

# ASPECTOS NORMATIVOS E CONCEITUAIS SOBRE A INDEPENDÊNCIA NO CONTEXTO DA AUDITORIA EXTERNA NO BRASIL

## 1 INTRODUÇÃO

A auditoria é considerada uma das técnicas contábeis e consiste basicamente em verificar exatidão e fidedignidade de dados contidos em demonstrações contábeis a partir do exame de documentos e registros contábeis (CARMO, 2019; COELHO, 2017).

Dessa forma, a pesquisa se deu por meio de um estudo exploratório, descritivo e documental de normas e legislações pertinentes, no intuito de se buscarem os contornos que regulamentam e delimitam, de forma objetiva, a independência no contexto da auditoria independente. Por isso, elencou-se o seguinte problema de pesquisa: como a independência, no contexto da auditoria externa no Brasil, é retratada por meio das normas legais, administrativas e pelos aspectos conceituais trazidos pelos artigos científicos? Logo, o objetivo geral deste estudo é descrever os contornos da independência nas normas legais, nas administrativas e nos aspectos conceituais trazidos pelos artigos.

Como objetivos específicos a pesquisa tem: i) descrever as normas legais que versam sobre a independência no contexto da auditoria externa; ii) listar as normas administrativas que versam sobre a independência no contexto da auditoria externa; iii) apresentar os aspectos conceituais trazidos pelos artigos sobre a independência no contexto da auditoria externa.

A pesquisa se justifica pela escassez de estudos acadêmicos que abordam especificamente a relação entre as leis e normas relevantes para a independência. Visando preencher essa lacuna e preparar o terreno para pesquisas futuras (ANDRADE, 2010). Além de sua justificativa, a pesquisa também se mostra relevante tanto para a academia quanto para o setor empresarial, dada a importância da independência na auditoria externa.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

A independência do auditor, além de garantir a liberdade na prática da profissão, torna-se um indicador essencial da qualidade da auditoria, juntamente com a competência profissional e é fundamental para alcançar o objetivo da auditoria, que é expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável, aumentando a confiança dos usuários das informações (NBC TA 200 (R1)).

A norma relaciona a independência do auditor com a integridade e objetividade, abordando dois aspectos: independência de pensamento, permitindo ao auditor chegar a conclusões imparciais, e aparência de independência, que envolve evitar situações que possam comprometer a percepção de terceiros sobre a integridade e ética do auditor (NBC PG 100(R1), 120.12A1 e NBC PA 400, 400.5).

Note-se que, não necessariamente se pode afirmar que o trabalho do profissional de auditoria independente é totalmente objetivo e padronizado para garantir a tão buscada independência, há um quê de subjetividade também no trabalho desenvolvido por esse(a) profissional, haja vista as mudanças que vêm sendo implementadas ultimamente na estrutura do relatório de auditoria (NBC TA 700).

## 3 METODOLOGIA

Esta pesquisa é exploratória, explicativa, qualitativa, pesquisa bibliográfica e documental onde foram examinados artigos científicos e normativos internos de empresas de auditoria que tratam de treinamentos ou políticas internas relacionadas à independência do auditor independente.

Para investigar os aspectos normativos, foram realizadas buscas nos sites oficiais dos órgãos responsáveis pela emissão das normas relevantes, como gov.br (planalto, CVM, BCB e CNSP) e cfc.org.br. Utilizou-se a palavra-chave "independência" para encontrar as normas pertinentes. A amostra resultante consistiu em 20 normas legais e administrativas, incluindo leis, normas contábeis e regulamentações de órgãos de supervisão, que abordam diretamente a independência na auditoria independente. Essas normas estão detalhadas e sintetizadas nos Quadros 2, 3 e 4.

Para investigar os aspectos conceituais, foram pesquisados artigos científicos nas plataformas "spell.org.br" e "Google Acadêmico", utilizando a palavra-chave "independência" no título e no resumo. Foram encontrados 202 resultados, dos quais 30 mencionavam a independência no contexto da auditoria independente. Desses, apenas 10 apresentavam articulações diretas relacionadas à independência, indo além de simplesmente citá-la como um conceito associado à auditoria. Assim, a amostra selecionada para os aspectos conceituais em artigos científicos consistiu em 10 artigos.

