



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

**REGULATORY AND CONCEPTUAL ASPECTS OF INDEPENDENCE IN THE
CONTEXT OF EXTERNAL AUDITING IN BRAZIL**

Antonio David Ramos de Pinho

Bacharel em Ciências Contábeis

drpinho1@gmail.com

Universidade Federal do Ceará

Naiara Leite dos Santos Sant'Ana

Doutora em Administração

naiarasantana@ufc.br

Universidade Federal do Ceará

Adriana Vasconcelos Carneiro dos Santos

Mestranda em Administração e Controladoria

adrianaavcs01@gmail.com

Universidade Federal do Ceará

Maria Layane Silva Gomes

Doutoranda em Administração e Controladoria

layane.silva97@gmail.com

Universidade Federal do Ceará

Nélida Astezia Castro Cervantes

Doutora em Ciências Sociais

nelidacervantes@hotmail.com

Universidade Federal do Ceará

RESUMO: O estudo buscou compreender a delimitação e representação da independência na auditoria externa no Brasil, examinando normas legais, administrativas e conceitos em artigos científicos. Para tanto, a pesquisa se deu por meio de um estudo exploratório, descritivo e documental de normas legais e administrativas pertinentes, bem como de artigos científicos. Os resultados geraram um quadro sintético de compilação de tais documentos e dos aspectos que os envolvem em relação à independência do auditor. Foram encontradas seis normas legais, 20 normas administrativas e 10 artigos científicos para o período entre 2002 e 2022. A pesquisa foi pautada pela dificuldade de se encontrarem estudos específicos sobre o tema, o que a torna a relevante tanto para a orientação de outros estudos, quanto para a formação de profissionais de auditoria independente.

Palavras-chave: Ameaças à independência. Auditoria independente. Qualidade da auditoria.



ABSTRACT: The study sought to understand the delimitation and representation of independence in external auditing in Brazil, examining legal and administrative standards and concepts in scientific articles. To this end, the research was carried out through an exploratory, descriptive, and documentary study of pertinent legal and administrative standards and scientific articles. The results generated a summary table of a compilation of such documents and the aspects concerning the auditor's independence. Six legal norms, 20 administrative norms, and 10 scientific articles were found between 2002 and 2022. The research was guided by the difficulty in finding specific studies on the subject, which makes it relevant both for guiding other studies and training independent audit professionals.

Keywords: Threats to independence. Independent audit. Audit quality.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma ciência social aplicada cujo objeto é o patrimônio de entidades econômicas e que tem como objetivo principal controlar esse patrimônio (Ribeiro, 2018). Por controlar, entenda-se também estudar, analisar, registrar. Portanto, como toda ciência, possui seus métodos e técnicas próprias. E, uma dessas técnicas contábeis é a auditoria (CFC, 2022).

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). Para tanto, o seu desenvolvimento deve ser pautado na objetividade, como se pretende encontrar nesta pesquisa, que estudará especificamente a auditoria externa, também conhecida por auditoria independente (Decreto-lei nº 9.295/46; Resolução CFC nº 1.640/2021).

A independência é uma característica fundamental da auditoria externa, contribuindo significativamente para a qualidade da auditoria, dada a influência do auditor na precisão da informação contábil (Braunbeck, 2010). A independência decorre dos princípios fundamentais de ética do contador da integridade e da objetividade que, por sua vez, representam honestidade e não comprometimento com comportamentos tendenciosos ou conflitos de interesses (NBC PG 100(R1); NBC PA 400). A independência, portanto, é um fator crítico para manter a credibilidade dos auditores externos e dos seus serviços (Morása, Souza; Cunha, 2019) a fim de alcançar o interesse público, exigido pela norma contábil, de manter a qualidade da auditoria e exercer seu papel com independência de pensamento e de ações (Oliveira *et al.*, 2014).

A independência é uma característica crucial da auditoria externa, conforme normas específicas que serão discutidas ao longo da pesquisa. Antes disso, é pertinente fornecer uma breve definição de norma e suas categorias, conforme Georg von Wright (Calabrich, 2008). Norma, de maneira geral, refere-se a diretrizes que orientam o comportamento humano, podendo ser de diferentes tipos, como normas religiosas, morais, jurídicas, entre outras, que estabelecem regras de conduta em várias esferas da interação humana.

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.



Em relação aos artigos científicos, alguns adotaram uma abordagem baseada em questionários direcionados a profissionais de auditoria, explorando suas percepções sobre a independência em suas carreiras, como visto em Oliveira *et al.* (2014), Sousa (2018), Morása, Souza e Cunha (2019), entre outros. Outros artigos tratam da independência como um tema inerente à auditoria independente e à qualidade da auditoria, embora não a tenham como objetivo principal ou resultado de pesquisa, como observado em Sant’Ana e Sant’Ana (2021), Braunbeck (2010), Martinez e Reis (2011), entre outros.

