

Percepção de Auditores das *Big Four* sobre o Novo Relatório de Auditor Independente

Perception of Auditors of Big Four on the New Report Independent Auditor's

Ítalo Carlos Soares do Nascimento

Mestrando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará
Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria - UFC
Endereço: Av. da Universidade, 2431, CEP 60.020-180, Benfica, Fortaleza-Ceará
Fone: (85) 3366-7816
E-mail: italocarlos25@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-8151-696X>

Ana Jeniffer Rebouças Maia

Doutoranda em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará
Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria - UFC
Endereço: Av. da Universidade, 2431, CEP 60.020-180, Benfica, Fortaleza-Ceará
Fone: (85) 3366-7816
E-mail: anajeniffer@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0003-2125-5953>

Magali Carvalho Façanha

Mestranda em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará
Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria - UFC
Endereço: Av. da Universidade, 2431, CEP 60.020-180, Benfica, Fortaleza-Ceará
Fone: (85) 3366-7816
E-mail: magali.facanha@hotmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-6000-501X>

Ana Paula Moreno Pinho

Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia
Professora da Universidade Federal do Ceará - Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria
Endereço: Av. da Universidade, 2431, CEP 60.020-180, Benfica, Fortaleza-Ceará
Fone: (85) 3366-7802
E-mail: ana.pinho@ufc.br
<https://orcid.org/0000-0001-9671-8559>

Resumo

As demonstrações financeiras das companhias, no ano de 2016, foram submetidas a um novo conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente (NBC TA), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Esse conjunto é representado por seis normas que compõem o chamado Novo Relatório do Auditor Independente (NRA). Dentre essas normas, destaca-se a NBC TA 701, que dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. A partir dessa norma, os auditores passaram a evidenciar os pontos considerados de maior relevância no processo de auditoria da empresa, relatando as razões pelas quais foram considerados relevantes, como foram conduzidos os processos de análises e as suas respectivas conclusões. Destarte, o objetivo do presente trabalho consiste em analisar a percepção de auditores das *Big Four* acerca do Novo Relatório de Auditor Independente após a emissão da NBC TA 701. A pesquisa foi conduzida pelo método exploratório e qualitativo, por meio de entrevistas semiestruturadas com seis

auditores. Os dados foram analisados a partir da análise de conteúdo. Os resultados apontam que o relatório dos auditores independentes se tornou mais informativo e melhorou a comunicação dos auditores com os órgãos de governança corporativa. Além disso, revelam que a principal barreira encontrada foi fazer com que os clientes, principalmente as grandes empresas, pudessem entender efetivamente o que estava sendo aplicado no primeiro ano de implementação. Por fim, destaca-se que os assuntos de maior relevância e as áreas avaliadas como de maior risco, sob a ótica dos entrevistados, são sempre aqueles em que há um maior grau de julgamento por parte deles e que, geralmente, para os quais se torna essencial o envolvimento de um especialista.

Palavras-chave: Auditoria Independente. Relatório de Auditoria. NBC TA 701.

Abstract

The financial statements of the companies in 2016 were submitted to a new set of Brazilian Standards of Independent Audit Accounting (NBC TA), published by the Federal Accounting Council (CFC). This set is represented by six standards that make up the so-called New Report of the Independent Auditor (NRA). Among these standards, it is important to note that NBC TA 701, which deals with the communication of the main audit matters in the independent auditor's report. Based on this standard, the auditors started to highlight the points considered of most relevance in the company's audit process, reporting the reasons why they were considered relevant, how the analysis processes and their respective conclusions were conducted. Therefore, the objective of this study is to analyze the auditors' perception of the Big Four on the New Independent Auditor Report after the issue of NBC TA 701. The research was conducted using the exploratory and qualitative method, through semi-structured interviews with six auditors. Data were analyzed through content analysis. The results indicate that the report of the independent auditors has become more informative and improved the communication of the auditors with the corporate governance bodies. In addition, they reveal that the main barriers encountered were to enable customers, especially large companies, to effectively understand what was being applied in the first year of implementation. Finally, it should be pointed out that the most relevant subjects and areas assessed as being at greater risk from the point of view of the interviewees are always where there is a greater degree of judgment on the part of the interviewees and that it is usually necessary to involve a specialist.

Keywords: Independent Audit. Audit Report. NBC TA 701.

1 Introdução

De acordo com a estrutura conceitual das normas contábeis — o CPC 00 (R1) - Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro (2011) —, o objetivo das demonstrações contábeis é disponibilizar informações apropriadas para avaliação e tomada de decisão dos seus diversos *stakeholders*. No entanto, os escândalos contábeis envolvendo grandes organizações e empresas de auditoria atraíram a atenção do mercado para a informação contábil divulgada, motivando estudos que analisassem a qualidade da auditoria (ALMEIDA; ALMEIDA, 2009).

Para Dantas (2014), os auditores independentes possuem o papel de agentes intermediários da divulgação financeira, reduzindo a assimetria de informações entre gestores e usuários externos das demonstrações contábeis. Dessa forma, por desempenhar tal função, a auditoria tem papel fundamental no processo de convergência para as normas internacionais de contabilidade (FIRMINO et al., 2010).

Os esforços despendidos na adoção de tais normas tornaram-se uma questão de grande amplitude para as empresas (FIRMINO et al., 2010). É de suma importância a utilização de

conjuntos de normas de contabilidade e auditoria que sejam congruentes e usados comumente no contexto mundial, para que os relatórios financeiros alcancem o nível almejado de qualidade e sejam assimilados pelos mais diversos usuários, tanto no âmbito doméstico como no internacional, de acordo com Longo (2017).

Nesse processo de convergência, a contabilidade brasileira passou por alterações significativas, nos últimos anos, promovidas pelas novas normas de contabilidade convergidas às IFRS (*International Financial Reporting Standards*), segundo Pierre Jr. et al. (2015). Já em relação à convergência das normas de auditoria, novas normas de Auditoria Independente, baseadas nas ISA's (*International Standards on Auditing*), denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente de Informações Contábeis Históricas (NBC TA's), impactaram tanto no processo de auditoria como na emissão do relatório do auditor (parecer), ainda consoante o autor.

Em 2016, dando prosseguimento ao processo de convergência às normas internacionais de auditoria, as ISA's, as demonstrações financeiras das companhias foram submetidas a um novo conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente (NBC TA), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Esse conjunto é representado por seis normas que compõem o chamado Novo Relatório do Auditor Independente (NRA). Dentre essas normas, destaca-se a NBC TA 701, que dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.

A partir da norma em questão, a NBC TA 701, os auditores passaram a evidenciar os pontos considerados de maior relevância no processo de auditoria da empresa, relatando as razões pelas quais foram considerados relevantes, sobre como foram conduzidos os processos de análises e as suas respectivas conclusões. Ainda segundo a norma, a comunicação dos principais assuntos de auditoria visa tornar o relatório de auditoria mais informativo, ao dar maior transparência acerca da auditoria realizada, além de poder ajudar os usuários das demonstrações contábeis a entenderem a entidade e as áreas que envolveram julgamento significativo da administração nas demonstrações contábeis auditadas.

Diante do exposto, levando em consideração a emissão dessas novas normas e os auditores como os sujeitos afetados mais diretamente com tal ocorrência, emerge a seguinte questão de pesquisa: Qual a percepção de auditores das *Big Four* sobre o Novo Relatório de Auditor Independente após a emissão da NBC TA 701? A pesquisa tem como objetivo analisar a percepção de auditores das *Big Four* acerca do Novo Relatório de Auditor Independente após a emissão da NBC TA 701. Adicionalmente, verificou-se como os principais assuntos de auditoria apontados, de acordo com a percepção dos auditores das *Big Four*, são refletidos nas demonstrações financeiras de empresas listadas na Bolsa de Valores Brasileira.

A presente pesquisa utiliza metodologia descritiva, qualitativa e se identifica como um estudo de caso, apresentando como participantes auditores independentes de três das quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo, denominadas *Big Four*. Para o alcance do objetivo, são aplicadas as técnicas de entrevistas semiestruturadas e análise documental.

Tendo em vista a recente publicação das normas que compõem o Novo Relatório de Auditor Independente, a sua importância para que o parecer do auditor seja mais específico e menos genérico (LONGO, 2017) e levando em consideração a importância da auditoria, ao atestar a credibilidade da informação contábil divulgada pela empresa (NIYAMA et al., 2011; CUNHA; WRUBEL; CHIARELLO, 2015; MOREIRA et al., 2015), fundamenta-se o desenvolvimento da presente pesquisa.

O diferencial do presente estudo está na investigação realizada sobre mudanças regulamentares recentes, decorrentes do processo de convergência às normas internacionais de auditoria, principalmente no que diz respeito às alterações na comunicação dos principais assuntos de auditoria, haja vista a percepção de auditores externos acerca dessas modificações.

