

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SOCIOECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MICHELLY ROCHA PEREIRA**

**NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR: UM ESTUDO DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS  
DE AUDITORIA DIVULGADOS PELAS EMPRESAS DA [B]<sup>3</sup>**

**FLORIANÓPOLIS**

**2019**

**MICHELLY ROCHA PEREIRA**

**NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR: UM ESTUDO DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS  
DE AUDITORIA DIVULGADOS PELAS EMPRESAS DA [B]<sup>3</sup>**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Denize Demarche Minatti Ferreira.

Coorientador: M.e. Lucas Martins Dias Maragno.

**FLORIANÓPOLIS**

**2019**

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

PEREIRA, MICHELLY  
NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR: UM ESTUDO DOS PRINCIPAIS  
ASSUNTOS DE AUDITORIA DIVULGADOS PELAS EMPRESAS DA [B]<sup>3</sup>. /  
MICHELLY PEREIRA ; orientador, Denize Demarche Minatti  
Ferreira, coorientador, Lucas Martins Dias Maragno, 2019.  
76 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -  
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio  
Econômico, Graduação em Ciências Contábeis, Florianópolis,  
2019.

Inclui referências.

1. Ciências Contábeis. 2. Novo Relatório da Auditoria.  
3. Principais Assuntos de Auditoria. 4. Governança  
Corporativa. I. Demarche Minatti Ferreira, Denize . II.  
Martins Dias Maragno, Lucas . III. Universidade Federal de  
Santa Catarina. Graduação em Ciências Contábeis. IV. Título.

**MICHELLY ROCHA PEREIRA**

**NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR: UM ESTUDO DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS  
DE AUDITORIA DIVULGADOS PELAS EMPRESAS DA [B]<sup>3</sup>**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, obtendo nota média de \_\_\_\_\_, atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

---

Prof. Fernando Richartz, Dr.  
Coordenador de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

---

Prof<sup>a</sup>. Denize Demarche Minatti Ferreira, Dr<sup>a</sup>.  
Presidente (Orientador)

---

Me. Lucas Martins Dias Maragno  
Membro (Coorientador)

---

Prof. Dr. José Alonso Borba  
Membro

Florianópolis, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ 2019.

Aos meus pais, pela dedicação, atenção e carinho.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a minha família, por todo apoio recebido, em especial, aos meus pais por toda paciência e a minha tia, Cintia Regina Veiga, que me apoiou e socorreu no momento mais crítico para a finalização da pesquisa.

A minha orientadora, professora Dr<sup>a</sup>. Denize Demarche Minatti Ferreira e ao meu coorientador Me. Lucas Martins Dias Maragno, por todo apoio, compreensão, dedicação e comprometimento.

Aos professores, que foram fundamentais na minha formação acadêmica e profissional, ensinando no dia a dia a criar resistência diante aos obstáculos diários.

Por último e não menos importante, meus amigos e colegas de trabalho, em especial Mariana Oliveira que me acalmou nas horas difíceis, além de ajudar no momento decisivo para conclusão da pesquisa.

## RESUMO

PEREIRA, Michelly Rocha. **Novo Relatório do Auditor: Um Estudo dos Principais Assuntos de Auditoria Divulgados pelas Empresas da [B]³**. 76 fls. Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

O objetivo do estudo é identificar os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) das empresas listadas na [B]³. A pesquisa é classificada como descritiva e para alcançar o objetivo, foram analisadas as alterações referentes ao novo relatório da auditoria que apontam, principalmente, a importância e responsabilidade da Governança Corporativa (GC). Para seleção da amostra, foram coletados os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) presentes no relatório de auditoria independente de todas as 419 empresas da população estudada que possuem ações negociadas na [B]³. Primeiramente observou-se as três possibilidades de emissão do relatório de auditoria com ressalva. Após, com análise dos dados, os principais resultados apontam que a divulgação dos PAAs de maior frequência foram, provisão e contingências riscos fiscais, com 21,21%, seguido por reconhecimento da receita com 18,18% de frequência; créditos com a Eletrobrás, com 9,09% de frequência; controle de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação e mensuração dos ativos biológicos, ambos com 6,06% de frequência, onde os demais PAAs com frequência 1 (um) foram classificados como de baixa relevância para esta pesquisa. Por fim, a análise revelou que dos seis níveis de Governança Corporativa estudados, as empresas enquadradas no segmento do Novo Mercado foram as que mais utilizaram PAAs no relatório de auditoria para diagnosticar a real situação da empresa, apontando transmitir maior credibilidade e confiança aos *stakeholders*.

**Palavras Chave:** Novo Relatório da Auditoria. Principais Assuntos de Auditoria. Governança Corporativa.

## **ABSTRACT**

This study aimed to identify the Main Audit Matters (PAAs) in relation to the companies listed in [B]<sup>3</sup>. The research is classified as descriptive and in order to achieve the objective, it analyzed the changes related to the new audit report that mainly show the importance and responsibility of Corporate Governance. To select the sample, we collected the Main Audit Matters (PAAs) present in the independent audit report of all 419 companies in the studied population that have shares traded in [B] <sup>3</sup>. First we observed the three possibilities of issuance of the audit report with exception. After analyzing the data, the results indicate that the disclosure of the most frequent PAAs were provision and contingencies tax risks, with 21.21%, followed by recognition of revenue with 18.18% frequency; Credit with Eletrobrás, with 9.09% frequency; Application control and general controls of information technology and measurement of biological assets, both with 6.06% frequency, where the other PAAs with frequency 1 were classified as of low relevance to this research. Finally, the analysis reveals that of the 6 levels of Corporate Governance studied, companies in the New Market segment were the ones that most used PAAs in the audit report to diagnose the real situation of the company, transmitting greater credibility and trust to stakeholders.

**Keywords:** New Audit Report. Main Auditing Matters. Corporate Governance.



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Princípios básicos de Governança Corporativa.....	19
Quadro 2: Principais alterações na redação do relatório do auditor independente.....	22
Quadro 3: Situações em que o auditor pode emitir opinião modificada. ....	23
Quadro 4: Situação nº 1 – Relatório do auditor independente “Opinião com ressalva” devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis.....	25
Quadro 5: Situação nº 2 – Relatório do auditor independente com “Opinião com ressalva” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a uma coligada no exterior. ....	26
Quadro 6: Situação nº 1 – Relatório do auditor independente com “Opinião com opinião adversa” devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis.....	27
Quadro 7: Situação nº 1– Relatório do auditor independente com “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis consolidadas.....	29
Quadro 8- Situação nº 2– Relatório do auditor independente com “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis.....	30
Quadro 9: Determinação dos principais assuntos de auditoria.....	31
Quadro 10: Modelo de Quadro Trabalhos similares. ....	33
Quadro 11: Empresas por setores. ....	36
Quadro 12: Quantidade de empresas por níveis de Governança Corporativa por setor.....	37
Quadro 13: Frequência dos PAAs no setor de Bens Industriais [Extrato]. ....	39
Quadro 14: Frequência dos PAAs no setor de Comunicação.....	40
Quadro 15: Frequência dos PAAs no setor de Consumo Cíclico [Extrato]. ....	40
Quadro 16: Frequência dos PAAs no setor de Consumo Não Cíclico [Extrato].....	41
Quadro 17: Frequência dos PAAs no setor de Finanças [Extrato].....	42
Quadro 18: Frequência dos PAAs no setor de Materiais Básicos [Extrato].....	43
Quadro 19: Frequência dos PAAs no setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis. ....	43
Quadro 20: Frequência dos PAAs no setor de Saúde.....	44
Quadro 21: Frequência dos PAAs no setor de Tecnologia da informação.....	45
Quadro 22: Frequência dos PAAs no setor de Utilidade Pública [Extrato]. ....	46
Quadro 23: Frequência dos PAAs no setor de outros assuntos. ....	46

Quadro 24: Frequência dos PAAs da população. ....	47
Quadro 25: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Bens Industriais [Extrato].....	48
Quadro 26: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Comunicação. ....	49
Quadro 27: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Consumo Cíclico [Extrato].....	49
Quadro 28: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Consumo Não Cíclico. ....	50
Quadro 29: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Financeiro. ....	51
Quadro 30: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Materiais Básicos. ....	52
Quadro 31: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Petróleo, gás, biocombustível.....	52
Quadro 32: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Saúde. ....	53
Quadro 33: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Tecnologia da Informação.....	53
Quadro 34: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Utilidade Pública. ....	54
Quadro 35: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Outros .....	55
Quadro 36: Quantidade de PAAs por setores e segmentos. ....	55

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1: Estatística descritiva dos segmentos.....	55
Tabela 2: Estatística descritiva dos setores. ....	56

**LISTA DE FIGURAS**

Figura 1: Conduta do auditor independente quanto impossibilidade de obter as evidências por parte da administração da empresa.....	24
--	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BM&FBOBESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamento Contábeis
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DR3	BDR Nível 3
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBRACON	Instituto dos auditores Independentes do Brasil
IFAC	Conselho Federal de Contabilidade
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
ISAs	<i>Internacional Standards on Auditing</i>
M2	Cia. Bovespa Mais Nível 2
MA	Bovespa Mais
MB	Cia. Balcão Org. Tradicional
N1	Nível 1 de Governança Corporativa
N2	Nível 2 de Governança Corporativa
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente
NM	Cia. Novo Mercado
PAA	Principais Assuntos de Auditoria
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
PWC	<i>PricewaterhouseCoopers</i>

## Sumário

1.1 OBJETIVO .....	18
1.1.1 Objetivo Geral .....	18
1.1.2 Objetivos Específicos .....	18
<b>2 REVISÃO DE LITERATURA.....</b>	<b>19</b>
2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA E AUDITORIA INDEPENDENTE.....	19
2.2 NOVO RELATÓRIO DE AUDITORIA INDEPENDENTE .....	21
2.2.1 OPINIÃO COM RESSALVA.....	24
2.2.2 OPINIÃO ADVERSA.....	27
2.2.3 ABSTENÇÃO DE OPINIÃO .....	28
2.3 PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA E CONTINUIDADE OPERACIONAL ..	30
2.4 TRABALHOS SIMILARES .....	33
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>36</b>
3.2 SELEÇÃO DA AMOSTRA.....	36
3.3 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA DE DADOS .....	38
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>39</b>
4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS POR SETOR .....	39
4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS POR SEGMENTO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	47
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>57</b>
5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	57
5.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	58
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>59</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>64</b>
<b>APÊNDICE A .....</b>	<b>64</b>
<b>APÊNDICE B.....</b>	<b>65</b>
<b>APÊNDICE C .....</b>	<b>68</b>
<b>APÊNDICE D .....</b>	<b>69</b>
<b>APÊNDICE E.....</b>	<b>71</b>

<b>APÊNDICE F</b> .....	<b>72</b>
<b>APÊNDICE G</b> .....	<b>73</b>
<b>APÊNDICE H</b> .....	<b>74</b>
<b>APÊNDICE I</b> .....	<b>76</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Recentemente, em 2017, tanto o órgão regulador americano *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) quanto o regulador *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) implementaram o novo relatório do auditor. Dentre as alterações presentes no novo relatório do auditor, está a inclusão dos Principais Assuntos de Auditoria (PAAs). Essa inclusão pode ser considerada uma das mais importantes, pois gera maior divulgação de aspectos específicos das entidades, além de aumentar a transparência e evidenciação das informações de maior relevância para investidores, acionistas, fornecedores e outros interessados das demonstrações financeiras (NASCIMENTO; MAIA; FAÇANHA; PINTO, 2019).

Segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON, 2016), uma das principais motivações para a modificação do relatório foi a forma de redação, por ser genérica e pouco informativa. As normas contábeis anteriormente vigentes sobre o relatório do auditor eram utilizadas apenas para análise das demonstrações financeiras, que resultavam na elaboração de um documento com poucas informações e muitas vezes sem ressalvas, onde passava a ser um documento tratado como pouco valor pelos investidores.

Segundo Boynto, Johnson, Kell (2002), o relatório da auditoria é a principal forma de comunicação com os acionistas, conselhos de administração, quotistas e sócios, onde o cumprimento das exigências do Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC), juntamente com as expressões técnicas, e as informações com baixa relevância para a tomada de decisão, não sanavam a carência do conhecimento sobre a movimentação contábil, além de não relatar efetivamente a atual situação da empresa dentro do exercício auditado.

Conforme a resolução CFC nº 1.328/2011 que reestruturou as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) no Brasil aos parâmetros Internacionais, emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) e revisadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC); a reestruturação trouxe diversos benefícios ao relatório do auditor independente, que passou a ter como um dos objetivos transmitir maior credibilidade e confiança para os usuários das demonstrações contábeis, como administradores da companhia, acionistas, investidores, reguladores, imprensa, instituições financeiras que negociam com a entidade auditada, fornecedores, entre outros.

A *PricewaterhouseCoopers* (PWC, 2016), afirma que a divulgação dos Principais Assuntos de Auditoria (PAAs), evidenciam informações complementares e relevantes ao mercado, o qual demanda cada vez mais informações sobre os procedimentos realizados na



auditoria e, também obteve como consequência, a melhoria do relatório, pois a concepção da auditoria estará voltada para o risco e foco na transparência das informações relevantes. Segundo Santana, Silva, Dantas e Botelho (2019), a principal alteração do relatório da auditoria foi a introdução dos PAAs, pois tornou o documento mais informativo ressaltando o que foi mais relevante no estudo efetuado pela auditoria, além de contar com os parágrafos de responsabilização dos auditores e da administração.

Nascimento, Maia, Façanha e Pinto (2019) acrescentam que outros benefícios e aprimoramentos do Novo Relatório de Auditoria são: Melhoramento do diálogo com a Governança Corporativa; maior clareza para os interessados; maior clareza na responsabilidade do auditor; maior segurança ao auditor sobre o que está sendo executado na empresa; o relatório da auditoria mais informativo; e agrega maior valor para a companhia e ao mercado.

O novo relatório do auditor apresenta-se como relevante entre os estudos da área e, contribui tanto para a Governança Corporativa quanto para a qualidade da informação contábil-financeira. Porte, Saur-Amaral e Pinho (2018) identificaram que o tema “relatório de auditoria e usuários de demonstrações financeiras” foi o PAAs mais relevante entre 2002 e 2014. Os autores demonstraram que as pesquisas sobre relatório de auditoria associam-se principalmente, à Governança Corporativa. Ainda, Reid, Carcello e Neal (2019), afirmaram que o novo relatório do auditor está associado a uma melhoria na qualidade da informação contábil-financeira em empresas do Reino Unido.

Dentre os assuntos que serão abordados na pesquisa, destaca-se também a NBC TA 701, que trata da Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente. Segundo a PWC (2016), a comunicação sobre os assuntos em conjunto com análise e julgamento efetuados pelo auditor, auxiliam o profissional a emitir o seu parecer sobre os PAAs das demonstrações financeiras, gerando maior transparência e compreensão das informações emitidas sobre o exercício no relatório emitido.

Neste contexto, busca-se verificar quais são os PAAs utilizados com maior frequência pelos auditores independentes nos relatórios de auditoria independente. Assim, a presente pesquisa tem como questão: Quais são os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) abordados nas empresas listadas na [B]<sup>3</sup> no exercício de 2018?

Com base nessa consideração, a pesquisa busca verificar como foram divulgados e tratados os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) do Novo Relatório de Auditoria das empresas da [B]<sup>3</sup>.

Deste modo, a pesquisa justifica-se pela relevância do tema abordado para os usuários da informação, auxiliando na elucidação dos motivos que levam o auditor independente a apontar os principais assuntos de auditoria, além de contribuir para a conclusão das pesquisas sobre a relação nível de Governança Corporativa com os principais assuntos de auditoria.

## 1.1 OBJETIVO

### 1.1.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é verificar a divulgação dos Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) evidenciados no novo relatório do auditor das empresas listadas na [B]<sup>3</sup> em 2018.

### 1.1.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar os Principais Assuntos de Auditoria divulgados pelas empresas listadas na [B]<sup>3</sup>;
- b) Classificar os tipos de Principais Assuntos de Auditoria divulgados pelas empresas listadas na [B]<sup>3</sup> por setor de atuação;
- c) Classificar os tipos de Principais Assuntos de Auditoria divulgados pelas empresas listadas na [B]<sup>3</sup> por segmento de Governança Corporativa.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA E AUDITORIA INDEPENDENTE

A Governança Corporativa, para as empresas de capital aberto, segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2016), “é um sistema em que as empresas e demais organizações, são monitoradas por um conjunto de normas e princípios de boas práticas com interesses de conservar o valor econômico a longo prazo das organizações. Além de intermediar as relações entre os acionistas, diretoria, conselho da administração, órgão reguladores e demais envolvidos”.

