

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA - UFU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANA JULIA BAZON

**EVOLUÇÃO DA QUALIDADE DE AUDITORIA NO BRASIL: UMA ANÁLISE SOB
A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL**

**UBERLÂNDIA
AGOSTO DE 2025**

ANA JULIA BAZON

**EVOLUÇÃO DA QUALIDADE DE AUDITORIA NO BRASIL: UMA ANÁLISE SOB
A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Auditoria.

Orientador: Prof. Dr. Vidigal Fernandes Martins

**UBERLÂNDIA
AGOSTO DE 2025**

ANA JULIA BAZON

**Evolução da qualidade de auditoria no Brasil: uma análise sob a ótica da Teoria
Institucional**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Uberlândia como
requisito parcial para obtenção do título de
bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

Prof. Dr. Vidigal Fernandes Martins – Orientador

Blind Review

Blind Review

Blind Review

Uberlândia (MG), 15 de agosto de 2025

RESUMO

O presente trabalho investiga a evolução da qualidade das auditorias independentes brasileiras por meio da análise dos relatórios emitidos pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), no período de 2019 a 2023, sob a ótica da Teoria Institucional. A pesquisa tem como objetivo identificar se os apontamentos realizados nos relatórios evidenciam conformidade crescente com as normas de auditoria, influenciada pelo isomorfismo normativo e coercitivo. A metodologia adotada é de natureza exploratória, com abordagem quanti-qualitativa e utilização de pesquisa documental. Os resultados indicam uma evolução parcial da qualidade, com aumento da conformidade até 2022 e posterior regressão em 2023, destacando a NBC PA 01 como principal causa das deficiências nesse último ano. Conclui-se que a publicação das justificativas pelo CRE induziu adesão parcial às normas, embora ainda persistam desafios. O estudo contribui ao propor uma abordagem teórica inédita ao tema e reforça a importância da revisão externa como instrumento de legitimação e melhoria contínua no campo da auditoria.

Palavras-chave: Auditoria; Revisão Externa pelos Pares; Teoria Institucional; Isomorfismo.

ABSTRACT

This paper investigates the evolution of the quality of Brazilian independent audits by analyzing the reports issued by the Administrative Committee of the External Quality Review Program (CRE) from 2019 to 2023, from the perspective of Institutional Theory. The research aims to identify whether the findings in the reports demonstrate increasing compliance with auditing standards, influenced by normative and coercive isomorphism. The methodology adopted is exploratory, with a quantitative and qualitative approach and the use of documentary research. The results indicate a partial improvement in quality, with increased compliance until 2022 and subsequent decline in 2023, highlighting NBC PA 01 as the main cause of deficiencies in that last year. It is concluded that the publication of the justifications by the CRE led to greater adherence to the standards, although challenges remain. The study contributes by proposing a novel theoretical approach to the topic and reinforces the importance of external review as an instrument of legitimacy and continuous improvement in the auditing field.

Keywords: Audit; External peer review; Institutional Theory; Isomorphism.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 REFERENCIAL TEÓRICO	7
2.1 Auditoria.....	7
2.2 Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	8
2.3 Teoria Institucional	10
2.4 Pesquisas Realizadas Sobre o Tema.....	11
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	12
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	14
4.1 Análise dos Percentuais.....	14
4.2 Análise dos Justificativas	15
4.3 Análise da Teoria Institucional	18
5 CONCLUSÃO.....	19
REFERÊNCIAS	21

1 INTRODUÇÃO

A autorregulação na auditoria é essencial na esfera do aprimoramento da qualidade nos trabalhos desenvolvidos (Niyama *et al.*, 2011). Com esse enfoque, a introdução da Lei Sarbanes-Oxley e a criação do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) buscaram incorporar uma maior fidedignidade dos relatórios de auditoria, tornando-se pauta de inspeção na estruturação de um controle de qualidade (Junior; Silva, 2008). Logo, a revisão externa de qualidade pelos pares é uma das bases para a supervisão das auditorias independentes, com a finalidade de policiar a qualidade nos trabalhos elaborados pelos auditores (NBC PA 11, 2017).

A auditoria independente das demonstrações contábeis, enquanto instrumento técnico de confiabilidade e credibilidade na emissão de relatórios sobre uma entidade, se faz fundamental para concretizar a veracidade das informações contábeis com imparcialidade e clareza (Crepaldi; Crepaldi, 2016). Com isso, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TA 200, 2016), define que os relatórios de auditoria devem elevar o grau de confiança sobre as demonstrações contábeis, conferindo ao auditor a responsabilidade de elaborar trabalhos de qualidade sobre as entidades auditadas e sobre seus pares.

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade (NCB PA 11, 2017), o auditor exerce seu trabalho com qualidade ao cumprir e aplicar as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo CFC e, na ausência destas, os pronunciamentos do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e normas estabelecidas por órgãos reguladores. Portanto, a introdução da revisão externa dos pares apresenta-se com a finalidade de avaliar se nos relatórios elaborados houve a adesão e conformidade dos auditores independentes e das firmas de auditoria com as normas (CFC).

Em consonância com a normatização do ambiente de auditoria, a Teoria Institucional visa identificar como o ambiente influência na modulação dos comportamentos e práticas das instituições através das normas e regras, as quais intervêm no processo de legitimação organizacional (Soeiro; Wanderley, 2019). Dessa maneira, a Teoria Institucional oferece uma lente para compreender as justificativas de como a revisão externa de qualidades pelos pares é implementada, além de proporcionar um viés da conformação perante as regulamentações para alcançar a legitimação na sociedade.