Assim, essa pesquisa se justifica pela relevância do tema tanto para o mercado de capitais quanto para o ambiente acadêmico, ajudando a esclarecer as contribuições relevantes que a implementação dessa nova norma trouxe para o relatório de auditoria. O presente estudo visa contribuir para a literatura a partir da construção de um debate acerca da regulação na auditoria e das influências dessas regulações na qualidade da auditoria, sendo essa temática escassa nacional e internacionalmente.

2 Referencial Teórico

2.1 O processo de convergência às normas de auditoria e o exercício da profissão do auditor

O processo brasileiro de convergência decorreu-se pela implementação tanto das normas internacionais do relatório financeiro, as chamadas IFRS, como das normas internacionais de auditoria, conhecidas pela abreviação ISA (LONGO, 2017). Ressalta-se, porém, que a harmonização dessas normas não tem por finalidade reduzir ou eliminar o risco do mercado de capitais, mas pode minimizar ou até extinguir a incerteza inerente à economia, decorrente da falta de informações suficientes para analisar uma empresa (NIYAMA; SILVA, 2008).

As normas para a regulação da atividade contábil no Brasil até pouco tempo não possuíam semelhanças com as utilizadas mundialmente (PIERRE JR. et al., 2015). Um primeiro passo no caminho da convergência às normas internacionais de contabilidade foi a aprovação da lei 6.404, de 1976, que rege as sociedades por ações na apresentação das demonstrações contábeis e nos principais critérios de avaliação contábil no Brasil. Entretanto, o fato de estar estabelecido em lei gera dificuldades para a adoção de práticas contábeis harmônicas com o mercado global, já que a sua implementação exige uma mudança na legislação, o que torna complexo e vagaroso o processo de implantação ou mesmo de atualização das regras contábeis que necessitam de aprovação do Congresso Nacional (LONGO, 2017).

Em 2005, por intermédio da Resolução 1.055, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), foi constituído o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que objetiva o estudo, a elaboração e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza. O objetivo é possibilitar a publicação de normas pela entidade reguladora nacional, tendo em vista a centralização e a uniformização do seu processo de elaboração, considerando sempre a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais (LONGO, 2017).

Já em 2007, a lei 6.404, mediante um estudo da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), foi alterada pela lei 11.638, após sete anos desde que seu projeto foi apresentado. Os objetivos das alterações na lei 6.404 são assim resumidos: adequar a parte contábil da lei para proporcionar maior transparência e qualidade às informações contábeis; harmonizar a lei com as melhores práticas contábeis internacionais, citando *o International Accounting Standards Board (IASB)* como fonte das normas contábeis a ser utilizada; eliminar ou diminuir as dificuldades de interpretação e aceitação de nossas informações contábeis.

Dessa forma, a partir da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e da convergência às normas internacionais de contabilidade, teve-se a chance de possuir uma contabilidade mais similar à praticada por organizações de países que também adotaram as referidas normas (PIERRE JR. et al., 2015). Ademais, a harmonização com as normas internacionais de contabilidade delegou mais responsabilidade aos contadores, incluindo os auditores, para os quais será necessário um maior nível de julgamento profissional e, conseqüentemente, uma maior exigência de conhecimento técnico.

Entretanto, diferente da forma como ocorreu o processo de convergência contábil, a adoção desse padrão internacional para as normas de auditoria requer menos esforços,

considerando que tais normas nacionais são geralmente de competência de órgãos profissionais e envolvem menos atores no processo decisório (NIYAMA et al., 2011). Nacionalmente, verifica-se que a regulamentação da atividade de auditoria é relativamente recente, apesar de serem observadas modificações importantes do ambiente normativo e regulamentar ao longo dessas últimas décadas, coincidindo com o desenvolvimento do mercado de capitais e do sistema financeiro no país, o que evidencia a importância da auditoria para o bom funcionamento desses mercados, ainda de acordo com os autores.

O CFC tem o poder de emitir e exigir a utilização das normas internacionais de auditoria, mediante a emissão de normas técnicas correspondentes (NBCs TA — Normas Brasileiras de Contabilidade — Técnicas de Auditoria), que são traduções das ISAs (LONGO, 2017). Assim, seguindo essa tendência internacional de fomentar a harmonização tanto das normas de contabilidade quanto das normas de auditoria (NIYAMA et al., 2011), em novembro de 2009, o CFC aprovou um conjunto de 37 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA) e uma Norma Brasileira de Contabilidade Profissional do Auditor Independente (NBC PA), que reproduzem as normas de auditoria decorrentes do Projeto “Clarity” do IAASB. As normas em questão tiveram aplicação indistinta na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil a partir de janeiro de 2010.

No ano de 2016, em continuação ao processo de convergência às ISAs, ocorreu uma edição de um conjunto de NBC TA’s, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com vigência para as auditorias de demonstrações contábeis de períodos que se findam em ou após 31 de dezembro de 2016. Esse conjunto é representado por seis normas que compõem o chamado de Novo Relatório do Auditor Independente (NRA). As normas publicadas foram: NBC TA 260 (R2), que dispõe sobre a comunicação com os responsáveis pela governança; NBC TA 570, que versa acerca da continuidade operacional; NBC TA 700, que dispõe quanto à formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente; NBC TA 701, que destaca a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente; NBC TA 705, que traz modificações na opinião do auditor independente; e NBC TA 706, que dispõe sobre mudanças nos parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Dentre as normas expostas, destaca-se a NBC TA 701.

Em decorrência desse processo de convergência às normas internacionais de auditoria, as firmas de auditoria de maior porte foram consideravelmente atingidas, já que sua execução nos trabalhos de todas as companhias listadas e entidades reguladas foi compulsória (LONGO, 2017). Apesar de, reconhece o autor, tal harmonização com as normas de auditoria utilizadas mundialmente representa um grande avanço. A redação atual dos relatórios de auditoria, que foi feita conforme as normas brasileiras (NBCs TA) e internacionais (ISAs), além de proporcionar segurança ao usuário estrangeiro, reafirma o compromisso de manter permanentemente atualizadas as normas brasileiras em relação às internacionais.

Como meio de comunicação entre o auditor e seus usuários, os relatórios de auditoria devem ser compreensíveis, objetivos e aceitos pelos usuários como uma fonte de informação relevante (ROBU; ROBU, 2015). A relevância da informação fornecida por esses relatórios é definida por meio da influência que têm sobre os investidores na tomada de decisão. Os usuários das demonstrações financeiras deveriam ler os relatórios e levá-los em conta ao tomar decisões (THUNEIBAT; KHAMEES; FAYOUMI, 2008).

Pesquisas relacionadas ao tema qualidade de auditoria e relatórios de auditoria têm uma longa história (FRANCIS, 2011). Esse aspecto não é surpreendente, porque a qualidade da auditoria é o núcleo do mercado de auditoria. A missão de auditoria não tem valor se o público não tem confiança nela (MAIJOOR; VANSTRAELEN, 2012). De maneira semelhante, a qualidade da auditoria é uma preocupação real para os órgãos reguladores, pois os relatórios financeiros confiáveis são essenciais para uma operação confiável do mercado de ações (CORDO; FULOPA, 2015).

Simuni, Ye e Yang (2016) aduzem que as normas que regulam a atividade da auditoria em um país refletem, tradicionalmente, o ambiente de negócios daquela nação e, conseqüentemente, os padrões variavam bastante. No entanto, nos últimos anos, um número crescente de países adotou ou estão em processo de adoção de um conjunto uniforme de normas, as ISAs (SIMUNIC; ZE; YANG, 2016). Dessa forma, observa-se que a adoção das ISAs é um processo crescente e contínuo em todo o mundo.

O processo de convergência às normas internacionais de auditoria, no contexto nacional, foi executado por uma associação entre o CFC e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), além de contar com o apoio da CVM e do BCB (NIYAMA et al., 2011). Nesse mesmo sentido, Longo (2017) relata que a disseminação das novas normas de auditoria requereu um empenho somado do Ibracon, do Sistema CFC e de seus conselhos regionais, e das firmas de auditoria que atuam no Brasil.

De acordo com uma das novas normas convergidas, a NBC TA 200 – R1, o termo auditor é usado como referência à pessoa ou a pessoas que comandam a auditoria. Ainda segundo a norma, o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, sendo isso alcançado por meio da emissão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram preparadas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Para Dantas et al. (2011), a missão da auditoria vem sendo, historicamente, fornecer confiança para os investidores e assegurar a padronização e a disciplina da contabilidade corporativa, maximizando a liquidez e o potencial da economia do mercado de capitais. Para Múrcia (2007), o papel da auditoria ganha destaque e assume, dentre outras, a função de proteção do investidor ao atestar a confiabilidade das informações contábeis emitidas pelas empresas, buscando diminuir a assimetria da informação e suas repercussões no mercado. Sá (2000) acrescenta que os exames realizados pelo auditor objetivam emitir opiniões, conclusões, críticas e orientações acerca de situações ou fenômenos patrimoniais, ocorridos ou por ocorrer, prospectados e diagnosticados.