A presente pesquisa se justifica pela escassez de estudos acadêmicos que abordam especificamente a relação entre as leis e normas relevantes para a independência. Sendo classificada como exploratória, visa 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. O fornecimento de mais materiais de estudo sobre o tema é crucial para alunos, pesquisadores e profissionais da área de auditoria independente.

Por fim, apresentou-se como essas correlações devem ser observadas no cotidiano da auditoria, fazendo assim com que este trabalho sirva de base para novos trabalhos dentro desse tema, bem como, para orientar empresas de auditoria e auditores sobre os contornos normativos e legais da independência.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Contextualização histórica do início da auditoria independente no Brasil

Acerca da independência do profissional de auditoria independente que, como o próprio nome já sugere, é condição que baseia a qualidade de auditoria no desenvolvimento de trabalhos nessa área (NBC TA 200(R1); Borges, Amorim; Veiga, 2014). Mas, é importante lembrar que isso advém das normas, leis e conceitos que permeiam a profissão contábil e, por consequência, a auditoria independente.

Nos idos da década de 1970, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a Resolução nº 321 que aprovava as normas e os procedimentos de auditoria, tinha-se ali o embrião normativo da auditoria independente no Brasil, por meio de documento elaborado pelo então Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), hoje Instituto de Auditoria Independente do Brasil (IBRACON). Pois bem, aquela Resolução nº 321/72 (CFC, 1972), logo no seu item 2 trazia as normas de auditoria relativas à pessoa do auditor e na alínea *b* previu que o auditor deveria ser independente em tudo que dissesse respeito ao seu trabalho. E, mais a frente um pouco, a Resolução traz os desdobramentos que devem ser observados para que essa independência do auditor seja alcançada nos trabalhos de auditoria.

Em passo seguinte na história, encontra-se a Lei nº 6.404/76 (Brasil, 1976), conhecida como Lei das S/A, pois é a lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S/A). Àquela época o Brasil passava por uma crise econômica ocasionada pela alta do preço do petróleo (Estadão, 2014) fato que gerou o que os especialistas consideraram como uma “quebra”, um colapso da Bolsa. Assim, foi editada a citada lei, no sentido da estruturação das empresas de capital aberto e que, até hoje, rege grande parte da contabilidade societária em nosso país, servindo de base conceitual e de aplicação para as sociedades em geral. Essa lei que trouxe a inovação da obrigatoriedade da auditoria independente para as empresas de capital aberto no Brasil, sendo previsto no seu art. 177, §3º a obrigatoriedade de as companhias abertas submeterem suas demonstrações financeiras a auditoria por auditores independentes registrados na CVM.

A auditoria independente no Brasil ganhou novos contornos com o respaldo legal e a obrigatoriedade de atuação junto às companhias abertas. Paralelamente à Lei das S/A, a Lei



nº 6.385/76 estabeleceu a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), responsável por regular o mercado de capitais e criar normas que orientam a auditoria independente nas empresas sob sua jurisdição. A Instrução CVM nº 04/1978 é um exemplo disso, estabelecendo diretrizes para o registro de auditores independentes na CVM. Essas medidas visavam garantir a presença de auditores capacitados e independentes, fornecendo um caminho claro para uma auditoria efetivamente independente e profissionalmente competente.

Essa é considerada a origem normativa da independência na auditoria no Brasil. Como o objetivo principal deste trabalho é analisar os aspectos normativos, legais e conceituais da independência do profissional de auditoria, é pertinente avançar para além desta introdução conceitual e histórica. Nos próximos passos, a pesquisa irá explorar os aspectos intrínsecos e extrínsecos da independência, especialmente as normas e leis relacionadas ao tema.

2.2 A independência como fundamento da auditoria independente

A qualidade da auditoria é influenciada pela competência profissional e pela independência do auditor, formando um binômio crucial, e está diretamente relacionada à competência e independência do auditor, o que determina a eficácia do trabalho de auditoria (Sant'Ana; Sant'Ana, 2021). Assim, 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.

A independência do auditor externo 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)).

Os itens 120.12A1 da NBC PG 100 (R1) e 400.5 da NBC PA 400 abordam a independência no contexto da auditoria independente, relacionando-a aos princípios fundamentais de ética da integridade e objetividade. A integridade do profissional contábil refere-se à sua honestidade em todas as relações profissionais e comerciais, enquanto a objetividade está relacionada à imparcialidade de seus julgamentos profissionais, evitando comportamentos tendenciosos, conflitos de interesse ou influências indevidas (NBC PG 100(R1), 110.1A1).

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).

Além disso, é importante considerar a relação entre qualidade da auditoria (competência e independência) e o rodízio de auditoria. O rodízio, conforme exigido pela Resolução CVM nº 23/2021, estabelece o prazo máximo que um auditor independente pode prestar serviços para uma entidade regulada pela CVM. De acordo com a norma (art. 31 e ss.), esse prazo é de 5 anos, com um período mínimo de 3 anos para recontração. Se a entidade tiver um Comitê de Auditoria Estatutário (CAE) em funcionamento permanente, o prazo de permanência do auditor independente na mesma entidade é estendido para 10 anos. O CAE, por sua vez, tem a função de supervisionar as atividades do auditor independente em relação à sua independência (CVM, 2021 - art. 31-D, II, "a", 1).

