

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS – UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CIÊNCIAS
ECONÔMICAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RICHARD OLIVEIRA DA SILVA

PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA PARA EMPRESAS *BIG FOUR* E
DEMAIS EMPRESAS DE AUDITORIA

Goiânia - GO

2018

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Profa. Dra. Gisele de Araújo Prateado Gusmão
Pró-reitora de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

RICHARD OLIVEIRA DA SILVA

**PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA PARA EMPRESAS *BIG FOUR* E
DEMAIS EMPRESAS DE AUDITORIA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas da Universidade Federal de Goiás, como requisito parcial de título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Mac Daves de Moraes Freire

Goiânia - GO

2018

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do
Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

Silva, Richard Oliveira da
PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA PARA EMPRESAS BIG
FOUR E DEMAIS FIRMAS DE AUDITORIA [manuscrito] / Richard
Oliveira da Silva, Mac Daves de Moraes Freire. - 2018.
L, 50 f.

Orientador: Prof. Mac Daves de Moraes Freire.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade
Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis
e Ciências Econômicas (FACE), , Goiânia, 2018.

Inclui abreviaturas, tabelas, lista de tabelas.

1. Auditoria Independente. 2. Big Four. 3. Novo Relatório. 4.
Principais Assuntos. I. de Moraes Freire, Mac Daves. II. de Moraes
Freire, Mac Daves, orient. III. Título.

CDU 657

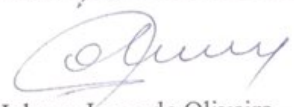
RICHARD OLIVEIRA DA SILVA

PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA PARA EMPRESAS *BIG FOUR* E DEMAIS
EMPRESAS DE AUDITORIA

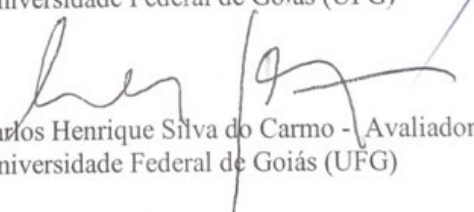
Trabalho de Conclusão de Curso (monografia) submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (Face) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte Comissão Examinadora:



Prof. Me. Mac Daves de Moraes Freire- Orientador(a)
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Me. Johnny Jorge de Oliveira - Avaliador(a)
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Dr. Carlos Henrique Silva do Carmo - Avaliador(a)
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Goiânia (GO), 09 de julho de 2018.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, minha Nossa Senhora Aparecida e ao Divino Pai Eterno por ter me dado a honra de trilhar caminhos especiais em minha vida e por sempre me iluminar.

A minha família, em especial minha mãe, Lucilene de Oliveira, que sempre me apoiou e incentivou meus estudos, meu pai, Rosimar Manoel, que do seu jeito reservado torceu e me apoiou, e a minha irmã Lauane.

Aos meus amigos que cultivei nessa caminhada acadêmica, principalmente os “Snookers” (Jota, Davi, Gustavo, Murilo, Pedro Pai, Pedro Cabeça, Liliu e Biel), pois fomos muito além de “meros colegas de sala”.

Por fim, ao meu orientador, Mac Daves por propor, incentivar essa pesquisa e ajudar no meu desenvolvimento profissional e acadêmico

RESUMO

Esta pesquisa tem como foco principal identificar os critérios nas escolhas dos PAA – Principais Assuntos de Auditoria e como os assuntos foram abordados no contexto da auditoria em relatórios emitidos por empresas de auditoria independente *Big Four* e demais firmas de auditoria, perante as mudanças decorrentes e que tiveram como resultado final o NRA -Novo Relatório do Auditor nas normas de auditorias internacionais, em especial a NBC TA 701, que tem como objetivo a evidenciação da comunicação dos PAA. Para isso, foi realizado estudo de caráter documental exploratório dos relatórios de auditoria das entidades do setor de consumo não cíclico, com análise quali-quantitativa. Logo, foram apresentados e analisados os PAA das empresas selecionadas na amostra, a fim de averiguar os motivos da escolha e como o principal assunto de auditoria foi abordado. Os resultados demonstram que, exceto por aquelas que usaram mesma redação de PAA em companhias distintas, a maior parte das empresas de auditoria comunicou PAA em conformidade com a norma, e que apesar dos critérios das empresas denominadas como *big four* serem de abrangência maior em relação às das demais firmas de auditoria na seleção do PAA, o tratamento e a condução do assunto de ambas empresas foram bem similares, devido principalmente dos procedimentos de auditorias serem normatizados. Por fim, sugere-se como estudos futuros a análise dos principais assuntos de auditoria em um setor econômico com abrangência superior, e verificar se há relação na quantidade dos números de PAA's em relatórios com opinião modificada.

Palavras-chave: Auditoria independente. *Big four*. Novo Relatório. Principais assuntos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Como é feita a determinação do PAA	20
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais Assuntos de Auditoria Média Geral e Por Segmento.....	23
Quadro 2 - Empresas sem Principais Assuntos de Auditoria	26
Quadro 3 - Motivo de ser tratado como PAA - Provisões e Passivos Contingentes	32
Quadro 4 – Como foi conduzido o assunto - Provisões e Passivos Contingentes.....	32
Quadro 5 - Motivo de ser tratado como PAA - Tributos.....	33
Quadro 6 - Como foi conduzido o assunto - Tributos	33
Quadro 7 - Motivo de ser tratado como PAA - Reconhecimento de Receita.....	34
Quadro 8 - Como foi conduzido o assunto - Reconhecimento de Receita	35
Quadro 9 - Motivo de ser tratado como PAA - Impairment.....	36
Quadro 10 - Como foi conduzido o assunto - Impairment	36
Quadro 11 - Motivo de ser tratado como PAA - Instrumentos Financeiros.....	37
Quadro 12 - Motivo de ser tratado como PAA – Instrumentos Financeiros	37
Quadro 13 - PAA com motivos similares de 2016 para 2017 em empresas distintas (BDO)..	39
Quadro 14 – PAA com motivos similares de 2016 para 2017 em empresas distintas (EY)	40
Quadro 15 – Condução dos trabalhos com texto similar (BDO).....	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Empresas Seleccionadas para Amostra	25
Tabela 2 - Companhias Analisadas	28
Tabela 3 - Quantidade PAA's por firma de Auditoria	29
Tabela 4 – Quantidade de PAA's por tipo de Auditoria	29
Tabela 5 - Principais Assuntos de Auditoria por Ano	30

LISTA DE ABREVIATURAS

BM&FBOVESPA - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board

IBOVESPA - Índice da Bolsa de Valores de São Paulo

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC - International Federation of Accountants

ISA - International Standards on Auditing

NBC TA - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica aplicada à Auditoria

NRA - Novo Relatório do Auditor Independente

PAA - Principais Assuntos de Auditoria

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
2. REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 O PAPEL DA AUDITORIA INDEPENDENTE	14
2.2 REGULAMENTAÇÃO CONTÁBIL	15
2.3 O NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR E OS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA	17
2.4 ESTUDOS SEMELHANTES REALIZADOS	21
3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	23
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	23
3.2 AMOSTRA	24
3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS	25
4. ANÁLISE DOS DADOS.....	27
4.1 MAPEAMENTO DOS DADOS	27
4.2 ANÁLISE E COMPARAÇÕES DOS CONTEÚDOS.....	31
4.3 PAA NA NORMA VS PAA GENERALIZADO.....	38
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	44

1. INTRODUÇÃO

Recentemente ocorreram diversos casos de escândalos e fraudes contábeis no mercado de capitais abrangendo grandes instituições, gerando alerta significativo ao mercado para as informações contábeis divulgadas. Uma das ferramentas para redução da assimetria informacional, e estabelecadora de confiança ao mercado é a auditoria independente. Segundo Attie (1983), o objetivo fundamental da auditoria pode ser retratado como o processo pelo qual o auditor atesta a veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Ao expressar a opinião através da emissão do relatório, o auditor conclui sobre a fidedignidade das informações e se elas encontram livres de distorções relevantes e de acordo com as normas, contribuindo para a tomada de decisão e a confiabilidade do mercado (SILVESTRE; SPRENGER; KRONBAUER, 2015).

No contexto Brasileiro, a regulamentação da atividade de auditoria é de responsabilidade do CFC que emite resoluções sobre o assunto, no entanto, em 2009 o CFC acompanhando o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade ditados pela International Federation of Accounting – IFAC, revogou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 11 (NBC T 11) que regia a normatização do campo desde o ano 1997, promovendo modificações na estrutura e publicando 38 novas resoluções.

Em continuidade ao movimento de convergência às normas internacionais, o CFC em julho de 2016 aprovou seis Normas que compõem um conjunto chamado de Novo Relatório do Auditor Independente (NRA), que são as: NBC TA 260 (R2), NBC TA 750, NBC TA 700, NBC TA 701, NBC TA 705 e NBC TA 706. Sendo aplicadas sobre as auditorias das demonstrações contábeis de períodos que se encerram em ou após 31 de dezembro de 2016.

O resultado do NRA é um relatório de auditoria que oferece mais transparência sobre aspectos importantes da auditoria dando maior relevância ao trabalho desenvolvido pela auditoria (IBRACON, 2016). O vice-presidente Técnico do CFC, Zulmir Ivânio Breda destaca que, “o NRA responde a uma necessidade de maior transparência nas informações emitidas ao mercado, pois os investidores e outros usuários serão beneficiados com dados que antes não eram de conhecimento público”.

O principal destaque do conjunto de normas que dão origem ao NRA foi a criação da NBC TA 701 que dispõe sobre “key Audit Matters” ou Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria (PAA), onde a norma estabelece que, o auditor deverá comunicar em seu relatório os principais assuntos, entre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança, e que exigiram atenção significativa. Nesse cenário que abrange o NRA, o auditor é o principal

responsável pela aplicação das novas exigências, pois mesmo não havendo mudanças em relação ao escopo do trabalho, há empenho adicional na preparação das novas exigências.

O auditor além de ser responsável pela verificação da aplicabilidade dos procedimentos e padrões contábeis sobre as demonstrações das empresas auditadas, ele tem como principal objetivo a emissão de uma opinião sobre as demonstrações contábeis, examinando se as mesmas refletem verdadeiramente a situação financeira e patrimonial da empresa (ALMEIDA, 2010). Estudos anteriores demonstram qualidade superior das informações contábeis e maior nível de conformidade com às normas contábeis divulgadas em empresas auditadas por *Big four* (terminologia utilizada para se referir as quatro maiores empresas do mundo especializadas em auditoria, que são elas: Deloitte Touche Tohmatsu, PWC, EY e KPMG) (ALMEIDA; ALMEIDA, 2009; DE ANGELO, 1971; MAIA; FORMIGONI, 2011; MELO et al. 2015).

