

## PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA (PAA) NO CONTEXTO GOIANO

### KEY AUDIT MATTERS (KAM) IN GOIANO CONTEXT

Anna Cláudia Laurenço Santos<sup>1</sup>

Lúcio de Souza Machado<sup>2</sup>

Michele Rílany Rodrigues Machado<sup>3</sup>

#### RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi verificar se os auditores independentes que emitiram relatórios de Auditoria em 2016, para entidades goianas, seguiram as normativas atuais, inclusive apresentando e detalhando os principais assuntos de auditoria (PAA). O estudo classifica-se como descritivo e documental, com abordagem quali-quantitativa. Foram investigados relatórios de 61 entidades que divulgaram suas demonstrações contábeis de 2016, no período de janeiro a junho de 2017, no Diário Oficial de Goiás. Constatou-se que apenas 3,28% das entidades estavam obrigadas a publicação dos PAA, mas, que 24,60% realizaram a divulgação, por esse fato, a maioria a fez, de forma facultativa. Foram reportados 39 PAA, média de 2,60 por relatório de Auditoria, sendo que os principais itens levantados pelos auditores relacionavam-se com o reconhecimento de receita (40%), *impairment* (33,33%), crédito de subvenção (26,67%), mudança de critério contábil (26,67%) e obrigações com o controlador (20%), sendo os dois primeiros, também, observados em outros estudos recentes. O motivo pelo qual foram escolhidos os PAA não foi reportado de forma clara e objetiva em 60% dos relatórios de Auditoria. O estudo contribui com a reflexão desse importante instrumento de evidenciação, ainda, pouco estudado.

**Palavras-chave:** Auditoria independente; Relatório de auditoria; Principais Assuntos de Auditoria (PAA).

#### ABSTRACT

The objective of this study was to verify if the independent auditors who issued audit reports in 2016 for Goiás entities followed current auditing standards, including presenting and detailing the Key Audit Matters (KAM). The study is classified as descriptive and documentary, with a qualitative-quantitative approach. We investigated reports from 61 entities that disclosed their financial statements for 2016, from January to June 2017, in the Goiás Official Journal. It was verified that only 3.28% of the entities were obliged to publish the KAMs, but that 24.60% made the disclosure, so the majority did so, on an optional basis. A total of 39 KAM were reported, an average of 2.60 per audit report. The main items raised by the auditors were related to revenue recognition (40%), impairment (33.33%), grant credit (26.67%), change in accounting criteria (26.67%) and obligations with the controller (20%), the first two of which are also observed in other recent studies. The reason KAM was

---

<sup>1</sup>Pós-Graduada em Auditoria e Controle Gerencial. Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE/UFG. E-mail: [annaclaudial.santos@hotmail.com](mailto:annaclaudial.santos@hotmail.com).

<sup>2</sup>Doutor em Psicologia pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE/UFG. E-mail: [luciomachado@ufg.br](mailto:luciomachado@ufg.br).

<sup>3</sup>Doutora em Administração pela Universidade de Brasília. Faculdade de Administração Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE/UFG. E-mail: [michelerilany@gmail.com](mailto:michelerilany@gmail.com).

chosen was not reported clearly and objectively in 60% of the audit reports. The study contributes to the reflection of this important instrument of evidence, which has not yet been studied.

**Keywords:** Independent Audit; Audit Report; Key Audit Matters (KAM).

## 1. Introdução

A Auditoria tem como resultado final a emissão de um relatório com a materialização da opinião do auditor independente sobre a qualidade das demonstrações contábeis preparadas pela administração, com vistas a aumentar o grau de confiabilidade das mesmas para os diversos usuários (ALMEIDA, 2012). Ao longo do tempo, o relatório dos auditores independentes foi alvo de alterações em seu conteúdo e formato, mas cerca de mais de 30 anos atrás o mesmo chegou à atual forma, com pouquíssimas alterações posteriores.

O escândalo financeiro da Enron<sup>i</sup> em 2001 e a crise financeira mundial de 2008, esta provocada pela falência de grandes corporações europeias e norte-americanas como o banco *Lehman Brothers*, por exemplo, demonstraram como a falta de transparência nas operações das organizações pode ser prejudicial à estabilidade da ordem econômica das nações. Como as divulgações nos relatórios contábeis das empresas envolvidas nos escândalos não eram compatíveis com a realidade econômico-financeira das mesmas e ao se considerar que esses documentos passaram pelo crivo da auditoria, houve questionamentos sobre a real contribuição do auditor independente acerca das informações divulgadas pelas companhias.

O relatório do auditor foi tema de novas discussões regulatórias, que fizeram com que, em janeiro de 2015, o *International Auditing and Assurance Standards Board* – IAASB (Conselho Normativo Independente) emitisse novas normas referentes ao assunto, ao finalizar o *Auditor's Report Project* – ARP. Segundo Oliveira (2015), diversos órgãos reguladores ligados às normas de auditoria – *Financial Reporting Council* (FRC), *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), *European Commission* (EC) e o *Public Company Accounting Oversight* (PCAOB) – por meio de consultas públicas, pesquisas, solicitações de comentários e revisões, trabalharam na melhoria da comunicação das informações produzidas pelos auditores.

O impacto dessa revisão alcançou o Brasil em julho de 2016. O marco foi a publicação, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no Diário Oficial da União (DOU), de um total de seis normas; cinco delas revisadas e uma nova, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada à Auditoria (NBC TA) nº 701 - Comunicação dos principais assuntos de auditoria (PAA) no relatório do auditor independente, correspondente à *International Standard on Audit* (ISA) nº 701, traduzidas pelo CFC e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

A principal mudança, então, e que merece destaque, refere-se à inclusão que o IAAS e FRC denominaram de *Key Audit Matters* (KAM) e o PCAOB de *Critical Audit Matters* (CAM), no relatório dos auditores independentes, concretizando-se em uma nova seção no relatório de auditoria. Tal alteração foi incorporada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da norma NBC TA 701, denominada de Principais Assuntos de Auditoria (PAA).

Esta norma estabelece que o auditor deve determinar quais assuntos, entre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança, exigiram atenção significativa na realização da auditoria. Essa seção, portanto, terá pontos que o auditor julgou como críticos no desenvolvimento do seu trabalho e se trazem clareza para o usuário das informações contábeis. Destaque-se que esta norma aplica-se compulsoriamente apenas às empresas listadas, isto é, às companhias abertas.

Almeida (2008), ao discorrer sobre a compreensibilidade das informações contábeis, observou que existem equívocos na compreensão dos relatórios dos auditores independentes por parte dos analistas de investimentos. Tal fato leva a uma distorção entre a preferência e a capacidade dos usuários das informações. Segundo Rajala (2017), em seu estudo sobre a lacuna da expectativa da informação, quando uma informação for insuficiente, é também facilmente vista como inapropriada; ainda que pouca quantidade de informações possa ser desprezada, apesar da sua importância, porque falta algo e, conseqüentemente, a informação não é usada para que a imagem correta do assunto seja decidida.

Em função desse fato, os usuários do relatório do auditor necessitam de informações mais objetivas e claras, com menos termos técnicos, para o alcance dos melhores resultados para as tomadas de decisões econômicas. Tal fato, em razão de que, conforme Paredes (2003), sobrecarrega os usuários com informações, pode levá-los a tomar piores decisões do que em situações em que uma proporção menor de informações fosse disponibilizada.

