

Os efeitos da *tenure* de auditoria e dos serviços de não auditoria na comparabilidade das demonstrações contábeis: um ensaio teórico à luz da Teoria da Agência

Ana Paula da Costa Ewerton

Allison Manoel de Sousa

Resumo: O objetivo deste ensaio teórico foi proporcionar uma discussão acerca da influência da *tenure* da auditoria e dos serviços de não auditoria na comparabilidade das demonstrações contábeis e refletir sobre o papel do auditor como um agente capaz de assegurar a qualidade da informação presente nos relatórios financeiros, visando à redução dos conflitos de agência. O auditor é um agente que atribui maior credibilidade às demonstrações contábeis, contudo, quando há a redução de sua independência, os demonstrativos tendem a apresentar qualidade inferior, prejudicando a tomada de decisão dos usuários. Sob a ótica da Teoria da Agência, em ambientes em que foi implementada o rodízio de auditores, observa-se a cessão do vínculo social existente entre o auditor e a auditada, o que poderia ser um elemento positivo de contribuição quanto à independência do auditor. De maneira consequente, ambientes com rodízio obrigatório do auditor tende a promover a redução da assimetria informacional entre os gestores e acionistas, viabilizando o aumento do nível de credibilidade presente nas demonstrações contábeis.

Palavras-Chave: Auditoria Externa; *Tenure* de Auditoria; Serviços de Não Auditoria; Qualidade dos Relatórios Financeiros; Teoria da Agência.

1. Introdução

O auditor possui um papel importante quanto a proporcionar credibilidade às informações prestadas pela companhia. Um dos aspectos que está diretamente relacionado à qualidade da auditoria é a independência dos serviços prestados pelo auditor externo perante a empresa auditada (DeAngelo, 1981). Por essa razão, o auditor externo é um agente relevante para os credores e investidores ao fazer com que as informações presentes nas demonstrações contábeis tenham credibilidade.

Essa credibilidade, de acordo com Adams e Evans (2004) e Austin e Herath (2014), ocorre quando o auditor externo executa os serviços de auditoria de maneira independente. Santos e Sousa (2025) também mencionam que, apesar de as demonstrações contábeis apresentarem maior credibilidade quando auditadas, é necessário que os serviços sejam prestados de forma independente para que os serviços de auditoria sejam, efetivamente, prestados com nível adequado de qualidade. Dessa forma, auditores que são independentes em relação à organização auditada asseguram a prestação de serviços com imparcialidade e competência, de maneira a proporcionar confiança às partes interessadas (Santos & Sousa, 2025).

Contudo, quando há um estreitamento na relação existente entre auditor e auditada, a qualidade da auditoria tende a ser reduzida à medida que haja a diminuição ou ausência de independência do auditor durante a execução dos serviços de auditoria (Tepalagul & Lin, 2015). Dentre os elementos que se configuram como ameaças, Tepalagul e Lin (2015) destacam a *tenure* de auditoria e os serviços de não auditoria. A *tenure* de auditoria, de acordo com Chen et al. (2011) e Sousa et al. (2021), concerne ao período consecutivo em que uma mesma empresa é auditada por um mesmo auditor, firma e sócio de auditoria. Já os serviços de não auditoria, compreendem os serviços prestados por uma determinada firma de auditoria a companhia auditada que não estão intrinsecamente relacionados à auditoria das demonstrações contábeis (Wolff et al., 1999; Tepalagul & Lin, 2015).

Tepalagul e Lin (2015) argumentam que o aumento demasiado da *tenure* de auditoria intensifica a relação entre o auditor e a companhia auditada, fortificando o vínculo social que implica no fortalecimento do vínculo econômico. À medida que a *tenure* se eleva, a companhia auditada tende a contratar cada vez mais serviços de não auditoria, fazendo com que haja aumento substancial da proporção desses serviços em relação aos serviços totais prestados pelo auditor, serviços de auditoria e serviços de não auditoria (Bell et al., 2015). De forma consequente, o aumento demasiado dos serviços de não auditoria poderia, em certa medida, ter como desfecho o fortalecimento do vínculo econômico entre o auditor e companhia auditada ao ponto desse agente se tornar dependente financeiro da empresa auditada (Bell et al., 2015; Sousa et al., 2022). Em razão disso, políticas baseadas na cessão da *tenure* da firma de auditoria poderiam impedir o fortalecimento do vínculo social e, consequentemente, econômico entre auditor-auditada.

Wolff et al. (1999), mesmo antes dos escândalos corporativos envolvendo a Enron e Arthur Andersen, já defendiam a implementação do rodízio obrigatório do auditor. Lennox et al. (2014) e Sousa et al. (2021) argumentam que o rodízio da auditoria é um mecanismo efetivo para o controle excessivo da *tenure* da auditoria, o que reduz o vínculo social entre auditor-auditada, e diminui a probabilidade do aumento significativo da contratação de serviços de não auditoria pela organização auditada, promovendo dependência financeira do auditor. Por esses motivos, o rodízio de auditoria se tornou uma preocupação em diferentes países como mecanismo de coerção dos problemas ocasionados pelo aumento excessivo da *tenure* de auditoria (DeFond & Francis, 2005; Silvestre et al., 2018).

Essa preocupação ganha contorno de relevância adicional ao considerar a qualidade da auditoria e qualidade das demonstrações contábeis. Tepalagul e Lin (2015) argumentam que o aumento demasiado da *tenure* do auditor e serviços de não auditoria tendem a fazer com que o auditor tenha redução considerável na qualidade do serviço prestado. De forma consequente, as demonstrações contábeis apresentadas ao público externo tenderiam a possuir nível de qualidade inferior (DeFond & Zhang, 2014; Bell et al., 2015; Sousa et al., 2022).

No tocante aos efeitos ocasionados pela *tenure* e serviços de não auditoria na qualidade da auditoria, estudos realizados em países diversos constataram que o aumento demasiado da *tenure* da auditoria (Bell et al., 2015; Silvestre et al., 2018; Sousa et al., 2022) e serviços de não

auditoria (Singh et al., 2019) estão relacionados ao aumento de práticas oportunistas de manipulação intencional dos resultados. Essa conduta oportunista, realizada pelos contadores a partir da pressão dos gestores do alto escalão executivo, tendem a fazer com que componentes de qualidade da informação contábil, como a comparabilidade, seja substancialmente prejudicada (Sousa et al., 2020). Por esse motivo, a comparabilidade tenderia a ser uma característica qualitativa de melhoria, que, de acordo com DeFranco et al. (2011) e Sohn (2016), auxilia os agentes externos que alocam capital financeiro na firma em compreenderem, mais assertivamente, a saúde financeira da companhia.