Segundo Oliveira (2011), a Governança Corporativa também é a junção de práticas administrativas que objetiva o desempenho das empresas ao assegurar partes interessadas de forma similar proporcionando acesso à informação da empresa buscando o aprimoramento do modelo de gestão. O conceito de Ramos e Marinez (2006, p. 144) é alinhado aos anteriores:

Governança Corporativa são as práticas e os relacionamentos as partes interessadas, sejam elas internas ou externas, com a finalidade de valorização dos ativos das empresas, envolvendo transparência, direito dos acionistas, equidade de tratamento com os acionistas e prestação de contas. Essas regras de Governança Corporativa, na sua essência, visam à eficiência da empresa.

Luca, Martins, Maia, Coelho (2010) afirmam que adotar boas práticas de Governança Corporativa reduz o custo de capital, agrega valor às sociedades, ao proporcionar mecanismos mais efetivos para consolidar negócios competitivos, e eleva o nível de confiança entre acionistas e investidores.

Ainda segundo Luca, Martins, Maia e Coelho (2010), os princípios básicos da Governança Corporativa auxiliam o controle interno e externo e, garantem maior equidade para a prestação das contas aos *stakeholders*.

Para melhor estruturação da Governança Corporativa, seja na tomada de decisões ou para equilibrar as divergências entre acionistas, diretores, membros da administração e outros, utilizam-se os princípios básicos destacados pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa IBGC (2015). Destes, destacam-se a transparência, equidade, prestação de contas (*Accountability*) e responsabilidade corporativa (Quadro 1):

Quadro 1: Princípios básicos de Governança Corporativa.

<b>Transparência</b>	Compreende no propósito de disponibilizar informações que sejam relevantes aos interessados aos dados da empresa. Não delimitando apenas informações impostas por leis ou regulamentos onde consta
----------------------	--

	apenas o desempenho econômico-financeiro da empresa. Contemplando também os fatores de ações gerenciais garantindo o valor organizacional.
<b>Equidade</b>	Caracteriza ao tratamento concedido aos sócios e demais partes interessadas de forma justa e imparcial, onde leva em consideração os direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas.
<b>Prestação de Contas (<i>Accountability</i>)</b>	Os agentes da Governança Corporativa, tem a responsabilidade de prestar contas de sua atuação de forma esclarecedora, sintética, tempestivo e concisa. Assumindo integralmente todos os atos e omissões, assumindo com responsabilidade os seus papéis dentro da organização.
<b>Responsabilidade Corporativa</b>	Os agentes da Governança Corporativa devem precaver a viabilidade econômico-financeira da empresa reduzindo as transações negativas de terceiros e aumentando as positivas no curto, médio e longo prazo.

Fonte: IBGC (2015).

Um dos objetivos da Governança Corporativa segundo Beuren, Nass, Theiss, Cunha, (2013, p. 408) é “buscar gerar maior segurança aos usuários internos e externos e propor a criação do conselho da administração, para auxiliar em assuntos que julga necessário, pode instituir outros comitês, como exemplo, o comitê de auditoria”.

A importância da Governança Corporativa foi reconhecida com a implementação do novo relatório da auditoria. Após implementação, a prática da Governança Corporativa passa a ser mais valorizada para a emissão do relatório da auditoria. Diante disso, das alterações determinadas na NBC TA 701, consta que o auditor deverá remeter aos conselhos da Governança Corporativa os assuntos mais complexos para a análise e, que serão utilizados como base para a emissão dos Principais Assuntos de Auditoria. Dos estudos que abordam a relevância da Governança Corporativa, Beuren, Nass, Theiss, Cunha, (2013) apontam que a mesma se tornou elemento importante nas organizações, principalmente nas que possuem ações negociadas em bolsas de valores. Os autores afirmam ainda que é uma forma de controle criada para evitar possíveis fraudes, além de ser um código de conduta dentro da empresa.

Luca, Martins, Maia, Coelho, (2010), ainda afirmam que o comitê da auditoria exerce papel fundamental na organização, auxiliando o conselho da administração em desempenhar suas obrigações da melhor forma possível, além de proporcionar maior qualidade e veracidade das informações geradas pela empresa reforçando a estrutura da Governança Corporativa.

Silva (2006), expõe que o comitê da auditoria deve zelar pela execução do código de conduta da organização, podendo ser instituído a responsabilizar-se pelo gerenciamento de riscos da empresa e lidar com assuntos contábeis.

Segundo o IBGC (2007), das funções emitidas ao comitê de auditoria evidenciam-se; análises das demonstrações contábeis na inspeção e responsabilidade do financeiro da

empresa; assegurar a diretoria um controle interno confiável; proporcionar que a auditoria interna desempenhará a sua atribuição que será avaliado pela auditoria independente, por meio da sua revisão.

Diante das funções mencionadas sobre os comitês, ressalta-se a colaboração na comunicação da auditoria com os responsáveis pela Governança Corporativa, o item A61 da NBC TA 701, aborda a maior facilidade para obtenção das informações viabilizando melhor entendimento das movimentações financeiras para conclusão dos principais assuntos de auditoria.

Nessa perspectiva, de forma empírica, menciona-se o estudo de Maia, Façanha, Pinto (2019) que trata sobre as mudanças regulamentares das normas internacionais auditoria. O estudo tratou da percepção dos auditores sobre o Novo Relatório de Auditoria Independente após emissão da NBC TA 701. Por meio de entrevistas com seis auditores independentes que atuam nas intituladas *Big Four*, a pesquisa indicou distintas percepções entre os entrevistados. De forma unânime, os mesmos consideraram que um dos benefícios gerados pela alteração do relatório é o melhoramento na comunicação com a administração da entidade e a segurança que o auditor possui por meio de sua responsabilidade.

Entretanto ao serem questionados se o Brasil estaria apto para o processo de convergência, obtiveram dois pontos de vista, primeiro que o país está preparado, pois possui uma visão progressista por conta dos órgãos reguladores ativos que auxiliam nesta questão, a segunda que possui uma visão que o país atende apenas as grandes empresas, deixando de visualizar o universo das pequenas e médias empresas, além do setor público.

## 2.2 NOVO RELATÓRIO DE AUDITORIA INDEPENDENTE

O relatório do auditor independente, antes regido pela NBC T11, após alterações, passou a ser classificado pela NBC TAs – da auditoria Independente de Informação Contábil Histórica. A norma atual enfatiza a necessidade de que o auditor independente expresse suas conclusões de forma clara e segura (SILVA, BIANCHI, VENTURINI, 2018).

Silva e Teixeira (2017), explanam que as modificações ocorreram a partir da necessidade de mais transparência das informações repassadas ao mercado e, que trouxeram maior benefício ao usuário se comparado ao relatório anterior. Em concordância Silva, Bianchi, Venturini (2018) afirmam que o relatório do auditor independente segue um padrão e se tornou inteligível para quem não conhecem as normas, dessa forma, a função principal

deste novo item é tornar o relatório mais esclarecedor, pois o auditor comunicará os assuntos mais significativos, que em seu julgamento geraram informações mais claras e transparentes para os usuários das demonstrações financeiras.

As novas normas, conhecidas como Novo Relatório de Auditoria externa, estabelece regras, conceitos e doutrinas dos procedimentos técnicos a serem aplicados na realização da análise sobre as demonstrações contábeis do auditor independente para a emissão do seu relatório (IBRACON, 2016).

Segundo Rocha (2016), o novo relatório do auditor independente é mais informativo, fidedigno e de simples compreensão, deixando clara a modificação quanto a tratativa das informações que são disponibilizadas aos *stakeholders* e demais interessados.

Dentre o processo de revisão, uma das alterações advinda da NBC TA, é a modificação quanto a opinião do auditor independente e sua responsabilidade que concedida juntamente com o conselho da administração da Governança Corporativa. O auditor obteve como responsabilidade formar a sua opinião em concordância com a NBC TA 700 e, emitir o parecer após técnicas que devem ser aplicadas nas informações. Além de efetuar a comunicação com os responsáveis pela Governança Corporativa, conforme NBC TA 260, dos assuntos que obtiveram maior dificuldade para análise ou que poderá gerar consequências a logo prazo para a empresa.

Segundo Silva, Bianchi, Venturini (2018, p. 5, apud MARQUES e COSTA, 2017).

“Essa mudança impactou em expectativas aos investidores, visto que estes almejam saber o que fora reportado, qual o conteúdo contido nesses PAAs, quais as informações foram divulgadas, analisando se há maior transparência nesses elementos e como os auditores abordaram estes assuntos mais controversos”.

Diante das alterações das normas divulgadas, o Quadro 2, apresenta as principais alterações na redação do relatório do auditor independente.

Quadro 2: Principais alterações na redação do relatório do auditor independente.

<b>Seção</b>	<b>Descrição</b>
<b>Opinião</b>	Mantém o conteúdo, transferido o texto do fim para o início do relatório.
<b>Base da Opinião</b>	Inclui declaração sobre a independência do auditor.
<b>Incerteza material relacionada com a continuidade operacional (se aplicável)</b>	Incerteza material em relação à continuidade operacional ( <i>going concern</i> ) descrita em uma seção separada ( <i>close calls</i> ).
<b>Principais assuntos de auditoria</b>	Nova seção requerida para auditoria de empresas listadas, nas demais empresas a divulgação é opcional.
<b>Outras informações</b>	Nova seção detalhada a responsabilidade do auditor sobre as outras informações que acompanham as demonstrações financeiras (por exemplo: Relatório da Administração), e o resultado dos procedimentos

	aplicados sobre elas.
<b>Responsabilidade da administração</b>	Ampliada para incluir explicação sobre a responsabilidade da administração em relação à continuidade operacional.
<b>Responsabilidade do autor</b>	Descrição mais abrangente das responsabilidades do autor, inclusive com relação à continuidade operacional.

Fonte: PWC (2016).

Diante das alterações, especifica-se a responsabilidade do auditor que é regida pela a NBC TA 200 (R1). Esta norma aborda as responsabilidades gerais do auditor independente em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Seu objetivo geral é explicar a natureza e o alcance da auditoria possibilitando o cumprimento dos objetivos desejados, alcançar a seguridade de que as demonstrações contábeis estejam livres de distorções relevantes causadas por fraude ou erro, viabilizando que o auditor expresse sua opinião sobre as demonstrações elaboradas.

Seguindo a análise das principais alterações advindas do Novo Relatório de Auditoria, além dos relatórios que possuem opinião não modificada, conforme a NBC TA 705, existem três tipos de opinião modificada: (I) Opinião com ressalva, (II) opinião adversa e (III) abstenção de opinião. O Quadro 3 apresenta as situações que possibilitam ao auditor em emitir conclusão modificada no relatório de auditoria.

Quadro 3: Situações em que o auditor pode emitir opinião modificada.

<b>Tipo de opinião</b>	<b>Situações</b>
<b>Opinião com ressalva</b>	Distorção relevante nas demonstrações contábeis. Impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a uma coligada no exterior.
<b>Opinião adversa</b>	Distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas.
<b>Abstenção de opinião</b>	Impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis consolidadas. Impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis.

Fonte: NBC TA 705 (2016).

Pelas situações se pode verificar que para a conclusão dos relatórios com opinião modificada, o auditor utiliza a origem da modificação na demonstração contábil. Diante disso, conclui-se um dos riscos da profissão está na conclusão inadequada obtida na informação distorcida emitida a auditoria.

Segundo a NBC TA 200, o controle interno e a qualidade das informações da empresa auditada, tais como, transações, saldo contábeis e entre outros, reduzem os riscos da distorção nas demonstrações contábeis, porém não elimina a possibilidade ao erro, pois diante a valores utilizados que possuem cálculo complexos como estimativa, o resultado final pode gerar

incertezas comprometendo as informações, podendo gerar uma conclusão inadequada quanto ao relatório.

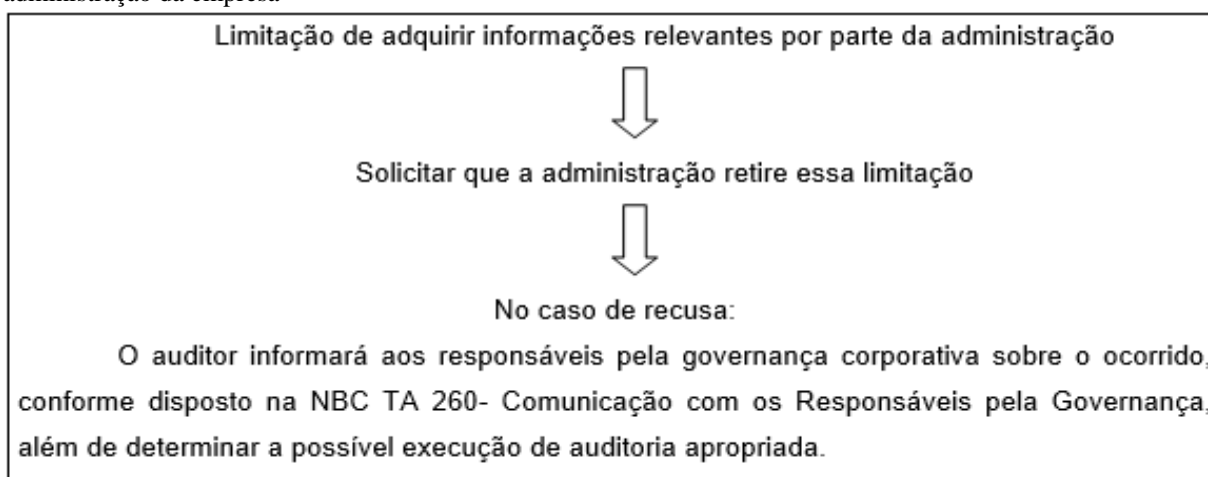
Diante das distorções possíveis, o auditor deve utilizar procedimentos planejados de teste de controle operacional que avaliará o que for relevante quanto ao nível de afirmações emitidas pela empresa auditada. Diante disso, as NBC TAs oferecem possibilidades em escolha pelo auditor para testar a eficácia do controle da empresa auditada, esses testes dispostos no alcance da NBC TA 330 (R1) – Resposta do auditor aos riscos avaliados, devem ser utilizados como procedimento a ser seguido para obter evidência de auditoria quanto ao risco avaliado para distorção relevante.

Nos próximos tópicos, serão abordadas as diferentes situações de distorções, contendo exemplos e o padrão de redação do relatório da auditoria.

### 2.2.1 OPINIÃO COM RESSALVA

A opinião com ressalva é emitida quando a auditoria externa conclui, em evidências obtidas, que as demonstrações contábeis possuem distorções individuais ou em conjunto, que são relevantes, afetam ou podem afetar a tomada de decisão dos *stakeholders*. Da mesma forma ocorre, quando a auditoria detecta as possíveis distorções que poderiam ser relevantes, porém não adquire evidências adequadas ou consideráveis para fundamentar a opinião das possíveis distorções (NBC TA 705).

Figura 1: Conduta do auditor independente quanto impossibilidade de obter as evidências por parte da administração da empresa



Fonte: NBC TA 705 (2016).

Após conclusão e evidências para emitir a opinião com ressalva, o auditor deve alterar o título do relatório, utilizando para o título “Base para opinião com ressalva”, abordando em seguida a informação da decorrência sobre a impossibilidade de obter a evidência. Nos casos



em que ocorre desentendimento com a Governança Corporativa ou até mesmo distorções nas demonstrações contábeis, pode o auditor externo emitir uma abstenção de opinião pelo eventual fato e concluir o relatório como opinião com ressalva (NBC TA 705).

Tomando como enfoque o relatório da auditoria para a opinião emitida pelo auditor, segundo NBC TA 705 (2016, p. 14), para modelo de redação, utiliza-se como exemplo, duas distintas situações mencionadas e redigitadas:

**“Situação nº 1:** Distorções relevantes nas demonstrações contábeis;

- Exemplo: Os estoques estão superavaliados. A distorção é considerada relevante, mas não generalizada para as demonstrações contábeis (ou seja, é apropriada uma “Opinião com ressalva”).

**Situação nº 2:** Impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a coligada no exterior.

- Exemplo: O auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre investimento em coligada no exterior. Os possíveis efeitos da impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes, mas não generalizados nas demonstrações contábeis consolidadas (ou seja, uma “Opinião com ressalva” é apropriada) ”.

Em conformidade com as situações mencionadas no Quadro 3, a seguir apresentam-se duas situações expressas pela NBC TA 705 que abordam os padrões que devem ser seguidos pelo auditor para a redação do seu relatório diante da conclusão da sua análise (Quadros 4 e 5).

A situação em que o auditor emite uma opinião com ressalva pode expressar em sua análise distorções relevantes nas demonstrações financeiras contábeis. Diante disso, verificou-se que para sua redação, é necessário no parágrafo da ressalva, expressar o motivo que gerou a conclusão para após, no parágrafo da base da ressalva, demonstrar a base utilizada para a conclusão da opinião (Quadro 4).

Quadro 4: Situação nº 1 – Relatório do auditor independente “Opinião com ressalva” devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis.

