

A ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA (“PAAs”) EM COMPANHIAS ABERTAS DE DIFERENTES SETORES

Henrique Herbel de Melo Campos¹

Resumo

Este artigo teve como objetivo analisar os Principais Assuntos de Auditoria, incluídos nos relatórios dos auditores independentes de Sociedades Anônimas com registro na CVM (Comissão de Valores Mobiliários). O escopo do artigo foi analisar os Principais Assuntos de Auditoria (PAA) de empresas de diferentes setores para constatar se os assuntos possuem conexão com o tipo de negócio de cada segmento. Foi selecionada uma empresa de cada um dos onze segmentos da B3, para a análise qualitativa. Esta análise qualitativa teve como foco verificar se os Principais Assuntos de Auditoria possuem conexão com o negócio das empresas e seus potenciais riscos e se existem Principais Assuntos de Auditoria comuns a todos os setores. Em termos metodológicos, a pesquisa configurou-se como comparativa, de caráter documental e bibliográfico. A coleta e o tratamento de dados foram realizados a partir do *ranking* das maiores e melhores empresas do ano de 2018, segundo a revista Exame. O resultado foi que, nas 11 empresas analisadas, foram encontrados 37 PAAs, havendo uma média de 3,36 PAAs por empresa, e foram identificados PAAs comuns para estas empresas e para os 11 setores da economia, definidos pela B3.

Palavras-chave: Principais Assuntos de Auditoria. Setores. Riscos contábeis.

¹ Mestre em Ciência Contábeis e Atuariais pela PUC-SP

ABSTRACT

This article aimed to analyze the Main Audit Matters, included in the reports of independent auditors of corporations registered with the CVM (Brazilian Securities Commission). The scope of the article was to analyze the Main Auditing Matters (PAA) of companies from different sectors to see if the issues are related to the business type of each segment. One company from each of B3's eleven segments was selected for the qualitative analysis. This qualitative analysis focused on verifying if the Main Auditing Matters have a connection with the companies business and its potential risks and if there are Main Auditing Matters common to all sectors. In methodological terms, the research was configured as comparative, documentary and bibliographic. Data collection and processing were based on the ranking of the largest and best companies of the year 2018, according to Exame magazine. The result was that, in the 11 companies analyzed, 37 PAAs were found, with an average of 3.36 PAAs per company, and common PAAs were identified for these companies and for the 11 sectors of the economy, defined by B3.

Keywords: Key Audit Matters. Sector. Accounting risks.

INTRODUÇÃO

Os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) foram definidos pela NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, em documento emitido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 17 de junho de 2016, determinando que, para os relatórios de auditoria de empresas listadas em Bolsas de Valores, o mesmo é obrigatório, e, para as demais empresas e entidades, tornar-se facultativo. Porém, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) determinou que todos os relatórios de auditoria de empresas com registro nessa comissão deveriam apresentar os PAAs, independentemente de serem listadas em Bolsas de Valores ou não, incluindo os Fundos de Investimento.

A ideia dos PAAs é oriundo dos movimentos da Europa e Estados Unidos da América, que tiveram como objetivo dar maior transparências aos usuários das demonstrações contábeis. De forma a demonstrar quais são os principais assuntos que os auditores independentes identificaram no planejamento estratégico dos trabalhos e ao longo dos seus exames, assim como quais foram os principais exames efetuados para endereçar estes potenciais riscos e a conclusão final dos auditores independentes sobre estes assuntos.

Após analisar esses Relatórios de Auditoria e os respectivos PAAs reportados, busca-se responder: os PAAs têm conexão com os negócios das empresas e seus potenciais riscos? Existem PAAs comuns às empresas de todos os setores?

O objetivo do artigo é analisar os PAAs reportados nos Relatórios de Auditoria da maior empresa listada na Bolsa de Valores B3 para cada um dos onze setores destacados pela própria B3, que são: Bens industriais; Comunicações; Consumo cíclico; Consumo não cíclico; Financeiro; Materiais básicos; Outros; Petróleo, Gás e Biocombustíveis; Saúde; Tecnologia da informação e Utilidade pública.