Diante do exposto, este estudo busca responder à seguinte questão: Quais os principais motivos que levaram as escolhas dos PAA – Principais Assuntos de Auditoria em relatórios emitidos por empresas de auditoria *Big Four* e demais firmas de auditoria? Desta forma, o objetivo geral é identificar os critérios que levaram as escolhas dos PAA – Principais Assuntos de Auditoria e como os assuntos foram abordados no contexto da auditoria em relatórios emitidos por empresas de auditoria independente *Big Four* e demais firmas de auditoria, quanto ao objetivo específico é identificar se existem textos similares e generalizados nos PAA em relatórios emitidos por empresas de auditoria *Big Four* e demais firmas de auditoria.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O PAPEL DA AUDITORIA INDEPENDENTE

Em uma sucinta definição de auditoria no ambiente contábil, pode-se dizer que a auditoria é o exame das informações fornecidas pela empresa, que busca analisar se a demonstração contábil reflete verdadeiramente a posição patrimonial e financeira da entidade. Franco e Marra (2011, p.28) destacam que a auditoria compreende:

O exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis.

Conforme a definição apresentada por Franco e Marra, compreende-se que a auditoria externa ou independente é formada por um conjunto de procedimentos técnicos e específicos, que busca a constatação e a obtenção de evidências das operações efetuadas pela entidade, onde

são avaliados e verificados os fatos que estão documentados e registrados, e também a aqueles acontecimentos que não estão expressos documentalmente, uma vez que esse tipo de informação pode ser fornecido por pessoas que estão ligadas diretamente ao item auditado.

De acordo com o item 3, da NBC TA 200 (Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria) o objetivo da auditoria:

É aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. [...] A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

Seguindo o raciocínio exposto, a auditoria surge com o propósito de romper a assimetria informacional entre o agente e o principal, proporcionando maior confiança e transparência para os stakeholders. De acordo com a câmara do comércio dos Estados Unidos, a U.S. CHAMBER OF COMMERCE (2006, p.3) o papel da auditoria externa é de fundamental importância para o funcionamento do mercado financeiro. Dantas et al. (2012) apontam que ao emitir o relatório de auditoria, o auditor independente transmite fidedignidade as informações contábeis, favorecendo um clima de segurança e confiabilidade no mercado.

Silva (2010) também ressalta que qualquer que seja a teoria empregada, a auditoria independente tem o papel de auxiliar o crescimento e relacionamento entre os diversos usuários da contabilidade, o que engloba, evidentemente, os acionistas, ao assegurar a devida divulgação de informações fidedignas, relevantes e oportunas pela empresa auditada.

Conforme o exposto, entende-se que auditoria independente é o instrumento que através da emissão do relatório de auditoria, transparece a informação com credibilidade aos diversos usuários, assegurando que os conteúdos informados nas demonstrações contábeis refletem fidedignamente a realidade da empresa, contribuindo com uma maior confiança no mercado.

2.2 REGULAMENTAÇÃO CONTÁBIL

O Brasil é um país caracterizado por adotar no processo contábil o sistema legal *code law* ou direito romano, que na sua essência baseia-se em regulamentos, normas e leis (SILVA, 2010). Com isso desde as grandes evoluções da contabilidade no país, principalmente no século 20, o que se encontra é uma grande regulamentação da profissão e da contabilidade, através de leis e órgãos normatizadores.

De acordo com Niyama et al. (2013) “o processo de regulamentação da atividade de auditoria no Brasil é relativamente recente. Apenas a partir de meados dos anos 1960 começaram a surgir as primeiras referências ao trabalho dos auditores”. Carvalho e Pinho (2004) dão destaque como marco da prática de auditoria no Brasil as leis nº 4.728 de 1965, bem como a Lei nº 6.385 e a nº 6.404, ambas de 1976, que tratam respectivamente da regulação do Mercado de Capitais, da criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e das Sociedades por Ações.

A lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) trouxe grande avanço a contabilidade brasileira, trazendo e dando padrões contábeis para serem aplicados nas empresas e pelos profissionais da área contábil, além disso disciplinava exclusivamente o mercado de capitais e apoiavam os auditores na realização de seus trabalhos e análises. Em seu texto original, Art. 177 parágrafo 3º a lei das S.A's expressa que “as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados”. Além da lei das S.A teve-se no país o advento da lei nº 11.638/07 que trouxe algumas alterações na lei 6.404/76, sendo uma delas a exigência de que as entidades de grande porte fossem auditadas por empresas de auditoria registradas na CVM. Ambas as leis trazem em seus devidos textos a obrigatoriedade da auditoria independente, dando assim importância a opinião dada pelo auditor sobre as demonstrações financeiras das empresas.

Até março do ano de 1972 os pareceres de auditoria não seguiam padrões, portanto, cada auditor utilizava um parâmetro distinto para emitir o seu relatório de auditoria. Conforme Franco e Marra (2007) em 1972 o CFC emitiu a resolução nº 321, sugerida pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, sendo essa a primeira norma de auditoria elaborada no país, baseada na experiência de outros países. O estilo de parecer fixado era uma réplica do utilizado pelos norte-americanos, pois sua redação era similar com o modelo do AICPA, instituído naquele país, em 1948 (CARDOSO, 1987).

A regulamentação do relatório de auditoria é de responsabilidade do CFC que emite resoluções sobre o assunto. No ano de 1991 foi revogada a resolução nº 321 pelo órgão normatizador, e aprovada a resolução nº 700, que aprova a NBC T 11 (Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis). Diante disso o relatório de auditoria foi regulamentado por essa norma entre os anos 1991 a 2009, tendo alteração no ano de 1997, por meio das resoluções CFC nº 820 e 821, contudo, houve uma reformulação das Normas de Auditoria no Brasil, no entanto, essa modificação não alterou a estrutura do parecer vigente, de forma que o modelo não apresentava diferença daquele fixado em 1991 (DOS SANTOS;

PEREIRA,2004). Houve outra atualização no ano de 2003 na NBC T 11, mediante resolução CFC Nº 953/03, que modificou o modelo do parecer sem ressalva, referido no seu item 11.3.2.3, substituindo no parágrafo a frase “de acordo com Princípios Fundamentais de Contabilidade” para “de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil”.

Em seguida ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, as IFRS, o CFC revogou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 11 (NBC T 11) que regia a normatização do campo desde 1997, onde o conselho aprovou o conjunto de normas, dando notoriedade a resolução CFC nº 1.203/09, NBC TA 200 (Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria), entrando em vigor em 2010 (DANTAS, 2012) (NIYAMA, et al. 2013).

Uma das principais modificações foi a denominação dos termos técnicos, pois a opinião tomada pelo trabalho de auditoria que era chamado de “parecer de auditoria” foi atualizado para “relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis”. Conforme Costa (2017) a reformulação das normativas trouxe conteúdo mais detalhado em relação ao parecer, a saber pelas: NBC TA 700, NBC TA 705, NBC TA 706 e NBC TA 710. Principalmente na NBC TA 700 (Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis) que aborda sobre a “responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório emitido como resultado da auditoria das demonstrações contábeis”.

No que tange ao movimento de convergências das *International Standards on Auditing* (ISAs), emitidas pela Federação Internacional de Contabilidade (IFAC) em relação as NBCs, e a um relatório de auditoria mais detalhado e com mais informações, o Brasil deu prosseguimento ao seu processo de convergência, e em julho de 2016, a câmara técnica do CFC, após a tradução das ISAs e expostas em audiência pública, aprovou 6 NBCs que compõem o Novo Relatório do Auditor, que são elas: NBC TA 260 (R2), NBC TA 750, NBC TA 700, NBC TA 701, NBC TA 705 e NBC TA 706, normas estas que demandarão maior relevância, compreensão e informação para os usuários.

2.3 O NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR E OS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA

O resultado do trabalho do auditor independente e sua opinião (ou impossibilidade de opinião) é apresentada através do relatório de auditoria (HELIODORO,2014). Sendo assim, após colher evidências o auditor emite o relatório de auditoria, informação esta que oferece

maior credibilidade, transparência e confiança aos usuários das demonstrações contábeis (ROXO,2016).

A obrigatoriedade de que as demonstrações contábeis devem ser acompanhadas do relatório do auditor, são expostas pela lei nº 11.638/07, em seu art. 3, cujo as sociedades de grande porte, e as empresas de capital aberto com as disposições da Lei nº 6.404/76, deverão ser auditadas por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

A nova estrutura do relatório do auditor independente passou a ser utilizada sobre as auditoria das demonstrações contábeis de períodos que se encerram em ou após 31 de dezembro de 2016, trazendo significativas mudanças no formato e no conteúdo, aplicando-se a todas as empresas que irão divulgar suas demonstrações contábeis auditadas, sejam elas constituídas na forma limitadas, de capital aberto e fechada.

Em países como Reino Unido, Holanda, África do Sul e Austrália observou-se uma reação positiva de todas as partes em relação a nova estrutura do relatório do auditor, pois o resultado final é um relatório do auditor independente aprimorado que oferece mais transparência sobre aspectos importantes da auditoria (IBRACON,2016).

Segundo estudo divulgado pelo Ibracon em seu *hotsite* (página na internet com ação específica de informações e materiais de apoio sobre o Novo Relatório do Auditor) apesar de não haver mudanças em relação ao escopo do trabalho de auditoria, o novo relatório além de trazer mais informações em comparação a estrutura anterior, requer um diálogo maior e mais eficiente entre os auditores, a administração e os órgãos de governança corporativa das entidades ao longo do trabalho. Seguindo ao exposto pelo Ibracon, a empresa de auditoria PWC, apresentou em seu estudo que o NRA é considerado pelo IAASB a mudança mais relevante em toda a história, pois teve como objetivo divulgar aspectos específicos de cada entidade, aumentando a transparência aos stakeholders.

A principal novidade do conteúdo do NRA foi a origem da NBC TA 701, que trata da comunicação dos PAA-Principais Assuntos de Auditoria, sendo que até então não havia normatização sobre esse tema no Brasil. Não obstante a aplicação do NRA, os PAA possuem parágrafo específico no relatório de auditoria, onde são expressos os:

Assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. Os principais assuntos de auditoria são selecionados entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança (NBC TA 701, 2016).

Os PAA's surgem devido à necessidade de maior transparência, informação e entendimento dos procedimentos adotados pelo o auditor, sendo que além de favorecer a troca

de comunicação com as partes interessadas, concede aos usuários acesso as informações que não estavam disponíveis antes, contribuindo para que os investidores entendam a entidade, suas áreas e incorporem essas informações em suas avaliações, e reconheçam a importância da execução do trabalho do auditor.