A exigência dos PAA coloca os gestores e auditores em um nível de responsabilidade maior, pois em caso de omissão de informação, descuido ou subavaliação, poderão ser responsabilizados (BÉDARD; GONTHIER-BESACIER; SCHATT, 2014). Segundo a própria norma NBC TA – 701 (2016), os PAA têm o propósito de tornar o trabalho realizado pelo auditor externo mais transparente e informativo.

Nesse contexto de mudanças e ao considerar que a primeira divulgação de tais informações ocorreu nas demonstrações contábeis de 2016, publicadas em 2017, o presente estudo busca responder a seguinte questão: como os auditores de entidades que divulgaram suas demonstrações contábeis em Goiás lidaram com os PAA no primeiro ano de vigência da nova norma de Auditoria?

Esta pesquisa tem como objetivo geral verificar se os auditores independentes que emitiram relatórios acerca da qualidade das demonstrações contábeis de 2016 seguiram as normativas de Auditoria atuais, inclusive apresentando e detalhando os PAA. Têm-se como objetivos específicos os seguintes: (i) identificar e especificar as entidades que apresentaram os relatórios de auditoria; (ii) apresentar características dos auditores independentes no mercado de Auditoria em Goiás; (iii) classificar as entidades que adotaram ou não os PAA; e (iv) identificar e discutir os PAA apresentados nos relatórios de Auditoria das entidades que publicaram suas demonstrações contábeis em Goiás.

Ressalta-se que já se encontram pesquisas sobre os PAA tanto no contexto internacional (BÉDARD; GONTHIER-BESACIER; SCHATT, 2014; SIROIS; BÉDARD; BERA, 2017; CHRISTENSEN; GLOVER; WOLFE, 2014; KOHLER; RATZINGER-SAKEL; THEIS, 2016) como nacional (MATOS; CARDOSO, 2017; SOUZA; MARQUES, 2017; MONTEIRO, 2017; TAVARES, 2017; COSTA; FREIRE; ARAÚJO, 2017).

Este artigo justifica-se por contribuir com a discussão sobre o novo relatório de Auditoria em um contexto diferente daquele das pesquisas até então realizadas na Brasil, Bolsa e Balcão (B3). A apresentação dos resultados poderá ser útil para reflexões tanto dos usuários principais das informações contábeis de forma geral que são publicadas no Diário Oficial de Goiás, sociedade e credores, como dos órgãos fiscalizadores da profissão contábil e, também, da sociedade científica, responsável por acompanhar e investigar o fenômeno contábil em sua essência.

O presente artigo está organizado em cinco seções. Na primeira, apresentam-se o problema de pesquisa, depois de breve contextualização do tema, e os objetivos. Na segunda, é apresentado o referencial teórico, que é composto por informações sobre o novo relatório de Auditoria, alterações ocorridas nas normas e pesquisas anteriores sobre os PAA, enquanto na terceira seção é descrito o método. A quarta seção demonstra as análises dos resultados e, ao final, na quinta seção, expõem-se as considerações finais.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1. Relatório do auditor independente

Para Almeida (2012), o relatório padrão do auditor deve abranger primordialmente quatro parágrafos: a identificação da entidade, das demonstrações auditadas e período auditado; responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras; responsabilidade dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis; opinião dos auditores independentes sobre as mesmas. Entretanto, o modelo de relatório de auditoria tradicional sofreu alterações, pois, a partir de dezembro de 2016, os relatórios dos auditores passaram a mostrar um novo formato, com o ensejo de aumentar o seu valor comunicativo e, assim, torná-lo mais claro e objetivo para seus usuários.

Sá (2002, p. 96), ao discorrer sobre o relatório de auditoria, declarou: “quem se utiliza de um parecer técnico busca uma opinião sobre o que desconhece e, sendo leigo, precisa que a linguagem a ele transmitida esteja de acordo com o alcance da cultura do mesmo”. Segundo a NBC TA 700 (2016), os objetivos do auditor são produzir uma opinião acerca das demonstrações contábeis tendo como base a análise das conclusões obtidas pela evidência de Auditoria obtida e demonstrar clareza em sua opinião por meio de relatório por escrito. Isto evidencia o quanto o objetivo do auditor está ligado com a compreensão do usuário, portanto, o auditor precisa trabalhar em prol da melhor comunicação para atingir seus objetivos.

Segundo Araújo (1997), o antigo relatório do auditor independente no Brasil não se mostrava bem compreendido por seus usuários. O autor menciona que 29% acreditam que o relatório tem a função atestatória e 14,5% consideram a redação do parecer parcialmente clara, sendo de compreensão difícil. Concluiu que o modelo do parecer do auditor não atende, plenamente, aos anseios e expectativas dos usuários externos das demonstrações contábeis. (ARAÚJO, 1997).

Dias Filho (2000) mencionou, em seu artigo sobre a compreensão das informações contábeis, que este aspecto é uma característica que melhora a utilidade do relatório do auditor; ajuda o usuário entender o significado das informações. Para o autor, é possível que muitas expressões não sejam de fato compreensíveis para os usuários das demonstrações contábeis e, principalmente, os jargões utilizados, tais como teste de observância, circularização, entre outros. Por esse aspecto, faz-se necessário entender, primeiramente, as mudanças ocorridas na estrutura do relatório do auditor, para, em seguida, entender porque os PAA são importantes para melhor compreensão dos *stakeholders*.

### 2.2. Nova estrutura do relatório do auditor

O principal documento internacional que tentou mudar a estrutura dos relatórios emitidos pelos auditores foi o *International Audit Guide* (IAG) n. 13, emitido pelo *International Auditing Practices Committee* (IAPC), antecessor do IAASB, em 1983. Aconteceram revisões nesta norma em 1989 e em 1993. No presente, a norma que trata do relatório dos auditores é a *International Standard on Audit* (ISA) n. 700, que passou por revisões em 2001, 2004 e, a última, em 2008, com objetivo de tornar clara e compreensível as ISA. Todos os ajustes foram feitos tendo como finalidade harmonizar os relatórios de auditoria emitidos nos mais diversos países do mundo, para se ter uma linguagem simples aos usuários das demonstrações contábeis (MATOS; SILVA; RODRIGUES, 2016).

Nesse contexto, ambientes de negócio cada vez mais globais e eventos turbulentos como a crise financeira mundial de 2008 reiteraram o quanto o usuário deseja reduzir o nível de incerteza nas suas decisões pela busca de informações que consideram relevantes e confiáveis. Neste sentido, o IAASB promoveu estudos a respeito da percepção dos usuários

em relação ao relatório do auditor, ao abranger diversas áreas para um entendimento amplo do assunto, com a finalidade de ter um melhor resultado para todos.

Concluiu que o relatório padronizado trazia diferenças de expectativas entre auditores e demais usuários das demonstrações contábeis. Destacou-se a demanda por maior transparência sobre assuntos significativos (*significant matters*) destas e, também, como se ocorre a condução dos trabalhos de Auditoria. Após análise detalhada desses pontos, decidiu-se por empreender um projeto de revisão do relatório do auditor (IFAC, 2011).

O período para comentários da última fase do projeto finalizou em 22 de novembro de 2013 e foram recebidos 139 comentários (IAASB, 2015). Após rigorosa análise das cartas, foi marcada reunião, em setembro de 2014, em que o IAASB autorizou a versão final das normas alteradas pelo *Auditor Reporting Project*, as normas foram a nova ISA 701 e a revisão de mais cinco normas (ISA 260, ISA 570, ISA 700, ISA 705 e ISA 706).