A análise dos PAAs contribuirá para analisar se os mesmos têm cooperado com a governança das empresas, em termos da transparência e análise pelos Stakeholders, assim como ferramenta para evitar crises como as de 1929 (*Crash* da Bolsa), 2001 (Enron), 2008 (Subprime). Adicionalmente, prover aos reguladores um acompanhamento mais detalhado de potenciais riscos nas Demonstrações Contábeis e nos controles internos necessários para endereçar esses riscos.

Considerando que os PAAs foram implementados há três anos em mais de quinhentas empresas cujas informações são públicas, é importante que os assuntos sejam novamente analisados, para verificar se as expectativas iniciais foram supridas e quais os benefícios trazidos por este assunto à comunidade financeira e em geral.

Considerando que foram analisados os Relatórios de Auditoria de onze empresas listadas na B3, e que aproximadamente seiscentas empresas possuem registro na CVM, os resultados deste artigo não poderão ser analisados no contexto de toda a população de empresas listadas ou com registro na CVM.

O presente artigo está organizado em cinco seções. Na primeira, apresenta-se a Introdução, que inclui: contextualização, problema de pesquisa, objetivos, justificativa, limitações e delimitações. Na segunda, apresentamos o Referencial Teórico, que discorre sobre o arcabouço legal, técnico e científico sobre os PAAs. Na terceira seção, foi descrita a metodologia e, na quarta seção, os resultados, ou seja, a análise dos resultados das pesquisas qualitativas e quantitativas. Na última seção, foram apresentadas as conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 História da auditoria independente no Brasil e do Relatório dos Auditores Independentes

Não é possível definir com precisão quando foi realizado o primeiro trabalho de Auditoria no Brasil (RICARDINO FILHO, 2002), mas, conforme Kanitz (1973), o primeiro relatório de auditoria foi da empresa canadense de auditoria Clarkson & Cross (atualmente, EY), emitido sobre as demonstrações contábeis da São Paulo Tramway Light & Power Co., relativo ao período de 01 de junho de 1899 a 31 de dezembro de 1902. Mas segundo Mills (1996), a primeira empresa de auditoria independente a se instalar no Brasil foi a Price Waterhouse & Peat Marwick, em 1915, informação que está contestada pelo Departamento de Comunicação da Deloitte, que informa ter iniciado suas operações no Brasil em 1911 — informação está disponível no sítio eletrônico da Empresa.

Posteriormente, segundo Ricardino Filho (2002), profissionais egressos das empresas multinacionais de auditoria independente criaram as primeiras empresas brasileiras de auditoria, na ordem: Robert Dreyfuss, em 1943; Boucinhas e Campos, em 1947; Directa, em

1976; e Trevisan, em 1983. Santos (1934) afirma que com isso difundiu-se a prática de auditoria independente no Brasil, fosse em empresas privadas ou públicas. Em 1972 foi criado o IAIB (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), atualmente IBRACON, que, em seu relatório de 2018, informa ter 1.553 associados, entre auditores, contadores, estudantes, etc,

Em Carvalho (1989) e Longo (2017), os relatórios de auditoria passaram por mudanças radicais nos últimos anos, passando de um relatório com dois parágrafos para os relatórios atuais com 5 páginas. As alterações no padrão do relatório têm como destaques: descrição detalhada do escopo, procedimentos dos auditores independentes, responsabilidade da administração da entidade auditada, Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) e a conclusão. Atualmente, no mundo, existem duas escolas importantes de propagação de normas contábeis. A escola europeia simbolizada pelo IFAC (*International Federation of Accountants*) é a adotada no Brasil, mas a escola americana simbolizada pelo PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) detém muita influência nos Estados Unidos da América e no Canadá.

A NBC TA 701, emitida pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), em 4 de julho de 2016, determinou que as empresas listadas em Bolsa de Valores precisariam apresentar os PAAs nos relatórios dos seus auditores independentes. Posteriormente, a CVM determinou que todas as entidades com registro na mesma incluíssem nos relatórios dos auditores independentes uma seção com os Principais Assuntos de Auditoria. Em junho de 2017, o Ibracon divulgou uma pesquisa, que demonstrou a análise dos relatórios dos auditores independentes de 546 companhias abertas, totalizando 1.329 PAAs ou 2,43 PAAs por empresa.