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

**Opinião com ressalva**

Neste item, o auditor exprime o motivo que levou a conclusão da análise com ressalva das demonstrações contábeis e, após emite a opinião sobre o assunto da seguinte forma: Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), que compreendem o balanço patrimonial, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para opinião com ressalva”, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

**Base para opinião com ressalva**

Primeiramente menciona toda a base utilizada para a emissão da opinião e após, redige o assunto da seguinte forma: Os estoques da Companhia estão apresentados no balanço patrimonial por \$ xxx. A administração não avaliou os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, mas somente pelo custo, o que representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil. Os registros da companhia indicam que se a administração tivesse avaliado os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, teria sido necessária a provisão de \$ xxx para reduzir os estoques ao valor líquido de realização. Consequentemente, o lucro líquido e o patrimônio líquido teriam sido reduzidos em \$ xxx e \$ xxx, respectivamente, após os efeitos tributários. Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião com ressalva.

Fonte: NBC TA 705 (2016).

A segunda possível opinião com ressalva do auditor está apresentada no Quadro 5.

Quadro 5: Situação nº 2 – Relatório do auditor independente com “Opinião com ressalva” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a uma coligada no exterior.

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

#### **Opinião com ressalva**

Exprime o motivo que levou a conclusão da análise com ressalva das demonstrações contábeis e, após emite a opinião sobre o assunto da seguinte forma: Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos possíveis efeitos do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para opinião com ressalva”, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

#### **Base para opinião com ressalva**

Primeiramente menciona toda a base utilizada para a emissão da opinião e após, redige o assunto da seguinte forma: O investimento da Companhia ABC na Empresa XYZ, uma coligada estrangeira adquirida durante o exercício e contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, está registrado por \$ xxx no balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e a participação da Companhia ABC no lucro líquido da Empresa XYZ de \$ xxx está incluída no resultado do exercício findo, em 31 de dezembro de 20X1, da Companhia ABC. Não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o valor contábil do investimento da Companhia ABC na Empresa XYZ, em 31 de dezembro de 20X1, e da participação dela no lucro líquido da investida XYZ, em razão de não termos tido acesso às informações contábeis, à administração e aos auditores da Empresa XYZ. Consequentemente, não foi possível determinar se havia necessidade de ajustar esses valores.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião com ressalva.

Fonte: NBC TA 705 (2016).

Neste caso, é possível verificar a situação em que ocorre a impossibilidade do auditor em obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a coligada no exterior,

conforme citado na situação exemplificada, destaca-se que não foi possível verificar se havia necessidade de ajustes das informações contábeis.

## 2.2.2 OPINIÃO ADVERSA

Na auditoria externa, o relatório deve ser emitido como opinião modificada adversa quando o auditor possui evidência adequada e suficiente que conclui as distorções individuais ou em conjunto, que são significativas e generalizadas para as demonstrações contábeis (NBC TA 705). “A opinião adversa é emitida quando o auditor encontra distorções relevantes nas demonstrações contábeis” (SVERSUT; CARTANO, p. 28, 2018).

Conforme o exemplificado na NBC TA 705 (2016, p. 16), conclui-se como opinião adversa as seguintes circunstâncias:

“(I) As demonstrações contábeis consolidadas apresentam distorções relevantes devido à não consolidação de controlada. A distorção é considerada relevante e generalizada nas demonstrações contábeis. Os efeitos da distorção nas demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados por não ser praticável fazê-lo (ou seja, uma “Opinião adversa” é apropriada) e; (II) As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis consolidadas não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis”.

Diante do pressuposto, segundo NBC TA 705, para modelo de minuta do relatório, utiliza-se como exemplo para conclusão de opinião adversa apresentada no Quadro 6.

Quadro 6: Situação nº 1 – Relatório do auditor independente com “Opinião com opinião adversa” devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis.

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

### **Opinião adversa**

Neste item o auditor exprime o motivo que levou a conclusão da análise com opinião adversa das demonstrações contábeis e, após emite a opinião sobre o assunto da seguinte forma: Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo a seguir intitulado “Base para opinião adversa”, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas não apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

### **Base para opinião adversa**

Primeiramente menciona toda a base utilizada para a emissão da opinião adversa e após, redige o assunto da seguinte forma: Conforme explicado na Nota X, a Companhia não consolidou a controlada XYZ, adquirida durante 20X1, devido ao fato de não ter sido possível determinar os valores justos de certos ativos e passivos relevantes dessa controlada na data da aquisição. Esse investimento, portanto, está contabilizado com base no custo. De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis consolidadas acima referidas teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados. Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas

brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Como independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião adversa.

Fonte: NBC TA 705 (2016).

A situação apresentada é um exemplo de quando ocorre distorção de informação relevante das demonstrações contábeis pela empresa auditada. Segundo análise, concluiu-se que a mesma não consolidou informações contábeis de sua controlada. Diante disso, apresentou-se juntamente o modelo de redação que deve ser seguido, onde primeiramente consta no parágrafo da opinião adversa, que deve conter o motivo que levou a conclusão. Para após, apresentar no parágrafo da opinião adversa a base para análise que se utilizou para concluir esta opinião. Ainda segundo a NBC TA 705 (2016, p. 5), item 18:

“Quando o auditor expressa uma “Opinião adversa”, ele deve especificar que, em sua opinião, devido à relevância dos assuntos descritos na seção “Base para opinião adversa”: (a) as demonstrações contábeis não estão apresentadas adequadamente (ou não apresentam uma visão verdadeira e justa) [...], de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de apresentação adequada; ou (b) as demonstrações contábeis não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de conformidade.”

Desta forma, conclui-se que, os auditores seguindo as normas contidas nas NBC TAs serão muito mais informativos e transparentes para compreensão do documento.

### 2.2.3 ABSTENÇÃO DE OPINIÃO

A abstenção de opinião deverá ser emitida, a partir do momento que a auditoria não consegue evidência suficiente para comprovar sua opinião dos possíveis efeitos de distorções que não foram constatados nas análises das demonstrações contábeis, seja em diversas circunstâncias ou não (NBC TA 705).

Diante disso, Calil, Nunes, Santana e Cunha (2017, p. 81), afirmam no estudo empírico efetuado, que os investidores agem de forma muito mais conservadora na compra de ações das empresas que recebem o relatório dos auditores independente com abstenção de opinião.

Em conformidade a NBC TA 705 (2016, p. 5), item 19, o auditor que se abstém de expressar opinião devido a impossibilidade de se obter evidência suficiente deve:

“a) especificar que ele não expressa opinião sobre as demonstrações contábeis; (b) especificar que, devido à relevância dos assuntos descritos na seção “Base para abstenção de opinião”, o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis; e (c) alterar a declaração requerida pelo item 24(b) da NBC TA 700, que indica que as demonstrações contábeis foram auditadas, para especificar que o auditor foi contratado para auditar as demonstrações contábeis”.

Diante das observações feitas no relatório do auditor independente, é relevante destacar que conforme NBC TA 720, item 29, quando ocorre a abstenção da opinião, é proibido apresentar a seção dos principais assuntos de auditoria e outras informações no relatório do auditor, por conta disso, as empresas que possuem relatório com abstenção de opinião foi excluída da população desta pesquisa.

Por conseguinte, nos Quadros 7 e 8 são apresentados dois exemplos de minuta do relatório de abstenção de opinião, e uma possível circunstância para emissão do relatório em concordância com as normas.

Quadro 7: Situação nº 1– Relatório do auditor independente com “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis consolidadas.

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

#### **Abstenção de opinião**

Neste item o auditor exprime o motivo que levou a conclusão da análise com opinião adversa das demonstrações contábeis e, após emite a opinião sobre o assunto da seguinte forma: Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), que compreendem o balanço patrimonial, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis da Companhia pois, devido à relevância do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis.

#### **Base para abstenção de opinião**

Primeiramente menciona toda a base utilizada para a emissão da opinião adversa e após, redige o assunto da seguinte forma: Fomos nomeados auditores da Companhia ABC após 31 de dezembro de 20X1 e, portanto, não acompanhamos a contagem física dos estoques no início e no final do exercício. Não foi possível nos satisfazer por meios alternativos quanto às quantidades em estoque, em 31 de dezembro de 20X0 e 20X1, que estão registradas no balanço patrimonial por \$ xxx e \$ xxx, respectivamente. Adicionalmente, a introdução do novo sistema informatizado de contas a receber, em setembro de 20X1, resultou em diversos erros no saldo das contas a receber. Na data do nosso relatório, a administração ainda estava no processo de sanar as deficiências do sistema e de corrigir os erros. Não foi possível confirmar ou verificar por meios alternativos as contas a receber incluídas no balanço patrimonial no valor total de \$ xxx, em 31 de dezembro de 20X1. Em decorrência desses assuntos, não foi possível determinar se há necessidade de efetuar ajustes em relação aos estoques registrados ou não registrados e ao saldo de contas a receber, assim como aos elementos componentes das demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa.

Fonte: NBC TA 705 (2016).

O Quadro 7 apresenta, com base na NBC TA 705, o modelo em que o auditor deve seguir para emissão do relatório com abstenção de opinião, é possível verificar que nessa

situação, a conclusão se deu por não ter sido possível obter evidências suficientes das demonstrações de um único elemento das demonstrações contábeis para fundamentar a opinião da auditoria.

O Quadro 8 apresenta a situação de abstenção de opinião sobre diferentes elementos das demonstrações contábeis.

Quadro 8- Situação nº 2– Relatório do auditor independente com “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis.

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

#### **Abstenção de opinião**

Exprime o motivo que levou a conclusão da análise com opinião adversa das demonstrações contábeis e, após emite a opinião sobre o assunto da seguinte forma: Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), que compreendem o balanço patrimonial, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis. Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis da Companhia pois, devido à relevância do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis.

#### **Base para abstenção de opinião**

Primeiramente menciona toda a base utilizada para a emissão da opinião adversa e após, redige o assunto da seguinte forma: Fomos nomeados auditores da Companhia ABC após 31 de dezembro de 20X1 e, portanto, não acompanhamos a contagem física dos estoques no início e no final do exercício. Não foi possível nos satisfazer por meios alternativos quanto às quantidades em estoque, em 31 de dezembro de 20X0 e 20X1, que estão registradas no balanço patrimonial por \$ xxx e \$ xxx, respectivamente. Adicionalmente, a introdução do novo sistema informatizado de contas a receber, em setembro de 20X1, resultou em diversos erros no saldo das contas a receber. Na data do nosso relatório, a administração ainda estava no processo de sanar as deficiências do sistema e de corrigir os erros. Não foi possível confirmar ou verificar por meios alternativos as contas a receber incluídas no balanço patrimonial no valor total de \$ xxx, em 31 de dezembro de 20X1. Em decorrência desses assuntos, não foi possível determinar se há necessidade de efetuar ajustes em relação aos estoques registrados ou não registrados e ao saldo de contas a receber, assim como aos elementos componentes das demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa.

Fonte: NBC TA 705 (2016).

Neste caso, o auditor ficou impossibilitado de fundamentar sua opinião por diversos elementos das demonstrações contábeis na empresa auditada. Além disso, consta o modelo de redação em que o auditor deve seguir com intuito de facilitar o entendimento dos *stakeholders*.

### 2.3 PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA E CONTINUIDADE OPERACIONAL

Das alterações ocorridas no novo relatório do auditor independente o que mais gerou impacto, segundo PWC (2016), foi a criação da NBC TA 701, aplicada nas empresas listadas com ações na bolsa de valores. Esta norma brasileira de contabilidade, trata da responsabilidade do auditor de comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório sobre as demonstrações contábeis da entidade.

A comunicação dos principais assuntos tratados na auditoria deve ser repassada aos responsáveis pela Governança Corporativa com intuito de adequar as informações para atingir o objetivo do relatório. Desses assuntos, atrelados ao julgamento do auditor e algumas considerações que constam no Quadro 9, são determinados os principais assuntos de auditoria gerados da análise das demonstrações contábeis do período corrente (NBC TA 701).

Quadro 9: Determinação dos principais assuntos de auditoria.

Determinação dos principais assuntos de auditoria.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante ou riscos significativos identificados, de acordo com a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente;</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Julgamentos significativos do auditor relativos às áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento significativo por parte da administração, inclusive estimativas contábeis identificadas que apresentam alto grau de incerteza na estimativa;</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Efeito sobre a auditoria de fatos ou transações significativas ocorridas durante o período.</li> </ul>

Fonte: NBC TA 701.

Segundo Santos, Machado e Machado (2019, p. 149, *apud* Bédard Gonthier-Besacier e Schatt, 2014), “A exigência dos PAA coloca os gestores e auditores em um nível de responsabilidade maior, pois em caso de omissão de informação, descuido ou subavaliação, poderão ser responsabilizados. ”

Perante as informações apresentadas como PAA, a quantidade de detalhes fornecidos no relatório sobre o tratamento dos assuntos fica a critério e julgamento profissional do auditor. O item 13, da NBC TA 701, aborda pontos podem ser explanados com maiores detalhes no relatório da auditoria são, aspectos mais relevantes da resposta ou abordagem do auditor ao assunto ou específicos ao risco avaliado de distorção relevante, a visão geral dos procedimentos executados, a indicação do resultado dos procedimentos do auditor; (IV) as principais observações relativas ao assunto, ou alguma combinação desses elementos”. Neste sentido, segundo Silva, Lourenço, Sancovschi, (2017, p. 5):

“O parecer dos auditores independentes é um instrumento que traz segurança aos investidores e credores sobre a adequação das demonstrações contábeis publicadas, garantindo que estas estão livres de erros e que a base contábil de continuidade operacional é apropriada para a empresa auditada”.

A presença dos PAAs tornou o relatório mais claro e compreensível por parte dos *stakeholders*. Diante das informações que são explanadas utilizando uma linguagem mais clara e direta, o relatório da auditoria deixou de ser um documento impessoal, passando a ser utilizado para descrever como foi realizada a auditoria (IBRACON, 2016).

Em regra geral, o auditor que decide comunicar os principais assuntos da auditoria, que devem ser descritos no relatório sob o título “principais assuntos de auditoria” e, utilizar

os subtítulos adequados quanto a informação abordada, tornando o relatório mais compreensível e informativo. Entretanto quando ocorre uma abstenção de opinião quanto ao relatório de auditoria, a NBC TA 705, item 29, aborda que exceto quando requerido por lei ou regulamento, o auditor é proibido de expressar sua opinião utilizando o PAA sobre a análise das demonstrações contábeis da empresa.

Ainda conforme a NBC TA 705, item 22, em relação a todas as informações que são expostas no relatório utilizando o título do PAA, quando se trata da continuidade operacional da empresa e, a auditoria possuir evidência de uma possível descontinuidade operacional em um período razoável, deve o auditor, expressar sua opinião divulgando a incerteza da continuidade operacional separadamente ao PAA, utilizando o título Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional. Conforme NBC TA 570 (2016, p. 5), item 18:

“Uma incerteza relevante existe quando a magnitude de seu potencial impacto e a probabilidade de sua ocorrência são tais que, no julgamento do auditor, a adequada divulgação da natureza e das implicações da incerteza é necessária para apresentação adequada das demonstrações contábeis, no caso em que seja aplicável a essa estrutura de relatório financeiro; ou no caso de estrutura de conformidade (*compliance*), para que as demonstrações contábeis não sejam enganosas”.

Dong, Robinson e Robinson (2015) observaram um crescimento de pareceres modificados sobre a descontinuidade operacional das empresas norte-americanas nos anos de 2007 a 2009 em virtude da crise global. Diante disso, afirmam que a divulgação no relatório sobre as eventuais incertezas da contabilidade operacional da entidade, é esclarecedor aos investidores e credores, pois supõem que os auditores já possuem acesso as informações que não estão publicadas pela entidade.

A NBC TA 570, item 21, afirma que ao existir incerteza relevante das demonstrações contábeis que utiliza a base da continuidade operacional, deve o auditor emitir o julgamento adverso na conclusão da auditoria. Entretanto, segundo a NBC TA 701, em casos onde o auditor conclui que o assunto exibido no relatório possa ocasionar consequências negativas para a empresa, superando o benefício dos assuntos emitidos no relatório, exceto quando a entidade já expos o assunto publicamente, o auditor pode abster-se de emitir a informação no documento.

Contudo, conforme NBC TA 570, item 7, considerando que o auditor possui capacidade limitada a identificar distorções relevantes para eventos ou condições futuras, não deve constar no relatório qualquer relevância quanto a capacidade operacional da entidade,



porém, a falta da informação não deve ser considerada garantia da continuidade operacional da empresa.

Notadamente, percebe-se um crescimento sobre a responsabilidade do auditor e da administração, na auditoria que ocorre nas empresas de capital aberto, porém conforme acima afirmado, o auditor em regra geral escolhe quais os principais assuntos de auditoria irá conter em seu relatório, contudo para isso, é necessário o amparo de uma base legal para abster-se de uma opinião relevante de acordo abordado anteriormente.

