

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

Autores:

HENRIQUE FORMIGONI

(UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO)

MARIA THEREZA POMPA ANTUNES

(UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE)

EDILSON PAULO

(UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE)

RAFAEL SOARES LEITE

(UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE)

Resumo

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

1. Introdução

A auditoria independente das demonstrações contábeis busca verificar, por meios específicos, evidências de que critérios adotados por uma organização para elaboração de suas demonstrações contábeis estão de acordo com as normas estabelecidas. Para tanto são feitos

revisões dos registros contábeis, pesquisas nos comprovantes e outros elementos que suportam as informações contidas, a fim de se emitir o parecer do auditor no qual é exposto o resultado dos exames realizados.

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

De forma geral, a auditoria desempenha um papel importante nos negócios, no governo, na economia e na sociedade em geral, já que traz para as empresas maior credibilidade e para os usuários das demonstrações contábeis mais segurança nas suas avaliações.

Na realidade brasileira, embora se tenha vivido casos específicos de inconsistências nas demonstrações contábeis divulgadas, a exemplo do Banco Nacional e Banco Econômico, ambos ocorridos por volta de 1995, conforme observa Antunes (1998), somente no final da década de 90, é que pode ser percebido um esforço por parte dos órgãos reguladores no sentido de promover maior fidedignidade e transparência no processo de relatórios financeiros e da auditoria independente.

Especificamente visando não comprometer a qualidade do serviço de auditoria e a independência do auditor, a CVM, por meio da Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, determinou que o auditor independente, pessoa física ou jurídica, não pode prestar serviços para um mesmo cliente por prazo superior a cinco anos consecutivos e, ainda, implementou uma carência mínima de três anos para a sua recontração.

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

Todavia, entende-se que a permanência de uma mesma 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, o rodízio pode ocasionar uma perda na qualidade dos serviços prestados, pois, segundo considera Oliveira (2005), uma empresa de auditoria demora, pelo menos, 3 anos para conhecer os controles internos da empresa auditada.

Em vista do exposto, esta pesquisa visa estudar os efeitos do rodízio de auditoria sobre a independência e a qualidade dos serviços prestados pelas auditorias externas, de acordo com a percepção dos gestores de grandes companhias abertas brasileiras.

Por percepção assumiu-se a definição constante em Cesar (1999) segundo a qual a percepção é quando um indivíduo compreende uma dada situação em que ele está selecionando e interpretando eventos nos quais esteja engajado. Depende de características físicas e pessoais e envolve julgamento, portanto, pode ou não corresponder à realidade.

Dessa forma, o objetivo principal deste estudo é responder à seguinte questão de pesquisa: *O rodízio das firmas de auditoria contribui para a independência do auditor e para a qualidade dos serviços prestados por eles?*

2. Referencial Teórico

2.1 Independência do auditor e da auditoria

A independência na profissão do auditor independente é a base para duas das mais importantes características da profissão, que é a credibilidade e a confiança que a entidade que está sendo auditada deposita em uma empresa de auditoria e, principalmente, para os usuários das demonstrações contábeis, que usam o parecer da auditoria para balizar suas análises e decisões.

De acordo com o Financial Accounting Standard Board (FASB) a relevância e a confiabilidade são as duas principais qualidades que fazem com que informações contábeis sejam úteis para a tomada de decisões (Declaração de Conceitos Contábeis nº 2)

Para Santi (1988), a independência é o pilar em que se apóia a profissão. Considera que o auditor não deve somente possuir aptidão técnica, mas, também, manter as mais elevadas normas de honestidade e objetividade nos seus juízos e considerações. Dessa forma, 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 ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho (RESSOLUÇÃO CFC Nº 1034/95).

Especificamente, a norma do CFC proíbe o auditor de executar determinado trabalho se o mesmo tiver algum vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limite de grau, em linha colateral até o terceiro grau e por afinidade até o segundo grau, 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 direto, imediato ou mediato.

Todavia, o fato de o serviço de auditoria ser caracterizado por relacionamentos de longa duração e de o processo de auditoria incrementar o conhecimento dos problemas e das estruturas de controle dessas empresas, resultou na reorganização das firmas de auditoria para suprir a demanda de novos trabalhos (OLIVEIRA, 2005).

O principal problema decorrente dessa situação é que o papel do auditor independente deve ser totalmente diferente do papel do consultor da empresa. Suas premissas éticas e, principalmente, suas responsabilidades são por demais dispares, e a possibilidade do conflito de interesses nasce dessa diferença. Portanto, esse conflito de interesses, se existente, tem a capacidade de destruir a independência do auditor (PAPELLÁS FILHO, 2000).