A inclusão de uma seção relacionada aos principais assuntos de auditoria no relatório é gerida pela NBC TA 701, onde esclarece que o PAA deve ser aplicado na situação em que: a entidade for listada em bolsas de valores, nas circunstâncias em que o auditor decidir comunicar o PAA, e quando exigido por lei ou regulamento. Além das situações apresentadas, houve alteração na instrução CVM nº 308 de 1999, através da instrução CVM nº 591, editada no dia 26 de outubro de 2017, acrescentando em seu texto que todas as entidades reguladas ou supervisionadas pela CVM com exercício findo 31 de dezembro de 2017 deverá divulgar os PAA's.

A norma aponta que ao abster a opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor está proibido de comunicar os PAA's, salvo se a apresentação da informação for exigida por lei ou regulamento. Contudo, a NBC TA 701 complementa que pode haver ocasiões de não comunicação do PAA, circunstâncias essas em que o auditor: a) julgue que o assunto não deva ser comunicado, pois haveria consequências negativas do que benefícios ao interesse público, b) ocasião cuja seja vedado por lei ou regulamento, c) situação em que o assunto que era para ser tratado como PAA foi abordado como opinião modificada e/ou à uma incerteza significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade, e por menos frequente, d) quando conclua que não existem assuntos significativos a serem reportados, no entanto, se não foi identificado PAA, o auditor deverá usar a redação retratada pela norma, onde discorre que não existem principais assuntos de auditorias.

A determinação dos PAA's é resultado da análise de diversos fatores, transações, áreas e assuntos que foram abordados e levantados ao longo do trabalho do auditor e consequentemente comunicadas aos responsáveis pela governança, posteriormente o auditor deve identificar quais desses assuntos exigiram uma atenção mais significativa, e por fim, o auditor deve selecionar conforme julgamento profissional, quais desses assuntos tiveram maior importância para o trabalho de auditoria. Em seguida a seleção do PAA, tem de se apresentar no relatório a explicação pelo qual o assunto foi tratado como significativo e de grande importância, como foram conduzidos no decorrer do trabalho e, se houver, as referências correspondentes para divulgação. Vale ressaltar que o PAA é específico para cada entidade.

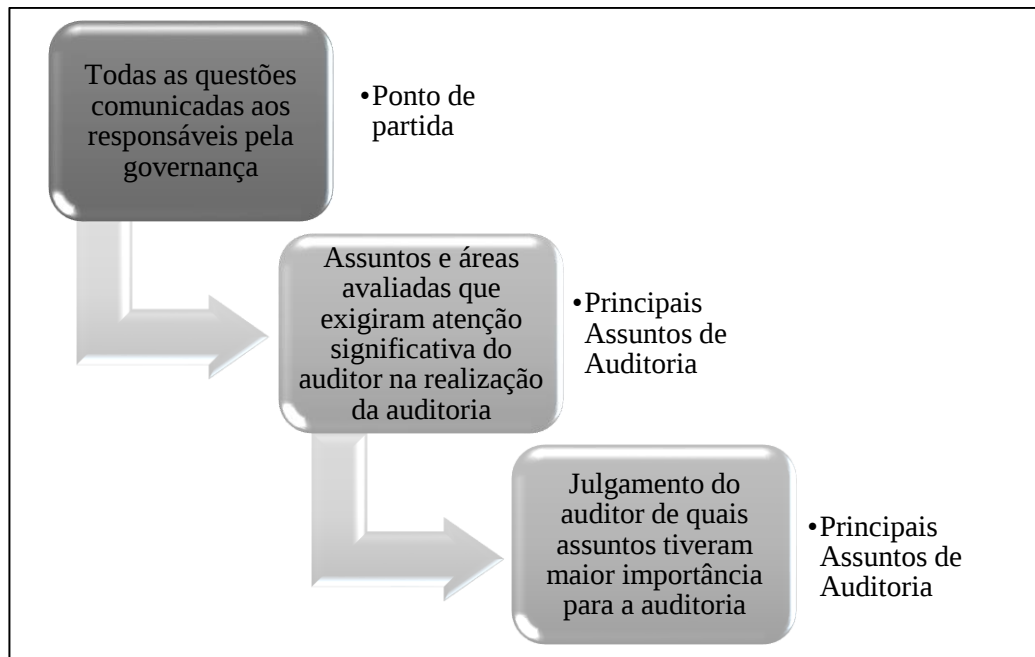


Figura 1 - Como é feita a determinação do PAA
 Fonte: Elaborado pelo autor a partir da NBC TA 701

Conforme item 21 da NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, “O auditor deve se comunicar tempestivamente com os responsáveis pela governança”, com isso a comunicação “permite aos responsáveis tomar conhecimento dos principais assuntos de auditoria que o auditor pretende comunicar em seu relatório, além de proporcionar a oportunidade de obter maiores esclarecimentos, quando necessário” (NBC TA 701,2016).

A definição de quais e quantos assuntos que exigiram atenção significativa do auditor é uma decisão voltada ao julgamento profissional, pois as normas de auditoria não prevê e nem limita o número de assuntos a serem apresentados como principais assuntos de auditoria, porém, a NBC TA 701 apresenta em seu item A.30 que o número de PAA “a serem incluídos no relatório do auditor pode ser diretamente ligada ao porte e complexidade da entidade, natureza de seus negócios e ambiente, bem como fatos e circunstâncias do trabalho de auditoria”, ou seja, o ambiente e o porte da companhia podem ser determinantes para a quantidade de PAA’s, porém, excessos de principais assuntos de auditoria pode ser contrário ao propósito de destacar no relatório do auditor os assuntos de maior importância na auditoria.

Com efeito, é apropriado expor que o relatório do auditor independente está mudando em todo o mundo, com isso abrangendo maior nível de informação, em particular os principais assuntos de auditoria. Reino Unido, a Holanda, a África do Sul, a Austrália e outros países já observaram o resultado do novo relatório do auditor com uma reação positiva dos stakeholders,

tais países apontam para o aumento do valor da transparência adicional sobre a auditoria e as áreas de atenção para o auditor, além de abarcar ganho significativo em termos de governança corporativa para as companhias, pois quanto maior a transparências de informações sobre as entidades que operam no mercado, melhores as condições para os investidores tomarem suas decisões (Revista RI, 2016).

2.4 ESTUDOS SEMELHANTES REALIZADOS

No âmbito brasileiro, a auditoria se fortaleceu e evoluiu, em meados do início do Século XX com a vinda de empresas estrangeiras e trazendo consigo as principais firmas de auditoria, denominadas, *Big Four* (RICARDINO e CARVALHO, 2004). A terminologia *Big Four* é utilizada para se referir as quatros maiores empresas do mundo especializadas em auditoria, que são elas: Deloitte Touche Tohmatsu, PWC, EY e KPMG, sendo que ambas possuem escritórios no Brasil e em diversas localidades do mundo com nível de atendimento globalizado.

As pesquisas recentes que tratam de auditoria externa lidam principalmente com a influência da empresa de auditoria independente, comparação entre a qualidade da informação por empresas auditadas e os efeitos do *earnings management* (gerenciamento de resultados). Estudos realizados apontam que as empresas de auditoria independente intituladas como *Big Four* apresentam maior qualidade na condução de seus trabalhos quando são comparadas com as demais empresas de auditoria, Chan et al. (1993) destacam que essas firmas possuem mais recursos e profissionais altamente capacitados em relação as demais.

Veloza et al. (2014) buscaram identificar como está segmentado o mercado de auditoria no Brasil, considerando as *Big Four* e as demais firmas atuantes nos setores, onde foram analisadas as 100 maiores empresas brasileiras em vendas líquidas no ano de 2012 listadas no site da Revista Exame, no qual evidenciaram no resultado da pesquisa que 94 das 100 empresas foram auditadas pelas *Big Four*. Nota-se que as maiores empresas buscam serem auditadas pelas maiores firmas de auditoria.

De Angelo (1981) expõem que as firmas de auditoria classificadas como *big four* tendem a exigir das empresas auditadas um exercício maior da adoção e conformidade com às normas contábeis, pois tendem a perder com alguma informação inconsistente, além de possuírem maior independência com seus clientes. Sunder (1997, p. 207) complementa expondo que as *Big Four* possuem mais independência que as demais empresas, devido ao seu porte e influência menor da possível perda de um cliente.

Estudos realizados por Almeida e Almeida (2009), indicam ainda que as empresas auditadas pelas *Big Four* possuíam menor grau de accruals discricionários em relação às demais, sugerindo a existência de uma relação com a expertise dos auditores das empresas *big four*, e a capacidade para mitigar práticas de *earnings management*.

Maia e Formigoni (2011) chegaram ao resultado similar ao apresentado por De Angelo (1981), onde destacaram que o nível de evidenciação obrigatório das companhias abertas brasileiras no período de convergência é influenciado positivamente pelo porte da empresa de auditoria externa, deste modo, as companhias que eram auditadas pelas empresas de auditoria denominadas como *Big Four*, divulgaram e adotaram maior aderência as normas contábeis em relação as demais empresas de auditoria.

De Souza e Marques (2017) analisaram os principais assuntos de auditoria reportados nos relatórios dos auditores de 49 empresas que compuseram o IBOVESPA, e identificaram que as companhias foram auditadas por cinco empresas de auditoria, sendo cerca de 90% auditadas por *Big Four*, contudo, foram identificados 20 tipos de PAA'S entre os 171 reportados e foram agrupados em 15 categorias. As empresas participantes da amostra reportaram em média, 3,49 PAA's por relatório, desta maneira, obtiveram em seus resultados uma certa correlação no que é expressado no PAA's reportados, pois em geral os assuntos eram relacionados a algum grau que aumentava o risco de auditoria.

Relacionado a nova estrutura do relatório do auditor, o NRA, Oliveira (2015) pesquisou sobre o assunto quando havia rumores da chegada ao Brasil, examinando, se essa nova forma de comunicação, fortaleceria a imagem do auditor e estabeleceria uma relação de maior transparência e segurança ao usuário tomador da decisão, como também comparou relatórios de duas empresas auditadas do Reino Unido e Holanda e, a partir disso, constatou-se que a mudança na forma da comunicação do auditor independente é um grande passo e evidencia que os auditores passaram a atentar às reivindicações de seus usuários, e em vista do que se observa nos países que já o implementaram, será um grande passo no Brasil. Seguindo ao exposto, o Ibracon (2016) expõe em conteúdo informativo que houve reação positiva de todas as partes nos países que adotaram novo relatório do auditor.