Estas normas foram publicadas em janeiro de 2015 com data efetiva para auditorias de demonstrações contábeis de períodos findos a partir de 15 de dezembro de 2016 (IFAC, 2015). No Brasil tais mudanças ocorreram em julho de 2016, mês em que o Conselho Federal de Contabilidade editou as normas internacionais revisadas traduzidas e implantou a ISA 701, por meio de sua equivalente, a NBC TA 701 - Comunicação dos principais assuntos de auditoria (PAA) no relatório do auditor independente.

De acordo com o documento de conclusão do projeto de revisão das normas aplicadas a auditoria externa, publicado pelo IAASB (2015), as mudanças ocorridas na estrutura do relatório em relação ao modelo tradicional são as constantes do Quadro 1.

**Quadro 1 – Mudança na estrutura do relatório do auditor independente**

Relatório anterior	Novo relatório
Preâmbulo	Opinião
Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis	Base para Opinião
Responsabilidade dos auditores Independentes	Ênfase
Opinião sobre as demonstrações contábeis	Principais Assuntos de Auditoria
Ênfase	Outros assuntos
Outros assuntos	Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor
	Responsabilidade da administração e da governança pelas demonstrações contábeis
	Responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Fonte: Elaboração própria.

### 2.3. Principais assuntos de auditoria (PAA)

A seção do relatório de auditoria que trata do PAA passa a ser a matéria mais significativa na Auditoria e, assim, seu conteúdo deve ser selecionado dentre os assuntos tratados com o responsável pela governança. Do PAA deve constar declaração do auditor de que os assuntos tratados como PAA não alteram sua opinião e de que o mesmo é exigido apenas para companhias listadas em bolsas de valores (NBC TA 701, 2016).

Bluhm e Cowperthwaite (2013), do Comitê de Práticas Pequenas e Médias (SMP) da Federação Internacional de Contadores (IFAC), publicaram um artigo em que resumem o impacto da ISA 701 (NBC TA 701) e sugerem práticas para que pequenas e médias entidades (PME) se envolvam para ajudar a garantir o melhor resultado possível. Em um trecho do artigo os autores afirmam:

O IAASB acredita que é do interesse público estabelecer este requisito para auditorias de **demonstrações contábeis de todas as entidades, não apenas para entidades listadas**. Não se espera que a comunicação com os responsáveis pela governança sobre riscos significativos resulte em um fardo significativo para os

auditores que não são obrigados a comunicar os principais assuntos de auditoria no relatório do auditor (por exemplo, auditores de entidades não cotadas) [...] Isso proporcionará mais oportunidades de diálogo com os responsáveis pela governança para ajudar a garantir que todas as partes responsáveis tenham uma compreensão completa das áreas de atenção significativa do auditor (BLUHM; COWPERTHWAITTE, 2013, p. 2, tradução nossa, grifo nosso).

Os PAA são selecionados entre assuntos que envolvem a atenção relevante do auditor na auditoria. De acordo com NBC TA 701 (2016) as áreas de atenção significativa são aquelas complexas e que envolvem julgamento significativo da administração e, portanto, muitas vezes, envolvem, também, julgamentos difíceis ou complexos por parte do auditor. É incontestável a complexidade e desafios para selecionar os temas que devem ou não ser incluídos como PAA.

Após os procedimentos de Auditoria realizados pelo auditor, espera-se que este busque em seu julgamento, com base na NBC TA 701: (i) riscos significativos e áreas de maior chance de distorção relevante após os procedimentos exigidos pela NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente; (ii) ressaltar o porquê de ser um PAA e como o assunto foi tratado na Auditoria, de tal forma que os usuários possam compreender; (iii) basear-se em fatos; (iv) colocar o desafio na obtenção de evidências de auditoria suficientes e apropriadas porque pode ser de particular relevância na determinação dos PAA com detalhes suficientes; (v) apresentar informações relevantes e concisas; (vi) evitar jargão técnico, pois, ao estabelecer limite de uso de termos altamente técnicos de auditoria pode ajudar usuários sem conhecimento diferenciado em auditoria.

Conforme consultas públicas do IASSB (2011) e NBC TA 701 (2016), para erradicar os efeitos da falta de compreensão e obter mais informações, claras e objetivas, nos relatórios do auditor, não se deve aplicar nos PAA: (i) riscos genéricos; (ii) redação com muitos termos técnicos e genérica; (iii) sem detalhes; (iv) textos excessivamente padronizados; (v) não ser específico, servir para qualquer entidade deste setor; (vi) não fornecer informações originais sobre a entidade (por exemplo, transações planejadas e não divulgadas, projeções e decisões estratégicas não divulgadas).

Apesar de essa norma ser recente existem estudos publicados que apresentam como os PAA foram recebidos em jurisdição já em uso e em desenvolvimento. Serão abordadas, na sequência, as principais pesquisas sobre o objeto do estudo.

#### **2.4. Pesquisas anteriores**

Bédard, Gonthier-Besacier, Schatt (2014) analisaram as *Justification of Assessments* (JOA) utilizados na França deste 2003, similar ao PAA, de 101 empresas francesas, no período entre 2000 a 2011, em que o objetivo foi avaliar alguns dos benefícios e custos de tais JOA, como os retornos anormais, os honorários de auditoria, o gerenciamento de resultados, e atraso na divulgação dos relatórios. Os autores concluíram que a divulgação dos JOA não fez o mercado reagir à alteração, ao trazer um valor simbólico, porém, menos prático.

Já Sirois, Bédard e Bera (2017) realizaram experimento, com 98 estudantes canadenses, no papel de investidores não profissionais, com propósito de identificar se os KAM interferem no processo de percepção de informação. O resultado mostrou que o KAM no relatório dos auditores não influencia a percepção do usuário quanto à qualidade da auditoria. Os autores também constataram que: (i) um assunto tratado como KAM altera a forma como o usuário lê as demonstrações contábeis e (ii) ter vários KAM reduz a dedicação do usuário na análise das áreas não reportadas no relatório de auditoria.

Christensen, Glover e Wolfe (2014) fizeram um experimento com alunos de uma grande universidade pública de negócios com papel de investidores não profissionais, e

manipularam um relatório tendo a inclusão do KAM com um parágrafo de resolução do KAM indicado. Pelo experimento concluiu-se que os KAM no relatório do auditor são mais propensos de o investidor desinvestir na empresa do que os participantes que receberam o relatório tradicional.

No entanto, quando o KAM tem os procedimentos realizados e as conclusões do auditor quanto à indicação como KAM, é alcançada uma redução na propensão de desinvestir em relação ao modelo anterior, quando reportadas às soluções nos KAM, a tendência é aumentar o nível de confiança do investidor.

Kohler, Ratzinger-Saker e Theis (2016) realizaram um experimento com 89 analistas financeiros, mais de 80% alemães, em que foi preparado um texto de um parágrafo acerca de possíveis efeitos de alterações nas premissas utilizadas pela administração para concluir acerca da necessidade de registro de *impairment* de saldo de *goodwill*. Foi comprovado que a forma como o parágrafo do KAM é escrito leva à variação na confiança do usuário em relação às demonstrações contábeis e ao trabalho do auditor; o que, por sua vez, leva à alteração da percepção da situação econômica da companhia auditada. Os autores concluíram que não é a seção KAM que afeta no valor comunicativo ansiado pelos usuários, mas a forma como é escrito, destacando a importância de como reportar os KAM para não afetar o relatório como um topo.

Matos e Cardoso (2017) fizeram um experimento com investidores cadastrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Foram examinados os efeitos que o PAA tem sobre a análise das demonstrações contábeis, sobre a percepção de qualidade das demonstrações contábeis, sobre a propensão a investir na empresa e o trabalho de auditor.

