

Rodízio das empresas de auditoria: uma análise do conteúdo dos Principais Assuntos de Auditoria apresentados em empresas que tiveram troca de auditores independentes

**Camila Sfredo Peruzzo
Fernando Andrade Pereira
2020-4**

Resumo

O rodízio de firma de auditoria foi requerido no Brasil pelo Banco Central e em 1999 foi instituído pela CVM. Ele tem como principal objetivo a melhoria na segurança das informações prestadas, configurando-se, também, como um assunto divisor de opiniões, não havendo comprovação de que ele traz, de fato, a qualidade esperada. Assim como o rodízio, os Principais Assuntos de Auditoria também visam maior segurança nas informações prestadas e ainda exigem um nível maior de julgamento do auditor. Neste sentido, o objetivo do estudo busca avaliar os Principais Assuntos de Auditoria apresentados nos relatórios de auditoria das empresas que tiveram rodízio de firma de auditoria no período de 2018/2019. A base do estudo consiste na análise dos relatórios de auditoria, dos anos de 2018 e 2019, de todas as empresas listadas pela B3, seguida da avaliação dos Principais Assuntos de Auditoria nos relatórios que tiveram rodízio de firma de auditoria no período. As principais conclusões obtidas através desta pesquisa são que a quantidade de Principais Assuntos de Auditoria em 2018 e 2019 permaneceu a mesma em 54,05% dos relatórios com rodízio de firma de auditoria e que, em ambos os anos, os três Principais Assuntos de Auditoria mais mencionados permaneceram os mesmos. Confirmou-se, também, que o rodízio de firma de auditoria não apresentou diferenças decisivas em relação ao julgamento dos auditores e em relação aos riscos contidos nos Principais Assuntos de Auditoria.

Palavras-chave: Auditoria. Principais Assuntos de Auditoria. Rodízio de Firmas de Auditoria.

1 Introdução

Um dos papéis da auditoria na economia e no mercado é trazer segurança e, principalmente, transparência sobre a realidade patrimonial e a capacidade de geração de lucro das empresas.

De acordo com Attie (2018), o auditor tem todo um trabalho a ser realizado dentro de uma organização, ele reúne provas e evidências sobre as demonstrações contábeis, seguindo as normas de auditoria e, somente ao término do programa de trabalho, é que ele emite sua opinião, através do parecer ou relatório de auditoria independente.

O relatório de auditoria independente é regulamentado pela NBC TA 700 de 17/06/2016. A norma trata sobre a responsabilidade do auditor independente em formar sua opinião e trata da forma e do conteúdo a ser emitido como resultado da auditoria.

Juntamente com a NBC TA 700, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a NBC TA 701, que estabelece que o auditor deva comunicar em seu relatório os Principais Assuntos de Auditoria (PAA), dentre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança da empresa e que exigiram atenção significativa.

Sprengr (2016) garante que uma forma de aumentar a qualidade da auditoria é por meio

do rodízio de firmas de auditoria. No Brasil, o rodízio é obrigatório e foi requerido pelo Banco Central do Brasil (BACEN) no ano de 1996 (BACEN, 1996) e foi instituído pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) através da Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, que proíbe o auditor independente, seja Pessoa Física ou Jurídica, de prestar serviços para o mesmo cliente por tempo superior a cinco anos consecutivos, exigindo um intervalo mínimo de três anos para sua recontração.

Posterior a isso, a Instrução CVM nº 509, de 16 de novembro de 2011, inclui a possibilidade do rodízio a cada 10 anos consecutivos, se a companhia auditada possuir comitê de auditoria estatutário em funcionamento permanente e o auditor for pessoa jurídica.

Tem-se por objetivo do rodízio de auditoria uma melhoria na segurança das informações prestadas, a independência do auditor e a diminuição de um possível relacionamento entre o auditor e a auditada, diminuição de erros e fraudes, e até a redução de centralização do mercado, criando oportunidade para firmas menores.

Porém, esse é um assunto divisor de opiniões, e não há comprovações de que o rodízio obrigatório traga, de fato, a qualidade esperada para o serviço prestado, mas que, ao contrário, possa afetar negativamente, em períodos mais curtos. Coelho (2014) defende, ainda, que contratações por longo prazo podem melhorar a credibilidade da auditoria devido ao maior conhecimento e entendimento que o auditor terá sobre a auditada.

Com isso, o objetivo deste trabalho é avaliar os Principais Assuntos de Auditoria (PAA) apresentados nos relatórios dos auditores independentes das empresas listadas na B3 (Brasil Bolsa Balcão), que tiveram a mudança da firma de auditoria no período de 2018/2019, e identificar os riscos apresentados nos PAA's decorrentes dessa mudança.

2 Referencial Teórico

Esta seção aborda uma revisão da literatura sobre os estudos relacionados com o Relatório de Auditoria Independente, os Principais Assuntos de Auditoria e sobre o Rodízio das Empresas de Auditoria.

2.1 Relatório de Auditoria Independente

De acordo com Ricardino e Carvalho (2004), o primeiro, na época chamado de parecer de auditoria, documentado no Brasil, foi em 1902, pela empresa Cia. São Paulo Tramway Light & Power Co. Mas, segundo Franco e Marra (2000), pouca coisa existia no Brasil sobre o assunto antes de 1931.

Cardozo (1987) afirma que a primeira resolução que definiu um padrão para o relatório de auditoria no Brasil foi a de nº 321, de 1972, que tratava sobre Normas e Procedimentos de Auditoria expedido pelo CFC. Na resolução continha o parecer aprovado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

A partir da Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007 se tornou obrigatório que as normas expedidas pela CVM fossem elaboradas em concordância com as normas internacionais de contabilidade, que são emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

O IAASB foi fundado em março de 1978 e era chamado inicialmente de *International Auditing Practices Committee* (IAPC). O trabalho inicial era focado em três áreas: objeto e escopo das auditorias das demonstrações contábeis, cartas de compromisso e diretrizes gerais de auditoria. Em 1991, passou a se chamar *International Standards on Auditing* (ISAs) e, no ano de 2002, passou a se chamar *International Auditing and Assurance Standards Board*.

A Federação Internacional de Contadores (IFAC, da sigla em Inglês) criou o IAASB para funcionar como um órgão independente de definições de padrões. Sua função é

desenvolver e emitir padrões de auditoria para uso em todo mundo, com garantia de qualidade. De acordo com o IBRACON, as normas internacionais de auditoria, expedidas pelo IAASB, são formuladas para auditorias de entidades de qualquer porte e sua concepção permite que sejam aplicadas de forma proporcional ao porte e à complexidade de cada entidade.