Nesse contexto, a CVM considera que o aspecto mais relevante da independência não é o fato de o auditor ser independente ou manter sua atitude de independência em relação ao cliente, mas, sim, aparentar ter independência. Portanto, na medida em que a independência do auditor é colocada em julgamento pela sociedade, as informações por eles auditadas tendem a sofrer o mesmo processo e a prestação de outros serviços para entidade auditada pode contribuir para diminuição do grau de independência (INSTRUÇÃO CVM, nº 308).

De forma a contribuir para minimizar esse conflito de interesses e de resguardar a independência do auditor, no Brasil, a CVM emitiu a Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, determinando que o auditor independente, seja ele pessoa física ou jurídica, não pode prestar serviços para um mesmo cliente por prazo superior a cinco anos consecutivos e implementou, ainda, uma carência mínima de três anos para a sua recontração.

2.2 Rodízio de Auditoria

Pode-se verificar que existem dois tipos de rodízio: o rodízio de firmas de auditorias e o rodízio de auditores. As diferenças entre os dois tipos de rodízio são muito grandes, porém, apresentam um objetivo em comum que é a manutenção da independência do auditor (OLIVEIRA, 2005).

Em linhas gerais, o rodízio de firmas de auditoria é caracterizado pela ruptura do relacionamento comercial e profissional de uma firma de auditoria com a empresa auditada e o rodízio de auditores visa diversificar os profissionais que desenvolvem as atividades de auditoria sem, entretanto, romper o relacionamento comercial com a empresa de auditoria.

A premissa básica do rodízio é de que os relacionamentos de longo prazo entre auditor e cliente colocam em jogo a objetividade no processo de auditoria. Um dos seus maiores benefícios associados é a potencial prevenção do suposto compromisso e comprometimento dos auditores com seus clientes. A alegação é de que o relacionamento entre auditores e seus clientes sendo muito próximo, os resultados das auditorias podem se tornar confortáveis e viciados. Dessa forma, limitando-se a estabilidade do auditor a um número fixo de anos, estes, teriam maiores incentivos a resistir às pressões dos administradores (OLIVEIRA, 2005).

O Quadro 1 evidencia a situação quanto à existência de rodízio de firmas e rodízio de auditores em diversos países.

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

País	Rodízio de Firmas	Rodízio de Auditores
<i>Alemanha</i>	Não	Sim
<i>Áustria</i>	Sim	Não
Brasil	Sim	Sim
<i>Canadá</i>	Abandonou	Sim
<i>Catar</i>	Sim	Não
<i>Cingapura</i>	Sim	Sim
<i>Eslováquia</i>	Abandonou	Sim
<i>Espanha</i>	Abandonou	Sim
<i>Estados Unidos</i>	Não	Sim
<i>França</i>	Não	Sim
<i>Grécia</i>	Abandonou	Sim
<i>Holanda</i>	Não	Sim
<i>Índia</i>	Sim	Não
<i>Itália</i>	Sim	Não
<i>Japão</i>	Não	Sim
<i>Lituânia</i>	Sim	Não

<i>Reino Unido</i>	Não	Sim
<i>Republica Checa</i>	Abandonou	Sim
<i>Turquia</i>	Abandonou	Sim

Fonte: 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. Conforme Oliveira (2005), alguns países já têm adotado similar procedimento como, por exemplo, o artigo 6º do código comercial alemão que requer que as companhias listadas em bolsas façam rotação dos seus sócios de auditoria depois do período de sete anos. No Reino Unido, é exigida a troca de sócios da firma de auditoria também a cada sete anos.

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

Observa-se que, no Brasil, tem-se o rodízio de auditoria determinado pela CVM e o rodízio de auditores que, embora não determinado pela CVM, é praticado pelas empresas de auditoria.

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

3. Procedimentos Metodológicos

Este estudo caracteriza-se como do tipo exploratório. De acordo com Cervo e Bervian, (2002), um estudo exploratório é o passo inicial no processo de pesquisa dado ao auxílio que traz à formulação de hipóteses significativas para posteriores pesquisas. Assim sendo, 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 método de pesquisa utilizado foi o método qualitativo que envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas e processos interativos procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos participantes da situação de estudo. A pesquisa qualitativa, portanto, não procura medir os eventos estudados, nem emprega instrumental estatístico na análise dos dados (GODOY, 1995).

