**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 (UFC)

Av. da Universidade, 2553, apto 104, Benfica, Fortaleza-CE, CEP: 60.020-180

**E-mail:** italocarlos25@gmail.com

**Ana Jeniffer Rebouças Maia**

Mestranda em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Rua Antônio Barros, 111, Messejana, Fortaleza-CE, CEP: 60.840-370

**E-mail:** anajeniffer@gmail.com

**Magali Carvalho Façanha**

Mestranda em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Gerente de Controladoria Societária da M. Dias Branco S.A.

**E-mail:** magali.facanha@hotmail.com

**Ana Paula Moreno Pinho**

Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Professora da Universidade Federal do Ceará (UFC)

Rua Marechal Deodoro, 400, Benfica, Fortaleza-CE, CEP: 60.020-180

**E-mail:** ana.pinho@ufc.br

**Resumo**

As demonstrações financeiras das companhias do ano 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 tais 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* sobre o Novo Relatório de Auditor Independente após a emissão da NBC TA 701. A pesquisa foi conduzida pelo método exploratório e qualitativo, através de entrevistas semiestruturadas com seis auditores. Os dados foram analisados através 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 as principais barreiras encontradas foi fazer com que os clientes, principalmente as grandes empresas, pudessem entender efetivamente o que estava sendo aplicado nesse 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 aonde há um maior grau de julgamento por parte deles e que geralmente se faz necessário envolver um especialista.

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

**Abstract**

The financial statements of the companies of the year 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*. Porém, 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 à 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 de auditoria que sejam congruentes e usadas 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 de acordo com 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 tais 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, 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, 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 sobre a auditoria realizada, além de poder ajudar os usuários das demonstrações contábeis a entender 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 que os auditores são 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?**

Assim, a partir da problemática levantada, o objetivo geral da pesquisa consiste em analisar a percepção de auditores das *Big Four* sobre o Novo Relatório de Auditor Independente após a emissão da NBC TA 701. Para propiciar o alcance do objetivo geral, bem como contribuir para que o questionamento de pesquisa seja respondido, foram traçados como objetivos específicos: (i) identificar a percepção dos auditores com relação ao processo de convergência às normas internacionais de auditoria e seus reflexos no exercício da profissão; (ii) apontar as principais mudanças ocorridas nos trabalhos de auditoria após a emissão da NBC TA 701 sob a ótica dos auditores das *Big Four*; (iii) identificar os principais assuntos de auditoria evidenciados no Novo Relatório de Auditor Independente sob a percepção dos auditores das *Big Four*; e (iv) 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.

A presente pesquisa utiliza metodologia descritiva, qualitativa e com adoção de estudo de caso, tendo como participantes auditores independentes de três das quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo, denominadas *Big Four*. Para o alcance dos objetivos, 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), justifica-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, levando em consideração a percepção de auditores externos sobre tais modificações.

Assim, a pesquisa justifica-se pela relevância do tema tanto para o mercado de capitais, ajudando a esclarecer quais as contribuições relevantes com a implementação dessa nova norma, quanto para o ambiente acadêmico, com a 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 de tais 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 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, através da Resolução 1.055, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), foi constituído o Comité 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 à centralização e à uniformização do seu processo de elaboração, considerando sempre a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais (LONGO, 2017).

Já em 2007, tal lei, a 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 de aceitação de nossas informações contábeis.

Dessa forma, a partir da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e da convergência as normas internacionais de contabilidade, teve-se a chance de possuir uma contabilidade mais similar a 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, em que a necessidade do julgamento profissional será necessária em maior nível e acarretará uma exigência de maior 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 evidência 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. Tais normas tiveram aplicação indistinta na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil a partir de janeiro de 2010.

Já em 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 sobre a continuidade operacional; NBC TA 700, que dispõe sobre a 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, 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 atualizada as normas brasileiras em relação às internacionais.

Esse processo de convergência às normas internacionais de auditoria 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 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. Segundo 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 sobre as 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 da entidade. 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 obtidas das evidências de auditoria obtidas.

A NBC TA 200 – R1 estabelece explicitamente que um dos objetivos da auditoria é a emissão do relatório sobre as demonstrações contábeis em harmonia com as exigências das NBC TA’s e em conformidade com as observações do auditor. Dutra (2011) corrobora com 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 sobre as demonstrações financeiras. As mudanças mais relevantes no parecer do auditor, estipuladas pelas NBC TA’s, foram quanto à sua denominação, que passou a ser chamado de 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 de 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 estas 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 consiga 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, de acordo com 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 em que 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 a conclusão que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é tão significante 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).