Para além disso, destaca-se que a comparabilidade ganha ainda mais destaque por ter apresentado aumento significativo nas demonstrações contábeis com o advento da adesão às normas internacionais de contabilidade ao considerar o padrão IFRS em países diversos (Yip & Young, 2012; Ribeiro et al., 2016). Esse aumento do nível de comparabilidade tornou as demonstrações contábeis mais relevantes (Guimarães & Rover, 2022; Kim et al., 2018), reduziu o custo de capital (Imhof et al., 2017; Kim et al., 2013), aumentou a acurácia da previsão dos analistas de investimento (DeFranco et al., 2011; Reina et al., 2022) e está associado ao aumento da liquidez de ações (Majeed & Yan, 2022). Por esses benefícios, a comparabilidade ganha considerável destaque para investidores e credores por ser negativamente afetada pelo aumento demasiado da *tenure* e serviços de não auditoria.

A possível redução dos níveis de comparabilidade empregados nas demonstrações contábeis poderia ocorrer devido ao fato da *tenure* e dos serviços de não auditoria estarem associados ao aumento de práticas de gerenciamento de resultados. Como essas práticas tendem a reduzirem diretamente o nível de comparabilidade nas demonstrações contábeis (Sohn, 2016; Sousa et al., 2020), abre-se espaço para avaliação dos desencadeamentos proporcionados pela *tenure* e serviços de não auditoria na comparabilidade das demonstrações contábeis. Apesar disso, Sousa et al. (2021) destacam que ainda são escassas a literatura sobre a temática, principalmente ao considerar que a maior parte dos estudos se concentram em avaliar os efeitos proporcionados pela *tenure* e os serviços de não auditoria somente no gerenciamento de resultados, sem avaliar esses efeitos em componentes da qualidade da informação, como a comparabilidade.

Nessa perspectiva, abre-se espaço para discussão acerca dos possíveis efeitos da *tenure* de auditoria e serviços de não auditoria em componentes da qualidade da informação contábil, como a comparabilidade das demonstrações contábeis. Dessa forma, o objetivo do ensaio teórico é proporcionar uma discussão acerca dos efeitos da *tenure* da auditoria e dos serviços de não auditoria na comparabilidade das demonstrações contábeis e refletir sobre o papel do auditor como um agente capaz de assegurar a qualidade da informação presente nos relatórios financeiros, visando a redução dos conflitos de agência.

A discussão sobre os possíveis desencadeamentos proporcionados pela *tenure* e serviços de não auditoria na comparabilidade das demonstrações contábeis ganham contornos adicionais de destaque devido a dois pontos principais. O primeiro é que a *tenure* e os serviços de não auditoria tornaram-se elementos com preocupação adicional desde os escândalos corporativos, especialmente envolvendo a Enron e Arthur Andersen, que resultou na implementação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) no início da década de 2000 (DeFond & Zhang, 2014; Sousa et al., 2021). Essa preocupação implicou em estudos por diversos órgãos reguladores em vista do estabelecimento do rodízio obrigatório do auditor, em nível de firma e sócio, com propósito de mitigar problemas relacionados à redução da qualidade da auditoria e qualidade das demonstrações contábeis devido ao aumento demorado da *tenure* e dos serviços de não auditoria (DeFond & Zhang, 2014; Bell et al., 2015; Sousa et al., 2022).

Em que pese o estabelecimento do rodízio, poucos países adotam a mais de duas décadas o rodízio da firma e do sócio de auditoria de maneira conjunta em prazos razoavelmente curtos. A exemplo, a *Securities and Exchange Commission* (SEC), baseada na Lei da SOX, determina que as empresas estadunidenses sejam obrigadas a rotacionar mandatoriamente o sócio de auditoria a cada cinco anos, desde 2003. Na União Europeia, o Regulamento 537/2014 implementou o rodízio obrigatório para firma a cada dez anos, e para o sócio de auditoria, a cada sete anos, a partir de 2016. Em países asiáticos, a China (desde 2003) e o Japão (desde 2007) possuem apenas a obrigatoriedade para o rodízio do sócio de auditoria a cada cinco anos; e a Coreia do Sul também possui rotação obrigatória apenas para sócio a cada três anos. Na América do Sul, o Brasil estabeleceu o rodízio obrigatório para firma e sócio de auditoria a cada cinco anos, por meio da Instrução Normativa Nº 308/1999 da Comissão de Valores Mobiliários

(CVM), o qual foi instituído antes mesmo dos escândalos corporativos envolvendo a Enron e Arthur Andersen.

Diante desse contexto, percebe-se que, embora a *tenure* e os serviços de não auditoria sejam pontos de preocupação para investidores, credores e órgãos reguladores, ainda não há uma política padronizada quanto à obrigatoriedade de rotação do auditor em termos de tempo consecutivo máximo permitido da relação auditor-auditada e em termos de rotação do sócio e firma de modo conjunto. Em razão disso, abre-se espaço para discussões teóricas sobre a possível relevância de instrumentos regulatórios que possam dar luz a estudos futuros que possam se dedicar empiricamente no entendimento das consequências provocadas pela *tenure* e serviços de não auditoria na qualidade do auditor e, por conseguinte, em componentes da qualidade da informação contábil.

O segundo ponto principal que ganha atenção no tocante às possíveis consequências provocadas pela *tenure* e serviços de não auditoria concerne a alguns componentes que tendem a auxiliar a tomada de decisões dos usuários externos no que compreende a decisões relacionadas à alocação de capital financeiro na companhia. Dentre esses componentes, ganha-se atenção a comparabilidade das demonstrações contábeis, a qual é uma característica qualitativa de melhoria que possibilita os investidores e credores em avaliar mais precisamente a saúde econômico-financeira da companhia (DeFranco et al., 2011; Reina et al., 2019). Por essa razão, demonstrações contábeis mais comparáveis tornam-se mais relevantes para a tomada de decisão (Guimarães & Rover, 2022), o que reflete na tendência de maximização do capital alocado na organização (DeFranco et al., 2011; Imhof et al., 2017).

