



**CENTRO UNIVERSITÁRIO CHRISTUS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LUCIANA ALVES DE SOUZA CAVALCANTE

**ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA REPORTADOS NOS
RELATÓRIOS DAS EMPRESAS BRASILEIRAS**

FORTALEZA

2022

LUCIANA ALVES DE SOUZA CAVALCANTE

ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA REPORTADOS NOS
RELATÓRIOS DAS EMPRESAS BRASILEIRAS

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado ao curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Christus, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Lorena Costa de Oliveira Araújo.

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Centro Universitário Christus - Unichristus
Gerada automaticamente pelo Sistema de Elaboração de Ficha Catalográfica do
Centro Universitário Christus - Unichristus, com dados fornecidos pelo(a) autor(a)

C376a CAVALCANTE, LUCIANA ALVES DE SOUZA CAVALCANTE.
ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA
REPORTADOS NOS RELATÓRIOS DAS EMPRESAS
BRASILEIRAS : REPORTADOS NOS RELATÓRIOS DAS
EMPRESAS BRASILEIRAS / LUCIANA ALVES DE SOUZA
CAVALCANTE CAVALCANTE. - 2022.

56 f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Centro
Universitário Christus - Unichristus, Curso de Ciências Contábeis,
Fortaleza, 2022.

Orientação: Profa. Dra. LORENA COSTA DE OLIVEIRA
ARAÚJO..

1. PAA. 2. EMPRESAS BRASILEIRAS. I. Título.

CDD 657

LUCIANA ALVES DE SOUZA CAVALCANTE

ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA REPORTADOS NOS
RELATÓRIOS DAS EMPRESAS BRASILEIRAS

TCC apresentado ao curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Christus, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Lorena Costa de Oliveira Araújo.

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Dra. Lorena Costa de Oliveira Araújo (orientadora)
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

Prof^a. Ma. Ana Thais Carneiro Cisne
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

Prof.Me. Jorge Alberto de Sabóia Arruda
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado saúde, força e coragem e a honra de trilhar caminhos especiais em minha vida e por sempre me iluminar, sendo o meu alicerce nos momentos difíceis e por sempre me indicar os melhores caminhos a serem seguidos e permitir a concretização deste sonho.

Ao meu esposo, Paulo, pela paciência, compreensão, em ouvir minhas preocupações e medos, sendo meu porto seguro, além de conseguir me dar conforto e coragem para seguir em frente e buscar a realização deste sonho.

À minha orientadora, Dra. Lorena Costa de Oliveira Araújo, pela disponibilidade, paciência, compreensão, orientações, conselhos e por estar sempre tão disponível e ser paciente comigo. Além de excelente professora, uma amiga que me inspira pessoal e profissionalmente. Tem minha admiração

Aos meus familiares, em especial aos meus pais, Raimundo e Lúcia, pois, mesmo com toda a simplicidade, ensinaram-me a ser uma mulher honesta, honrada e a lutar pelos meus sonhos. Aos meus sogros, Dona Irani e Sr. Jonas, à minha cunhada e irmã, Ana Luiza, e ao seu esposo Walfredo Mota. Também à minha segunda mãe, Dona Neide Xavier, por sempre estar ao meu lado. A todos pelos seus valiosos ensinamentos, amizade, carinho e atenção dedicados.

Por fim, aos meus amigos, que me acompanharam ao longo dessa jornada, nos momentos felizes e tristes.

RESUMO

O trabalho tem como objetivo analisar os Principais Assuntos de Auditoria (PAA) apresentados nos relatórios das 100 maiores empresas brasileiras listadas na B3. Trata-se de uma pesquisa descritiva, de natureza documental, com abordagem qualitativa, cuja população são as 100 maiores e melhores empresas brasileiras, divulgadas pela revista Exame no ano de 2016, cujos dados foram coletados nos relatórios dos auditores independentes para o período de 2016 a 2021, através da aplicação da técnica de análise de conteúdo. Os resultados da pesquisa demonstraram que os PAA divulgados nas empresas analisadas neste estudo são o Reconhecimento de Receitas, Contingência e Discussões Judiciais e Valor recuperável Ativo Não Financeiro que correspondem a mais de 50% do total já divulgados. Destaca-se que PAA, em sua maioria, foram escolhidos pelo alto grau de julgamento, necessidade de premissas e estimativas na mensuração dos elementos patrimoniais. Ademais identificou-se que, no período de 2016 a 2021, ocorreu uma redução de 3,51% na quantidade média reportada. Constatou-se ainda que os setores econômicos que apresentaram a maior média de divulgação dos PAA são Financeiros e Outros (3,55), Materiais básicos (3,50) e Consumo Não cíclico (3,49). Por último, ressalta-se que as empresas auditadas pelo tipo de firma de auditoria não *Big Four* reportam uma maior quantidade quando comparadas com a média das firmas *Big Four*. Portanto, esta pesquisa contribui para a avaliação e discussão sobre o conteúdo informado nos PAA, facilitando a transparência e a prestação de contas aos *stakeholders*, auxiliando-os no processo de tomada de decisão.

Palavras-chave: Novo Relatório dos Auditores Independentes. Principais Assuntos de Auditoria. Auditoria independente.

ABSTRACT

The objective of this work is to analyze the Main Audit Matters (PAA) presented in the reports of the 100 largest Brazilian companies listed on B3. This is a descriptive research, of a documentary nature, with a qualitative approach, whose population is the 100 largest and best Brazilian companies, published by Exame magazine in 2016, whose data were collected in the reports of the independent auditors for the period of 2016 to 2021, through the application of the content analysis technique. The survey results showed that the main audit matters disclosed in the companies analyzed in this study are Revenue Recognition, Contingency and Judicial Discussions e Non-Financial Asset Recoverable Value that correspond to more than 50% of the total of published PAA. It is noteworthy that the main audit matters disclosed were mostly chosen due to the high degree of judgment, the need for assumptions and estimates in the measurement of equity elements. In addition, it was identified that, in the period from 2016 to 2021, there was a reduction of 3.51% in the average amount reported. It was also found that the economic sectors that presented the highest average disclosure of PAA are Financial and Others (3.55), Basic Materials (3.50) and Non-cyclical Consumption (3.49). Finally, it should be noted that the companies audited by the non-Big Four type of auditing firm report a greater number of main audit matters, when compared to the average of the Big Four firms. Therefore, this research contributes to the evaluation and discussion of the content reported in the PAA's, facilitating transparency and accountability to stakeholders, helping them in the decision-making process.

Keywords: New Independent Auditors' Report. Key Audit Matter. Independent audit.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Identificação dos PAA	28
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Tipos de auditoria interna e externa realizadas nas entidades públicas e privadas	16
Quadro 2 –	Alterações Ocorridas no Relatório do Auditor Independente	21
Quadro 3 –	Tipos de relatórios de auditoria	23
Quadro 4 –	Normas que alteram os relatórios do auditor independente a partir de 2016	26

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Principais assuntos encontrados nos relatórios por ano	38
Tabela 2 –	Média PAA por setor econômico	41
Tabela 3 –	Média PAA por firma de auditoria	43

LISTA DE SIGLAS

B3	Brasil, Bolsa e Balcão
BACEN	Banco Central do Brasil
BM&FBOVESPA	Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros
CFC	Conselhos Federal de Contabilidade
CRC	Conselhos Regionais de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IAASB	<i>International Audit and Assurance Standards Board</i>
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBOVESPA	Índice da Bolsa de Valores de São Paulo
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	Federação Internacional de Contadores
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IGC	Índice Governança Corporativa Diferenciada
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
NBC TA	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica aplicada à Auditoria
NIA	Normas Internacionais de Auditoria
NRA	Novo Relatório do Auditor Independente
PAA	Principais Assuntos de Auditoria
SFN	Sistema Financeiro Nacional
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1	O desenvolvimento da auditoria no Brasil	13
2.2	Conceito e objetivo da auditoria independente	14
2.3	Auditoria Contábil	17
2.4	Normas Contábeis e Legislação Brasileira	18
2.5	Relatórios de Auditoria Independente	20
2.5.1	PAA	26
2.5.2	Estudos empíricos anteriores	30
3	METODOLOGIA	36
4	ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS	38
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
	REFERÊNCIAS	47
	APÊNDICE	52

1 INTRODUÇÃO

A auditoria contábil tem alcançado cada vez mais relevância no mundo corporativo devido ao fato dessa atividade desempenhar papel essencial nas decisões de investimento e financiamento dos investidores, bem como por sua função de promover clareza e prevenir fraudes dentro das organizações (SILVA; BIANCHI; VENTURINI, 2018).

Visando eficiência e clareza na prática dos auditores, em 2015, o *International Auditing Assurance Standards Board* (IAASB), órgão global de normatização independente que dita as normas internacionais de auditoria, aprovou e divulgou um documento contendo um novo protocolo para a elaboração dos relatórios de auditoria independente, assimilado pelos órgãos normatizadores nacionais a partir do ano de 2016. O ISA 800 (revisado) é efetivo para auditorias de demonstrações financeiras para períodos findos após 15 de dezembro de 2016, passando a ser um documento base para conclusões: explica a lógica do IAASB para as mudanças na norma.

No Brasil, essa alteração se deu por meio da NBC TA 701 (CFC, 2016d), que dispõe sobre a divulgação dos Principais Assuntos de Auditoria (PAA) no relatório do auditor independente, elaborada com base no documento internacional IAS 701, publicado pela Federação Internacional de Contadores (IFAC). Isso trouxe uma nova perspectiva sobre a relevância da auditoria e da profissão de auditor, sobre o valor comunicativo do relatório no interesse público e sobre os assuntos divulgados nos relatórios de auditorias realizadas nas empresas brasileiras.

Conforme a NBC TA 701 (CFC, 2016d), a comunicação dos PAA busca dar aos relatórios maior transparência sobre as demonstrações contábeis analisadas e fornecer informações adicionais aos usuários por meio das demonstrações contábeis, a fim de auxiliá-los no entendimento dos assuntos em destaque no período corrente.

Com isso, o papel da auditoria se tornou ainda mais importante, seja para declarar a confiabilidade das informações apresentadas pelas organizações empresariais para os investidores, acionistas, consumidores e sociedade em geral, seja como ferramenta utilizada para evitar fraudes e erros (FRANCO; MARRA, 2001; ALMEIDA, 2012).

Dessa forma, a presente pesquisa tem como problema a seguinte questão: quais os PAA apresentados nos relatórios de empresas brasileiras?

O objetivo geral deste trabalho é analisar os PAA apresentados nos relatórios das empresas brasileiras listadas como as 100 maiores pela Revista Exame. Ademais, têm-se como objetivos específicos: identificar a evolução dos PAA ao longo do período de análise; analisar os PAA divulgados por setor econômico; e comparar a quantidade de PAA divulgados por tipo de firma de auditoria.

Trata-se de uma pesquisa descritiva, de natureza documental, com abordagem qualitativa, cuja população são as 100 maiores e melhores empresas brasileiras listadas por faturamento pela Revista Exame no ano de 2016, cujos dados foram coletados nos relatórios dos auditores independentes para o período de 2016 a 2021, através da aplicação da técnica de análise de conteúdo.

A relevância do presente estudo se dá diante das frequentes crises econômicas da atualidade, que têm gerado uma exigência cada vez maior por uma regulação e transparência por parte das empresas nas suas demonstrações contábeis, exigindo que o auditor seja mais informativo no seu relatório de auditoria, evidenciando os PAA identificados durante o seu trabalho, aumentando, assim, a transparência e a qualidade das informações divulgadas aos usuários das demonstrações contábeis. Ademais, o presente estudo busca contribuir com os investidores à medida que auxilia na avaliação com mais segurança nas decisões de investimento e com os órgãos reguladores, ao possibilitar que avaliem melhor o nível de cumprimento das normas.

A justificativa do estudo se baseia na necessidade de avançar as pesquisas já realizadas sobre a temática (BÉDARD; GONTHIER-BESACIER; SCHAT, 2018; SOUZA; MARQUES, 2017; MELLO; ARAUJO; DE LUCA, 2021; NEUKIRCHEN; BONOTTO, 2017; SILVA; BIANCHI; VENTURINI, 2018), por meio da atualização temporal (2016 a 2021), para melhor entendimento do comportamento da divulgação dos PAA, com foco na quantidade de assuntos reportados, comparações por setor e tipos de firma de auditoria.