As NBCs TA exigem que o auditor realize o julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional durante todo o planejamento e execução da auditoria. Uma outra exigência é que o profissional identifique e avalie os riscos de distorção relevante, independentemente se causados por fraude ou erro, com base no entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive o controle interno daquela. O auditor, ainda de acordo com as NBCs TA, deve obter evidências de auditoria apropriada e suficientes para concluir se existem distorções relevantes por meio do planejamento e aplicação de respostas (procedimentos de auditoria) apropriadas aos riscos avaliados. Ademais, o profissional ainda deve formar uma opinião a respeito das demonstrações contábeis com base em conclusões alcançadas a partir das evidências de auditoria obtidas.

A NBC TA 200 – R1 estabelece explicitamente que um dos objetivos da auditoria é a emissão do relatório acerca das demonstrações contábeis em harmonia com as exigências das NBC TA's e em conformidade com as observações do auditor. Dutra (2011) corrobora a visão da qual o relatório de auditoria é o fim principal dos serviços de auditoria independente e o modelo pré-estabelecido de relatório remete a auditoria a verificar um parâmetro de verificação.

2.2 A NBC TA 701 - Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente

Conforme Attie (1998), o parecer de auditoria é o instrumento por meio do qual o profissional auditor emite sua opinião, em cumprimento às normas de auditoria a respeito das demonstrações financeiras. As mudanças mais relevantes no parecer do auditor, estipuladas pelas NBC TA's, foram quanto à sua denominação, passando o parecer a ser intitulado relatório de auditoria; e quanto à sua estrutura, que incluiu, dentre outros aspectos, a definição da

responsabilidade da administração e da auditoria em parágrafos diferentes e a inclusão dos parágrafos de outros assuntos (PIERRE JR et al., 2015).

É por meio do relatório que o auditor externo expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram preparadas em consonância com uma estrutura de relatório financeiro aplicável e não possuem distorções relevantes (NBC TA 200 - R1). Para Franco e Marra (2009), o produto principal da auditoria é a opinião do auditor a respeito das demonstrações contábeis, ou seja, se essas estão de acordo com os aspectos relevantes dos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Para poder expressar uma opinião, os auditores necessitam de um conjunto de informações apropriadas, suficientes e que consigam mitigar, a um nível aceitável, as incertezas decorrentes de um processo de avaliação de fatos e eventos, expressos sob a forma de elementos contábeis (ANTUNES et al., 2012). Tal parecer, consoante a NBC T 11, pode assumir os formatos de parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso ou parecer com abstenção de opinião.

O parecer sem ressalva contém um título no qual aparece a palavra independentes e expressa uma opinião sem ressalva (BOYNTON et al., 2002). Tal parecer também é conhecido como limpo ou padrão. O parecer com ressalva, segundo a NBC T 11, é proferido quando o auditor chega à conclusão de que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é tão significativa que exija parecer adverso ou abstenção de opinião. O auditor irá emitir o parecer adverso, ainda de acordo com a norma, quando o mesmo tiver dados suficientes para formar a opinião de que as demonstrações financeiras não representam de forma correta a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos. Entretanto, quando não há como o auditor exercer seu trabalho de maneira adequada, ele deve proferir um parecer com abstenção de opinião (ALBERTON; MARQUART, 2009).

O IAASB, o órgão regulador das ISAs, impulsionou, nos últimos anos, o esclarecimento dos padrões de auditoria, com foco no relatório de auditoria e na qualidade da auditoria (CORDO; FULOPA, 2015). Diante das mudanças implementadas em 2016, no Novo Relatório do Auditor, exigidas pelo IAASB, a mais significativa é a inclusão de um novo tópico no relatório, denominado de principais assuntos de auditoria, concretizado pela ISA 701 - *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*, e incorporado às normas brasileiras de auditoria por meio da NBC TA 701, em que, de acordo com a própria norma, a comunicação dos principais assuntos de auditoria tem como objetivo tornar o relatório de auditoria mais informativo, ao torná-lo mais transparente sobre a auditoria realizada.

A ideia de relatórios de auditoria ampliados não é nova, porque os usuários e órgãos profissionais têm pressionado por informações mais relevantes fornecidas pelo relatório do auditor há algum tempo (CORDO; FULOPA, 2015). Muitos pesquisadores investigam ou investigaram o efeito que um relatório de auditoria ampliado traria à necessidade dos usuários de receber mais informações (BÉDARD; GONTHIER; SCHATT, 2014; DOBIJA; CIESLAK, 2013; GOLD; GRONEWOLD; POTT, 2012). O que é novo, no entanto, é a expressão '*Key Audit Matters*', as KAMs, já introduzida de maneira oficial apenas a partir da norma ISA 701, sendo convergida às normas brasileiras como a NBC TA 701.

De acordo com a NBC TA 701, os principais assuntos de auditoria (PAAs) são assuntos que, conforme o julgamento profissional do auditor, foram os mais representativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. O item 17 da NBC TA 701 determina que o auditor deve noticiar aos responsáveis pela governança os assuntos que foram considerados como os principais assuntos de auditoria ou, se aplicável, dependendo dos fatos e circunstâncias pertinentes à entidade e à auditoria, a ausência de principais assuntos de auditoria.

A comunicação com os responsáveis pela governança, além de possibilitar a oportunidade de obtenção de maiores esclarecimentos, quando necessário, reconhece o papel

relevante que eles exercem no controle do processo de relatórios financeiros e propicia o entendimento da base das decisões do auditor relacionadas aos principais assuntos de auditoria e de que maneira tais assuntos serão descritos no relatório do auditor. Ademais, tal comunicação possibilita que os responsáveis pela governança avaliem se divulgações novas ou aprimoradas são úteis, tendo em vista que os assuntos serão comunicados no relatório do auditor (NBC TA 701, item A61).

Alguns pesquisadores argumentam que relatórios ampliados não aumentariam a qualidade das decisões dos usuários nem afetaria o que se espera de uma auditoria, portanto, seriam sem uso (CHONG; PFLUGRATH, 2008; GOLD; GRONWOLD; POTT, 2012). Em contraponto, autores como Vanstrelen et al. (2012) aduzem que tal relatório só traria benefícios se incluísse informações realmente relevantes para os usuários; dessa forma, não deve ser uma expansão sem sentido. Os autores consideram ainda que, para os avanços futuros, é necessário um consenso entre as partes interessadas (usuários, de um lado; e auditores, do outro). Ainda assim, alguns acadêmicos chegam a considerar que um relatório de auditoria mais detalhado tem mais valor figurativo do que realmente agrega valor aos usuários (CORDO; FULOPA, 2015).

Observa-se que, se bem elaborado, analisando-se a relevância e real utilidade dos principais assuntos de auditoria, esse modelo de relatório ampliado fornecerá aos usuários informações mais focadas para uma tomada de decisão, fator importante do ponto de vista social. Os relatórios de auditoria seguem padrões e contêm uma grande quantidade de dados, tornando extremamente difícil processar todas as informações que são disponibilizadas. Dessa forma, a inclusão desse novo tópico no relatório, os principais assuntos de auditoria, é o resultado de mudanças destinadas a auxiliar os usuários, mesmo que seja apenas ao enfatizar os assuntos mais representativos na auditoria realizada.

Na determinação dos principais assuntos de auditoria, segundo a NBC TA 701, os auditores devem ter ciência quanto às áreas avaliadas como de maior risco de distorção expressivas ou dos riscos significativos identificados, de acordo com a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. Também devem ser considerados julgamentos significativos do auditor relativos às áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento expressivo por parte da administração, inclusive estimativas contábeis apontadas que apresentam alto nível de incerteza na estimativa, ainda conforme a norma. Por fim, os profissionais também devem levar em consideração o efeito sobre a auditoria de fatos ou transações relevantes ocorridas durante o período (NBC TA 701).

Entretanto, ressalta-se que, de acordo com o item 4 da referida norma, a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor acontece no cenário no qual o auditor formou sua posição em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto, não substituindo a divulgação, nas demonstrações contábeis, que a estrutura aplicável de relatórios financeiros exige que a administração faça ou que são necessárias para atingir a finalidade da apresentação adequada. A norma também relata que a comunicação dos principais assuntos de auditoria também não substitui a emissão de opinião modificada por parte do profissional de auditoria, quando requerido nas circunstâncias de trabalho de auditoria, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. Nesse mesmo sentido, tal comunicação também não exime a apresentação de relatório, de acordo com a NBC TA 570 – Continuidade Operacional, quando existe incerteza significativa em relação a fatos ou condições que podem levantar dúvida relevante quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade ou não é uma opinião separada acerca dos assuntos tomados individualmente.