## 2.4 TRABALHOS SIMILARES

A revisão de literatura sobre os temas Governança Corporativa e Principais Assuntos de Auditoria está apresentada Quadro 10.

Quadro 10: Modelo de Quadro Trabalhos similares.

Autor(es)/ano	Objetivo	Principais Resultados
Marques e Souza (2017)	Identificar e analisar os principais assuntos de auditoria reportados nos relatórios dos auditores das empresas que compuseram o IBOVESPA.	Foram reportados 171 PAA's, em torno de 3,49 por empresa. Os PAA's reportados foram sobre Recuperabilidade dos ativos (16%), Contingências (15%), Reconhecimento de receitas (13%) e Projeção de resultados futuros para a realização de ativos (10%). As empresas auditadas pelas <i>Big4</i> e as listadas em níveis diferenciados de governança apresentaram menores médias de PAA's reportados, porém não se observaram diferenças estatisticamente significativas.
Santos, Machado e Machado (2019)	Verificar se os auditores independentes que emitiram relatórios de Auditoria em 2016, para entidades goianas, seguiram as normativas atuais, inclusive apresentando e detalhando os principais assuntos de auditoria (PAA).	3,28% das entidades estavam obrigadas a publicação dos PAA, mas, que 24,60% realizaram a divulgação, por esse fato, a maioria a fez, de forma facultativa. Foram reportados 39 PAA, média de 2,60 por relatório de Auditoria, sendo que os principais itens levantados pelos auditores relacionavam-se com o reconhecimento de receita (40%), <i>impairment</i> (33,33%), crédito de subvenção (26,67%), mudança de critério contábil (26,67%) e obrigações com o controlador (20%). O motivo pelo qual foram escolhidos os PAA não foi reportado de forma clara e objetiva em 60% dos relatórios de Auditoria.
Santana, Silva, Dantas, Botelho (2019)	Verificar a relação entre os assuntos citados como base para modificação de opinião, parágrafos de ênfase e principais assuntos de auditoria (PAA), nos trabalhos de auditoria realizados nos bancos brasileiros.	Os assuntos relativos a créditos tributários, provisões passivas e questões atuariais são diretamente associados entre aqueles utilizados como base para opinião modificada, parágrafo de ênfase e PAA. A continuidade operacional é destaque tanto para modificação de opinião quanto ênfase, mas não como PAA. Como comportamento assimétrico destacam-se os assuntos mais citados para modificação de opinião (arrendamento mercantil) e como PAA (provisão para perdas em operações de crédito), que têm pouca relevância nos demais.
Mota, Martins (2018)	Verificar o que foi evidenciado pelos auditores independentes em relação aos principais assuntos de auditoria nas empresas do setor	Dois assuntos semelhantes forma destacados nos principais assuntos de auditoria nas duas companhias listadas na bolsa de valores no segmento aéreo brasileiro; a Receita de Passageiros e Reservas para

	aéreo brasileiro, nas demonstrações divulgadas em 2017 com data base 2016.	Manutenção. O estudo também apontou que em ambas foi apontada a dependência de funcionamento de sistemas de informação no caso da Receita de Passageiros, e a magnitude dos valores envolvidos e a subjetividade no julgamento de estimativas de custos de manutenção, no caso de Reservas para Manutenção.
Nascimento, Maia, Façanha, Pinho (2019)	Analisar a percepção de auditores das <i>Big Four</i> acerca do Novo Relatório de Auditor Independente após a emissão da NBC TA 701.	O relatório se tornou mais informativo e melhorou a comunicação dos auditores com os órgãos de GC e que a principal barreira foi fazer com que os clientes e as grandes empresas, pudessem entender o que estava sendo aplicado no primeiro ano de implementação. Os assuntos de maior relevância e as áreas avaliadas como de maior risco são sempre aqueles em que há maior grau de julgamento por parte deles e que, para os quais se torna essencial o envolvimento de um especialista.
Baron, Santos, Soares (2019)	Analisar os relatórios dos Auditores Independentes sobre as demonstrações Financeiras das empresas listadas na B3, no segmento novo mercado, está de acordo com Norma NBC TA 700 para o exercício de 2017.	Grande parte das empresas apresentaram corretamente o relatório, e as que não atenderam foi por motivo de não observância no momento do <i>upload</i> , pois alguns relatórios contêm erro de informática, outros relatórios estão duplicados, falta de informação dos auditores e formatação de difícil visualização dos tópicos. Detectara que de modo geral, todos os relatórios estão em conformidade com Norma.
Colares, Alvez e Ferreira (2018)	Analisar as expectativas dos auditores independentes quanto ao Novo Relatório de Auditoria independente (NRA) e os efeitos no planejamento e honorários do serviço.	Destacam que uma empresa com melhores práticas de governança provavelmente terá menores custos com remuneração dos auditores, pois há previsão de menores riscos do negócio. Quanto aos efeitos dos principais assuntos de auditoria no planejamento e honorários, verificou-se que a percepção geral é que a maioria entende que não haverá efeitos nos honorários de auditoria. Por outro lado, a maioria também entende que terão efeitos no planejamento de auditoria devido principalmente a participação de auditores seniores ou sócios nas discussões com a empresa auditada.
Silva e Teixeira (2017)	Identificar quais são os principais assuntos de auditoria divulgados no Novo Relatório do Auditor Independente.	Destacam-se dos PAAs mais relevantes: “Provisão e Passivos Contingentes – trabalhistas, cíveis e fiscais”, aparecendo em 57,14% dos relatórios; “Provisão para créditos de liquidação duvidosa” em 52,4%; e “Ambiente de tecnologia da informação” em 47,62% dos relatórios de auditoria. Ao analisar as organizações classificadas na BMF&BOVESPA como “bancos”, os PAAs mais abordados foram aqueles onde prevaleceram as estimativas e projeções tanto de valores como de mensuração.
Alves, Colares e Ferreira (2017)	Analisar a influência das variáveis Governança Corporativa, tamanho da empresa e primeira auditoria na composição dos honorários de auditoria independente das empresas da BM&FBOVESPA	Os honorários de auditoria tendem a ser mais elevados quando ocorrem as seguintes situações: i) a empresa tem um Nível de Governança Corporativa diferenciado na BM&FBovespa, (ii) a empresa é de maior porte e isso traz maior complexidade dos negócios; e, (iii) quando a empresa é auditada por uma firma Big Four, ou seja, pela KPMG, <i>Delloitte</i> , <i>Pricewaterhousecoopers</i> ou <i>Ernst &amp; Young</i> .
Silva, Lourenço e Sancovschi (2017)	Analisar a reação do mercado aos pareceres dos auditores independentes, com ênfase na continuidade de empresas de capital aberto após a adoção do IFRS ( <i>International Financial Reporting Standards</i> ) no Brasil.	A análise estatística dos eventos selecionados demonstrou que apenas uma empresa apresentou retorno anormal (para preço e volume negociado) no dia da divulgação do parecer. Os resultados deste estudo apresentaram novas evidências no contexto brasileiro que se somam à literatura existente e que podem servir de exemplos práticos para a compreensão da

		complexidade e da importância do tema.
Castro, Vasconcelos e Dantas (2017)	Avaliar os impactos da adoção das em <i>International Standards of Auditing</i> (ISAs) nas opiniões dos auditores sobre as demonstrações financeiras dos bancos brasileiros, além de mapear as principais causas de modificação de opinião e/ou apresentação de parágrafos de ênfase e de outros assuntos.	Entre os assuntos destacados para justificar a opinião modificada destacam-se a não reclassificação de operações de arrendamento mercantil, a apropriação indevida de receitas e despesas e questões de natureza atuarial. Com relação à apresentação de parágrafos de ênfase, o crescimento após a adoção das ISAs não foi estatisticamente relevante, sendo que os assuntos mais utilizados foram a realização de créditos tributários, o condicionamento de créditos a receber a algum tipo de processo e questões de natureza societária.
Calil, Nunes, Santana e Cunha (2017)	Analisar se a presença de relatório com abstenção de opinião poderia interferir no processo de tomada de decisão de um grupo de possíveis usuários das informações contábeis.	O relatório com abstenção de opinião afetou as decisões tomadas pelos respondentes, sendo que o grupo que teve acesso ao relatório dos auditores se comportou de forma mais conservadora, exceto quando questionado sobre o desempenho da companhia. Nesse caso, não houve diferença estatisticamente relevante entre as médias das notas atribuídas pelos dois grupos.
Mendes e Martins (2014)	Analisar o nível de conhecimento dos auditores independentes brasileiros sobre as atuais normas do relatório do auditor.	Os resultados revelaram que pelo grau de conhecimento dos participantes e pelas exigências do mercado acerca da necessidade de obtenção dos conhecimentos, dentre os profissionais respondentes, uma grande parte está preparada em relação às atuais Normas do Relatório do Auditor.
Peters, Reis e Peres (2018)	Verificar se há relação entre a troca do auditor independente e a emissão de relatório de auditoria com modificação em companhias listadas na CVM – Comissão de Valores Mobiliários.	26,83%, ou seja, 11 companhias trocaram seu auditor independente subsequentemente ao recebimento de um relatório de auditoria com modificação o que contraria pesquisas internacionais sobre a emissão de relatório sem modificação por pressão da administração das companhias, e “ <i>Opinion shopping</i> ”.
Souza, Nardi (2018)	Analisar a relação entre a opinião divulgada no relatório do auditor independente e o retorno das ações das empresas brasileiras de capital aberto.	Estatisticamente, os resultados não foram conclusivos quanto ao impacto do tipo de opinião da auditoria no retorno das ações. Houve indícios de que há reação negativa do mercado frente aos relatórios com ênfase e reação positiva na presença de relatórios limpos e com ressalva, o que pode significar que a publicação de um relatório com ressalva pode gerar maior ganho para a empresa do que o prejuízo dessa publicação.
Nascimento e Silva (2019)	Analisar os pareceres de auditoria das Demonstrações Contábeis de empresas S.A no segmento de siderurgia e mineração, listadas na Bovespa.	Os principais resultados encontrados em Parágrafos de ênfase foram: Opinião não modificada aos assuntos: Adoção do CPC 23 – Políticas contábeis, mudanças de estimativas e retificação de erros; Adoção do CPC 26 – Apresentação das demonstrações contábeis. Relacionado ao parágrafo de outros assuntos foi constatado que 86% das demonstrações citam a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), e 14% citam a Menção ano anterior ser auditado por outra empresa de auditoria.

Fonte: Autora (2019).

Conforme levantamento dos trabalhos similares abordadas que diz respeito a vários estudos dos quais estão relacionados aos Principais Assuntos de Auditoria, onde faz-se relevante a temática da referida pesquisa, pois auxiliou no desenvolvimento, conclusão e enriquecimento do tema abordado.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O presente estudo classifica-se como descritivo, segundo Beuren (2009, p. 81) a pesquisa descritiva é “o resultado obtido com base em uma pesquisa exploratória que pode contribuir no sentido de identificar relações existentes entre as variáveis estudadas de determinada população”.

Quanto a abordagem do problema, caracteriza-se como quantitativa pois utilizaram-se instrumentos estatísticos. Segundo Beuren (2019, p. 92), a abordagem quantitativa é caracterizada pelo “emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”.

Por fim, os dados foram coletados por fontes documentais secundárias. Conforme Beuren (2009), pesquisa documental com dados secundários são aqueles documentos que já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, Quadros estatísticos, entre outros, conforme emprega-se a coleta dos relatórios da auditoria independente para a presente pesquisa.

#### 3.2 SELEÇÃO DA AMOSTRA

Para seleção da amostra, foram coletados os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) presentes no relatório de auditoria independente de todas as empresas que possuem ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo [B]<sup>3</sup> (Quadro 11).

Quadro 11: Empresas por setores.

Setores	Quantidade de empresas	Exclusão por abstenção de opinião	DR3	Total
<b>Bens Industriais</b>	73	1	1	71
<b>Comunicação</b>	6	0	0	6
<b>Consumo Cíclico</b>	76	1	0	75
<b>Consumo não cíclico</b>	25	0	0	25
<b>Financeiros</b>	83	2	2	79
<b>Materiais Básicos</b>	31	2	0	29
<b>Petróleo, gás, biocombustíveis</b>	10	0	0	10
<b>Saúde</b>	18	0	1	17
<b>Tecnologia da informação</b>	6	0	0	6
<b>Utilidade pública</b>	66	0	0	66
<b>Outros</b>	25	2	0	23
<b>Total</b>	419	8	4	407

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A população da presente pesquisa é constituída por 407 (quatrocentas e sete) empresas listadas na [B]<sup>3</sup> pois, efetuou-se a exclusão de 8 (oito) empresas por possuírem abstenção no relatório da auditoria e mais 4 (quatro) empresas que se enquadram no nível DR3 da Governança Corporativa.

Para melhor organização e análise, as empresas foram segmentadas por setores: Bens industriais, composto por 71 (setenta e uma) empresas; comunicações, composto por 6 (seis) empresas; consumo cíclico, composto por 75 (setenta e cinco) empresas; consumo não cíclico, composto por 25 (vinte e cinco) empresas; financeiro, composto por 79 (setenta e nove) empresas; materiais básicos, composto por 29 (vinte e nove) empresas; petróleo, gás e biocombustíveis, composto por 10 (dez) empresas; saúde, composto por 17 (dezessete) empresas; tecnológica da informação, composto por 6 (seis) empresas, utilidade pública, composto por 66 (sessenta e seis) empresas e outras composto por 23 (vinte e três) empresas.

Diante da amostra selecionada, com intuito de analisar a relação entre o nível de Governança Corporativa e os principais assuntos de auditoria, coletou-se a amostra por setores evidenciando a quantidade de empresas por nível de Governança Corporativa que participaram da análise (Quadro 12).

Quadro 12: Quantidade de empresas por níveis de Governança Corporativa por setor.

Setores	Níveis de Segmento						Exclusões		Empresas por setor
	M2	MA	MB	N1	N2	NM	DR3	Sem Segmento	
Bens Industriais	1	4	6	2	4	20	1	35	73
Comunicação	0	1	0	1	0	1	0	3	6
Consumo Cíclico	1	3	0	3	1	44	0	24	76
Consumo não cíclico	0	1	0	1	0	14	0	9	25
Financeiro	0	0	6	5	7	18	2	45	83
Materiais Básicos	0	1	1	7	1	6	0	15	31
Petróleo, gás, biocombustíveis	0	0	0	0	1	7	0	2	10
Saúde	0	2	0	0	0	11	1	4	18
Tecnologia da informação	0	2	0	0	0	4	0	0	6
Utilidade pública	0	1	4	7	7	12	0	35	66
Outros	0	0	14	0	0	1	0	10	25
Total	2	15	31	26	21	138	4	182	419
%	0,86	6,44	13,3	11,16	9,01	59,23			

Nota: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Nível 1 de Governança Corporativa (N1); Cia. Nível 2 de Governança Corporativa (N2); Cia. Bovespa Mais (MA); Cia. Bovespa Mais Nível 2 (M2); Cia. Balcão Org. Tradicional (MB); BDR Nível 1 (DR1); BDR Nível 2 (DR2); BDR Nível 3 (DR3); BDR Não Patrocinado (DRN).

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com base nas informações obtidas verificou-se que da população estudada foram abordados 6 (seis) níveis de Governança Corporativa. Dentre este, é possível verificar que o segmento do (NM) Cia. Novo Mercado, com a presença de 138 (cento e trinta e oito) empresas, totalizando mais de 50% da população estudada.

### 3.3 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA DE DADOS

Para o presente estudo, a coleta de dados foi realizada por meio do *website* da [B]<sup>3</sup>. Onde os PAAs foram identificados em cada um dos relatórios de auditoria das empresas da amostra no ano de 2018. A pesquisa analisou a frequência dos Principais Assuntos de Auditoria, a partir da amostra, por setor e por listagem em níveis de Governança Corporativa segundo divisão da [B]<sup>3</sup>. A bolsa de valores de São Paulo divide em segmentos: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Nível 1 de Governança Corporativa (N1); Cia. Nível 2 de Governança Corporativa (N2); Cia. Bovespa Mais (MA); Cia. Bovespa Mais Nível 2 (M2); Cia. Balcão Org. Tradicional (MB); BDR Nível 1 (DR1); BDR Nível 2 (DR2); BDR Nível 3 (DR3); BDR Não Patrocinado (DRN).

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS POR SETOR

As categorias dos PAAs referentes ao setor bens industriais que são: Provisão e contingências riscos fiscais, com 10% de frequência; Reconhecimento de receita, com 7,86% de frequência; Capitalização de gastos no ativo intangível, com 5% de frequência; Redução ao valor recuperável (*impairment*) de ativos não financeiros e valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), com 4,29% de frequência; Crédito com a Eletrobrás e provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis, com 3,57% de frequência; Avaliação de perda por *impairment* – Ágio, combinação de negócios, estoques, provisão para créditos de liquidação duvidosa, reconhecimento de impostos diferidos ativos e recuperabilidade dos ativos intangíveis – *goodwill*, com 2,86% de frequência; Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos e transações com partes relacionadas, com 2,14% de frequência; ativo intangível, *impairment*, programa especial de regularização tributária, recuperabilidade de ativos fiscais diferidos, redução do ágio ao valor recuperável (“*impairment*”) e valorização das provisões para contingências ambientais, com 1,43% de frequência estão apresentadas no Quadro 13.