Assim, 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, essa relação 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 (Braunbeck, 2010).



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).

O novo relatório de auditoria veio quebrar um pouco da padronização objetiva do antigo, passando de um formato padronizado para uma tentativa de individualização, caracterizada pela obrigatoriedade de comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) (Carmo, 2019). Ou seja, uma das principais mudanças foi a inclusão da seção dos PAAs que, por sua vez, é a materialização do julgamento profissional que o auditor deve ter ao exercer o seu mister, trazendo clareza e transparência no seu relatório (NBC TA 701).

A garantia da independência do auditor continua sendo crucial e inclui a subjetividade do auditor independente, é abordada por diversas normas legais e institucionais, como pretendemos explorar neste trabalho (Oliveira *et al.*, 2014).

O auditor independente é encarregado de dar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com a estrutura de relatório financeiro aplicável, visando informar os usuários. É crucial que esse profissional seja independente para garantir a integridade e a confiabilidade de sua opinião. Mesmo que sua subjetividade seja limitada, a independência é essencial para assegurar a qualidade da auditoria (Bortolon, Rocha; Sobrinho, 2016).

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia e amostra da pesquisa

Esta pesquisa, classificada como descritiva, qualitativa e de natureza bibliográfica e documental, tem como objetivo definir os contornos normativos e conceituais que abrangem a independência do auditor na auditoria independente. Para isso, a população considerada inclui leis, normas brasileiras de contabilidade (NBCs), resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), do Banco Central do Brasil (BCB), da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP). Além disso, 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, conforme apresentado no Quadro 1. 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, conforme detalhado no Quadro 5 da seção de análise de resultados.

Quadro 1 - Amostra selecionada para os aspectos normativos

Aspectos Normativos	Identificação
06 (seis) normas legais	Dec-Lei nº 73/66; Lei nº 6.385/76; Lei nº 6.404/76; Lei nº 8.248/91; Lei nº 11.638/07; e, Lei nº 13.506/17
14 (quatorze) normas administrativas	<p>Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC's):</p> <p>NBC PG 100(R1); NBC TA Estrutura Conceitual; NBC TA 200(R1); NBC TA 210(R1); NBC TA 220(R3); NBC TA 300(R1); NBC TA 610; NBC TA 620; NBC TA 700. NBC PA 01; NBC PA 11; e, NBC PA 400.</p> <p>Resoluções dos Órgãos Regulatórios: Resolução CVM nº 23/2021 Resolução CMN nº 4.910/2021 Resolução CNSP nº 432/2021</p>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ademais, é importante salientar que foram feitas tentativas de contato com empresas de auditoria, principalmente as denominadas *big four* (Ernst Young (EY), Deloitte, KPMG e PricewaterhouseCoopers (PwC)) no intuito de prospectar material normativo interno dessas empresas que direcionasse o treinamento e a institucionalização da independência para os auditores independentes que compõem os seus quadros. O contato foi feito por e-mail, no entanto, de todas elas, somente a KPMG respondeu ao chamado, mas não disponibilizou nenhum material solicitado, dizendo somente que todo o seu material que poderia ser pesquisado, seria aquele disponível no site. De fato, esta pesquisa não trouxe nenhum resultado referente especificamente à independência dos auditores daquela empresa.

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 DOS RESULTADOS

4.1 Aspectos Normativos

4.1.1 Aspectos normativos legais

No Quadro 2, os resultados referentes às leis federais selecionadas como amostra, no tocante ao que se pode delimitar sobre a independência no contexto da auditoria independente.

Quadro 2 - Aspectos normativos legais

Lei Federal	Aspectos relevantes sobre independência
Lei nº 6.385/76 e suas alterações (Lei de criação da CVM) art. 3º, II	Dá competência à CVM de exigir que as demonstrações financeiras de entidades vinculadas a ela, somente possam ser auditadas por auditores independentes nela registrados.
Lei nº 6.385/76 e suas alterações (Lei de criação da CVM) art. 9º, I, “e”	Dá poder à CVM de examinar e extrair os papéis de trabalho de auditores independentes no âmbito de seus trabalhos de auditoria em entidades vinculadas a ela.
Lei nº 6.404/76 e suas alterações (Lei das S/A's) art. 177, §3º	Obrigatoriedade de submissão das demonstrações financeiras das companhias abertas à auditoria independente.
Lei nº 8.248/91 e suas alterações (Lei de Informática) art. 11, §9º	Obrigatoriedade, a partir do ano-calendário de 2017, de relatório e de parecer conclusivo por auditoria independente acerca dos demonstrativos de cumprimento exigidos pela lei para a participação de entidades beneficiárias do programa criado por ela. Entidades com faturamento a partir de 10 milhões de reais.
Dec.-Lei nº 73/66 e suas alterações (Sistema Nacional de Seguros Privados) art. 111 (redação da LCp nº 126/2007)	Dá competência ao órgão fiscalizador de seguros para expedir normas sobre os serviços de auditoria independente prestados às entidades vinculadas a ele.
Lei nº 11.638/2007 (disposições relativas às empresas de grande porte) art. 3º	Estende as disposições da Lei nº 6.404/76 às empresas de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de S/A, inclusive no que diz respeito à obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na CVM.
Lei nº 13.506/2017 (Processo Administrativo sancionador na esfera do BCB e da CVM) art. 2º, §1º, II c/c art. 3º, XVII, “c” c/c art. 17, IV, “a”, entre outros	Inclui, no rol de entidades que podem sofrer sanção administrativa, as pessoas físicas e jurídicas que prestam serviços de auditoria independente às instituições financeiras reguladas pelo BCB.