Conforme Reina (2018), o Brasil faz parte de um grupo de mais de 140 países a adotarem as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), que são as normas internacionais de contabilidade revisadas e emitidas pelo IAASB.

No decorrer dos anos, o relatório de auditoria foi passando por uma série de alterações. Destacam-se entre elas, segundo Crepaldi (2019), a nova forma e conteúdo do relatório para os exercícios findados em 31 de dezembro de 2010.

As mudanças mais relevantes na história do relatório de auditoria ocorreram no ano de 2016. Conforme Coelho (2017), o IAASB criou um novo modelo de Relatório do Auditor Independente, que no Brasil foi normatizado e emitido pelo CFC e passou a ser usado a partir da auditoria das demonstrações contábeis com exercício findo em 31 de dezembro de 2016.

Nesse processo foram aprovadas, em junho de 2016, seis Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), que constituíram o Novo Relatório de Auditoria Independente no Brasil (NRA). Todas elas fazem parte da seção de Normas Técnicas e recebem a sigla NBC TA por tratarem de Auditoria Independente de Informação Contábil e Histórica.

As regras aprovadas foram: NBC TA 260 (R2) – Comunicação com os Responsáveis pela Governança; NBC TA 570 – Continuidade Operacional; NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis; NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente; NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. Essas alterações podem ser verificadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Mudanças nas normas de auditoria aplicáveis ao relatório do auditor independente.

Sumário das mudanças nas normas de auditoria aplicáveis ao relatório do auditor independente	
NBC TA 260 (R2) (revisado) – "Comunicação com os Responsáveis pela Governança".	Esta norma prevê comunicações do auditor com os responsáveis pela governança, com relação as suas responsabilidades, o alcance da auditoria e as constatações significativas.
NBC TA 570 (revisado) – "Continuidade Operacional".	Estabelece requisitos para que o auditor possa avaliar a adequada aplicação da continuidade operacional e se há ou não dúvidas significativas em relação à capacidade da entidade continuar em operação.
NBC TA 700 (revisado) – "Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis".	Estabelece novos elementos no relatório, como a declaração explícita de independência do auditor em relação aos princípios éticos e a descrição aprimorada das responsabilidades da administração e do auditor, entre outros.
NBC TA 701 (novo) – "Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente".	Estabelece orientações para o auditor comunicar os assuntos que foram considerados os mais relevantes durante a execução do trabalho de auditoria, que foram comunicados aos responsáveis pela Governança e que agora devem ser incluídos no relatório das empresas listadas em Bolsa de Valores.

(Continua)

(Conclusão)

Sumário das mudanças nas normas de auditoria aplicáveis ao relatório do auditor independente	
NBC TA 705 (revisado) – "Modificações na Opinião do Auditor Independente".	Esclarece como os elementos revisados da NBC TA 700 são afetados quando o auditor emitir uma opinião modificada no relatório de auditoria.
NBC TA 706 (revisado) – "Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente".	Esclarece a relação entre o parágrafo de ênfase, o parágrafo de outros assuntos e os principais assuntos de auditoria (previstos na NBC TA 701).

Fonte: Schiavo (2017)

No quadro 1, conforme Schiavo (2017), pode-se observar que as novas normas são mais flexíveis e possibilitam ao auditor elaborar um relatório específico para cada companhia auditada.

As novas normas trazem mudanças significativas no formato e no conteúdo do relatório do auditor independente. No quadro 2 são ilustradas as principais alterações.

Quadro 2 – Principais alterações no relatório do auditor independente.

Seção	Descrição
Opinião	Mantém o conteúdo, transferindo o texto do fim para o início do relatório.
Base da Opinião	Inclui declaração sobre a independência do auditor.
Incerteza material relacionada com a continuidade operacional (se aplicável)	Incerteza material em relação à continuidade operacional (<i>going concern</i>), descrita em uma seção separada (<i>close calls</i>).
Principais Assuntos de Auditoria	Nova seção requerida para auditoria de empresas listadas. Nas demais empresas a divulgação é opcional.
Outras informações	Nova seção detalhando a responsabilidade do auditor sobre outras informações que acompanham as demonstrações financeiras (por exemplo: Relatório da Administração), e o resultado dos procedimentos aplicados sobre elas.
Responsabilidade da administração	Ampliada para incluir explicação sobre a responsabilidade da administração em relação à continuidade operacional.
Responsabilidade do auditor	Descrição mais abrangente das responsabilidades do auditor, inclusive com relação à continuidade operacional.

Fonte: PWC (2016)

A partir do Quadro 2, podemos perceber uma reordenação no relatório do auditor independente e a inclusão de algumas seções, como os PAA's, por exemplo. A opinião do auditor ganha maior relevância e passa a ser apresentada no início do relatório.

Segundo Vasconcellos (2019), é possível observar que o novo relatório de auditoria independente possui uma estrutura mais ampliada em relação a versão antiga e que esta mudança está ligada à necessidade de melhoria da comunicação com os usuários das demonstrações contábeis auditadas.

A NBC TA 701, sobre a comunicação dos PAA's, é a norma que ganhou maior destaque nas mudanças e, de acordo com Alves (2019), é a seção que compreende maior foco do auditor por se tratar dos assuntos que ele julga de maior risco ou que demanda maior tempo de trabalho.

2.2 Principais Assuntos de Auditoria

De acordo com Rocha (2016), o Reino Unido foi o primeiro país a adotar a nova estrutura do relatório de auditoria, desenvolvido pelo IAASB, em 2013, antes das normas internacionais, seguido da Holanda, em 2014. Em países como Polônia, Alemanha e Suíça, companhias aplicaram o formato voluntariamente.

Coelho (2016) afirma, ainda, que o novo Relatório do Auditor no Brasil busca atender uma necessidade da sociedade e dos usuários das demonstrações contábeis por conformidade, objetividade e transparência.

Nas novas normas, destaca-se a NBC TA 701, que tem sua aplicabilidade obrigatória para as companhias abertas e demais entidades que emitem títulos ou têm seus títulos registrados em bolsa de valores. Contudo, nada impede que as empresas não enquadradas na lista tenham os PAA's incluídos em seus relatórios de auditoria.

Segundo Soares (2017), há duas exceções da obrigatoriedade previstas na norma, da inclusão do parágrafo dos PAA's no relatório. Trata-se de assuntos com publicação proibida por lei, e casos em que a exposição poderia trazer malefícios para os interesses públicos.