2.2 Arcabouço legal

Segundo Ricardino Filho (2002), somente em 1965 houve o marco inicial legal do relatório dos auditores independentes, com a Lei nº 4.728, que dispõe sobre o Mercado de Capitais, onde o papel do auditor ficou definido, dado que as empresas que acessassem o mercado de capitais deveriam apresentar demonstrações contábeis auditadas. No mesmo ano, o CMN (Conselho Monetário Nacional) emitiu a Resolução 7, que detalhava a regulamentação das atividades de auditoria.

Em 1972, o CFC, através da Resolução nº 321, definiu o primeiro padrão de relatório dos auditores independentes no Brasil, tendo como padrão o modelo elaborado em

1948 pelo AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), que, por sua vez, vigorou até 1991. Desde esta data, o relatório do auditor independente tem passado por diversas mudanças até chegar ao padrão atual.

Em paralelo, o auditor independente é um profissional de contabilidade, um contador e, portanto, segue o arcabouço legal dos contadores, cuja profissão foi regulamentada pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, que criou a profissão contábil no Brasil. Apesar de não ser uma lei especificamente contábil, a Lei das Sociedades Anônimas de 15 de dezembro de 1976, foi um grande marco para a Profissão Contábil, pois determinava as obrigações dessas sociedades, incluindo as demonstrações contábeis, sua publicação e auditoria. Essa mesma lei foi modernizada em 28 de dezembro de 2007, pela Lei nº 11.638, que, entre várias novidades, implantou os IFRSs no Brasil.

A Resolução CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, é o último grande marco da auditoria no Brasil, em face de o CFC abdicar das normas brasileiras de auditoria, para utilizar as normais internacionais de auditoria definidas pelo IFAC, de modo que o contador e o auditor hoje usam normas internacionais de contabilidade e também normas internacionais de auditoria, demonstrando a vanguarda do Brasil na área.

2.3 Revisão da literatura

A Auditoria tem como produto final um relatório com sua opinião sobre a qualidade da Demonstração Contábil, com objetivo de aumentar a confiabilidade das mesmas aos usuários (ALMEIDA, 2012). Contudo, apesar de o relatório dos auditores independentes ter sofrido alterações desde 1983, em virtude também das crises da Enron (2001) e Lehman Brothers (2008), associados a regulações mais fortes, o relatório do auditor tem tido muitas alterações nos últimos anos, que culminou em um novo modelo de relatório dos auditores independentes, sugerido pelo IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) em 2015 e aprovado no Brasil em 2016. Os PAAs foram a principal mudança, o qual as diferentes entidades também chamam de KAM (*Key Audit Matters*), CAM (*Critical Audit Matters*) ou JOA (*Justification of Assessment*).

O Quadro 1 apresenta uma síntese de tipos de opinião do relatório do auditor independente.

Quadro 1 – Tipos de opinião do relatório do auditor independente

Tipos de opinião do relatório do auditor independente	
Opinião	Característica
Sem ressalva	Quando as demonstrações financeiras são adequadas em todos os aspectos relevantes. O relatório dessa opinião é considerado “limpo”.
Com ressalva	Quando obtém-se evidência de auditoria e verifica-se que há distorções relevantes, mas não generalizadas; e quando não consegue obter evidência de auditoria que suporte a opinião, porém de forma não generalizada.
Adversa	Quando, tendo obtido evidência de auditoria, conclui-se que as distorções são relevantes e generalizadas.
Abstenção de opinião	Quando não se obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para basear a opinião e conclui-se que as distorções são relevantes e generalizadas. O auditor se abstém de formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

Fonte: Adaptado pelos autores - Almeida (2012) 8ª edição.

Segundo estudo do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) realizado em junho de 2017 com as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2016 relativos a 546 companhias abertas, foi apresentada uma média de 2,43 PAAs por companhia, com foco em *Impairment*, Reconhecimento de receitas e Contingências. Em estudo de Souza e Marques (2017) efetuado com 49 companhias que representam 80% do movimento da B3, a média de PAAs foi de 3,49 por empresa, demonstrando um aumento para a população total de companhias registradas na CVM.

Desde a Lei nº 11.638, de 2007, o Brasil tem efetuado um movimento importante de aderência às normas internacionais, tanto relacionadas a implantação dos IFRSs, como as normas de auditoria, com as ISAs.