Quando o auditor emite uma opinião com ressalva ou adversa, a comunicação dos outros principais assuntos de auditoria continua tendo importância para aumentar o entendimento da

auditoria pelos usuários previstos e, portanto, aplicam-se as exigências para determinar os principais assuntos de auditoria, segundo o item A7 da NBC TA 701. Entretanto, como uma opinião adversa é proferida nos casos em que o auditor tiver concluído que as distorções, individualmente ou em conjunto, são significativas e generalizadas nas demonstrações contábeis, dependendo da relevância do assunto que tiver originado a opinião adversa, o auditor pode definir que nenhum outro assunto é principal assunto de auditoria ou, se ficar determinado que um ou mais assuntos, além daquele que originou a opinião adversa, são principais assuntos de auditoria, é especialmente importante que o detalhamento desses outros principais assuntos de auditoria não implique que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto sejam mais fidedignas com relação a esses assuntos do que seria apropriado às circunstâncias, tendo em conta a opinião adversa, ainda segundo a norma.

Além disso, ressalta-se que o auditor deve descrever individualmente os principais assuntos de auditoria, abordando o motivo de ser considerado um PAA, e como o assunto foi tratado na auditoria do período. O item 13, na NBC TA 701, apresenta recomendações acerca da descrição individualizada dos principais pontos de auditoria. Nessa perspectiva, podem ser mencionados alguns estudos que trataram sobre a regulação da auditoria e suas consequências (FIRMINO et al., 2010; NIYAMA et al., 2011; VIANA; NEGRA, 2014; CORDOS; FÜLÖP, 2015).

Cordos e Fülöp (2015) em seu estudo dissertam a respeito da importância do novo relatório do auditor, especialmente da nova seção do relatório, o *Key Audit Matters* (KAM), analisando se os usuários estão de acordo com tal adição ao relatório, por meio da análise das respostas enviadas por organizações, órgãos e indivíduos da União Europeia ao IAASB, em 2013. A pesquisa indica que as entidades são favoráveis à introdução dos KAM no relatório do auditor independente, porém as respostas analisadas indicam preocupação por parte dos respondentes, que acreditam que o IAASB e os demais órgãos reguladores devem orientar de forma mais objetiva quanto à nova seção do relatório. Contudo, as respostas também indicam que o KAM fornece mais informações relevantes e transparentes para os usuários das demonstrações.

Viana e Negra (2014) objetivaram verificar em sua pesquisa se as mudanças apontadas pelo auditor no relatório de auditoria independente, oriundas da adoção às normas internacionais de contabilidade, eram praticadas. A investigação, de cunho qualitativo, apresenta a análise dos relatórios de auditoria dos anos 2007 a 2013 das empresas do segmento de calçado listadas na BOVESPA, em busca de consequências da adoção das normas internacionais. Os resultados demonstraram que as empresas estão se adequando ao padrão internacional de contabilidade e que essa adaptação, nos anos iniciais, ocorreu de forma gradativa.

Niyama et al. (2011) discutiram o papel da regulação da atividade de auditoria como instrumento para o provimento de informações financeiras mais confiáveis, a partir dos instrumentos legais e dos requerimentos normativos instituídos pelos órgãos reguladores do mercado e da profissão contábil. Os resultados sugeriram que a teoria do interesse público, a teoria da captura e a teoria econômica da regulação podem ser aplicadas de forma complementar para explicar os movimentos regulatórios verificados, ocorrendo a prevalência dessa última.

Firmino et al. (2010) analisaram a existência da uniformidade da qualidade nos serviços realizados pelas empresas de auditoria independentes denominadas *Big Four*. O estudo foi realizado pelo exame das demonstrações, notas explicativas e do julgamento evidenciado nos pareceres das auditorias independentes emitidos pelas *Big Four* quanto às demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras do setor de telecomunicações, pautado acerca da adoção da norma emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata sobre a Redução ao Valor Recuperável dos Ativos (CPC 01). Os resultados do estudo evidenciam a não existência de uniformidade na qualidade dos serviços de auditorias realizados pelas *Big Four*.

As pesquisas de Niyama et al. (2011) e Firmino et al. (2010) analisaram a regulação e a qualidade dos serviços de auditoria, respectivamente, enquanto Cordos e Fülöp (2015) e Viana e Negra (2014) focaram seus estudos na importância e na adoção das novas normas de auditoria. A presente pesquisa, ao analisar a percepção de auditores das *Big Four* no que concerne ao Novo Relatório de Auditor Independente, trata a temática por uma ótica diferente, a do auditor, ampliando os estudos sobre as percepções das diversas partes interessadas a respeito dos relatórios ampliados e, dessa forma, avançando na literatura empírica correlata.

3 Metodologia

O presente estudo caracteriza-se como exploratório — pois há pouco conhecimento do tema abordado —, e descritivo, visto que se pretende obter informações sobre determinado grupo. Quanto à natureza, classifica-se como qualitativa, porque visa contribuir para uma maior compreensão do fenômeno estudado a partir da perspectiva dos sujeitos envolvidos (GRAY, 2012; COLLIS; HUSSEY, 2005). De acordo com Vieira e Zouain (2005), a pesquisa qualitativa busca apresentar explicações teóricas e pretende se constituir como um estudo intensivo e detalhado dos fenômenos. Destarte, os pesquisadores que utilizam a pesquisa qualitativa possuem uma ampla variedade de práticas interpretativas interligadas, com a finalidade de compreender melhor o assunto que está ao seu alcance (DENZIN; LINCOLN, 2006).

Em relação aos procedimentos, adotou-se o estudo de caso com o propósito de estudar a percepção de auditores das *Big Four* acerca do Novo Relatório de Auditor Independente após a emissão da NBC TA 701. Para Martins (2006), com o estudo de caso busca-se apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto.

3.1 Instrumento de Coleta de Dados

Para a coleta de dados, as informações foram colhidas a partir de entrevistas semiestruturadas, com base em um roteiro previamente desenvolvido para atender aos objetivos da pesquisa. Seguindo esse roteiro, versaram-se questões que buscavam investigar, inicialmente, o perfil pessoal dos entrevistados, como idade, gênero, formação profissional e tempo de atuação no cargo e na organização.

O segundo momento da entrevista buscou identificar a percepção dos entrevistados em relação ao processo de convergência às normas internacionais de auditoria e seus reflexos no exercício da profissão; a percepção das principais mudanças ocorridas nos trabalhos de auditoria após a emissão da NBC TA 701; e a percepção dos principais assuntos de auditoria evidenciados no Novo Relatório de Auditor Independente.

3.2 Procedimentos para coleta, tratamento e análise dos resultados

O agendamento das entrevistas foi feito por meio de contato via e-mail e telefone de cada organização. Foram realizadas no próprio local de trabalho, durante o expediente e de acordo com a conveniência de cada auditor participante, nos meses de novembro e dezembro de 2017. Destaca-se ainda que foram realizadas de forma individual e em uma única sessão, que durou, em média, 30 minutos. Após o consentimento dos participantes, as entrevistas foram gravadas e, posteriormente, transcritas. Cabe ressaltar que o processo de transcrição é uma etapa necessária à interpretação dos dados. Dessa forma, nesta pesquisa realizou-se a transcrição literal e a citação da fala do sujeito de forma integral.

Os relatos foram analisados mediante a técnica análise de conteúdo. Bardin (2011) caracteriza a análise de conteúdo como um conjunto de técnicas de análises das comunicações, em que o pesquisador busca compreender as características, as estruturas ou os modelos que estão por trás dos fragmentos das mensagens. Sugere-se que a análise de conteúdo deve ser

realizada em três etapas: (i) pré-análise; (ii) exploração do material; e (iii) tratamento dos resultados: inferência e interpretação (BARDIN, 2011).

Destarte, inicialmente, realizou-se a pré-análise, que consistiu na organização do material; posteriormente, os conteúdos das entrevistas foram transcritos, viabilizando a exploração do material de forma mais aprofundada. Por fim, toda as leituras e análises realizadas anteriormente foram organizadas sistematicamente, a fim de expor os resultados com o intuito de alcançar os objetivos propostos no estudo. Para isso, utilizou-se o *software* Atlas.ti – versão 8, que auxiliou na análise dos dados.

Para propiciar o alcance do objetivo adicional do estudo, buscou-se verificar se os principais assuntos apontados pelos auditores das *Big Four* são percebidos de forma positiva nas demonstrações financeiras de empresas listadas na Bolsa de Valores Brasileira, recorrendo-se à técnica de análise documental. Para tanto, analisou-se os dados da pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e divulgada pela Revista Valor Econômico, a qual aponta os principais assuntos de auditoria apresentados nas demonstrações contábeis auditadas de entidades com ações negociadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa), realizando-se um comparativo entre a opinião dos auditores participantes da pesquisa e os principais assuntos de auditoria que foram apontados pelo estudo realizado pelo Ibracon.

3.3 Características dos Sujeitos Participantes

Participaram do estudo um total de seis sujeitos, auditores independentes de três das quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo, denominadas *Big Four*. Duas organizações encontram-se situadas na cidade de Fortaleza, Estado do Ceará, e uma encontra-se situada na cidade de Recife, Estado de Pernambuco. A escolha das organizações participantes e dos respectivos auditores ocorreu por conveniência dos pesquisadores, ou seja, em função de contatos pessoais que possibilitaram a realização da pesquisa.