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

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, como veremos a seguir no próximo tópico.

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.

4.1.2 Aspectos normativos administrativos

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, como veremos no cotejo apresentado no Quadro 3 (Aspectos normativos administrativos - Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade) e no Quadro 4 (Aspectos normativos administrativos - Resoluções da Comissão de Valores Imobiliários, do Banco Central do Brasil e do Conselho Nacional de Seguros Privados).

Quadro 3 - Aspectos normativos administrativos (NBCs)

Norma Administrativa	Aspectos relevantes sobre independência
NBC PG 100(R1) - disposições sobre o cumprimento do Código de Ética, dos princípios fundamentais e da estrutura conceitual. itens 3, 4, 8, dentre outros	Aspectos conceituais relacionados à independência e às NBC's que tratam diretamente sobre ela.
NBC PG 100(R1) - disposições sobre o cumprimento do Código de Ética, dos princípios fundamentais e da estrutura conceitual. item R100.4	Diretrizes e orientações ao profissional da auditoria independente em relação às medidas a serem tomadas em caso de violação das normas brasileiras e internacionais de independência.
NBC PG 100(R1) - disposições sobre o cumprimento do Código de Ética, dos princípios fundamentais e da estrutura conceitual. item 120.12A1	Relação direta da independência com os princípios fundamentais da integridade e da objetividade. Traz dois vieses da independência: independência de pensamento e aparência de independência.
NBC PG 100(R1) - disposições sobre o cumprimento do Código de Ética, dos princípios fundamentais e da estrutura conceitual. item 120.12A2	A norma estabelece diretrizes para garantir a independência nos trabalhos de auditoria, incluindo a equidade na identificação, avaliação e tratamento das ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais, assim como aos requisitos da independência, conforme item 120.6A3.
NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL - estrutura conceitual para trabalhos de asseguarção. item 8	Aspectos conceituais sobre a independência, também contemplados na NBC PG 100(R1), principalmente no que diz respeito aos cumprimentos dos requisitos profissionais éticos.
NBC TA 200(R1) - objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria itens 14, A16, A18 e outros.	A norma enfatiza que a independência é fundamental para o trabalho do auditor independente, pois melhora sua capacidade de agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional, princípios éticos essenciais associados à independência.
NBC TA 210(R1) - concordância com os termos do trabalho de auditoria. item A1	Determinação de que os trabalhos de asseguarção que incluem os de auditoria, somente poderão ser aceitos pelo auditor independente se garantidas e satisfeitas as exigências éticas relevantes, tais como independência e competência profissional.
NBC TA 220(R3) - controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis	Diretrizes e orientações no sentido do monitoramento e controle da independência do auditor e de suas firmas