A população alvo do estudo foi constituída pelas empresas com ações listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA). A amostra inicial considerou as 100 maiores dessas empresas em relação ao seu valor de mercado, conforme o Anuário da Revista Exame Melhores & Maiores (2006). A amostra final foi composta por 26 empresas selecionadas da população alvo, tendo em vista a disposição dos gestores em participar da pesquisa, caracterizando-se, portanto, como uma amostra de conveniência e de tamanho suficiente para o método de pesquisa adotado e propósitos do estudo.

Os dados foram coletados por meio de um questionário enviado, por meio eletrônico, para a área de Controladoria das empresas alvo de estudo contendo afirmativas em uma escala Likert de 4 pontos: concordo plenamente; concordo; discordo e discordo plenamente.

Para proceder-se à análise das respostas e determinação de frequências foi utilizado o *software* estatístico SPSS - *Statistical Package for Social Sciences*, versão 10.

4. Apresentação e análise dos resultados

Em linhas gerais, a análise dos dados referentes ao perfil dos respondentes que compuseram a amostra final permitiu verificar que a maioria dos executivos (14) tem idade entre 36 e 45 anos, ocupa a função de Diretor (13) ou Controller/Gerente (11), com tempo de experiência profissional acima de 15 anos (14) e possuem algum tipo de pós-graduação (16).

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

A) Respostas relacionadas à percepção sobre a qualidade do serviço

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

Por meio dessa afirmativa buscou-se verificar se os respondentes têm a percepção de que somente com a troca de funcionários e, não de firma de auditoria externa, tem-se melhora na qualidade do serviço de auditoria.

A análise das respostas evidenciou que 17 respondentes discordam da afirmativa de que a troca de membros das equipes de auditoria aumenta a qualidade do serviço prestado e que 9 concordam que a mudança de membros traz aumento na qualidade do serviço prestado.

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

Esta afirmativa buscou verificar se, para os respondentes, o fato da troca de firmas de auditoria ser obrigatória resultaria em um trabalho mais apurado por parte dos auditores independentes.

A análise das respostas mostrou que 15 respondentes discordam, 4 discordam completamente e que 7 concordam com a afirmativa evidenciando que a obrigatoriedade da finalização dos serviços após cinco anos não torna as auditorias externas mais criteriosas em seus procedimentos.

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

Esta afirmativa procurou verificar a percepção dos gestores quanto à qualidade do serviço de auditoria independente de estar diretamente ligada ao rodízio de firmas de

auditoria, ou seja, se após a implementação obrigatória do rodízio houve alguma mudança significativa na qualidade dos trabalhos.

A análise das respostas permitiu verificar que a qualidade do serviço, para os gestores da amostra, não guarda relação com o rodízio de firmas de auditoria, pois 23 gestores afirmaram discordar inteiramente.

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

Nesta afirmativa buscou-se verificar se, para os respondentes, houve um aumento da qualidade após a implementação do rodízio de firmas de auditoria.

Pode-se observar que 20 respondentes discordam da afirmativa de que após a implementação do rodízio de firmas de auditoria houve um aumento na qualidade do serviço prestado pelo auditor independente e que 6 23% concordam com a afirmativa.

A análise desses resultados, juntamente com a análise da afirmativa anterior sugere que, de fato, para os respondentes da amostra o rodízio de auditoria não resulta em melhor qualidade dos trabalhos.

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

Esta afirmativa teve o propósito de reafirmar a opinião dos executivos quanto à contribuição do rodízio de firmas de auditoria na qualidade dos serviços prestados pelos auditores independentes.

Verificou-se que 18, dos 26 respondentes, discordam que o rodízio trouxe melhoria significativa nos serviços prestados pelos auditores independentes e que o restante deles concordam com a afirmativa.

A análise conjunta das afirmativas A14, A15 e A22 expressa a percepção dos gestores de que o rodízio de firmas de auditoria não traz melhorias ao serviço de auditoria externa.

B) Afirmativas relacionadas à percepção da Independência da auditoria

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

Com a afirmativa (A9) buscou verificar se os gestores perceberam, de forma geral, se após o rodízio das firmas de auditoria em suas empresas houve uma maior transparência nos trabalhos realizados pelos auditores.

Pode-se verificar por meio da análise das respostas que a maioria dos executivos pesquisados (19) discordam de que o rodízio tenha trazido alguma mudança significativa na transparência dos trabalhos efetuados pelos auditores.

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

A análise das respostas obtidas permitiu verificar que para os gestores o rodízio de firmas de auditoria não interfere diretamente na independência dos auditores independentes, visto que, a maioria (20 respondentes), afirmou discordar da afirmação.

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

Esta afirmativa teve a intenção de corroborar a afirmativa (A10). Observa-se que 19 respondentes afirmaram discordar que o rodízio diminua o risco de perda da independência.