Foi solicitado material institucional à empresa "não-big four" Firma "X", que opera em nível nacional, sobre treinamento e institucionalização da independência do auditor independente. A empresa forneceu uma seção do seu Manual de Controle de Qualidade de Auditoria relacionada à independência do auditor, juntamente com modelos de formulários de independência e confidencialidade.

#### **4 ANÁLISE E DISCURSÃO DOS RESULTADOS**

Como a independência é atributo específico da auditoria externa, percebe-se que não se encontram muitas normas legais que tratam com profundidade sobre o tema independência, até mesmo porque o próprio assunto mais genérica 'auditoria externa', como vimos, também não o é. Ou seja, os referidos temas se encontram mais desenvolvidos nas normas administrativas dos órgãos que regulam a auditoria externa no Brasil.

Nota-se, portanto, que em relação às leis federais, não se encontram aspectos normativos legais que se referem diretamente à independência no contexto da auditoria independente, mas encontram-se principalmente referências que dizem respeito à concessão de poder e competência a órgãos reguladores de entidades que demandam auditoria independente no seu escopo de atuação.

No que tange aos aspectos normativos administrativos, pode-se afirmar que foi a amostra de maior resultado da pesquisa, tendo em vista se tratar das normas emanadas pelos órgãos reguladores de entidades que demandam auditoria independente de forma obrigatória, que está contido nas Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade e na Resoluções da Comissão de Valores Imobiliários, do Banco Central do Brasil e do Conselho Nacional de Seguros Privados.

Foram examinadas todas as normas administrativas do CFC relacionadas à auditoria independente, tanto técnicas quanto profissionais, em busca da palavra "independência". Dispositivos normativos que aparecem em mais de uma norma foram compilados, como os aspectos da independência (independência de pensamento e aparência de pensamento) presentes tanto na NBC PG 100(R1) quanto na NBC PA 400. O objetivo foi reunir os aspectos teóricos e práticos da independência na auditoria independente, conforme demonstrado acima.

Em sequência, foi analisado algumas Resoluções emanadas dos órgãos, tais como CVM, BCB e CNSP. Estes órgãos regulam entidades no âmbito dos seus respectivos escopos e, por sua vez, essas entidades estão submetidas à determinação de serem auditadas por auditores independentes, como será visto a seguir e como foi ressaltado em Formigoni *et al* (2008).

Percebe-se que essas normas administrativas emanadas pelos órgãos regulatórios são em pequeno número, no que tange à independência, simplesmente pelo fato de que em relação

a esse tema, as normas repetem as orientações das normas contábeis de auditoria independente. No entanto, achou-se necessário citá-las, no sentido de demonstrar a existência e a exigência da independência da auditoria nas entidades reguladas, bem como algumas diretrizes específicas trazidas por estas Resoluções.

Na pesquisa dos artigos científicos que tratam sobre auditoria independente, observou-se alguns conceitos e considerações referentes à independência, pois como vimos em tópico específico deste trabalho, a independência é fundamental para o desenvolvimento da auditoria independente (SANT'ANA; SANT'ANA, 2021; BORTOLON, ROCHA JUNIOR; SOBRINHO, 2016).

Em alguns outros artigos, como Oliveira *et al* (2014) e Morás, Souza e Cunha (2019), a independência foi pesquisada um pouco mais especificamente, porém a metodologia utilizada pelos pesquisadores se deu por meio de questionários para se identificar, na prática, a percepção de auditores sobre a independência. Fazendo relação, por exemplo, com a norma (CVM, 2021), encontraram-se artigos que pesquisaram para entender a percepção de auditores independentes a respeito da aplicação prática do rodízio de auditoria e se esse rodízio realmente traz reflexos e efeitos positivos sobre a independência do auditor externo (FORMIGONI, ANTUNES; PAULO, 2008; OLIVEIRA; SANTOS, 2007; QUEVEDO; PINTO, 2014).