Essa aderência, em parte, está associada aos princípios de governança corporativa, conforme apresentando no Quadro 2.

Quadro 2 - Princípios da Governança Corporativa

Princípios de Governança Corporativa			
Transparência	Equidade	Prestação de contas (<i>accountability</i>)	Responsabilidade corporativa
É o desejo de disponibilizar às partes interessadas as informações de seu interesse e não somente o desempenho econômico-financeiro, mas todos os fatores que norteiam a gerência e que condizem com a otimização do valor da organização.	É o tratamento justo e isonômico de todas as partes interessadas, considerando seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas.	Os agentes da governança devem prestar contas da sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões.	Os agentes de governança devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzindo as externalidades negativas de seus negócios e operações, e aumentando as positivas.

Fonte: Silva e Teixeira, 2017.

Ressalta-se que, na redação dos PAAs, é muito importante que a linguagem seja de fácil interpretação pelo público e se evite o uso jargões, conforme Dias Filho (2000) e Alves (2019), até porque os usuários das demonstrações contábeis, dentre eles os Stakeholders, têm que encontrar guarida para suas demandas nessa linguagem fácil dos PAAs, para que possam gerenciar os seus riscos e tomar decisões de melhor qualidade. Gelbcke, Santos, Iudícibus e Martins (2018) também afirmam que as mudanças mais relevantes em virtude do processo de convergência aos padrões contábeis internacionais representam a primazia da essência sobre a forma, que é outra demanda dos usuários, assim como a migração do *code law* para o *common law*.

Mais precisamente no mercado de capitais, dado o volume de recursos sendo aportado, a qualidade da informação, clareza e simetria são ainda mais relevantes. Segundo Belo e Brasil (2006), p.51 “Um mercado é eficiente quando as informações não são assimétricas, ou seja, quando os investidores possuem informações suficientes para tomar suas decisões, o que resulta em uma correta precificação dos ativos”. Existem três tipos de divulgação na contabilidade: divulgação baseada em associação, divulgação baseada em julgamento e divulgação baseada em eficiência (VERECCHIA, 2001).

Entretanto, Oro e Klann (2017) afirmam que o êxito do julgamento dos fatos contábeis pelos profissionais da contabilidade no processo de mensuração e reconhecimento das informações depende do nível de conhecimento do assunto ou de bases confiáveis para

estimar ou definir critérios claros e objetivos. Também apontam que a adoção ao padrão IFRS é mais complexa que as antigas normas, exigindo mais julgamento e tomada de decisão do contador ou do auditor, no caso dos relatórios de auditoria, que nem sempre estão preparados para lidar com essa mudança (STAUB; PAULINO; MORAES, 2017).

De forma que Nwaobia, Luke e Theophilus (2016) avaliaram se os novos padrões de relatórios de auditoria podem ser considerados uma resposta às lacunas de expectativas criadas para o processo de auditoria.

3 METODOLOGIA

Em termos de metodologia do trabalho científico, decidiu-se por um estudo de análise crítica. A metodologia do trabalho científico é comparativa, pois permite analisar o dado concreto, deduzindo do mesmo os elementos constantes, abstratos e gerais (LAKATOS; MARCONI, 2003). Em específico, busca-se evidenciar se os PAAs têm conexão com os negócios das empresas, seus potenciais riscos e, por fim, se existiram PAAs comuns entre as empresas de todos os setores. Com relação aos objetivos pretendidos, esta pesquisa se classifica como documental, considerando que, além da pesquisa bibliográfica, o estudo demandou das Demonstrações Financeiras da amostra aleatória, extraídas da Bolsa de Valores B3, dado que, essas empresas são de capital aberto. Dessa forma, assegura-se que todas as informações neste artigo são públicas.

No que diz respeito ao estudo bibliográfico, foi praticada uma revisão da história da auditoria independente no Brasil e do Relatório dos Auditores Independentes e a legislação vigente. Participaram deste estudo as maiores e melhores empresas, no ano de 2018, segundo a revista Exame, apresentados no Quadro 3, do qual possuíam capital aberto na B3.