itens 16, 17, 21, 41, A6, A13, A20, A24, A38, A40, dentre outros	de auditoria, durante a realização do serviço de auditoria
NBC TA 300(R1) - Planejamento da auditoria das demonstrações contábeis. item A7, dentre outros	Diretrizes que indicam que a avaliação da continuidade do relacionamento com o cliente e dos requisitos éticos, inclusive independência deve ocorrer ao longo do trabalho de auditoria, à medida que mudam as circunstâncias e as condições
NBC TA 610 - Utilização do trabalho da auditoria interna. item A39	Orientação que, não obstante o trabalho de auditoria esteja sob a direção, a supervisão e a revisão do auditor independente, o uso excessivo de auditores internos na assistência direta pode afetar a percepção da independência do trabalho de auditoria.
NBC TA 620 - Utilização do trabalho de especialistas. itens A12 e A13	Quando o especialista do auditor for externo, haverá casos em que as circunstâncias ou a regulamentação específica de órgãos reguladores exigem que ele seja considerado membro da equipe de trabalho estando, portanto, sujeito às exigências éticas, inclusive independência.
NBC TA 700 - Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente. item 40	No relatório de auditoria independente das entidades listadas deve constar declaração do auditor de que cumpriu todas as exigências éticas relativas à independência e de que comunicou todas as questões que podem ter gerado ameaças a esta independência, inclusive em relação às respectivas salvaguardas, quando aplicáveis.
NBC PA 01 - Sistema de gestão de qualidade para firmas de auditores independentes. (*necessidade de planejamento e implantação de sistema de gestão da qualidade em conformidade com a Norma até 31 de dezembro de 2022 e a avaliação desse sistema deve ser realizada no prazo de um ano a partir desta mesma data). itens 20, 22, 34, A35, A36, dentre outros	Trata sobre a consideração de gestão da qualidade nas firmas de auditoria independente e traz diretrizes a serem seguidas como, por exemplo, exigência de, ao menos uma vez por ano, de confirmação documentada do cumprimento dos requisitos de independência por todo o pessoal da equipe de trabalho. Ou, ainda, orientação de que a firma deve implementar robusta e consistente abordagem para tratar tais requisitos.
NBC PA 11 - Revisão externa de qualidade pelos pares. itens 22 e 23	O auditor Revisor e demais membros de sua equipe devem ter independência em relação ao Revisado e seus clientes, conforme NBC's que tratam do assunto. Podem até ter investimentos ou grau de parentesco com executivos dos clientes do Revisado, porém não poderão participar do processo de revisão de tais clientes.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. item 400.5	Reiteração da referência já feita no item 120.1A1 da NBC PG 100(R1), sobre os vieses da independência: independência de pensamento e aparência de independência.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. item 400.7	A norma traz: fatos e circunstâncias que criam ou podem criar ameaças; possíveis ações, inclusive salvaguardas que podem ser apropriadas para tratar tais ameaças; e, algumas situações em que as ameaças nem podem ser eliminadas ou para as quais não pode

	haver salvaguardas que as reduzam a um nível aceitável.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. item 400.30 e 400.30A1	A independência deve ser mantida durante o período de contratação (do início da realização da auditoria até a emissão do relatório final) e durante o período coberto pelas demonstrações contábeis. Se o trabalho for recorrente, até a notificação de uma das partes que o relacionamento profissional terminou ou até a emissão do relatório final, o que ocorrer por último.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. item 400.80	Se houver uma violação de independência, a firma deve: encerrar, suspender ou eliminar o relacionamento que causou a violação e lidar com suas consequências; cumprir requisitos legais ou regulatórios aplicáveis e considerar a comunicação às autoridades competentes; comunicar a violação conforme suas políticas internas; avaliar a gravidade da violação na emissão do relatório de auditoria; e decidir se o trabalho deve ser interrompido ou se é possível resolver as consequências da violação.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 410	Trata sobre os honorários e as ameaças que podem advir da natureza e do nível dos honorários e outros tipos de remuneração. Podendo criar ameaças de interesse próprio ou de intimidação.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 411	Trata sobre as políticas de remuneração e avaliação e considera que podem criar ameaças de interesse próprio.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 420	Trata sobre presentes e afins e considera que a aceitação de presentes e afins de cliente de auditoria pode criar ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 430	Trata sobre situações de litígio real ou ameaça de litígio e considera que quando ocorre litígio com cliente de auditoria, ou quando ele parece provável, são criadas ameaças de interesse próprio e de intimidação.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 510	Trata sobre interesses financeiros e considera que a manutenção de interesse financeiro em clientes de auditoria pode criar uma ameaça de interesse próprio.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 511	Trata sobre empréstimos e garantias e considera que empréstimo ou garantia de empréstimo com cliente de auditoria pode criar ameaça de interesse próprio.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 520	Trata sobre relações comerciais e considera que o relacionamento comercial próximo com cliente de auditoria ou sua administração pode criar ameaça de interesse próprio ou de intimidação.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de	Trata sobre relações familiares e pessoais e considera

auditoria e revisão. Seção 521	que os relacionamentos familiares ou pessoais com o pessoal do cliente podem criar uma ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 522	Trata sobre serviço recente em cliente de auditoria e considera que se membro da equipe de auditoria atuou recentemente como conselheiro ou diretor, ou empregado de cliente de auditoria, a ameaça de interesse próprio, de autorrevisão ou de familiaridade pode ser criada.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 523	Trata sobre função de conselheiro ou de diretor em cliente de auditoria e considera que atuar como conselheiro ou diretor de cliente de auditoria cria ameaças de autorrevisão e de interesse próprio.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 524	Trata sobre emprego em cliente de auditoria e considera que vínculos empregatícios com cliente de auditoria podem criar ameaças de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 525	Trata sobre designações temporárias de pessoal e considera que o empréstimo de pessoal para clientes de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão, de defesa ou de familiaridade.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 540	Trata sobre longa associação de pessoal (incluindo rotação de sócios) com cliente de auditoria e considera que quando a pessoa fica envolvida em trabalho de auditoria por longo período de tempo, ameaças de familiaridade e de interesse próprio podem ser criadas.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 600	Trata sobre prestação de serviço de não asseguarção para cliente de auditoria e considera que a prestação de serviços que não são de asseguarção para clientes de auditoria pode criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e à independência.
NBC PA 400 - Independência para trabalho de auditoria e revisão. Seção 800	A norma aborda relatórios sobre demonstrações contábeis para propósitos específicos, incluindo restrições de uso e distribuição. Se o relatório de auditoria contiver tais restrições e atender aos requisitos da seção em questão, os requisitos de independência da norma podem ser ajustados conforme estipulado na Seção 800.