Quadro 13: Frequência dos PAAs no setor de Bens Industriais [Extrato].

Posição	PAAs	Frequência	Porcentagem
1	Provisão e contingências riscos fiscais	14	10
2	Reconhecimento de receita	11	7,86
3	Capitalização de gastos no ativo intangível	7	5,00
4	Redução ao valor recuperável ( <i>impairment</i> ) de ativos não financeiros	6	4,29
5	Valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura ( <i>goodwill</i> )	6	4,29
6	Crédito com a Eletrobrás	5	3,57
7	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	5	3,57
8	Avaliação de perda por <i>impairment</i> – Ágio	4	2,86
9	Combinação de negócios	4	2,86
10	Estoques	4	2,86

(...)

62	Redução e aumento de capital em controladas	1	0,71
63	Reestruturação de dívida com credores	1	0,71
64	Reservas de manutenção	1	0,71
65	Reservas de Subvenções de Investimentos – Lei Complementar 160/2017	1	0,71
66	Revisão da vida útil e valor residual do ativo imobilizado	1	0,71
67	Risco de redução ao valor recuperável para ágio e intangíveis referentes a combinação de negócios	1	0,71
68	Valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) de Imobilizado	1	0,71
69	Valorização do Investimento na <i>Rohr</i>	1	0,71

70	Venda de controle das operações do segmento de aviação comercial para Boeing	1	0,71
71	Vida útil econômica, estimativa do valor residual e recálculo da depreciação dos veículos, máquinas e equipamentos	1	0,71
	Total	143	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

As categorias dos PAAs do setor de comunicação identificadas foram: Reconhecimento da receita não faturada, com 15,79% de frequência; Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação e provisão para contingências tributárias e regulatórias 10,53% de frequência e estão apresentadas no Quadro 14.

Quadro 14: Frequência dos PAAs no setor de Comunicação.

Posição	PAAs	Frequência	Porcentagem
1	Reconhecimento da receita não faturada	3	15,79
2	Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação	2	10,53
3	Provisão para contingências tributárias e regulatórias	2	10,53
4	Adoção dos novos pronunciamentos contábeis	1	5,26
5	Ágio fundamentado em rentabilidade futura	1	5,26
6	Avaliação da recuperabilidade de ativos de vida útil definida e de longa duração	1	5,26
7	Combinação de negócios	1	5,26
8	Contrato oneroso de fornecimento de capacidade de transmissão de sinais de telecomunicações	1	5,26
9	Crédito com a Eletrobrás	1	5,26
10	Impairment Intangível e imobilizado	1	5,26
11	Impostos a recuperar de ação judicial transitada em julgado	1	5,26
12	Mensuração das subvenções governamentais vinculadas aos empréstimos e financiamentos oriundos do Fundo Setorial Audiovisual	1	5,26
13	Provisão e contingências riscos fiscais	1	5,26
14	Reconhecimento dos efeitos contábeis da homologação do Plano de Recuperação Judicial	1	5,26
15	Redução ao valor recuperável do ativo imobilizado	1	5,26
	Total	19	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Verificou-se frequência acima de 1 (um) nas categorias dos PAAs do setor de consumo cíclico: Reconhecimento de receita (7,47%); Provisão e contingências riscos fiscais (5,75%); Crédito com a Eletrobrás e Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos (2,87%); Provisão para créditos de liquidação duvidosa (2,30%) que estão apresentadas no Quadro 15.

Quadro 15: Frequência dos PAAs no setor de Consumo Cíclico [Extrato].

Posição	PAAs	Frequência	Porcentagem
1	Reconhecimento de receita	13	7,47
2	Provisão e contingências riscos fiscais	10	5,75
3	Crédito com a Eletrobrás	5	2,87
4	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	5	2,87
5	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	4	2,30
6	Acordos Comerciais	3	1,72
7	Combinação de negócios	3	1,72
8	Contas a Receber S	3	1,72



9	Contingências fiscais, trabalhistas e cíveis	3	1,72
10	Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação	3	1,72

(...)

80	Redução ao valor recuperável dos imóveis a comercializar e terrenos	1	0,57
81	Redução do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	1	0,57
82	Subvenção governamentais	1	0,57
83	Teste de Redução ao Valor Recuperável do Ativo Imobilizado	1	0,57
84	Títulos da dívida agrária	1	0,57
85	Transações com partes relacionadas	1	0,57
86	Valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) de Imobilizado	1	0,57
87	Valor recuperável dos imóveis a comercializar	1	0,57
88	Valorização e classificação dos instrumentos financeiros derivativos para proteção do risco de taxa variável de juros	1	0,57
89	Vida útil econômica, estimativa do valor residual e recálculo da depreciação dos veículos destinados a locação	1	0,57
	Total	174	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

As categorias dos PAAs com frequência acima de 1 (um) do setor de consumo não cíclico são: Realização de impostos a recuperar e diferidos e mensuração dos ativos biológicos (8,77%); Provisão e contingências riscos fiscais (7,02%); Impostos a recuperar (5,26%); Avaliação do valor recuperável de ágios por expectativa de rentabilidade futura originados em combinações de negócios, Crédito com a Eletrobrás, Divulgação da adoção do CPC06 (R2) / IFRS16 – Operações de Arrendamento Mercantil, Provisões e passivos contingentes – Tributárias, trabalhistas e cíveis, Reconhecimento de receita, Valor recuperável das propriedades para investimento e ágio por expectativa de rentabilidade futura (3,51%) que estão apresentadas no Quadro 16.

Quadro 16: Frequência dos PAAs no setor de Consumo Não Cíclico [Extrato].

Posição	PAAs	Frequência	Porcentagem
1	Realização de impostos a recuperar e diferidos	5	8,77
2	Mensuração dos ativos biológicos	5	8,77
3	Provisão e contingências riscos fiscais	4	7,02
4	Impostos a recuperar	3	5,26
5	Avaliação do valor recuperável de ágios por expectativa de rentabilidade futura originados em combinações de negócios	2	3,51
6	Crédito com a Eletrobrás	2	3,51
7	Divulgação da adoção do CPC06 (R2) / IFRS16 – Operações de Arrendamento Mercantil	2	3,51
8	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	2	3,51
9	Reconhecimento de receita	2	3,51
10	Valor recuperável das propriedades para investimento e ágio por expectativa de rentabilidade futura	2	3,51

(...)

29	Obrigações tributárias não parceladas	1	1,75
30	Operações com partes relacionadas	1	1,75
31	Provisão para crédito de liquidação duvidosa em créditos ao	1	1,75

	consumidor		
32	Provisão para perdas CPC 48	1	1,75
33	Provisão para riscos processuais	1	1,75
34	Reconhecimento de venda de fazendas	1	1,75
35	Recuperabilidade do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	1	1,75
36	Reestruturação de dívida com credores	1	1,75
37	Utilização de instrumentos financeiros derivativos	1	1,75
38	Valor recuperável ( <i>Impairment</i> ) de outros ativos, propriedade para investimentos, imobilizado e intangível de vida útil indefinida	1	1,75
	Total	57	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A categoria dos PAAs com frequência acima de 1 (um) do setor de finanças são: Provisão e contingências riscos fiscais (10,99%); Provisão para créditos de liquidação duvidosa, com 9,89% de frequência; Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação, com 8,79% de frequência; Valor recuperável das propriedades para investimento e ágio por expectativa de rentabilidade futura, com 4,67% de frequência; Reconhecimento de receita, com 3,57% de frequência; Créditos tributários e mensuração de instrumentos financeiros, com 2,75% de frequência, que estão apresentadas no Quadro 17.

Quadro 17: Frequência dos PAAs no setor de Finanças [Extrato].

Posição	PAAs	Frequência	Porcentagem
1	Provisão e contingências riscos fiscais	40	10,99
2	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	36	9,89
3	Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação	32	8,79
4	Valor recuperável das propriedades para investimento e ágio por expectativa de rentabilidade futura	17	4,67
5	Reconhecimento de receita	13	3,57
6	Créditos tributários	10	2,75
7	Mensuração de instrumentos financeiros	10	2,75
8	Provisões técnicas de seguros	9	2,47
9	Avaliação do valor recuperável de ágio	6	1,65
10	Benefícios pós-emprego	6	1,65

(...)

77	Valor recuperável dos ativos	2	0,55
78	Valor recuperável dos estoques de imóveis a comercializar	2	0,55
79	Valor recuperável e valor justo das propriedades para investimentos	2	0,55
80	Valorização e divulgação de operações com partes relacionadas	2	0,55
81	Ambiente de tecnologia	1	0,27
82	Avaliação da perda por redução ao valor recuperável de ativos, incluindo intangíveis sem vida útil definida (“goodwill”)	1	0,27
83	Balanço Fiduciário	1	0,27
84	Contingências fiscais, trabalhistas e cíveis	1	0,27
85	Divulgação e provisões para riscos fiscais, cíveis e trabalhistas	1	0,27
86	Papel de contraparte central garantidora do mercado	1	0,27
	Total	86	100

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

As categorias dos PAAs com frequência acima de 1 (um) do setor de materiais básicos são: Mensuração dos ativos biológicos, com 10,61% de frequência; Provisão e contingências

riscos fiscais, realização do imposto de renda e contribuição social diferidos, reconhecimento de receita, com 6,06% de frequência; Empréstimos e financiamentos, estimativa de realização dos tributos diferidos, estoques, evento subsequente - Aquisição da Fibria, Redução ao valor recuperável do ativo imobilizado, recuperabilidade dos ativos intangíveis – *goodwill*, valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida (ágio), contabilidade de cobertura (*Hedge Accounting*) e econômica contingências tributárias e investigação no âmbito da Operação Zelotes, avaliação de redução ao valor recuperável de ativos não financeiros e recuperabilidade de ativos fiscais diferidos (3,03%) , que estão apresentadas no Quadro 18.

Quadro 18: Frequência dos PAAs no setor de Materiais Básicos [Extrato].

Posição	PAAs	Frequência	Porcentagem
1	Mensuração dos ativos biológicos	7	10,61
2	Provisão e contingências riscos fiscais	4	6,06
3	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	4	6,06
4	Reconhecimento de receita	4	6,06
5	Empréstimos e Financiamentos	2	3,03
6	Estimativa de realização dos tributos diferidos	2	3,03
7	Estoques	2	3,03
8	Evento subsequente - Aquisição da Fibria	2	3,03
9	Redução ao valor recuperável do ativo imobilizado	2	3,03
10	Recuperabilidade dos ativos intangíveis - <i>Goodwill</i>	2	3,03

(...)

32	Processos judiciais e contingências	1	1,52
33	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	1	1,52
34	Provisão para gastos para desmobilização da mina	1	1,52
35	Reconhecimento de Ganho em Processo Judicial	1	1,52
36	Recuperabilidade de ágio gerado em combinações de negócios	1	1,52
37	Redução ao valor recuperável de direitos a realizar referentes à extinta quota de contribuição sobre a exportação de café	1	1,52
38	Redução de capital	1	1,52
39	Tributos sobre o lucro	1	1,52
40	Valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) de Imobilizado	1	1,52
41	Valor recuperável do investimento em controlada em conjunto	1	1,52
	Total	66	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A categoria de PAAs com frequência acima de 1 (um) do setor de petróleo, gás e biocombustíveis, conforme a seguir: Contas a receber do setor elétrico, premissas utilizadas na e cálculo da obrigação atuarial dos planos de pensão e saúde, com 10,00% de frequência, que estão apresentadas no Quadro 19.

Quadro 19: Frequência dos PAAs no setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis.

Posição	PAAs	Frequência	Porcentagem
1	Contas a receber do setor elétrico	2	10,00
2	Premissas utilizadas na e cálculo da obrigação atuarial dos planos de pensão e saúde	2	10,00
3	Provisão e contingências riscos fiscais	2	10,00

4	Equivalência patrimonial de controlada em conjunto	1	5,00
5	Avaliação do valor recuperável de ágios por expectativa de rentabilidade futura originados em combinações de negócios	1	5,00
6	Projeções de resultado utilizadas na avaliação do valor recuperável de ativos imobilizado, intangível investimento e tributos diferidos	1	5,00
7	Propriedade para investimento	1	5,00
8	Empréstimos e Financiamentos e Debentures	1	5,00
9	Provisão para abandono de áreas	1	5,00
10	Provisão para contingências	1	5,00
11	Provisões para desmantelamento de áreas	1	5,00
12	Provisões para obrigação de abandono e para compensações ambientais	1	5,00
13	Reconhecimento de receita não faturada	1	5,00
14	Recuperabilidade do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	1	5,00
15	Recuperabilidade dos créditos tributários	1	5,00
16	Redução ao valor recuperável dos ativos	1	5,00
17	Valor de mercado de instrumentos financeiros	1	5,00
	Total	23	100

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A categoria com frequência acima de 1 (um) dos PAAs do setor de saúde são: Crédito com a Eletrobrás, reconhecimento da receita, valor recuperável do ágio decorrente de combinação de negócio, com 9,76% de frequência; acordos comerciais, combinação de negócios, com 7,32% de frequência e provisões técnicas dos contratos de seguro saúde, com 4,88% de frequência, que estão apresentadas no Quadro 20.

Quadro 20: Frequência dos PAAs no setor de Saúde.

Posição	PAAs	Frequência	Porcentagem
1	Crédito com a Eletrobrás	4	9,76
2	Reconhecimento da receita	4	9,76
3	Valor recuperável do ágio decorrente de combinação de negócio	4	9,76
4	Acordos Comerciais	3	7,32
5	Combinação de negócios	3	7,32
6	Provisões técnicas dos contratos de seguro saúde	2	4,88
7	Adiantamentos a fornecedores realizados a longa data	1	2,44
8	Aquisição do Controle	1	2,44
9	Ativo intangível decorrente de desenvolvimento e registro de novos produtos	1	2,44
10	Ausência de conciliação das contas a pagar	1	2,44
11	Avaliação a valor justo das opções de compra de ações outorgadas	1	2,44
12	Avaliação de redução ao valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) do ágio (“ <i>goodwill</i> ”) registrado	1	2,44
13	Capitalização de custos com desenvolvimento de ativo fixo e intangível	1	2,44
14	Demonstrações contábeis das empresas investidas	1	2,44
15	Empréstimos e Financiamentos	1	2,44
16	ICMS a recuperar	1	2,44
17	Obrigações trabalhistas	1	2,44
18	Obsolescência dos estoques	1	2,44
19	Outras contas a pagar	1	2,44
20	Pagamento baseado em ações	1	2,44
21	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	1	2,44

22	Provisões para eventos ocorridos e não avisados	1	2,44
23	Realização de imposto de renda e contribuição social diferidos ativos na controladora decorrentes de prejuízos fiscais e base negativa	1	2,44
24	Riscos trabalhistas e previdenciários	1	2,44
25	Teste de “ <i>impairment</i> ” do ágio	1	2,44
26	Valor recuperável de ativos intangíveis sem vida útil definida	1	2,44
27	Valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura ( <i>goodwill</i> )	1	2,44
	Total	41	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O Quadro 21 apresenta a categoria dos PAAs com frequência acima de 1 (um) do setor de tecnologia da informação, conforme a seguir: Reconhecimento de receita, com 21,49% de frequência; avaliação do valor recuperável de ágio, crédito com a Eletrobrás, provisão e contingências riscos fiscais, com 14,29% de frequência.

Quadro 21: Frequência dos PAAs no setor de Tecnologia da informação.

Posição	PAAs	Frequência	Porcentagem
1	Reconhecimento de receita	3	21,49
2	Avaliação do valor recuperável de ágio	2	14,29
3	Crédito com a Eletrobrás	2	14,29
4	Provisão e contingências riscos fiscais	2	14,29
5	Capitalização de custos de desenvolvimento de <i>software</i>	1	7,14
6	Combinação de negócios	1	7,14
7	Realização de créditos tributários, incluindo impostos diferidos ativos	1	7,14
8	Reconhecimento e capitalização de desembolsos no ativo intangível e sua realização	1	7,14
9	Valor recuperável do ágio ( <i>goodwill</i> )	1	7,14
10	Total	14	100

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A categoria dos PAAs com frequência acima de 1 (um) do setor de tecnologia da informação são: Reconhecimento da receita (17,33%); Provisão e contingências riscos fiscais, com 12,00% de frequência; Mensuração dos ativos financeiros da concessão e do intangível, com 6,00% de frequência; Mensuração do ativo contratual, com 5,33% de frequência; Cláusulas financeiras restritivas (“*Covenants*”) de empréstimos e financiamentos, com 4,67% de frequência; Ativos intangíveis e ativos financeiros, Infraestrutura da concessão, Redução ao valor recuperável de ativos, Valor recuperável (“*impairment*”) de Imobilizado, Valor recuperável dos ativos fiscais diferidos, Processos trabalhistas, cíveis, fiscais e regulatórios, Contabilidade de cobertura (*Hedge Accounting*), Instrumentos financeiros derivativos, Valorização dos instrumentos financeiros derivativos, Planos de benefícios pós emprego, Reconhecimento e valor recuperável dos ativos fiscais diferidos, Reconhecimento de Ativos e Passivos Regulatórios, Avaliação de *impairment* de ativo imobilizado, intangível e ativos contratuais, Provisão para créditos de liquidação duvidosa, Provisão para Déficit Atuarial em Plano de Previdência, Reconhecimento e mensuração do ativo contratual e receita de contrato

com clientes, Mudanças de estimativa contábil, Realização de créditos fiscais diferidos e *Impairment* Intangível e imobilizado, com 1,33% de frequência que estão apresentadas no Quadro 22.