Quadro 3 - Universo que compõe a pesquisa

Setor	Empresa
Bens Industriais	Embraer S.A.
Comunicações	Telefônica Brasil S.A.
Consumo Cíclico	Via Varejo S.A.
Consumo não cíclico	Raizen Elétrica S.A.
Financeiro	Itaú Unibanco Holding S.A.
Materiais Básicos	Vale S.A.
Outros	CCX Carvão da Colônia S.A.
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	Petrobrás
Saúde	Raia Drogasil S.A.
Tecnologia da Informação	TOTVS S.A.
Utilidade Pública	Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – Sabesp

Fonte: elaborado pelos autores.

Para responder os problemas de pesquisa, a tratativa adotada foi qualitativa, pois os dados obtidos dependeram da utilização das metodologias de pesquisa, do referencial teórico que apresentou o assunto e seleção da amostra aleatória. Os dados foram tabulados para facilitar a análise das interrelações existentes.

A Análise qualitativa depende de vários fatores, como natureza dos dados obtidos, dimensão da amostra, instrumentos de pesquisa e pressupostos teóricos que norteiam a análise. Define-se como um processo que reduz e categoriza os dados, interpretando e gerando relatórios (GIL, 2002).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a produção do estudo, foram levantados os pareceres de auditoria de cada empresa, para apurar se os PAAS têm conexão com o negócio e a existência de um denominador comum entre as 11 empresas, conforme Quadro 4.

Quadro 4 - Principais assuntos de auditoria das empresas selecionadas

Empresa	Principais assuntos de auditoria
Embraer S.A.	<ul style="list-style-type: none"> • Venda de controle das operações do segmento de aviação comercial para a Boeing. • Acordos concluídos com autoridades norte-americanas e brasileiras. • <i>Impairment</i>. • Reconhecimento de contratos de construção.
Telefônica Brasil S.A.	<ul style="list-style-type: none"> • Contingências. • Reconhecimento de receita. • Ambiente de controles internos e de TI. • Tributos a recuperar de ação judicial transitada em julgado.
Via Varejo S.A.	<ul style="list-style-type: none"> • Realização de créditos tributários. • Contas a receber e a pagar com partes relacionadas decorrentes do acordo de Associação. • Alienação de direitos sobre créditos tributários. • <i>Leasing</i>.
Raízen S.A.	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Impairment</i>. • Mensuração dos ativos biológicos. • Valorização dos instrumentos financeiros derivativos e designação de contabilidade de proteção – <i>Hedge Accounting</i>. • Realização de créditos tributários diferidos.
Itaú Unibanco Holding S.A.	<ul style="list-style-type: none"> • IFRS 9- Instrumentos financeiros. • Ambiente de TI. • Recuperação e mensuração dos créditos tributários. • <i>Impairment</i>. • Contingências.
Vale S.A.	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Impairment</i>. • Obrigações para desmobilização de ativos. • Tributos sobre o lucro.
CCX Carvão da Colônia S.A.	<ul style="list-style-type: none"> • Contingências.
Petrobrás	<ul style="list-style-type: none"> • Contingências. • <i>Impairment</i>. • Cálculo da obrigação atuarial dos planos de pensão e saúde. • Contas a receber do setor elétrico. • Provisões para desmatamento de áreas.
Raia Drogasil S.A.	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Leasing</i>. • Ambiente de controles internos e de TI.
TOTVS S.A.	<ul style="list-style-type: none"> • Reconhecimento de receita. • <i>Impairment</i>.
Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – Sabesp	<ul style="list-style-type: none"> • Acordo com o município de Guarulhos. • Ativos Intangíveis. • Contingências.

Fonte: elaborado pelos autores.

Com o intuito de apresentar quantitativamente melhor os PAAs do Quadro 4, separamos os mesmos por assuntos, empresas e setores, apresentado no Quadro 5, sendo que os assuntos menos comuns foram agrupados na coluna de Outros.