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

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, será demonstrado, no Quadro 4, algumas Resoluções emanadas dos órgãos regulatórios já citados neste trabalho, 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).

Quadro 4 - Aspectos normativos administrativos (Resoluções dos órgãos regulatórios)

Resolução	Aspectos relevantes sobre independência
<p>Resolução CVM nº 23/2021 - registro e exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários.</p> <p>arts. 22, 23, 31 e outros</p>	<p>O auditor independente deve aderir às normas do CFC sobre independência ao realizar serviços de auditoria para entidades reguladas pela CVM. Isso inclui o rodízio de auditoria, que deve ser feito a cada cinco anos, com um intervalo mínimo de três anos entre as auditorias. Em certos casos, quando a auditoria é realizada em uma empresa que tem um Comitê de Auditoria Estatutário (CAE) permanente, o rodízio pode ser estendido para até dez anos.</p>
<p>Resolução CMN nº 4.910/2021 - prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB)</p> <p>Capítulo III</p>	<p>Dentre outras orientações e determinações, destaque para as várias situações que podem suscitar ameaça à independência do auditor independente que realiza trabalho de auditoria junto às instituições autorizadas pelo BCB. Caso uma ou algumas delas seja verificada a qualquer tempo, a instituição deverá providenciar para regularizar, podendo implicar, inclusive na substituição do auditor independente.</p>
<p>Resolução CNSP nº 432/2021 - serviços de auditoria contábil independente aplicáveis a sociedades seguradoras, entidades abertas de previdência complementar, sociedades de capitalização e resseguradores.</p> <p>Capítulo IX, Seção I</p>	<p>Diretrizes sobre a auditoria contábil independente exercida em entidades supervisionadas pelo Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP). A norma obriga que essas entidades sejam auditadas por auditores contábeis independentes, prevê situações que ameaçam a independência do auditor independente e traz orientações em caso de infringência e, ainda, orienta os períodos que devem ser observados os rodízios de auditoria.</p>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

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.

4.2 Aspectos conceituais

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 Morása, 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, conforme numericamente já mencionado no tópico de metodologia.

Quadro 5 - Aspectos conceituais (artigos científicos).

Título	Autor/Revista
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.	Trata-se de uma pesquisa qualitativa baseada na percepção de 26 gestores das 100 maiores empresas brasileiras de capital aberto, segundo o Anuário da Revista Exame Melhores & Maiores (2006). Os resultados indicam que o rodízio de firmas de auditoria não contribui para a independência ou qualidade dos serviços prestados, sendo considerado insuficiente. Apenas o rodízio de auditores dentro da mesma firma é visto como eficaz para manter a independência. Isso sugere que essa prática não resolve conflitos de interesse no relacionamento entre cliente e contratante.
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.	O objetivo da pesquisa é investigar o comportamento dos auditores independentes diante de ameaças à sua independência, conforme a NBC PA 290 (R2) do CFC. Um questionário foi administrado de forma quantitativa a uma amostra de 45 auditores independentes. Os resultados revelam que uma parte significativa dos auditores tem uma percepção equivocada sobre ameaças à independência, destacando a necessidade de monitoramento contínuo. Apesar da revogação da NBC PA 290 pela NBC PA 400, o estudo continua relevante, pois aborda especificidades sobre a independência que ainda são relevantes na nova norma.
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 setembro / dezembro 2016	O artigo investigou os fatores que influenciam na decisão voluntária de uma empresa mudar de auditoria, especificamente no mercado brasileiro. Os resultados indicam que a emissão de relatório de auditoria modificado, o crescimento da empresa e a listagem no Novo Mercado ou Nível 2 da BM & FBovespa aumentam a probabilidade de substituição dos auditores. Por outro lado, a contratação de serviços extra-auditoria reduz essa probabilidade.
OLIVEIRA, J. B.; ARAÚJO, J. G.; ARAÚJO, D. J. C.; LAGIOIA, U. C. T. A independência dos auditores independentes: um estudo da percepção	O estudo buscou verificar a percepção dos auditores independentes sobre situações que podem afetar sua independência profissional por meio de questionário. A