A norma torna o relatório de auditoria mais elucidativo para leitores que não fazem parte da administração ou governança da empresa auditada. O objetivo dos PAA's, segundo Longo (2017), é evidenciar os assuntos mais importantes ao longo do trabalho de auditoria e que exigiram maior nível de julgamento do auditor, propiciando um melhor entendimento sobre a entidade, suas demonstrações e riscos.

Por outro lado, Sirois (2013) afirma que os principais assuntos têm impacto no direcionamento da busca de informações, pois os leitores aumentam sua atenção apenas para as divulgações das demonstrações contábeis mencionadas no relatório e diminuem o nível de atenção para o restante das demonstrações contábeis.

Cordos e Fülöp (2015) concluem que os PAA's são conceitos importantes e que sua aplicabilidade traz efeito positivo no relatório de auditoria, além de fornecerem informações mais relevantes para seus usuários. Por consequência, os autores acreditam que os PAA's deveriam ser obrigatórios para todas as empresas auditadas, e não somente para as companhias listadas.

Soares (2017) sugere a comunicação de assuntos como: transações que modificam as demonstrações contábeis; setores que necessitam do parecer da administração e setores com ameaças e distorções relevantes.

Conforme a NBC TA 701, os PAA's devem aparecer em uma seção específica para eles no relatório de auditoria. O auditor deve descrever cada assunto, usando um subtítulo apropriado que, por sua vez, deve conter o motivo pelo qual o assunto foi considerado como significativo e como foi tratado na auditoria.

Em 2018, o IBRACON divulgou a segunda edição do estudo sobre os Principais Assuntos de Auditoria, com base nas demonstrações contábeis com exercício findo em 31 de dezembro de 2017. Com um total de 564 companhias abertas analisadas, foi divulgado um total de 1.404 PAA's, com uma média de 2,49 PAA's por companhia.

No estudo, destacam-se 14 PAA's, demonstrados na Tabela 1, conforme o grau de aparição nas demonstrações contábeis.

Tabela 1 – Dados da segunda edição do estudo sobre os Principais Assuntos de Auditoria.

Principal Assunto de Auditoria	Percentual
Receita	30%
Contingências e Discussões Judiciais	29%
VI. Recuperável Ativo Não Financeiro	29%
Instrumentos Financeiros	29%
Realização IR e CS Diferidos	18%
Ativos e Passivos de Concessão	16%
VI. Recuperável Ativos Financeiros	15%
Continuidade Operacional	12%
Impostos	8%
Investimentos	8%
Benefício Pós Emprego/Plano de Pensão	7%
Gestão de Liquidez	7%
Transações com Partes Relacionadas	6%
Estoques	6%

Fonte: Adaptado de IBRACON (2018)

Na Tabela 1 pode-se observar que o PAA mais mencionado nos relatórios foi receita, seguido de contingência, *impairment* e instrumentos financeiros. Conforme divulgado pelo estudo do IBRACON a receita contempla, na maioria dos casos, a preocupação do auditor com a individualidade dos contratos e seus segmentos.

2.3 Rodízio das Empresas de Auditoria

Oliveira (2007) afirma que o rodízio de auditores teve início ainda no século XX, nos Estados Unidos. *A E. I. DuPont de Nemours & Company* (DuPont), uma das maiores empresas americanas, iniciou no ano de 1911 a política de rodízio de auditores anualmente, até o ano de 1927. No período de 1928 a 1954, a empresa adotou a troca periódica de auditores, mantendo o mesmo por anos consecutivos e, em 1954, apontou um único auditor independente de forma permanente.

O órgão do poder legislativo responsável por serviços para o congresso de auditoria, avaliações e investigações das contas públicas do governo dos Estados Unidos, chamado de *Government Accountability Office* (GAO), publicou, em novembro de 2003, um estudo sobre os potenciais efeitos do rodízio orbitário de empresas de auditoria.

O estudo apresenta uma seção específica que trata das experiências internacionais com o rodízio obrigatório de empresas de auditoria. A Itália adotou o sistema para as companhias listadas desde 1975, podendo permanecer a mesma empresa por um período máximo de 9 anos, com um intervalo de 3 anos para que o mesmo auditor possa retornar. O representante do órgão regulador italiano de valores mobiliários (CONSOB) afirmou que houve uma redução nos honorários, o que causou preocupação a respeito da capacidade das empresas de auditoria em manterem seus níveis adequados de serviços e de controle da qualidade.

O GAO afirma, com base no seu estudo, que o rodízio de empresa de auditoria eleva os riscos de ocorrerem falhas na auditoria, devido à falta de conhecimento da empresa contratada com relação às demonstrações da companhia. O estudo afirma, ainda, que o prazo ideal para se obter o conhecimento necessário para realizar uma auditoria eficaz é de 2 a 3 anos.

Silvestri (2016, *apud* Myers, Myers, & Omer, 2003) destaca que o rodízio de auditoria provoca a diminuição da independência do auditor, e que este fator pode ocasionar falhas na identificação de distorções nos materiais mais relevantes.

Conforme Martinez & Bassetti (2014), o rodízio de auditoria é um assunto polêmico, pois envolve o relacionamento comercial e profissional dos auditores com seus clientes e mercados de auditoria. Os autores concluíram que o rodízio de auditores independentes não garante um aumento na qualidade da auditoria, além de elevar os custos do serviço e, em contrapartida, é possível observar uma abertura no mercado, com a participação de pequenas empresas de auditoria.

De acordo com Olivera (2007), destacam-se diversos aspectos positivos e negativos do rodízio de firmas de auditoria. Dentre os positivos enquadram-se: a quebra do monopólio do conhecimento; a satisfação do público com o fim dos relacionamentos de longo prazo; a exigência de maior atenção do auditor, devido ao processo frequente de troca; e a mudança na metodologia da auditoria. Como principais aspectos negativos apontam-se: a falta de foco nas áreas de risco devido à falta de conhecimento acumulado da companhia; a desestabilização da relação econômica entre as partes; e a governança corporativa é afetada, pois a liberdade de escolha estaria sendo impactada em sua essência.

Almeida (2017) estabelece como um prazo “ótimo” para o rodízio de auditoria de 5 a 7 anos e, com a aplicação de testes de robustez, um prazo de 6 a 8 anos. Os prazos são bem próximos aos exigidos pela Instrução da CVM. A autora afirma, ainda, que um aumento nos prazos dos rodízios não trará prejuízos aos usuários das demonstrações contábeis e a qualidade será semelhante.