2. Fundamentação Teórica

2.1 O auditor externo e a qualidade dos relatórios financeiros sob a ótica da Teoria da Agência

A separação da propriedade e do controle da empresa tende a fazer com que haja um distanciamento do proprietário em relação às minúcias inerentes à alta gestão executiva, o que enseja o conflito de interesses e a assimetria de informação entre gestores e proprietários (Jensen & Meckling, 1976). Em decorrência desse contexto, as demonstrações contábeis surgem como elementos relevantes por serem utilizadas como instrumento de mitigação da

assimetria informacional entre os gestores e acionistas (Shuraki et al., 2021). Por isso, os demonstrativos contábeis tendem a ser fonte de atenção para os proprietários devido ao fato de reduzirem a assimetria informacional e permitir que esses proprietários compreendam as consequências das decisões conduzidas pelos gestores na saúde econômico-financeira.

Em que pese o papel das demonstrações contábeis em reduzir a assimetria informacional, destaca-se que a qualidade destas demonstrações deve ser assegurada para que sejam utilizadas pelos proprietários como instrumento de acompanhamento da empresa. Essa asseguarção pode ser realizada a partir de mecanismos internos de controle e órgãos de governança que visam a assegurar a qualidade das demonstrações relatadas ao público externo (DeFond & Zhang, 2014; Sousa et al., 2021; Nguyen et al., 2024). Além disso, DeFond e Zhang (2014) argumentam que agentes externos e independentes da empresa também podem ser fontes de asseguarção da qualidade das demonstrações contábeis elaboradas que são avaliadas pelos usuários externos da informação contábil, como o auditor externo.

O auditor externo tem papel relevante devido ao fato de assegurar a qualidade dos relatórios financeiros devido à reponsabilidade de verificar se as demonstrações contábeis foram elaboradas em observância com as normas contábeis vigentes (DeFond & Zhang, 2014). A ratificação do auditor externo que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as normas contábeis vigentes funciona como um atestado de credibilidade (DeFond & Zhang, 2014), principalmente para os investidores e credores (Watts & Zimmerman, 1986; Adams & Evans, 2004). Conseqüentemente, a figura do auditor é essencial para a redução do conflito de agência entre o agente e o principal devido à redução da assimetria informacional, como postulado pela Teoria da Agência (Agoglia et al., 2015).

Nesse sentido, a auditoria externa é um instrumento que desempenha um papel importante na redução dos problemas de agência existente entre os gestores e acionistas (Jensen & Meckling, 1976). Os auditores externos devem examinar os relatórios financeiros para formar uma opinião acerca das demonstrações contábeis, de modo a verificar se elas foram elaboradas em conformidade com as normas contábeis e identificar as circunstâncias em que tais normas não foram cumpridas na elaboração dos relatórios financeiros (Shuraki et al., 2020). Nesse contexto, os auditores possuem um papel importante quanto a verificação do atendimento

das normas contábeis nos relatórios financeiros, os quais devem reportar possíveis incongruências identificadas, proporcionando maior credibilidade à empresa.

Esse papel ganha destaque adicional em padrões contábeis que prezam pela alta carga de discricionariedade baseadas em princípios. Entre esses padrões, destaca-se o padrão *International Financial Reporting Standards – IFRS*, que possui uma maior carga de julgamento dos preparadores sobre as escolhas contábeis com propósito de reconhecer adequadamente os eventos econômicos no sistema contábil (Yip & Young, 2012; Ribeiro et al., 2016), o que aumenta a relevância e capacidade de auxílio das demonstrações contábeis para os usuários externos em sua tomada de decisões (Guimarães & Rover, 2022; Sousa et al., 2022). Por outro lado, a carga superior de julgamento quanto ao processo de elaboração das demonstrações contábeis também oferece aos gestores a oportunidade de se envolverem em publicação de demonstrações contábeis agressivas (Krishnan, 2003; Sohn, 2016; Vatis et al., 2025).

Nesse sentido, o uso das práticas contábeis de maneira oportunista tende a implicar na diminuição da qualidade da informação presente nas demonstrações contábeis, tornando o auditor um agente ainda mais relevante quanto à asseguarção da qualidade empregada nos demonstrativos, restringindo o uso de práticas de manipulação intencional e deliberada do lucro (Krishnan, 2003; Silvestre et al., 2018; Sousa et al., 2022). Assim, à luz da Teoria da Agência, o auditor externo é um importante agente devido à capacidade de reduzir os conflitos de agência que tendem a ser utilizados pelos gestores de forma oportunista para obtenção de vantagens privadas (Agoglia et al., 2015). Assim, protegendo os interesses dos acionistas e combatendo a assimetria informacional (Watts & Zimmerman, 1986; Bell et al., 2015). Dessa maneira, acredita-se que o auditor seja um agente externo à companhia com capacidade de assegurar níveis razoáveis de qualidade que enseja a tomada de decisões mais assertivas pelos investidores e credores, além de combater a assimetria informacional e, por consequência, os conflitos de agência entre proprietários e gestores de alto escalão executivo.

2.2 Serviços de não auditoria e a *tenure* de auditoria

O auditor externo é um agente com capacidade de promover credibilidade às demonstrações contábeis. Para isso, Adams e Evans (2004), Austin e Herath (2014) e Santos e

Sousa (2025) descrevem que o auditor deve conduzir os serviços de auditoria de maneira independente. Isso faz com que o serviço prestado seja realizado de maneira imparcial e com nível adequado de competência que implica na preservação da qualidade da auditoria, o que proporciona confiança aos usuários externos da informação contábil (Tepalagul & Lin, 2015; Sousa et al., 2022).

Quando a independência do auditor é comprometida, os serviços de auditoria tendem a ser prestados com qualidade inferior. DeAngelo (1981) defende que a falta de independência do auditor pode acarretar a redução da probabilidade de relatar a descoberta de irregularidades no parecer de auditoria. Em outras palavras, auditores que não exercem os serviços com independência facilitam a apresentação de demonstrações contábeis com qualidade reduzida, de tal modo que não reflitam de maneira fidedigna a real situação econômica da empresa, prejudicando a tomada de decisões dos investidores. Além disso, Causholli (2016) argumenta que, de modo geral, as causas que levam a problemas de independência do auditor estão relacionadas à dependência econômica e ao estreitamento da relação entre o auditor e a auditada.

Em situações em que a independência do auditor se encontra comprometida, os gestores podem se beneficiar do cenário para realizarem práticas que visem ao atendimento de interesses próprios (Chi et al., 2011). Essas práticas estão relacionadas ao reconhecimento inadequado dos eventos econômicos no processo de elaboração das demonstrações contábeis (Bell et al., 2015; Silvestre et al., 2018; Sousa et al., 2021). Por esse motivo, o comprometimento do nível de independência entre auditor e empresa auditada tende a prejudicar sensivelmente o nível de qualidade empregado nas demonstrações contábeis (Silvestre et al., 2018; Sousa et al., 2021). De maneira complementar, Claypool et al. (1999) descrevem que à medida em que há o estreitamento da relação entre o auditor e a empresa auditada, a independência do auditor é prejudicada e o serviço de auditoria perde a eficiência.