No entanto, não foram encontrados trabalhos que se dispusessem a fazer o que a presente pesquisa fez: trazer os contornos normativos e conceituais específicos relacionados à independência no contexto da auditoria independente e, não só a independência como um tópico de estudo em auditoria.

Nesse sentido, mesmo assim, traz-se aqui um recorte que demonstra os artigos científicos que, dentro da população pesquisada, realmente articularam o conceito de independência com mais profundidade do que simplesmente citar o termo ligando-o ao conceito de auditoria ou de qualidade de auditoria. Levando em conta o escopo deste trabalho e por se perceber que não há como entender os aspectos normativos atrelados à independência sem, contudo, entender inicialmente os contornos conceituais que a identificam, a seguir, foram compilados os resultados da pesquisa no que tange aos aspectos conceituais.

Após análise dos artigos mencionados, além de outros que abordam pontos relevantes da auditoria externa relacionados à independência, como em Frazão e Wanderley (2021), Braunbeck (2010), Martinez e Reis (2011) e outros, observou-se que as pesquisas existentes sobre a independência na auditoria externa no Brasil focam principalmente na percepção dos profissionais de auditoria. Isso é geralmente realizado por meio de questionários para examinar como esses profissionais percebem a independência e seus impactos nos trabalhos de auditoria.

Tanto que Formigoni, Antunes e Paulo (2008), Oliveira e Santos (2007), e Quevedo e Pinto (2014), resolveram trazer em suas pesquisas questionários que buscavam saber a opinião de auditores independentes sobre o rodízio de auditoria e seus impactos na obtenção ou não de independência, fatores que se relacionam diretamente entre si: independência e rodízio de auditoria.

Ou seja, nenhum artigo ou estudo teve o fim de abordar a independência sob o ângulo das normas que a delimitam, como se objetivou na presente pesquisa. Não obstante, os artigos mencionados tenham dado, a este trabalho, embasamento teórico para que fosse desenvolvido, trazendo a lume os aspectos conceituais necessários ao entendimento da independência no contexto da auditoria externa.

Frise-se, ainda, que como aspecto conceitual sobre a independência, a pesquisa também foi em busca de material interno de firmas de auditoria, As firmas consideradas *big four*, não atenderam às solicitações. Porém, uma firma “não-*big four*” disponibilizou material institucional, que diz respeito à institucionalização da independência. Esta empresa, como já enfatizado, teve seu nome preservado por motivos de confidencialidade e ética e, para efeitos de divulgação na pesquisa foi chamada de Firma “X”.

Percebe-se que a independência, na Firma 'X', guarda relação com a qualidade que, objetivamente, deve permear os serviços prestados em auditoria externa, como vimos no decorrer deste trabalho. A firma, procura alinhar os seus auditores com o que determina as normas de auditoria, em específico com a independência, tanto que desenvolveu o Manual de Controle de Qualidade de Auditoria, referido acima, que traz as menções normativas pertinentes e alguns formulários que, na prática, visam garantir a independência nos serviços prestados.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste estudo foi analisar, revisar e compilar aspectos normativos que tratam e/ou regulamentam, direta ou indiretamente, a independência do profissional de auditoria no contexto da auditoria independente e fazer uma ligação com os conceitos doutrinários pertinentes.

Nesse sentido, a pesquisa encontrou bastante dificuldade em encontrar literatura que desse subsídio específico ao que se propunha. Foram encontrados artigos científicos que, abordam a independência como requisito importante para a realização de trabalhos de auditoria independente, bem como outros que trataram especificamente a independência por meio de questionamentos a auditores independentes sobre a sua percepção em relação a alguns aspectos do trabalho auditorial, dentre eles a independência, como por exemplo, a questão do rodízio de auditoria implementado por normas da CVM e do BCB.