3. Aspectos Metodológicos

3.1 Delineamento da pesquisa

Este estudo tem seu objetivo enquadrado como descritivo, pois busca avaliar os PAA's apresentados nos relatórios dos auditores independentes das empresas que tiveram rodízio de firma de auditoria no período de 2018 e 2019. De acordo com Gil (2008), a pesquisa descritiva tem como finalidade descrever as características de determinada população ou fenômeno ou, ainda, estabelecer relação entre as variáveis.

A abordagem do estudo possui característica qualitativa, uma vez que busca identificar os riscos encontrados nos PAA's, causados pelo rodízio de auditoria. Como explica Alves-Mazzotti (2006), o estudo de caso qualitativo oferece uma visão holística do fenômeno estudado a partir da investigação de uma unidade específica.

Quanto aos procedimentos, este estudo enquadra-se como análise documental, pois serão analisados os relatórios das empresas que tiveram rodízio de auditoria de acordo com os objetivos. Segundo Sá-Silva (2009), a pesquisa documental tem o documento como objeto de investigação e, para Gil (2008), vale-se de materiais que não receberam tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos de cada pesquisa.

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

O universo da pesquisa contemplou, inicialmente, uma análise de todos os relatórios dos auditores independentes no período de 2018 e 2019, das empresas listadas na B3 (Brasil Bolsa Balcão), que tiveram rodízio de firma de auditoria.

A partir disso, buscou-se, junto ao *site* da CVM, no departamento de “companhias” em “informações periódicas e eventuais das companhias”, os relatórios de auditoria independente, dando-se sequência com a análise para identificação de quais companhias tiveram o rodízio de firma de auditoria no período mencionado.

Após essa análise inicial, observou-se, de forma específica, quanto aos riscos relacionados nos PAA's, buscando identificar se ocorreu mudança nos riscos antes e após o

rodízio de firma de auditoria.

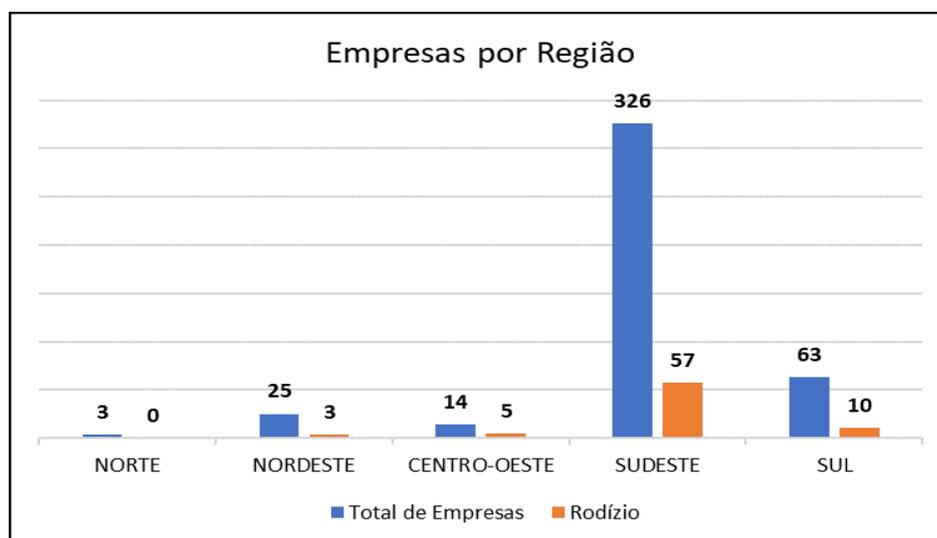
4. Análise dos Dados

Neste capítulo, apresenta-se a análise dos dados levantados na pesquisa, inicialmente é apresentada a listagem completa das empresas listadas na B3 e, posteriormente, são apresentados os resultados, conforme proposto no capítulo 3.

Analisaram-se os relatórios anuais dos anos de 2018 e 2019 de todas as empresas listadas na B3 (última atualização no dia 16/10/2020), a fim de levantar o número de empresas que tiveram o rodízio de firma de auditoria no período mencionado.

A B3 encontra-se, atualmente, com uma lista de 431 companhias, com empresas de todo o país, divididas por 10 segmentos diferentes, dentro da bolsa de valores. Do total apresentado, 75 companhias tiveram rodízio de firma de auditoria no período de 2018/2019. O Gráfico 1 apresenta a distribuição dessas empresas por região.

Gráfico 1 – Distribuição das Empresas por Estado



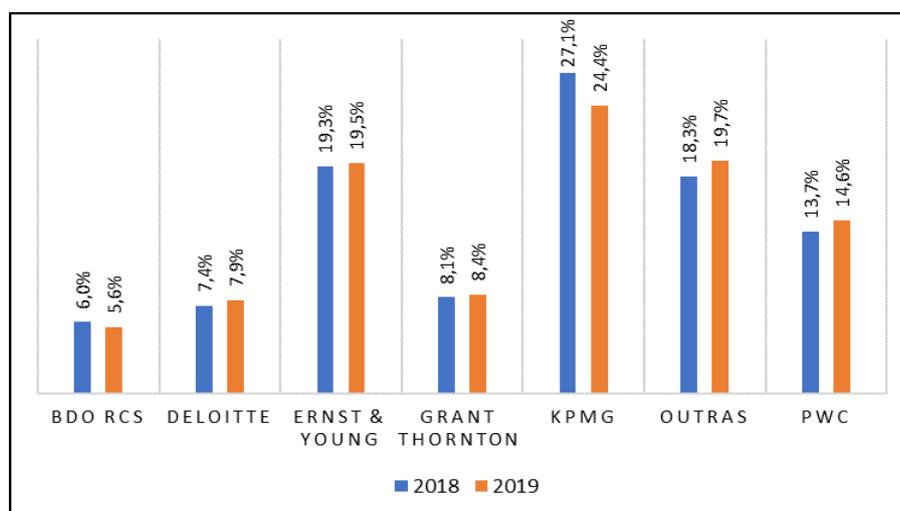
Fonte: Elaborado pela autora

Conforme apresentado no Gráfico 1, a região sudeste do país tem o maior número de empresas listadas na B3. São 326 que representam 75,63% do total, sendo que 57 delas tiveram rodízio de firma de auditoria no período de 2018/2019. O estado de São Paulo é o responsável pelo destaque da região, com 216 empresas e 31 rodízios. Esses dados representam 50,11% do total de companhias registradas na B3.