Desde 2004, o Comitê Administrador (CRE) promove a revisão externa pelos pares divulgando as conclusões dos pareceres de auditoria sobre as empresas. No entanto, somente a

partir de 2019, as opiniões sobre as auditorias começaram a ser justificadas em caso de não adequação. Consequentemente, as pesquisas iniciais realizadas focaram apenas nos aspectos conceituais e normativos que fundamentam a revisão externa pelos pares (Castelo, 2014). Com a adoção das práticas de maior transparência, como a divulgação dos fundamentos basilares para a classificação de relatórios não adequados, surgiram estudos com análises sobre os motivos mais recorrentes de não adequação. Porém, não há pesquisas nesse campo que investigam se existe relação entre o processo de revisão externa dos pares e as teorias da contabilidade. Sendo uma lacuna ainda não estudada, a qual irá aprofundar se aspectos teóricos condizem com as práticas da contabilidade.

Considerando essa conjuntura, a pesquisa baseia-se na pergunta: como o perfil dos apontamentos realizados pelo CRE demonstra uma evolução qualitativa da auditoria independente brasileira sob a ótica da Teoria Institucional? Portanto, esse trabalho possui como objetivo investigar se os apontamentos realizados nos relatórios de auditorias, demonstram que os auditores e as firmas de auditoria aplicaram as normas estabelecidas pelos órgãos regulamentadores, almejando comprovar que o meio legitimador, através do isomorfismo normativo e coercitivo, influenciou na evolução da qualidade da auditoria. Será verificado se os números de relatórios de auditoria adequados aumentaram depois da divulgação dos motivos que levaram a opiniões não adequadas, concluindo se o meio impõe isomorfismo entre as empresas de auditoria.

À vista disso, o lapso temporal a ser analisado na pesquisa compreende os anos de 2019 a 2023. Esse trabalho pode contribuir cientificamente ao CFC por abordar o confronto entre a Teoria Institucional e a revisão externa de qualidade pelos pares e investigar a relação existente, consequentemente também sendo relevante aos pesquisadores sobre o tema por explorar uma relação ainda não examinada. Ademais, possui contribuição prática por fornecer aos órgãos regulamentadores IBRACON, CRE e CVM (Comissão de Valores Mobiliários) uma inspeção sobre sua fiscalização sobre os auditores e firmas de auditoria, também aos próprios auditores com o propósito de sinalizar as principais deficiências no ramo, a fim de saná-las.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria

A auditoria, ao ser considerada um procedimento sistemático, baseia-se na investigação objetiva de evidências sobre os aspectos econômicos de uma entidade, com a finalidade de

verificar o nível de correspondência entre as afirmações e os critérios estabelecidos, além de comunicar os usuários interessados (Hayes *et al.*, 2005). Em convergência com essa definição, Ramos (2015) pontua que, com o propósito de garantir a autenticidade das documentações e registros, as auditorias são realizadas de acordo com os princípios da contabilidade, reforçando a objetivação pela confiabilidade das informações.

O papel da auditoria, segundo Hayes *et al.* (2005), é declarar uma opinião neutra, verdadeira e justa, oferecendo apontamentos de um especialista independente sobre a credibilidade das informações das organizações. Ademais, Macedo (2022), conclui que a auditoria não é voltada ao propósito de apontar erros ou fraudes, mas sim averiguar a credibilidade dos dados e se estão em confluência com as práticas contábeis aplicadas.

Logo, os serviços de auditoria independente tornaram-se obrigatórios no Brasil com a aprovação da Lei n. 4.728/65 a partir de 1965, objetivando a regulamentação do mercado de capitais e aplicação dos normas. Diante disso, com a Lei n. 6.404/76 foi determinado que as companhias abertas deveriam ser auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CMV), além de promulgar inúmeras regulamentações sobre a auditoria e criar entidades governamentais para regular o mercado (Silva; Robles, 2008).

Pelas definições da NBC TA 700 (2016), o auditor deve, a partir da auditoria realizada, elaborar claramente uma opinião sobre as demonstrações e expressá-la em um relatório. Esse documento, segundo a NBC TA 200 (2016), refere-se ao relatório elaborado por auditores com os apontamentos evidenciados no processo de auditoria, sendo imprescindível a verificação sobre o cumprimento das demonstrações perante os princípios contábeis e as normas vigentes.

Nesse contexto, a auditoria serve como instrumento de verificabilidade para garantir a integridade e confiabilidade das informações financeiras e operacionais de uma organização. Por possuir critérios estabelecidos em conformidade com as normas, a auditoria externa proporciona uma visão independente e objetiva para gestores, investidores e demais partes interessadas. Esses aspectos fortalecem a confiança que os usuários almejam pelo fato de a auditoria fornecer a credibilidade necessária para a tomada de decisões.

2.2 Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

A revisão externa dos trabalhos elaborados é adotada desde 1988 pelos membros do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), almejando uma maior qualidade dentro do processo de auditoria (Niyama *et al.*, 2011). Porém a obrigatoriedade desse controle

de qualidade no Brasil, somente se fez pela instituição da Instrução Normativa da Comissão de Valores Mobiliários nº 308, art. 33, 1999, a qual designa os auditores independentes e firmas de auditoria que devem passar pelo processo de controle de qualidade; atualmente essa normatização é regulada pela Resolução CVM (Lei nº 23/2021).