Concluíram que o fato de o auditor reporta somente os procedimentos efetuados no PAA leva o investidor a perceber uma qualidade inferior nas demonstrações contábeis e do trabalho do auditor do que se ele tivesse reportado os resultados da aplicação dos seus procedimentos, sem diferenças significativas quanto à propensão de investir. Os resultados também concordaram com Sirois, Bédard e Bera (2017) de que os PAA servem como roteiro na análise das demonstrações contábeis.

Souza e Marques (2017) analisaram os PAA reportados por 49 empresas que representam 80% da movimentação das companhias listadas na BM&FBOVESPA em 2016. O resultado mostra que foram reportados 171 PAA, em torno de 3,49 por empresa, sendo os assuntos mais tratados a recuperabilidade dos ativos (16%), contingências (15%), reconhecimento de receita (13%) e projeção de resultados futuros para a realização de ativos (10%). Conclui os autores que são reportados assuntos de maior risco de auditoria.

Monteiro (2017) analisou os PAA reportados no índice IBrX100, em uma amostra de 92 empresas em 2016. No estudo, destacou-se que, de forma geral, os temas ligados à receita (16%), *impairment* de ativos (15%), passivos contingentes (13%), tributos (10%) e perdas estimadas com créditos de liquidação duvidosa (5%) foram os itens priorizados. Conclui-se que os elementos são relatados em razão da relevância dos valores envolvidos, subjetividade na sua mensuração e riscos inerentes.

Tavares (2017) analisou, além dos principais assuntos de Auditoria, também os aspectos técnicos do novo relatório de 50 empresas listadas na BM&FBOVESPA de diversos segmentos. Como resultado inerente aos PAA, apurou-se que o *impairment* e reconhecimento de receita foram os itens mais reportados pelas firmas de auditoria. Em relação ao resultado dos aspectos estruturais e técnicos da NBC TA 701, conclui-se por uma boa adequação à norma vigente.

Costa, Freire e Araújo (2017) analisaram os relatórios de empresas listadas no Novo Mercado da BM&FBOVESPA do setor de construção civil com o objetivo de verificar se o novo relatório do auditor atende as exigências da norma, sob a perspectiva de analisar se relatório do auditor externo foi conservador ou singular. Concluíram que duas firmas de

auditoria, sendo *big four*, apresentaram a mesma redação em diferentes companhias para explicar o motivo de ser um PAA e como foram tratados, fora isso, as demais estavam com os PAA em conformidade com a norma.

Os autores notaram uma postura mais conservadora do auditor independente ao julgar quais eram os PAA, porque o mercado solicitou que os PAA fossem de particularidade e fugissem do padrão no período auditado. Os principais PAA encontrados foram reconhecimento de receita (22%), *impairment* de estoque (17%), provisão de garantias e demandas judiciais (17%) e provisão crédito de liquidação duvidosa (17%), os auditores consideraram todos os possíveis riscos levantados pela norma, não sendo encontrados assuntos não rotineiros e com real interesse por parte dos usuários como sugere o item 17 da NBC TA 701 (2016) e, por isso, uma postura mais conservadora.

Em 2017, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) publicou um estudo, não científico, das 100 maiores empresas listadas na bolsa para analisar quais os PAA reportados e se houve compreensão nos textos inseridos, pois é a mudança mais significativa no novo relatório. Concluiu-se que o novo relatório do auditor responderia ao interesse dos usuários das demonstrações contábeis e da sociedade como um todo por um ambiente de negócios com mais compatibilidade, transparência e clareza.

### **3. Método**

O presente estudo classifica-se como descritivo e documental, com abordagem quali-quantitativa. É descritivo porque analisa o conteúdo dos relatórios de auditoria para atingir os objetivos da pesquisa. Segundo Beuren (2006) a pesquisa descritiva ocorre quando se tem a finalidade de relatar as características e informações de uma determinada população ou amostra, isso é o que se pretende com os relatórios dos auditores.

O estudo enquadra-se como documental porque foram coletados dados nos relatórios de auditoria emitidos sobre as demonstrações contábeis das entidades que divulgaram esses relatórios no Diário Oficial de Goiás. Segundo Martins e Theóphilo (2009), a pesquisa documental assemelha-se à pesquisa bibliográfica, mas se utiliza de materiais que ainda não receberam tratamento analítico como, por exemplo, memorandos, correspondências, propostas, relatórios, estudos, entre outros.

No que diz respeito à abordagem do problema o estudo classifica-se como quali-quantitativo, pois utiliza-se da análise de conteúdo e da estatística descritiva para organizar, sumarizar, apresentar e discutir os resultados. Os dados foram coletados das demonstrações contábeis de 2016, acompanhadas do relatório dos auditores independentes, publicadas no Diário Oficial de Goiás no período compreendido de 2 de janeiro de 2017 à 30 de junho de 2017. A busca se deu pela pesquisa diária no jornal em que se apurou o número de 61 entidades que divulgaram seus relatórios contábeis.

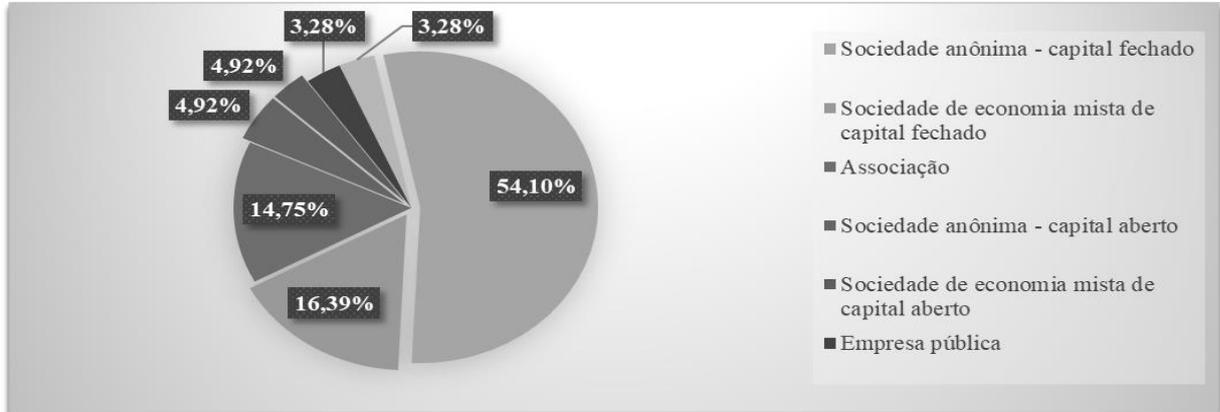
Após a organização e leitura dos relatórios, foi empregada a análise conteúdo, com o fito de, em um primeiro momento, investigar as características do novo relatório de auditoria, se estava ou não aderente à nova regulação contábil. Na sequência, coletaram-se os dados sobre o auditor e PAA reportados. Outra análise realizada foi para elucidar se as declarações destes seguiram as recomendações normativas e da literatura, conforme exposto na seção 2 deste artigo.