Estudos anteriores, como o realizado por Tepalagul e Lin (2015) e Sousa et al. (2022), destacam que alguns fatores estariam associados ao nível de independência do auditor, como a *tenure* de auditoria. Chen et al. (2008) classificam a *tenure* de auditoria como o período em que o auditor presta serviços de auditoria consecutivamente a uma mesma organização. Quando esse período é demasiadamente prolongado, fortaleceria o vínculo social entre o auditor e a

auditada, permitindo a ocorrência de um ambiente que prejudica a independência do auditor em relação à organização auditada (Causholli, 2016; Bell et al., 2015; Sousa et al., 2022). De modo consequente, a proximidade do auditor em relação à auditada ensejaria a contratação, de maneira mais recorrente e com montantes mais materiais, de serviços de não auditoria pela organização (Bell et al., 2015; Sousa et al., 2025).

Outro fator que pode afetar a independência do auditor é a prestação de serviços de não auditoria. Sousa et al. (2025) argumentam que o aumento da proporção dos honorários adicionais recebidos pela prestação de serviços de não auditoria frente aos honorários recebidos pelo trabalho de auditoria pode estar relacionado à redução ou à perda da independência do auditor. Bell et al. (2015) dispõem que o aumento da proporção dos honorários de auditoria pode estreitar a relação entre auditor-auditada, especialmente devido à dependência financeira. Por conseguinte, essa dependência financeira reduz a independência do auditor na prestação de serviços de auditoria, o que provoca a redução da qualidade da auditoria (Tepalagul & Lin, 2015; Sousa et al. 2022).

O *framework* proposto por Tepalagul e Lin (2015) dispõe dimensões para avaliar o impacto da independência do auditor na qualidade da auditoria. A *tenure* de auditoria e os serviços de não auditoria constituem-se como ameaças à independência do auditor. De acordo com os autores, esses aspectos interferem diretamente na qualidade da auditoria que é constituída por dois pontos: capacidade e independência do auditor, as quais interferem diretamente na qualidade dos relatórios financeiros (Tepalagul & Lin, 2015). Dessa forma, a independência do auditor é uma característica necessária para os usuários externos, haja vista que a capacidade e a independência do auditor interferem diretamente nas informações que são prestadas aos usuários (Sousa, 2020).

Nesse contexto, Causholli (2016) evidencia que as causas que impactam negativamente a independência do auditor, no geral, estão relacionadas à dependência econômica e ao estreitamento dos laços sociais entre auditor-auditada. À medida em que o tempo de relação aumenta, provocado pela *tenure* prolongada, há o estreitamento do relacionamento entre as partes, ampliando, assim, a confiança, o que pode provocar o incremento da prestação de serviços de não auditoria (Causholli, 2016) que, aliado ao crescimento da proporção dos honorários, gera a dependência econômica por parte do auditor (Tepalagul & Lin, 2015). Assim,

o cenário contribuiria para a redução da probabilidade de o auditor reportar possíveis incongruências nos relatórios contábeis devido ao receio da perda de vínculo com a empresa auditada, o que resulta em demonstrações contábeis que não refletem a essencialidade econômico-financeira da organização.

No início dos anos 2000, após a ocorrência de escândalos corporativos envolvendo, por exemplo, a Enron e Arthur Andersen, o mercado norte-americano fortaleceu a regulamentação acerca dos serviços de auditoria, com a instauração da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) (Nardi et al., 2020). No Brasil, destaca-se a Instrução Normativa Nº 308/1999, a qual estabeleceu o rodízio obrigatório de auditores quando esses prestam serviços de auditoria por um prazo de cinco anos consecutivos a uma mesma empresa. Dessa forma, o Brasil foi um dos primeiros países a regular, efetivamente, o rodízio obrigatório com foco em reduzir a perda da independência do auditor decorrente do vínculo entre auditor-auditada (Sousa et al., 2025).

Além disso, a Instrução Normativa Nº 381/2003, instituída pela Comissão de Valores Mobiliários, trata da divulgação de informações adicionais quando as firmas de auditoria prestam outros serviços que não sejam de auditoria para seus clientes. De acordo com este normativo, no Relatório de Administração devem ser prestadas informações sobre a política ou procedimentos adotados pelo cliente de auditoria, de forma a evitar a existência de conflito de interesse, perda de independência ou objetividade junto a seus auditores independentes (Rigueto & Silva, 2024). Dessa maneira, acredita-se que a *tenure* e os serviços de auditoria são elementos que fortalecem o vínculo social e econômico entre auditor-auditada, o que tende a implicar em redução considerável no nível de qualidade do serviço prestado e, conseqüentemente, a qualidade empregada nas demonstrações contábeis.

No tocante à redução dos níveis de qualidade das demonstrações contábeis, componentes da qualidade da informação contábil que auxiliam os usuários externos da contabilidade tendem a ser sensivelmente prejudicados. Dentre esses componentes, destaca-se a comparabilidade das demonstrações contábeis, que desponta como uma característica que tende a auxiliar na redução da assimetria informacional e auxiliaria os investidores em decisões relacionadas à alocação de recurso na empresa. Por esse motivo, a *tenure* e os serviços de não auditoria ganhariam ainda mais relevância quando associados à comparabilidade das

demonstrações contábeis ao considerar discussões que permeiam o conflito de agência entre acionistas e gestores de alto escalão.

2.3 A comparabilidade dos relatórios financeiros na tomada de decisão dos usuários

A comparabilidade é uma característica qualitativa de melhoria da informação contábil que permite aos usuários identificarem as semelhanças e as diferenças existentes em pelo menos dois itens (Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC], 2019). Essa característica qualitativa também pode ser utilizada para comparar duas empresas distintas ou a mesma empresa durante, pelo menos, dois períodos distintos (CPC, 2019). Assim, tornando um componente essencial da qualidade da informação que auxilia os usuários externos na tomada de decisões de forma mais assertiva e de maneira a maximizar o retorno a ser obtido com a alocação de capital de investidores e credores na organização (DeFranco et al., 2011; Sousa et al., 2021).