Conforme estudo divulgado pelo Ibracon sobre a experiência da aplicação no 1º ano do NRA no Brasil em 2017, tendo como enfoque principal os PAA'S, a média encontrada nessa pesquisa foi 2,43 PAA'S por companhia, inferior a aquela apresentada no estudo De Souza e Marques (2017), porém, a população da pesquisa do Ibracon foi superior, englobando 546 companhias, com 23 tipos diferentes de PAA'S, totalizando 1329 PAA'S. O quadro abaixo

apresenta a média geral e por segmento dos principais assuntos de auditoria das 546 companhias abertas.

Quadro 1 - Principais Assuntos de Auditoria Média Geral e Por Segmento

Segmentos	Total de companhias	Total de PAAs	Média de PAAs por segmento
Financeiras	29	111	3,83
Securitizadoras	60	66	1,10
Varejo	26	79	3,04
Energia	66	207	3,14
Construção e Engenharia	33	87	2,60
Transporte e Logística	31	87	2,81
Rodovias e Aeroportos	38	96	2,53
IBRX - 100	90	299	3,32
Geral	546	1329	2,43

Fonte: IBRACON - A experiência da aplicação do Novo Relatório do Auditor (2017)

A partir dos resultados encontrados, o estudo ressaltou que o foco do auditor independente está em áreas com maior risco e subjetividade de análise, com isso pode-se notar que não há um exagero ou exclusão por parte dos auditores sobre a divulgação dos principais assuntos de auditoria. Todavia, a pesquisa destacou que apesar da apresentação está mais detalhada e acessível, tornando eficiente a comunicação com investidores, credores e reguladores, a estrutura ainda revela complexidade para a elaboração do Novo Relatório do Auditor.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo consiste em pesquisa aplicada com abordagem descritiva, que tem como interesse identificar e analisar o conteúdo/ critério que fez o auditor considerar o assunto um principal assunto de auditoria e sua devida abordagem na condução no trabalho conforme apontado por Gil (2002, p. 42) “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno”. O estudo tem caráter documental e exploratório, pois analisa o motivo que levou o auditor a considerar o PAA em seu relatório de auditoria. De acordo com Martins e Theóphilo (2009, p. 55) “a estratégia da pesquisa documental é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de

dados, informações e evidências”. Já a pesquisa exploratória tem como principal finalidade esclarecer e modificar concepções e ideias, também se caracterizam por haver pouco conteúdo disponível sobre o tema (Gil, 1999).

Quanto às técnicas de análise dos critérios e abordagem do auditor, será utilizada a análise de conteúdo para se examinar os PAA's das empresas. A técnica de análise de conteúdo é exposta por Bardin (1977, p. 42) como:

um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens.

A realização desse procedimento dá-se pela adoção de uma sequência metodológica de três etapas estruturadas cronologicamente para o tratamento dos dados do estudo, que são a: pré-análise, análise do material e o tratamento dos resultados (BARDIN, 1994).

Em complemento a classificação, à abordagem do problema através de informações qualitativas, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, como no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas de coletas e tratamento dos dados, caracterizando assim como pesquisa quali-quantitativa, unificando os dois métodos. Longaray et al. (2003) destacam que os estudos que se classificam como qualitativo podem descrever a complexidade de um problema, interpretar certas variáveis, compreendendo e classificando processos dinâmicos de determinados grupos sociais.

3.2 AMOSTRA

O universo são as empresas listadas na B3, antiga BM&FBOVESPA, sendo que a amostra engloba as empresas classificadas no setor de Consumo não Cíclico. Para fins de maior equiparação e comparabilidade dos conteúdos dos relatórios de auditoria emitidos por empresas classificadas como *Big Four* e demais firmas de auditoria, foram excluídas as empresas categorizadas do setor como BDR e as classificadas como: açúcar, álcool, cervejas e refrigerantes. Quanto a seleção da amostra, sua escolha foi de caráter discricionário, tendo como propósito conter um número razoável de empresas, e as mesmas terem tido suas demonstrações contábeis auditadas tanto por *big four* e demais firmas de auditoria. Com isso a amostra contém 20 empresas, ficando estruturada da seguinte forma:

Tabela 1 - Empresas Seleccionadas para Amostra

Companhia	2016		2017	
	Auditoria	Tipo	Auditoria	Tipo
ATACADÃO S.A	KPMG	<i>Big Four</i>	KPMG	<i>Big Four</i>
BOMBRIL S.A.	BDO	Demais	EY	<i>Big Four</i>
BRASILAGRO – COMP. DE PROP. AGRÍCOLAS	EY	<i>Big Four</i>	EY	<i>Big Four</i>
BRF S.A.	Deloitte	<i>Big Four</i>	KPMG	<i>Big Four</i>
CAMIL ALIMENTOS S.A.	KPMG	<i>Big Four</i>	EY	<i>Big Four</i>
COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	EY	<i>Big Four</i>	EY	<i>Big Four</i>
CONSERVAS ODERICH S.A	DRS	Demais	DRS	Demais
EXCELSIOR ALIMENTOS S.A.	BDO	Demais	Grant Thornton	Demais
J. MACEDO S.A.	KPMG	<i>Big Four</i>	EY	<i>Big Four</i>
JBS S.A.	BDO	Demais	BDO	Demais
JOSAPAR-JOAQUIM OLIVEIRA S.A. - PARTICIP	Baker Tilly	Demais	Baker Tilly	Demais
M.DIAS BRANCO S.A. IND COM ALIMENTOS	PWC	<i>Big Four</i>	PWC	<i>Big Four</i>
MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.	BDO	Demais	Grant Thornton	Demais
MINERVA S.A.	Grant Thornton	Demais	Grant Thornton	Demais
MINUPAR PARTICIPACOES S.A.	Michelon	Demais	Michelon	Demais
NATURA COSMETICOS S.A.	EY	<i>Big Four</i>	KPMG	<i>Big Four</i>
POMIFRUTAS S/A	Verdus	Demais	Verdus	Demais
SIDERÚRGICA J. L. ALIPERTI S.A.	Sacho	Demais	Sacho	Demais
SLC AGRICOLA S.A.	KPMG	<i>Big Four</i>	EY	<i>Big Four</i>
TERRA SANTA AGRO S.A.	PWC	<i>Big Four</i>	KPMG	<i>Big Four</i>

Fonte: Dados da pesquisa

3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

O presente estudo tem como objetivo identificar os critérios que levaram as escolhas dos PAA – Principais Assuntos de Auditoria e bem como os assuntos foram abordados no contexto da auditoria em relatórios emitidos por empresas de auditoria independente *big four* e demais firmas de auditoria. Através do site da CVM e das empresas seleccionadas, foram realizados downloads dos relatórios anuais das companhias acompanhados do relatório de auditoria divulgados nos anos de 2016 e 2017. Após a coleta realizou-se o tratamento dos dados por meio da planilha eletrônica do Microsoft Excel, onde foram tabuladas as informações contidas nos relatórios de auditoria, e posteriormente categorizados os assuntos a partir dos seguintes aspectos: nome da companhia, apresentação dos PAA's abordados, firma de auditoria, classificação da firma e data base da demonstração.

Após a sistematização dos dados, foi efetuado o exame das informações, e constatou-se que no ano de 2016 duas empresas não divulgaram principais assuntos de auditoria, o motivo

da não divulgação foi o exercício social das empresas, pois a NBC TA 701 que trata dos principais assuntos de auditoria, tem vigência para as demonstrações contábeis auditadas de períodos que se findam em ou após 31 de dezembro de 2016, e ambas tem o exercício social encerrado nos meses de fevereiro e junho, dos PAA's, outra situação identificada ocorreu no ano de 2017, onde não foi apresentado PAA e nem exposto as devidas circunstâncias de quando o assunto não é comunicado pelo auditor, indo em contramão ao apresentado na NBC TA 701 item 5, que expõe que o auditor não deverá apresentar o principal assunto de auditoria, quando abster opinião, e item 14, quando lei ou regulamento proíba a divulgação pública do assunto, nos casos extremamente raros, em que o auditor conclua que o assunto não deva ser comunicado no seu relatório porque as consequências negativas de tal divulgação poderiam dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público, e item 16 que determina quando o auditor, de acordo com seu julgamento, entenda que não existem principais assuntos de auditoria a serem reportados, e/ou os assuntos a serem tratados como PAA's foram abordados na opinião modificada e incerteza sobre a continuidade operacional da entidade, ele deve incluir em seção separada do relatório com o título de "Principais assuntos de auditoria". O quadro 2 apresenta quais empresas da amostra não apresentaram PAA's.

Quadro 2 - Empresas sem Principais Assuntos de Auditoria

EMPRESA	SITUAÇÃO	AUDITORIA	TIPO	DATA BASE
CAMIL ALIMENTOS S.A.	Não obrigatório	EY	BIG	28.02.16
BRASILAGRO – COMP. DE PROP. AGRÍCOLAS	Não obrigatório	EY	BIG	30.06.16
SIDERÚRGICA J. L. ALIPERTI S.A.	Não foi divulgado PAA e justificativa	SACHO	Demais	31.12.17

Fonte: Elaborado pelo autor

Desta forma, para o ano de 2016 foram analisadas 18 companhias, e para o ano de 2017 examinadas 19 empresas. Baseado nos dados, foi verificado o número de principais assuntos de auditoria por empresa, uma análise do assunto e conteúdo referente aos principais assuntos de auditoria relacionados as companhias e empresas intituladas como *Big Four* e demais firmas de auditoria. Deste modo, aplicou-se análise de estatística descritiva sobre os dados coletados, por meio de análise das médias por ano, empresa de auditoria e seus devidos percentuais em relação aos totais de principais assuntos de auditoria.

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1 MAPEAMENTO DOS DADOS

Na análise dos dados, foram identificados 23 distintos principais assuntos de auditoria, e 121 PAA's informados, sendo 58 no ano de 2016, e 63 no ano de 2017, com 19 assuntos diferentes em 2016 e 20 em 2017. São observados 37 relatórios/companhias, 18 em 2016 e 19 em 2017. Das 18 companhias analisadas em 2016, 8 (44%) foram auditadas por *big four* e 10 (56%) por demais firmas de auditoria, no ano de 2017 esse número mudou, 11 (48%) companhias foram auditadas por *big four* e 8 (42%) por não consideradas *big four*. Vale ressaltar que no ano de 2017 a Bombril passou a ser auditada por *big four*.

Levando em consideração o propósito da pesquisa encontram-se sintetizados os dados apresentados no parágrafo anterior, primeiramente são expostas as companhias analisadas e suas devidas empresas de auditoria, a quantidade de PAA's por firma de auditoria e tipo de auditor independente, posteriormente os temas dos principais assuntos de auditoria em seus respectivos anos e percentuais de representatividade.