O trabalho está organizado em cinco seções. Após a introdução, é apresentado o referencial teórico utilizado para o embasamento da pesquisa. Na terceira seção são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados. Na quarta, são discutidos os resultados do estudo. Por fim, na quinta seção, são apresentadas as considerações finais do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O desenvolvimento da auditoria no Brasil

A atividade de auditoria no Brasil se faz existente há mais de um século. O primeiro registro da atividade pode ser observado no Decreto nº 2935/1862, que executava a reorganização da Companhia de Navegação a Vapor Baiana e solicitava que fossem nomeados, através de assembleia, representantes para o exame das contas da companhia. O primeiro parecer registrado em território nacional foi datado de 31 de dezembro de 1902, na cidade de São Paulo, relativo ao balanço da filial brasileira da *Tramway Light & Power Company*, certificado pelos auditores canadenses *Clarkson & Cross*.

O real exercício da atividade de contador não incluía a atribuição de auditor independente, papel executado até 1959 somente por escritórios estrangeiros, já que data de 1959 a chegada das chamadas *Big Five* ao Brasil (RICARDINO; CARVALHO, 2004). Anos mais tarde, profissionais egressos das companhias estrangeiras iniciaram a fundação das primeiras empresas de auditoria genuinamente nacionais.

Todavia, seu desenvolvimento efetivo se deu após a década de 1960, em função da necessidade legal de se auditar investimentos efetuados por países estrangeiros, principalmente os Estados Unidos, no exterior. Desse modo, inúmeras empresas associaram-se a entidades internacionais de auditoria para controle e aferição das práticas contábeis. No entanto, o conjunto de técnicas de auditoria acompanhava a legislação pertencente a esses países.

Somente em 1965, iniciou-se a elaboração de uma legislação própria, com a Lei nº 4.728, que regularizou o mercado de capitais e estabeleceu critérios para o seu desenvolvimento (RICARDINO; CARVALHO, 2004; BRASIL, 1965), seguida das determinações estabelecidas pelo Banco Central do Brasil (BACEN), que tornaram a execução de auditoria obrigatoriamente independente em quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional (SFN). Este foi um marco de grande importância para a evolução da profissão do contador.

Em 1966, o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil publicou um documento contendo o conjunto de normas de auditoria que destacava as normas

relativas à execução dos trabalhos de auditoria, o parecer e a pessoa do auditor (SCHWACKE, 1970).

Somente em 1972, foram normalizadas as regras gerais de auditoria através da Circular nº 179, do BACEN, e da Resolução nº 321, do Conselho Federal de Contabilidade (PEREZ JÚNIOR, 2015). Em 1976, a criação da Lei nº 6.404 tornou obrigatória a auditoria das demonstrações financeiras das companhias abertas, permitindo sua realização por auditores independentes, que deveriam ser registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Em 1981, o Conselho Federal de Contabilidade editou as Resoluções nº 529 e 530, dispondo sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade e os Princípios Fundamentais da Contabilidade, que consolidaram o direito ao exercício do trabalho ser de competência exclusiva aos bacharéis em Ciências Contábeis.

Desde então, vêm sendo criados documentos buscando o aperfeiçoamento das práticas contábeis e de auditoria, fomentando o combate à fraude e a proteção às leis fiscais do país. Atualmente, a atividade de auditoria no Brasil é regulamentada e fiscalizada pelos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade (CFC/CRC), pela CVM, pelo BACEN e pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), que emitem resoluções, deliberações, instruções e circulares normalizando a atividade.

No âmbito internacional, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) também emite pronunciamentos através da Comissão de Normas Internacionais de Auditoria, as quais contêm orientações aos países-membros daquele órgão e servem de modelo para elaboração das leis nacionais.

2.2 Conceito e objetivo da auditoria independente

A Lei 6.404/76 determina que empresas em forma de Sociedade Anônima de capital aberto e empresas de grande porte devem obedecer às normas estabelecidas pela CVM e ter suas demonstrações financeiras auditadas por auditores independentes registrados na CVM.

A Instrução 308/99, da CVM, estipula que o auditor deve ser registrado junto à CVM, a fim de exercer suas atividades no mercado de capitais. Essa regulamentação considera que o profissional de auditoria independente deve seguir as normas específicas da CVM e do CFC.

Numa definição genérica e abrangente, auditoria é uma revisão analítica das atividades desenvolvidas em determinada entidade, empresa ou setor, que tem o objetivo de averiguar se elas estão de acordo com as decisões planejadas, a eficácia na sua implementação e adequação conforme a consecução dos objetivos e a legislação pertinente (GALO; BARBOSA, 2012).

Como já visto, a palavra auditoria tem origem da expressão latina *audire*, cujo significado é ouvir. Os ingleses adotaram o conceito *auditing*, que é mais voltado para revisão e verificação. Sendo assim, auditoria significa conferência, verificação, análise, avaliação e principalmente comunicação dos resultados dentro do objetivo ao qual ela se propõe, seja ela interna ou independente (externa) (LINS, 2014).

Perez Júnior (2015) afirma que “[...] atualmente, auditoria pode ser definida como verificação, estudo e avaliação sistemática das operações, procedimentos, práticas e demonstrações financeiras de uma entidade.” Assim, a auditoria independente aumenta o grau de confiança dos usuários ao passo que emite um relatório com a opinião do auditor relativa à adequação das demonstrações contábeis da empresa auditada, às normas e legislações aplicáveis no Brasil (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

Newman, Patterson e Smith (2005) e Ojo (2008) afirmam que os auditores independentes possuem o papel de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, estabelecendo maior confiabilidade e credibilidade ao mercado, destacando-se como uma função fundamental para o funcionamento do mercado de capitais.

As auditorias podem ser classificadas em auditoria interna e externa. A auditoria interna tem por finalidade avaliar o processo de governança corporativa, aderência às normas, gestão de riscos e vulnerabilidade das empresas, e eventualmente identificar eventuais desvios aos quais uma entidade está sujeita (VICENTE, 2011).

A auditoria externa ou independente tem como objetivo principal emitir parecer sobre a adequação do conjunto de procedimentos técnicos realizados pela empresa e avaliar se eles corroboram com a posição patrimonial e financeira, com o resultado das operações, com as mutações do patrimônio líquido e com as origens e aplicações de recursos da entidade a ser auditada, face às normas e aos princípios

fundamentais de contabilidade tanto para as entidades públicas quanto para as entidades privadas (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2016), a auditoria pode ser tipificada em: auditoria de sistemas, auditoria contábil, auditoria de demonstrações financeiras, auditoria jurídica, auditoria de recursos humanos, auditoria da qualidade, auditoria ambiental, auditoria hospitalar, entre outras, apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Tipos de auditoria interna e externa realizadas nas entidades públicas e privadas

Tipo de Auditoria	Atividades de Levantamento e Avaliação
Auditoria Operacional	Observância de normas, processos administrativos e operacionais em busca do aprimoramento contínuo dos processos.
Auditoria de Cumprimento normativo ou <i>compliance audit</i>	Com a mesma abordagem da auditoria interna, esta auditoria é mais utilizada em áreas com um maior conjunto de regras, como os bancos fiscalizados pelo BACEN.
Auditoria de Gestão	Eficiência e eficácia do corpo diretivo e gerencial.
Auditoria de Sistemas	Qualidade do sistema de computação de dados e dos controles existentes no ambiente de tecnologia de informações, com o objetivo de garantir a geração de informações e dados confiáveis.
Auditoria Fiscal e Tributária	Análise dos procedimentos adotados para a apuração, controle e pagamentos dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa. Avaliação do planejamento tributário.
Auditoria Ambiental	Avaliação dos processos operacionais e produtivos das empresas visando à identificação de danos ao meio ambiente, a quantificação de contingências ou padronização de processos em atendimento às normas técnicas de regulamentação internacionais estabelecidas pelas agências internacionais através dos protocolos da <i>International Organization for Standardization (ISO)</i> .
Auditoria das Demonstrações Contábeis	Ou auditoria independente, onde é feita a análise da conformidade dos procedimentos de evidenciação contábil.

Fonte: adaptado de Crepaldi e Crepaldi (2016).

Este trabalho tem como foco a auditoria das demonstrações contábeis ou auditoria independente, portanto, será dada mais ênfase aos PAA frequentes nas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 700, que trata da Elaboração da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, e a NBC TA 701, que dispõe sobre a Divulgação dos PAA no Relatório do Auditor Independente.

De acordo com Attie (1998), o objetivo da auditoria independente é declarar uma opinião sobre a propriedade das demonstrações contábeis, criando, assim, o Relatório de Auditoria.

2.3 Auditoria Contábil

Auditoria contábil é definida por Perez Júnior (2015) como um exame sistemático e pericial das demonstrações financeiras, sistema financeiro, registros, transações e operações de uma entidade objetivando a constatação da fidelidade dos registros, das disposições estabelecidas previamente e a adequação das operações contábeis proporcionando credibilidade às demonstrações financeiras, de patrimônio e outros relatórios da administração.

Segundo Attie (1998, p. 25), “auditoria é uma especialidade contábil orientada a provar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado, com o fim de expor um conceito sobre determinada informação”.

Para Franco e Marra (2001), auditoria é uma técnica contábil que utiliza procedimentos específicos, aplicados ao se avaliar registros, documentos e inspeções, bem como ao se obter informações e confirmações relacionadas ao controle de uma entidade.

Ainda conforme Franco e Marra (2001), os exames são efetuados de acordo com as normas de Auditoria usualmente aceitas e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstância, para obter elementos de convicção, com objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas.

O objetivo principal da auditoria contábil, reportado por Zardo (2002), “é o de expressar uma opinião independente acerca da fidedignidade das demonstrações contábeis de uma empresa”. Todavia, Sá (2000) acrescenta que, tanto nas entidades públicas quanto privadas, o objetivo não deve se resumir à certificação da veracidade das demonstrações contábeis, mas também à detecção das disfunções do patrimônio, em decorrência de falhas na administração, além de fornecer aos

administradores subsídios para a obtenção de informações úteis para a tomada de decisão, contribuindo para o aprimoramento da gestão.

2.4 Normas Contábeis e Legislação Brasileira

No Brasil, a principal norma que regulamenta a auditoria é a Resolução CFC nº 1203, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

O relatório do auditor independente no início da década de setenta ocorreu sua primeira normatização, através da publicação da Resolução 321 – Normas e Procedimentos de Auditoria, de 14 de abril de 1972 (CFC, 1972), hoje revogada. Essa resolução teve o objetivo de implementar um padrão para os pareceres de auditoria independente.

Depois dessa primeira norma, outras mais foram desenvolvidas no decorrer dos anos, obedecendo sempre os padrões das tendências internacionais, com a função de regulamentar o parecer e guiar o ofício do auditor. As variações mais atuais foram desenvolvidas pelo CFC, em meados de 2016, e levam em si a designação de Novo Relatório do Auditor Independente (NRA), que entrou em vigência quase imediata, visto que se tornou válido para as auditorias realizadas em demonstrações contábeis com exercício findo em dezembro 2016 (SOUZA; ALBERTON; BORBA, 2017).

As modificações que introduziram o Novo Relatório do Auditor Independente não foram revisões em número elevado, porém todas foram importantes para a compreensão do relatório por seus utilizadores. A NBC TA 260 (R2) fortalece o quanto é importante a comunicação com a governança e a reciprocidade da relação entre auditor e empresa auditada para a finalização dos trabalhos com determinação e êxito (CFC, 2016a). A seriedade do auditor independente sobre a Continuidade Operacional foi uniformizada pela NBC TA 570, que ocasionou na influência de os auditores alcançarem evidências eficazes para o lançamento de sua opinião referente às suas demonstrações contábeis, raciocinando os perigos relacionados à operação da empresa e fazendo procedimentos complementares caso necessário (CFC, 2016b).

A NBC TA 700 tem por finalidade guiar o auditor para que seu ponto de vista seja emitido com base nas evidências avaliadas durante o trabalho de auditoria, com a consciência de que é sua a responsabilidade de avaliar se as demonstrações estão de acordo com o respectivo relatório (CFC, 2016c). A presente norma corrobora com a necessidade de que as conclusões do auditor independente sejam expressas com convicção, de forma escrita e objetiva.

Entre todas as modificações geradas pelas novas normas, a mudança implementada pela NBC TA 701 (CFC, 2016d) assume função de destaque, pois instituiu a inclusão no relatório do auditor independente da seção PAA. O relatório do auditor independente sempre buscou um padrão e acabou se tornando incompreensível para as pessoas que não conhecem as normas que o regem. Desta forma, a função principal desse novo item é tornar o relatório mais elucidativo, pois nele o auditor deverá informar quais os assuntos que, em sua apreciação profissional, foram os mais relevantes, gerando informações mais claras e decifráveis para os diversos usuários das demonstrações financeiras.

Para Souza e Marques (2017), essa mudança afetou as expectativas dos investidores, visto que estes buscavam conhecer o que fora reportado, qual o conteúdo abrangido nesses PAA e quais informações foram difundidas, analisando se há maior clareza nesses elementos e como os auditores elaboraram estes assuntos mais problemáticos.