Essa característica qualitativa possui discussões sobre a sua relevância para os usuários externos desde a década de 1960, quando foi discutida Hendriksen (1967) e Simmons (1967). Os autores mencionados demonstraram que a comparabilidade se diferenciava do conceito da uniformidade ao dialogarem por uma perspectiva nova. Isso ocorre porque a comparabilidade proporciona, de maneira intrínseca, a capacidade de os usuários externos da empresa em não apenas perceberem a similaridade dos itens contábeis, mas também compreenderem as diferenças presentes em duas demonstrações distintas (Hendriksen, 1967; Simmons, 1967). Assim, tornando uma característica qualitativa que deveria ser uma meta a ser perseguida durante todo o processo de elaboração das demonstrações contábeis (Simmons, 1967).

Nas décadas seguintes, a comparabilidade também foi debatida e teve considerável destaque durante o processo de difusão das normas internacionais de contabilidade, promovida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Esse órgão pregou como um dos preceitos principais para adesão do padrão *International Financial Reporting Standards* (IFRS) de contabilidade o aumento do nível de comparabilidade das demonstrações contábeis (Ribeiro et al., 2016). Aumento esse que tenderia a ser ocorrido devido aos aspectos basilares da característica qualitativa da comparabilidade.

DeFranco et al. (2011) argumentam que a comparabilidade decorre do reconhecimento adequado dos eventos econômicos subjacentes à entidade em seu sistema contábil. Isso faz com

que demonstrações com nível superior de comparabilidade mantém a essência econômica da empresa ao reconhecer os reflexos dos eventos econômicos nos relatórios financeiros, facilitando que os usuários externos da contabilidade possam alicerçar suas decisões a partir da adequada compreensão das semelhanças ou diferenças de itens contábeis (Simmons, 1967; DeFranco et al., 2011). Em função disso, o aumento do nível de comparabilidade empregado nas demonstrações contábeis torna as informações contábil mais úteis (Simmons, 1967) e relevantes (Guimarães & Rover, 2022; Sousa et al., 2021).

Nesse contexto, Ribeiro et al. (2016) e Sousa et al. (2021) discorrem sobre o poder da comparabilidade em gerar benefícios e ao mesmo tempo também ser influenciada por características da organização e mecanismos de governança corporativa. O fenômeno desses mecanismos de governança corporativa é relevante para a preservação de níveis altos de comparabilidade devido ao propósito desses mecanismos em ser indutores de redução da assimetria informação a partir de diferentes ações, como a assegurar de demonstrações contábeis dotadas de qualidade (Nguyen et al., 2024; Sousa et al., 2022). Dentre os mecanismos de governança, tem-se o auditor externo que possui como propósito a verificação do processo de elaboração das demonstrações contábeis em observância às normas de contabilidade vigentes (Adams & Evans, 2004).

Nesse sentido, o auditor ganha relevância ao considerar os possíveis reflexos no nível de comparabilidade empregado nas demonstrações contábeis. Sousa et al. (2021) defendem que, devido à capacidade de certificar a qualidade das informações contábeis, o auditor tende a contribuir positivamente para o aumento da comparabilidade, quando o serviço de auditoria é prestado com qualidade. No entanto, Sousa et al. (2021) alertam que elementos associados à relação entre auditor-auditada que colocam em risco a independência do auditor tende a ser indutor de reflexos negativos na capacidade dos usuários externos em compararem as demonstrações contábeis

O fato de o aumento demasiado da prestação de serviços de não auditoria estar associado à possível elevação do ímpeto do gestor em conturbar o resultado do período, por meio de práticas oportunistas de gerenciamento de resultados (Singh et al., 2019), tenderia a implicar na redução da comparabilidade. Isso ocorreria porque o aumento de práticas empregadas pelos gestores para manipular de forma intencional e deliberada o lucro do período é possibilitado a

partir do reconhecimento inadequado dos eventos econômicos no processo de elaboração das demonstrações contábeis (Sohn, 2016; Sousa et al., 2020). Por esse motivo, o aumento demasiado dos serviços de não auditoria em relação ao total de serviços prestados poderia estar negativamente associado ao nível de comparabilidade presente nas demonstrações contábeis. Assim, acredita-se que o aumento dos serviços de não auditoria teria potencial de reduzir o nível de comparabilidade presente nas demonstrações contábeis.

Um outro elemento associado à relação auditor-auditada confere à *tenure* do auditor. Esse elemento, quando se eleva de maneira demasiada, fazendo com que o auditor e auditada tenham relações de longos períodos, aumenta a probabilidade da contratação de serviços de não auditoria em magnitude superior, o que tende a fazer com que o aumento da *tenure* esteja associada a demonstrações com nível superior do emprego de práticas de gerenciamento de resultados (Bell et al., 2015; Sousa et al., 2022). Por causa disso, Sousa et al. (2021) defendem que o emprego de práticas de gerenciamento de resultados faz com que os eventos econômicos não sejam adequadamente reconhecidos no sistema contábil a ponto de reduzir significativamente o nível de comparabilidade presente nas demonstrações contábeis. Consequentemente, haveria subsídios para acreditar que o aumento da *tenure* do auditor estaria associado à redução do nível de comparabilidade presente nas demonstrações contábeis.

3. Discussão

Estudos anteriores evidenciam que a independência do auditor tende a ser prejudicada a partir de alguns elementos que denotam a relação auditor-auditada. No caso, esses elementos concernem à *tenure* e aos serviços de auditoria, que, quando possuem elevações consideráveis, tendem a contribuir para redução da qualidade do serviço prestado e, consequentemente, redução dos níveis de qualidade estabelecidos nas demonstrações contábeis. Por esse motivo, ganha-se destaque para possíveis componentes de qualidade da informação contábil que poderiam ser prejudicados ao considerar o aumento demasiado da *tenure* e dos serviços de auditoria.

Dentre esses componentes, ganha-se espaço à comparabilidade das demonstrações contábeis. Essa característica qualitativa de melhoria ganha adicional preocupação quando associada à redução da capacidade de prestação de serviços de qualidade do auditor, pois está

alicerçada, de acordo com Simmons (1967) e DeFranco et al. (2011), no adequado reconhecimento dos eventos econômicos no sistema contábil. Como o auditor tem como objetivo principal avaliar se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as normas vigentes (Adams & Evans, 2004), o agente desempenha papel relevante ao assegurar que as demonstrações sejam elaboradas considerando o adequado reconhecimento dos eventos econômicos subjacentes à companhia. Assim, a qualidade do serviço prestado pelo auditor tende a influenciar diretamente no nível de comparabilidade.