4 Resultados e Discussão

4.1 Perfil dos auditores independentes entrevistados

A fim de retratar a percepção de auditores sobre o Novo Relatório de Auditor após a emissão da NBC TA 701, foram realizadas entrevistas com seis auditores independentes que atuam em três das quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo, denominadas *Big Four*. O perfil dos entrevistados está indicado no Quadro 1.

Quadro 1 – Perfil dos entrevistados

| Participantes | Idade | Gênero | Formação (Graduação) | Função exercida | Tempo de atuação |
|----------------|---------|-----------|---------------------------------------|---------------------------------------|------------------|
| Entrevistado 1 | 50 anos | Masculino | Ciências Contábeis | Sócio de auditoria | 29 anos |
| Entrevistado 2 | 41 anos | Masculino | Administração / Ciências Contábeis | Sócio de auditoria | 22 anos |
| Entrevistado 3 | 37 anos | Feminino | Administração / Ciências Contábeis | Diretora de auditoria | 14 anos |
| Entrevistado 4 | 41 anos | Masculino | Administração / Ciências Contábeis | Sócio de auditoria | 20 anos |
| Entrevistado 5 | 37 anos | Feminino | Administração / Ciências Contábeis | Diretora de auditoria | 16 anos |
| Entrevistado 6 | 34 anos | Masculino | Administração / Ciências Contábeis | Gerente <i>Senior</i> de auditoria | 13 anos |

Fonte: elaborado pelos autores.

Conforme pode ser observado no Quadro 1, cinco dos seis entrevistados possuem formação acadêmica em Administração e em Ciências Contábeis, diferenciando-se somente o Entrevistado 1, que possui formação apenas em Ciências Contábeis. Verifica-se também que quatro entrevistados são do gênero masculino, dos quais três atuam na função de sócio de auditoria e um deles atua como gerente *sênior* de auditoria; duas entrevistadas são do gênero feminino, ambas atuando como diretoras de auditoria. Considerando-se o tempo de atuação, constata-se que, em média, os entrevistados iniciaram suas atividades aos 20 anos de idade e que, no geral, todos possuem mais de dez anos de experiência.

Dessa forma, todos os respondentes possuem cargos de alta gestão nessas organizações, o que os tornam altamente visados e detentores das características que se destacam como relevantes para a questão proposta na pesquisa. Ademais, deve-se observar a diversidade dos entrevistados, que são provenientes de três das *Big Four*, com a presença de homens e mulheres, em faixas etárias e com tempo de atuação diversos.

4.2 Processo de convergência às normas internacionais de auditoria e seus reflexos no exercício da profissão

Para atender ao objetivo do estudo, inicialmente, buscou-se obter a percepção dos entrevistados sobre o processo de convergência às normas internacionais de auditoria e seus reflexos no exercício da profissão de auditor. Foi investigado se, na opinião dos entrevistados, houve impactos ou se foram enfrentadas dificuldades com o referido processo de convergência.

De uma forma geral, os discursos dos entrevistados apontam que não houve grandes dificuldades com esse processo, os quais alegam que, por parte das empresas de auditoria, há um treinamento e planejamento prévio. Destacam ainda que existe uma estrutura formada por grupos de estudos do Ibracon que analisam procedimentos de auditoria, de maneira que seja uniforme. Assim, discute-se, no Brasil, a mesma pauta que tem sido discutida na Europa.

Nesse contexto, Niyama et al. (2011) apontam que a adoção do padrão internacional para as normas de auditoria requer menos esforços, considerando-se que as normas nacionais são de competência de órgãos profissionais e envolvem menos atores no processo decisório, corroborando a opinião dos entrevistados.

Por outro lado, os entrevistados indicam que a principal barreira encontrada foi fazer com que os clientes, principalmente as grandes empresas, pudessem entender efetivamente o que estava sendo aplicado, pois em um primeiro momento, no primeiro ano de fase de adaptação, houve certo medo e receio por parte do mercado. Outro ponto negativo que merece destaque, sob a ótica dos entrevistados, são os órgãos reguladores do país, como o CFC, dado que as empresas de auditoria ficam na dependência da regulação desses órgãos, processo notoriamente lento. Os auditores alegam que, nas empresas, já vem sendo discutido internamente, sendo conhecidos os procedimentos a serem adotados, mas há uma dependência da regulação para que efetivamente possam aplicar essas mudanças. Nesse contexto, cabe também ressaltar o papel do Ibracon, que tem auxiliado o CFC na interpretação das normas.

Eu acho que não, por que assim, até pelo fato de ser uma empresa multinacional, onde tem toda uma preparação... a gente tem uma carga de treinamento muito grande. Então assim, a gente acaba não sentindo muito impacto, por que a gente tem muito planejamento prévio à implementação de todas as normas. Então a gente tem fóruns de discussão internos. A gente acaba não sentindo talvez essas mudanças tão grandes pela estrutura que nós temos internamente, só para treinamentos e esse tipo de coisa... (Entrevistado 1).

Esse resultado corrobora o posicionamento de Longo (2017) ao discorrer que o fato de estar estabelecido em lei gera dificuldades para a adoção de práticas contábeis harmônicas com o mercado global, já que a sua implementação exige uma mudança na legislação, o que torna

complexo e vagaroso o processo de implantação ou mesmo de atualização das regras contábeis que necessitam de aprovação do Congresso Nacional.

Entretanto, de uma maneira geral, os auditores destacam que não sentiram tanto impacto pela facilidade de ter pessoas internamente cuidando disso, por meio de grupos de estudo, que acabam facilitando esse processo. Além disso, nos discursos dos entrevistados 5 e 6, destaca-se como ponto positivo a transparência que esse processo de convergência trouxe ao trabalho do auditor, em que hoje se tem uma maior responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras e acerca das informações que as empresas divulgam, refletindo, assim, de forma positiva no exercício da profissão.

Em um segundo momento, buscou-se identificar se, na visão dos entrevistados, o Brasil está preparado para esse processo de convergência às normas internacionais de auditoria. Os discursos dos entrevistados apontam para visões distintas. De um lado, estão aqueles que acreditam que o Brasil esteja preparado, pois têm acompanhado as mudanças ocorridas no cenário internacional, atrelando também à facilidade que o Ibracon, a partir dos treinamentos e discussões, contribui para facilitar este entendimento, além da transferência de tecnologia que também colabora para que se tenha maior velocidade no acesso à informação.

Está preparado, porque a gente sempre foi, felizmente, tanto do ponto de vista contábil como do ponto de vista de auditoria, muito vanguardista neste processo, desde quando começou as famosas IFRS da vida e depois as ISAS de auditoria, tanto o Ibracon quanto o CFC com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a própria CMV, eles começaram a ter um papel muito forte nas reuniões internacionais com discussão... (Entrevistado 2).

Por outro lado, um dos entrevistados apresenta em sua fala uma visão negativa sobre esta questão, o qual destaca que não se deve olhar apenas para o universo de empresas de grande porte, pois quando se trata de pequenas e médias empresas e do setor público ainda há muitos pontos de avanço a serem considerados. A fala seguinte revela esse pensamento:

A resposta eu diria que é não. Eu diria que é não, porque a gente só está olhando para o mundo que é o mundo que a gente vive, que é o nosso mundinho de grandes empresas... Eu acho que o Brasil tem um caminho muito grande a percorrer, principalmente quando trata de pequenas empresas, médias empresas e o setor público... (Entrevistado 4).

Esses resultados confirmam o estudo de Longo (2017), o qual discorre que, em decorrência desse processo de convergência às normas internacionais de auditoria, as firmas de auditoria de maior porte foram consideravelmente atingidas, uma vez que sua execução nos trabalhos de todas as companhias listadas e entidades reguladas foi compulsória.

Nesse contexto, buscou-se perceber se os entrevistados consideram que a emissão do Novo Relatório de Auditor Independente trouxe benefícios para o aprimoramento do exercício da auditoria. Os discursos dos entrevistados apontam de forma unânime uma visão positiva em relação aos benefícios oriundos do processo de convergência e, conseqüentemente, da emissão do Novo Relatório de Auditor. Dentre os principais benefícios, destacam-se: 1) melhorou o diálogo, principalmente com os órgãos de governança, como o conselho de administração; 2) tornou claro para as pessoas qual a responsabilidade do auditor; 3) maior segurança para o auditor do ponto de vista do que está sendo feito; 4) o relatório do auditor deixa de ser menos padrão e passa a ser mais informativo; e 5) o relatório agrega valor e a companhia enxerga maior valor no trabalho executado, assim como o mercado. Destaca-se a opinião de um dos entrevistados, que traz essa visão de uma maior segurança, conforme observado em sua fala, a seguir:

Hoje esse novo relatório me traz mais segurança enquanto auditor, porque deixa claro para as pessoas qual a minha responsabilidade, então assim está muito claro qual é a sua obrigação enquanto empresa e qual a minha obrigação enquanto auditor (Entrevistado 3).