Tabela 2 - Companhias Analisadas

2016				2017		
Qtd	Companhia	Auditoria	Tipo	Companhia	Auditoria	Tipo
1	ATACADÃO S.A	KPMG	<i>Big Four</i>	ATACADÃO S.A	KPMG	<i>Big Four</i>
2	BOMBRIL S.A.	BDO	Demais	BOMBRIL S.A.	EY	<i>Big Four</i>
3	BRF S.A.	Deloitte	<i>Big Four</i>	BRASILAGRO – COMP. DE PROP. AGRÍCOLAS	EY	<i>Big Four</i>
4	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	EY	<i>Big Four</i>	BRF S.A.	KPMG	<i>Big Four</i>
5	CONSERVAS ODERICH S.A	DRS	Demais	CAMIL ALIMENTOS S.A.	EY	<i>Big Four</i>
6	EXCELSIOR ALIMENTOS S.A.	BDO	Demais	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	EY	<i>Big Four</i>
7	J. MACEDO S.A.	KPMG	<i>Big Four</i>	CONSERVAS ODERICH S.A	DRS	Demais
8	JBS S.A.	BDO	Demais	EXCELSIOR ALIMENTOS S.A.	Grant Thornton	Demais
9	JOSAPAR-JOAQUIM OLIVEIRA S.A. - PARTICIP	Baker Tilly	Demais	J. MACEDO S.A.	EY	<i>Big Four</i>
10	M.DIAS BRANCO S.A. IND COM DE ALIMENTOS	PWC	<i>Big Four</i>	JBS S.A.	BDO	Demais
11	MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.	BDO	Demais	JOSAPAR-JOAQUIM OLIVEIRA S.A. - PARTICIP	Baker Tilly	Demais
12	MINERVA S.A.	Grant Thornton	Demais	M.DIAS BRANCO S.A. IND COM DE ALIMENTOS	PWC	<i>Big Four</i>
13	MINUPAR PARTICIPACOES S.A.	Michelon	Demais	MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.	Grant Thornton	Demais
14	NATURA COSMETICOS S.A.	EY	<i>Big Four</i>	MINERVA S.A.	Grant Thornton	Demais
15	POMIFRUTAS S/A	Verdus	Demais	MINUPAR PARTICIPACOES S.A.	Michelon	Demais
16	SIDERÚRGICA J. L. ALIPERTI S.A.	Sacho	Demais	NATURA COSMETICOS S.A.	KPMG	<i>Big Four</i>
17	SLC AGRICOLA S.A.	KPMG	<i>Big Four</i>	POMIFRUTAS S/A	Verdus	Demais
18	TERRA SANTA AGRO S.A.	PWC	<i>Big Four</i>	SLC AGRICOLA S.A.	EY	<i>Big Four</i>
19				TERRA SANTA AGRO S.A.	KPMG	<i>Big Four</i>

Fonte: Dados da Pesquisa

Observa-se que do ano de 2016 para o ano de 2017 houve mudanças nas companhias em relação aos seus auditores independentes, 8 empresas mudaram sua empresa de auditoria, muito se dá pelo rodízio obrigatório, na troca apenas a Bombril saiu de auditada por demais firmas para uma empresa intitulada como *big four*, as demais companhias que efetuaram o rodízio permaneceram sendo auditadas por *big four*.

a) Identificação dos PAA's por Firma e tipo de Auditoria

Tabela 3 - Quantidade PAA's por firma de Auditoria

Auditoria	Tipo	2016		2017		Total	
		Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Delloite	<i>Big Four</i>	3	5%	0	0%	3	2%
EY	<i>Big Four</i>	7	12%	19	30%	26	21%
KPMG	<i>Big Four</i>	7	12%	15	24%	22	18%
PWC	<i>Big Four</i>	8	14%	4	6%	12	10%
Baker Tilly	Demais	1	2%	1	2%	2	2%
BDO	Demais	18	31%	5	8%	23	19%
DRS	Demais	3	5%	2	3%	5	4%
Grant Thornton	Demais	4	7%	9	14%	13	11%
Michelson	Demais	1	2%	4	6%	5	4%
Sacho	Demais	1	2%	0	0%	1	1%
Verdus	Demais	5	9%	4	6%	9	7%
Total Geral		58	100%	63	100%	121	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com a tabela 4 constata-se que no ano de 2016 a empresa de auditoria BDO foi a que apresentou maior quantidade de PAA's, abarcando 18 assuntos. Já no ano seguinte o destaque ficou com a EY que divulgou 19 assuntos, as *big four* foram as que mais divulgaram os principais assuntos, tendo um total de 38 PAA's. Analisando o total dos 2 anos as empresas que mais divulgaram foram EY, KPMG e BDO com 26, 22 e 18 assuntos respectivamente, sendo 2 *big four* e 1 demais firmas, uns dos fatores determinantes na maior quantidade de principais assuntos de auditoria foi a quantidade de empresas auditadas por ambas.

Tabela 4 – Quantidade de PAA's por tipo de Auditoria

Tipo	2016		2017		Total	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
<i>Big Four</i>	25	43%	38	60%	63	52%
Demais	33	57%	25	40%	58	48%
Total Geral	58	100%	63	100%	121	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando a tabela 5 verifica-se que no ano de 2016 as empresas de auditoria consideradas como *big four* reportaram 25 principais assuntos de auditoria, quantidade inferior

à das demais firmas que expressaram 33 assuntos, no ano subsequente as *big four* foram as que mais divulgaram principais assuntos de auditoria, contemplando o número de 38 assuntos, e as demais 25 PAA's. As *big four* foram as que mais divulgaram principais assuntos de auditoria, compreendendo a quantidade de 63 (52%) assuntos, já as demais a quantidade de 58 (48%) PAA's. Devido a isso nota-se que existe uma predominância, porém não tão grande das empresas denominadas como *big four* em relação às demais firmas de auditoria sobre a apresentação dos PAA's, uns dos fatores determinantes na quantidade de PAA's foi a quantidade de empresas auditadas pelas *big four*.

b) Principais Assuntos de Auditoria Apresentados

Tabela 5 - Principais Assuntos de Auditoria por Ano

Qtd	PAA	2016		2017		Total	
		Qtd	%	Qtd	%	Qtd	% Total
1	Provisões e passivos contingentes	9	16%	12	19%	21	17%
2	Tributos	9	16%	9	14%	18	15%
3	Impairment	8	14%	9	14%	17	14%
4	Reconhecimento de Receita	8	14%	6	10%	14	12%
5	Instrumentos financeiros	4	7%	5	8%	9	7%
6	Contas a Receber	2	3%	1	2%	3	2%
7	Estoques	2	3%	2	3%	4	3%
8	Mensuração dos Ativos Biológicos	2	3%	3	5%	5	4%
9	Notícias/Investigações Judiciais	2	3%	1	2%	3	2%
10	Obrigações financeiras	2	3%	1	2%	3	2%
11	Renegociação de dívidas	2	3%	2	3%	4	3%
12	Acordos comerciais	1	2%	2	3%	3	2%
13	Alienação de participação societária	1	2%	-	0%	1	1%
14	Endividamento - Covenants	1	2%	1	2%	2	2%
15	Participações Societárias	1	2%	2	3%	3	2%
16	PECLD	1	2%	1	2%	2	2%
17	Prejuízo do exercício	1	2%	-	0%	1	1%
18	Propriedade para investimentos	1	2%	1	2%	2	2%
19	Situação Financeira	1	2%	-	0%	1	1%
20	Ambiente de Tecnologia da Informação	-	0%	1	2%	1	1%
21	Ativos mantidos para venda e operações descontinuadas	-	0%	1	2%	1	1%
22	Reconhecimento de venda de fazendas	-	0%	2	3%	2	2%
23	Transações com Partes Relacionadas	-	0%	1	2%	1	1%
TOTAL		58	100%	63	100%	121	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme a tabela 6, verifica-se que há variados principais assuntos de auditoria, cujo são definidos e evidenciados após análises das áreas de maior risco, e assuntos que exigiram atenção significativa e julgamento do auditor. Contudo, percebe-se que os maiores números de PAA's estão relacionados com a Provisões e Passivos Contingentes (17%), Tributos (15%), Impairment (14%) Reconhecimento de Receitas (15%), e Instrumentos Financeiros (7%), correspondendo a 65% do total da amostra analisada. Devido a essa representatividade e os demais principais assuntos de auditoria serem bem diversificados, a análise dos conteúdos dos PAA's dos relatórios emitidos por empresas *big four* e demais firmas de auditoria, se dar por meio desses 5 temas, visto que os mesmos apresentam representatividade acima de 60%, e em ambos os anos analisados tiveram frequência relevante. No tópico a seguir estão listados os principais assuntos de auditoria selecionados para exame, ano do relatório, tipo do auditor independente e os motivos que levaram a julgar o assunto como PAA e sua devida abordagem na condução dos trabalhos de auditoria.

4.2 ANÁLISE E COMPARAÇÕES DOS CONTEÚDOS

A NBC TA 701 estabelece o tratamento dos principais assuntos de auditoria, expondo que o auditor independente deve relatar o motivo pelo qual o assunto foi considerado de maior importância, e a maneira que foram abordados no trabalho do auditor. Buscando complementar a verificação do assunto, são apontados os tratamentos utilizados pelas *big four* e demais firmas de auditoria. Como parâmetro para classificação estabeleceu-se as principais e relevantes justificativas, critérios e como os assuntos foram abordados no contexto da auditoria. Posteriormente os PAA's foram agrupados e classificados de acordo com o texto informado no relatório de auditoria, como exemplo na condução do assunto, em alguns textos do relatório abrangia a expressão “avaliação do desenho e da eficácia operacional dos controles chaves”, “avaliação dos controles internos chaves” e “efetuamos entendimento do ambiente de controle e executamos testes de controles para o fluxo de vendas e recebimentos”, e no exame da pesquisa foram classificadas como “Avaliação dos controles internos chaves”. A seguir são apresentados os quadros e as análises de cada assunto, os itens que estão marcados com o “X” significam que o auditor tratou o assunto.

a) Provisões e Passivos contingentes

Quadro 3 - Motivo de ser tratado como PAA - Provisões e Passivos Contingentes

Critérios utilizados	2016		2017	
	Big Four	Demais	Big Four	Demais
Relevância dos valores envolvidos	X	X	X	X
Julgamento significativo	X	X	X	X
Complexidade na legislação tributária	X	-	X	X
Mudança/risco significativa no saldos (Impacto relevante na DF)	X	X	X	-
Volume significativo de processos	X	-	X	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 4 – Como foi conduzido o assunto - Provisões e Passivos Contingentes

