se as opiniões dos auditores independentes não demonstrarem serem independentes, imparciais e competentes, terão pouca importância e qualidade para os usuários da informação.

2.2 O histórico do rodízio de auditoria

Segundo Oliveira e Santos (2007, p. 3), “na década de 70, graças ao aumento da competitividade entre as firmas de auditoria, o debate sobre o rodízio foi iniciado” e Chew (2003), apud Oliveira e Santos (2007), enfatiza que, em 1976 ocorreram dois eventos que deram início a esta discussão: primeiro, quando o Senado Federal dos Estados Unidos tentou adotar o rodízio de cinco em cinco anos para as empresas listadas na Bolsa de Valores. O segundo foi quando a Subcomissão do Senado Federal para Relatórios de Auditoria e da Administração apoiou a rotação de firmas de auditoria. O relatório final sobre diversos temas contábeis propôs em uma de suas recomendações, a adoção do rodízio, que posteriormente foi contestado pela organização de contadores dos EUA abordando a possibilidade de aumento dos custos para as empresas e enfatizando que a adoção de rodízio de profissionais seria suficiente.

Nos Estados Unidos, a questão do rodízio de auditoria foi retomada em 2003. Como consequência de escândalos nos Estados Unidos e na Europa, foi assinada, em 30 de julho de 2002, nos Estados Unidos, a lei Sarbanes-Oxley, com o intuito de diminuir essas inconsistências. Vampel (2004), apud Oliveira e Santos (2005, p. 2) diz que, “para responder

aos escândalos corporativos que abalaram os mercados capitais do mundo inteiro, o governo americano promulgou a lei Sarbanes-Oxley (SOX) para dar maior credibilidade ao mercado de capitais”.

Em relação a SOX, a pesquisa de Oliveira e Santos (2005) destaca a posição do Departamento Geral de Contabilidade Norte-Americano, em 2003, que seria avaliar se a lei em questão estaria sendo efetiva no que tange à melhoria da independência do auditor e a qualidade da auditoria prestada, e, atrasar o rodízio obrigatório de firmas até que as SOX pudesse surtir efeito. Portanto, se a Lei não aumentar a qualidade de auditoria, o rodízio de tornará obrigatório.

Na década de 80 foram comprovadas falhas nos exames de demonstrações financeiras de Instituições Financeiras brasileiras e a desde então, para Oliveira e Santos (2005, p. 2), “a atuação do auditor independente no âmbito do mercado de valores mobiliários passou a ser discutida no Brasil e foi incrementada com as evidências de fraudes e de escândalos corporativos nos Estados Unidos e na Europa”.

No Brasil, pela CVM, o rodízio começou a ser adotado em 1999. Segundo Bassetti (2011, p. 7), “por ocasião dos escândalos corporativos nas divulgações das demonstrações contábeis, foi instaurado no Brasil o rodízio de empresas de auditoria e adotado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) através da Instrução nº 308, de maio de 1999”. A Instrução diz, em seu 31º artigo, que

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

Em 2003, a situação da rotação dos auditores no mundo estava como demonstrada no quadro abaixo.

País	Rodízio de Firmas
<i>Estados Unidos</i>	Não
<i>Reino Unido</i>	Não
<i>Itália</i>	Sim
<i>Brasil</i>	Sim
<i>Cingapura</i>	Sim
<i>Áustria</i>	Sim
<i>França</i>	Não
<i>Espanha</i>	Abandonou
<i>Holanda</i>	Não
<i>Japão</i>	Não
<i>Canadá</i>	Abandonou
<i>Alemanha</i>	Não

<i>Catar</i>	Sim
<i>Grécia</i>	Abandonou
<i>Índia</i>	Sim
<i>Lituânia</i>	Sim
<i>República Checa</i>	Abandonou
<i>Turquia</i>	Abandonou
<i>Eslováquia</i>	Abandonou

Quadro 1 – Rodízio de firmas e auditores nos países
Fonte: OLIVEIRA; SANTOS (2005).