A divulgação dos PAA amplia o nível de transparência porque fornece informações adicionais aos seus usuários. Não existe imposição de assuntos a serem conexos dentro deste tópico – isso dependerá unicamente do julgamento de cada auditor. Porém, a norma ressalta que a apresentação dessa informação não retira do auditor a regra de seguir as demais normatizações oportunas à emissão do relatório.

Os quesitos a serem seguidos para definir os PAA estão inseridos na NBC TA 701 e não modificam o escopo principal de trabalho do auditor. Além de informar os PAA, o auditor deverá esclarecer como a auditoria encaminhou o assunto junto à governança da empresa (ROXO; BONOTTO, 2016).

Ao fazer a auditoria de uma empresa, pode acontecer de o auditor necessitar modificar seu ponto de vista a respeito das demonstrações contábeis. A NBC TA 705 trata exatamente dessas ocorrências, fornecendo orientações para

emissão do relatório e constatando como uma modificação na opinião do auditor que pode influenciar o conteúdo do relatório de auditoria (CFC, 2016e).

A NBC TA 706 (CFC, 2016f) foi a última a ser lançada dentro do conjunto de recentes modificações normativas que regem o NRA. Ela apresenta o Parágrafo de Ênfase e o Parágrafo de Outros Assuntos, fazendo um complemento à NBC TA 701, que trata dos PAA, e à NBC TA 570, referente à Continuidade Operacional. Nesse contexto, o propósito da NBC TA 706 está em advertir sobre assuntos que carecem de atenção e precisam de observação conjunta com os demais, funcionando como um método de advertência aos usuários das demonstrações contábeis e dos relatórios financeiros.

2.5 Relatórios de Auditoria Independente

O Relatório do Auditor Independente, antes denominado parecer, é o documento por meio do qual o auditor emite sua opinião sobre a existência ou não de distorções relevantes e sobre a conformidade das demonstrações contábeis em relação às normas (SILVESTRE; SPRENGER; KRONBAUER, 2016).

Lins (2014) afirma que o relatório de auditoria é utilizado para produzir um parecer técnico que busca, através das demonstrações contábeis, gerar um documento que apresente sua opinião. Isto evidencia o quanto o objetivo do auditor está ligado à compreensão do usuário e como ele precisa trabalhar em prol da melhor comunicação para atingir sua finalidade.

De acordo com Santos *et al.* (2019), o relatório do auditor independente representa a opinião deste sobre as demonstrações contábeis, em um contexto formalizado. Segundo Perez Júnior (2015), no relatório do auditor independente, está a informação sobre a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.

O relatório visa representar a opinião dos auditores independentes acerca das demonstrações auditadas, tomando por base as normas de contabilidade usuais. O relatório padrão do auditor deve abranger alguns pontos principais: a identificação da entidade; as demonstrações auditadas e período auditado; a responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras; a responsabilidade dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis; e a opinião dos auditores independentes sobre elas.

O Relatório de Auditoria passou por muitas mudanças desde a Resolução CFC nº 321, de 1972, até a Resolução NBC TA 260R2, de 4 de julho de 2016, período que tratou da padronização do então chamado Parecer de Auditoria. Todo o histórico dessas transformações ocorridas no período supracitado pode ser visualizado no Quadro 2, a seguir:

Quadro 2 – Alterações Ocorridas no Relatório do Auditor Independente

Mês/Ano	Normas Aplicáveis	Conteúdo
Março de 1972	Resolução CFC nº 321/72	Institucionalizou um modelo de parecer cuja adoção passou a ser obrigatória pelo auditor independente. Ele era uma réplica do modelo norte-americano e predominou até maio de 1991.
Junho de 1991	Resolução CFC nº 700/91	Aprovou a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis –, que unificou outras normas sobre o assunto e estabeleceu um novo padrão para o parecer do auditor independente, no entanto, com a manutenção da estrutura do modelo norte-americano.
Abril de 1997	Resoluções CFC nº 820/97 e 821/97	Reformulou as Normas de Auditoria no Brasil. Essa reforma não alterou a estrutura do parecer vigente naquela época, fixado em 1991.
Dezembro de 1998	Resolução CFC nº 830/98	Aprovou a Interpretação Técnica, assim discriminada: “NBC T 11 – IT – 05 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis”, que fornecia orientações para o auditor redigir seu parecer.
Janeiro de 2003	Resolução CFC nº 953/03	Alterou o modelo de parecer do auditor, substituindo “princípios fundamentais de contabilidade” por “práticas contábeis adotadas no Brasil”, no terceiro parágrafo do parecer, o parágrafo de opinião.
Março de 2009	Resolução CFC nº 1.155/09	Aprovou o Comunicado Técnico CTA 01, que falava da emissão de Parecer dos Auditores Independentes em relação à edição da NBC TG 13. O CTA 01 não alterou o modelo e a estrutura do parecer do auditor independente, apenas trouxe orientações acerca de como os referidos assuntos deveriam ser tratados no parecer de auditoria.
Julho de 2016	Resolução NBC TA 260R2	Essa norma trata da responsabilidade do auditor independente na comunicação com os responsáveis pela governança na auditoria de demonstrações contábeis. É constituída pela NBC TA 570 – Continuidade Operacional; NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis; NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente; NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e pela NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.

Fonte: Elaborada pela autora.

As Resoluções 1.231/2009 e 1.232/2009 tratam da forma e do conteúdo do relatório emitido como resultado da auditoria de demonstrações contábeis. A Resolução 1.232/2009 estabelece três tipos de opinião modificada, que são: opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. A opinião sem ressalva ou sem modificações é a opinião expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos necessários, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (CFC 2016 c; 2016e).

De acordo com a mesma Resolução, o auditor deve expor uma opinião com ressalva quando for obtida a evidência de auditoria apropriada e suficiente, concluindo que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas, nas demonstrações contábeis, e quando não conseguir obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para dar suporte à sua opinião.

A opinião adversa é definida conforme NBC TA 705 (CFC, 2016e), item 8, onde:

O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

A abstenção de opinião é definida pela NBC TA 705 (CFC, 2016e), itens 9 e 10, em que:

O auditor deve coibir de manifestar o seu ponto de vista quando não conseguir alcançar evidência de auditoria adequada e competente para sustentar sua opinião e ele entende que os prováveis efeitos de alterações não identificadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis conseguiriam ser importantes e difundidas. O auditor deve revelar a sua opinião quando, em condições excessivamente incomuns envolver diversas incertezas, definindo que, independentemente de ter conseguido evidência de auditoria satisfatória referente a cada uma dessas imprecisões, não é viável expor uma posição sobre essas demonstrações em virtude da possível relação dessas incertezas e seu eventual efeito cumulativo, exteriorizando uma afirmação divergente que venha a constatar que as distorções contábeis, individualmente ou em grupo, são importantes e consideráveis para as demonstrações contábeis.

Então, por influência da globalização, surgiu a necessidade de que a auditoria tivesse uma linguagem universal, a fim de diminuir as diferenças entre as economias de mercado e de atrair novos investidores.

Em 2009, houve o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade, quando ocorreram mudanças na forma de emissão do relatório de auditoria. As normas que influenciam, de maneira mais específica, na emissão do

relatório de auditoria são as NBC TA 700, 701, 705 e 706 que abordam, respectivamente, a formação da opinião do auditor e a estrutura do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis, às modificações na opinião do auditor independente, e a utilização de parágrafos de ênfases, principais assuntos e outros assuntos.

Assim, estão sintetizadas no Quadro 3 os tipos de relatório de auditoria.

Quadro 3 – Tipos de relatórios de auditoria

Opinião	Relatório	Descrição
Não modificada	Limpo ou sem modificação	O relatório sem ressalva é o denominado como limpo, ou seja, sem exceção ou qualquer parágrafo adicional. indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante a legislação específica, em todos os aspectos relevantes.
Modificada	Com ressalva	É emitido quando o auditor obtém evidências apropriadas, concluindo que há distorções, individualmente ou em conjunto relevantes, mas não generalizadas. Ou quando não obtém evidências apropriadas para suportar sua opinião, mas conclui que os efeitos de distorções não detectadas, poderiam ser relevantes, mas não generalizadas.
Modificada	Adverso	É emitido pelo auditor para expressar opinião contrária, tendo como base evidências de auditoria suficientes para que as distorções individuais ou em grupo sejam relevantes e generalizadas.
Modificada	Com abstenção de opinião	Quando o auditor não expressa sua opinião pois não conseguiu obter evidências suficientes para embasar sua opinião, ele conclui que essas possíveis distorções poderiam ser importantes e generalizadas.
Parágrafos especiais	Com parágrafo de ênfase	O auditor inclui em seu relatório um parágrafo referente a um assunto apropriadamente apresentado nas demonstrações contábeis, que conforme seu julgamento é relevante para o entendimento dos seus usuários.
Parágrafos especiais	Com parágrafo de outros assuntos	É incluído no relatório para referir-se há algum assunto não tratado anteriormente nas demonstrações financeiras, e que segundo o auditor é relevante para os usuários

Fonte: Elaborada pela autora com base em Almeida (2012) e NBC TA, 700, 705 e 706 (CFC, 2016c; 2016e; 2016f).

Nesse contexto, a NBC TA 700 (CFC, 2016c) determina que o relatório de auditoria siga a seguinte estrutura básica:

- a) Opinião, no qual se refere ao produto do serviço de auditoria, onde é expressa a conclusão que o auditor chegou com base em seus procedimentos aplicados, podendo ser uma opinião não modificada, ou opinião modificada, esta última subdividindo-se em *com ressalva*, *adversa* ou *abstenção de opinião*;
- b) Parágrafo Introdutório, no qual o auditor identifica a entidade auditada e menciona as demonstrações contábeis examinadas e a respectiva data base;
- c) Responsabilidade da Administração sobre as demonstrações contábeis, onde é feita a menção de que a responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis é da administração da entidade; e
- d) Responsabilidade do auditor, destinado à conceituação de que a auditoria foi realizada com base nas normas vigentes, e que o auditor é responsável pela opinião expressada por ele a respeito das demonstrações contábeis;

Segundo estudo divulgado pelo IBRACON (2017) em seu *site*, apesar de não haver mudanças em relação ao escopo do trabalho de auditoria, o novo relatório além de trazer mais informações em comparação à estrutura anterior, requer uma maior comunicação entre os auditores, a administração e os órgãos de governança corporativa das entidades ao longo do trabalho. A PWC (2016), opinou que o NRA é considerado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) a mudança mais relevante em toda a história, pois visava divulgar aspectos específicos de cada entidade, aumentando a transparência aos *stakeholders*.

Portanto, segundo o que dispõe a NBC TA 700 (CFC, 2016c), hoje o relatório dos auditores independentes é constituído por título, destinatário, convicção do auditor, suporte para opinião, continuidade operacional, PAA, outros esclarecimentos, compromisso pelas demonstrações contábeis, cuidado do auditor independente pela auditoria, outras obrigações relativas à emissão do relatório, nome do sócio ou responsável técnico, assinatura do auditor, endereço do auditor independente, lugar de emissão do relatório e período do relatório.

Como resultado da divulgação da NBC TA 701 (CFC, 2016d), em 4 de julho de 2016, com vigência para auditorias de demonstrações financeiras que se findaram em 31 de dezembro de 2016, houve a necessidade de um relatório de

auditoria mais informativo, que retratasse a forma, o conteúdo e a amplitude da comunicação do auditor no relatório de auditoria sobre o julgamento exercido para a realização do serviço.

A NBC TA 701 (CFC, 2016d) também foi elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 701, da *International Federation of Accountants* (IFAC). Esta norma trata da responsabilidade do auditor de transmitir os PAA em seu relatório sobre as demonstrações contábeis.

A comunicação dos PAA tem por objetivo tornar o relatório de auditoria mais informativo, visto que dá maior transparência sobre a auditoria realizada, ao fornecer informações adicionais aos usuários das demonstrações contábeis, no intuito de ajudá-los a entender os assuntos que, segundo critérios do auditor, foram de maior importância na auditoria das demonstrações contábeis. A comunicação dos PAA também pode ajudar os usuários das demonstrações contábeis a entender a entidade e as áreas que envolvem julgamento significativo da administração nas demonstrações contábeis auditadas (CFC, 2016d).

Quanto à abstenção de opinião, a NBC TA 705 ordena que o auditor deverá se abster quando não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para sustentar sua opinião, resultando assim que os possíveis efeitos de distorções não detectadas poderiam ser importantes e generalizados. Desta forma, a emissão de relatório com abstenção de opinião ocorre quando não se emite opinião porque não se obteve comprovação para respaldá-la (ATTIE, 1998).