No tocante aos elementos de *tenure* e dos serviços de não auditoria ao considerar a associação com a comparabilidade, compreende-se que a *tenure* reduziria o nível de comparabilidade das demonstrações contábeis, pois, como argumentado por Tepalagul e Lin (2015) e Bell et al. (2015), o aumento da relação consecutiva auditor-auditada permite que haja o fortalecimento do vínculo social. Esse fortalecimento favoreceria a contratação de serviços adicionais classificados como de não auditoria. Assim, fazendo com que a empresa auditada contratasse serviços adicionais, que não está relacionado à auditoria das demonstrações contábeis, à medida que o aumento do vínculo entre auditor-auditada se torne cada vez mais material em relação ao total de serviços de auditoria prestados.

O aumento da proporção dos serviços de não auditoria em relação aos serviços totais de auditoria ensejaria uma possível dependência econômica do auditor em relação à empresa auditada. De acordo com as DeAngelo (1981), e complementado por discussões presentes por Sousa et al. (2021), a dependência econômica do auditor em relação à empresa auditada tende a fazer com que o auditor seja mais receoso em relatar possíveis inconsistências no processo de elaboração das demonstrações contábeis. Dessa maneira, o auditor teria menor probabilidade de emitir um parecer modificado devido ao fato de esta ação implicar em possível aumento da empresa auditada rescindir o contrato com o auditor. Assim, fazendo com que o auditor reflita sobre a possibilidade de reduzir sensivelmente a receita financeira em caso de perda do cliente.

Diante desse contexto, percebe-se que o aumento da *tenure* e dos serviços de não auditoria tenderia a fazer com que a independência do auditor seja perdida, implicando na redução da qualidade dos serviços de auditoria prestados e, por sua vez, na qualidade da informação contábil. Isso ocorre porque o auditor teria menor capacidade de assegurar que os eventos econômicos sejam adequadamente reconhecidos nas demonstrações contábeis, o que

reduziria sensivelmente os níveis de comparabilidade das demonstrações contábeis. Esse entendimento foi constatado por Sousa et al. (2021), quando descobriram que o aumento da *tenure* está associado à redução dos níveis de comparabilidade das demonstrações contábeis.

Nesse sentido, defende-se que o aumento demasiado da *tenure* e dos serviços de não auditoria comprometeria diretamente a qualidade das demonstrações contábeis. Por esse motivo, acredita-se que a implementação de instrumentos normativos com propósito de restringir o aumento da *tenure* do auditor por longos períodos tende a fazer com que o vínculo social que fortalece o vínculo econômico não fosse fator preponderantemente relevante para a possível perda de independência do auditor em relação à empresa auditada. Dessa maneira, ganha-se espaço para estudos futuros que debatam os possíveis efeitos ocorridos pela *tenure* e serviços de não auditoria na comparabilidade das demonstrações contábeis.

Esse entendimento ganha contornos adicionais porque o prolongamento da relação entre auditor e auditada, em decorrência do rodízio, os serviços de não auditoria possuem a capacidade de contribuir para o aumento do nível de comparabilidade presente nas demonstrações contábeis. Isso ocorreria porque os serviços de não auditoria, devido ao fato de não poder ser utilizado como fonte de dependência econômica, poderiam ser contratados como forma de elaborar demonstrações com níveis superiores de qualidade ao reconhecer mais adequadamente os eventos econômicos no sistema contábil. Dessa forma, os serviços de não auditoria podem contribuir para o aumento do nível de comparabilidade em ambientes institucionais com a rotação mandatória do auditor plenamente estabelecida.

A importância da discussão sobre os desencadeamentos da *tenure* e dos serviços de não auditoria na comparabilidade se tornaria mais urgente ao considerar que a maior parte dos estudos anteriores realizados acerca da *tenure* de auditoria (Bell et al., 2015; Silvestre et al., 2018; Sousa et al., 2022) e dos serviços de não auditoria (Singh et al., 2019) concentraram-se apenas em investigar seus efeitos no gerenciamento de resultados. No entanto, o uso de *accruals* discricionários tende a ser utilizado de duas formas, uma de maneira oportunista, com objetivo de gerenciar os resultados do período, e a outra com objetivo de prover discricionabilidade aos preparadores para reconhecer mais adequadamente os eventos econômicos no sistema contábil (Sohn, 2016; Sousa et al., 2020). Devido a esse cenário, Francis et al. (2014) e Sousa et al.

(2021) sugerem que estudos futuros se dediquem à compreensão desses aspectos da auditoria em outras características qualitativas de melhoria, como a comparabilidade.

O debate acerca da independência do auditor e a qualidade dos serviços de auditoria é pertinente, especialmente no cenário brasileiro. O Brasil possui notória importância, haja vista que foi um dos primeiros países a implementar mecanismos para mitigar a perda de independência do auditor decorrente do vínculo com a auditada. A Instrução Normativa Nº 308/1999 determinou que as companhias de capital aberto promovessem o rodízio de auditores externos quando auditam por cinco anos consecutivos uma mesma empresa. Além disso, o instrumento estabelece que, após o rodízio obrigatório, a firma e sócio de auditoria não podem prestar seus serviços para uma determinada empresa pelos próximos três anos.

Dessa forma, o rodízio obrigatório teria o potencial de cessar a *tenure*, como também possibilitaria que o vínculo social entre auditor e empresa auditada fosse interrompido. Isso ocorreria devido ao fato de que a IN nº 308/1999 impossibilita a prestação de serviços de não auditoria, assegurando a independência dos auditores externos. Como consequência, o Brasil torna-se um ambiente diferenciado quanto à investigação sobre os desfechos da *tenure* e dos serviços de não auditoria em componentes da qualidade da informação contábil, como a comparabilidade.

Francis et al. (2014) e Ribeiro e Sousa (2021) dispõem que o fortalecimento dos laços sociais e a dependência econômica do auditor em relação à organização auditada são capazes de influenciar as escolhas contábeis no processo de elaboração das demonstrações contábeis. Contudo, o conjunto de procedimentos adotados pelo auditor, quando esse presta serviços de consultoria e de auditoria aos seus clientes, também pode influenciar nessas escolhas (Francis et al., 2014). Dessa forma, os auditores externos, quando prestam serviços de consultoria, podem induzir a adoção de práticas contábeis pelos clientes (George et al., 2016), o que influenciaria diretamente em quais práticas contábeis serão adotadas pela empresa quando esta realiza o processo de elaboração das demonstrações contábeis. Assim, configurando em uma situação preocupante, haja vista que o auditor, ao exercer a atividade de consultoria em diferentes empresas, poderia influenciar diretamente na capacidade de comparação das demonstrações contábeis de suas organizações clientes (Ahn & Sonu, 2021; Francis et al., 2014).