A região sul representa 14,61%, com 63 empresas listadas na B3, com um total de 10 delas que tiveram rodízio de firma de auditoria. Em terceiro lugar no gráfico está a região nordeste com 5,33% das empresas listadas na B3, seguida pela região centro-oeste, com 3,24% e, por último, a região norte, com apenas 3 empresas na lista.

A pesquisa apontou 42 empresas de Auditoria Independente responsáveis pelos relatórios analisados no período. Em seguida, o Gráfico 2 apresenta a distribuição dessas empresas.

Gráfico 2 – Distribuição das Empresas de Auditoria Independente



Fonte: Elaborado pela autora

De acordo com o Gráfico 2, pode-se observar a presença das 4 maiores empresas de auditoria independente do mundo, sendo elas a *Deloitte*, a *Ernst&Young*, a *KPMG* e a *PricceWaterhouseCoopers*. Conhecidas como *Big Four*, juntas elas representam 68% dos relatórios analisados no ano de 2018 e 66% no ano de 2019.

Verifica-se, ainda, que a empresa de auditoria *Grant Thornton* tem um alto índice de relatórios, superando a *Deloitte*, empresa que pertence ao grupo *Big Four*. O percentual “outras” é composto pelas 36 empresas restantes, que representam, juntas, 18% em 2018 e 20% em 2019 do total de relatórios analisados.

A análise dos relatórios de auditoria tem como principal objetivo identificar e quantificar os motivos que levaram a comunicação como Principais Assuntos de Auditoria. Nesta etapa da pesquisa, foram analisados os relatórios de auditoria independente das 75 empresas que tiveram rodízio de auditoria no período 2018/2019. A Tabela 2 apresenta a relação de PAA's mais mencionados nos relatórios do exercício de 2018.

Tabela 2 – Principais Assuntos de Auditoria – Mais mencionados – Exercício 2018

Tabela dos Principais Assuntos de Auditoria – Mais Mencionados - Exercício 2018		
PAA's	Quant.	Percentual
Redução ao Valor Recuperável de Ativos	40	22,35%
Receita	25	13,97%
Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas	23	12,85%
Instrumentos Financeiros	10	5,59%
Mensuração do Valor Justo	7	3,91%
Tributos sobre Lucros	7	3,91%
Ativo Intangível	6	3,35%
Tributos Diferidos	5	2,79%
Arrendamentos	4	2,23%
Divulgação sobre Partes Relacionadas	4	2,23%
Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreend. Controlado em Conjunto	4	2,23%

(Continua)

(Conclusão)

Tabela dos Principais Assuntos de Auditoria – Mais Mencionados - Exercício 2018		
PAA's	Quant.	Percentual
Certificado de Recebíveis	3	1,68%
Combinação de Negócios	3	1,68%
Contabilização e Relat. Contábil de Planos de Benef. de Aposentadoria	3	1,68%
Propriedade para Investimentos	3	1,68%
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD)	3	1,68%
Acordos Comerciais	2	1,12%
Benefícios a Empregados	2	1,12%
Contabilização dos Gastos	2	1,12%
Contas a Receber/ Contas a pagar	2	1,12%
Continuidade Operacional	2	1,12%
Estoques	2	1,12%
Total	162	90,50%

Fonte: Elaborado pela autora

A Tabela 2 apresenta os PAA's com mais de uma menção entre os 75 relatórios analisados do ano de 2018. São 22 assuntos que, juntos, representam 90,50% do total de PAA's do ano.

Os PAA's Valor Recuperável de Ativos, Receitas, Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas e Instrumentos Financeiros são os 4 assuntos mais frequentes nos relatórios analisados. Eles representam, juntos, 54,76% dos PAA's apresentados, ou seja, foram citados 98 vezes em um total de 75 relatórios.

Pode-se destacar, também, os PAA's Mensuração do Valor Justo, Tributos sobre Lucros, Ativo Intangível e Tributos Diferidos que, juntos, somam 25 menções, equivalente a 13,96% dos PAA's.

A Tabela 3 apresenta a relação de PAA's mencionados apenas uma vez nos relatórios de auditoria analisados.

Tabela 3 – Principais Assuntos de Auditoria – Única Menção – Exercício 2018

Tabela dos Principais Assuntos de Auditoria - Única Menção - Exercício 2018		
PAA's	Quant.	Percentual
Ambiente de Tecnologia	1	0,56%
Balanço Fiduciário	1	0,56%
Capitalização de Custos	1	0,56%
Contabilidade em Economia Hiperinflacionária	1	0,56%
Custos dos Empréstimos	1	0,56%
Descumprimento de normas, leis e regulamentos	1	0,56%
Divulgação de Participações em Outras Entidades	1	0,56%
Estimativa de realização do ativo fiscal diferido	1	0,56%
Obrigações	1	0,56%
Operação Descontinuada	1	0,56%
Pagamento Baseado em Ações	1	0,56%

(Continua)

(Conclusão)

Tabela dos Principais Assuntos de Auditoria - Única Menção - Exercício 2018		
PAA's	Quant.	Percentual
Recuperabilidade	1	0,56%
Recuperação Judicial e Extrajudicial	1	0,56%
Rede Básica do Sistema Existente	1	0,56%
Reestruturação de Dívida	1	0,56%
Reestruturação Societária	1	0,56%
Resultados	1	0,56%
TOTAL	17	9%

Fonte: Elaborado pela autora

Por meio da Tabela 3 é possível identificar que 17 PAA's diferentes foram mencionados uma única vez dentre os 75 relatórios analisados. Eles correspondem a 9% do total de PAA's de 2018.

Conforme apresentado nas Tabelas 2 e 3, os relatórios de auditoria independente analisados no ano de 2018 apresentaram um total de 179 PAA's. Esse resultado aponta uma média de 2,38 PAA por empresa, resultando em 39 assuntos diferentes.

A Tabela 4 apresenta os resultados da mesma análise feita com os relatórios das 75 companhias no ano de 2019.

Tabela 4 – Principais Assuntos de Auditoria – Mais Mencionados – Exercício 2019

Tabela dos Principais Assuntos de Auditoria – Mais Mencionados - Exercício 2019		
PAA's	Quant.	Percentual
Redução ao Valor Recuperável de Ativos	29	17,06%
Receita	24	14,12%
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	20	11,76%
Arrendamentos	13	7,65%
Tributos sobre Lucros	12	7,06%
Combinação de Negócios	7	4,12%
Instrumentos Financeiros	7	4,12%
Mensuração do Valor Justo	7	4,12%
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD)	7	4,12%
Benefícios a Empregados	5	2,94%
Tributos diferidos	4	2,35%
Continuidade Operacional	3	1,76%
Ambiente de tecnologia	2	1,18%
Ativo Intangível	2	1,18%
Imobilizado	2	1,18%
Investigação Independente	2	1,18%
Negócios em Conjunto	2	1,18%
Recuperação Judicial e Extrajudicial	2	1,18%
TOTAL	150	88,24%

Fonte: Elaborado pela autora

De acordo com a Tabela 4, 18 PAA's possuem mais que uma menção nos relatórios de 2019. Juntos, eles somam um total de 150 PAA's e representam 88,24% do total de assuntos do período.