Com o propósito de assegurar esses procedimentos, o CFC e o IBRACON instituíram o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), autarquia responsável pelo controle de qualidade dos serviços elaborados por auditores independentes. Esse controle visa fiscalizar as metodologias e a aplicação dos princípios e normas vigentes nos trabalhos elaborados por auditores independentes e pelas firmas de auditoria, objetivando a qualidade.

Este trabalho considera o termo qualidade pela definição da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC PA 11 (2017), a qual “...é medida pelo atendimento ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, quando aplicável, nas normas emitidas por órgãos regulamentadores.”.

O CRE é formado por representantes do CFC e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), sendo responsabilidade dessas entidades os procedimentos envoltos nas revisões. Conforme pontuado na NBC PA 11 (2017), as responsabilidades do CRE baseiam-se em selecionar e identificar os auditores a serem revisados todos os anos, existindo um ciclo de revisões necessárias de, no mínimo, a cada quatro anos; emitir e divulgar os documentos necessários para a execução dos trabalhos de revisores e revisados; sanar dúvidas dos participantes sobre o processo; revisar os relatórios de revisão; decidir sobre a aprovação ou não dos relatórios realizados pelos revisores; além de estabelecer e administrar o controle da revisão pelos pares, garantindo a qualidade dos procedimentos dentro do programa de revisões.

O relatório de revisão, ainda segundo a NBC PA 11 (2017), é o documento elaborado pelo auditor revisor que verifica se os trabalhos executados pelos auditores revisados estão em conformidade com as normas de contabilidade. Logo, esse processo visa assegurar o controle de qualidade dos serviços de auditoria, garantindo que os procedimentos adotados estejam de acordo com os padrões técnicos e éticos exigidos, promovendo assim maior confiabilidade e excelência nos serviços prestados.

Conseguinte a isso, o CRE disponibiliza aos auditores revisores quatro modelos de relatório de revisão de sistema de qualidade, sendo eles: adequado, adequado com deficiências, inadequado, e com limitações de escopo. A explicação dos modelos é importante para o entendimento da necessidade desse processo, assim:

- Para uma opinião adequada, o auditor ou firma de auditoria revisada deverá demonstrar que conseguiu planejar, implementar e operar efetivamente sistemas de controle de qualidade em seus trabalhos, conforme a NBC PA 01 (2021).
- O modelo adequado com deficiências, refere-se a entidades que possuem deficiências no controle interno, não garantindo a prevenção de erros nos processos de auditoria. Nesse modelo é exigido que o revisor faça uma carta de recomendação sobre os erros e descumprimentos das normas, conforme a NBC PA 01 (2021).
- A gestão de qualidade inadequada baseia-se em auditores ou firmas de auditoria que possuem deficiências relevantes no controle de qualidade, não implementando uma gestão de qualidade eficiente, conforme a requerida pela NBC PA 01 (2021), ocasionando em erros e omissões no processo de auditoria.
- Para a emissão de uma opinião sobre o sistema de qualidade com limitação de escopo, o revisor precisa evidenciar que as condições existentes no revisado limitaram o trabalho a ponto de não conseguir concluir se a empresa está de acordo com as normas brasileiras de auditoria e se consegue cumprir com as gestões de qualidade.

Portanto, a revisão externa de qualidade pelos pares desempenha o papel de garantir a conformidade dos serviços de auditoria com as normas profissionais e éticas ao promover o aprimoramento contínuo dos participantes do meio de auditoria, assegurando a gestão de qualidade e o fortalecimento da credibilidade dos trabalhos de auditoria. Além disso, a revisão externa contribui para a confiança pública, certificando que os padrões de qualidade sejam mantidos, reforçando a busca pela padronização da aplicação das normas no ambiente contábil.

2.3 Teoria Institucional

A Teoria Institucional visa relacionar que a base dos comportamentos institucionais é moldada pelas regras, normas e crenças advindas de um sistema social (Chen & Roberts, 2010). Segundo Soeiro e Wanderley (2019), a teoria auxilia com o entendimento do processo de legitimação nos processos empresariais a partir do viés que os padrões, procedimentos e convenções influenciam na mudança e no comportamento organizacional.

As vertentes da Teoria Institucional são: *New Institutional Economics* (NIE); *Old Institutional Economics* (OIE); e *New Institutional Sociology* (NIS).

Soeiro e Wanderley (2019) explicam que a NIE é uma corrente que se integra ao arcabouço teórico da economia neoclássica, em que agentes racionais com funções e objetivos

definidos baseiam o modelo econômico, entretanto essa vertente expande a visão do estudo incorporando um contexto institucional com premissas e variáveis.

Já a OIE, para Major e Ribeiro (2009), enxerga que os comportamentos organizacionais são moldados além dos fatores pontuados pela economia neoclássica, introduzindo a atuação dos agentes econômicos, os quais levantam normas e valores. Essa perspectiva também aborda o holismo metodológico, ou seja, uma análise que envolva ambientes complexos com uma visão global do sistema que as instituições estão inseridas (Soeiro; Wanderley, 2019).

A NIS explora que “...o ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade.” (Soeiro; Wanderley, 2019, p. 4). Portanto, as ações das organizações são fundamentadas nos requerimentos do ambiente externo, ou seja, se adequam perante os atributos necessários para a legitimação na sociedade.