Trabalho realizado	2016		2017	
	Big Four	Demais	Big Four	Demais
Obtenção de carta de confirmação aos assessores jurídicos	X	X	X	X
Avaliação dos controles internos chaves	X	X	X	X
Envolvimento de especialistas na área	X	X	X	X
Adequação a divulgação das DF's	-	-	X	X
Amostragem nos processos iniciais	-	X	X	-
Análise de suficiência dos saldos	X	-	-	X
Comparação de Saldos Cartas de Confirmações x contábil	-	X	X	X
Revisão de atas das principais atas de reuniões	-	X	X	-

Fonte: Elaborado pelo autor

As empresas classificadas como *big four* apresentaram maior quantidade de critérios na justificativa da escolha do PAA em relação às demais firmas de auditoria em ambos anos, sendo atendido os 6 critérios observados nos relatórios. Em atenção as conduções do assunto, no ano de 2016 as demais firmas de auditoria apresentaram maiores informações e trabalhos realizados em resposta aos assuntos considerados significativos, já no ano de 2017 as *big four* demonstraram informações superiores. Cabe destacar, que a obtenção de carta de confirmação aos assessores jurídicos, foi tratado por ambos os tipos de auditoria, sendo esse um processo de confirmação externa, procedimento esse que é caracterizado como evidência e parte obrigatória do trabalho do auditor, e apresentado na NBC TA 500 – Evidência de Auditoria. A avaliação dos controles internos chaves foi outro trabalho evidenciado por ambas as empresas, sendo outro procedimento obrigatório, e estabelecido pela NBC TA 315- Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente, que relata que “o auditor deve obter entendimento do controle interno relevante para a

auditoria”. Apesar das justificativas serem superiores às das demais firmas de auditoria do porque o assunto foi tratado como principal assunto de auditoria, o tratamento e condução do assunto foram similares, diferentes apenas em situações inerentes de cada empresa.

b) Tributos

Quadro 5 - Motivo de ser tratado como PAA - Tributos

Critérios utilizados	2016		2017	
	Big Four	Demais	Big Four	Demais
Mudança/risco significativa no saldos (Impacto relevante nas DF's)	X	X	X	X
Julgamento significativo (Subjetividade na estimativa)	X	X	X	X
Relevância dos valores envolvidos	X	-	X	-
Complexidade na legislação tributária	X	X	X	-
Recuperabilidade dos saldos	-	-	X	-
Premissas na determinação das projeções de lucros tributáveis	-	X	X	-
Realização dos créditos tributários	X	X	X	X
Adesão ao PERT – Programa de Regularização Tributária	-	-	-	X
Reconhecimento de Credito de IPI está sob decisão judicial	-	-	-	X
Ampla quantidade de acordos	X	-	-	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 6 - Como foi conduzido o assunto - Tributos

Trabalho realizado	2016		2017	
	Big Four	Demais	Big Four	Demais
Adequação a divulgação das DF's	-	X	X	X
Amostragem nas documentações dos créditos	X	X	-	X
Análise do prazo de realização dos créditos	-	X	-	-
Análises de informações do mercado	X	-	-	-
Avaliação do impacto valores nas demonstrações	X	-	-	-
Avaliação dos controles internos chaves	X	X	X	X
Envolvimento de especialistas	X	X	X	X
Obtenção de carta de confirmação aos assessores jurídicos	-	X	-	X
Realização de recálculos	X	X	-	-
Revisão das premissas adotadas na projeção	-	X	X	-

Fonte: Elaborado pelo autor

A subjetividade na estimativa/julgamento significativo tanto da administração quanto do auditor foi um dos critérios abordados por ambos os tipos de firmas de auditoria para os tributos serem caracterizados como PAA em 2016 e 2017, pois envolve premissas a serem

considerados para projeções dos lucros tributáveis e na recuperabilidade dos créditos tributários. O mesmo aconteceu com o critério relacionado a mudança/risco significativo nos saldos (Impacto relevante nas DF's) que foi citado pelas *big four* e demais firmas de auditoria, impacto esse que pode ser derivado da não observância das premissas utilizadas para as devidas estimativas. Outro assunto citado nos relatórios sobre a determinação do PAA foi a complexidade na legislação tributária brasileira, pois envolve conhecimento profundo do conteúdo a ser observado no sistema de tributação e incentivos fiscais.

No ano de 2016 a quantidade de critérios para definição dos PAA foi análoga para ambos os tipos de firma de auditoria, já no ano de 2017 as *big four* demonstraram superior número de razões para justificar o assunto, demonstrando maior abrangência no processo de identificação do assunto. Sobre o tratamento do assunto, a abordagem das demais firmas de auditoria foi de uma abrangência maior, dando destaque a obtenção de carta de confirmação aos assessores jurídicos, pois foram as únicas que solicitaram informações relacionadas as partes tributárias ao departamento jurídico em todos os anos. O envolvimento de especialistas foi bastante citado nos relatórios, pois como esse assunto abrange julgamento significativo, subjetividade e domínio na legislação tributária, os especialistas analisaram as premissas, metodologia, projeções dos lucros tributáveis, recuperabilidade dos créditos e se os mesmos estão em consonância com a legislação brasileira.

c) Reconhecimento de Receita

Quadro 7 - Motivo de ser tratado como PAA - Reconhecimento de Receita

Critérios utilizados	2016		2017	
	Big Four	Demais	Big Four	Demais
Risco de reconhecimento antecipado	X	X	X	-
Relevância dos montantes envolvidos	-	-	X	-
Grande volume de transação/Contratos	X	X	X	-
Julgamento significativo	X	X	X	X
Distribuição geográfica dos clientes	-	-	X	-
Risco potencial de erro	X	-	X	X
Complexo grau de controle	X	X	-	X

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 8 - Como foi conduzido o assunto - Reconhecimento de Receita

Trabalho realizado	2016		2017	
	Big Four	Demais	Big Four	Demais
Entender/analisar os lançamentos manuais	X	X	X	X
Obtenção de carta de confirmação do contas a receber	X	-	X	X
Recálculo dos valores de receitas	X	-	X	X
Teste documental de venda	X	-	X	-
Verificação da política contábil de reconhecimento de receita	X	X	X	X
Análise da baixa da mercadoria no estoque	-	-	-	X
Análise da transferência do risco e benefício	-	X	-	X
Análise de comportamento/movimentação mensal	-	X	-	-
Análise de tendências de sazonalidade	-	X	-	-
Análise do recebimento subsequente dos saldos	X	-	-	-
Avaliação dos controles internos chaves	X	X	X	X

Fonte: Elaborado pelo autor

As empresas de auditoria justificaram a escolha do assunto por diversos critérios, porém os que tiveram maior representatividade no texto do relatório do auditor foram os relacionados ao julgamento significativo da administração, grande volume de transação, reconhecimento antecipado da receita e risco potencial, visto que a receita é um importante indicador de performance e remuneração, o qual impacta nos índices e resultado da empresa. Em virtude do reconhecimento tempestivo e correto da receita, houve predominância em todos os anos e por ambas as empresas sobre a verificação da política contábil de reconhecimento de receitas, visto que a empresa poderia está reconhecendo suas receitas antes da transferência dos riscos e benefícios conforme expressado no CPC 30 – Receitas (Revogado a partir de 01/01/2018).

Apenas as *big four* realizaram por meio de amostragem a análise documental de vendas para verificar se houve realmente a entrega do serviço/produto para que assim a receita possa ser reconhecida. Sobre os lançamentos manuais e avaliação dos controles internos chaves ambas os tipos de firmas de auditoria realizaram a análise, em razão que o entendimento dos controles internos da entidade deve fazer parte do procedimento de auditoria, e sobre a análise dos lançamentos manuais é bastante importante, logo que o mesmo pode ser um possível mecanismo de manipular os valores da rubrica de receitas.

d) Impairment

Quadro 9 - Motivo de ser tratado como PAA - Impairment

Crítérios utilizados	2016		2017	
	<i>Big Four</i>	<i>Demais</i>	<i>Big Four</i>	<i>Demais</i>
Julgamento significativo (Subjetividade na estimativa)	X	X	X	X
Relevância dos valores envolvidos	X	X	X	X
Mudança/risco significativo no saldos (Impacto relevante na DF)	X	X	X	X
Complexidade no processo de avaliação da recuperabilidade	X	-	X	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 10 - Como foi conduzido o assunto - Impairment

Trabalho realizado	2016		2017	
	<i>Big Four</i>	<i>Demais</i>	<i>Big Four</i>	<i>Demais</i>
Adequação a divulgação das DF's	X	-	X	X
Avaliação das premissas adotadas	X	X	X	X
Avaliação do fluxo de caixa projetado	X	X	X	X
Avaliação dos controles internos chaves	-	-	X	X
Comparação de dados de fontes externas	X	X	X	X
Envolvimento de especialistas	X	-	X	X

Fonte: Dados da pesquisa

Este assunto apresentou maior similaridade nos critérios da seleção dos PAA entre as *big four* e demais firmas de auditoria, visto que ambas apresentaram a escolha por conta do julgamento significativo da administração relativos as premissas na avaliação da recuperabilidade dos ativos, relevância dos valores envolvidos, e do possível impacto relevante nas demonstrações derivadas de eventuais alterações nas premissas e estimativas definidas pela companhia. Em resposta aos assuntos dá-se a importância do envolvimento dos especialistas, que foi listado por ambas os tipos de firmas de auditoria, não sendo listada em 2016 pelas demais firmas de auditoria pelo fato de não ter sido tratado no ano como um PAA, o uso dos especialistas foi em decorrência da avaliação das premissas adotadas, projeções, cálculos e expectativas do mercado, sendo assim, os especialistas analisaram e efetuaram grande parte dos trabalhos listados no quadro 10.

e) Instrumentos financeiros

Quadro 11 - Motivo de ser tratado como PAA - Instrumentos Financeiros

Critérios utilizados	2016		2017	
	Big Four	Demais	Big Four	Demais
Julgamento significativo	X	X	X	X
Mudanças significativas (efeito Fluxo de caixa)	X	X	X	X
Complexidade na valorização	X	-	X	-
Quantidade significativa de contratos	X	X	X	X
Mudança/risco significativa no saldos (Impacto relevante na DF)	-	-	-	X

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 12 - Motivo de ser tratado como PAA – Instrumentos Financeiros