O rodízio de auditoria é determinação normativa no intuito de garantir a independência do auditor externo e, por consequência, da qualidade da auditoria independente. Por isso, a relação rodízio de auditoria/qualidade de auditoria (competência e independência) se demonstra relevante no contexto da auditoria independente, tendo em vista a ligação do rodízio de auditoria com a independência, a fim de que esta seja garantida ou, pelo menos, que possíveis ameaças a ela sejam mitigadas.

No entanto, na percepção dos auditores e na prática, esse rodízio de auditoria tem gerado opiniões diversas, como, por exemplo, em Quevedo e Pinto (2014) 91% dos auditores respondentes disseram ser favoráveis ao rodízio de firma de auditoria ou, pelo menos, de auditores. Já em Oliveira & Santos (2007), os respondentes, dentre auditores e gestores de empresas auditadas, consideraram que o rodízio não tem capacidade de interferir na independência dos auditores. E, ainda, em Formigoni, Antunes e Paulo (2008) os resultados do questionário que foi aplicado a gestores de empresas listadas, chegaram à conclusão de que o rodízio de auditoria não tem contribuído nem para a independência dos auditores, nem para a qualidade dos seus serviços prestados.

De certa forma, percebe-se a carência de dados empíricos para subsidiar melhor entendimento sobre a aplicação e relação do rodízio de auditoria com a capacidade de gerar independência ao auditor. Fato é que o rodízio é obrigatório para algumas empresas como forma de, pelo menos, tentar garantir essa independência. Contudo, vale salientar que o auditor independente deve prezar por cumprir o que a norma determina e conceitua, atendendo aos dois vieses que compõem a independência: independência de pensamento e aparência de independência, assim cumprirá os requisitos mínimos indicados pela norma administrativa.

Nenhuma pesquisa específica sobre a orientação normativa para independência na auditoria externa no Brasil foi encontrada, tornando este trabalho pioneiro. Realizou-se um estudo exploratório, descritivo e documental das normas e legislações relevantes para definir claramente os contornos da independência na auditoria externa. O foco principal foi nas normas e legislações, enquanto os artigos serviram como base conceitual para o tema.

As normas selecionadas fornecem um arcabouço teórico que sustenta os objetivos gerais e específicos deste trabalho, especialmente no que diz respeito à compilação e análise dos principais aspectos relacionados à independência na auditoria independente. Destaca-se que

todas as normas e legislações compiladas atribuem grande importância à independência, sendo a NBC PA 400 a principal delas. Essa norma é especialmente relevante, pois foi criada para tratar especificamente da independência no contexto tanto da auditoria independente quanto da revisão.

Foi possível observar que a independência é um elemento fundamental que influencia diretamente a qualidade do serviço de auditoria independente, como sugere seu próprio nome. Apesar de um movimento recente em direção a uma abordagem que enfatiza mais a subjetividade do auditor independente, as normas indicam que a independência é objetiva. As normas pesquisadas fornecem diretrizes claras para garantir essa independência e identificar e lidar com possíveis ameaças a ela. Isso é essencial para garantir a qualidade dos serviços de auditoria.

A independência, embora possa envolver alguma subjetividade por parte do auditor independente devido ao princípio do julgamento profissional, alinha-se melhor aos princípios da integridade e da objetividade. As diversas normas administrativas apresentadas delimitam e definem como garantir a independência de forma objetiva. Como um dos objetivos da auditoria é aumentar a confiança dos usuários da informação, como stakeholders, investidores, etc., a independência se mostra crucial para assegurar que as informações sejam confiáveis e baseadas na competência e independência do auditor, refletindo assim na qualidade da auditoria.

Sendo assim, o estudo nos demonstra que a independência no contexto da auditoria independente no Brasil está fundamentada em rol extenso de normas, dando segurança ao profissional de auditoria independente para exercer o seu serviço com a qualidade esperada, seja para identificar, eliminar, amenizar ou se proteger de ameaças à independência. tendo em vista que, nas normas existentes se esgotam os principais aspectos relativos ao tema, provavelmente por isso que a quantidade de artigos e pesquisas seja tão escassa, devido a grande quantidade de normas a subsidiar a independência e a auditoria externa.