### **4. Análise Dos Resultados**

#### 4.1. Descrição da amostra

A investigação se deu então sobre a população das empresas que divulgaram suas demonstrações contábeis no Diário Oficial do Estado de Goiás, em número de 61 entidades. O Gráfico 1 traz a classificação societária dessas entidades:

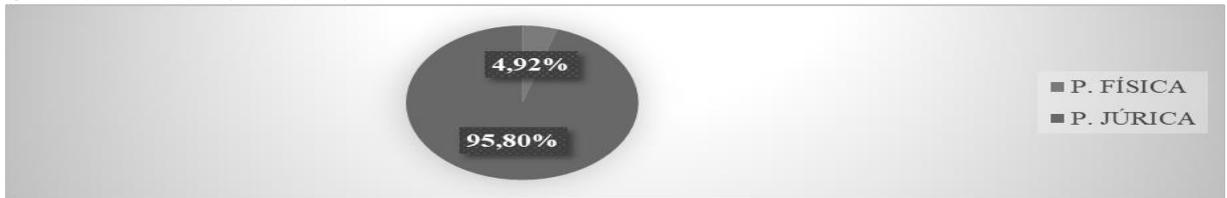
Gráfico 1 - Dados das entidades que publicaram relatório do auditor



Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados do Gráfico 1 mostram que as organizações que divulgaram suas demonstrações contábeis foram as sociedades anônimas (78,69%) e entidades sem fins lucrativos (21,31%). Os auditores dessas entidades, em sua grande parte, estão organizados como pessoas jurídicas, assim como sumarizado no Gráfico 2.

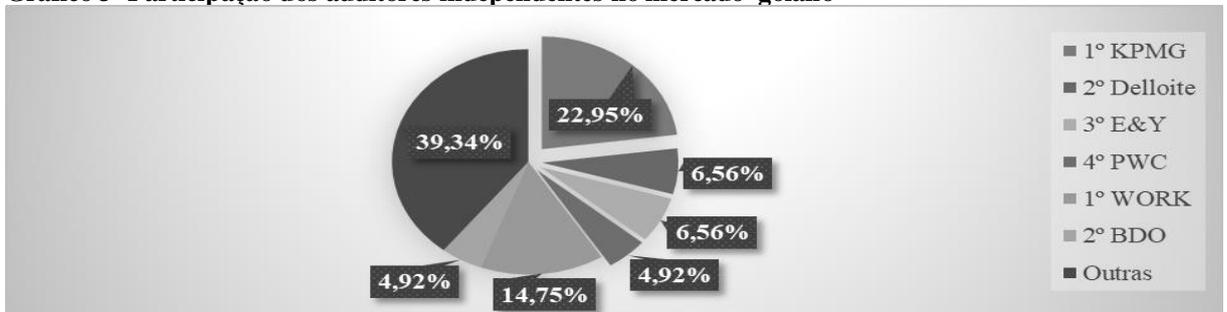
Gráfico 2 - Mercado de auditoria



Fonte: Dados da pesquisa

Além da análise envolvendo se o auditor era pessoa física ou jurídica, buscou-se, ainda, identificar quais firmas apareceram em relevo no exame dos balanços de entidades goianas. O Gráfico 3 evidencia que as empresas tituladas como *Big Four* (maiores empresas de auditoria independente no mundo) concentraram o percentual de 40,99% dos clientes, enquanto as demais firmas, locais ou com alguma bandeira internacional, revisaram a maior parte dos balanços.

Gráfico 3- Participação dos auditores independentes no mercado goiano



Fonte: Dados da pesquisa<sup>ii</sup>

Conforme informações do Gráfico 3, a *Big four* que possui a maior fatia de mercado é a KPMG (22,95%), considerando o recorte temporal deste estudo. Esta empresa abriu escritório em Goiânia no ano de 2008; o que em tese explica possuir mais clientes. Outro fato merecedor de destaque é que entre as empresas auditadas pelas maiores firmas estão as

sociedades anônimas de capital fechado, o que corrobora com o pensamento de Fargher, Taylor e Simon (2001), para os quais as auditorias conhecidas como *Big Four* são mais procuradas por companhias. Estas, de capital aberto ou fechado, são reguladas pela Lei n.º 6.404/76, alterada pelas Leis n.º 11.638/07 e n.º 11.941/09.

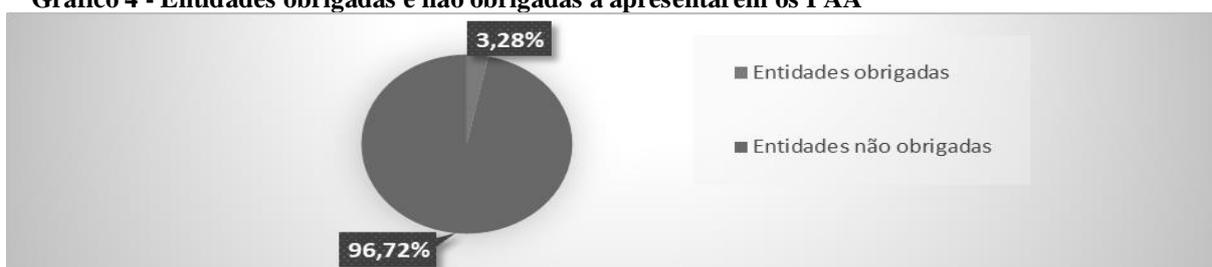
As demais auditorias couberam, basicamente, o exame de demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor (59,01%). Ainda, segundo as informações do Gráfico 3, entre as demais firmas de auditoria não *Big Four*, aquela que conta com maior participação de mercado foi a Work (14,75%).

#### 4.2. Apresentação dos principais assuntos de Auditoria

Do total de entidades pesquisadas, cinco são companhias abertas, sendo duas de categoria A (negociam na bolsa ou mercado de balcão) e três de categoria B (não negociam na bolsa ou mercado de balcão). Antes da emissão da instrução n.º 591 da CVM em 26 de outubro de 2017, as empresas de categoria B poderiam não apresentar os principais assuntos de Auditoria, sendo este obrigatório apenas para as empresas de categoria A. Acrescentou-se, no entanto, a esta instrução, posteriormente, o inciso VIII que tornou obrigatório para todas as entidades reguladas na CVM apresentar o PAA.

Das empresas objeto deste estudo poucas se enquadravam na instrução (3,28%); o restante das empresas (96,72%) não está obrigada a apresentar os PAA, o que pode ser verificado no Gráfico 4.

**Gráfico 4 - Entidades obrigadas e não obrigadas a apresentarem os PAA**



Fonte: Dados da pesquisa

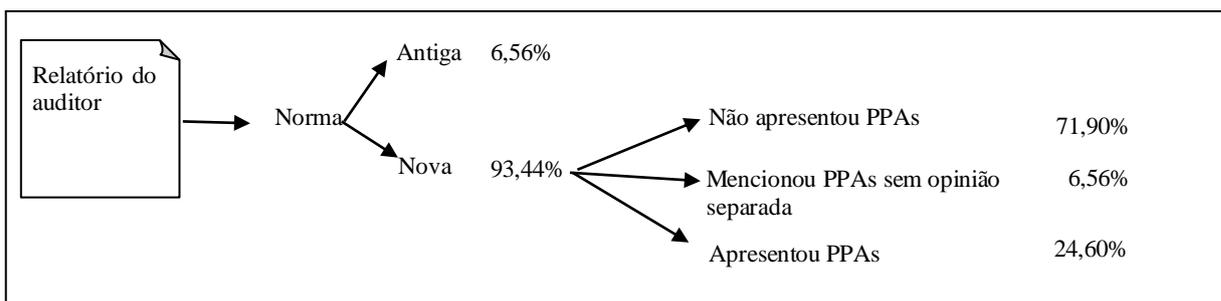
Segundo a NBC TA 701, os principais assuntos de auditoria devem ser aqueles que se destinam fornecer uma explicação essencial para permitir que os usuários das demonstrações contábeis entendam por que o assunto foi de grande importância na auditoria e a forma com que ele foi tratado.