Dentro da Teoria Institucional, também é refletido o conceito de isomorfismo, o qual, pela caracterização de Hawley's (1968), as instituições que estão em um mesmo meio são forçadas, pelo conjunto de influências do ambiente, a se assemelhar entre si. Para que isso ocorra, DiMaggio e Powell (1983) avaliaram três métodos, sendo eles: 1) isomorfismo coercitivo: a política e a legitimidade são as principais vertentes para a coerção sobre as mudanças de conduta; 2) isomorfismo mimético: os padrões de incerteza externas às instituições são os responsáveis pela homogeneização; e 3) isomorfismo normativo: as normas advindas do processo de profissionalização moldam as instituições.

Em consonância com a Teoria Institucional, o CRE, ao buscar a evolução da qualidade nos processos de auditoria por meio da revisão externa de qualidade pelos pares, reflete a influência das normas, regras e expectativas sociais na legitimidade das organizações. A influência do ambiente externo às instituições é aprofundada pela teoria, assim como a necessidade de conformidade com padrões, normas e qualidade para garantir a credibilidade e continuidade das instituições na sociedade.

2.4 Pesquisas Realizadas Sobre o Tema

As pesquisas sobre a revisão externa de qualidade dos pares são incipientes segundo Macedo (2022), mesmo diante da importância do tema para as organizações envoltas nos procedimentos contábeis. Os trabalhos sobre o tema possuem um marco devido ao fato dos motivos e justificativas, que foram base para a classificação de relatórios não adequados, só

serem divulgados a partir de 2019. Ademais, não foi encontrado estudos que relacionem a revisão externa dos pares com teorias da contabilidade.

Teixeira *et al.* (2012) analisara os relatórios de revisão emitidos entre os anos de 2008 a 2010, os quais não expõem as justificativas para a não adequação, evidenciando dados quantitativos referentes às conclusões. Os resultados desse estudo indicam que 5,8% de relatórios foram aprovados sem quaisquer ressalvas e em 94,2% dos relatórios identificaram-se conclusões de: recomendações, opinião adversa ou negativa. Entre os anos de 2008 a 2009, verificou-se um aumento de trabalhos aprovados, porém entre os anos 2009 e 2010, houve um declínio na aprovação dos relatórios.

Castelo (2014) estudou os relatórios de revisão publicados no período de 2011 a 2013, também quantitativamente. Castelo (2014) concluiu com seus estudos que 13% dos relatórios foram aprovados sem ressalvas, 83% deles aprovados com recomendações e 4% representavam relatórios não aprovados com opinião adversa e recomendações. Comparando-se ao trabalho de Teixeira *et al.* (2012), houve uma maior gestão de qualidade pelos auditores e firmas de auditoria, demonstrado pelo aumento percentual de relatórios aprovados.

Outro estudo voltado ao tema foi de Macedo (2022), em que foi analisado as justificativas para a reprovação dos trabalhos entre os anos de 2011 a 2020. Macedo (2022) apresenta como resultados um percentual de 50% de relatórios aprovados sem deficiência, evidenciando uma evolução positiva da gestão de qualidade nos trabalhos de auditoria durante os anos, porém, dentre os relatórios com deficiência, pontuou-se as principais justificativas sendo: falta de formalização e falhas de procedimentos, falta de qualificação dos sócios, não conformidade na emissão de relatórios e sócios sendo os revisores, verificando que ainda existe necessidade de atenção e correção nos trabalhos de auditoria.

Com base nos estudos evidenciados, certifica-se que a análise da evolução da qualidade da auditoria tem sido frequentemente mensurada pela quantidade de relatórios aprovados emitidos, enquanto trabalhos mais recentes focam nas justificativas apresentadas pelos revisores em relação aos relatórios com deficiências. Portanto, essa pesquisa busca explorar a lacuna existente entre o campo da revisão externa dos pares e as teorias da contabilidade, em enfoque a Teoria Institucional pela premissa do isomorfismo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa de natureza exploratória, segundo Gil (2000), essa classificação serve para estudos que abordam a descrição de características,

tornando mais explícito o problema e a análise dele. O levantamento das justificativas dos relatórios emitidos na revisão externa dos pares, em conjunto com a evidenciação da Teoria Institucional, pela premissa do isomorfismo, e a busca pela relação entre ambos se enquadra nessa classificação.

Já o procedimento técnico utilizado é a pesquisa documental, pois é desenvolvida e elaborada baseando-se em materiais que não possuem tratamento analítico (Gil, 2002). No caso desse estudo, são utilizados os pareceres de auditoria emitidos pelos revisores entre 2019 e 2023, normas contábeis e de auditoria emitidas pelo CFC, IBRACON e CVM, também fontes sobre a Teoria Institucional.

A pesquisa enquadra-se na classificação de pesquisa quanti-qualitativa por verificar estatisticamente a variação de relatórios revisados aprovados e a existência de isomorfismo entre as empresas de auditoria. Segundo Creswell (2010), o estudo quanti-qualitativo proporciona resultados quantitativos de uma amostra, os quais servirão de base para a investigação qualitativa do objetivo em uma única pesquisa.

A análise do estudo será fundamentada em três etapas: a primeira baseia-se na evidenciação percentual da qualificação dos relatórios de auditoria perante as classificações emitidas pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade. Mediante ao exame temporal da quantidade de relatórios adequados ou com deficiências, será possível a visualização se as regras e padrões impostos as empresas de auditoria, conduzem a trabalhos mais adequados e, consequentemente, mais semelhantes.

A segunda etapa consiste na realização de uma análise criteriosa sobre as principais justificativas para relatórios em não conformidade durante os anos que possuem essa abertura. Esse esclarecimento permitirá verificar se as principais inconformidades identificadas nos anos iniciais foram devidamente corrigidas e se deixaram de ser reincididas pelos pares nos exercícios seguintes.