Os auditores, em que pese, sejam agentes externos capazes de aumentar a credibilidade das demonstrações contábeis divulgadas ao público externo devido ao fato de averiguá-las quanto à conformidade da aplicação adequada das normas contábeis (Adams & Evans, 2004; DeFond & Zhang, 2014; Sousa et al., 2021), eles também poderiam interferir no processo de preparação das demonstrações contábeis.

Francis et al. (2014) argumentam que isso ocorre porque os auditores aplicam procedimentos contábeis similares em clientes diferentes, o que resulta em uma tendência de padronização dos serviços de auditoria em variadas corporações. Dessa forma, há o comprometimento da qualidade das informações contábeis porque os preparadores podem ser induzidos a não escolherem as práticas contábeis mais adequadas para o reconhecimento de um determinado evento econômico na elaboração das demonstrações contábeis (Francis et al., 2014; Sousa, 2020). Comprometimento esse que ocorre porque os preparadores considerariam apenas o conjunto de práticas contábeis pertencentes ao escopo sugerido pelo auditor externo (Sousa & Ribeiro, 2020), visando a aceitabilidade deste agente externo no parecer de auditoria (Chen et al., 2020; Ahn & Sonu, 2021).

Francis et al. (2014) mencionam que essa interferência do auditor é denominada de estilo de auditoria. A influência do estilo de auditoria tem implicações em aspectos da qualidade da informação contábil, como a comparabilidade (Francis et al., 2014; Chen et al., 2020). Os estudos comprovaram que a auditoria tem influência na preparação das escolhas contábeis. Contudo, esses estudos não abrangeram especificamente um país que possui regras quanto à troca obrigatória e constante de auditoria, como o Brasil, um país em que o auditor não pode impor seu estilo nas empresas auditadas por longos períodos de tempo. A análise é importante, pois essa característica pode fazer com que o estilo do auditor possa não ter implicações na comparabilidade, pois empresas devem realizar a troca de auditoria com frequência.

4. Conclusão

Esse ensaio teórico contribui para a literatura por proporcionar uma discussão acerca dos efeitos da *tenure* de auditoria e dos serviços de não auditoria na comparabilidade das demonstrações contábeis, bem como possibilita uma reflexão sobre o papel do auditor como

um agente capaz de assegurar a qualidade da informação presente nos relatórios financeiros, visando a redução dos conflitos de agência, como pressuposto pela Teoria da Agência.

Em um ambiente institucional que não permite o prolongamento da relação entre auditor e auditada de forma demasiada em função do mecanismo de rodízio obrigatório do auditor, os serviços de não auditoria possuem a capacidade de contribuir para o aumento do nível de comparabilidade presente nas demonstrações contábeis. Nesse sentido, entende-se que o rodízio da auditoria é um mecanismo de controle da *tenure*, de modo a reduzir o vínculo social entre auditor-auditada, o que limita a probabilidade de aumento da contratação de serviços de não auditoria pela organização auditada, promovendo dependência financeira do auditor.

Dessa forma, percebe-se que o mecanismo de rotacionar obrigatoriamente o auditor estaria efetivamente mitigando os efeitos prejudiciais da contratação exacerbada de serviços de não auditoria, o que contribui diretamente para as discussões teóricas propostas por Tepalagul e Lin (2015) ao elucidar a outra face dos serviços de não auditoria e sua associação com a independência do auditor. Dessa forma, o auditor que exerce suas funções de maneira independente é capaz de assegurar a qualidade das informações presentes nas demonstrações contábeis, de forma a restringir os conflitos de agência entre o agente e o principal devido à redução da assimetria informacional, conforme postulado pela Teoria da Agência.

Logo, o ensaio teórico também contribui com a literatura ao integrar a Teoria da Agência na análise dos efeitos da *tenure* de auditoria e dos serviços de não auditoria na comparabilidade das demonstrações contábeis, ressaltando o papel do auditor como um agente que atua de maneira independente de modo a promover a redução da assimetria informacional entre os gestores e acionistas, viabilizando o aumento da credibilidade das demonstrações contábeis.

Assim, para pesquisas futuras, sugere-se a busca por novas evidências empíricas sobre os possíveis reflexos ocasionados por elementos ligados à independência do auditor em componentes da qualidade da informação contábil, como a comparabilidade das demonstrações contábeis. Para tanto, estudos futuros poderiam compreender de melhor forma de que maneira a *tenure* da firma e do sócio de auditoria estariam associadas com o nível de comparabilidade empregado nas demonstrações contábeis. De maneira análoga, os serviços de auditoria também poderiam ser avaliados quanto ao seu possível grau de relacionamento com a característica qualitativa da comparabilidade. Por fim, destaca-se um elemento adicional mencionado no

presente estudo no que toca ao estilo de auditoria, pois esta característica do auditor externo poderia ser avaliada quanto aos seus possíveis reflexos na capacidade de os investidores e credores em compararem demonstrações contábeis.

Referências

- Adams, C. A., & Evans, R. (2004). Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap. *Journal of corporate citizenship*, 14, 97-115.
- Agoglia, C. P., Hatfield, R. C., & Lambert, T. A. (2015). Audit team time reporting: An agency theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 44, 1-14.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.005>
- Ahn, H., & Sonu, C. H. (2021). The effect of audit partner style on financial statement comparability. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 28(1), 44-70.
<https://doi.org/10.1080/16081625.2020.1844999>
- Austin, E., & Herath, S. K. (2014). Auditor independence: A review of literature. *International Journal of Economics and Accounting*, 5(1), 62.
<https://doi.org/10.1504/IJEA.2014.060916>
- Bell, T. B., Causholli, M., & Knechel, W. R. (2015). Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. *Journal of Accounting Research*, 53(3), 461-509. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12078>
- Causholli, M. (2016). Evidence of organizational learning and organizational forgetting from financial statement audits. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(2), 53-72. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51267>
- Chen, C. Y., Lin, C. J., & Lin, Y. C. (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415-445. <https://doi.org/10.1506/car.25.2.5>
- Chen, J. Z., Chen, M. H., Chin, C. L., & Lobo, G. J. (2020). Do Firms That Have a Common Signing Auditor Exhibit Higher Earnings Comparability?. *The Accounting Review*, 95(3), 115–143. <https://doi.org/10.2308/accr-52522>.