Em complemento, caso o auditor verifique a necessidade de chamar a atenção dos usuários a respeito de informações adicionais relevantes identificadas no trabalho realizado, a NBC TA 706 (CFC, 2016f) determina que o relatório da auditoria apresente um parágrafo específico denominado *Ênfase*.

A NBC TA 706 (CFC, 2016f) – Parágrafos *Ênfase* e *Outros assuntos facultam* ao auditor chamar a atenção dos usuários, quando julgar necessário, através da menção de algum evento relevante que foi divulgado e revelado em notas explicativas.

As alterações sofridas pelo relatório do auditor independente foram estabelecidas por um conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade, constantes na tabela a seguir.

Quadro 4 – Normas que alteram os relatórios do auditor independente a partir de 2016

Norma	Conteúdo	Vigência
NBC TA 570	Trata da responsabilidade do auditor de encontrar evidências suficientes para comprovar que a empresa utiliza a base Contábil de continuidade operacional.	A partir de 31 de dezembro de 2016.
NBC TA 700	Dispõe sobre a opinião do auditor, que passa a ser publicada no início do relatório, devendo ser clara e objetiva.	A partir de 31 de dezembro de 2016.
NBC TA 701	Dispõe sobre a responsabilidade do auditor de comunicar os principais assuntos de auditoria em seção específica de seu relatório, logo após a opinião, deixando mais informativo.	A partir de 31 de dezembro de 2016.
NBC TA 705	Trata das modificações que a opinião do auditor pode apresentar, sendo elas: opinião limpa, com ressalva ou adversa, o auditor pode também se abster de opinar.	A partir de 31 de dezembro de 2016.
NBC TA 706	Permite ao auditor escrever Parágrafos de Ênfase no relatório para chamar a atenção para fatos e outros assuntos que, segundo seu julgamento, sejam relevantes.	A partir de 31 de dezembro de 2016.

Fonte: Elaborada pela autora a partir das NBC TA 570, 700, 701, 705 e 706 (CFC, 2016b; 2016c; 2016d; 2016e; 2016f).

Conforme preconizado pelo IBRACON (2017), a mudança mais importante para o auditor independente foi a inclusão da seção PAA, apresentando o julgamento do auditor, demonstrando as especificidades de cada entidade auditada e analisando os tópicos que tinham grande expectativa do mercado em geral, no período em que foram temas de estudo, a fim de que, por meio desse documento, os auditores independentes possam obter um diagnóstico por setor de atividade.

2.5.1 PAA

De acordo com Bédard, Gonthier-Besacier e Schatt (2018), os PAA (ou *Key AuditMatters* - KAM) são os tópicos que, segundo julgamento profissional do auditor, são áreas de atenção significativas e assuntos devidamente comunicados aos responsáveis pela governança.

Dessa forma, reportar os PAA confere à gestão e aos auditores responsabilidade quanto à transparência, proporcionando aos usuários das informações decidirem com maior assertividade tendo uma asseguração razoável quanto à veracidade dessas informações (BRASEL *et al.*, 2016).

Assim, a NBC TA 701 (CFC, 2016d) exige manifestação dos auditores em área específica do seu relatório, sobre os PAA, tornando essa manifestação

obrigatória a partir de 2016. A norma orienta os auditores a discorrer sobre quais assuntos exigiram maior atenção durante o trabalho de auditoria, devendo ser disponibilizados e informados em parágrafo específico. Por isso, os auditores apresentam quais foram os assuntos que exigiam atenção significativa na realização de auditoria e reporta esses assuntos em seus relatórios, mencionando as motivações para a incluir tais assuntos, assim como a explicação de como esses assuntos foram tratados nas demonstrações contábeis (SOUZA; MARQUES, 2017).

Essa norma tem o objetivo de tornar o relatório de auditoria mais transparente para os interessados, comunicando, por exemplo, possíveis falhas de controle interno da empresa. Sendo assim, essa abordagem normativa contribui com a discussão sobre o conteúdo informacional dos relatórios contábeis e avança para uma melhoria em relação à transparência e à prestação de contas dos gestores e da companhia auditada (BÉDARD; GONTHIER-BESACIER; SCHATT, 2018).

Dessa forma, houve um esforço para melhorar a qualidade dos trabalhos dos auditores. No contexto brasileiro, o CFC aderiu aos padrões internacionais de normas contábeis (*International Financial Reporting Standards - IFRS*) resultando também na conversão das normas brasileiras de auditoria às normas internacionais de auditoria (*International Standards Auditing - ISA*).

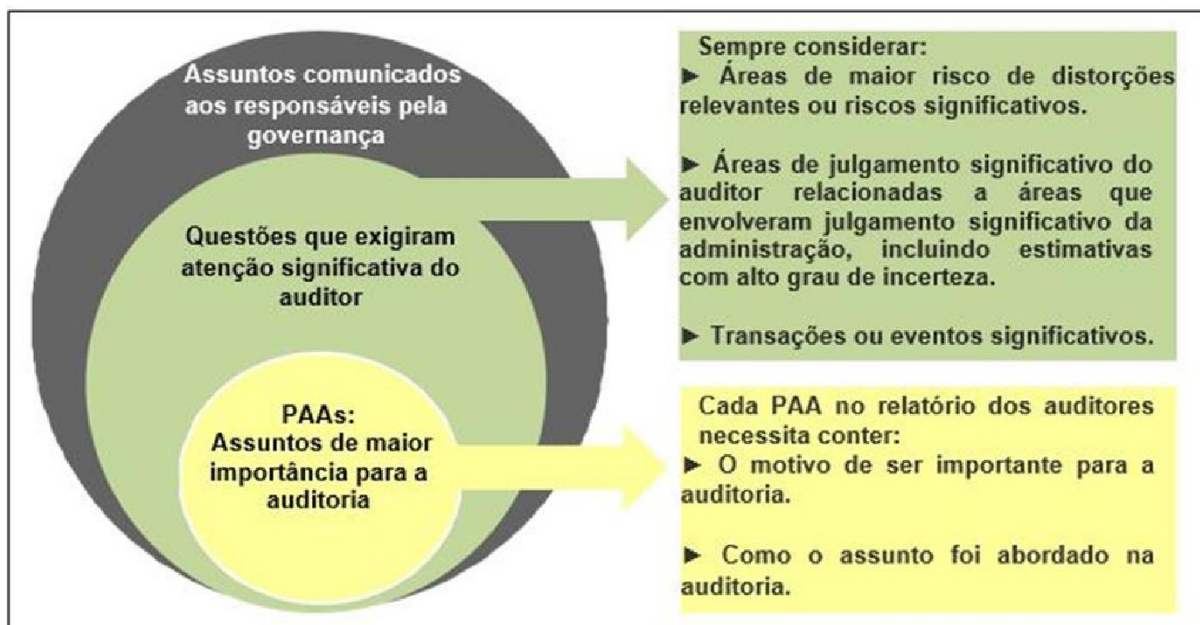
A seção PAA do relatório auditado passa a ser o objeto mais importante na análise de auditoria e, assim, seu conteúdo deve ser selecionado com base nas matérias tratadas visando às normas de governança. No PAA, deve fazer parte a afirmação do auditor de que os principais assuntos abordados não alteram sua opinião (CFC, 2016d).

Silva e André (2018, p. 5) ressaltam que: “além da incumbência de comunicar no relatório de auditoria os PAA, o auditor deve caracterizar, de acordo com seu entendimento, qual foi a abordagem dada ao PAA”. Dessa forma, após determinar um conteúdo, o auditor deve acrescentar no relatório a maneira como a auditoria encaminhou esta temática, sendo que a escala de detalhes para especificar a análise dada fica a juízo e escolha do auditor (CFC, 2016d).

A divulgação dos PAA, entre outras vantagens, fornece aos *stakeholders* esclarecimentos suplementares, não substituindo a emissão de opinião modificada por parte do auditor, nem a apresentação de relatório na existência de incerteza quanto à capacidade de continuidade operacional da instituição, não sendo uma opinião separada sobre assuntos tomados individualmente (CFC, 2016d).

Para melhor compreensão dos PAA, a figura a seguir apresenta uma síntese da forma que é realizada a identificação destes assuntos, bem como a sua determinação e descrição no relatório de auditoria.

Figura 1 – Identificação dos PAA



Fonte: adaptada de CODIM (2016).

Vale ressaltar que a comunicação dos PAA no relatório do auditor independente não isenta a auditoria de: divulgação feita pela administração das demonstrações contábeis; emissão de opinião modificada, quando necessário; e a apresentação de relatório, quando existe incerteza relevante quanto à capacidade de continuidade operacional das entidades. Além disso, esta seção não é uma opinião separada sobre os assuntos tomados individualmente (CFC, 2016d).

Os PAA são nomeados entre temas que envolvem a atenção relevante do auditor na realização das atividades. De acordo com a NBC TA 701 (CFC, 2016d), as áreas de atenção significativa são aquelas complexas e que envolvem julgamentos difíceis por parte do auditor. É de relevante complexidade o desafio de selecionar os temas que devem ou não ser considerados como PAA.

Por meio da metodologia de auditoria realizada pelo auditor, espera-se que este encontre em sua avaliação, com base na NBC TA 701:

- a) os riscos significativos e as áreas de maior chance de distorções relevantes após os procedimentos exigidos pela NBC TA 315 –

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente;

- b) o motivo de ser um PAA e como a matéria foi tratada na Auditoria, de tal forma que os usuários possam compreender;
- c) base para os fatos apresentados;
- d) o desafio na aquisição de evidências de auditoria suficientes e adequadas porque pode ser objeto de grande valor na escolha dos PAA com detalhes satisfatórios;
- e) as informações relevantes e resumidas;
- f) a não inserção de jargão técnico, pois, ao estabelecer limite de uso de termos excessivamente técnicos no relatório, facilitará a compreensão e a clara manipulação dos usuários na auditoria apresentada.

Bluhm e Cowperthwaite (2013), do Comitê de Práticas Pequenas e Médias (SMP) da Federação Internacional de Contadores (IFAC), divulgaram artigo no qual resume o impacto da ISA 701 (NBC TA 701) e sugerem práticas para que pequenas e médias entidades (PME) se envolvam para ajudar a garantir o melhor resultado possível. Dessa forma, eles afirmam que:

O IAASB acredita que é do interesse público estabelecer este requisito para auditorias de demonstrações contábeis de todas as entidades, não apenas para entidades listadas. Não se espera que a comunicação com auditores que não são obrigados a divulgar os principais assuntos de auditoria no relatório do auditor (por exemplo, auditores de entidades não cotadas) [...] Isso proporcionará mais oportunidades de diálogo com os responsáveis pela administração para ajudar a garantir que todas as partes responsáveis tenham uma compreensão completa das áreas de atenção significativa do auditor (BLUHM; COWPERTHWAITTE, 2013).

De acordo com as consultas publicadas pelo IASB (2011) e pelo NBC TA 701 (CFC, 2016d), para anular os efeitos da falta de entendimento e obter mais informações, claras e objetivas, nos relatórios do auditor, não se deve concentrar nos PAA: riscos genéricos; redação com abundante termos técnicos e gerais; sem detalhes; textos demasiadamente padronizados; não ser específico, servir para qualquer ente deste setor; e informações originais sobre a entidade (por exemplo, transações planejadas e não divulgadas, projeções e decisões estratégicas não divulgadas).

Apesar de essa norma ser atual, existem outros estudos publicados que demonstram como os PAA foram recebidos em jurisdição já em uso e em

desenvolvimento. Serão abordadas, a seguir, as principais pesquisas sobre o tema em estudo.

2.5.2 Estudos empíricos anteriores

Uma das mudanças mais importante para o auditor foi a inclusão da seção PAA em seus relatórios além da padronização internacional da contabilidade, apresentando também aspectos específicos de cada entidade auditada, aumentando assim a transparência das informações para os seus usuários. Na sequência, serão apresentados alguns estudos já realizados que possuem os PAA como tema de pesquisa.

Com a perspectiva mais direcionada na NBC TA 701 – Comunicação dos PAA no Relatório do Auditor Independente, divulgados, nas entidades analisada, pode-se destacar as pesquisas de IBRACON (2017), Seganfredo (2019), Vasconcellos, Coelho e Alberton (2019), Santos *et al.* (2020), Hansen e Andersen (2018), Souza e Marques (2017), Neukirchen e Bonotto (2017), Silva, Bianchi e Venturini (2018), Nogueira *et al.* (2020), Venturini *et al.* (2022) que destacaram nos principais assuntos divulgados nas companhias.