2.3 Independência x Rodízio

De acordo com a resolução CFC 1.267/09, a independência dos auditores exige dois tipos de postura. A primeira diz respeito à independência de pensamento, que permite expressar uma opinião sem ser influenciada por elementos externos que possam de alguma forma alterar o julgamento profissional, permitindo ao auditor agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional. A segunda trata da aparência da independência, que diz respeito à importância de serem evitadas situações que possam comprometer o pensamento de terceiros, fazendo com que concluam, dentro do razoável, que o ceticismo profissional da auditoria ou de um membro dela está comprometido.

Segundo Becker et al. (1998), apud Martinez e Reis (2009, p. 2), “a auditoria reduz as assimetrias de informação existentes entre gestores e os demais interessados na empresa, possibilitando que os que se encontram externos aos limites da empresa acreditem nas demonstrações financeiras”. Para Boyton, Johnson e Kell (2002), apud Martinez e Reis (2009, p. 2), “acionistas recorrem a demonstrações contábeis auditadas para ter segurança de que a administração está se desincumbindo adequadamente de sua responsabilidade de condução da companhia”.

Informações contábeis auditadas influenciavam as decisões econômicas e de investimentos dos usuários das informações e, segundo Medeiros (2005, p. 9), “essa influência decorre da tarefa de revisão das demonstrações contábeis das entidades auditadas e na emissão de uma opinião técnica e isenta sobre as mesmas”. Ou seja, o auditor tinha de ser cético e independente em relação à empresa auditada para que seus relatórios e trabalhos tivessem real importância.

Contudo, no Brasil, na década de 90, houve a quebra do Banco Nacional e do Banco Econômico, ambos contratavam empresa externa para auditar as demonstrações contábeis, e, segundo Medeiros (2005), a quebra desses bancos gerou uma desconfiança por parte dos usuários da informação e acionistas e impactou o sistema financeiro e de mercado

de capitais brasileiros, colocando os órgãos governamentais encarregados de fiscalizarem o funcionamento desses mercados em posição desconfortável.

Estes acontecimentos colocaram em questão a Independência do auditor e, a Instrução CVM 308 é um exemplo de medida tomada por órgãos reguladores para retomar a confiança na auditoria externa. Assunção e Carrasco (2008, p. 18), dizem que “os pontos centrais da instrução pretendem garantir sua independência frente à empresa auditada e qualidade de sua auditoria”.

Reforçando esta afirmação, Nagy (2005, p. 51), apud Braunbeck (2007), diz que a preocupação dos usuários nos trabalhos dos auditores foi reforçada devido aos recentes escândalos corporativos, e isto gerou muitos defensores da rotação obrigatória das firmas de auditoria, baseando-se na perda ou enfraquecimento do ceticismo profissional com o passar do tempo.

2.4 Aspectos positivos e negativos do Rodízio de Auditoria.

Desde que foi instaurado, o regime de rodízio dos auditores independentes é alvo de críticas e controvérsias. Paz (2008, p.1) afirma que para os defensores “essa é a melhor forma de preservar os auditores do olhar desatento e perigosamente confiante que pode emergir de relações duradouras com os clientes. Para os que são contra, trata-se de uma opção ineficiente e intervencionista de buscar a independência desse profissional”.

De acordo com Oliveira (2005), a implantação do rodízio de firmas tem como maior benefício a prevenção do suposto compromisso e comprometimento dos auditores e seus clientes, já que uma relação prolongada pode gerar resultados viciados, afetando a sua independência.

Contudo, Myers et al. (2003, p. 780), apud Braunbeck (2007, p. 2), afirmam que, para os representantes da profissão contábil, o rodízio obrigatório aumenta os custos no primeiro momento da auditoria, “bem como os riscos de falhas no processo de auditoria em função de ser necessária maior confiança nas representações e estimativas dos clientes nos anos iniciais do relacionamento auditor-auditado”. E, segundo Braunbeck (2007, p. 2), “este entendimento implica em que, ao longo do tempo, o auditor ganhe crescente conhecimento específico da entidade, que melhora seu entendimento do negócio do cliente, seus riscos e controles”.