- Chi, W., Lisic, L. L., & Pevzner, M. (2011). Is enhanced audit quality associated with greater real earnings management?. *Accounting Horizons*, 25(2), 315-335.
<https://doi.org/10.2308/acch-10025>
- Claypool, G. A., Tackett, J. A., & Wolf, F.M (1999). Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap?. *Managerial Auditing Journal*, 14(9), 468-478.
<https://doi.org/10.1108/02686909910301556>
- CPC 00 (R2) (2019). Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.
<https://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1694613>.
- DeFond, M. L., & Francis, J. R. (2005). Audit research after sarbanes- oxley. *Auditing: A journal of practice & theory*, 24(s-1), 5-30. <https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.s-1.5>
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>.
- DeFranco, G., Kothari, S. P., & Verdi, R. S. (2011). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting Research*, 49(4), 895-931. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2011.00415.x>
- Francis, J. R., Pinnuck, M. L., & Watanabe, O. (2014). Auditor style and financial statement comparability. *The Accounting Review*, 89(2), 605-633. <https://doi.org/10.2308/accr-50642>.
- Guimarães, E. F., & Rover, S. (2022). Uniformidade e comparabilidade: uma análise da relevância para o mercado de capitais brasileiro. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33 (89). <https://doi.org/10.1590/1808-057x202112890>.
- Imhof, M. J., Seavey, S. E., & Smith, D. B. (2017). Comparability and cost of equity capital. *Accounting Horizons*, 31(2), 125-138. <https://doi.org/10.2308/acch-51710>
- Jensen, M.C., & Meckling, W.H. (1976), Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)

- Kim, S., Kraft, P., & Ryan, S. G. (2013). Financial statement comparability and credit risk. *Review of Accounting Studies*, 18, 783-823.
- Kim, J. H., Lee, S. H., & Yoo, Y. K. (2018). Real earnings management and the cost of debt capital: International evidence. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 27(2), 151–172. <https://doi.org/10.1080/16081625.2018.1518148>
- Krishnan, G.V. (2003), Audit quality and the pricing of discretionary accruals, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22(1), 109-126.
<https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.1.109>
- Lennox, C. S., Wu, X., & Zhang, T. (2014). Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality?. *The accounting review*, 89(5), 1775-1803.
<https://doi.org/10.2308/accr-50800>
- Majeed, M. A., & Yan, C. (2022). Financial statement comparability and stock liquidity: evidence from China. *Applied Economics*, 54(47), 5497-5514.
<https://doi.org/10.1080/00036846.2022.2047597>
- Nardi, P. C. C., Duarte, C., & Silva, R. L. M. (2020). Análise da relação entre a perspectiva de serviços de não auditoria e a qualidade da auditoria externa em empresas brasileiras de capital aberto. *Contabilidade Vista & Revista*, 31(1), 29-57.
<https://doi.org/10.22561/cvr.v31i1.4500>.
- Nguyen, Q., Kim, M. H., & Ali, S. (2024). Corporate governance and earnings management: Evidence from Vietnamese listed firms. *International Review of Economics & Finance*, 89, 775-801.
- Reina, D. R. M., de Carvalho, L. N. G., Reina, D., & Lemes, S. (2019). Comparabilidade dos relatórios financeiros e informatividade dos preços das ações no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(39). <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n39p177>
- Reina, D. R. M., Carvalho, L. N. G. D., Reina, D., & Lemes, S. (2022). Adoção das IFRS no Brasil: uma análise da comparatibilidade dos relatórios financeiros e da acurácia das estimativas de consenso dos analistas. *Contabilidade Vista & Revista*, 33(1), 41-65.
<https://doi.org/10.22561/cvr.v33i1.5748>

- Ribeiro, A. M., Carmo, C. H. S. D., Fávero, L. P. L., & Carvalho, L. N. (2016). Poder discricionário do gestor e comparabilidade dos relatórios financeiros: uma análise do processo de transição regulatória da contabilidade brasileira. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27(70). <https://doi.org/10.1590/1808-057x201601900>
- Rigueto, A., & Silva, A. H. C. (2024). Conflitos de interesses na contratação dos serviços extra-auditoria prestados por Firms de Auditoria: as políticas corporativas anticonflito adotadas no Brasil são adequadas?. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 23, 1-21. <https://doi.org/10.16930/2237-766220243457>
- Santos, E. A. & Sousa, A. M. (2025). Efeito da Tenure da Auditoria no Custo de Capital: o Caso de Empresas Brasileiras.
- Silvestre, A. O., Costa, C. M., & Kronbauer, C. A. (2018). Audit rotation and earnings quality: An analysis using discretionary accruals. *BBR. Brazilian Business Review*, 15(5), 410-426. <https://doi.org/10.15728/bbr.2018.15.5.1>
- Simmons, J. K. (1967). A concept of comparability in financial reporting. *The accounting review*, 42(4), 680-692. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.03.003>.
- Singh, A., Singh, H., Sultana, N., & Evans, J. (2019). Independent and joint effects of audit partner tenure and non-audit fees on audit quality. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(2), 186-205. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2019.04.005>
- Shuraki, M. G., Pourheidari, O., & Azizkhani, M. (2021). Accounting comparability, financial reporting quality and audit opinions: evidence from Iran. *Asian Review of Accounting*, 29(1), 42-60. <https://doi.org/10.1108/ARA-06-2020-0087>.
- Sohn, B. C. (2016). The effect of accounting comparability on the accrual-based and real earnings management. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(5), 513-539. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2016.06.003>
- Sousa, A. M. (2020). *Efeito do auditor na comparabilidade e uniformidade dos relatórios financeiros: uma análise em empresas brasileiras de capital aberto* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina]. Repositório Institucional da UFSC. <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/216499>.

- Sousa, A. M., Ribeiro, A. M., & Vicente, E. F. R. (2021). Impacto da troca de auditoria na comparabilidade dos relatórios financeiros. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32(87). <https://doi.org/10.1590/1808-057x202111830>
- Sousa, A. M., Figari, A. K. P., & Colauto, R. D. (2022). Influência da tenure da auditoria no gerenciamento de resultados em empresas abertas do mercado brasileiro. *Enfoque*, 41(3), 74-95. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v41i3.57044>
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>
- Vatis, S. E., Nerantzidis, M., Drogalas, G., & Chytis, E. (2025). Connecting IFRS and earnings management: a bibliometric analysis. *Journal of Accounting Literature*, 47(1), 51-74.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. Prentice Hall
- Yip, R. W., & Young, D. (2012). Does mandatory IFRS adoption improve information comparability?. *The accounting review*, 87(5), 1767-1789.