Conforme o que foi exposto, o IBRACON (2017) procedeu a análise dos PAA das 546 companhias abertas e analisou os Relatórios dos Auditores Independentes no site da CVM no intervalo de 01/01/2017 a 31/03/2017. O Valor Recuperável de Ativos Não Financeiros (*Impairment*) foi o assunto mais abordado, sendo apontado em 32% dos relatórios, acompanhado por Receita (29%) e Contingências (26%). Na divisão por segmentos, o tópico Redução a Valor Recuperável de Ativos Financeiros foi referido em 90% dos relatórios das Instituições Financeiras. Nos segmentos de Varejo, Transporte e Logística, o assunto mais evidente foi o Valor Recuperável de Ativos Não Financeiro, enfatizando-se em 46% e 71% dos relatórios, respectivamente. Já no setor de Energia, o mais reportado foi Ativos e Passivos de Concessão e Setoriais (62%). Reconhecimento de Receita foi o assunto mais mostrado nos âmbitos de Construção e Engenharia e de Rodovias e Aeroportos, sugerido em 58% e 55% dos relatórios, respectivamente.

Seganfredo (2019) diagnosticou os mecanismos abordados por empresa de auditoria no tratamento dos PAA indicados no Relatório de Auditoria de firmas

listadas na B3. Observou que os quatro temas mais recorrentes no Relatório de Auditoria são: Valor Recuperável de Ativos Não Financeiros, Provisão para Contingências, Reconhecimento da Receita e Realização de Tributos e Ativos Fiscais Diferidos; sendo a maior variante, de um ano para outro, a Avaliação do Valor Recuperável de Ativo Não Financeiro, que reduziu seu aparecimento de 175 para 145 relatórios, de 2016 para 2017.

Já Vasconcellos, Coelho e Alberton (2019) identificaram o conteúdo dos relatórios dos auditores emitidos em 31 de dezembro de 2016 e detectaram que os relatórios estavam customizados, sendo avaliação do valor recuperável de ativos não circulantes, receita operacional, provisões e passivos contingentes, investimentos em participações societárias e realização de impostos diferidos e impostos a recuperar os principais assuntos.

Já na avaliação de Santos *et al.* (2020), analisaram a relação entre os PAA reportados e a prática de gerenciamento de resultados das empresas brasileiras e concluíram que os tipos predominantes foram: Recuperabilidade dos ativos, Contingências e Reconhecimento de receitas, respondendo, conjuntamente, nos anos de 2016 e 2017, por 58% e 66%, respectivamente. Observou-se uma associação positiva e significativa entre a quantidade de PAA, *accruals* e receitas discricionárias; e uma associação negativa e significativa entre a quantidade reportada e a *proxy* de gerenciamento de resultados pelas operações através das despesas discricionárias.

Enquanto Hansen e Andersen (2018) pesquisaram a implementação da seção PAA em Relatórios do Auditor Independente na Noruega, nos anos de 2016 e 2017, das empresas norueguesas listadas em Oslo Børs e Oslo Axess. Analisaram 212 relatórios, em 2016, e 210, em 2017. A média de encontrada foi de 2,03, em 2016; e 1,88, em 2017. *Impairment* foi o mais comum na Noruega, relatado em 112 relatórios, em 2016; e 117, em 2017. A KPMG Auditores Independentes foi a firma que mais reportou nos anos analisados, uma média de 2,53, em 2016; e 2,27, em 2017.

Segundo a pesquisa de Souza e Marques (2017), analisou as divulgações dos PAA nos relatórios de auditoria e identificou que foram reportados 171, em torno de 3,49 por empresa e os principais reportados foram sobre Recuperabilidade dos ativos (16%), Contingências (15%), Reconhecimento de receitas (13%) e Projeção

de resultados futuros para a realização de ativos (10%). Os autores concluíram que tais assuntos foram coerentes em relação ao aumento do risco de auditoria.

Na mesma linha de conceito, Neukirchen e Bonotto (2017) analisaram os PAA constantes nos relatórios do auditor independente de empresas listadas no nível de governança novo mercado da BM&F Bovespa que possuem como auditor contratado empresas classificadas como *Big Four*, buscando a identificação dos principais motivos que tornaram tal assunto principal e os procedimentos mais usuais adotados para mitigar o risco levantado. O resultado demonstrou que o assunto reconhecimento e mensuração de receita foi o que apresentou maior frequência nessa seção do relatório do auditor independente, tendo como motivo o risco de superavaliação por parte da administração da companhia, visando melhorar o resultado operacional e alcance de metas por parte dos administradores.

Com a amostra também baseada no IBOVESPA – Silva, Bianchi e Venturini (2018) estudaram o teor da seção PAA, dos RAIs dos anos de 2016 e 2017, das 57 empresas do segmento de energia elétrica, listadas na B3. Identificaram aumento de seis assuntos no número total (170, em 2016; e 176, em 2017). Isso pode ser explicado pelo fato de 2016 ter sido o primeiro ano de vigência da NCB TA 701 (CFC, 2016d). Os assuntos mais citados, identificados no estudo, foram Receita (35), no ano de 2016; e Ativos e Passivos de Concessão e Setoriais (35), no ano de 2017.

Segundo Venturini *et al.* (2022), no conteúdo das informações presentes nos PAA, reportados no Relatório do Auditor das empresas listadas na B3, nos anos de 2016 a 2018, foram analisados 904 relatórios de companhias não financeiras, verificando uma média de três PAA por companhia, concluindo que houve uma elevação do total de 2016 para 2017, e uma redução do total de 2017 para 2018. Os autores identificaram 24 categorias diferentes; receita, valor recuperável de ativos não financeiros e contingências são os assuntos mais citados, sendo julgado, pelo menos uma vez, como assunto relevante em todos os setores; quando realizado uma subclassificação dos assuntos anuais complexos, os ativos e passivos foram os mais anunciados.

Já na avaliação de Nogueira *et al.* (2020), o efeito dos PAA e as características institucionais sobre o nível de legibilidade dos relatórios de auditoria das empresas listadas na [B]³ evidenciaram que Provisões e Contingências (PROV), Reconhecimentos de Ativos/Passivos Regulatórios (RAPR) e Instrumentos

Financeiros respondem pela maioria dos PAA reportados nos relatórios de auditoria. Além disso, verificou-se que a estrutura textual é relativamente homogênea no que se refere ao tamanho do arquivo, quantidade de palavras, frases por parágrafos e palavras por frase. Por fim, observou-se que os PAA: Alienação de ativos (ALI), Outros (Ou), Provisões e Contingências (Prov), Recuperação Judicial (RECJ), Redução de Capital (RedC) têm efeito positivo e estatisticamente significativo sobre o Índice de Legibilidade de Flesch (ILF).

Observa-se que, além de estudos que identificam os PAA, conforme os citados acima, existe outra vertente que busca analisar os impactos da adoção do novo formato do relatório de auditoria com a inclusão deles e suas características da empresa e /ou do relatório de auditoria.

Em relação a utilização dos PAA, Rocha (2016) destaca que o primeiro país a adotar o novo relatório de auditoria foi o Reino Unido, em 2013, antes mesmo de ter uma norma específica. Depois, a Holanda seguiu o mesmo caminho e, em 2014, junto a outros países, como Áustria, Polônia, Suíça, Alemanha e Zimbábwe, começaram a adotar o novo formato.

Na perspectiva dos investidores, a opinião sobre a continuidade da entidade é essencial. Christensen, Glover e Wolfe (2014) realizaram experimentos com 141 investidores não profissionais, mas que eram formados em escolas de negócios. Os resultados mostraram que os PAA afetam na decisão de investimento, pois os investidores expostos a relatórios de auditorias tendem a mudar suas decisões em maior proporção. Por outro lado, foi constatado que, quando as soluções dos PAA eram apresentadas, a decisão se mantinha, o que indica que a proposta de Resolução dos problemas reportados aumenta a confiança do investidor.

No ponto de vista dos usuários das demonstrações contábeis, a pesquisa de Matos *et al.* (2016) verificou, por meio de experimento, que, quando o auditor divulga os PAA e quais os resultados dos procedimentos, há uma maior valorização por parte do usuário das demonstrações financeiras. Os usuários, também, deram mais atenção à leitura das áreas as quais o auditor considerou como um principal assunto de auditoria.

Já na opinião de Bédard, Gonthier-Besacier e Schatt (2018), que analisaram dados de 101 empresas francesas, o efeito dos PAA sobre os retornos anormais, o gerenciamento de resultados, os honorários de auditoria e o *delay* na

divulgação dos relatórios não revelou resultados estatisticamente significativos. Os autores afirmam que a divulgação dos PAA tem um efeito meramente simbólico. Entretanto, reforçam que, mesmo em cenários diferentes, podem apresentar resultados diversos.

Na opinião de Carey, Kortum e Moroney (2012), após uma investigação detalhada sobre as circunstâncias atenuantes em torno de empresas que receberam um relatório de auditoria modificado, detectaram que os auditores mantiveram a precisão dos relatórios.

Mais direcionado a reação do mercado, Cova (2015) verificou, no contexto do processo de convergência contábil das normas brasileiras de contabilidade para o padrão internacional IFRS, os impactos advindos da assimilação da IFRS - 15 à Norma Internacional de Relatório Financeiro. O autor conclui que o ajuste à norma internacional IFRS - 15 é um processo trabalhoso, sendo recomendável que as empresas comecem a estabelecer um planejamento com celeridade.

Com o intuito de investigar os impactos dos PAA, Mello, Araújo e De Luca (2021) analisaram o impacto da adoção do novo formato do relatório de auditoria com a inclusão deles nos honorários de auditorias realizadas nas empresas listadas na B3. O resultado obtido por meio da análise de dados em painel sugere que a adoção do novo relatório não impactou nos honorários de auditoria das empresas examinadas, rejeitando-se a hipótese norteadora da pesquisa de que essa nova modalidade poderia gerar um esforço adicional dos auditores independentes, devido às novas exigências de divulgação. Pode-se inferir que as alterações introduzidas pelo novo relatório não alteram substancialmente o escopo do trabalho dos auditores independentes, apenas aumentando os níveis de divulgação e de transparência sobre os procedimentos adotados.

Quanto aos efeitos do setor Utilidade Pública, a pesquisa de Ferreira (2021) analisou a influência do comitê de auditoria nos PAA reportados nos relatórios de auditoria das companhias listadas na B3 pertencentes ao setor Utilidade Pública. Os resultados sugerem que as variáveis do comitê de auditoria (CAUD), o tamanho do comitê de auditoria (TamCAud), e as variáveis de controle tamanho da empresa (TE) e firma de auditoria (TFA) tiveram resultados estatisticamente significantes aos níveis de 1% e 5%. Por outro lado, as demais variáveis não apresentaram relação significativa com os PAA: Membros

Independentes do Comitê de Auditoria (IndCAud), expertise do comitê de auditoria (ExpCAud), Tipo de Relatório de Auditoria (TRA) e Nível de governança (NGC).

Os estudos citados reforçam que os principais assuntos reportados pelos auditores pertencem às contas contábeis que envolvem subjetividade na sua mensuração. Além disso, são considerados área de riscos e por isso necessidade de premissas e avaliação em mensurar os elementos patrimoniais e sua influência no ambiente econômico.

3 METODOLOGIA

Este é um trabalho descritivo e documental, com abordagem qualitativa. Seu caráter descritivo se deve à análise do conteúdo dos relatórios de auditoria para que seja feita a pesquisa. A pesquisa descritiva exige do pesquisador uma série de informações sobre o que deseja investigar. Esse tipo de pesquisa pretende descrever as características de determinada população ou fenômenos (TRIVIÑOS, 1987). Neste caso, tal realidade consiste nos relatórios dos auditores.

Quanto ao procedimento de coleta de dados desta pesquisa, foi aplicada a pesquisa documental e a análise de conteúdo. A pesquisa é documental devido ao fato de as informações serem coletadas em publicações da B3. Segundo Martins e Theóphilo (2009), a pesquisa documental assemelha-se à pesquisa bibliográfica, mas se utiliza de materiais que ainda não receberam os procedimentos analíticos como memorandos, correspondências, propostas, relatórios, estudos, entre outros. Já a análise de conteúdo, segundo Bardin (1995, p.42), é definida como um conjunto de técnicas das comunicações, visando, por métodos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de informações relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das comunicações.

Quanto à abordagem do problema, o estudo é qualitativo. Segundo Creswell (2010, p. 26), uma pesquisa dessa natureza “envolve as questões e os procedimentos que emergem os dados tipicamente coletados no ambiente participante”.

Os relatórios de auditoria foram examinados por meio do procedimento de Análise de Conteúdo, que, de acordo com Triviños (1987), é a reunião de técnicas de diagnóstico das comunicações, que objetivam os procedimentos sistemáticos e os propósitos de descrição do conteúdo das mensagens, conquistando indicadores quantitativos ou não, que facilitam a conclusão de conhecimentos relativos às circunstâncias de produção/recepção variáveis colocadas pelas mensagens.