Então, sabendo a importância dos PAA e que a maior parte das entidades goianas não são obrigadas a apresentá-los, mas ao levar em consideração que segundo Bluhm e Cowperthwaite (2013), as pequenas e médias entidades também deveriam fazê-los para garantir que todas as partes responsáveis tenham uma compreensão completa das áreas de atenção significativa do auditor, optou-se para avaliar tal questão no âmbito goiano.

A Figura 1 demonstra que das 61 entidades, as que apresentaram os PAA foram 15 (24,60%), um número relativamente baixo, ao considerar a dimensão do valor comunicativo que proporciona ao seu relatório. Como mencionado anteriormente, entretanto, somente duas entidades estavam obrigadas a apresentar o PAA e, portanto, 13 (86,67%) entidades apresentaram facultativamente os PAA.

Os dados mostram que mesmo as normas de auditoria sendo alteradas para os exercícios findos a partir de 2016, algumas firmas de auditoria (6,56%) emitiram relatórios em consonância com as antigas normas, em flagrante descumprimento normativo e evidente falta de zelo dos profissionais responsáveis por atestar a qualidade das informações contábeis divulgadas.

**Figura 1 - Quem apresentou o relatório na nova estrutura e o PAA**



**Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.**

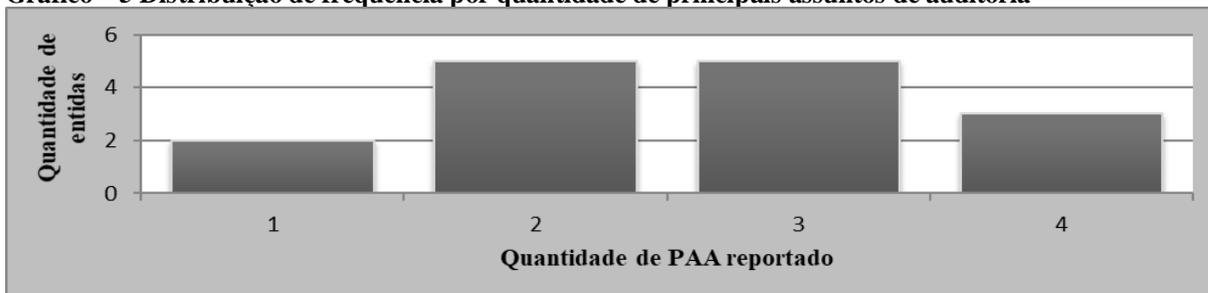
Por fim, é importante observar que a maioria dos relatórios de Auditoria das entidades pesquisadas (71,90%) não trouxe os PPA, observando a não obrigatoriedade da norma às demais entidades diferentes de companhias abertas, contrariando as recomendações de Bluhm e Cowperthwaite (2013), para os quais as entidades não obrigadas a divulgação deveriam evidenciar esses assuntos para garantir que todas as partes responsáveis tivessem uma compreensão completa das áreas de atenção significativa consideradas pelo auditor.

#### 4.2.1. PAA reportados pelas entidades

Constatou-se nesta pesquisa que, em média, cada firma de auditoria divulgou 2,60 PAA por relatório. Esses foram examinados e, em seguida, separados por sua natureza de risco. Houve entidades que apresentaram mais de um tema em um mesmo PAA, sendo reorganizado de acordo com os critérios mencionados anteriormente. Das 15 (24,60%) entidades que reportaram algum tipo de PAA, obteve-se o total de 39 tipos de PAA após reagrupamento.

O Gráfico 5 ilustra que a maior parte das instituições apresentou de dois a três PAA. Antes do reagrupamento apenas uma entidade, a Celg participações, apresentou um número maior de PAA (4). Após a reorganização dos assuntos dos PPAs, outras duas entidades também se destacaram em números: BR Home Centers (4) e Saneamento de Goiás (4).

**Gráfico – 5 Distribuição de frequência por quantidade de principais assuntos de auditoria**



**Fonte: Dados da pesquisa**

O número médio de PAA apurado nesta pesquisa é inferior ao apurado por Souza e Marques (2017), 3,49 por relatório, e por Tavares (2017), 2,97 por relatório. Superou, porém, o número apresentado no estudo do IBRACON (2017), no total de 2,43 por relatório de auditoria. Destaque-se que esses resultados estão em linha com o pensamento de Sirois et al. (2017), para os quais um número grande de PAA reduz o nível de dedicação do usuário em verificar outras partes do relatório não reportadas pelo auditor.

Ao utilizar-se da leitura dos relatórios, foram apurados os temas que mereceram maior atenção dos auditores de demonstrações contábeis publicadas em Goiás do ano de 2016. Os mais citados foram: reconhecimento de receita (6 vezes), *impairment* de ativos financeiros (5 vezes) e créditos de subvenção e mudança de critérios contábeis (4 vezes cada um) e obrigações com controladores (3 vezes).

A Tabela 1 compara os principais assuntos de auditoria dos diferentes estudos nacionais abordados neste artigo. Frise-se que o tema *impairment* e receita aparecem como os RAGC, v.7, n.28, p.149-164/2019

principais itens de riscos e como assuntos que exigem mais tempo de análise dos auditores independentes das entidades auditadas.

**Tabela 1 – Comparação em percentual dos estudos realizados no Brasil sobre principais assuntos de auditoria**

Nº	Resultados da pesquisa		Souza e Marques (2017)	%	Monteiro (2017)	%	Tavares (2017)	%	IBRACON (2017)	%
1º	Reconhecimento de Receita	15%	<i>Impairment</i>	16%	Receita	16%	<i>Impairment</i>	18%	<i>Impairment</i>	32%
2º	<i>Impairment</i>	13%	Contingências	15%	<i>Impairment</i>	15%	Receita	16%	Receita	29%
3º	Crédito em subvenção	10%	Receita	13%	Passivos contingências	13%	Casos peculiares	15%	Contingências	26%

Fonte: Elaboração própria.<sup>iii</sup>

O reconhecimento de receitas foi o tema que mais mereceu atenção dos auditores, nesta pesquisa, assim como no estudo de Monteiro (2017). Já o assunto, *impairment*, apareceu em todos os estudos, ora em primeiro lugar, ora em segundo. Esse principal assunto de fato era esperado porque envolve ativos ou unidades geradoras de caixa, de valores relevantes, e para os quais a análise de *impairment* é necessária ao final de cada exercício social consoante norma contábil.

#### 4.2.2. Análise da estrutura da norma

Como mencionado anteriormente, foram encontradas instituições que não apresentaram o novo formato do relatório do auditor, ao representar em número total de 4 (6,56%) das 61 analisadas. Essas 4 emitiram seus relatórios em desacordo com a NBC TA 700 (2016, p. 05): “A primeira seção do relatório do auditor deve incluir a opinião do auditor independente e deve ter “Opinião” como título”, sendo obrigatório para qualquer instituição, listada na bolsa ou não.

No que tange à análise da estrutura da norma NBC TA 701 (2016, p.2) foram investigados os textos dos PAA para confirmar se eles atendiam as recomendações dessa normativa, a qual diz expressamente: o título “Principais assuntos de Auditoria”, com um texto introdutório a essa seção, um subtítulo adequado para cada PAA com descrição individualizada dos PAA, com seção separada do relatório, os motivos pelo qual o assunto foi significativo e como foi tratado na auditoria.