Trabalho realizado	2016		2017	
	Big four	Demais	Big four	Demais
Análise da valorização dos instrumentos financeiros	-	-	X	-
Análise de documentação relativa aos instrumentos financeiros	X	X	X	X
Análise de projeções de receitas	-	-	X	X
Avaliação das estimativas	-	X	-	X
Avaliação dos controles internos chaves	X	X	X	X
Envolvimento de especialistas	X	X	X	X
Obtenção de carta de confirmação as instituições financeiras	-	-	X	-
Recálculo da mensuração do valor justo	X	-	X	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Instrumentos financeiros foi considerado um assunto de grande de importante pelo fato de envolver bastante julgamento significativo, principalmente na complexidade de valorização e mensuração de tais instrumentos. Houve fatores citados nos relatórios analisados de 2016 e 2017, entre eles estão as mudanças dos valores justos, dado que impacta diretamente no fluxo de caixa da entidade, e a quantidade de contratos relativos a proteção aos riscos de variação cambial dos instrumentos financeiros derivativos. Em resposta ao assunto apurado como PAA, ambos os tipos de empresa de auditoria envolveram os especialistas de finanças para apurar e avaliar o processo de valorização, taxas de câmbios e preços, para assim chegar no valor justo dos instrumentos utilizados para a proteção dos riscos de variação de câmbio e de preço, houve também a análise de documentações relativas aos instrumentos financeiros, em especial os contratos, e avaliação o ambiente de controle interno da entidade, buscando entender o funcionamento, desenho e funcionalidade do controle operacional conforme estabelece a NBC

TA 315 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente.

f) Análise global

O assunto que apresentou maior igualdade na escolha e no tratamento pelas empresas de auditoria foi o relacionado a impairment, pois houve de fato quase as mesmas justificativas e procedimentos por parte das empresas. Em alguns casos como no assunto de tributos, houve maior atenção das firmas de auditoria classificadas como *big four* em pontos para justificar-se o porquê do assunto ter sido tratado como principal assunto de auditoria, muito se dá principalmente em virtude das empresas auditadas por elas apresentarem maior relevância dos saldos e ampla quantidade de acordos tributários.

Apesar das justificativas das empresas denominadas como *big four* serem superiores às das demais firmas de auditoria em alguns aspectos do porque o assunto foi considerado como PAA, a justificativa dessa superioridade se dá por situações inerentes e particulares de cada companhia. Relacionado ao tratamento e a condução do assunto, ambas as firmas de auditoria tiveram procedimentos similares, muito em razão dos procedimentos de auditorias serem descritos, normatizados e muitas vezes obrigatório, cujo são expressos e detalhados nas NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria, inclusive na NBC TA 701, que lista alguns exemplos de áreas de grandes importâncias e julgamento significativo que podem levar o assunto a ser considerado um PAA.

4.3 PAA NA NORMA VS PAA GENERALIZADO

Cada entidade possui uma particularidade diferente, com isso o principal assunto de auditoria deve ser considerado no contexto da entidade, na complexidade do trabalho realizado e da importância do assunto, porém em alguns casos é possível identificar uma generalização no texto que apresenta a motivação e de como o assunto foi abordado pelo auditor. As empresas de auditoria BDO e EY divulgaram redação similar para apresentar o motivo e a condução de seus trabalhos em empresas diferentes, conforme demonstrado nos quadros a seguir:

Quadro 13 - PAA com motivos similares de 2016 para 2017 em empresas distintas (BDO)

	2016	2016
PAA	JBS S.A.	EXCELSIOR ALIMENTOS S.A.
Reconhecimento de receita	A Companhia reconhece suas receitas quando os produtos faturados tenham sido efetivamente entregues aos seus clientes e para tanto existem diversos controles que assegurem que as receitas sejam reconhecidas respeitando o período de competência que converge com o requerimento das normas contábeis vigentes. Esse processo abrange as transações do mercado interno e externo, especificidades de cada localidade onde a Companhia tem operações e condições comerciais e contratuais de cada transação. Assim, a análise detalhada de cada uma das condições específicas, bem como o julgamento da Administração determinam os valores e momento que são reconhecidos. O período de fechamento contábil é o parâmetro principal para que o reconhecimento da receita não contenha valores de períodos incorretos, respeitando o momento em que ocorre a transferência de riscos e benefícios de cada transação.	A Companhia reconhece suas receitas quando os produtos faturados tenham sido efetivamente entregues aos seus clientes e para tanto existem diversos controles que assegurem que as receitas sejam reconhecidas respeitando o período de competência que converge com o requerimento das normas contábeis vigentes. Esse processo abrange as transações do mercado interno, especificidades de cada localidade onde a Companhia tem operações e condições comerciais e contratuais de cada transação. Assim, a análise detalhada de cada uma das condições específicas, bem como o julgamento da Administração determinam os valores e momento que são reconhecidos. O período de fechamento contábil é o parâmetro principal para que o reconhecimento da receita não contenha valores de períodos incorretos, respeitando o momento em que ocorre a transferência de riscos e benefícios de cada transação de per si. Estas considerações e a expressividade dos valores e volumes das transações implicam que esse é um dos principais assuntos de auditoria.

Fonte: Relatório de auditoria da BDO

Existe uma predominância de texto genérico, para os riscos apontados nessa empresa de auditoria. O motivo pode-se dá pelo primeiro ano da aplicabilidade da norma, onde a empresa buscou redações padrões para justificar a escolha do assunto.

Quadro 14 – PAA com motivos similares de 2016 para 2017 em empresas distintas (EY)

2016		2017
PAA	BRF S.A.	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
Tributos	Conforme divulgado na nota explicativa 27, a Companhia é parte envolvida em diversos processos administrativos e judiciais oriundos de diversas contingências tributárias que totalizam R\$ 12 bilhões, avaliadas como perda possível, e que, portanto, nenhuma provisão foi registrada em 31 de dezembro de 2016. Focamos nesse assunto devido à relevância dos montantes envolvidos, do grau de julgamento envolvido por parte da administração e seus consultores jurídicos na determinação se uma provisão deve ser registrada, além da complexidade do ambiente tributário no Brasil. Adicionalmente, há o risco de que mudanças na avaliação da probabilidade de perda nos processos tributários não sejam identificadas de forma tempestiva e, consequentemente, não sejam refletidas nas demonstrações financeiras.	Conforme divulgado na nota explicativa 21, a Companhia é parte envolvida em processos administrativos e judiciais oriundos de diversas contingências tributárias que totalizam R\$ 11.778 milhões, as quais foram avaliadas como perda possível e, portanto, nenhuma provisão foi registrada em 31 de dezembro de 2017. Consideramos como um principal assunto de auditoria devido à relevância dos montantes envolvidos, do grau de julgamento envolvido por parte da Administração da Companhia, com o suporte das opiniões legais dos assessores jurídicos externos, na determinação se uma provisão deve ser registrada, além da complexidade do ambiente tributário no Brasil. Adicionalmente, há o risco de que mudanças na avaliação da probabilidade de perda nos processos tributários não sejam identificadas de forma tempestiva e, consequentemente, não sejam refletidas nas demonstrações financeiras.

Fonte: Relatório de auditoria da EY

Nota-se a existência de uma tendência do texto comum para a escolha do PAA pela empresa de auditoria EY, a causa da similaridade do texto pode ter sido provocada pelo primeiro ano de auditoria na Companhia Brasileira de Distribuição, e devido a isso houve a busca de um texto similar em outra empresa auditada pela EY.

Quadro 15 – Condução dos trabalhos com texto similar (BDO)

2016		2016
PAA	BOMBRIL S.A.	JBS S.A.
Impairment	Nossos exames de auditoria foram conduzidos incluindo os seguintes principais procedimentos: § Avaliamos e questionamos as previsões de fluxo de caixa futuro preparadas pela Administração e o processo usado na sua elaboração, e efetuamos a comparação com os seus planos mais recentes de negócios, e realizamos o teste do valor em uso; e § Questionamos as principais premissas da Administração para as taxas de crescimento de longo prazo nas previsões apresentadas, por meio da comparação com previsões econômicas e setoriais, e a taxa de desconto, avaliando o custo de capital para a Companhia. Ao determinarmos a extensão de mudanças nas premissas que seriam necessárias individual ou coletivamente para resultar em impairment para os ativos sujeitos a esta análise, consideramos a probabilidade de ocorrência dessas alterações nas principais premissas, bem como a adequação das divulgações realizadas em nota explicativa às demonstrações contábeis.	Avaliamos e questionamos as previsões de fluxo de caixa futuro das unidades geradoras de caixa (UGCs) preparadas pela Administração e o processo usado na sua elaboração, inclusive a comparação com os seus planos mais recentes de negócios e realizamos o teste do valor em uso. Questionamos as principais premissas da Administração para as taxas de crescimento de longo prazo nas previsões, por meio da comparação com previsões econômicas e setoriais, e a taxa de desconto, avaliando o custo de capital para a Companhia, bem como a adequação das divulgações realizadas na Nota Explicativa nº 13 às demonstrações contábeis.

Fonte: Relatório de auditoria da BDO

No texto apresentado no quadro 15, o motivo do texto semelhante pode-se dá por conta do primeiro ano da aplicabilidade da norma, onde a empresa buscou redações padrões para justificar a escolha do assunto. No contexto geral da análise da similaridade dos textos, constata-se que em alguns casos foram usados sinônimos, inversão e até cortes palavras para não se ter um texto completamente igual ao de outro relatório de auditoria.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A revisão da literatura apresentou a importância da auditoria, evolução histórica da regulamentação contábil e do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, o relatório de auditoria passou por mudanças importantes até chegar ao que se chama NRA - Novo Relatório do Auditor, o resultado final é um aprimorado relatório que oferece transparência sobre aspectos importantes da auditoria dando maior relevância ao trabalho desenvolvido pela auditoria. A principal novidade do NRA foi a origem da NBC TA 701, que trata da comunicação dos PAA - Principais Assuntos de Auditoria, que são os assuntos, mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis e de julgamento profissional do auditor.

Devido a origem da NBC TA 701 e importância da comunicação dos PAA, este estudo teve como objetivo identificar os critérios que levaram as escolhas dos PAA – Principais

Assuntos de Auditoria e como os assuntos foram abordados no contexto da auditoria em relatórios emitidos por empresas de auditoria independente *big four* e demais firmas de auditoria, diante da análise do estudo, foram analisadas 37 relatórios/companhias, 18 em 2016 e 19 em 2017. Em 2016 8 companhias foram auditadas por *big four* e 10 por demais firmas de auditoria, no ano seguinte 11 companhias foram auditadas por *big four* e 8 por aquelas não consideradas *big four*. Ficou evidenciado 131 PAA's, sendo 59 no ano de 2016 e 63 em 2017, englobando temas bastantes pulverizados nas empresas selecionadas na amostra, porém, os temas mais abordados nos respectivos anos analisados, foram PAA's são relacionados a Provisões e Passivos Contingentes (16% e 19%), Reconhecimento de Receitas (14 e 10%), Tributos (16% e 14%), Impairment (14% e 14%) e Instrumentos Financeiros (7% e 8%), correspondendo a 67% da amostra em 2016 e 65% no ano seguinte.