Esse resultado valida os achados de Dantas et al. (2011), os quais afirmam que a missão da auditoria vem sendo, historicamente, fornecer confiança para os investidores e assegurar a padronização e a disciplina da contabilidade corporativa e de Dutra (2011), ao apontar que o Relatório de Auditoria é o fim principal dos serviços de auditoria independente e o modelo pré-estabelecido de relatório remete a auditoria a verificar um parâmetro de verificação.

O IAASB fez diversas consultas, antes da implementação das novas normas de auditoria, aos usuários dos relatórios de auditoria, e identificou uma forte demanda por mudanças nos modelos que vinham sendo utilizados (LONGO, 2017). Essas consultas revelaram o desejo de que as demonstrações contábeis fossem mais claras e transparentes, bem como o relatório do auditor mais específico e menos genérico.

Dessa forma, observa-se que a auditoria não atinge seu objetivo e não possui valor para os seus usuários se eles não possuem confiança nela. Por isso, a qualidade da auditoria e a ideia de relatórios mais informativos, que auxiliem os seus usuários a utilizar as informações que eles trazem, tornou-se um ponto crucial para os órgãos reguladores (CORDOS; FULOPA, 2015; DUTRA, 2011; MAIJOOR; VANSTRAELEN, 2012).

4.3 Principais mudanças ocorridas nos trabalhos de auditoria após a emissão da Norma NBC TA 701

Ainda objetivando alcançar a finalidade proposta na pesquisa, buscou-se obter a percepção dos entrevistados sobre as principais mudanças ocorridas nos trabalhos de auditoria após a emissão da NBC TA 701. Inicialmente, procurou-se identificar se, sob a ótica dos entrevistados, ocorreram mudanças internas nos trabalhos de auditoria após a emissão dessa norma. De uma forma geral, os relatos dos entrevistados indicam que praticamente não houve mudanças nos trabalhos de auditoria. A fala seguinte, de um dos entrevistados, sintetiza essa visão.

Mudança no trabalho eu acho que praticamente não houve, nós já fazemos o trabalho. Eu acho que houve uma mudança nessa comunicação, nessa necessidade de preparar órgãos de governança, para discutir o tema. Então a mudança, eu acho que foi mais nesse sentido, de colocar reuniões interinas pra discutir, pra até em alguns casos mostrar a legislação, que tinham algumas empresas que não sabiam exatamente das mudanças e nós tivemos que explicar e aí fazer essas apresentações, discutir como está sendo feito lá fora... (Entrevistado 1).

Além disso, o entrevistado 4 destacou que, do ponto de vista operacional, houve um incremento de poucas horas a mais de trabalho. Já em relação à ótica do trabalho de campo, o mesmo aponta para um maior envolvimento da área técnica para se obter um nível mínimo de padronização. Já o entrevistado 5 destacou que, no início, houve certa resistência das empresas; todavia, aos poucos houve um amadurecimento, pois foi um trabalho feito desde o início do ano, então quando chegou-se em dezembro o processo estava maduro e consolidado.

Nessa perspectiva, Pierre Jr. et al. (2015) salientam que as mudanças mais relevantes no parecer do auditor, estipuladas pelas NBC TA's, dizem respeito à sua denominação, passando o parecer a ser intitulado Relatório de Auditoria; e quanto à sua estrutura, que incluiu, dentre outros aspectos, a definição da responsabilidade da administração e da auditoria em parágrafos diferentes e a inclusão dos parágrafos de outros assuntos.

Ademais, com a emissão da NBC TA 701, a inclusão do tópico principais assuntos de auditoria no relatório, que objetiva enfatizar os assuntos mais representativos na auditoria das

demonstrações contábeis do período corrente e sua comunicação com os responsáveis pela governança, confirma a pouca modificação na forma de realização da auditoria, mas alterações na comunicação.

Dessa maneira, considerando-se que, além da inserção dos principais pontos de auditoria no relatório, a mudança na norma também buscou uma maior comunicação da auditoria com os órgãos de governança corporativa, a fim de verificar a visão dos mesmos sobre o relacionamento com tais órgãos após a emissão do Novo Relatório de Auditor, indagou-se aos auditores, por exemplo, se houve uma aproximação, se existiram resistências, enfim, os principais pontos positivos ou negativos de acordo com a opinião de cada um. Os discursos dos entrevistados apontam de maneira unânime para uma visão positiva. Dentre os principais pontos, podem ser mencionados que hoje há uma discussão saudável acerca dos procedimentos de auditoria, principalmente com os conselhos mais maduros, provocando, assim, um envolvimento maior deles com o trabalho.

Quando surgiu a regra e foi formalizada, logo no início do ano passado, era necessário que nas reuniões de comitê já fossem mencionados quais seriam como parte de planejamento dos trabalhos de auditoria para o ano, quais seriam os principais assuntos de auditoria, porque precisava ser compartilhado com os órgãos de governança. Então, eu acho que foi um trabalho a quatro mãos, da administração, apesar de ser um relatório do auditor, da administração se envolver de forma muito significativa, os órgãos de governança, a auditoria, a gestão como um todo, conselho fiscal, conselho de administração mesmo, mais os comitês que participaram bastante das discussões... (Entrevistado 5).

Cabe ressaltar que o próprio item A61 da referida norma estabelece que a comunicação com os responsáveis pela governança, além de possibilitar a oportunidade de obtenção de maiores esclarecimentos, quando necessário, reconhece o papel relevante que eles exercem no controle do processo de relatórios financeiros e propicia o entendimento da base das decisões do auditor relacionadas aos principais assuntos de auditoria e de que maneira tais assuntos serão descritos no relatório do auditor.

No entanto, os entrevistados ressaltam que, no início, havia também uma grande confusão em relação aos PAAs, e um dos desafios foi justamente o de mostrar a finalidade do PAA. Nesse contexto, considera-se ainda que foi um processo de educar os órgãos de governança. Para um dos entrevistados, esse estreitamento com os órgãos de governança ocorreu não só em razão dos PAAs, mas, principalmente, por um maior nível de comunicação exigido. A fala seguinte revela esse pensamento:

Houve um estreitamento com os órgãos de governança, mas não só pelos PAAs, mas é se você for olhar as normas novas, NBC TAs revisadas agora em 2016, invariavelmente, elas requerem um nível de comunicação com a governança muito maior. Esse estreitamento ele aconteceu... essa aproximação, realmente aconteceu agora em 2016... Porque o parecer antigamente, do jeito que ele era feito, se ele não tinha ressalva, você nem precisava ter contato com o CEO ou CFO. Hoje não. Ele quer ler o que está saindo, ele quer ver: “o que você está escrevendo aí de mim?” (Entrevistado 4).

Desse modo, observa-se que a comunicação com os responsáveis pela governança viabiliza a obtenção de esclarecimentos que a auditoria deve prestar, propiciando que os órgãos de governança avaliem se as divulgações detalhadas são relevantes. Além disso, essa maior comunicação pode auxiliar no processo decisório do auditor sobre quais assuntos serão destacados como PAAs e a forma como eles estarão descritos no relatório de auditoria.

Por fim, para fechamento desta seção, buscou-se observar se esse novo formato de relatório reflete na valorização do trabalho de auditoria. Os discursos dos entrevistados apontam

para duas percepções distintas. De um lado, uma visão otimista; do outro, aqueles que alegam que, pelo menos neste primeiro momento, não houve esta valorização. Dentre os principais pontos positivos mencionados nas falas dos entrevistados, destacam-se: 1) o mercado compreendeu melhor o que é feito, pois passaram a entender que também há uma preocupação por parte das empresas de auditoria com a subjetividade e que também têm sido empregados maiores recursos nessas áreas críticas; 2) ficaram claras quais são as responsabilidades do auditor e quais as responsabilidades da administração; e 3) com este processo, o relatório passou de padrão para um relatório personalizado, demonstrando todo o trabalho que o auditor fez ao longo do ano. Um dos entrevistados evidencia que a valorização ocorreu em diferentes aspectos. Essa opinião está demonstrada na fala a seguir.

Eu acho que valoriza, justamente porque deixa de ser um relatório padrão, como era, para ser um relatório personalizado, e ali demonstra todo o trabalho que o auditor fez ao longo do ano... Então, assim, eu acho que valoriza para o mercado, valoriza para empresa, valoriza pro leitor, valoriza o relacionamento entre o auditor... e entre auditor e o cliente... (Entrevistado 5).

Por outro lado, um dos entrevistados enfatiza que, apesar do relatório ter sido um grande passo e mesmo considerando-se que houve uma evolução, esperava-se mais, porque em sua opinião, o auditor continua fazendo muita coisa e escrevendo pouco. Já um dos entrevistados acredita que há uma expectativa de valorização; entretanto, hoje, ainda não existe, pois, o mercado não conseguiu ter essa percepção, principalmente em termos de honorários (remuneração). A fala seguinte apresenta esse pensamento:

Eu acredito que não. Você tem um enorme procedimento de auditoria específico. Você tem que ter um papel de trabalho. Você incorre mais horas e incorre mais horas de pessoas mais *seniors*. Não é do *treinee*, não é do assistente. É de uma revisão de um memorando, é de uma elaboração de um memorando de continuidade que você tem que ter. A forma de detalhar talvez, você tem que demonstrar maior segurança, porque o procedimento sempre existiu. Só que agora você tem que ter uma segurança maior ainda e deixar muito mais claro o que está lá. Há uma expectativa de valorização, mas hoje eu entendo que não. Enobreceu o trabalho, nós hoje temos uma segurança maior, enquanto auditor da empresa, porque está bem claro qual é a sua responsabilidade e qual é a minha responsabilidade (Entrevistado 3).