A população da pesquisa compreendeu as empresas brasileiras listadas na publicação “100 maiores e melhores empresas do Brasil”, realizada pela Revista Exame, no exercício de 2016 e o período de análise compreendeu os exercícios de 2016 a 2021. Ressalta-se que a amostra final da pesquisa foi composta da totalidade das “100 maiores e melhores empresas do Brasil”.

As informações para a realização do estudo, como PAA, firma de auditoria e setor econômico, foram coletadas nos relatórios de auditoria divulgados no sítio eletrônico da B3 ou no sítio das próprias empresas.

Após coleta dos relatórios de auditoria, foram procedidos os seguintes passos para atendimento do objetivo geral da pesquisa: leitura dos relatórios dos auditores independentes; identificação dos PAA, identificar a evolução deles ao longo do período de análise; identificação por tipo de firma de auditoria; e análise por setor econômico.

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

A etapa de análise de dados e resultados é, segundo Barros e Lehfeld (2010), onde se analisam e se apuram as relações existentes entre as informações obtidas e os fins do estudo.

A coleta de dados contida neste trabalho foi obtida através das 100 melhores empresas brasileiras, conforme a Revista Exame. Também foram embasadas nas demonstrações contábeis disponibilizadas no site da B3 (Bolsa Balcão). Os dados foram coletados no ano de 2019 (janeiro a maio) e em 2022 (abril a setembro), com base em demonstrações contábeis referentes aos exercícios sociais concluídas no período de 2016 a 2021. Após a coleta dos dados, os PAA citados nestes relatórios foram organizados em planilhas de *excel* e tabuladas com as informações apresentadas na seção dos relatórios de auditoria e de acordo com o ano e setor econômico da empresa. Com a elaboração das planilhas, foi possível mensurar os principais assuntos por ano, como também suas respectivas médias por setor econômico e por firma de auditoria.

A Tabela 1 apresenta a descrição dos PAA reportados nos relatórios das empresas analisadas no estudo por ano e a média reportada por ano e assunto.

Tabela 1 – Principais assuntos encontrados nos relatórios por ano

Principais Assuntos de Auditoria	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Média	Variação (%) 2016-2021
Receitas	56	46	56	54	57	54	53,83	-3,57%
Contingência e Discussões Judiciais	51	53	51	53	52	50	51,67	-1,96%
Valor recuperável - Ativo Não Financeiro	38	50	48	51	48	37	45,33	-2,63%
Instrumentos Financeiros Recuperável Ativos Financeiros	19	17	7	18	17	18	16,00	-5,26%
Ambiente de Tecnologia – Controle Interno	11	8	18	15	14	10	12,67	-9,09%
Impostos	9	10	12	10	11	9	10,17	0,00%
Ativos e Passivos de Concessão	9	9	11	9	9	8	9,17	-11,11%
Combinação de Negócios	14	12	10	15	12	12	12,50	-14,29%
Realização IR e CS Diferidos	12	16	10	10	11	10	11,50	-16,67%
Benefício Pós-Emprego Plano de Pensão	18	17	10	18	16	16	15,83	-11,11%
Outros	10	11	9	10	7	9	9,33	-10,00%
Total	285	284	295	309	305	275	292,17	-3,51%

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Na Tabela 1, fez-se uma análise dos PAA informados nos relatórios do período de 2016 a 2021 com o objetivo de identificar os principais assuntos divulgados nos relatórios de auditoria das firmas do estudo.

Inicialmente, ressalta-se a aderência das empresas de auditoria às novas normas sobre o novo relatório do auditor independente, especialmente a divulgação clara e objetiva dos PAA que possuem como objetivo, além da padronização internacional da contabilidade, ter uma auditoria mais transparente ao usuário das demonstrações financeiras das companhias, aumentando assim, a comunicação entre os agentes.

Em relação à evolução da quantidade de PAA divulgados no período de 2016 a 2021, verifica-se que ocorreu uma redução de 3,51% na quantidade média reportada. Esse resultado pode ser explicado pelo fato de que no primeiro ano da obrigatoriedade da divulgação dos PAA, os auditores encontravam-se em fase de adaptação às exigências da norma, sendo mais conservadores e inserindo o maior número. Ao longo do período, conforme se aperfeiçoaram, passaram a divulgar os assuntos mais significativos, diminuindo a quantidade. Esse resultado é semelhante ao encontrado por Santos *et al.* (2020), que constataram a ocorrência de uma redução na quantidade de PAA no período analisado.

Carey, Kortum e Moroney (2012), sobre o assunto, asseveram que a adoção de qualquer norma apresenta uma curva de aprendizagem, espera-se que ao longo dos anos tais dados sejam reportados com conteúdo efetivamente relevante gerando a redução dos assuntos reportados pela auditoria.

Verificou-se ainda que os PAA divulgados no período do estudo foram: o Reconhecimento de Receitas, Contingência e Discussões Judiciais e Valor recuperável - Ativo Não Financeiro. Ressalta-se que os três correspondem a mais de 50% do total divulgado. Este resultado está em linha com os achados das pesquisas de Ferreira (2021), Neukirchen e Bonotto (2017), e Souza e Marques (2017).

Analisando os PAA, verificou-se que, no período de 2016 a 2021, o reconhecimento da receita foi o assunto mais divulgado nos relatórios do auditor independente das empresas analisadas, uma vez que é uma área de extrema sensibilidade de manipulação do resultado, bem como possui risco de reconhecimento em competência incorreta em decorrência do não atendimento de todos os critérios da norma contábil, sendo considerada uma área de extrema importância durante os trabalhos de auditoria face aos potenciais impactos que

podem trazer sobre as demonstrações financeiras em caso de distorções no reconhecimento da receita. Ainda sobre o assunto, Cova (2015) afirma que sendo a receita o indicador de desempenho financeiro mais importante para a avaliação das empresas, os usuários das demonstrações a analisam criteriosamente, sendo ponto de atenção dos auditores na execução da auditoria.

Em segundo lugar, tem-se o PAA de Contingência e Discussões Judiciais, que obteve representatividade nos relatórios de auditoria para todos os anos apresentados e, de forma geral, para aquelas empresas que estão envolvidas em processos judiciais, cíveis, fiscais e trabalhistas. As contingências possuem incerteza em relação ao seu prazo e valor de liquidação, e justificadas pelo julgamento da administração para estimar os valores e a probabilidade de saída de recursos decorrentes aos processos em andamento, sendo, portanto, um assunto relevante e de risco para a auditoria. Esse resultado está em linha com os achados da pesquisa de Ferreira (2021).

Em terceiro lugar, tem-se o PAA Valor Recuperável de Ativo não financeiro, cuja representatividade pode estar relacionada a subjetividade do julgamento da administração relativo às premissas na avaliação da recuperabilidade dos ativos e do possível impacto relevante nas demonstrações derivadas de eventuais alterações e estimativas definidas pela companhia. Neukirchen e Bonotto (2017) encontraram resultado similar e afirmam que estas premissas podem ser afetadas, de certa forma, pelas condições de mercado ou cenários econômicos futuros do Brasil, os quais possuem alto grau de imprecisão.

Ressalta-se que os assuntos listados acima são tratados como PAA devido à complexidade das informações usadas para estimativas dos valores que impactam significativamente na posição patrimonial e financeira das empresas.

Em seguida, analisaram-se os tipos de PAA por segmentos econômicos da B3. Esta análise é relevante, pois pode indicar possíveis associações entre os respectivos tipos e os segmentos econômicos. Além disso, aqueles setores econômicos que tiveram maior predominância no reporte de determinados assuntos de auditoria. Para essa análise, foram quantificados os PAA reportados por empresa e dividido pela quantidade de empresas pertencentes a cada setor econômico.

Tabela 2 - Média PAA por setor econômico

Segmento	Média de PAA por empresa						Média Geral	Variação (%) 2016-2021
	2016	2017	2018	2019	2020	2021		
Bens Industriais	3,00	2,63	2,25	2,36	2,39	2,56	2,53	-15%
Consumo Cíclico	2,77	2,64	2,77	2,63	2,54	2,10	2,58	-24%
Consumo não-cíclico	3,37	4,11	3,56	3,41	3,35	3,12	3,49	-7%
Financeiro e Outros	3,92	3,46	3,83	3,27	3,65	3,15	3,55	-20%
Materiais Básicos	3,50	4,10	3,63	3,16	3,26	3,34	3,50	-5%
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	3,50	3,75	2,75	3,27	3,53	3,10	3,32	-11%
Saúde	2,8	2,90	2,40	2,26	2,51	2,65	2,59	-5%
Tecnologia da Informação	3,00	3,00	2,00	2,14	2,47	2,80	2,57	-7%
Telecomunicações	2,00	4,33	3,66	3,81	3,63	2,10	3,26	5%
Utilidade Pública	3,25	3,41	2,88	2,32	3,14	3,17	3,03	-2%

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

Conforme dados expostos acima, evidencia-se que o segmento com maior divulgação média de PAA é Financeiros e Outros com 3,55. Este resultado pode ser explicado pelo fato desse setor contemplar empresas com alto volume de negociação e altos lucros, como bancos, seguradoras e corretoras, cujas atividades pela sua própria natureza apresentam um alto risco, estando sujeitas a regulação de órgãos como o BACEN e SUSEP, que determinam os procedimentos específicos de modo a se mitigar riscos de fraudes e colapsos financeiros (SOUZA; MARQUES, 2017). Além disso, tal resultado está influenciado pelo número expressivo de PAA nas empresas Banco do Brasil, Bradesco e Santander. Destaca-se que os assuntos mais reportados no relatório de auditoria foram Receita, Valor recuperável – Ativo financeiro e não financeiro, Instrumentos financeiros e intangível indenizado.

Em seguida, tem-se o segmento Materiais Básicos, composto por empresas fornecedoras de matéria-prima para diversas áreas da economia – embalagens, madeira e papel, mineração, químicos, siderurgia e metalurgia, agregando companhias que estão diretamente relacionadas ao dólar, apresentando uma média de 3,50. Este número está influenciado pelo reporte de PAA das empresas Duratex e Usina Siderúrgica de Minas Gerais S.A., sendo mais recorrentes os assuntos relacionados com Receita e Instrumentos Financeiros. Além desses, se apresentam importantes saldos em ativos imobilizados em suas demonstrações financeiras. Corroborando com o resultado do presente estudo, Vasconcellos, Coelho e Alberton (2019) relatam em sua pesquisa que se observa a

menção de utilização de estimativas contábeis complexas envolvendo os elementos patrimoniais Receita, Instrumentos financeiros e imobilizado.

Na sequência, tem-se o segmento de Consumo Não Cíclico, formado por empresas que oferecem produtos e serviços considerados essenciais, como alimentos, bebidas, itens de higiene pessoal, agropecuária e comércio e distribuição, apresentando uma média de 3,49. Tal resultado está influenciado pelo número expressivo de PAA nas empresas JBS S.A., M. Dias Branco S.A. e Pão de Açúcar – Cia Brasileira. Destaca-se que os assuntos mais reportados no relatório de auditoria foram Receita, Valor recuperável – Ativo financeiro e não financeiro, Ativos e passivos de concessão e Instrumentos financeiros. Tais achados estão em linha com os resultados da pesquisa de Souza e Marques (2017) que analisaram os PAA reportados nos relatórios dos auditores das empresas que compuseram o IBOVESPA e identificaram que os setores que mais reportaram foram Financeiros e Outros, Materiais Básicos e Consumo Não cíclico.

Em contrapartida, o segmento que apresentou o menor número de divulgação dos PAA é o de Bens Industriais, apresentando uma média de 2,53. Este segmento é um dos mais diversificados da B3 e reúne empresas de grande porte concentradas nas atividades de comércio, construção e engenharia, máquinas e equipamentos, material de transporte, serviços *etc.* Destaca-se que os assuntos mais reportados nesse segmento foram Receita, Valor recuperável – Ativo financeiro e não financeiro, Ativos e passivos de concessão e Instrumentos financeiros.

No que concerne às variações nas médias de PAA por segmento, vê -se que, de forma geral, os segmentos apresentaram redução ao longo do período de análise, com exceção do segmento Telecomunicações que apresentou um crescimento de 5% na quantidade de PAA divulgados. Chama-se atenção para o setor de Consumo cíclico que foi o que apresentou maior redução, de 24%. Este fato pode ser explicado pela resolução, de forma geral, dos assuntos Mensuração de Instrumentos financeiros, Combinação de Negócios e Contingência e Discussões Judiciais, somente nos primeiros relatórios de auditoria e que não apresentaram risco ao auditor nos anos seguintes. Ressalta-se que este é o setor com a maior quantidade de empresas, agregando companhias que são afetadas por ciclos econômicos e são formados pelas atividades de hotelaria, restaurante, tecidos, vestuários, calçados, viagens, lazer *etc.*

Em relação à exceção identificada no segmento Telecomunicações, verificou-se um aumento na quantidade de PAA divulgados. Tal resultado está influenciado pelo número expressivo de PAA da companhia Tim Participações S.A. Destaca-se que os assuntos mais reportados no relatório de auditoria foram Receita e Valor recuperável – Ativo financeiro e não financeiro.