O resultado dessa análise foi o de que todas as entidades (15) apresentaram o título “Principais assuntos de Auditoria”, com texto introdutório e com seção separada do relatório, consoante exigência da norma de auditoria. Apenas seis delas (40%) usaram expressões como “esse assunto foi significativo para nossa auditoria”, “consideramos esse tema um assunto significativo para nossa auditoria”, “esse tema foi considerado um PAA devido” ou “porque é um PAA”, como forma de deixar uma comunicação mais clara e objetiva. O restante das instituições nove (60%) apresentou algum comentário, no entanto, não esclareceu se estava tratando de uma base para opinião ou um PAA, pela falta de objetividade.

Dos 15 relatórios que apresentaram os PAA, em sete deles (46,66%) não trataram os PAA individualmente; os procedimentos destes foram mencionados em todas as entidades (15), mas os resultados dos procedimentos com suas conclusões só o foram em sete delas, situação essa que corrobora parcialmente os achados de Christensen, Glover e Wolfe (2014) e Matos e Cardoso (2017).

As alterações trazidas pela NBC TA 701 objetivam maior transparência e valor comunicativo aos relatórios dos auditores independentes. Destarte, é válido destacar que os relatórios que apresentaram os PAA facultativamente estão contribuindo para a valorização do

profissional e para mais transparência nas informações contábeis. A pesquisa, contudo, indicou falhas que podem comprometer a eficácia destes, consoante Figura 2.

**Figura – 2 Principais assuntos de auditoria sem o porquê de ser.**

<p><b>Principais assuntos de auditoria</b> Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram os mais significativos em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria, das demonstrações contábeis, como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos.</p> <p><b>□ Crédito de Subvenção e Reconhecimento da Receita</b> Os detalhes sobre a política contábil, relativos a Crédito de Subvenções a receber da Secretária de Saúde do Estado de Goiás – SES/GO, estão correlacionados nas Nota "05 CONTRATOS DE GESTÃO E CONVÊNIOS", e "11 SUBVENÇÕES ASSISTÊNCIAIS A REALIZAR", ambas relacionadas nas demonstrações contábeis da Entidade. A avaliação realizada pela administração da Entidade, sobre os Créditos de Subvenções a receber, no valor de R\$ 20.888 milhões, envolve o 1.305/2010, que aprova a NBC TG 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais. pressuposto de que o acordado no contrato de Nº /2012, firmado entre a SES-GO - Secretaria de Saúde do Estado de Goiás e o , para o gerenciamento, operacionalização e execução das ações e serviços de saúde do , será cumprido. A decisão concretizada pela Administração da Entidade foi de honrar com os critérios de excelência exigidos no contrato de Gestão. Neste sentido, a Entidade realizou custos/despesas, antecipadamente, em relação aos repasses mensais, definidos em contrato, fato este que gerou um reconhecimento de Receita com atividade de saúde na ordem de R\$ 68.153 milhões, ocasionando o reconhecimento do crédito de subvenção a favor da Entidade.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Adaptado do Diário Oficial de Goiás (2017)

Nota-se, pela Figura 2, que não houve explicação dos motivos que levaram o auditor a classificar o assunto como PAA; além de que os itens não foram tratados individualmente, assim como exige a NBC TA 701. Assim, concordando com Rajala (2017), uma informação insuficiente leva o usuário a tratá-la com desprezo e acaba não sendo usada para uma tomada de decisão.

## 5. Considerações Finais

O objetivo da pesquisa foi verificar se os auditores independentes que emitiram relatórios de auditoria em 2016, para entidades goianas, seguiram as normativas de auditoria atuais, inclusive ao apresentar e detalhar os principais assuntos de Auditoria (PPA). Para que isto ocorresse foram analisados relatórios de auditoria de 61 entidades que divulgaram suas demonstrações contábeis de 2016, no Diário Oficial de Goiás, no período de janeiro a junho de 2017.

Foi possível verificar que ainda existem profissionais de Auditoria a seguirem a normativa anterior a 2016, ao divulgarem relatórios de auditores fora dos padrões atuais. Essa constatação serve de alerta a esses profissionais para buscarem a atualização necessária para oferecer aos usuários, inclusive as próprias organizações que auditam, a transparência requerida de uma auditoria, por intermédio, da condução e apresentação dos resultados da asseguarção, consoante as normas atuais de auditoria.

No que tange aos PAA, pode-se concluir que grande parte das firmas de Auditoria opta por não os divulgar, seguindo a orientação da própria NBC TA nº 701, que diz que eles são obrigatórios apenas para Auditoria de empresas listadas, isto é, companhias abertas. O número médio de PAA apurado nesta pesquisa, de 2,60, ficou ligeiramente abaixo de outros estudos (SOUZA; MARQUES, 2017; MONTEIRO, 2017; TAVARES, 2017), mas foi superior ao apurado pelo o IBRACON (2017).

Notou-se ainda que o tema de reconhecimento de receitas e *impairment* são os mais frequentes em todos os estudos realizados até então, e que contingências é um tema bem citado, mas que não apareceu no cenário goiano. Em função da natureza dos assuntos mais frequentes apontados nos estudos e, neste, também, observam-se que os riscos estão

concentrados em itens que envolvem maior julgamento da administração ou que tenham maior subjetividade envolvida, podendo, assim, afetar o grau de confiança e alterar sua forma de análise das demonstrações contábeis, em linha com vários estudos (BÉDARD; GONTHIER-BESACIER; SCHATT, 2014; CHRISTENSEN; GLOVER; WOLFE, 2014; SIROIS; BÉDARD; BERA, 2017; MATOS; CARDOSO, 2017; SOUZA; MARQUES, 2017).

Dada a importância e valor comunicativo que os PAA têm para o novo relatório do auditor, foram percebidas falhas que podem culminar, no futuro, com o enfraquecimento da importância dos PAA, como a não apresentação clara e objetiva do motivo da escolha do PAA por 60% das entidades que reportaram facultativamente esses itens. Ressalte-se que a norma não obriga mencionar os principais assuntos de auditoria, porém, também deixa claro que, se mencionado, deve ser feito conforme a NBC TA 701 (2016).

Para Bluhm e Cowperthwaite (2013) os PAA também trarão para entidades não listadas uma compreensão mais completa das áreas de atenção significativa do auditor e, neste sentido, reportá-los com clareza e segundo as diretrizes normativas e doutrinárias é fundamental. Destaque-se que somente reportar os PAA não garante qualidade nas informações, pois o usuário precisa de informações com detalhes (MATOS; CARDOSO, 2017; RAJALA, 2017). Para que as informações sejam compreensíveis, elas precisam ser apresentadas com clareza e objetividade, para evitar que os usuários não as interpretem inadequadamente (DIAS FILHO, 2000).

Como limitação do trabalho, destacam-se a delimitação espacial (Estado de Goiás) e o número inexpressivo de entidades que publicaram os PAA; embora os resultados indiquem convergências com outros estudos e, também, sinalizem falhas que merecem a atenção dos auditores para confeccionar os assuntos mais importantes. Para futuras pesquisas, recomenda-se incluir novas regiões e comparar os resultados com investigações realizadas com empresas listadas no Brasil e também ao redor do mundo.