A etapa final conduzirá uma interpretação dos resultados obtidos nas primeiras análises, em busca da evidenciação de comportamento isomórfico entre os relatórios emitidos pelas empresas de auditoria. Caso se observe um aumento na produção de relatórios adequados e a eliminação das não conformidades anteriormente identificadas, isso indicará a efetividade da teoria institucional pelo viés do isomorfismo coercitivo e normativo, o qual atua no sentido de pressionar ou induzir as organizações do meio a se alinharem às exigências institucionais, evidenciando a aplicação da teoria contábil no contexto da sociedade organizacional.

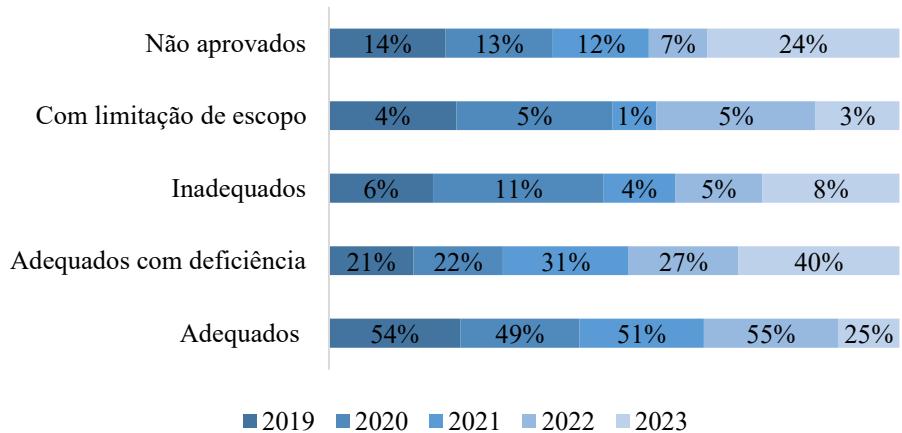
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os dados que baseiam as análises desse estudo foram extraídos dos Relatórios de Atividades do CRE – Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade dos anos de 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023. As etapas da investigação consistem na evidenciação percentual sobre os relatórios de auditoria no decorrer dos anos, no aprofundamento sobre as justificativas para os relatórios serem ponderados como “adequados com deficiência” e “inadequados” e, por fim, a análise sobre os resultados dos dados sob a ótica da Teoria Institucional, pela premissa do isomorfismo.

4.1 Análise dos Percentuais

Em uma primeira análise dos dados, foram computados quantitativamente as classificações dos relatórios publicados pelo CRE durante o período analisado nesse estudo.

Gráfico 1: Variação Percentual dos Modelos de Relatórios no Período



Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE.

Observa-se uma redução gradual, até o ano de 2022, no número de relatórios considerados “não aprovados” pelos auditores revisores, cuja avaliação se baseia nas normas de auditoria vigentes; entretanto, há uma reversão desse cenário de aprovação durante o ano de 2023. O modelo “com limitação de escopo” apresenta-se com baixos percentuais em todos os anos, ocorrendo uma máxima em 2020 e 2022 de 5%. Já para os relatórios “adequados”, examina-se resultados satisfatórios entre os anos de 2019 a 2022, entretanto existe uma regressão considerável no ano de 2023, alcançando o percentual de apenas 25% de aprovação.

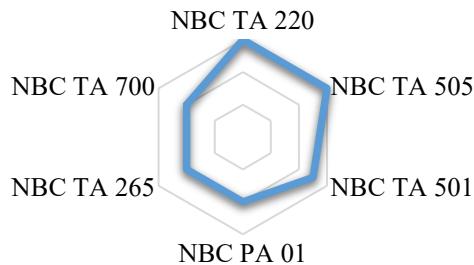
No objetivo central dessa pesquisa, encontram-se as demais classificações. Dentre o escopo dos relatórios inadequados, pontua-se um aumento para 8% no ano de 2023, após dois anos de baixos percentuais. A classificação que mais expandiu percentualmente foi a de auditorias “adequadas com deficiência”, saindo de 21% de relatórios classificados nesse modelo em 2019 para 40% em 2023.

Destaca-se que foram verificados 540 relatórios ao total, sendo 140 no ano de 2019; 114 em 2020, 68 em 2021, 112 em 2022 e 106 em 2023.

4.2 Análise das Justificativas

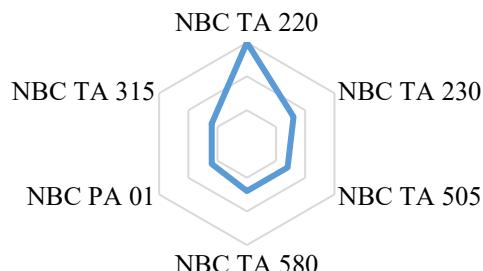
O processo para a elaboração dos gráficos abaixo consistiu em analisar as justificativas de não adequação de 186 relatórios de auditoria, os quais constavam nas categorias “adequados com deficiência” e “inadequados”, correlacionar com as normas de auditoria que não foram aplicadas e verificar a incidência do descumprimento.

Gráfico 2: Normas com Maiores Deficiências em 2019



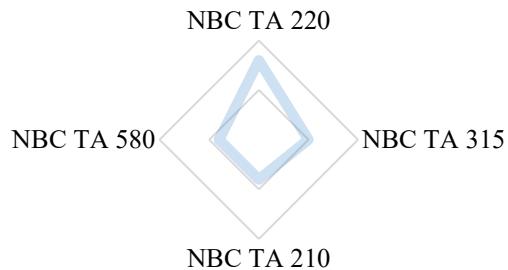
Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE.