A Tabela 3 mostra a média de PAA por firma de auditoria, sendo dividida por dois grupos: *Big Four* e não *Big Four*. Para essa análise, foram quantificados os PAA reportados por tipo de firma de auditoria e dividido pela quantidade de empresas pertencentes a cada tipo de firma.

Tabela 3 - Média PAA por firma de auditoria

Firma de Auditoria	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Média Geral	Varição (%) 2016-2021
BIG FOUR	2,99	3,19	2,53	2,51	2,56	2,53	2,72	-18%
Deloitte Touche Tohmatsu	2,44	3,00	3,25	3,00	3,10	2,10	2,82	-16%
Ernst & Young	3,50	3,31	2,12	2,32	2,31	3,05	2,77	-15%
KPMG	2,63	2,75	2,25	2,21	2,23	2,15	2,37	-22%
PWC	3,40	3,70	2,50	2,50	2,60	2,83	2,92	-20%
NÃO BIG FOUR	3,52	2,63	2,79	2,70	2,43	2,79	2,81	-26%
Baker Tilly Brasil Rj	2,70	2,00	2,00	2,10	1,20	2,00	2,00	-35%
BDO Rcs Auditores Indep.	4,75	4,17	4,17	4,00	4,00	4,00	4,18	-19%
Berkan Auditores Indep.	4,30	2,00	2,00	2,00	2,00	3,17	2,58	-36%
Demais Firmas	2,33	2,33	3,00	2,71	2,50	2,00	2,48	-17%

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Com base no resultado exposto na Tabela 3, obteve-se que as firmas de auditoria do tipo *Big Four* em média divulgaram menos PAA do que as firmas de auditoria não *Big Four*. Esse resultado pode ser explicado pelo fato das empresas auditadas pelas firmas de auditoria não *Big Four* possuírem uma estrutura de controle interno menos eficiente e com isso apresentam maiores riscos influenciando assim os PAA reportados. Tal achado está em linha com os resultados da pesquisa de Silva, Bianchi e Venturini (2018) e Ferreira (2021) que identificaram que as *Big Four* divulgaram menos assuntos quando comparados com as firmas do tipo não *Big*

Four. Ele ressalta em seu trabalho que esse achado sugere que não necessariamente as maiores firmas de auditoria apresentam maior volume de evidência dos PAA dos seus clientes.

Aprofundando as análises, a concentração dessas firmas na escolha do tipo de firma *Big Four* composto pelas empresas Deloitte, EY, KPMG e PWC, pode ser explicada pela marca e reputação dessas empresas no mercado, visto que são empresas consagradas e com reconhecimento no mercado mundial. Desse modo, as companhias escolhem essas firmas em busca de maior confiabilidade no mercado internacional. Ressalta-se que a PWC possui a maior média geral de 2,92. Em contrapartida, está a KPMG com a menor média de divulgação dos PAA com 2,37. Este resultado corrobora os achados da pesquisa de Silva, Bianchi e Venturini (2018) que identificaram resultados similares.

Em relação ao tipo de firma não *Big Four*, destaca-se a BDO que obteve a maior média de 4,18 de divulgação dos PAA. Este resultado está em linha com os achados da pesquisa de Silva, Bianchi e Venturini (2018) e Souza e Marques (2017) que identificaram em seus estudos que a BDO foi a firma de auditoria que mais reportou PAA. Chama-se atenção para o fato que, dentre as empresas não *Big Four*, a Baker Tilly foi a que apresentou o menor número dos PAA reportados no período de análise. Este resultado está em linha com os achados da pesquisa de Silva, Bianchi e Venturini (2018) que identificaram a Baker Tilly como uma das firmas de auditoria com o menor número de reporte dos PAA nos relatórios.

No que concerne às variações nas médias dos PAA por tipo de firma de auditoria, vê-se que, de forma geral, as firmas de auditoria, sejam *Big Four* e não *Big Four*, apresentaram redução ao longo do período de análise, no número reportado. Este resultado está em linha com os achados da pesquisa de Silva, Bianchi e Venturini (2018) que identificou uma queda significativa na quantidade dos PAA divulgados tanto para firmas de auditoria *Big Four* e não *Big Four*. Entretanto ressalta-se que as reduções mais expressivas foram identificadas no grupo de firmas não *Big Four*, com ênfase para as firmas Berkan Auditores (-36%) e Baker Tilly Brasil (-35%).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar os PAA apresentados nos relatórios das empresas brasileiras listadas como as 100 maiores empresas brasileiras. Trata-se de uma pesquisa descritiva, de natureza documental, com abordagem qualitativa, cuja população são as 100 maiores e melhores empresas brasileiras, listadas pela revista Exame, no ano de 2016, cujos dados foram coletados nos relatórios dos auditores independentes para o período de 2016 a 2021, através da aplicação da técnica de análise de conteúdo.

Ressalta-se a correta aderência das empresas de auditoria às novas normas sobre o novo relatório do auditor independente, que possuem como objetivo, além da padronização internacional da contabilidade, ter uma auditoria mais transparente ao usuário das demonstrações financeiras das companhias, demonstrando que as empresas de auditoria brasileiras vêm atendendo ao exigido pela norma divulgado de forma clara os PAA.

Os resultados demonstram que os PAA divulgados nas empresas analisadas neste estudo são Reconhecimento de Receitas, Contingência e Discussões Judiciais e Valor Recuperável Ativo Não Financeiro.

Em primeiro lugar, tem-se Reconhecimento de receitas é uma área sensível de manipulação do resultado, bem como possui risco de reconhecimento em competência incorreta em decorrência do não atendimento de todos os critérios da norma contábil, sendo considerada uma área de risco para a auditoria.

Em segundo lugar, tem-se Contingência e Discussões Judiciais possuem incerteza em relação ao seu prazo e valor de liquidação. Tal incerteza é justificada pelo julgamento da administração para estimar os valores e a probabilidade de saída de recursos decorrentes aos processos em andamento, sendo, portanto, um assunto relevante e de risco para a auditoria.

Em terceiro lugar, tem-se Valor Recuperável de Ativo não financeiro está relacionado a subjetividade do julgamento da administração relativo às premissas na avaliação da recuperabilidade dos ativos e do possível impacto relevante nas demonstrações derivadas de eventuais alterações e estimativas definidas pela companhia, sendo considerada uma área de risco para a auditoria.

De forma geral, destaca-se que os PAA divulgados foram escolhidos pelo alto grau de julgamento, necessidade de premissas e estimativas na mensuração dos elementos patrimoniais e pelo efeito do ambiente econômico.

Em relação ao primeiro objetivo específico, verificou-se que no período de 2016 a 2021 ocorreu uma redução de 3,51% na quantidade média reportada. Esse resultado pode ser explicado pelo fato de que no primeiro ano da obrigatoriedade da divulgação dos PAA, os auditores encontravam-se em fase de adaptação às exigências da norma, sendo mais conservadores e inserindo maior número.

Com relação ao segundo objetivo específico do estudo, conclui-se que os setores econômicos com a maior média dos PAA divulgados são Financeiros e Outros (3,55), Materiais básicos (3,50) e Consumo Não cíclico (3,49), demonstrando que esses setores se apresentam com mais áreas de riscos no julgamento do auditor. Em contrapartida, o segmento que apresentou o menor número de divulgação dos PAA foi o de Bens Industriais, reportando riscos referentes à Receita Recuperável Ativo Não Financeiro.

Com relação ao terceiro objetivo específico do estudo, infere-se que as empresas auditadas pelo tipo de firma de auditoria não *Big Four* reportam uma maior quantidade de PAA. Tal resultado pode estar relacionado às características das empresas auditadas, uma vez que possuem menor estrutura de controle interno, o que as tornam mais passíveis a riscos.

Como limitação deste trabalho, destaca-se a amostra, uma vez que se restringiu apenas às 100 maiores empresas brasileiras listadas por faturamento pela Revista Exame 2016.

Como sugestão para estudos futuros, destaca-se a utilização como população das empresas listadas na B3, empresas localizadas em outros países para tentar identificar diferenças culturais, o aumento do período de análise e a utilização de técnicas estatísticas.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETTO, P. H. T. **Auditoria contábil**: enfoque teórico normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1995.
- BARRETTO, D.; GRAEFF, F. **Auditoria**: teoria e exercícios comentados. 6. ed. São Paulo: Método, 2010.
- BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2010.
- BÉDARD, J.; GONTHIER-BESACIER, N.; SCHATT, A. Consequences of Expanded Audit Reports: Evidence from the Justifications of Assessments in France. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 20 nov. 2018.
- BLUHM, B.; COWPERTHWAIT, P. IAASB Proposals for Enhancing the Auditor's Report: Potential Impact on Audits of Unlisted Entities. [s.l.]: **The International Federation of Accountants**, 2013. Disponível em: <http://www.ifac.org>. Acesso em: 1 ago. 2017.
- BRASEL, K. *et al.* Risk disclosure preceding negative outcomes: the effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. **SSRN**, 5 jan. 2016. Disponível em: <https://ssrn.com/>. Acesso em: 28 set. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965**. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Planalto, 1965.
- BUESA, N. Y. A Evolução História da Contabilidade como Ramo do Conhecimento. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, v. 1, n. 1, p. 1-16, 2010.
- CAREY, P. J.; KORTUM, S.; MORONEY, R. A. Auditors' going concern modified opinions post 2001: increased conservatism or improved accuracy. **Working Paper**, [s.n.; s.p.], 2012.
- CHRISTENSEN, B. E.; GLOVER, S. M.; WOLFE, C. J. Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest? **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 2014. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2318590>. Acesso em: 30 set. 2019.
- COMITÊ DE ORIENTAÇÃO PARA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES AO MERCADO (CODIM). **Relatório de Atividades do exercício de 2016**. CODIM,

2016. Disponível em: <http://www.codim.org.br/relatorios.asp>. Acesso em: 22 nov. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas e procedimentos de Auditoria**. Resolução n.º 321/72. Brasília: CFC, 1972.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 260** – Comunicação com os responsáveis pela governança. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2016a.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 570** – Continuidade operacional. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2016b.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 700** – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2016c.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 701** – Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2016d.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 705** – Modificações na Opinião do Auditor Independente. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2016e.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 706** – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2016f.

COVA, C. J. Os impactos da assimilação da norma internacional de relatório financeiro (IFRS 15), que trata do reconhecimento das receitas de contratos com os clientes, e seus efeitos assimétricos nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras. **Pensar Contábil**. v. 17, n. 64, p. 48-56, 2015.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria Contábil: teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CRESWELL, J. W. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

FERREIRA, L. A. **Influência do comitê de auditoria na divulgação dos principais assuntos de auditoria**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Curso de Ciências Contábeis, Centro Universitário Christus, Fortaleza, 2021.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. 4. ed. Atual. São Paulo: Atlas, 2001.

GALO, G. C.; BARBOSA, R. A. O. **Auditoria interna e externa**. Faculdades Integradas do Vale do Ivaí, 2012. Disponível em: <http://www.univale.com.br/portalnovo/images/root/anaisadmix/5.pdf>. Acesso em: 29 set. 2022.

HANSEN, N. B.; ANDERSEN, J. **Key Audit Matters: nundersøkelseavnorskeforetak**.

2018. 124 f. Masteroppgave (MSc) i Master iregnskapogrevisjon - Handelshøyskolen BI, 2018. Disponível em: <https://biopen.bi.no/bi-xmlui/handle/11250/2578878>. Acesso em: 9 jun. 2019.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). **Use of IFRS Standards Around the World**. IASB, 2011. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2011.

IBRACON. **Novo relatório do auditor**. São Paulo: IBRACON, 2017. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/nra/hotsite/>. Acesso em: 30 set. 2019.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JESUS, J. B. H. S. A evolução da contabilidade através da sua história e as principais escolas que doutrinam o pensamento contábil. **RGSN - Revista Gestão, Sustentabilidade e Negócios**, Porto Alegre, v. 6, n. 2, p. 4-26, 2018.

LINS, L. S. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. 3. ed. atualizada e revisada. São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINS, G. D.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica**. São Paulo: Atlas, 2009.

MATOS, T. *et al.* Lobbying na regulação de auditoria no âmbito do IAASB. *In*: 10º Congresso ANPCONT, 2016. **Anais [...]**. Ribeirão Preto, São Paulo.