Quadro 22: Frequência dos PAAs no setor de Utilidade Pública [Extrato].

Posição	PAAs	Frequência	Porcentagem
1	Reconhecimento da receita	26	17,33
2	Provisão e contingências riscos fiscais	18	12,00
3	Mensuração dos ativos financeiros da concessão e do intangível	9	6,00
4	Mensuração do ativo contratual	8	5,33
5	Cláusulas financeiras restritivas (“ <i>Covenants</i> ”) de empréstimos e financiamentos	7	4,67
6	Ativos intangíveis e ativos financeiros	5	3,33
7	Infraestrutura da concessão	5	3,33
8	Redução ao valor recuperável de ativos	5	3,33
9	Valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) de Imobilizado	5	3,33
10	Valor recuperável dos ativos fiscais diferidos	4	2,67

(...)

38	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	1	0,67
39	Reapresentação de valores correspondentes	1	0,67
40	Receita de prestação de serviço de água e esgoto e contas a receber de cliente	1	0,67
41	Receita de venda de gás fornecida e não faturada	1	0,67
42	Reconhecimento de benefícios pós emprego	1	0,67
43	Recuperabilidade do ativo fiscal diferido	1	0,67
44	Recuperabilidade dos ativos imobilizados	1	0,67
45	Rede Básica do Sistema Existente	1	0,67
46	Valor justo em operações de compra e venda de energia em mercado ativo	1	0,67
47	Valorização das provisões para contingências ambientais	1	0,67
	Total	156	100

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O Quadro 23 apresenta as categorias dos PAAs com frequência acima de um (1) do setor de outros assuntos: Ativo financeiro ao valor justo por meio do resultado, com 23,53% de frequência; Investimentos, reconhecimento de receita, com 11,76% de frequência.

Quadro 23: Frequência dos PAAs no setor de outros assuntos.

Posição	PAAs	Frequência	Porcentagem
1	Ativo financeiro ao valor justo por meio do resultado	4	23,53
2	Investimentos	2	11,76
3	Reconhecimento de receita	2	11,76
4	Adiantamento para futuro aumento de capital	1	5,88
5	Avaliação do julgamento e estimativa para registro das provisões para riscos trabalhistas, tributários e cíveis	1	5,88
6	Endividamento e processo de reestruturação financeira	1	5,88
7	Instrumentos Financeiros ativos e passivos	1	5,88
8	Mensuração das opções flexíveis de compra e venda	1	5,88
9	Mensuração do valor justo das ações da Suzano Holding S.A.	1	5,88
10	Mensuração dos ativos financeiros da concessão e do intangível - consolidado	1	5,88
11	Mensuração dos direitos creditórios autônomos	1	5,88
12	Provisão e contingências riscos fiscais	1	5,88
	Total	23	100,00

Fonte: Dados obtidos na pesquisa em (2019).

Com intuito de verificar quais os PAAs mais utilizado dentre as empresas, utilizou-se os levantamentos efetuados por setor da população analisada referente ao ano de 2018 e adotou-se os 3 (três) assuntos mais frequentes de cada um dos setores estudados na população, com o intuito de definir os Principais Assuntos de Auditorias das empresas listas na [B<sup>3</sup>].

Neste contexto, o Quadro 23 apresenta os PAAs que foram classificados pela frequência presente em cada um dos relatórios de auditoria dos respectivos. Diante da análise, constatou-se a ocorrência de 18 (dezoito) Principais Assuntos de Auditoria.

Quadro 24: Frequência dos PAAs da população.

<b>Posição</b>	<b>PAAs</b>	<b>Frequência</b>	<b>Porcentagem</b>
1	Provisão e contingências riscos fiscais	7	21,21
2	Reconhecimento da receita	6	18,18
3	Crédito com a Eletrobrás	3	9,09
4	Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação	2	6,06
5	Mensuração dos ativos biológicos	2	6,06
6	Ativo financeiro ao valor justo por meio do resultado	1	3,03
7	Avaliação do valor recuperável de ágio	1	3,03
8	Capitalização de gastos no ativo intangível	1	3,03
9	Contas a receber do setor elétrico	1	3,03
10	Investimentos	1	3,03
11	Mensuração dos ativos financeiros da concessão e do intangível	1	3,03
12	Premissas utilizadas na e cálculo da obrigação atuarial dos planos de pensão e saúde	1	3,03
13	Provisão para contingências tributárias e regulatórias	1	3,03
14	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	1	3,03
15	Realização de impostos a recuperar e diferidos	1	3,03
16	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	1	3,03
17	Reconhecimento da receita não faturada	1	3,03
18	Valor recuperável do ágio decorrente de combinação de negócio	1	3,03
	Total	33	100

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com os dados elucidados no Quadro 24, verificou-se as maiores repetições nas categorias de provisão e contingências riscos fiscais, com 21,21% de frequência; Reconhecimento da receita, com 18,18% de frequência; Crédito com a Eletrobrás, com 9,09% de frequência; obtendo com a mesma porcentagem da frequência de 6,06% os PAAs de controles de aplicativos e controles gerias de tecnologia da informação e mensuração dos ativos biológicos. Perante aos demais PAAs, obteve-se a frequência de 3,03%, adquirindo 1 (uma) aparição aos 12 (doze) Principais Assuntos de Auditoria tratados nesta regularidade, acarretando baixa relevância para o estudo.

#### 4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS POR SEGMENTO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

Na sequência, foram segregados os setores, onde cada um dos segmentos mencionados no Quadro 6, foram relacionados com os PAAs utilizados nos relatórios de auditoria, com intuito de verificar a frequência da utilização do PAAs em cada um dos segmentos presentes.

Verificou-se as maiores utilizações de PAAs no segmento do Novo Mercado (NM) com 35 utilizações; Nível 2 de Governança Corporativa (N2), com 11 utilizações; Bovespa Mais (MA), com 8 utilizações; Nível 1 de Governança Corporativa (N1), com 4 utilizações; BDR Nível 3 (DR3), com 3 utilizações; Cia Bovespa Mais Nível 2 (M2), com 2 utilizações e; Cia. Balcão Org. Tradicional (MB), com 1 utilização (Quadro 25).

Quadro 25: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Bens Industriais [Extrato].

Posição	PAAs	M2	MA	MB	N1	N2	NM	Total
1	Crédito com a Eletrobrás	0	0	0	0	0	5	5
2	Combinação de negócios	0	1	0	1	0	2	4
3	Reconhecimento de impostos diferidos ativos	0	0	0	0	1	2	3
4	Reconhecimento de receita	0	1	0	0	2	0	3
5	Valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura ( <i>goodwill</i> )	0	0	0	0	0	3	3
6	Provisão e contingências riscos fiscais	0	0	0	0	2	0	2
7	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	0	0	0	0	0	2	2
8	Recuperabilidade dos ativos intangíveis - <i>Goodwill</i>	0	0	0	0	0	2	2
9	Redução do ágio ao valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”)	0	0	0	0	1	1	2
10	Valorização das provisões para contingências ambientais	0	0	1	0	0	1	2

(...)

34	Recuperabilidade de ativos fiscais diferidos	0	0	0	1	0	0	1
35	Recuperabilidade do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	0	0	0	0	0	1	1
36	Redução ao valor recuperável ( <i>impairment</i> ) de ativos não financeiros	0	0	0	1	0	0	1
37	Redução ao valor recuperável do ágio (“ <i>goodwill</i> ”) e do Ativo imobilizado	0	0	0	0	1	0	1
38	Reestruturação de dívida com credores	0	0	0	0	0	1	1
39	Reservas de manutenção	0	0	0	0	1	0	1
40	Revisão da vida útil e valor residual do ativo imobilizado	0	1	0	0	0	0	1
41	Transações com partes relacionadas	0	0	0	0	0	1	1
42	Valorização do Investimento na Rohr	0	0	0	0	0	1	1
43	Venda de controle das operações do segmento de aviação comercial para Boeing	0	0	0	0	0	1	1
	Total	2	8	1	4	11	35	61

Nota: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Nível 1 de Governança Corporativa (N1); Cia. Nível 2 de Governança Corporativa (N2); Cia. Bovespa Mais (MA); Cia. Bovespa Mais Nível 2 (M2); Cia. Balcão Org. Tradicional (MB). Fonte: Dados da pesquisa (2019).

As maiores utilizações de PAAs no segmento do Nível 1 de Governança Corporativa (N1) foi de 6 utilizações; Cia. Novo Mercado (NM), com 4 utilizações e; Bovespa Mais (MA), com 2 utilizações (Quadro 26).



Quadro 26: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Comunicação.

Posição	PAAs	MA	N1	NM	Total
1	Adoção dos novos pronunciamentos contábeis	0	0	1	1
2	Ágio fundamentado em rentabilidade futura	0	0	1	1
3	Avaliação da recuperabilidade de ativos de vida útil definida e de longa duração	0	1	0	1
4	Combinação de negócios	1	0	0	1
5	Contrato oneroso de fornecimento de capacidade de transmissão de sinais de telecomunicações	0	1	0	1
6	Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação	0	1	0	1
7	Crédito com a Eletrobrás	0	0	1	1
8	Mensuração das subvenções governamentais vinculadas aos empréstimos e financiamentos oriundos do Fundo Setorial Audiovisual	1	0	0	1
9	Provisão e contingências riscos fiscais	0	1	0	1
10	Provisão para contingências tributárias e regulatórias	0	0	1	1
11	Reconhecimento da receita não faturada	0	1	0	1
12	Reconhecimento dos efeitos contábeis da homologação do Plano de Recuperação Judicial	0	1	0	1
	Total	2	6	4	12

Nota: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Nível 1 de Governança Corporativa (N1); Cia. Bovespa Mais (MA).  
Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O Quadro 27 apresenta as maiores utilizações de PAAs no do Novo Mercado (NM), com 93 utilizações, Nível 1 de Governança Corporativa (N1), com 11 utilizações; Bovespa Mais (MA), com 6 utilizações; Nível 2 de Governança Corporativa (N2), com 2 utilizações e; Cia. Bovespa Mais Nível 2 (N2), com 1 utilização.

Quadro 27: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Consumo Cíclico [Extrato].

Posição	PAAs	M2	MA	N1	N2	NM	Total
1	Reconhecimento de receita	0	1	1	0	5	7
2	Crédito com a Eletrobrás	0	0	0	0	5	5
3	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	0	0	0	0	4	4
4	Acordos Comerciais	0	0	1	0	2	3
5	Combinação de negócios	1	0	0	0	2	3
6	Contingências fiscais, trabalhistas e cíveis	0	0	0	0	3	3
7	Passivo contingente- encargos e reflexos trabalhistas incidentes sobre planos de opção de compra de ações ( <i>stock options</i> )	0	0	0	0	3	3
8	Provisão e contingências riscos fiscais	0	1	2	0	0	3
9	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	0	0	0	0	3	3
10	Avaliação de redução ao valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) do ágio (“ <i>goodwill</i> ”) registrado	0	0	1	0	1	2

(...)

63	Recuperabilidade dos saldos de fundo de comércio	0	0	0	0	1	1
64	Redução ao valor recuperável de ágio e de ativo imobilizado - “ <i>impairment</i> ”	0	0	0	0	1	1
65	Redução ao valor recuperável do ágio gerado em combinação de negócios	0	0	0	0	1	1
66	Redução ao valor recuperável dos imóveis a comercializar e terrenos	0	0	0	0	1	1
67	Redução do imposto de renda e contribuição social diferidos	0	0	0	0	1	1

	ativos						
68	Subvenção governamentais	0	0	0	0	1	1
69	Transações com partes relacionadas	0	0	0	0	1	1
70	Valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) de contas a receber de clientes	0	0	0	0	1	1
71	Valor recuperável dos imóveis a comercializar	0	0	0	0	1	1
72	Valorização e classificação dos instrumentos financeiros derivativos para proteção do risco de taxa variável de juros	0	0	0	0	1	1
	Total	1	6	11	2	93	113

Nota: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Nível 1 de Governança Corporativa (N1); Cia. Nível 2 de Governança Corporativa (N2); Cia. Bovespa Mais (MA); Cia. Bovespa Mais Nível 2 (M2); Cia. Balcão Org. Tradicional (MB). Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Verificou-se as maiores utilizações de PAAs no Novo Mercado (NM), com 33 utilizações; Nível 1 de Governança Corporativa (N1), com 3 utilizações e; Bovespa Mais (MA), com 2 utilizações (Quadro 28).

Quadro 28: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Consumo Não Cíclico.

Posição	PAAs	MA	N1	NM	Total
1	Mensuração dos ativos biológicos	0	0	4	4
2	Realização de impostos a recuperar e diferidos	0	1	3	4
3	Impostos a recuperar	0	0	3	3
4	Crédito com a Eletrobrás	0	0	2	2
5	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	0	0	2	2
6	Valor recuperável das propriedades para investimento e ágio por expectativa de rentabilidade futura	0	0	2	2
7	Acordos Comerciais	0	0	1	1
8	Acordos de colaboração premiada, leniência e investigações em andamento	0	0	1	1
9	Ativos biológicos mensurados ao valor justo	0	0	1	1
10	Ativos mantidos para venda e operações descontinuadas	0	1	0	1
11	Avaliação da perda por redução no valor recuperável de ativos não-financeiros, incluindo intangíveis sem vida útil definida ( <i>goodwill</i> )	0	0	1	1
12	Avaliação de perda ao valor recuperável ( <i>impairment</i> ) de Ativo imobilizado e Intangível	1	0	0	1
13	Avaliação de recuperabilidade de ativos	0	0	1	1
14	Avaliação do valor recuperável de ágios por expectativa de rentabilidade futura originados em combinações de negócios	0	0	1	1
15	Componentes consolidados significativos	0	0	1	1
16	Designação de contabilidade de proteção (“ <i>hedge accounting</i> ”)	0	0	1	1
17	Divulgação da adoção do CPC06 (R2) / IFRS16 – Operações de Arrendamento Mercantil	0	0	1	1
18	Gastos com Ativo Intangível	1	0	0	1
19	Gerenciamento de riscos, derivativos e contabilidade de “ <i>hedge</i> ”	0	0	1	1
20	Mensuração do ativo financeiro da concessão e intangível – Distribuição	0	0	1	1
21	Provisão e contingências riscos fiscais	0	1	0	1
22	Provisão para crédito de liquidação duvidosa em créditos ao consumidor	0	0	1	1
23	Provisão para riscos processuais	0	0	1	1
24	Reconhecimento de receita	0	0	1	1

25	Reconhecimento de venda de fazendas	0	0	1	1
26	Reestruturação de dívida com credores	0	0	1	1
27	Utilização de instrumentos financeiros derivativos	0	0	1	1
	Total	2	3	33	38

Nota: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Nível 1 de Governança Corporativa (N1); Cia. Bovespa Mais (MA).

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Verificou-se as maiores utilizações de PAAs no Nível 2 de Governança Corporativa (N2), com 24 utilizações; Nível 1 de Governança Corporativa (N1), com 20 utilizações; Novo Mercado (NM) com 14 utilizações; BDR Nível 3 (DR3), com 3 utilizações e; Cia. Balcão Org. Tradicional (MB) com nenhuma utilização de PAA, com esta observação optou-se por retirar o MB da amostra por não ser relevante para os resultados da presente pesquisa (Quadro 29).

Quadro 29: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Financeiro.

Classificação	PAAs	N1	N2	NM	Total
1	Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação	4	4	0	8
2	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	1	6	0	7
3	Provisão e contingências riscos fiscais	3	1	0	4
4	Créditos tributários	1	2	0	3
5	Valor recuperável das propriedades para investimento e ágio por expectativa de rentabilidade futura	0	1	2	3
6	Mensuração de instrumentos financeiros	1	1	0	2
7	Mensuração e reconhecimento das provisões técnicas aplicáveis	0	1	1	2
8	Acordos Comerciais	0	0	1	1
9	Avaliação de títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros derivativos não cotados	0	1	0	1
10	Benefícios pós-emprego	1	0	0	1

(...)