Gráfico 3: Normas com Maiores Deficiências em 2020



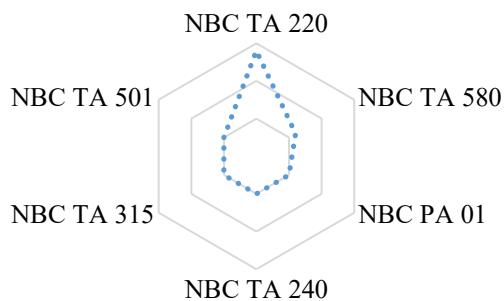
Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE.

Gráfico 4: Normas com Maiores Deficiências em 2021



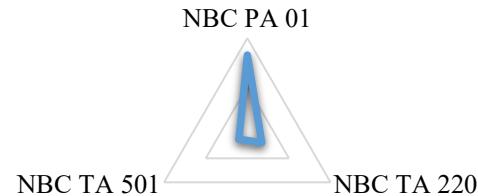
Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE.

Gráfico 5: Normas com Maiores Deficiências em 2022



Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE.

Gráfico 6: Normas com Maiores Deficiências em 2023



Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE.

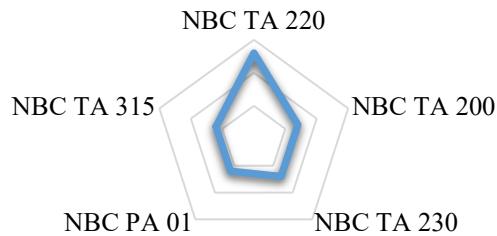
Como apresentado, foi verificado que a maior representatividade de relatórios adequados, mas com deficiências é em decorrência da ausência da correta aplicação da norma NBC TA 220 - Gestão de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, dentre os anos analisados. Além dessa, evidencia-se maiores incidências sobre as normas NBC PA 01 - Gestão de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes Revisão de Qualidade do Trabalho e NBC TA 315 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente.

Embora até o ano de 2022 as deficiências tenham ocorrido com maior frequência sobre as mesmas normas, ressalta-se o cenário de 2023, no qual a maioria das auditorias revisadas que se enquadram nesse modelo, conforme demonstrado no Gráfico 6, apresentam maior recorrência sobre uma justificativa para a não conformidade: o não cumprimento integral dos

novos requerimentos de gestão de qualidade exigidos pela NBC PA 01 de data limite 31 de dezembro de 2022. Constatando-se uma redução de erros de aplicação das demais normas.

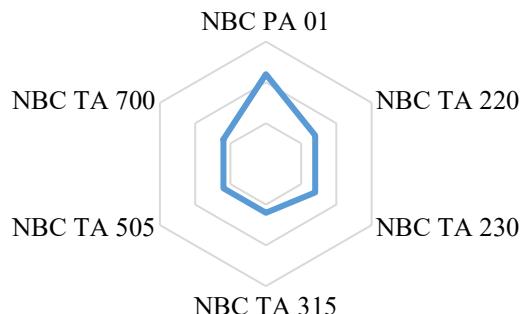
Quanto aos relatórios classificados como inadequados, foi realizado os mesmos procedimentos para a construção dos gráficos, segmentando as normas cerne para a inadequação, como demonstrado abaixo.

Gráfico 7: Normas com Maiores Índices de Não Adequação em 2019



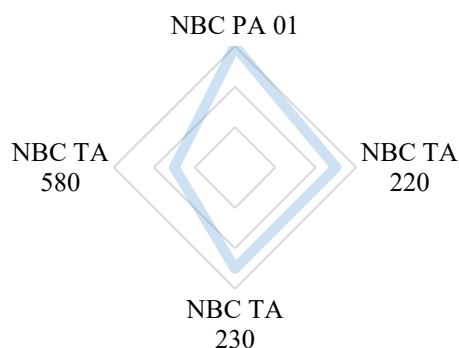
Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE.

Gráfico 8: Normas com Maiores Índices de Não Adequação em 2020



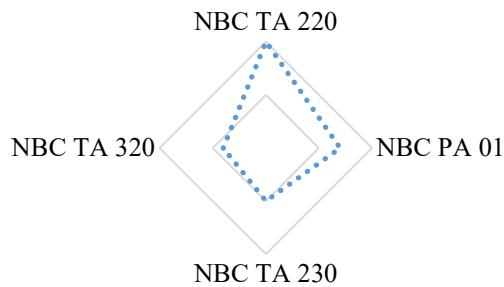
Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE.

Gráfico 9: Normas com Maiores Índices de Não Adequação em 2021



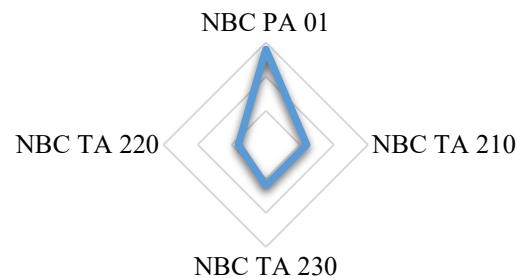
Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE.

Gráfico 10: Normas com Maiores Índices de Não Adequação em 2022



Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE.

Gráfico 11: Normas com Maiores Índices de Não Adequação em 2023



Fonte: elaboração própria, a partir de informações do CRE.