MELLO, L. C. de O.; ARAÚJO, P. G. L. de; DE LUCA, M. M. M. Impacto do novo relatório dos auditores independentes nos honorários dos auditores. **Contabilidade Vista & Revista**, [S. l.], v. 32, n. 1, p. 183-217, 2021.

NEUKIRCHEN, L. M.; BONOTTO, M. M. S. **Análise dos Principais Assuntos de Auditoria (PAA) divulgados pelas Big Four na primeira adoção do novo relatório do auditor de empresas listadas no nível novo mercado de governança corporativa na BM&F Bovespa**. Trabalho de conclusão de graduação. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2017.

NEWMAN, D. P.; PATTERSON, E. R.; SMITH, J. R. The role of auditing in investor protection. **The Accounting Review**, n. 80, p. 289-313, 2005.

NOGUEIRA, L. P. *et al.* Principais assuntos de auditoria e o impacto no nível de legibilidade dos relatórios de empresas listadas na B3. **XX USP International Conference in Accounting**, São Paulo, 2020.

OJO, M. **The role of the external auditor in the regulation and supervision: a comparative analysis between the UK, Germany, Italy and the US**. La Vergne, TN USA: Lightning Source Incorporated, 2008.

PEREZ JÚNIOR, J.H. **Auditoria das demonstrações contábeis**. São Paulo: FGV, 2015.

PRICEWATERHOUSECOOPER (PWC). **Demonstrações financeiras e sinopses normativas e legislativas**. [s.l.]: PWC, 2016. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/guia-demonstracoes-financeiras/assets/guia-demonstracoes-financeira-16.pdf>. Acesso em: 30 set. 2019.

RICARDINO, A.; CARVALHO, L. N. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**. v. 15, n. 35, p. 22-34, 2004.

ROCHA, D. Contagem regressiva para o novo relatório de auditoria. **Revista Relação com Investidores**, n. 207, 2016.

ROXO, G.; BONOTTO, M. M. S. Análise das alterações nas normas de auditoria á luz do novo relatório de auditoria independente. In: Congresso de Controladoria e Finanças, 3, São Leopoldo, 2016. **Anais [...]**. São Leopoldo: COFIN, 2016. Disponível em: <http://repositorio.unisinos.br/anais/cofin/anais-cofin-2016.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2018.

SÁ, A. L. de. **Curso de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, E. C.; PEREIRA, A. C. O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis: uma abordagem sobre o parecer padrão, atualmente em vigor no Brasil. **Revista Administração On Line**, Fecap, v. 5, n. 3, p. 26-38, 2004.

SANTOS, K. L. *et al.* Os principais assuntos de auditoria importam? Uma análise dos seus efeitos sobre o gerenciamento de resultados. In: USP International Conference in Accounting, 19, 2019, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2019.

SANTOS, K. L. *et al.* Os Principais Assuntos de Auditoria Importam? Uma análise de sua associação com o Gerenciamento de Resultados. **REPeC**, v. 14, n. 1, art. 4, p. 56-77, 2020.

SCHWACKE, O. Forma e conteúdo dos relatórios de auditores independentes. **Revista Paulista de Contabilidade**, v. 431, p. 35, 1970.

SEGANFREDO, F. B. **Procedimentos utilizados na abordagem dos principais assuntos de auditoria em empresas listadas na B3 S.A.** 2019. 93 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: UFRGS, 2019.

SILVA, M. F.; ANDRÉ, F. C. Auditoria independente: um estudo sobre o conteúdo dos relatórios de auditoria das empresas brasileiras listadas do novo mercado da B3. In: Congresso de contabilidade da UFRGS, 3., 2018, Porto Alegre. **Anais [...]**. Porto Alegre: PPGCONT - UFRGS, 2018.

SILVA, P. S.; BIANCHI, M. VENTURINI, L. D. B. Principais Assuntos de Auditoria: uma Análise dos Itens do Relatório do Auditor Independente nos Anos de 2016 e 2017. In: Congresso de contabilidade da UFRGS, 3., 2018, Porto Alegre. **Anais [...]**.

Porto Alegre: PPGCONT – UFRGS, 2018.

SILVESTRE, A. O.; SPRENGER, K. B.; KRONBAUER, C. A. Relatório modificado de auditoria: análise pré e pós-convergência aos padrões internacionais de contabilidade. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 44, 2016.

SOUZA, J. A.; ALBERTON, L.; BORBA, J. A. Para quem o novo relatório da auditoria independente é compreensível? In: 3º Congresso UnB de Contabilidade e Governança, 2017, Brasília. **Anais [...]**. Brasília: Universidade de Brasília, 2017.

SOUZA, M. K. P.; MARQUES, V. A. Principais assuntos de auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade: uma análise das empresas do ibovespa. In: 2 CONGRESSO UFU DE CONTABILIDADE, 2, 2017, Uberlândia. **Anais [...]**. Uberlândia: UFU, 2017.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VASCONCELLOS, F. C.; COELHO, G. N.; ALBERTON, L. Primeiro ano do Novo Relatório do Auditor Independente: Análise dos Principais Assuntos de Auditoria das companhias que compõem o IBOVESPA. **Contabilidad y Negocios**, v. 14, n. 27, p. 57-72, 2019.

VENTURINI, L. D. B. *et al.* Conteúdo informacional dos principais assuntos de auditoria e a previsão dos analistas financeiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, [S. l.], v. 33, n. 89, p. 281-299, 2022.

VICENTE, E. F. R. **Auditoria Contábil**. Livro didático da disciplina auditoria contábil do curso de graduação a distância em ciências contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2011.

ZARDO, O. C. A Auditoria e a Detecção de Fraudes. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade**. Porto Alegre, v. 29, n. 107, p. 38-44, 2002.

APÊNDICE 1 – PRINCIPAIS NORMAS DE AUDITORIA

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação	
			IFAC	IBRACON
ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 25/11/15	Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração	Framework	não há
NBC TA 200 (R1)	DOU 05/09/16	Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria	ISA 200	não há
NBC TA 210 (R1)	DOU 05/09/16	Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria	ISA 210	não há
NBC TA 220(R2)	DOU 05/09/16	Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis	ISA 220	não há
NBC TA 230 (R1)	DOU 05/09/16	Documentação de Auditoria	ISA 230	não há
NBC TA 240 (R1)	DOU 05/09/16	Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis	ISA 240	não há
NBC TA 250	DOU 14/02/19	Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis	ISA 250	não há
NBC TA 260(R2)	DOU 04/07/16	Comunicação com os Responsáveis pela Governança	ISA 260	não há
NBC TA 265	1.210/09	Comunicação de Deficiências de Controle Interno	ISA 265	não há
NBC TA 300 (R1)	DOU 05/09/16	Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis	ISA 300	não há
NBC TA 315 (R1)	DOU 05/09/16	Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente	ISA 315	não há
NBC TA 320 (R1)	DOU 05/09/16	Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria	ISA 320	não há
NBC TA 330 (R1)	DOU 05/09/16	Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados	ISA 330	não há
NBC TA 402	1.215/09	Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços	ISA 402	não há
NBC TA 450 (R1)	DOU 05/09/16	Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria	ISA 450	não há
NBC TA 500 (R1)	DOU 05/09/16	Evidência de Auditoria	ISA 500	não há
NBC TA 501	1.218/09	Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados	ISA 501	não há
NBC TA 505	1.219/09	Confirmações Externas	ISA 505	não há
NBC TA 510 (R1)	DOU 05/09/16	Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais	ISA 510	não há
NBC TA 520	1.221/09	Procedimentos Analíticos	ISA 520	não há
NBC TA 530	1.222/09	Amostragem em Auditoria	ISA 530	não há
NBC TA 540 (R1)	DOU 05/09/16	Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas	ISA 540	não há
NBC TA 550	1.224/09	Partes Relacionadas	ISA 550	não há
NBC TA 560 (R1)	DOU 05/09/16	Eventos Subsequentes	ISA 560	não há
NBC TA 570	DOU 04/07/16	Continuidade Operacional	ISA 570	não há
NBC TA 580	DOU	Representações Formais	ISA 580	não há

(R1)	05/09/16			
NBC TA 600 (R1)	DOU 05/09/16	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes	ISA 600	não há
NBC TA 610	DOU 29/01/14	Utilização do Trabalho de Auditoria Interna	ISA 610	não há
NBC TA 620	1.230/09	Utilização do Trabalho de Especialistas	ISA 620	não há
NBC TA 700	DOU 04/07/16	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis	ISA 700	não há
NBC TA 701	DOU 04/07/16	Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.	ISA 701	não há
NBC TA 705	DOU 04/07/16	Modificações na Opinião do Auditor Independente	ISA 705	não há
NBC TA 706	DOU 04/07/16	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente	ISA 706	não há
NBC TA 710 (R1)	DOU 05/09/16	Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas	ISA 710	não há
NBC TA 720	DOU 05/09/16	Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações	ISA 720	não há
NBC TA 800	DOU 22/02/17	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais	ISA 800	não há
NBC TA 805	DOU 22/02/17	Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis	ISA 805	não há
NBC TA 810	DOU 22/02/17	Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas	ISA 810	não há
Nova Numeração	Resolução CFC	Nome do Comunicado	IFAC	IBRACON
CTA 02	DOU 09/03/15	Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas	não há	CT 04/10 (R2)
CTA 03	1.321/11	Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Instituições Financeiras e Demais Instituições Autorizadas a Funcionar pelo BACEN	não há	CT 05/10
CTA 04	1.322/11	Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)	não há	CT 06/10
CTA 05	1.331/11	Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Fundos de Investimento	não há	CT 01/11
CTA 06	1.332/11	Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Companhias Abertas, conforme facultado pela Deliberação CVM n.º 656/11	não há	CT 02/11
CTA 07	1.333/11	Emissão do Relatório do Auditor	não há	CT 03/11

		Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela ANS		
CTA 08	DOU 31/07/13	Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC)	não há	CT 02/13
CTA 11	1.338/11	Emissão de Relatórios de Revisão das Informações Trimestrais do ano de 2010	não há	CT 07/11
CTA 12	DOU 29/6/18	Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis de Grupo Econômico	não há	CT 01/12 (R1)
CTA 13	1.388/12	Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela ANS	não há	CT 02/12
CTA 14	1.393/12	Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Instituições Autorizadas a Funcionar pelo BCB, em decorrência da opção facultada para diferimento do resultado líquido negativo	não há	CT 03/12
CTA 15	1.405/12	Emissão de Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis Intermediárias Individuais de Entidades Supervisionadas pela SUSEP, referentes ao semestre findo em 30 de junho de 2012	não há	CT 06/12
CTA 16	DOU 18/6/19	Relatório de Auditoria sobre a Base de Contribuições dos Agentes Financeiros ao Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS)	não há	CT 09/12(R2)
CTA 17	DOU 31/07/13	Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas em decorrência de alterações introduzidas para o Teste de Adequação de Passivos pela SUSEP	não há	CT 01/13
CTA 18	DOU 31/07/13	Emissão do Relatório do Auditor Independente e procedimentos de auditoria requeridos quando da reapresentação de demonstrações contábeis ou informações intermediárias	não há	CT 03/13
CTA 19	DOU 25/02/14	Orientação aos auditores independentes sobre o entendimento a respeito dos procedimentos adotados, ou a serem adotados, pela administração das entidades na avaliação dos assuntos contidos na Medida Provisória 627/13	não há	CT 02/14
CTA 21	DOU 11/06/14	Orientação para emissão de relatório do auditor independente sobre as Demonstrações Contábeis Consolidadas do Conglomerado Prudencial das instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BACEN, exceto cooperativas de crédito, a que se refere a Resolução n.º 4.280 do Conselho Monetário Nacional (CMN), de 31 de outubro de 2013 e regulamentações complementares	não há	CT 04/14
CTA 22	DOU 28/01/15	Procedimentos de auditoria a serem considerados para aplicação do CTG 08	não há	CT 05/14

CTA 23	DOU 22/05/15	Dispõe sobre procedimentos que devem ser observados quando o auditor independente for contratado para emitir Carta-Conforto em conexão com processo de oferta de títulos e valores mobiliários	não há	CT 01/15
CTA 24	DOU 28/10/16	Emissão de relatório de auditoria sobre as Demonstrações Contábeis Regulatórias (DCRs), elaboradas de acordo com o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE).	não há	CT 02/16
CTA 25 (R1)	DOU 15/04/19	Emissão do Novo Modelo de Relatório do Auditor Independente	não há	CT 01/17
CTA 26	DOU 05/12/18	Relatório dos Auditores Independentes sobre o Demonstrativo do Direcionamento dos Recursos de Poupança	não há	CT 05/18
CTA 27	DOU 22/02/19	Relatórios sobre as Demonstrações Contábeis de Entidade de Incorporação Imobiliária.	não há	CT 01/19