Quadro 5 - Principais assuntos de auditoria separados quantitativamente por assunto

EMPRESA	<i>Impairment</i>	Contingências	Créditos Tributários	Receitas	TI	<i>Leasing</i>	Instrumentos Financeiros	Outros	Totais
EMBRAER (bens industriais)	1			1				2	4
Telefônica (Comunicações)		1	1	1	1				4
Via Varejo (Consumo cíclico)			1			1		2	4
Raizen (Consumo não cíclico)	1		1				1	1	4
Itaú (Financeiro)	1	1	1		1		1		5
Vale (Materiais básicos)	1							2	3
CCX (Outros)		1							1
PETROBRÁS (Petróleo)	1	1						3	5
Raia Drogasil (Saúde)					1	1			2
TOTVS (TI)	1			1					2
Sabesp (Utilidade pública)		1						2	3
TOTAIS	6	5	4	3	3	2	2	12	37

Fonte: elaborado pelos autores.

Por meio dos dados coletados, observa-se que os dois assuntos mais comentados foram *Impairment* e Contingências. Considerando que foram analisadas as demonstrações contábeis de 2018, e que as empresas passaram por uma crise econômica forte recentemente, faz sentido os auditores independentes colocarem o assunto *Impairment* como relevante, até em face das incertezas econômicas futuras.

No que tange ao assunto Contingências, a governança do Poder Judiciário no Brasil, e as mudanças de decisões judiciais entre as instâncias criam uma problemática para as empresas cuidarem do assunto, assim como registrar e provisionar em suas demonstrações contábeis em alguns casos, somado ao fato de que algumas empresas têm milhares de processos,

há a necessidade de criar uma metodologia para tratar desse assunto (AKUTSU; GUIMARÃES, 2012).

O terceiro PAA mais reportado diz respeito à realização de créditos tributários, que também tem relação com as incertezas econômicas, conforme descrito no PAA de *Impairment*, mas também tem correlação com o PAA de Contingências, dado que tem correlação com os problemas de governança do Poder Judiciário no Brasil e as mudanças de decisões judiciais entre as instâncias, podem criar uma problemática para as empresas, ou seja: o crédito tributário tem base legal? Está mensurado adequadamente? E será realizado em um prazo adequado?

Outros dois assuntos muito reportados nos PAAs dizem respeito às novas regras contábeis de Reconhecimento de Receitas e *Leasing*. A norma de Reconhecimento de Receitas entrou em vigor no exercício de 2018, mas, apesar de não ter trazido impactos relevantes, ensejou uma análise detalhada de 3 das 11 empresas analisadas. Quanto à norma de *Leasing*, apesar de a mesma entrar em vigor no exercício de 2019, a mesma tem ensejado impactos relevantes nas demonstrações contábeis dos trimestres de 2019, e a necessidade de análise detalhada dos contratos pelas empresas, o que gerou um ponto relevante na opinião dos auditores independentes.

Outros PAAs discutidos são de Tecnologia da Informação, em face da importância desse assunto de controles internos para algumas empresas, e também o PAA de Instrumentos Financeiros, dada à complexidade do assunto e a relevância do mesmo para algumas empresas.

Foram identificados outros 12 PAAs de assuntos específicos das empresas ou dos setores onde estão inseridas estas empresas, por exemplo:

- a) venda de controle das operações do segmento de aviação comercial para a Boeing (Embraer);
- b) acordos concluídos com autoridades norte-americanas e brasileiras (Embraer);
- c) obrigações para desmobilização de ativos (Vale);
- d) provisões para desmatamento de áreas (Petrobrás);
- e) acordo com o município de Guarulhos (Sabesp).

Fica evidenciado que assuntos específicos da empresa ou do setor são importantes e destacados como PAAs, informando aos usuários das demonstrações contábeis quais são estes

assuntos e que os mesmos foram devidamente endereçados nos exames dos auditores independentes para conforto da comunidade financeira.

Analisando-se os PAAs por setores, observou-se que os assuntos relacionados a estimativas e incertezas, ou seja, *Impairment*, Contingências e Créditos tributários, estão permeados em quase todas as empresas, com exceção da Raia Drogasil, confirmando que independente do setor, esses assuntos têm papel relevante, obviamente influenciado pelo momento econômico de crise.

De forma geral, foram demonstrados 37 PAAs para 11 empresas, uma de cada setor, o que fornece uma média de 3,36 PAAs por empresa, muito superior à média verificada pelo IBRACON (2017), em estudo publicado, que demonstrou as médias de 2,43 em 2017 e 2,49 em 2018. Foram escolhidas as maiores de cada setor, sendo muitas pertencentes a grandes grupos econômicos, o que pode ter influenciado essa média maior.