Diante das mudanças implementadas em 2016 no Novo Relatório do Auditor exigidas pelo IAASB, a mais significante 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 as 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 torna-lo mais transparente sobre a auditoria realizada.

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).

Na determinação dos principais assuntos de auditoria, segundo a NBC TA 701, os auditores devem levar em consideração a 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. 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 de acordo com 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 ainda da referida norma, a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor acontece no cenário em que o auditor formou sua posição sobre as 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 sobre os 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 significantes 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.

Ademais, 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 sobre a descrição individualizada dos principais pontos de auditoria.

Nessa perspectiva, podem ser mencionados alguns estudos que trataram sobre a regulação da auditoria e suas consequências (CORDOS; FÜLÖP, 2015; VIANA; NEGRA, 2014; NIYAMA et al., 2011; FIRMINO et al., 2010).

Cordos e Fülöp (2015) em seu estudo abordam a 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, através 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 a 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 sobre a nova seção do relatório. Porém, as respostas também indicam que o KAM fornece mais informações relevantes e de forma transparente para os usuários das demonstrações.

Viana e Negra (2014) objetivaram verificar em seu estudo se as mudanças apontadas pelo auditor no relatório de auditoria independente, oriundas da adoção às normas internacionais de contabilidade, eram praticadas. A pesquisa, 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 adequando-se 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 os 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* sobre as demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras do setor de telecomunicações, pautado sobre a 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*.

**3 Metodologia**

O presente estudo caracteriza-se como exploratório, pois há pouco conhecimento do tema abordado e descritivo, pois se pretende obter informações sobre determinado grupo. Quanto à natureza, classifica-se como qualitativa, pois 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* sobre o Novo Relatório de Auditor Independente após a emissão da NBC TA 701. Segundo 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 através de entrevistas semiestruturadas, com base em um roteiro previamente desenvolvido para atender aos objetivos da pesquisa. Seguindo esse roteiro, abordaram-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 através 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. Desta forma, nesta pesquisa realizou-se a transcrição literal e a citação da fala do sujeito de forma integral.

Os relatos foram analisados através da 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, estruturas ou 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 a leitura e análise realizadas anteriormente foram organizadas sistematicamente, a fim de expor os resultados com o intuito de alcançar os objetivos propostos no estudo. Para tanto, utilizou-se o *software* Atlas.ti – versão 8, que auxiliou na análise dos dados.

Para o alcance do último objetivo específico de 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, recorreu-se a 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), fazendo-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 aconteceu 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 *Senior* de auditoria | 13 anos |

**Fonte:** elaborado pelos autores.

Conforme pode ser observado, 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, e 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.

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

Para atender ao primeiro objetivo específico, 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. Inicialmente, foi investigado se na opinião dos entrevistados houve impactos ou se foram enfrentadas dificuldades com este processo de convergência.

De uma forma geral, os discursos dos entrevistados apontam que não houve grandes dificuldades com este 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.

Neste contexto, Niyama et al. (2011) apontam 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 com a opinião dos entrevistados.

Por outro lado, os entrevistados apontam que as principais barreiras encontradas foi fazer com que os clientes, principalmente as grandes empresas, pudessem entender efetivamente o que estava sendo aplicado, pois em um primeiro momento, neste 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, pois as empresas de auditoria ficam na dependência da regulação de tais órgãos, que por sua vez é um processo lento e demorado. Os auditores alegam que nas empresas já vem sendo discutido internamente, já se sabe quais serão os procedimentos a serem adotados, mas há uma dependência da regulação para que efetivamente possam aplicar tais mudanças. Neste 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).

Este resultado corrobora com 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, através dos grupos de estudo, que acabam facilitando este processo. Além disso, nos discursos dos entrevistados 5 e 6, destaca-se como ponto positivo a transparência que este processo de convergência trouxe ao trabalho do auditor, em que hoje se tem uma maior responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras e sobre as 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 tem acompanhado as mudanças ocorridas no cenário internacional, atrelado também à facilidade que o Ibracon, através dos treinamentos e discussões contribuem para facilitar este entendimento, além da transferência de tecnologia que também contribui para que se tenha maior velocidade no acesso a 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).

Estes resultados corroboram com 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 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, consequentemente, da emissão do Novo Relatório de Auditor. Dentre os principais benefícios, destacam-se que: 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 enxergar maior valor ao 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 corrobora com 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.

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

Em atendimento ao segundo objetivo específico, buscou-se obter a percepção dos entrevistados sobre as principais mudanças ocorridas nos trabalhos de auditoria após a emissão da NBC TA 701. Inicialmente, buscou-se identificar se sob a ótica dos entrevistados ocorreram mudanças internas nos trabalhos de auditoria após a emissão desta 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 do ponto de vista 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 apontou que no início houve certa resistência das empresas, porém 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.