27	Realização de imposto de renda e contribuição social diferido dos ativos	0	0	1	1
28	Realização dos créditos a receber do Fundo de Compensação de Variações Salariais - FCVS (“FCVS”) relativo ao seguro do Sistema Financeiro Habitacional – SFH (“SFH”)	0	1	0	1
29	Realização dos valores registrados em Ágio	1	0	0	1
30	Receita de prêmios emitidos de contratos resseguros	0	0	1	1
31	Reconhecimento de receita	0	1	0	1
32	Recuperabilidade dos créditos tributários	1	0	0	1
33	Redução ao valor recuperável do ágio por rentabilidade futura	0	0	1	1
34	Transações com partes relacionadas	0	1	0	1
35	Valor justo de títulos de dívida emitidos por companhias de capital fechado	0	1	0	1
36	Valor recuperável dos ativos	1	0	0	1
	Total	20	24	14	58

Nota: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Nível 1 de Governança Corporativa (N1); Cia. Nível 2 de Governança Corporativa (N2). Fonte: Dados da pesquisa em (2019).

O Quadro 30 apresenta as maiores utilizações de PAAs no Nível 1 de Governança Corporativa (N1), com 19 utilizações; Novo Mercado (NM), com 13 utilizações; Nível 2 de Governança Corporativa (N2) e Bovespa Mais (MA), com 2 utilizações e; Cia. Balcão Org.

Tradicional (MB) com nenhuma utilização de PAA, assim optou-se por retirar o MB da amostra.

Quadro 30: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Materiais Básicos.

Classificação	PAAs	MA	N1	N2	NM	Total
1	Avaliação de redução ao valor recuperável de ativos não financeiros e recuperabilidade de ativos fiscais diferidos	0	2	0	0	2
2	Benefícios pós-emprego	0	1	0	0	1
3	Combinação de negócios	0	1	0	0	1
4	Contabilidade de cobertura ( <i>Hedge Accounting</i> ) e Econômica	0	1	0	0	1
5	Contingências tributárias e investigação no âmbito da Operação Zelotes	0	2	0	0	2
6	<i>Covenants</i>	0	0	0	1	1
7	Créditos tributários	0	0	1	0	1
8	Divulgação sobre a adoção da norma IFRS 16/CPC 06(R2) - <i>Leases</i>	0	1	0	0	1
9	Estimativa de realização dos tributos diferidos	1	1	0	0	2
10	Evento subsequente - Aquisição da Fibria	0	0	0	1	1
11	Ganhos em ações judiciais transitadas em julgado	0	1	0	0	1
12	ICMS a recuperar	0	0	0	1	1
13	<i>Impairment</i> - Demonstrações financeiras individuais e consolidadas	0	0	0	1	1
14	Investimento direto na Vale S.A.	0	1	0	0	1
15	Mensuração dos ativos biológicos	0	2	1	1	4
16	Obrigações para desmobilização de ativos	0	0	0	1	1
17	Operação Zelotes e seus reflexos na Companhia	0	0	0	1	1
18	Processos judiciais e contingências	0	0	0	1	1
19	Provisão e contingências riscos fiscais	0	2	0	0	2
20	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	0	0	0	1	1
21	Reconhecimento de receita	0	2	0	1	3
22	Recuperabilidade de ágio gerado em combinações de negócios	0	0	0	1	1
23	Recuperabilidade dos ativos intangíveis - <i>Goodwill</i>	1	0	0	1	2
24	Tributos sobre o lucro	0	0	0	1	1
25	Valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida (ágio)	0	2	0	0	2
	Total	2	19	2	13	36

Nota: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Nível 1 de Governança Corporativa (N1); Cia. Nível 2 de Governança Corporativa (N2); Cia. Bovespa Mais (MA); Cia. Bovespa Mais Nível 2 (M2); Cia. Balcão Org. Tradicional (MB). Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Verificou-se as maiores utilizações de PAAs no Nível 2 de Governança Corporativa (N2), com 5 utilizações e; Novo Mercado (NM), com 13 utilizações (Quadro 31).

Quadro 31: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Petróleo, gás, biocombustível.

Classificação	PAAs	N2	NM	Total
1	Avaliação do valor recuperável de ágios por expectativa de rentabilidade futura originados em combinações de negócios	1	1	2
2	Contas a receber do setor elétrico	0	1	1
3	Continuidade Operacional	0	1	1
4	Empréstimos e Financiamentos e Debentures	0	1	1
5	Equivalência patrimonial de controlada em conjunto	1	1	2
6	Premissas utilizadas na e cálculo da obrigação atuarial dos planos de pensão e saúde	0	1	1
7	Propriedade para investimento	1	1	2
8	Provisão para abandono de áreas	0	1	1
9	Provisão para contingências	1	1	2
10	Reconhecimento de receita não faturada	0	1	1
11	Recuperabilidade do imposto de renda e contribuição social diferidos	0	1	1

	ativos			
12	Recuperabilidade dos créditos tributários	1	1	2
13	Valor de mercado de instrumentos financeiros	0	1	1
	Total	5	13	18

Nota: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Nível 2 de Governança Corporativa (N2). Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O Quadro 32 apresenta as maiores utilizações de PAAs no Novo Mercado (NM), com 22 utilizações; Bovespa Mais (MA), com 4 utilizações e; BDR Nível 3 (DR3), com 2 utilizações.

Quadro 32: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Saúde.

Classificação	PAAs	MA	NM	Total
1	Acordos Comerciais	0	2	2
2	Aquisição do Controle da Odonto System	0	1	1
3	Ativo intangível decorrente de desenvolvimento e registro de novos produtos	0	1	1
4	Avaliação de redução ao valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) do ágio (“ <i>goodwill</i> ”) registrado	0	1	1
5	Capitalização de custos com desenvolvimento de ativo fixo e intangível	1	0	1
6	Combinação de negócios	0	1	1
7	Crédito com a Eletrobrás	0	4	4
8	ICMS a recuperar	0	1	1
9	Obsolescência dos estoques	1	0	1
10	Pagamento baseado em ações	1	0	1
11	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	0	1	1
12	Provisões para eventos ocorridos e não avisados	0	1	1
13	Provisões técnicas dos contratos de seguro saúde	0	2	2
14	Realização de imposto de renda e contribuição social diferidos ativos na controladora decorrentes de prejuízos fiscais e base negativa	0	1	1
15	Reconhecimento da receita	1	1	2
16	Teste de “ <i>impairment</i> ” do ágio	0	1	1
17	Valor recuperável de ativos intangíveis sem vida útil definida	0	1	1
18	Valor recuperável do ágio decorrente de combinação de negócio	0	1	1
19	Valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura ( <i>goodwill</i> )	0	2	2
	Total	4	22	26

Nota: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Bovespa Mais (MA). Fonte: Dados da pesquisa (2019).

As maiores utilizações de PAAs no Novo Mercado (NM), com 9 utilizações e; Bovespa Mais (MA), com 5 utilizações por segmento no setor de Utilidade Pública estão dispostos no Quadro 33.

Quadro 33: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Tecnologia da Informação.

Classificação	PAAs	MA	NM	Total
1	Avaliação do valor recuperável de ágio	1	1	2
2	Capitalização de custos de desenvolvimento de <i>software</i>	0	1	1
3	Combinação de negócios	0	1	1
4	Crédito com a Eletrobrás	0	2	2
5	Provisão e contingências riscos fiscais	2	0	2
6	Realização de créditos tributários, incluindo impostos diferidos ativos	0	1	1
7	Reconhecimento de receita	1	2	3
8	Reconhecimento e capitalização de desembolsos no ativo intangível e sua realização	1	0	1
9	Valor recuperável do ágio ( <i>goodwill</i> )	0	1	1
	Total	5	9	14

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme apresenta o Quadro 34, verificou-se as maiores utilizações de PAAs no Nível 1 de Governança Corporativa (N1), com 23 utilizações; Novo Mercado (NM), com 20 utilizações; Nível 2 de Governança Corporativa (N2), com 18 utilizações e; Bovespa Mais (MA), optou-se por retirar o MB da amostra por não ser relevante para os resultados da pesquisa.

Quadro 34: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Utilidade Pública.

Classificação	PAAs	MA	N1	N2	NM	Total
1	Reconhecimento da receita	0	2	3	3	8
2	Mensuração do ativo contratual	0	2	3	0	5
3	Provisão e contingências riscos fiscais	0	3	2	0	5
4	Cláusulas financeiras restritivas (“Covenants”) de empréstimos e financiamentos	0	1	2	1	4
5	Valor recuperável (“impairment”) de Imobilizado	0	1	1	2	4
6	Ativos intangíveis e ativos financeiros	0	1	1	1	3
7	Reconhecimento e valor recuperável dos ativos fiscais diferidos	0	0	0	3	3
8	Redução ao valor recuperável de ativos	0	3	0	0	3
9	Continuidade Operacional	0	1	1	0	2
10	Impairment Intangível e imobilizado	0	1	1	0	2
11	Infraestrutura da concessão	0	1	0	1	2
12	Processos trabalhistas, cíveis, fiscais e regulatórios	0	0	1	1	2
13	Provisão para Déficit Atuarial em Plano de Previdência	0	2	0	0	2
14	Reconhecimento e mensuração do ativo contratual e receita de contrato com clientes	0	1	1	0	2
15	Benefícios pós-emprego – passivo atuarial -	0	0	1	0	1
16	Capitalização de gastos no ativo intangível	1	0	0	0	1
17	Estimativas relacionadas a provisão para perda do valor recuperável de contas a receber de clientes	0	0	0	1	1
18	Imposto de Renda e Contribuição Social diferido	0	1	0	0	1
19	Mensuração dos ativos financeiros da concessão e do intangível	0	1	0	0	1
20	Mudanças de estimativa contábil	0	0	0	1	1
21	Plano de aposentadoria e assistência médica	0	0	1	0	1
22	Provisão para demandas judiciais e administrativas	0	0	0	1	1
23	Realização de créditos fiscais diferidos	0	0	0	1	1
24	Reapresentação de valores correspondentes	0	0	0	1	1
25	Receita de prestação de serviço de água e esgoto e contas a receber de cliente	0	0	0	1	1
26	Recuperabilidade do ativo fiscal diferido	1	0	0	0	1
27	Rede Básica do Sistema Existente	0	1	0	0	1
28	Valor justo em operações de compra e venda de energia em mercado ativo	0	1	0	0	1
29	Valorização das provisões para contingências ambientais	0	0	0	1	1
30	Valorização dos instrumentos financeiros derivativos	0	0	0	1	1
	Total	2	23	18	20	63

Nota: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Nível 1 de Governança Corporativa (N1); Cia. Nível 2 de Governança Corporativa (N2); Cia. Bovespa Mais (MA). Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O segmento da Cia. Balcão Org. Tradicional (MB) é o único segmento presente nas empresas enquadradas como outros setores, diante disso, 6 utilizações do PAAs (Quadro 35).

Quadro 35: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Outros

<b>Classificação</b>	<b>PAAs</b>	<b>MB</b>
1	Adiantamento para futuro aumento de capital	0
2	Ativo financeiro ao valor justo por meio do resultado	3
3	Avaliação do julgamento e estimativa para registro das provisões para riscos trabalhistas, tributários e cíveis	0
4	Continuidade Operacional	3
5	Endividamento e processo de reestruturação financeira	0
6	Instrumentos Financeiros ativos e passivos	0
7	Investimentos	0
8	Mensuração das opções flexíveis de compra e venda	0
9	Mensuração do valor justo das ações da Suzano Holding S.A.	0
10	Mensuração dos ativos financeiros da concessão e do intangível - consolidado	0
11	Mensuração dos direitos creditórios autônomos	0
12	Provisão e contingências riscos fiscais	0
13	Reconhecimento de receita	0
	Total	6

Nota: Cia. Balcão Org. Tradicional (MB). Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os segmentos que mais utilizam PAAs para medir o grau de transparências nas informações emitidas nos relatórios de autoria estão dispostos no Quadro 36.

Quadro 36: Quantidade de PAAs por setores e segmentos.

<b>Setores</b>	<b>Setor</b>	<b>Velho Mercado</b>					<b>Novo Mercado</b>	<b>Total por segmento</b>
		<b>M2</b>	<b>MA</b>	<b>MB</b>	<b>N1</b>	<b>N2</b>	<b>NM</b>	
Bens Industriais	61	2	8	1	4	11	35	61
Comunicação	12	0	2	0	6	0	4	12
Consumo Cíclico	113	1	6	0	11	2	93	113
Consumo Não Cíclico	38	0	2	0	3	33	0	38
Financeiro	58	0	0	0	20	24	14	58
Materiais Básicos	36	0	2	0	19	2	13	36
Petróleo, gás, biocombustível	18	0	0	0	0	5	13	18
Saúde	26	0	4	0	0	0	22	26
Tecnologia da Informação	14	0	5	0	0	0	9	14
Utilidade Pública	63	0	2	0	23	18	20	63
Outros	6	0	0	6	0	0	0	6
Total	442	3	31	7	86	95	223	445

Nota: Cia. Novo Mercado (NM); Cia. Nível 1 de Governança Corporativa (N1); Cia. Nível 2 de Governança Corporativa (N2); Cia. Bovespa Mais (MA); Cia. Bovespa Mais Nível 2 (M2); Cia. Balcão Org. Tradicional (MB). Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Constatou-se que a maior quantidade de empresas se enquadra no segmento do Novo Mercado, porém verificou-se que as empresas do Novo Mercado utilizam maior quantidade de PAAs para melhor transparência das informações.

Para melhor complementação da análise foi realizada uma análise descritiva por segmento e setor (Tabela 1).

Tabela 1: Estatística descritiva dos segmentos.

<b>Dados Estatísticos</b>	<b>Segmento</b>
<b>Média</b>	74
<b>Mediana</b>	58,5
<b>Máximo</b>	223
<b>Mínimo</b>	3

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Verificou-se a média do conjunto de PAAs dividido pela quantidade de segmentos estudados, obtendo-se 74 PAAs para cada um dos segmentos, a mediana apontou a quantidade de 58,5 PAAs, um máximo de 223 PAAs no segmento do Novo Mercado e, mínimo 3 PAA obtido no segmento Cia. Bovespa Mais Nível 2 (Tabela 2).

Tabela 2: Estatística descritiva dos setores.

<b>Dados Estatísticos</b>	<b>Setores</b>
<b>Média</b>	40
<b>Mediana</b>	36
<b>Máximo</b>	113
<b>Mínimo</b>	6

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Foi possível verificar que a média de PAAs por setor é de 40, enquanto a mediana é de 36 PAAs por setor, alcançando o máximo de 113 PAA utilizado no setor de Consumo Cíclico e mínimo de 6 PAA no setor Outros.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

### 5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou verificar quais os principais assuntos de auditoria diante das empresas listadas na [B]<sup>3</sup>. Conforme dados coletados da população de 419 (quatrocentas e dezenove) empresas, foi possível verificar dentre os enquadramentos efetuados, que a maior frequência dos Principais Assuntos de Auditoria presentes nos relatórios são as categorias de provisão e contingências riscos fiscais, com 21,21% de frequência; Reconhecimento da receita, com 18,18% de frequência; Crédito com a Eletrobrás, com 9,09% de frequência; obtendo com a mesma porcentagem da frequência de 6,06% os PAAs de controles de aplicativos e controles gerias de tecnologia da informação e mensuração dos ativos biológicos. Perante os demais PAAs, obteve-se a frequência de 3,03%, adquirindo 1 (uma) aparição aos 12 (doze) Principais Assuntos de Auditoria tratados nesta regularidade, acarretando baixa relevância para o estudo.

Assim sendo, apesar do estudo de Marques e Souza (2017), ter abordado uma quantidade de empresas inferior ao trabalho efetuado com apenas 45 empresas, é possível verificar que o PAA de Reconhecimento de Receita presente com 13% de frequência e PAA de Contingências com 15% de frequência, compondo o *ranking* dos PAAs mais utilizados para melhor evidenciar a atual situação financeira da empresa. Do mesmo modo, foi efetuado um comparativo aos resultados obtidos no estudo de Santos, Machado e Machado (2019), que utilizaram a quantidade de 63 empresa para a pesquisa realizada e, diante disso, foi possível verificar que dentre os PAAs utilizados, mais uma vez o Reconhecimento de Receita consta com maior frequência com 40% no *ranking* dos PAAs. Dentre os estudos abordados, vale ressaltar que a média constatada por empresa não condiz com a quantidade exata de PAA que foram abordados em cada uma das empresas estudadas que representa uma verdade não fidedigna a realidade dos relatórios de auditorias.

Com o levantamento dos segmentos em confronto com os setores, foi possível verificar a maior quantidade de utilização de PAAs das empresas do segmento do Novo Mercado, porém diante disso, onde classificou-se a quantidade de empresa por níveis de Governança Corporativa por setor, conclui-se que a maior frequência dos PAAs é maior no segmento do novo mercado. Diante disso, é possível constatar que quanto maior o número de PAAs, melhor e maior o nível de transparência das informações emitidas aos *stakeholders*.