<p>dos auditores sobre as situações que influenciam a sua perda. Revista Universo Contábil, v. 10, n. 4, p. 86-105, 2014.</p>	<p>amostra incluiu 48 auditores independentes atuantes na Região Metropolitana da Cidade do Recife (RMR), Pernambuco. Os resultados destacam que fatores relacionados às atividades dos auditores, como o vínculo pessoal com o cliente, interesse financeiro na entidade auditada, relação trabalhista com o cliente e parentesco com membros da gestão, foram os mais citados como influências na perda de independência do auditor.</p>
<p>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, p. 258-282, 2021.</p>	<p>O objetivo do trabalho foi criar um Índice de Qualidade de Auditoria - IQUA 2019 para entender os fatores que influenciam na qualidade da auditoria e identificar os anos e as empresas em que essa qualidade foi mais evidente. Foram analisados aspectos qualitativos do trabalho do auditor e fatores internos e externos à empresa auditada, como tamanho da firma de auditoria, tempo de relacionamento auditor-cliente e especialização. As variáveis selecionadas mostraram-se significativas, indicando que, por exemplo, maior tamanho da firma, tempo de relacionamento e especialização estavam associados a uma maior qualidade de auditoria.</p>
<p>SUZART, J. A. S. Ser ou não ser independente? Um estudo exploratório sobre a independência das instituições superiores de auditoria e o nível de transparência fiscal dos países. Revista Universo Contábil, v. 8, n. 3, p. 24-39, 2012.</p>	<p>A pesquisa buscou identificar a relação entre a independência do Tribunal de Contas da União (TCU) e a transparência fiscal no Brasil e em outros 84 países. Observou-se que um alto nível de independência do órgão de auditoria está associado a uma transparência fiscal regular ou boa, e vice-versa. Isso é relevante mesmo para a auditoria pública, pois o TCU realiza auditoria externa das contas públicas, exigindo independência dos auditores.</p>
<p>CARVALHO, N.; PINHO, R. C. S. Auditoria: independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente - um estudo exploratório sobre a região Nordeste. Revista Contabilidade & Finanças - USP, v. 15, n. 34, p. 23-33, 2004.</p>	<p>O estudo analisa como a crise de credibilidade enfrentada pelas auditorias, não apenas no Brasil, mas em outros países, oferece aos auditores independentes uma oportunidade de revisão de sua conduta profissional. Isso levanta questões sobre ética, independência e o papel da regulamentação governamental na atividade. Os resultados destacam a importância de os auditores manterem a independência enquanto atendem às expectativas do cliente.</p>
<p>OLIVEIRA, A. Q.; SANTOS, N. M. B. F. dos. Rodízio de firmas de auditoria: a experiência brasileira e as conclusões do mercado. Revista Contabilidade e Finanças - USP - São Paulo, v. 18, n. 45, p. 91 - 100, set./dez. 2007.</p>	<p>O artigo baseou-se na evolução histórica do conceito de rodízio de firmas de auditoria, na revisão de pesquisas internacionais sobre o tema e nos princípios éticos da Contabilidade e Auditoria. Também incluiu uma pesquisa de campo com 127 profissionais do mercado financeiro, incluindo 84 executivos de empresas e 43 auditores independentes. Concluiu-se que o rodízio de firmas de auditoria não garante a independência do auditor nem reduz os riscos de erros contábeis ou fraudes nas demonstrações financeiras.</p>
<p>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.</p>	<p>O estudo teve como objetivo investigar a percepção de auditores independentes em relação ao rodízio de auditoria. Foram entrevistados 64 auditores de 6 empresas de auditoria diferentes usando uma abordagem de pesquisa <i>survey</i> com perguntas abertas e fechadas. Os</p>

	resultados mostram uma contradição entre a opinião dos auditores e dos órgãos públicos de contabilidade: enquanto 91% dos auditores apoiam o rodízio, seja por rotatividade da empresa ou do auditor, o CFC e o IBRACON não são favoráveis a ele. Por outro lado, a CVM exige o rodízio para as firmas de auditoria e o BACEN para profissionais em cargos gerenciais.
BORGES, L. J.; AMORIM, E. N. C.; VEIGA, R. M. B. Profissão auditor independente no Brasil: percepção dos contadores registrados nos CRC's. Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC, v. 13, n. 39, p.64-78, 2014	A pesquisa destaca a independência como fundamental para a qualidade da auditoria, em conformidade com as normas contábeis. Recomenda-se uma parceria mais estreita entre universidades e firmas de auditoria para aumentar o interesse pela carreira de auditor.

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

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, como já mencionada na metodologia do artigo. 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”.

O quadro a seguir resume as informações mais relevantes extraídas do Manual de Controle de Auditoria, fornecendo uma visão das implicações normativas da independência na realização da auditoria pela Firma ‘X’. como também demonstra a aplicação prática do conceito de independência.

Quadro 6 - Aspectos conceituais contidos no Manual de Controle de Qualidade de Auditoria da Firma ‘X’.