Para os relatórios configurados como inadequados, evidenciou-se que as principais deficiências são quanto as normas NBC TA 220, NBC PA 01 e NBC TA 230 - Documentação de Auditoria, dentre os anos abordados. É válido destacar que para um relatório de auditoria ser considerado inadequado, a inadequação pode não estar limitada ao descumprimento de uma única norma, mas sim envolver a não aplicação correta de um conjunto de normas simultaneamente.

Em convergência ao ocorrido nos relatórios “adequados com deficiência” em 2023, é relevante a mudança evidente quanto as auditorias inadequadas. As normas com maiores índices de inadequação até em 2022 retraíram-se, dando lugar a NBC PA 01 e seu apontamento sobre as novas implementações quanto a avaliação de riscos da firma e os objetivos de qualidade.

4.3 Análise da Teoria Institucional

Conforme a Teoria Institucional, sob o viés do isomorfismo normativo e coercitivo, as empresas estariam mais semelhantes umas as outras na busca por legitimidade no meio em que estão inseridas, segundo DiMaggio e Powell (1983).

Nesse sentido, ao tornar público as justificativas que levam um relatório a ser desclassificado de adequado, o CRE atua como órgão legitimador do meio com a aplicação

intencional do isomorfismo coercitivo, uma vez que impõe às entidades a conformidade com determinados padrões sob pena de desclassificação. Essa ação se respalda no isomorfismo normativo, ao fundamentar suas justificativas nas normas técnicas de contabilidade, oriundas da profissionalização e padronização do campo contábil.

Em vista disso, os dados analisados evidenciam um marco na aplicação da teoria em um contexto prático, ao demonstrar que, mais do que acompanhar a evolução percentual da adequação dos relatórios ao longo dos anos, é essencial compreender as justificativas subjacentes. Até 2022, observou-se um crescimento contínuo no percentual de relatórios adequados, embora as deficiências persistissem baseadas sobre as mesmas normas. Em 2023, houve uma mudança qualitativa, com a redução da recorrência das irregularidades anteriormente mencionadas e o surgimento de falhas relacionadas a um novo regulamento. Esse cenário reforça os traços da Teoria Institucional, ao evidenciar o isomorfismo entre as entidades mesmo quando há inobservância às normas de auditoria.

Portanto, é evidente que a imposição coercitiva nem sempre resulta em aderência substantiva às normas. O aumento dos relatórios classificados como “adequados com deficiência”, em 2023, demonstra que não há uma internalização plena dos princípios contábeis, o que problematiza a eficácia normativa desse tipo de isomorfismo. Ademais, o fato de novas falhas emergirem sinaliza que existe a substituição das não conformidades sem necessariamente elevar a qualidade sistêmica, refletindo uma fragilidade no aprendizado institucional e uma dependência de regulação contínua para a manutenção da legitimidade.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo analisar a evolução da qualidade da auditoria no Brasil, com base na revisão externa de qualidade dos pares, observando a variação do número de relatórios adequados e as justificativas para a não conformidade com as normas. A investigação fundamentou-se na Teoria Institucional, especialmente nos mecanismos de isomorfismo normativo e coercitivo, partindo da hipótese de que a pressão exercida pelo Comitê de Revisão Externa estimularia maior aderência às normas técnicas por parte dos auditores e firmas de auditoria.

Com a elaboração dos gráficos, explorou-se a evolução das auditorias submetidas ao processo de revisão externa de qualidade dos pares: de modo geral, entre os anos de 2019 a 2022 houve uma média uniforme sobre os relatórios adequados, enquanto os percentuais dos

modelos “inadequados” e “com limitação de escopo” mantiveram-se baixos, ademais as auditorias adequadas com deficiências permaneceram com seus percentuais regulares.

No entanto, conforme as análises sobre os dados, averiguou-se que o número de relatórios adequados não se sobressaiu após o início da publicação das justificativas pelo CRE, inclusive, houve uma regressão considerável no ano de 2023 para apenas 25% dos relatórios no modelo adequado, emergindo a possibilidade de uma redução da qualidade da auditoria em vista da inadequação crescente sobre as auditorias selecionadas, principalmente com o índice de reprovação de relatórios alcançando seu maior percentual.

Além dos resultados referentes ao Gráfico 1, o estudo também abordou as justificativas para a não adequação, revelando uma tendência de redução de erros e inconformidades relacionadas as normas que historicamente motivaram apontamentos de inadequação. Até o ano de 2022, comprova-se uma recorrência de incorreções concentradas sobre as mesmas normas, especialmente a NBC TA 220, tanto para as auditorias classificadas como inadequadas, quanto naquelas consideradas adequadas com deficiência. Em 2023, porém, a reestruturação dos Gráficos 6 e 11 indica uma mudança nesse padrão, com destaque para a NBC PA 01, que passou a representar a principal causa das deficiências observadas.

É válido retomar que a qualidade, nessa pesquisa, fundamenta-se na NBC PA 11 (2017), a qual carrega o conceito pela aplicação coerente das normas de auditoria, logo, a regressão da assiduidade de normas de auditoria com histórico de deficiências demonstra uma evolução em partes da qualidade da auditoria no Brasil. Logo, sob o viés do isomorfismo normativo e coercitivo, pontua-se dois cenários, o primeiro em que as normas estão sendo consideradas pelos auditores e firmas de auditoria após a pressão normativa do Comitê e o segundo, em que os descumprimentos estão sendo somente substituídos por novos sem a efetiva qualidade sistêmica no trabalho dos auditores.