Entre eles destacam-se 5 Principais Assuntos de Auditoria: Arrendamentos; Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes; Receita; Redução ao Valor Recuperável de Ativos e Tributos sobre Lucros, os quais representam 57,65% dos PAA's apresentados, sendo mencionados 98 vezes.

Os PAA's Combinações de Negócios, Instrumentos Financeiros, Mensuração do Valor Justo e Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa também se destacam entre os demais assuntos. Eles aparecem 28 vezes e representam 16,48% dos assuntos de 2019.

Com a Tabela 5, é possível analisar os PAA's mencionados apenas uma vez entre os 75 relatórios analisados do período.

Tabela 5 – Principais Assuntos de Auditoria – Única Menção – Exercício 2019

Tabela dos Principais Assuntos de Auditoria - Única Menção - Exercício 2019		
PAA's	Quant.	Percentual
Acervo técnico	1	0,59%
Ativo de concessão	1	0,59%
Certificado de Recebíveis	1	0,59%
Debêntures	1	0,59%
Desvalorização	1	0,59%
Direitos e Obrigações	1	0,59%
Divulgação sobre partes relacionadas	1	0,59%
Emissões de Certificados	1	0,59%
Equivalência	1	0,59%
Estoques	1	0,59%
Evento subsequente	1	0,59%
Gastos com Ativos	1	0,59%
Instrumentos de dívida	1	0,59%
Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreed. Controlado em Conjunto	1	0,59%
Investimentos	1	0,59%
Partes Relacionadas	1	0,59%
Recuperabilidade	1	0,59%
Rede Básica do Sistema Existente	1	0,59%
Reestruturação Societária e Financeira	1	0,59%
Rompimento da barragem de Brumadinho	1	0,59%
TOTAL	20	11,76%

Fonte: Elaborado pela autora

De acordo com a Tabela 5, é possível observar que, no ano de 2019, 20 Principais Assuntos de Auditoria foram mencionados apenas uma vez, entre os 75 relatórios analisados, os quais representam 11,76% do total de PAA's.

As Tabelas 4 e 5, por sua vez, apresentam um total de 170 PAA's comunicados, sendo 38 assuntos diferentes para o exercício de 2019. Esse número resulta em uma média de 2,26 PAA's por relatório.

A partir das análises realizadas entre os relatórios dos dois períodos, pode-se observar que, no ano de 2018, foram considerados como PAA's 9 assuntos a mais que no ano de 2019.

Em ambos os anos, três assuntos aparecem na mesma ordem com relação à quantidade de menções. Redução ao Valor Recuperável de Ativos foi o assunto mais citado nos relatórios de 2018 e 2019, seguido pelos assuntos de Receita e Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas respectivamente.

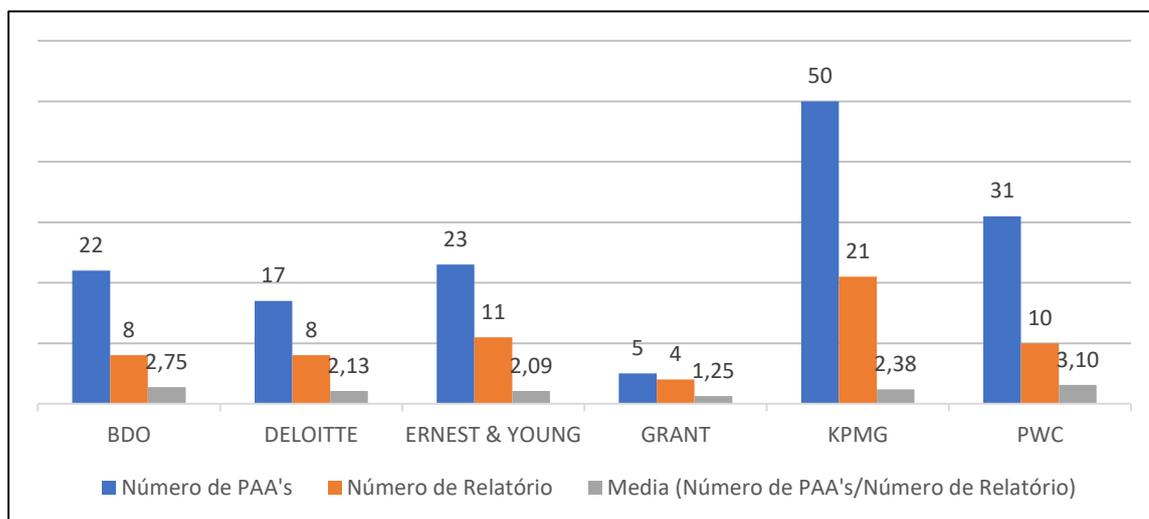
Apesar de o assunto Redução ao Valor Recuperável de Ativos liderar nos dois anos, existe uma diferença significativa nos números. Este assunto foi mencionado 40 vezes no ano de 2018, caindo para apenas 29 menções no ano de 2019. Em contrapartida, o PAA Arrendamentos foi mencionado apenas 4 vezes nos relatórios de 2018 e 13 vezes no ano de 2019.

Com a análise dos PAA's, pode-se observar, na maioria dos casos, que, mesmo com a troca de firma responsável pelo relatório de auditoria independente, o número de PAA's permaneceu o mesmo no ano de 2018 e 2019. Dos 74 relatórios analisados, 40 deles permaneceram com o mesmo número de PAA's citados, o que representa 54,05% do total.

No ano de 2019, 25,67% dos relatórios analisados tiveram um número menor de PAA's citados em comparação com os citados no ano de 2018, e, ainda, 20,27% tiveram um aumento no número de PAA's.

No Gráfico 3, é possível verificar a análise de PAA's por firma de auditoria. Ele compara o número de PAA's total citado por cada firma com o número de relatórios emitidos por cada uma nos anos de 2018 e 2019, apresentando a média entre os dois dados. Para essa amostragem, foram utilizadas as 6 maiores empresas conforme citado no Gráfico 2.