## Referências

- ALMEIDA, K. K. N. Parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis: uma análise crítica da sua compreensão e utilidade. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2008, Gramado- Rio Grande do Sul. **Anais...** Gramado - Rio Grande do Sul.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: mm curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ARAÚJO, F. J. de. **Grau de compreensão dos pareceres de auditoria**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade do Estado do Rio de Janeiro – FAF/UERJ, Rio de Janeiro, Brasil, 1997.
- BÉDARD, J.; GONTHIER-BESACIER, N; SCHATT, A. **Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience**. 2014. Disponível em: <[https://documents.bsb-education.com/pdf/cig2014/ACTESDUCOLLOQUE/BEDARD\\_GONTHIER\\_BESACIER\\_SCHATT.pdf](https://documents.bsb-education.com/pdf/cig2014/ACTESDUCOLLOQUE/BEDARD_GONTHIER_BESACIER_SCHATT.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2017.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BLUHM, B.; COWPERTHWAIT, P. **IAASB Proposals for Enhancing the Auditor's Report: Potential Impact on Audits of Unlisted Entities**. **IFAC – The International Federation of Accountants**. 2013. Disponível em:<<http://www.ifac.org/news-events/2013-08/iaasb-proposals-enhancing-auditor-s-report-potential-impact-audits-unlisted-enti>>. Acesso em: 01 ago. 2017.
- CHRISTENSEN, B.; GLOVER, S.; WOLFE, C. Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest? **Auditing: a Journal of Practice & Theory**, Vol. 33, N. 4, p. 71-93, 2014.

COSTA, F. O. C.; FREIRE, M. D. M.; ARAÚJO, K. D. Novo Relatório do Auditor Independente: conservadorismo ou singularidade? In: Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - ADCONT, 2017, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, Brasil. Disponível em: <<http://adcont.net/index.php/adcont/AdCont2017/paper/view/2816>>. Acesso em: 19 dez. 2017.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/leis/lei6404.html>>. Acesso em: 29 dez. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TA) n.º 701**, que dispõe sobre a Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. 2017. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA701&arquivo=N\\_BCTA701.doc](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA701&arquivo=N_BCTA701.doc)>. Acesso em: 16 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TA) n.º 315**, que dispõe sobre a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. 2016. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315(R1))>. Acesso em: 20 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA n.º 700**, que dá nova redação à NBC TA 700 que dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. 2016. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700&arquivo=N\\_CTA700.doc](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700&arquivo=N_CTA700.doc)>. Acesso em: 29 ago. 2017.

DIAS FILHO, J. M. A linguagem utilizada na Evidenciação Contábil: uma Análise de sua Compreensibilidade à Luz da Teoria da Comunicação. **Caderno de Estudos**. São Paulo: FIPECAFI, v. 13, n. 24, p. 38-49. 2000.

FARGHER, N.; TAYLOR, M. H.; SIMON, D. T. The demand for auditor reputation across international markets for audit services. **The International Journal Of Accounting**. v. 36, n. 4, p.407-421, 2001.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). **A experiência da aplicação do Novo Relatório do Auditor 1º. Ano: Principais assuntos de Auditoria**. 2017. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detDocumento.php?cod=100>>. Acesso em: 13 set. 2017.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). **Basis for Conclusions. Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments**. 2015. Disponível em:

<<https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/Basis%20for%20Conclusions%20%20Auditor%20Reporting%20-%20final.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change**. 2011. Disponível em: <[http://www.ifac.org/system/files/publications/exposedrafts/CP\\_Auditor\\_ReportingFinal.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/exposedrafts/CP_Auditor_ReportingFinal.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2017.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **2014 Annual Review – Leveraging on Our Global Advantage**. 2015a. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/2014-ifac-annual-review>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related** RAGC, v.7, n.28, p.149-164/2019

**Conforming Amendments.** 2015b. Disponível em: <<https://www.ifac.org/>>. Acesso em: 21 ago. 2017.

KOHLER, A. G.; RATZINGER-SAKEL, N.; THEIS, J. C. **Does the reporting of key audit matters affect the auditor's report's communicative value? Experimental evidence from investment professionals.** 2016. Disponível em: <[https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/018c\\_Kohler\\_Ratzinger-Sakel\\_Theis.pdf](https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/018c_Kohler_Ratzinger-Sakel_Theis.pdf)>.

Acesso em: 20 ago. 2017.

MARTINS, G. de A.; THEÓFILO, C. R.. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATOS, T.; SILVA, O; RODRIGUES, A. Lobbying na regulação de auditoria no âmbito do IAASB. In: 10º Congresso ANPCONT, 2016. **Anais...** Ribeirão Preto, São Paulo.

MELLO, P.T. **Escândalos corporativos globais respigaram nas firmas de contabilidade e auditoria.** 2014. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/escandalos-corporativos-globais-respigaram-nas-firmas-de-contabilidade-auditoria-14565408>>. Acesso em: 13 jan. 2018.

MONTEIRO, E. G. **Novo relatório dos auditores independentes:** uma análise dos principais assuntos de auditoria abordados nas empresas listadas no índice IBRX100 da BM&FBOVESPA. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, Brasil, 2017.

OLIVEIRA, P.A. **A mudança no relatório do auditor independente em resposta as expectativas de mercado:** um auxílio na delimitação de sua responsabilidade? Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, Brasil, 2015.

PAREDES, T. A. Blinded by the Light: Information Overload and Its Consequences for Securities Regulation. **Washington University Law Quarterly**, vol. 81, n. 2, 2003.

SÁ, A. L. de. **Curso de auditoria.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SIROIS, L-P.; BÉDARD, J.; BERA. P. **The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report:** Evidence from an Eye-tracking Study. 2017. Working Paper. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2469905](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2469905)>. Acesso em: 01 de nov. 2017.

SOUZA, M. K. P. DE; MARQUES, V. A. Principais assuntos de auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade: principais assuntos de auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade. In: Congresso de Contabilidade UFU, Uberlândia-Minas Gerais, 2017. **Anais...** Uberlândia. Disponível em:

<[http://www.eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/9643\\_principais\\_assuntos\\_de\\_auditoria\\_e\\_opinioao\\_sobre\\_o\\_risco\\_de\\_descontinuidade\\_uma\\_analise\\_das\\_empresas\\_d\\_o\\_ibovespa.pdf](http://www.eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/9643_principais_assuntos_de_auditoria_e_opinioao_sobre_o_risco_de_descontinuidade_uma_analise_das_empresas_d_o_ibovespa.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2017.

TAVARES, L. C. C. **Novo relatório dos auditores independentes:** um estudo sobre os principais assuntos de auditoria nas companhias listadas na BMF&FBOVESPA. Trabalho de Conclusão de Curso. 2017. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, Brasil.

RAJALA, T. Mind the Information Expectation Gap. **Journal of the Knowledge Economy.** p. 1-22. 2017. Disponível em: <<http://link.springer.com/article/10.1007/s13132-016-0445-x>>. Acesso em: 29 dez. 2017.

---

<sup>i</sup> Gigante americana do setor de comercialização de energia elétrica, com diversas denúncias de fraudes contábeis e fiscais e com uma dívida de 13 bilhões de dólares, 2001 e arrastou consigo para o abismo a Arthur Andersen, que fazia a sua auditoria. (MELLO, 2014).

<sup>ii</sup> Nota: Denominado como “outras” são as empresas Audimec, Autecnica, Berkan, Brand, Bravo auditoria, DCA auditores, Floresta Auditores, Grant Thornton, Idea auditores, Lm audit., Maciel audit., Mapah, Masters audit.,

Moore Stephens, Pégasus audit., Pp&c audit., e União audit., com 1,64% cada uma; Enterprise e Prime audit. com 3,28% cada uma e Pessoa Física com 4,92%

<sup>iii</sup> Nota: Os autores do artigo Souza e Marques (2017) adotaram recuperabilidade do ativo, que é igual *impairment*.