Relacionado ao objetivo e resultado da análise descritiva da pesquisa, foram identificados nos PAA analisados, que as empresas de auditoria intituladas como *big four* dão maior atenção em alguns pontos específicos para justificar o motivo do assunto ter sido considerado como principal assunto de auditoria em relação as firmas de auditoria que não são *big four*, o principal argumento se dá pela situação inerente de cada entidade. Referente a condução dos trabalhos do auditor, as *big four* e demais firmas de auditoria apresentaram procedimentos similares na condução do trabalho do auditor, muito se dá em razão do mercado de auditoria ser bastante normatizado, e grande parte dos procedimentos de análise são expressos e detalhados nas NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria.

Com a finalidade da sistematização da amostra, examinou-se a aderência e adequação a NBC TA 701, no que tange os motivos para considerar um assunto de relevante como PAA e se os mesmos continham tratamentos aplicados de forma individual. Contudo, foram identificados no relatório da BDO em empresas distintas no ano de 2016 (primeiro ano da adoção da norma) redações similares, no critério para tratar o assunto como PAA e na sua condução do tratamento do assunto, foi identificado também nos relatório da EY em anos e empresas distintas o uso redação comum para a consideração de um principal assunto de auditoria. Além do diagnóstico apresentado, pode-se concluir, exceto pelas situações apresentadas acima, que as mudanças no formato e no conteúdo deixaram o relatório mais detalhado e transparente, e que as empresas de auditoria cumpriram com objetivo de seguir a adequação e aplicabilidade da norma, porém, ressalta-se que em apenas um caso houve o não cumprimento das exigências relacionadas a situação de não divulgação dos principais assuntos de auditoria.

Como limitações da pesquisa destaca-se a amostra utilizada, pois foi analisada apenas um setor da B3, o de setor de consumo não cíclico, o que pode gerar algum grau de tendências nos resultados. Desta forma, para estudos futuros indica-se uma análise dos principais assuntos de auditoria em um setor econômico maior, e se há relação na quantidade dos números de PAA em relatórios com opinião modificada. Outra possibilidade de estudo, seria avaliar as empresas que possuem maiores ativos totais apresentam quantidade superior de principais assuntos de auditoria.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, M. C. Auditoria: um curso moderno e completo. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

ALMEIDA, José Elias Feres de; ALMEIDA, Juan Carlos Goes de. **Auditoria e *earnings management*: estudo empírico nas empresas abertas auditadas pelas *big four* e demais firmas de auditoria**. Revista Contabilidade e Finanças, USP, São Paulo, v. 20, n. 50, p. 63-74, 2009

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa : Edições 70, 1977

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições Setenta, 1994.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Publicado em 17 de dezembro de 1976. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em 12/10/2017.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Publicado em 17 de dezembro de 1976. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em 12/10/2017.

CARDOSO, J.S.S. **Relatórios e pareceres de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1987.

CARVALHO, L. Nelson; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Auditoria: independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente-um estudo exploratório sobre a região Nordeste**. Revista Contabilidade & Finanças, v. 15, n. 34, p. 23-33, 2004.

CHAN, P. M.; EZZAMEL, M.; GWILLIAM, D. **Determinants of audit fees for quoted UK companies**. *Journal of Business Finance and Accountng*, v. 20, n. 6, 1993.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. **Instrução CVM 308, de 14 maio de 1999.** Lei das sociedades por ações. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst308.html>>. Acesso em: 15/11/2017.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. **Instrução CVM 308, de 14 maio de 1999.** Lei das sociedades por ações. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst591.html>>. Acesso em: 15/11/2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade.** Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 30/09/2017

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Norma brasileira de contabilidade - NBC TA 200 - Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria.** Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1203.pdf> Acesso em: 30/09/2017

_____. **Resolução CFC nº 321, 14 de abril de 1972.** Normas e procedimentos de Auditoria (revogada pela Resolução CFC nº 700/91). Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1972/000321&arquivo=RES_321.DOC>. Acesso em: 07/09/2017.

_____. **Resolução CFC nº 700, 24 de abril de 1991.** NBC T 11 - Auditoria Independente das demonstrações contábeis. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1991/000700&arquivo=RES_700.DOC>. Acesso em: 16/08/2017.

_____. **Resolução CFC nº 820, 17 de dezembro de 1997.** NBC T 11 Auditoria Independente das demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 02/10/2017

_____. **Resolução CFC nº 821, 17 de dezembro de 1997.** NBC T 11 Auditoria Independente das demonstrações contábeis. Disponível

em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1997/000821>. Acesso em: 02/10/2017

_____. **Resolução CFC nº 953, 24 de janeiro de 2003.** NBC T 11 - Normas Auditoria Independente sobre as Demonstrações Contábeis – Alteração. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000953&arquivo=Res_953.doc>. Acesso em: 30/09/2017.

_____. **Resolução CFC nº 1203, 27 de novembro de 2009.** NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203&arquivo=Res_1203.doc>. Acesso em: 30/09/2017.

_____. **Resolução CFC nº 700, 17 de junho de 2016.** Dá nova redação à NBC TA 700. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700&arquivo=NBCTA700.doc>. Acesso em: 21/09/2017.

_____. **NBC TA 200, de 27 de novembro de 2009. Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria.** Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1203.pdf> Acesso em: 30/09/2017

_____. **NBC TA 260 (R2), de 04 de julho de 2016.** Comunicação com os Responsáveis pela Governança. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA260R2.pdf>> Acesso em: 16/08/2017.

_____. **NBC TA 315 (R1), de 05 de setembro de 2016.** Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCTA315> Acesso em: 15/04/2018

_____. **NBC TA 500, de 03 de dezembro de 2009.** Evidência de Auditoria. Disponível <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001217> Acesso em: 15/04/2018

_____. **NBC TA 700, de 04 de julho de 2016.** Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA260R2.pdf>> Acesso em: 16/08/2017

_____. **NBC TA 701, de 17 de junho de 2016.** Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA701&arquivo=NBCTA701.doc> Acesso em: 16/08/2017.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. **Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Lei das sociedades por ações. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/leis/lei6404.html>>. Acesso em: 23/09/2017

COSTA, Fabiana Oliveira de Carvalho et al. Novo Relatório do Auditor Independente: conservadorismo ou singularidade? In: **VIII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont 2017.** 2017.

DANTAS, José Alves et al. **Concentração de Auditoria no Mercado de Capitais Brasileiro: XXXV Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, RJ:2011.** Disponível em: <www.anpad.org.br/admin/pdf/CON1368.pdf> Acesso em: 15 Set, 2017

DANTAS, José Alves. **Auditoria em instituições financeiras: determinantes de qualidade no mercado brasileiro.** Tese (Doutorado) – Universidade de Brasília (UnB). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE). Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/ UFRN. Brasília, 2012.

DeANGELO, L.E. 1981a. Auditor independence, ‘low balling’, and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*,3(2):113-127. Disponível em: <https://www.academia.edu/12594676/AUDITOR_INDEPENDENCE_LOW_BALLING_AND_DISCLOSURE_REGULATION> Acesso em: 20/11/2017

DE SOUZA, Marcella Kattiany Pereira; MARQUES, Vagner Antônio. **Principais Assuntos de auditoria e opinião sobre o Risco de Descontinuidade: Uma Análise das Empresas do IBOVESPA**. 2017

DOS SANTOS, Edson Carlos; PEREIRA, Anísio Candido. **O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis: uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil**. 2004.

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002

HELIODORO, Paula. **A mudança de auditor e o relatório de auditoria financeira**. 2014.

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Relatório do Auditor Independente mais informativo – O Que os Comitês de Auditoria e os Executivos Financeiros Precisam Saber**. 02 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/sib/gc/upload/1486404470.pdf>>. Acesso em: 26/09/2017.

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Ibracon divulga estudo inédito sobre os Principais Assuntos de Auditoria**, 09 de junho de 2017. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detDocumento.php?cod=100>> Acesso em: 29/10/2017

Longaray, A. A., et al. (2003). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática. São Paulo: Atlas.

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

Maia, H. A., & Formigoni, H. **Empresas de auditoria e o compliance com o nível de evidenciação obrigatório durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil**. 2011. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/8694/empresas-de-auditoria-e-o-compliance-com-o-nivel-de-evidenciacao-obrigatorio-durante-o-processo-de-convergencia-as-normas-internacionais-de-contabilidade-no-brasil>> Acesso em: 18/11/2017

MELO DE SOUZA, Maíra et al. **Perda no Valor Recuperável de Ativos: Fatores Explicativos do Nível de Evidenciação das Empresas de Capital Aberto Brasileiras**. Revista Universo Contábil, v. 11, n. 2, 2015.

NIYAMA, Jorge Katsumi et al. Evolução da regulação da auditoria independente no Brasil: análise crítica, a partir da teoria da regulação. **ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 4, n. 2, p. 127-161, 2013.

OLIVEIRA, P.A. et al. **A mudança no relatório do auditor independente em resposta as expectativas de mercado: um auxílio na delimitação de sua responsabilidade?** 2015. 105 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, 2015.

PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES INDEPENDENTES (PWC). **Demonstrações Financeiras e sinopses normativas e legislativa: guia 2016/2017**, dezembro de 2016. Disponível em: < <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/guia-demonstracoes-financeiras/assets/guia-demonstracoes-financeira-16.pdf>>. Acesso em: 29 Out. 2017

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

ROXO, Giovani. **Análise das alterações nas normas de auditoria à luz do novo relatório de auditoria independente.** 2016.

SILVA, Simone Povia. **Auditoria independente no Brasil: evolução de 1997 a 2008 e fatores que podem influenciar a escolha de um auditor pela empresa auditada.** 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

SUNDER, Shyam. **Theory of accounting and control.** Cincinnati: South-Western Publishing, 1997.

SILVESTRE, Adalene Olivia; SPRENGER, Kélim Bernardes; KRONBAUER, Clóvis Antônio. **Relatório Modificado de auditoria: análise pré e pós-convergência aos padrões internacionais de contabilidade.** Revista catarinense da Ciência Contábil, v. 15, n. 44, p. 75-85, 2016. Disponível em: < DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n44p75-85>> Acesso em: 05/10/2017

U.S. CHAMBER OF COMMERCE. **Auditing: a profession at risk.** U.S. Chamber of Commerce. Washington, DC, jan. 2006.

VELOZO, Erica Jann et al. **Concentração de Firmas de Auditoria: Atuação das Big Four no Cenário Empresarial Brasileiro.** Pensar contábil, v. 15, n. 58, 2014.