Conforme evidencia a Tabela 1, cruzando-se as respostas das afirmativas (A10) e (A13), verifica-se que os gestores que discordaram que o rodízio de auditoria trouxe maior independência ao trabalho também discordaram que a troca da firma de auditoria a cada cinco anos diminui o risco de perda da independência do auditor.

Tabela 1– Cruzamento das respostas das afirmativas A10 e A13

Respondentes Afirmativa (A13)	Respondentes Afirmativa (A10)			
	Concordo Plenamente	Concordo	Discordo	Discordo Inteiramente
Concordo plenamente	-	16,67%	-	-
Concordo	-	66,67%	12,50%	-
Discordo	-	16,67%	68,75%	25,00%
Discordo Inteiramente	-	-	18,75%	75,00%
Total geral	-	100,00%	100,00%	100,00%

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

Esta afirmativa teve o intuito de perceber se os gestores consideram suficiente a troca somente dos profissionais, sem a troca da firma de auditoria, tendo em vista assegurar a independência da auditoria.

A análise dos resultados permitiu verificar que maioria dos respondentes (19) considera suficiente a troca de membros das equipes de uma mesma empresa de auditoria para manter a independência do auditor.

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

A análise das respostas evidenciou que a maioria dos entrevistados (22) concorda plenamente com a afirmação, indicando que longas experiências dentro de uma mesma organização é fator significativo para a realização dos trabalhos dos auditores independentes e para a emissão de pareceres com maior precisão.

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

A afirmativa 17 buscou analisar se o rodízio foi e está sendo eficiente, cumprindo seu objetivo pré-determinado de manter uma relação entre empresa auditada e auditor independente o mais profissional possível e inibir uma possível falta de independência.

A análise das respostas evidenciou que 13 gestores discordam, 3 discordam inteiramente, 9 concordam e 1 discorda plenamente com que o rodízio esteja cumprindo seu objetivo principal.

A análise conjunta das afirmativas A17 e A18 evidencia que os respondentes que afirmaram concordar com a afirmativa de que a troca de membros das equipes de auditoria é o suficiente para manter a independência dos auditores, também discordam da afirmativa de que o rodízio de auditoria esteja atingindo seu objetivo principal que é o de contribuir para a independência do auditor.

Considerações Finais

O Rodízio de Auditoria foi um procedimento regulamentado pela CVM tendo em vista propiciar maior independência das empresas de auditoria em relação às companhias contratantes com o intuito de garantir a qualidade dos seus serviços prestados. Apesar dos propósitos norteadores dessa normatização da CVM entende-se que outros fatores repercutem para as entidades envolvidas nesse processo.

A regulamentação das atividades de auditoria pode ser observada sob a perspectiva das empresas contratantes e sob a perspectiva das empresas das prestadoras de serviços de auditoria. Este estudo abordou o tema sob a perspectiva das empresas contratantes.

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

Em síntese, a análise dos resultados permitiu verificar que a implementação do rodízio de firmas de auditoria, segundo a percepção dos gestores da amostra estudada, não tem contribuído nem para a independência, nem para a qualidade dos serviços prestados pelas firmas de auditoria, sendo que apenas o rodízio de auditores de uma mesma firma é considerado suficiente para manter a independência do auditor.

Os resultados sugerem, portanto, que a introdução dessa prática não trouxe soluções satisfatórias para os conflitos de interesses que possam vir a surgir do relacionamento entre cliente e contratante.

Considerando-se que este estudo abordou apenas um dos fatores que repercutem na relação entre cliente e contratante e, ainda, as limitações inerentes ao método de pesquisa qualitativo, entende-se que os resultados aqui obtidos podem contribuir para que os órgãos reguladores empreguem esforços para desenvolver a questão da independência e da qualidade dos serviços também por outros meios.

Como contribuição a futuros estudos tem-se a ampliação da amostra e buscar a percepção dessas mudanças sob a perspectiva das empresas de auditoria.

Bibliografia

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CHEW, Ng. **Rotation of Auditors: History and Recent Developments**. School of Accounting, Banking & Finance. 2003. Disponível em:
<<http://www.inisi.it/eventi/3AHIC/poster/History%20of%20Auditor%20Rotation.doc>>.
Acesso em 22 de abril de 2006.

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

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

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

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

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

SEC – Securities and Exchange Commission. **Final Rule: Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence**. Emitida em 28 jan.2003.

WALSH, Brian. **The future of audit**. Accountancy Ireland, Dublin, v. 34, n. 5, p. 5, 2002.