Outra opinião contra o rodízio é de Formigoni et al. (2007), que diz que uma empresa auditada muitos anos por uma mesma firma de auditoria tem a vantagem de

proporcionar maior entendimento do negócio empresarial e do ambiente empresarial por parte do auditor gerando maior agilidade e qualidade em análises e trabalhos.

Com as opiniões contrárias expostas, verificou-se a existência de duas correntes formadas a respeito da rotação dos auditores. Uma a favor, que afirma que o rodízio traz benefícios e previne a acomodação, resultados viciado e perda de ceticismo do auditor. A corrente que é contra o rodízio, acredita que esta medida acaba por gerar custos elevados desnecessários e a perda de conhecimentos valiosos adquiridos com o tempo dentro do mesmo cliente, e avaliam que o rodízio de equipe e de sócios já é o suficiente para manter o ceticismo e a independência da auditoria.

A pesquisa de Oliveira (2005) descreve os principais aspectos negativos e positivos sobre o rodízio de firmas que são apresentados no quadro.

Aspectos negativos	Aspectos positivos
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;	a) Socializa o conhecimento técnico pois quebra o monopólio do conhecimento e da prática de auditoria de determinado segmento;
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;	b) Satisfaz o público com a quebra de relacionamento de longo prazo, conferindo a determinados usuários de demonstrações contábeis uma percepção de maior independência;
c) Redução dos investimentos em especialização dos auditores, pois as firmas não alocariam os recursos na formação técnica, sem a certeza de que a interrupção do relacionamento ocorreria por circunstâncias normais, e não por decisão regulatória;	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;
d) A governança corporativa é afetada, pois liberdade de escolha estaria sendo impactada em sua essência;	d) Requer maior atenção do auditor pelo processo frequente de troca, pela exposição de seus papéis de trabalho a outros auditores, sucessores ou revisores;
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;	e) Focaliza a atenção do auditor no acionista, e não na administração;
f) A carreira em auditoria seria dificultada, pois a perda desses clientes pode propiciar até mesmo a interrupção da prática de auditoria de firmas.	f) Muda a metodologia de auditoria com foco concentrado nos procedimentos obrigatórios e maior objetividade na alocação e no foco dos testes de auditoria;

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.

Quadro 2 – Aspectos positivos e negativos do rodízio
Fonte: OLIVEIRA; SANTOS (2005).

3 METODOLOGIA CIENTÍFICA

Este estudo caracteriza-se como do tipo exploratório. De acordo com Vergara (2000), uma pesquisa exploratória é realizada em área na qual não exista muito conhecimento acumulado e sistematizado. Segundo Cervo e Bervian (2002), os estudos exploratórios não elaboram hipóteses a serem testadas, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo, propiciando uma familiarização com o fenômeno ou obtendo-se nova percepção sobre o objeto de estudo.

O meio de investigação utilizado foi a pesquisa bibliográfica que é o estudo sistematizado, desenvolvido com base em material publicado. Para este artigo, foi utilizada pesquisa bibliográfica em artigos científicos e livros. Segundo Gil (2002, p. 45), “a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”.

O instrumento utilizado para a realização da pesquisa foram artigos científicos já publicados, com o objetivo de encontrar diferentes correntes de opiniões sobre o assunto e relacionar os principais achados.

O quadro a seguir demonstra a quantidade de trabalhos publicados nos congressos pesquisados dentro do período destacado.