5 CONCLUSÃO

Após a análise dos resultados, foi observado que os PAAs estão relacionados principalmente a assuntos de estimativas contábeis e incertezas (*Impairment*, Contingências e Créditos tributários) e novas normas contábeis (Receitas e *Leasing*), e que estes assuntos são relevantes para quase todas as empresas, independentemente do setor em que atuam.

Quanto às estimativas contábeis e incertezas, os principais motivos que podem gerar esse alto número de PAAs podem ter relação com o fato de estar se passando por momento de recuperação de uma crise econômica, adicionado ao problema de governança do Poder Judiciário, cujas instâncias judiciais têm divergido sobre importantes assuntos que impactam as empresas no Brasil.

No que tange às novas normas contábeis, é natural que no ano de implementação seja gerada uma maior atenção, dada a importância de aplicação da norma e se os controles internos das empresas e suas lideranças estão aptos a aplicar essas novas metodologias. Quanto ao reconhecimento de receitas, alguns estudos demonstraram que não houve impacto relevante nas demonstrações contábeis sobre a aplicação dessa norma. Porém, para a avaliação destes impactos nas empresas, foi necessário analisar os contratos, processo e controles internos, assim como seu ambiente de negócios, para chegar nessa conclusão. Com relação ao *leasing*, os primeiros estudos demonstram que está havendo impacto relevante nas demonstrações

contábeis das empresas, principalmente nas empresas do setor de aviação e varejo, sendo necessário que as empresas analisem com cuidado os seus contratos e processos.

Um ponto relevante encontrado nos resultados deste artigo diz respeito ao fato de que o PAA de Tecnologia da Informação foi apresentado em 3 das 11 empresas selecionadas, demonstrando a importância desse assunto, que está ligado diretamente aos controles internos das empresas, ou seja, para as empresas e setores, cada vez mais a Tecnologia é de grande importância, inclusive empresas que não têm como seu negócio atuarem no setor de Tecnologia. Conforme demonstrado nos Quadro 1 e no Quadro 2, a estrutura dos relatórios dos auditores independentes com modificação e os modelos de governança das empresas, estão conectados.

Apesar de as 11 empresas selecionadas terem apresentado 37 PAAs no total, gerando uma média de 3,36 PAAs por empresa, muito superior à média verificada pelo IBRACON de 2,43 em 2017 e 2,49 em 2018, não houve uma distorção muito grande, respeitando o fato da escolha ter sido feita utilizando-se as maiores empresas de cada setor e muitas são parte de grandes grupos econômicos. Apesar destas empresas exercerem um negócio principal, esses grupos atuam em outros setores da economia que pode gerar PAAs, como a Petrobras e a Raizen.

Os PAAs demonstraram ter uma importância muito grande para a comunidade financeira, informando os principais assuntos a serem atentados em cada empresa e setor, bem como a forma que os auditores independentes endereçaram em seus exames esses potenciais riscos, e quais os principais testes de auditoria foram efetuados, de forma que, ao final de cada PAA, os auditores independentes concluem sobre esses assuntos, em um documento público que é o relatório dos auditores independentes.

REFERÊNCIAS

AKUTSU, L.; GUIMARÃES, T. A. **Dimensões da Governança Judicial e sua Aplicação ao Sistema Judicial Brasileiro**. Revista Direito GV. São Paulo, 2012.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 8. Ed. 2. Reimp. São Paulo: Atlas, 2012.

ALVES T. A. R. B. A. **O Novo Relatório do Auditor Independente**, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2019.

BARALDI, Elsevier P. **IFRS, contabilidade criativa e fraudes**. Rio de Janeiro, 2012.

BELO, N.M. ; BRASIL, H.G. **Assimetria Informacional e Eficiência Semiforte do Mercado**. Era. Vol 46. Edição especial de Minas Gerais, 2006.

BRASIL - Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. **Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda livros, e dá outras providências**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-9295-27-maio-1946-417535-publicacaooriginal-1-pe.html>

BRASIL Lei nº 6.404 15 de dezembro de 1976; 155º da Independência e 88º da República. Brasília – Disposição sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm

CARVALHO, L.N. G . **O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis no Brasil: estudo das limitações ao seu poder de comunicação**. Dissertação. (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

COMISSÃO DE VALORES IMOBILIARIOS. **Instrução CVM nº 591**, de 26 de outubro de 2017.