Gráfico 3 – Relatórios de 2018



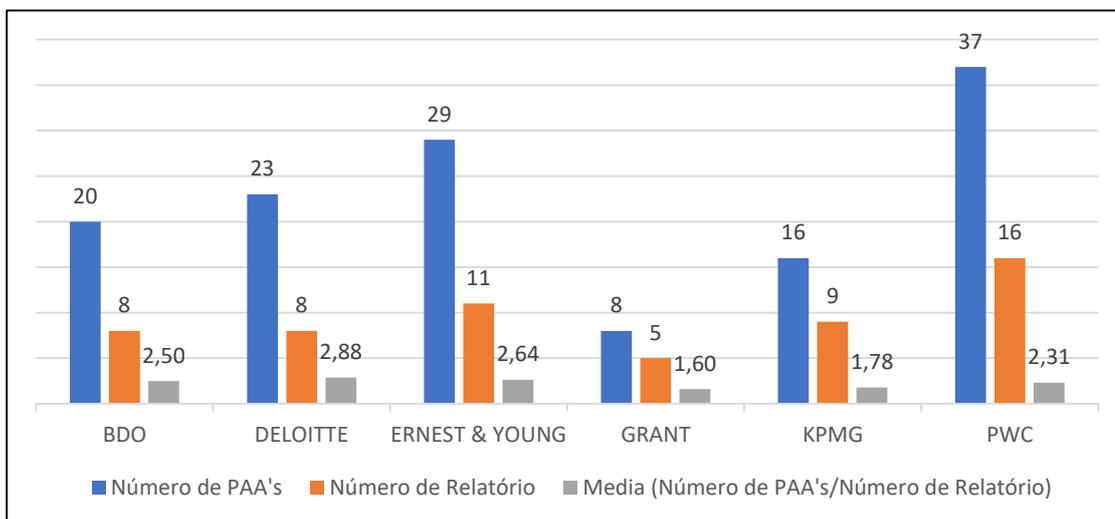
Fonte: Elaborado pela autora

No Gráfico 3, observa-se que, no ano de 2018, a KPMG foi a responsável pelo maior número de PAA's. Em um total de 21 relatórios analisados por ela, 50 PAA's foram citados. Porém, a *PricewaterhouseCoopers* (PWC) foi a que mais citou PAA's no ano de 2018, foram 31 em 10 relatórios, o que apresenta uma média de 3,1 PAA por relatório.

Em seguida, a empresa BDO apresentou uma média de 2,75 PAA's por relatório, com um total de 22 PAA's citados em 8 relatórios. Em terceiro lugar, a empresa KPMG com a média de 2,38 PAA's por relatório, seguida das empresas *Deloitte*, com 2,13 e *Ernest & Young* com 2,09. A empresa com o menor número de PAA's por relatório, em 2018, foi a *Grant Thornton*, com apenas 5 PAA's em 4 relatórios.

O Gráfico 4 apresenta a mesma análise, mas com os dados coletados nos 75 relatórios analisados no ano de 2019.

Gráfico 4 – Relatórios de 2019



Fonte: Elaborado pela autora

A partir do Gráfico 4, é possível observar que, no ano de 2019, a *Deloitte* foi a empresa com o maior média de PAA's por relatório (2,88), seguida da empresa *Ernest & Young*, com 29 PAA's citados em um total de 11 relatórios, com uma média de 2,64.

Comparando os dados dos Gráficos 3 e 4, constata-se que a empresa *Grant Thornton* foi a que menos emitiu PAA's em seus relatórios em ambos os anos. Observa-se, também, a redução de relatórios analisados pela empresa *KPMG*, que em 2018 emitiu 21 relatórios, tendo esse número reduzido para 9 no ano de 2019.

A empresa *Ernest & Young* emitiu 11 relatórios no ano de 2018 e o mesmo número em 2019, mas a média de PAA's foi de 2,09 em 2018 e de 2,64 em 2019. Todas as demais empresas citadas nos Gráficos 3 e 4 apresentaram números diferentes entre um ano e outro.

5. Conclusão

Os Principais Assuntos de Auditoria exigem uma atenção significativa, por isso possuem um item específico para eles no Relatório de Auditoria Independente, da mesma forma que possuem, também, uma norma específica. Com o objetivo de melhorar a segurança das informações prestadas nos relatórios, originou-se a regra do rodízio de firma de auditoria, obrigatório no Brasil, a cada 10 anos.

Deste modo, o presente estudo teve como objetivo avaliar os PAA's apresentados nos relatórios dos auditores independentes das empresas que tiveram rodízio de firma de auditoria no período de 2018 e 2019.

A metodologia utilizada foram as pesquisas descritiva e qualitativa, por meio de análise documental.

A fundamentação teórica teve como base de dados os Relatórios de Auditoria Independente de todas as empresas listadas na B3, com o intuito de identificar as que tiveram rodízio de firma de auditoria no período de 2018 e 2019. A partir disso, analisaram-se os PAA's de todos os relatórios com rodízio de firma de auditoria.

Por meio da pesquisa, pode-se constatar que, das 431 companhias listadas na B3, apenas 75 tiveram rodízio de firma de auditoria no período analisado. A região Sudeste foi a

responsável por 75,63% das empresas listadas, seguida da região Sul com 14,61%, da região Nordeste com 5,33%, da região Centro-Oeste com 3,24% e, por último, da região Norte com apenas 3 empresas na lista.

Verificou-se que 42 firmas de Auditoria Independente foram responsáveis pelos relatórios de 2018 e 2019, destacando-se 6 dentre elas: BDO RCS; *Deloitte*; *Ernst & Young*; *Grant Thornton*; KPMG e PWC. Elas representam 81,67% dos relatórios analisados em 2018 e 80,28% em 2019. Entre elas estão as que pertencem ao famoso grupo *Big Four*, e, juntas, representam 68% dos relatórios em 2018 e 66% em 2019.

Outro aspecto que denotou atenção foi o fato de que a empresa *Grant Thornton* apresentou um índice de relatórios maior, em ambos os anos, que a empresa *Deloitte*, que pertence ao grupo *Big Four*.

A partir da avaliação e da quantificação dos PAA's, foi possível identificar que, no ano de 2018, foram citados 179 PAA's entre os 75 relatórios. Esse resultado apontou 39 assuntos diferentes e uma média de 2,38 PAA's por relatório. O PAA mais mencionado em 2018 foi o de Redução ao Valor Recuperável de Ativos, que representou 22,35% do total. Com relação ao ano de 2019, o total de PAA's citados foi de 170, resultando em uma média de 2,26 PAA's por relatório, sendo observados 38 assuntos diferentes. O assunto mais citado permaneceu o mesmo, sendo a Redução ao Valor Recuperável de Ativos, porém com uma representatividade um pouco menor (17,06%).