TEMA	QUANTIDADE DE TRABALHOS	PORCENTAGEM
ANPAD 1997 a 2011		
Contabilidade e Controle Gerencial	224	2,29%
Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade	707	7,22%
Finanças e Contabilidade	118	1,20%
Contabilidade	336	3,43%
Auditoria	31	0,32%
Relacionados ao tema	2	0,02%
TOTAL DE TRABALHOS	9.794	100%
USP - Controladoria e Contabilidade 2004 a 2011		
Auditoria	12	1,64%
Relacionados a questão de pesquisa	2	0,27%
TOTAL DE TRABALHOS	731	100%

Quadro 3 – Estatísticas dos trabalhos publicados.

Fonte: Compilação feita pelo autor.

4 ACHADOS DE PESQUISA

Em sua pesquisa, Oliveira e Santos (2005, p. 9) concluem que seu estudo “não confirma a efetividade do rodízio como uma medida que visa a emissão de demonstrações contábeis mais adequadas e reais e a realização de exames de auditoria mais eficazes nas empresas”. Também identifica várias pesquisas que evidenciaram o aumento de erros nos primeiros anos de relacionamento da auditoria com seu cliente, quando esse ainda não possuía o conhecimento aprofundado para auditar a companhia. “O estudo confirma que os riscos de fraudes e de erros contábeis são aumentados no processo de auditoria das demonstrações contábeis das empresas quando se adota o rodízio das firmas”.

Formigoni et al. (2007) afirmam que a análise dos resultados de sua pesquisa permitiu verificar que quando se adota o rodízio, segundo a opinião da amostra de gestores pesquisada, não tem contribuído com a independência da firma de auditoria, nem com a qualidade do serviço prestado por eles, sendo que apenas o rodízio de profissionais de uma mesma firma já é o suficiente para manter a independência do auditor. Os resultados de sua pesquisa sugerem “que a introdução da prática do rodízio não trouxe soluções satisfatórias para os conflitos de interesses que possam vir a surgir do relacionamento entre cliente e contratante”.

O trabalho de Braunbeck (2007) conclui que as evidências encontradas em suas pesquisas sugerem que as medidas tomadas pela Instrução 308 da CVM foram bem vistas pelo mercado acionário, mas que o rodízio pode não ser a melhor solução para melhorar a qualidade das demonstrações financeiras em empresas que aderem a níveis diferenciados de governança corporativa e que são auditadas pelas maiores empresas de auditoria externa.

Martinez e Reis (2009) calcularam um valor de médio de gerenciamento, que é o ato de gerenciar os resultados e o processo de tomada de decisões tomadas pela administração, e constataram que esse valor médio aumenta quando a mudança do auditor externo é por motivo obrigatório e não por motivo espontâneo.

5 CONCLUSÃO

O Rodízio de auditoria foi um procedimento adotado, no Brasil, pelo BACEN e posteriormente pela CVM em resposta aos crescentes escândalos corporativos que vinham ocorrendo. Esta medida visou manter e preservar a independência dos auditores externos, já que, segundo Costa e Azevedo (2008), apud Martinez e Reis (2009, p. 2), “os defensores da rotatividade obrigatória de firmas de auditoria argumentam que longos mandatos levam a uma maior intimidade com o cliente, reduzindo a independência”.

Entretanto, esta medida gerou insatisfação e controvérsias dando início a vários estudos que objetivavam validar se este rodízio produzia efeitos positivos ou negativos sobre a relação profissional e comercial entre os auditores e seus clientes.

O objetivo principal deste trabalho foi verificar, com base em estudos publicados, se o rodízio de auditoria é eficiente no que respeito a evitar que a independência da firma de auditoria seja prejudicada por relações duradouras com clientes.

Mesmo os trabalhos pesquisados tendo concluído de forma contrária ao rodízio, foram identificadas duas correntes de pensamentos existentes, uma é composta por fatores positivos, e outra por fatores negativos inerentes a esta medida. Porém, mesmo existindo pontos favoráveis, os estudos pesquisados concluíram que o rodízio não produziu e não irá produzir o efeito positivo esperado.