Utilizou-se o *software* Atlas ti para visualizar as palavras-chave mais citadas durante os discursos dos entrevistados sobre a valorização do trabalho de auditoria. Para tanto, as palavras-chave foram codificadas isoladamente (uma a uma) e a escolha se deu pelas palavras que representavam uma síntese das principais ideias das falas dos entrevistados. Assim, gerou-se a nuvem de palavras, composta pelas principais palavras-chave dos relatos dos entrevistados, conforme observado na Figura 1.

Utilizando-se a ferramenta que possibilita visualizar quantas vezes cada palavra foi utilizada como palavra-chave, bem como observando-se a Figura 1, verificou-se que as palavras que mais se destacam nos discursos dos entrevistados são: valorização (14), transparência (7), segurança (7) e responsabilidade (6). Cabe destacar que essa análise foi realizada apenas acerca dos relatos relacionados à referida questão.

De acordo com a própria norma, a comunicação dos principais assuntos de auditoria tem como objetivo tornar o relatório de auditoria mais informativo, ao torná-lo mais transparente sobre a auditoria realizada. Destarte, a opinião dos entrevistados é convergente com o que está disposto na NBC TA 701, uma vez que eles destacam, dentre outros pontos, uma maior transparência nas informações.



Figura 1 – Nuvem de palavras sobre a valorização do trabalho de auditoria
Fonte: elaborada pelos autores, com recurso do Atlas ti.

4.4 Principais assuntos de auditoria evidenciados no Novo Relatório de Auditor Independente

Em complemento ao atendimento do objetivo proposto, buscou-se obter a percepção dos entrevistados sobre os principais assuntos de auditoria evidenciados no Novo Relatório de Auditor Independente. Na determinação dos principais assuntos de auditoria, segundo a NBC TA 701 (2016), os auditores devem levar em consideração as áreas avaliadas como de maior risco de distorção expressivas ou riscos significativos identificados, de acordo com a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. Assim, questionou-se quanto aos assuntos considerados de maior relevância no processo de auditoria da empresa e às áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante e que, portanto, exigem uma maior atenção.

Conforme responderam os entrevistados, os assuntos de maior relevância e as áreas avaliadas como de maior risco são sempre aqueles em que há um maior grau de julgamento por parte deles e da administração da empresa auditada e que, geralmente, para os quais se torna essencial o envolvimento de um especialista. Os entrevistados destacam ainda que um fator determinante é o tipo de negócio e, portanto, é um processo subjetivo.

De forma geral, foram as áreas que os PAAs giraram sempre em torno desses assuntos mais complexos e aonde a gente também teve que envolver especialistas internos dado a subjetividade ou grau de julgamento (Entrevistado 1).

Cabe ressaltar que, consoante estabelece a própria NBC TA 701, também devem ser considerados julgamentos significativos do auditor relativos às áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento expressivo por parte da administração, inclusive estimativas contábeis apontadas que apresentem alto nível de incerteza na estimativa, ainda de acordo com a norma.

Além disso, outro ponto que merece destaque é que um dos entrevistados coloca em seu relato que, no primeiro ano, gerou-se muita discussão, pois muitos clientes encontraram dificuldades para entender a finalidade dos PAAs. Essa opinião é retratada na fala a seguir.

A ideia do PAA foi mais de tentar explicar onde é que o auditor está demandando mais tempo a se verificar que aquela preocupação que talvez você tenha, quando você analisa a Demonstração Financeira, que o número é muito grande, é muito representativo, aquilo foi tratado de alguma forma com a ênfase que era devida. Então essa seria, teoricamente, a consequência. Então no primeiro ano gerou-se muita discussão, até porque muitos clientes diziam: não, eu não quero que isso aqui seja PAA. Não é questão de querer, é a área aonde você mais encontrou subjetividade! (Entrevistado 2).

Dessarte, apesar da subjetividade e do segmento (tipo de negócio), de uma forma geral, os entrevistados apontam como assuntos mais recorrentes o reconhecimento de receitas e o teste de *impairment*. O que talvez seja comum em todos os segmentos é o reconhecimento de receitas, porém ao olhar para outros segmentos, como o de seguradoras, por exemplo, se tem uma preocupação maior com provisões técnicas que, por sua vez, são muito voltadas para questões atuariais. Ao pensar no setor bancário, o item provisão aparecerá em todos PAAs, tendo em vista que existe um modo próprio do setor bancário de fazer provisão e existe uma norma do Banco Central específica para isso. Ao visualizar a indústria, o principal ponto é o teste de *impairment* e reconhecimento de receita, ou seja, depende muito do segmento, mas esses, sob a visão dos entrevistados, são os que mais aparecem.

Partindo dessa visão e para atender ao objetivo adicional de verificar como os principais assuntos de auditoria são apontados — de acordo com a percepção dos auditores das *Big Four* —, e refletidos nas demonstrações financeiras de empresas listadas na Bolsa de Valores Brasileira, observou-se quais foram os principais assuntos de auditoria (PAA) citados pelas companhias brasileiras no exercício social de 2016. Para isso, analisou-se os dados da pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e divulgada pela Revista Valor Econômico. Segundo a análise, a pesquisa abrange um total de 546 companhias, identificando-se 1.329 PAAs, representando uma média de 2,43 tópicos por empresa. Cabe ressaltar que o objetivo da norma internacional ao incluir os PAAs foi de dar maior transparência ao trabalho dos auditores para os diversos *stakeholders* interessados nas demonstrações financeiras.



Figura 2 – Principais assuntos de auditoria (PAAs)

Fonte: adaptado de Ibracon (2017).

Conforme pode ser observado no Quadro 2, o assunto campeão foi o teste de valor recuperável (*impairment*) de ativos não financeiros, que está presente em 32% dos pareceres, seguido das receitas (29%), das contingências (26%); dos instrumentos financeiros (21%) e da realização do imposto de renda diferido (21%), sendo esses os pontos mais frequentes.

Ao confrontar os resultados dos principais assuntos de auditoria citados pelos entrevistados e os da pesquisa do Ibracon, averiguou-se que ambos apontaram o teste de *impairment* e o reconhecimento de receitas como os assuntos mais recorrentes. Esse resultado, considerando a subjetividade que o reconhecimento de tais itens pode envolver, confirma que estão sendo levadas em consideração as recomendações da NBC TA 701 para determinação dos principais assuntos de auditoria.

Portanto, verifica-se que há uma convergência entre o relatado pelos auditores participantes da pesquisa e os principais assuntos de auditoria citados pelas companhias brasileiras listadas na BM&FBovespa. Assim, os achados do presente estudo corroboram os resultados da pesquisa do Ibracon.

5 Considerações Finais

O objetivo do presente trabalho consiste em analisar a percepção de auditores sobre o Novo Relatório de Auditor Independente após a emissão da NBC TA 701. Para tanto, foram realizadas entrevistas com seis auditores independentes que atuam em três das quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo, denominadas *Big Four*.

Inicialmente, buscou-se obter a percepção dos entrevistados acerca do processo de convergência às normas internacionais de auditoria e seus reflexos no exercício da profissão de auditor. De uma forma geral, os resultados descrevem que não houve grandes dificuldades com o referido processo, pois os entrevistados alegam que por parte das empresas de auditoria há um treinamento e planejamento prévio por meio dos grupos de estudo, que acabam facilitando este processo. Por outro lado, os resultados revelam que a principal barreira encontrada foi fazer com que os clientes, principalmente as grandes empresas, pudessem entender efetivamente o que estava sendo aplicado. Além disso, os discursos dos entrevistados demonstram uma visão positiva em relação aos benefícios oriundos do processo de convergência e, conseqüentemente, da emissão do Novo Relatório de Auditor Independente.

Posteriormente, procurou-se obter a percepção dos entrevistados sobre as principais mudanças ocorridas nos trabalhos de auditoria após a emissão da NBC TA 701. De uma maneira geral, os resultados indicam que praticamente não houve mudanças nos trabalhos de auditoria. Os entrevistados evidenciam que o que efetivamente mudou foi a comunicação com os órgãos de governança e a transparência obtida com esse processo, provocando assim um maior envolvimento dos órgãos em questão com o trabalho de auditoria.

Além disso, objetivou-se compreender a percepção dos entrevistados a respeito dos principais assuntos de auditoria evidenciados no Novo Relatório de Auditor Independente. De acordo com os entrevistados, os assuntos de maior relevância e as áreas avaliadas como de maior risco são sempre aqueles em que há um maior grau de julgamento por parte deles e que, geralmente, para os quais se torna essencial o envolvimento de especialistas, destacando-se, ainda, que um fator determinante é o tipo de negócio e, portanto, é um processo subjetivo.