Uma limitação da pesquisa foi a falta de acesso a material prático relacionado à garantia da independência na auditoria independente, como materiais de treinamento e normativas internas das firmas de auditoria. Embora tenha sido tentado obter esses materiais junto às firmas big four, não houve sucesso, indicando que a independência é tratada estrategicamente por essas empresas. A pesquisa teve êxito apenas em obter material da firma "X" (não big four), que forneceu um recorte de seu Manual de Qualidade de Auditoria sobre a independência do auditor independente.

Dessa forma, para futuras pesquisas sugere-se exatamente um enfoque maior no sentido prático da independência no contexto da auditoria independente, ou seja, como se aplicam na prática das firmas de auditoria e seus auditores independentes, os aspectos normativos e legais aqui trazidos e relacionados ao tema. E, ainda, embora as normas aqui apresentadas estejam em conformidade com as normas internacionais que tratam da independência, o presente trabalho somente se ateve às normas brasileiras, portanto como outra sugestão de futura pesquisa, podem-se analisar as próprias normas internacionais, bem como artigos científicos internacionais.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. Introdução à metodologia do trabalho científico - elaboração de trabalhos na graduação - 10 ed. - São Paulo : Atlas, 2010

BORTOLON, P. M.; ROCHA JUNIOR, F. R.; SOBRINHO, W. B. R. Fatores determinantes da mudança voluntária da empresa de auditoria externa no mercado brasileiro. **UEM - Paraná** v. 35 n. 3 p. 53-67, 2016.

BRAUNBECK, G. O. **Determinantes da qualidade das auditorias independentes no Brasil**. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CARMO, J. C. Análise da qualidade do novo relatório do auditor independente no Brasil: um estudo da implementação das novas normas brasileiras de Contabilidade - Dissertação de Mestrado - FEAC/USP, 2019

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC PG 100(R1)/2019**. < [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG100\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG100(R1).pdf)>

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA 200(R1)/2016**. < [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf)>

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA 700/2016**. < <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>>

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC PA 400/2019**. < <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA400.pdf>>

COELHO, J. M. R.; RIBEIRO, O. M. **Auditoria**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book.

CVM (Comissão de Valores Mobiliários). **Resolução CVM nº 23/2021**. < <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/resolucoes/resol023.html>>

FORMIGONI, H.; ANTUNES, M. T. P.; LEITE, R. S.; PAULO, E. 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. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 19, n. 3, p. 149-167, 2008.

FRAZÃO, D. M.; WANDERLEY, C. A. Envolvimento, independência e conflito na função dos empresários contábeis no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 17, n. 1, p. 130-146, 2021.

MARTINEZ, A. L.; REIS, G. M. R. Rodízio das firmas de auditoria e o gerenciamento de resultados no Brasil. RCO – **Revista de Contabilidade e Organizações** – FEA-RP/USP, v. 4, n. 10, p. 48-64, set-dez 2010

MORÁSA, V. R.; SOUZA, T. R.; CUNHA, P. R. Ameaças à Independência do Auditor: Uma Análise a partir da Percepção de Auditores Independentes em Consonância a NBC PA 290. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 30, n. 3, p. 46-72, 2019.

OLIVEIRA, A. Q. de; SANTOS, N. M. B. F. dos. Rodízio de firmas de auditoria: a experiência brasileira e as conclusões do mercado. **Revista Contabilidade e Finanças da USP**, v. 18, n. 45, p. 91 - 100, 2007.

OLIVEIRA, J. B.; ARAÚJO, J. G.; ARAÚJO, D. J. C.; LAGIOIA, U. C. T. A independência dos auditores independentes: um estudo da percepção dos auditores sobre as situações que influenciam a sua perda. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 4, p. 86-105, 2014.

QUEVEDO, M. C.; PINTO, L. J. S. Percepção do rodízio de auditoria sob o olhar dos auditores independentes. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, v. 13, n. 38, p.09-22, 2014.

SANT'ANA N. L. S.; SANT'ANA, P. C. P. Percepção de confiança na auditoria independente: índice de qualidade. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 32, n. 2, 2021.