Em síntese, a análise dos trabalhos permitiu verificar que a implantação da rotação obrigatória dos auditores externos produziu um efeito negativo em relação aos custos e ao relacionamento entre auditoria e cliente, além de não ter contribuído para a independência e nem para a qualidade dos serviços prestados pela auditoria, visto que o rodízio equipe e de sócios são suficientes para manter a independência do auditor.

REFERÊNCIAS

ALESSANDRA, Paz. Os “contra venceram”. Revista capital aberto, ano 5, no 60, pg 40. Agosto 2008 <http://www.capitalaberto.com.br>. Acesso em: 01/10/2012.

ALMEIDA, Marcelo C. **Auditoria – Um Curso Moderno e Completo**. São Paulo, Atlas, 6ª edição, 2003, São Paulo p. 29.

ASSUNÇÃO, Juliano; CARRASCO, Vinicius. **Avaliação da Rotatividade dos Auditores Independentes**. Rio de Janeiro: PUC, 2008.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1986

BASSETTI, Àldecir. **Rotação de auditores independentes e a análise dos pareceres antes e depois do rodízio**. Dissertação (Pós Graduação em Ciências Contábeis) – Fundação instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças. Vitória: FUCEPE, 2011.

BECKER, C. L.; DEFOND, M. L.; JIAMBALVO, J.; SUBRAMANYAM, K. The effect of audit quality on earnings management. **Contemporary Accounting Research**, v.15, Spring, p. 1-24, 1998.

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

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade - CFC. **Instrução n. 1267, de 2009**. Aprova a NBC PA 02 – Independência. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 01/09/2012.

_____. 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 auditaads no relacionamento com os auditores independentes. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br>. Acesso em: 01/09/2012

_____. Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Princípios COSRA para supervisão de Auditores Independentes. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em: 27 de setembro de 2012. <http://www.cvm.gov.br/port/relinter/cosra/audit-p.asp>

BRAUNBECK, Guilherme. **De emendas e sonetos: o mercado quer o rodízio de auditores?** São Paulo: USP, 2007.

CERVO, Amado Luiz e BREVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia Científica*. 5ª edição, São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COSTA, Fábio Moraes; AZEVEDO, Filipe. **Efeito da troca da firma de auditoria no gerenciamento de resultados das companhias abertas brasileiras**. Disponível em: <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoII/02/CUE373.pdf> Acesso em: 02/10/2012.

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

FERREIRA, Ricardo J. **Manual de Auditoria**. Editora Ferreira, 7ª edição, Rio de Janeiro 2009, p. 1

FORMIGONI, Henrique; ANTUNES, Maria; PAULO, Edilson; LEITE, Rafael. **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**. São Paulo: USP, 2007.

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

MARTINEZ, Antonio; REIS, Graciela. **Rodízio de auditores e o gerenciamento de resultados**. Bahia: UFBA, 2009.

MEDEIROS, Eduardo. **A atividade de auditoria independente: um breve estudo sobre a independência dos auditores e as normas profissionais aplicáveis**. Rio de Janeiro: UFRJ, 2005.

NAGY, Albert L. Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: the case of Arthur Andersen. **Accounting Horizons**. 2003 (17). P. 97-110.

OLIVEIRA, Alexandre; SANTOS, Neusa. **O rodízio de firmas de auditoria e seus impactos nas Demonstrações Contábeis**. São Paulo: PUC, 2005.

SEGRETI, João Bosco; COSTA, Catarina de Araujo. **Pesquisa Exploratória sobre a Implantação de Comitê de Auditoria em Empresas Brasileiras conforme a Lei Sarbanes-Oxley**. ANPAD, 2007.

SUZART, Janilson; **Ser ou não ser independente? Um estudo exploratório sobre a independência das instituições superiores de auditoria e o nível de transparência fiscal dos países.** Blumenau: FRUB, 2012.

VAMPEL, D. Gestao sob prova da SEC. Revista Capital Aberto,p. 26, jul. 2004.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo : Atlas, 2000