Adicionalmente, buscou-se verificar como os principais assuntos de auditoria apontados, de acordo com a percepção dos auditores das *Big Four*, são refletidos nas demonstrações financeiras de empresas listadas na Bolsa de Valores Brasileira. Para esse fim, observou-se os principais assuntos de auditoria (PAA) citados pelas companhias brasileiras no exercício social de 2016. Salienta-se que o assunto campeão foi o teste de valor recuperável (*impairment*) de ativos não financeiros, seguido das receitas, contingências, instrumentos financeiros e realização do imposto de renda diferido, sendo esses os pontos mais frequentes. Já para os entrevistados, os assuntos mais recorrentes são as receitas e o teste de *impairment*. Portanto, constata-se que há uma convergência entre a opinião dos auditores participantes da pesquisa e os principais assuntos de auditoria citados pelas companhias brasileiras listadas na BM&FBovespa.

Dessa forma, compreende-se que a mudança tornou o relatório dos auditores independentes mais informativo e que a presente pesquisa representou uma oportunidade de demonstrar os efeitos dessa norma, sob a ótica dos auditores independentes, à medida em que evidencia os principais assuntos e as principais áreas de riscos que os auditores julgam relevantes, além de demonstrar as mudanças mais significativas, os impactos e desafios do

processo de convergência às normas internacionais de auditoria e seus reflexos no exercício da profissão de auditor.

Por fim, dada a relevância do tema, espera-se que os resultados aqui encontrados possam despertar o interesse por novos estudos, por exemplo, a percepção de analistas financeiros sobre a divulgação dos riscos e de que forma foram conduzidos, bem como investigações acerca de como as companhias estão aprimorando seus controles internos ou suas estruturas de governança em resposta às novas informações contidas nos relatórios de auditores independentes.

Referências

ALBERTON, L.; MARQUART, A. Parecer da Auditoria das Companhias Listadas no Nível 1 de Governança Corporativa da BOVESPA: uma análise das ressalvas, ênfases e empresas de auditoria entre os anos de 2004 e 2007. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 8, p. 43-55, 2009.

ALMEIDA, J. E. F. D.; ALMEIDA, J. C. G. D. Auditoria e earnings management: estudo empírico nas empresas abertas auditadas pelas big four e demais firmas de auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, p. 62-74, 2009.

ANTUNES, M. T. P.; GRECCO, M. C. P.; FORMIGONI, H.; MENDONÇA NETO, O. R. A Adoção no Brasil das Normas Internacionais de Contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia & Relações Internacionais**, v. 10, n. 20, p. 5-19, 2012.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BÉDARD, J.; GONTHIER, B. N.; SCHATT, A. Costs and benefits of reporting Key Audit Matters in the audit report: The French experience. 2014. **Working paper**. Retirado de: <http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf>

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. Tradução: José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>.

_____. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404. Disponível em: <http://www.planalto.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>.

CHONG, K.; PFLUGRATH, G. Do different audit report formats affect shareholders and auditors perceptions? **International Journal of Auditing**, v. 3, n. 12, p. 221-241, 2008.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2 ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 - Estrutura conceitual para elaboração e divulgação do relatório contábil-financeiro**. Brasília, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.055 de 07 de outubro de 2005.** Constitui o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.

_____. **NBC T 11: Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis.** Brasília: CFC, 2003.

_____. **NBC TA 200 (R1): Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria.** Brasília: CFC, 2016.

_____. **NBC TA 260 (R2): Comunicação com os responsáveis pela governança.** Brasília: CFC, 2016.

_____. **NBC TA 315 (R1): Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente.** Brasília: CFC, 2016.

_____. **NBC TA 570: Continuidade Operacional.** Brasília: CFC, 2016.

_____. **NBC TA 700: Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.** Brasília: CFC, 2016.

_____. **NBC TA 701: Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.** Brasília: CFC, 2016.

_____. **NBC TA 705: Modificações na opinião do auditor independente.** Brasília: CFC, 2016.

_____. **NBC TA 706: Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente.** Brasília: CFC, 2016.

CORDOS, G. S.; FÜLÖP, M. T. Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters. **Accounting And Management Information Systems**, v. 14, n. 1, p.128-152, 2015.

CUNHA, P. R.; WRUBEL, F.; CHIARELLO, T. C. Deficiências de Auditoria nos Relatórios de Inspeção do PCAOB: Uma Análise das Empresas de Auditoria Brasileiras e Norte Americanas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 10, n. 3, p. 25-46, 2015.

DANTAS, J. A.; CHAVES, S. M. T.; SILVA, M. R.; CARVALHO, R. P. Determinações de Refazimento/Republicação de Demonstrações Financeiras pela CVM: O Papel dos Auditores Independentes. **Revista Universo Contábil**, v. 7, p. 45-64, 2011.

DANTAS, J. A.; COSTA, F. M.; NIYAMA, J. K.; MEDEIROS, O. R. Regulação da Auditoria em Sistemas Bancários: Análise do Cenário Internacional e Fatores Determinantes. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, v. 25, n. 64, p.7-18, 2014.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. **O planejamento da pesquisa qualitativa: teoria e abordagens.** 2 ed., Porto Alegre: Artmed, 2006.

DOBIJA, D.; CIESLAK, I. Extended Audit Reporting. An insight from the auditing profession in Poland. 2013. **Working paper**. Retirado de:
<https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2215605>

DUTRA, M.H. **Modelo de referência para o relatório final da auditoria independente baseado na abordagem de expectations gap**. 2011. 227 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

FIRMINO, J. E.; DAMASCENA, L. G.; PAULO, E. Qualidade da auditoria no Brasil: Um estudo sobre a atuação das auditorias independentes denominadas Big Four. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 5, n. 3, p. 40-50, 2010.

FRANCIS, J. A framework for understanding and researching audit quality. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 2, n. 30, p. 125-152, 2011.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

GOLD, A.; GRONWOLD, U.; POTT, C. The ISA 700 auditor s report and the audit expectation gap - Do explanations matter? **International Journal of Auditing**, v. 3, n. 16, p. 286-307, 2012.

GRAY, D. E. **Pesquisa no mundo real**. 2 ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Auditor destaca incerteza no futuro das companhias**. 2017. Disponível em:
<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=4608>>. Acesso em: 06 dez. 2017.

LONGO, C. G. **Relatórios de auditoria**. São Paulo: Trevisan, 2017.

MAIJOOR, S.; VANSTRAELEN, A. Research opportunities in auditing in the EU, revisited. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 1, n. 31, p. 115-126, 2012.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

MOREIRA, F. S.; FIRMINO, J. E.; SANTOS, A. D.; SILVA, J. D. G.; SILVA, M. C. Qualidade da Auditoria no Brasil: Um Estudo do Julgamento dos Auditores Independentes na Aderência do Ajuste a Valor Presente nas Companhias de Construção e Engenharia Listadas na BM&FBovespa. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 10, n.1, p. 63-80, 2015.

MURCIA, F.; CARVALHO, L. Conjecturas Acerca do Gerenciamento de Lucros, Republicação das Demonstrações Contábeis e Fraude Contábil. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 4, p. 61-82, 2007.

NIYAMA, J. K.; COSTA, F. M.; DANTAS, J. A.; BORGES, E. F. Evolução da Regulação da Auditoria Independente no Brasil: Análise Crítica, a partir da Teoria da Regulação. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 4, p. 127-161, 2011.

_____; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

PIERRE JUNIOR, M. A.; CAMARGO, R. C. C. P.; CAMARGO, R. V. W.; AZEVEDO, N. K.; ALBERTON, L. Pronunciamentos contábeis: um estudo dos relatórios de auditoria das companhias negociadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Contabilidade e Finanças da Unimep**, v. 2, n.2, p. 77-91, 2015.

ROBU, M. A.; ROBU, I. B. The influence of the audit report on the relevance of accounting information reported by listed Romanian companies. **Procedia Economics and Finance**, v. 20, n. 1, p. 562-570, 2015.

SÁ, A. L. **Curso de auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SIMUNIC, D. A.; YE, M.; ZHANG, P. The joint effects of multiple legal system characteristics on auditing standards and auditor behavior. **Contemporary accounting research**, v. 34, n. 1, p. 7-38, 2016.

THUNEIBAT, A. A.; KHAMEES, B. A.; FAYOUMI, N. A. The effect of qualified auditors' opinions on share prices: evidence from Jordan. **Managerial Auditing Journal**, v.23, n. 1, p. 84-101, 2008.

VIANA, M. M. C.; NEGRA, E. M. S. Análise dos Relatórios de Auditoria Externa quanto à Divulgação de Informações e seus Reflexos pela Adoção de Padrões Internacionais de Contabilidade. **Revista da Escola de Negócios**, n. 1, p. 51-66, 2014.

VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. **Pesquisa qualitativa em administração**: Teoria e prática. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2005.