Nesta perspectiva, Pierre Jr. et al. (2015) apontam que as mudanças mais relevantes no parecer do auditor, estipuladas pelas NBC TA’s, foram quanto à sua denominação, que passou a ser chamado de 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.

Assim, 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, indagando-se, 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 sobre os 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 com relação aos PAAs, e um dos desafios foi o de justamente mostrar a finalidade do PAA. Neste 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).

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, e 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 que: 1) o mercado entendeu 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 tem sido empregados maiores recursos nestas áreas críticas; 2) ficou claro 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 destaca 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 destaca que, apesar do relatório ter sido um grande passo e mesmo considerando-se que houve uma evolução, esperava-se mais, pois, 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.



**Figura 1 –** Nuvem de palavras sobre a valorização do trabalho de auditoria

**Fonte:** elaborada pelos autores, com recurso do Atlas ti.

Utilizando-se a ferramenta que possibilita visualizar quantas vezes cada palavra foi utilizada como palavra-chave, bem como observando-se a Figura 1, verifica-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 esta análise foi realizada apenas sobre os relatos sobre esta 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 torna-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 destacam, dentre outros pontos, uma maior transparência nas informações.

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

Para atender ao terceiro objetivo específico, 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 a 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 sobre os assuntos considerados de maior relevância no processo de auditoria da empresa e as áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante e que, portanto, exigem uma maior atenção.

De acordo com os entrevistados, os assuntos de maior relevância e as áreas avaliadas como de maior risco, são sempre aonde há um maior grau de julgamento por parte deles e da administração da empresa auditada e que geralmente se faz necessário envolver especialistas. 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, de acordo com o que 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 apresentam 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 em 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).

Assim, 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 quarto objetivo específico de 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, observou-se quais foram os principais assuntos de auditoria (PAA) citados pelas companhias brasileiras no exercício social de 2016. Para tanto, 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, 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%), contingências (26%); instrumentos financeiros (21%) e realização do imposto de renda diferido (21%), sendo estes os pontos mais frequentes.

Conforme mencionado anteriormente, os entrevistados apontam como assuntos mais recorrentes as receitas e o teste de *impairment*. Portanto, verifica-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.

**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 sobre o processo de convergência às normas internacionais de auditoria e seus reflexos no exercício da profissão de auditor. De uma forma geral, os resultados apontam que não houveram grandes dificuldades com este processo, pois os entrevistados alegam que, por parte das empresas de auditoria há um treinamento e planejamento prévio através dos grupos de estudo, que acabam facilitando este processo. Por outro lado, os resultados revelam que as principais barreiras encontradas foi fazer com que os clientes, principalmente as grandes empresas, pudessem entender efetivamente o que estava sendo aplicado. Além disso, os discursos dos entrevistados apontam para uma visão positiva em relação aos benefícios oriundos do processo de convergência e, consequentemente, da emissão do Novo Relatório de Auditor Independente.

O segundo objetivo específico tratou de obter a percepção dos entrevistados sobre as principais mudanças ocorridas nos trabalhos de auditoria após a emissão da NBC TA 701. De uma forma geral, os resultados indicam que praticamente não houveram mudanças nos trabalhos de auditoria. Os entrevistados apontam que o que efetivamente mudou foi a comunicação com os órgãos de governança e a transparência obtida com este processo, provocando assim um maior envolvimento de tais órgãos com o trabalho de auditoria.

O terceiro objetivo específico tratou de obter a percepção dos entrevistados sobre os 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 aonde há um maior grau de julgamento por parte deles e que geralmente se faz necessário envolver especialistas, destacando-se ainda que um fator determinante é o tipo de negócio e, portanto, é um processo subjetivo.

O quarto e último objetivo específico buscou 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 tanto, observou-se os principais assuntos de auditoria (PAA) citados pelas companhias brasileiras no exercício social de 2016. Destaca-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 estes os pontos mais frequentes. Já para os entrevistados, os assuntos mais recorrentes são as receitas e o teste de *impairment*. Portanto, verifica-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.

Desta forma, entende-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 principais mudanças, os impactos e desafios deste processo de convergência às normas internacionais de auditoria e seus reflexos no exercício da profissão de auditor.

Assim, dada a relevância do tema, espera-se que os resultados aqui encontrados, possam despertar o interesse por novos estudos, por exemplo, à 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 estrutura de governança em resposta as novas informações contidas nos relatórios de auditores independentes.

**Referências**

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.

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.

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.

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

BRASIL. **Lei n° 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 n° 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/l11638.htm>.

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

CÔMITE DE PRONUNICAMENTOS 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.

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.

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

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.

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.

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

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.