COMISSÃO DE VALORES IMOBILIARIOS. **Ofício- Circular /CVM/SNC/GNA Nº 01/2018**. Rio de Janeiro, 2018.

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL CMN - **Resolução nº 7** de 13 de setembro de 1965. Rio de Janeiro – GB.

Disponível em:

<https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/exibenormativo?tipo=Resolu%C3%A7%C3%A3o&numero=7>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC – **Resolução 321** de 11 de maio de 1972.

Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1972/000321

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC – **Resolução 1.203 Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**.

Disponível em: http://www.oas.org/juridico/portuguese/mesicic3_bra_res1203.pdf

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES - IBRACON. **A experiência da aplicação do Novo Relatório do Auditor no 1º. Ano: Principais Assuntos de Auditoria**.

2017.

Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detDocumento.php?cod=100>.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES – **IBRACON. Relatório de Gestão. Quinta seção Regional, 2018.**

Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisRelatorios.php>

Acesso em: 10 de outubro de 2019.

GELBCKE, E. R.; SANTOS, A.; IUDICIBUS, S.; MARTNS, E.; **Manual De Contabilidade Da Sociedade Por Ações (Aplicável às Demais Sociedades).** Terceira Edição. Editora Atlas. São Paulo, 2018.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. **The nature of man.** *Journal of Applied Corporate Finance*, Boston, 7, n. 2, 1994. 4-19.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. **Knowledge, control , and organizational structure, in Lars Werin and Hans Wijkander.** Eds:Current Economics (Blackwell, Oxford) 1992.

KANITZ, Sthefen, **Análise do parecer do Auditor.** São Paulo. Atlas, 1973.

LAKATOS, E.M; MARCONI, M.A.; . **Fundamentos de Metodologia científica.** Editora Atlas. São Paulo, 2003.

Lei nº11.638, de 28 de dezembro de 2007; 186º da Independência e 119º da República. Brasília – Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm

LONGO, G. C.. **Relatórios de Auditoria.** Editora Trevisan. São Paulo, 2018.

MILLS, John R., Charles William Miller. **1984 – 1994, Memoriam S.P.A.C., Price Waterhouse, 1996.**

CONSELHO F. C. NBC TA 701- **Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.** São Paulo, 04 de julho 2016.

NWAOBIA, A. N.; LUKE, O.; THEOPHILUS, A. A. **The new auditors’ reporting standards and the audit expectation gap.** *International Journal of Advanced Academic Research - Social & Management Sciences.* v.2, n. 11. 118-133, 2016.

ORO, I. M., & Klann, R. C. **Avaliação da Capacidade de Julgamento & Tomada de Decisão Baseado Nas Normas Internacionais de Contabilidade.** *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 16 (47), pp. 51-68, 2017.

RICARDINO F. A. A. **Auditoria: Ensino Acadêmico x Treinamento Profissional.** Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.



SANTOS, Leopoldo Luiz. **O Contador – O Actuário – O Auditor**. Revista Paulista de Contabilidade, v. 121/122, p. 173-6, jul./ ago., 1934.

SOUZA, M. K. P.; MARQUES, V. A. **Principais Assuntos de Auditoria e Opinião sobre o risco de Descontinuidade: Uma Análise das Empresas do IBOVESPA**. Contabilidade, Gestão e Agronegócio. Uberlândia, 2017.

STAUB, L. G.J.O.; PAULINO, V. A.; MORAES, R. O. **Principais Assuntos de Auditoria do Novo Relatório dos Auditores Independentes das Empresas do Novo Mercado**. Universidad de Maringa. Maringa, 2018.

TOLEDO, F. Jorge Ribeiro. **A Evolução do Pensamento Contábil**, São Paulo, 1980. 115 p. Dissertação. (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

VERRECCHIA, R. Essays on disclosure. **Journal of Accounting & Economics**, 32(1–3), p. 97–180. 2001.

WANG, K. T.; WANG, W. W. **Competition in the stock market with asymmetric information**. **Econômica Modelinha**, Feb 2017. 40-49. Acesso em: 01 junho 2017.