Constatou-se, ainda, que 54,05% dos relatórios analisados permaneceram com o mesmo número de PAA's citados de 2018 para 2019. Outros 25,67% dos relatórios tiveram um número menor de PAA's e 20,97% um aumento de PAA's de 2018 para 2019.

No segmento de PAA's por firma de auditoria foi possível constatar que, no ano de 2018, a empresa KPMG foi a que mais citou PAA's em seus relatórios, com um total de 50 PAA's. Entretanto, levando em consideração a média de PAA's por relatório, a PWC foi a empresa responsável pelo maior número, com um total de 31 PAA's em 10 relatórios, resultando em uma média de 3,10. No ano de 2019, a *Deloitte* foi a empresa responsável pela maior média, apresentando 2,88 PAA's por relatório.

Foi possível constatar, também, que as firmas de auditoria não possuem um padrão quanto à quantidade de PAA's por relatório, uma vez que todas apresentaram dados diferentes entre um ano e outro, incluindo, principalmente, a empresa KPMG, que emitiu 11 relatórios em ambos os anos, com médias diferentes de PAA's por relatório.

Referências

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Abordagem Moderna e Completa**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

ALVES, A. T. A. D. R. B. A. **O Novo Relatório do Auditor Independente**. 2019. F64. Dissertação – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

ALVES-MAZZOTTI, A. J. **Usos e abusos dos estudos de caso**. Cadernos de Pesquisa. São Paulo, v. 36, n. 129, p. 637-651. 2006.

ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. William Attie. – 7ª Edição – São Paulo: Atlas, 2018.

BRASIL. **Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999.** Instrução sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários. Disponível em < www.cvm.gov.br>. Acesso em novembro/2020.

BRASIL. **Instrução CVM nº 509, de 16 de novembro de 2011.** Acrescenta artigos à Instrução CVM nº 308 de 14 de maio de 1999 e altera artigos e anexo da Instrução CVM nº 480, de 7 de dezembro de 2009. Disponível em < www.cvm.gov.br>. Acesso em abril/2020.

BRASIL. **Constituição (2007).** Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Brasília, 28 dez. 2007. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em abril/2020.

CARDOZO, J. S. **Relatórios e Pareceres de Auditoria.** São Paulo: Atlas, 1987.

COELHO, I. S. **O Rodízio de firmas de auditoria.** São Paulo: IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, 2014. Disponível em <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=1626>>. Acesso em junho/2020.

COELHO, I. S. **Novo relatório do auditor: transparência e compromisso com a sociedade.** São Paulo: IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, 2016. Disponível em < <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detArtigo.php?cod=20>. Acesso em junho/2020.

COELHO, I. S. **Avanços no Novo Relatório do Auditor no Brasil.** São Paulo: IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, 2017. Disponível em <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=4823>> Acesso em novembro/2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.209/09.** Aprova a NBC TA 260 (R2) – Comunicação com os Responsáveis pela Governança. 17 de junho, 2016. Disponível em < <http://www.cfc.org.br>>. Acesso em novembro/2020.

_____. **Resolução CFC nº 1.226/09.** Aprova a NBC TA 570 – Continuidade Operacional. 17 de junho, 2016. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em março/2020.

_____. **Resolução CFC nº 1.231/09.** Aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. 17 de junho, 2016. Disponível em < <http://www.cfc.org.br>>. Acesso em março/2020.

_____. **Aprova a NBC TA 701** – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente. 17 de junho, 2016. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em março/2020.

_____. **Resolução CFC nº 1.232/09.** Aprova a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. 17 de junho, 2016. Disponível em <http://www.cfc.org.br>>. Acesso em março/2020.

_____. **Resolução CFC nº 1.233/09**. Aprova a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. 17 de junho, 2016. Disponível em < <http://www.cfc.org.br>.> Acesso em março/2020.

CORDOS, G. FULOP, M. **Understanding audit reporting changes**: introduction of Key Audit Matters. Accounting and Management Information Systems Vol. 14, No. 1, pp. 128-152. 2015.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019

FRANCO, H. e MARRA, E.. **Auditoria Contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GAO – United States General Accounting Office. Report to the Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services. **Public Accounting Firms**: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. Nov. 2003. Disponível em: < <http://www.gao.gov>.> Acesso em junho/2020.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LONGO, C. G. **Relatórios de Auditoria**. 1ª ed. São Paulo: Trevisan, 2017.

MARTINEZ, A. BASSETTI, A. Rotation of independent auditors and analysis of their reports before and after rotation in Brazil. **Journal of Accounting and Taxation**. 6. 2014. 10.5897/JAT2013.0128.

OLIVEIRA, A. Q. D.; SANTOS, N. M. B. F. D. **Rodízio de firmas de auditoria**: a experiência brasileira e as conclusões do mercado. Revista Contabilidade & Finanças. São Paulo, v. 18, n. 45, p. 91-100, 2007.

PWC. **Demonstrações financeiras e sinopses normativa e legislativa**: guia 2016/2017. 26. ed. São Paulo: PricewaterhouseCoopers, 2016. Disponível em <<https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/guia-demonstracoes-financeiras/assets/guia-demonstracoes-financeira-16.pdf>> Acesso em maio/2020.

RICARDINO, A.; CARVALHO, N. Breve Retrospectiva do Desenvolvimento das Atividades de Auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças/USP**. São Paulo, v. 15, n. 35, p. 22-34, mai/ago. 2004

SÁ-SILVA, J. R.; ALMEIDA, C. D.; GUINDANI, J. F. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista Brasileira de História & Ciências Sociais**, n. 1, 2009.

SCHIAVO, V. I. **Novo relatório do auditor independente**: uma análise do conteúdo dos principais assuntos de auditoria nas empresas da região sul do Brasil listados na BM&FBOVESPA. 2017. 76 f. Monografia - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2017.

SOARES, D. **Novo Relatório do Auditor Independente**. BM&FBOVESPA. Brasil Bolsa Balcão. Disponível em < <http://vemprabolsa.com.br/2017/03/09/novorelatorio-auditor-independente> >. Acessado em Julho/2020

SPRENGER, K. B., Silvestre, A. O., & Laureano, R. V. (Julho de 2016). Relatório de auditoria independente modificado e o rodízio de firma de auditoria. **Anais do XVI Congresso USP de Contabilidade e Controladoria**. São Paulo, SP.