Local no Manual	Aspectos relevantes sobre independência
-----------------	---

Tópico 2.1 - Independência	As normas (NBC's e regulamentos da CVM e BCB) delinham os requisitos para a auditoria independente, incluindo a postura mental do auditor e a aparência de independência, a manutenção da independência ao longo do trabalho e a aplicação de salvaguardas para mitigar ameaças à independência. Essas diretrizes orientam até mesmo a recusa do trabalho, se necessário.
Formulário de Declaração de Independência	O formulário deve ser assinado pelo cliente do trabalho de auditoria, confirmando que garantirá a independência do auditor externo. Nele, o cliente também pode reconhecer qualquer ameaça à independência durante o trabalho, conforme a Tabela A contida na declaração, como ameaças de interesse próprio, autorrevisão, familiaridade etc.
Formulário de Declaração de Confidencialidade da Firma	O formulário deve ser assinado pelo auditor ou firma para garantir ao cliente que manterá a confidencialidade das informações recebidas relacionadas à empresa que contratou os serviços de auditoria externa. Isso é importante porque o auditor terá acesso a informações estratégicas da empresa durante o trabalho de auditoria, e é essencial garantir que essas informações sejam mantidas confidenciais. Essa medida proporciona à empresa a segurança de que o auditor está comprometido em proteger suas informações.

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

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

BORGES, L. J.; AMORIM, E. N. C. de; VEIGA, R. M. B. Profissão auditor independente no Brasil: percepção dos contadores registrados nos CRC's. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, v. 13, n. 39, p.64-78, 2014.

BORTOLON, P. M.; ROCHA JUNIOR, F. R.; SOBRINHO, W. B. R. Fatores determinantes da mudança voluntária da empresa de auditoria externa no mercado brasileiro. **Enf.: Ref. Cont.**, v. 35 n. 3 p. 53-67, set./dez. 2016.

BRASIL. **Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946**. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm. Acesso em: 03 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 03 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm. Acesso em: 03 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8248compilado.htm. Acesso em: 05 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.506, de 13 de novembro de 2017**. Disponível em:
<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13506-13-novembro-2017-785749-publicacaooriginal-154241-pl.html>. Acesso em: 04 abr. 2022.

BRAUNBECK, G. O. **Determinantes da qualidade das auditorias independentes no Brasil**. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CALABRICH, B. Conceito(s) de norma: uma breve análise sobre a classificação de von Wright. **Revista de informação legislativa**, v. 45, n. 178, p. 55-62, abr./jun. 2008

CARMO, J. C. **Análise da qualidade do novo relatório do auditor independente no Brasil**: um estudo da implementação das novas normas brasileiras de Contabilidade. 2019. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

CARVALHO, N.; PINHO, R. C. S. Auditoria: independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente - um estudo exploratório sobre a região Nordeste. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 34, p. 23-33, 2004.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Resolução CFC nº 321/1972**. Disponível em:
https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_321.pdf. Acesso: 05 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Resolução CFC nº 1.640/2021**. Disponível em:
<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-cfc-n-1.640-de-18-de-novembro-de-2021-367541982>. Acesso: 05 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Resolução CFC n.º 1.328/2011**. Disponível em:
https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1328.pdf. Acesso: 05 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Manual de Auditoria do Sistema CFC/CRCS 2022**. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2022/09/manual_auditoria_2022_FIM-1.pdf. Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC PG 100(R1)/2019**. Disponível em:

[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG100\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG100(R1).pdf). Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA Estrutura Conceitual/2015**. Disponível em:

<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA 200(R1)/2016**. Disponível em:

[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA 210(R1)/2016**. Disponível em:

[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA210\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA210(R1).pdf). Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA 220(R3)/2021**. Disponível em:

[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA220%20\(R3\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA220%20(R3).pdf). Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA 300(R1)/2016**. Disponível em:

[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300(R1).pdf). Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA 610/2014**. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA610.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA 620/2009**. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1230.pdf. Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA 700/2016**. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC PA 01/2021**. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA01.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC PA 11/2017**. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA11.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC PA 400/2019**. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA400.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2022.

CMN (Conselho Monetário Nacional). **Resolução CMN nº 4.910/2021**. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/exibenormativo?tipo=Resolu%C3%A7%C3%A3o%20CMN&numero=4911>. Acesso em: 06 abr. 2022.

CNSP (Conselho Nacional de Seguros Privados). **Resolução CNSP nº 432/2021**. Disponível em: <https://www2.susep.gov.br/safe/scripts/bnweb/bnmapi.exe?router=upload/25971>. Acesso em: 06 abr. 2022.

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**. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/resolucoes/resol023.html>. Acesso em: 04 abr. 2022.

CVM (Comissão de Valores Mobiliários). **Instrução CVM nº 04/1978**. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst004.html>. Acesso em: 04 abr. 2022.

CVM (Comissão de Valores Mobiliários). **Nota Explicativa CVM nº 09/1978**. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/notas-explicativas/nota009.html>. Acesso em: 04 abr. 2022.

ESTADÃO. Alta do petróleo fez País viver crise nos anos 1970. Disponível em: <http://m.acervo.estadao.com.br/noticias/acervo,alta-do-petroleo-fez-pais-viver-crise-nos-anos-1970,10618,0.htm>. Acesso em: 04 abr. 2022.

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**, 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**, 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.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Básica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book.

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, p. 258-282, maio/ago. 2021.

SUZART, J. A. S. Ser ou não ser independente? Um estudo exploratório sobre a independência das instituições superiores de auditoria e o nível de transparência fiscal dos países. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 24-39, jul./set. 2012.