Destarte, o estudo apresenta algumas limitações sobretudo por dispor de apenas cinco anos de dados completos das justificativas, pela ausência de padronização nas indicações de inadequação e por introduzir a correlação com a teoria contábil em um cenário até antes não explorado. Apesar disso, evidencia-se a evolução do CRE, especialmente quanto à persistência em transformar o ambiente da auditoria através da revisão externa de qualidade dos pares, promovendo maior clareza sobre as inadequações normativas e a influência para o isomorfismo entre auditorias e firmas de auditoria com a finalidade da qualidade integral sobre o processo.

Portanto, a pesquisa revela sua importância na medida em que visa correlacionar teorias da contabilidade em um cenário prático, medindo a evolução da qualidade das auditorias sob o viés de uma nova perspectiva. Dessa forma, destaca-se a importância de que futuras pesquisas

aprofundem essa abordagem, explorando não apenas a Teoria Institucional, mas também outras vertentes teóricas da contabilidade, aplicando-as à análise dos dados anuais divulgados pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade, de modo a enriquecer o entendimento sobre os mecanismos que influenciam a melhoria contínua dos processos de auditoria.

REFERÊNCIAS

CASTELO, C. DE S.. **Revisão pelos pares: uma ferramenta de controle de qualidade dos trabalhos de auditoria independente.** 2014. 17 p. TCC (graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Fortaleza-CE, 2014. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/31218>

CHEN, J.C.; ROBERTS, R.W.. Toward a More Coherent Understanding of the Organisation - Society Relationship: A Theoretical Consideration for Social and Environmental Accounting Research. **Journal of Business Ethics**, p. 651-665, 2010. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0531-0>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TA 200 – **Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**, de 05 de setembro de 2016. Brasília: CFC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TA 700 – **Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis**, de 04 de julho de 2016. Brasília: CFC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade - NBC PA 01 - **Gestão de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes Revisão de Qualidade do Trabalho**, de 09 de dezembro de 2021. Brasília: CFC, 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade - NBC PA 11 - **Revisão Externa de Qualidade pelos Pares**, de 13 de dezembro de 2017. Brasília: CFC, 2017.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S.. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 10. ed, 2016

DEWEY, D.. Review of The New Deal and the Problem of Monopoly: A Study in Economic Ambivalence., by E. W. Hawley. **Political Science Quarterly**, p. 116–118, 1967. DOI: <https://doi.org/10.2307/2147318>

CRESWELL, J. W.. **Projeto de pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Artmed; 2. ed; 2007.

DIMAGGIO, P. J.; & POWELL, W. W.. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147–160, 1983. DOI: <https://doi.org/10.2307/2095101>

FUNNELL, W.; WADE, M.. Negotiating the credibility of performance auditing. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 23, n. 6, p. 434-450, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.04.005>

GIL, A. C.. **Como elaborar projetos de pesquisa**. Atlas; 4. ed; 2002.

HAYES, R.; DASSEN, R.; SCHILDER, A.; WALLAGE, P.. **Principles Of Auditing: An Introduction To International Standards On Auditing**. 2. ed. 2005.

ITO, E. Y. H.; NIYAMA, J. K.; MENDES, P. C. DE M.. Controle de Qualidade dos Serviços de Auditoria Independente: Um Estudo Comparativo entre as Normas Brasileiras e as Normas Internacionais. **Contabilidade Gestão e Governança**, Brasília-DF, v. 11, n. 1-2, 2009. Disponível em: <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/54>

MACEDO, G. R.. **Evolução da qualidade de auditoria no Brasil: análise do programa de revisão de pares nos anos 2011 a 2020**. 2022. 35 f., il. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) — Universidade de Brasília, Brasília, 2022. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/36632>

MAJOR, M. J.; RIBEIRO, J. A.. Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In: MAJOR, M.J.; VIEIRA, R. (org.). **Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2009.

NIYAMA, J. K.; DA COSTA, F. M.; DANTAS, J. A.; BORGES, E. F.. **Evolução da regulação da auditoria independente no Brasil: análise crítica, a partir da teoria da regulação**. Advances in scientific and applied accounting, v.4, n.2, p.127-161, 2011. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/14641>

OLIVEIRA, R. M. DE; VOESE, S. B.. Contabilidade Gerencial e Teoria Institucional: um estudo bibliométrico em periódicos internacionais. In: Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade, 2014, São Paulo. **Anais do XIV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo: FIPECAFI, 2014.

RAMOS, P. K.. **Fraudes contábeis: Análise dos grandes escândalos corporativos ocorridos no período de 2000 a 2012**. 2015. Monografia Especialização Digital, Universidade Federal do Paraná. Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/51296>

SILVA, A. G. da.; ROBLES JUNIOR, A.. Os impactos na atividade de auditoria independente com a introdução da lei Sarbanes-Oxley. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 48, p. 112–127, 2008. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772008000300010>

SOEIRO, T. DE M.; WANDERLEY, C. DE A.. A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. **Organizações & Sociedade**, v. 26, n. 89, p. 291–316, abr. 2019. DOI: <https://doi.org/10.1590/1984-9260895>

SOEIRO, T. DE M.; WANDERLEY, C. DE A.. A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. **Organizações & Sociedade**, v. 26, n. 89, p. 291–316, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1590/1984-9260895>

TEIXEIRA, B.; DE AMORIM, E. N. C.; BORGES, L. J.. Revisão externa de qualidade dos auditores independentes do brasil: uma análise dos relatórios emitidos de 2008 a 2010. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 17, n. 1, p. 77–91, 2012. DOI: 10.12979/rcmccuerj.v17i1.5402. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rcmccuerj/article/view/5402>