Além disso, verificou-se que a utilização de PAAs por setor constatando que o setor de Consumo Cíclico que utilizou 113 PAAs, seguido por utilidade pública com 63 PAAs, Bens Industriais com 61 PAAs, Financeiro com 58 PAAs, Consumo Não Cíclico com 38 PAAs, Materiais Básicos com 36 PAAs, Saúde com 26 PAAs, Petróleo, gás, biocombustível com 18 PAAs, Tecnologia da Informação com 14 PAAs, Comunicação com 12 PAAs, Outros com 6 PAAs. Diante da análise, conclui-se que o setor de Consumo Cíclico é o que mais utilizou PAAs para emitir os relatórios com maior transparência aos *stakeholders*.

Com os resultados apresentados é possível afirmar que quanto maior a utilização dos PAAs pelas empresas, melhor a confiabilidade no relatório da auditoria, em consequência, indica maior segurança por parte dos investidores sobre a movimentação financeira da empresa.

## 5.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Considerando o estudo efetuado, sugere-se para futuras pesquisas a comparação das alterações dos PAAs em maior quantidade de período, a fim de confeccionar um histórico de dados e contextualizar tendência do mercado, confirmando os resultados obtidos nesta pesquisa. Para melhor aproveitamento dos dados coletados deve-se analisar a empresa como um todo e, verificar quais os fatores limitantes ou qual melhores fatores foram aproveitados pela auditoria, apurando possíveis vícios de PAAs, que acabam sendo utilizados em períodos frequentes por algum outro motivo além do objetivo principal que é demonstrar veridicamente a saúde financeira da empresa. Além disso, efetuar uma correlação entre o parágrafo de ênfase abordado na NBC TA 706, citando o referido trabalho.

Sugere-se efetuar um comparativo verificando se existe correlação com os PAAs mais utilizados e os setores abordados nesta pesquisa, tratando os PAAs de forma mais aprofundada demonstrando o real risco deste assunto aos *stakeholders*, ainda para melhor aproveitamento do estudo, recomenda-se efetuar um levantamento das empresas que emitiram os pareceres de auditoria das empresas analisadas.

Recomenda-se desenvolver um estudo denso relacionando os PAAs com o parecer limpo, demonstrando efetivamente a qualidade da informação que consta neste “parecer limpo”.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ALVES, I. K. C.; COLARES, A. C. V.; FERREIRA, C. O. Determinantes dos honorários de auditoria independente. **Revista de auditoria, governança e contabilidade**, Monte Carmelo, v. 5, n. 20 p. 96-111, 2017. Disponível em: <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/1040/782#> acesso em: 11 nov 2019

ARAÚJO, F. J. de. **Grau de compreensão dos pareceres de auditoria**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade do Estado do Rio de Janeiro – FAF/UERJ, Rio de Janeiro, Brasil, 1997

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARON, D.; SANTOS, E. A.; SOARES, S. Análise da conformidade dos relatórios dos auditores independentes das demonstrações financeiras das empresas listadas na B3 com a NBC TA 700. **Revista de auditoria, governança e contabilidade**, Monte Carmelo, v. 7, n. 30 p. 63-74, 2019. Disponível em: <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/1868/1206> acesso em: 11 nov 2019

BARRETO, D. F. C. **Análise dos impactos da adoção das práticas de Governança Corporativa utilizando índices contábeis no setor elétrico brasileiro**. 2009. Dissertação. (Mestrado Profissional em Gestão e Estratégias em Negócios) – Instituto de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Seropédica, 2009. Disponível em: <https://tede.ufrjr.br/jspui/bitstream/jspui/2932/2/2009%20-%20Daniela%20Faria%20da%20Costa%20Barreto.pdf> acesso em: 09 nov. 2019

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: Teoria e Prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CALIL, G. L.; NUNES, D. M. S.; SANTANA, C. M.; CUNHA, J. H. C. Relatório dos auditores independentes: uma análise da influência do relatório com abstenção de opinião. **Negócios em projeção**, Taguatinga, v. 8, n. 1, p. 75-87, 2017. Disponível em: <http://revista.faculadeprojecao.edu.br/index.php/Projecao1/article/view/785/686> acesso em: 1 nov 2019

CASTRO, R. L. C.; VASCONCELOS, J. P. B.; DANTAS, J. A. Impactos das normas internacionais de auditoria nos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras dos bancos brasileiros. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 9, n. 1, p. 1-20, 2017. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente/article/view/2890/2349> acesso em 11 nov 2019

COLARES, Ana Carolina Vasconcelos; ALVEZ, Isabelle Karoline Cruz; FERREIRA, Cássia de Oliveira. Principais assuntos de auditoria: expectativas dos auditores independentes quanto ao Novo Relatório de Auditoria. *Revista Mineira de Contabilidade*, [s.l.], v. 19, n. 3, p.64-76,

21 dez. 2018. ANPAD. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.21714/2446-9114rmc2018v19n3t06> acesso em: 11 nov 2019

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE **CFC NBC TA 200 (R1)**: objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf) acesso em: 9 nov 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE **CFC NBC TA 260 (R2)**: Comunicação com os Responsáveis pela Governança. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA260R2](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA260R2) acesso em: 9 nov 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE **CFC NBC TA 315 (R1)**: Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315(R1)) acesso em: 9 nov 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE **CFC NBC TA 330 (R1)**: Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA330\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA330(R1)) acesso em: 9 nov 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **CFC NBC TA 570**: continuidade operacional. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA570](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA570) acesso em: 09 nov 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **CFC NBC TA 700**: formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700) acesso em: 09 nov 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **CFC NBC TA 701: comunicação** dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA701](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA701) acesso em: 09 nov 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **CFC NBC TA 705**: modificações na opinião do auditor independente. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA705](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA705) acesso em: 09 nov 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **CFC NBC TA 720: Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações**. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA720](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA720) acesso em: 09 nov 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução **CFC nº 1328/11**: dispõe sobre a estrutura das normas brasileiras de contabilidade. Brasília: CFC, 2011. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1328.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1328.pdf) acesso em: 9 nov 2019.

DONG, B.; ROBINSON, D.; ROBINSON, M. The market's response to earnings surprises after first – time going – concern modifications. **Advances in Accounting**, Oregon, v. 31, n.1, p.21-32, jun 2015 Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0882611015000024> acesso em: 09 nov. 2019

HOOG, W. A. Z.; CARLIN, E. L.B. **Manual de Auditoria Contábil das Sociedades Empresárias**: de acordo com o novo Código Civil – Lei 10.406/2002. Curitiba: Juruá, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de Governança Corporativa**. 5 ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. 2015. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21138/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf> acesso em: 10 nov 2019

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **O Papel do Auditor**. 17 ed. 2015. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/portugues/lisrevistatransparencia.php> acesso em: 12 out. 2019

MARQUES, V. A.; SOUZA, M. K. P. Principais assuntos de auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade: uma análise das empresas do IBOVESPA. **Revista de informação contábil**, Recife, v. 11, n. 4, p. 1-22, 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/viewFile/230107/25628> acesso em 11 nov 2019.

MENDES, J. A.; MARTINS, V. F. Normas internacionais de auditoria no Brasil: uma análise do nível de entendimento das normas do relatório dos auditores pelos profissionais que atuam na área. **Revista de administração**, Frederico Wstphalen, v. 12, n. 22, p. 67-85. 2014

MOTA, P. R.; MARTINS, V. F. Novo relatório do auditor independente: uma análise dos principais assuntos de auditoria evidenciados nas empresas do setor aéreo brasileiro. **Revista de auditoria, governança e contabilidade**, Monte Carmelo, v. 6, n. 25, p. 64-84, 2019. Disponível em: <http://fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/1554/1055> acesso em: 11 nov 2019

NASCIMENTO, Í. C. S. do et al. Percepção de Auditores das Big Four sobre o Novo Relatório de Auditor Independente. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, [s.l.], v. 14, n. 2, p.57-

79, 3 jun. 2019. Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UFRJ. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v0i0.15913](http://dx.doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.15913) Acesso em: 10 nov 2019

OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Governança Corporativa na prática: integrando acionistas, conselho de administração e diretoria executiva na geração de resultados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PETERS, R. S. M.; REIS, L. H. S.; PERES, L. J. Relação entre o relatório de auditoria com modificação e a troca de auditor independente em companhias listadas. **Cafi**, São Paulo, v. 1 n. 1, p. 139-153, 2018. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/CAFI/article/view/36959/25185> acesso em: 11 nov 2019

PORTE, M.; SAUR-AMARAL, I.; PINHO, C. Pesquisa em auditoria: principais temas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, n. 76, p. 41-59, 2018.

PWC. **Demonstrações financeiras e sinopses normativa e legislativa: guia 2016/2017**. 2016. PricewaterhouseCoopers: São Paulo, 26 ed. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/guia-demonstracoes-financeiras/assets/guia-demonstracoes-financeira-16.pdf> Acesso em: 09 nov. 2019.

RAMOS, G. M.; MARTINEZ, A. L. Governança Corporativa. Revista contemporânea de contabilidade, Florianópolis. 3, n.6, p. 143-164, jul/dez 2006. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/762/76200609.pdf> acesso em: 9 nov. 2019

REID, L. C., CARCELLO, J. V., LI, C., & NEAL, T. L. Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. **Contemporary Accounting Research**, v. 36, n. 3, p. 1501-1539, 2019.

ROCHA, D. **Contagem regressiva para o Novo Relatório de Auditoria**. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, 2016. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/portugues/detnoticia.php?cod=4003>. Acesso em: 9 nov. 2019.

SANTANA, L. R. et al. Auditoria em Bancos: relação entre os assuntos citados em modificação de opinião, ênfase e PAA. Revista Catarinense da Ciência Contábil, [s.l.], v. 18, p.1-18, 8 jul. 2019. Revista Catarinense da Ciência Contábil. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-766220192832>. Acesso em: 10 nov 2019.

SANTOS, A. C. L.; MACHADO, L. S.; MACHADO, M. R. R. Principais assuntos de auditoria (PAA) no contexto goiano. **Revista de auditoria, governança e contabilidade**, Monte Carmelo, v. 7, n. 28, p. 149-164, 2019. Disponível em: <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/1744/1143#> acesso em: 11 nov 2019

SILVA, A. D. L.; TEIXIRA, B. M. Novo relatório do auditor independente: um estudo sobre os principais assuntos de auditoria. **Revista eletrônica de ciências sociais aplicadas**, Garibaldi, v. 6, n 2, p. 144-172, 2017. Disponível em:

<https://revista.fisul.edu.br/index.php/revista/article/view/89/79> Acesso em: 09 nov. 2019

SILVA, A. H. C.; LOURENÇO, T. S; SANCOVSCHI M. Reação do mercado aos pareceres dos auditores sobre incertezas quanto à continuidade operacional de empresas de capital aberto após a adoção do IFRS. **Pensar contábil**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 70, p. 4-13, set/dez 2017. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/3271/2538> acesso em: 09 nov. 2019

SILVA, L. N. Pareceres de auditoria: a importância dos parágrafos de ênfase e outros assuntos. **Revista opara**, Petrolina, v. 9, n. 1, p. 16-36, 2019. Disponível em: <http://revistaopara.facape.br/article/view/224/162> acesso em: 11 nov 2019

YU-HSUAN WU, C.; HWA-HSIEN HSU; HASLAM, J. Audit committees, non – audit services, and auditor reporting decisions prior to failure. **The british Accounting review**, United Kingdom, v. 48, n. 2, p. 240-256, jun 2016. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838915000153> acesso em: 10 nov 2019

ZANELLA, L. C. H. **Técnicas em pesquisa**. Florianópolis: UFSC, 2013.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A - Quadro 13: Frequência dos PAAs no setor de Bens Industriais.

Colocação	PAAs	Frequência	Porcentagem (%)
1	Provisão e contingências riscos fiscais	14	10
2	Reconhecimento de receita	11	7,86
3	Capitalização de gastos no ativo intangível	7	5,00
4	Redução ao valor recuperável ( <i>impairment</i> ) de ativos não financeiros	6	4,29
5	Valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura ( <i>goodwill</i> )	6	4,29
6	Crédito com a Eletrobrás	5	3,57
7	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	5	3,57
8	Avaliação de perda por <i>impairment</i> - Ágio	4	2,86
9	Combinação de negócios	4	2,86
10	Estoques	4	2,86
11	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	4	2,86
12	Reconhecimento de impostos diferidos ativos	4	2,86
13	Recuperabilidade dos ativos intangíveis - <i>Goodwill</i>	4	2,86
14	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	3	2,14
15	Transações com partes relacionadas	3	2,14
19	Ativo intangível	2	1,43
20	<i>Impairment</i>	2	1,43
21	Programa especial de regularização tributária	2	1,43
18	Recuperabilidade de ativos fiscais diferidos	2	1,43
17	Redução do ágio ao valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”)	2	1,43
16	Valorização das provisões para contingências ambientais	2	1,43
23	Ágio em aquisições de controle	1	0,71
24	Alavancagem financeira da Companhia	1	0,71
26	Aumento de Capital por Incorporação de Reserva	1	0,71
28	Avaliação do valor justo de ativo biológico que inclui florestas e gado	1	0,71
29	Avaliação do valor justo de propriedade para investimentos	1	0,71
30	Avaliação do valor recuperável de ativos de vida útil definida e de longa duração	1	0,71
31	Avaliação do valor recuperável dos ágios originados em combinações de negócios e dos fundos de comércio	1	0,71
32	Avaliação do valor recuperável dos ativos intangíveis	1	0,71
33	Avaliação sobre a apuração dos impostos correntes e a realização de impostos diferidos ativos	1	0,71
34	Bond Conversível em ações da TAP	1	0,71
37	Conclusão sobre as informações intermediárias individuais e consolidadas	1	0,71
38	Consolidação do Parcelamento Especial de Regularização Tributária	1	0,71
40	Empréstimos e Financiamentos	1	0,71
41	Endividamento e processo de reestruturação financeira	1	0,71
42	Estimativa de realização do ativo fiscal diferido	1	0,71
44	Fluxo de caixa da Recuperação Judicial	1	0,71
46	Indicação de desvalorização dos ativos não financeiros da Companhia	1	0,71
47	Instrumentos financeiros derivativos – opções de compra e venda (“ <i>call</i> ” e “ <i>put</i> ”)	1	0,71
48	Mensuração dos títulos de remuneração variável	1	0,71
49	Novas práticas contábeis CPC 47/IFRS 15 e CPC 48/ IFRS 09	1	0,71
50	Obrigações sociais e tributárias e parcelamentos de tributos	1	0,71
51	PCLD	1	0,71
35	Perda por redução ao valor recuperável de ativos imobilizados	1	0,71



36	Planos de benefício pós-emprego	1	0,71
39	Projeções de resultado utilizadas na avaliação do valor recuperável de ativos tangíveis e intangíveis e na realização de tributos diferidos	1	0,71
25	Provisão para garantias	1	0,71
27	Realização de créditos tributários, incluindo impostos diferidos ativos	1	0,71
52	Recálculo do REFIS I após exclusão do programa	1	0,71
53	Receita de prestação de serviço de infraestrutura	1	0,71
54	Reconhecimento de ativos fiscais - Crédito-prêmio do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI – “Polo Ativo” e Expurgo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	1	0,71
55	Reconhecimento de contratos de construção	1	0,71
43	Recuperabilidade de ágio	1	0,71
45	Recuperabilidade do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	1	0,71
22	Recuperação de ativo imobilizado	1	0,71
59	Redução ao valor recuperável do ágio (“goodwill”) e do Ativo imobilizado	1	0,71
60	Redução de Capital em Controlada	1	0,71
61	Redução do valor recuperável de contas a receber	1	0,71
62	Redução e aumento de capital em controladas	1	0,71
63	Reestruturação de dívida com credores	1	0,71
64	Reservas de manutenção	1	0,71
65	Reservas de Subvenções de Investimentos – Lei Complementar 160/2017	1	0,71
66	Revisão da vida útil e valor residual do ativo imobilizado	1	0,71
67	Risco de redução ao valor recuperável para ágio e intangíveis referentes a combinação de negócios	1	0,71
68	Valor recuperável (“impairment”) de Imobilizado	1	0,71
56	Valorização do Investimento na <i>Rohr</i>	1	0,71
57	Venda de controle das operações do segmento de aviação comercial para Boeing	1	0,71
58	Vida útil econômica, estimativa do valor residual e recálculo da depreciação dos veículos, máquinas e equipamentos	1	0,71
	Total	143	100,00

Fonte: Dados obtidos na pesquisa em (2019).

#### APÊNDICE B - Quadro 15: Frequência dos PAAs no setor de Consumo Cíclico.

Colocação	PAAs	Frequência	Porcentagem (%)
1	Reconhecimento de receita	13	7,47
2	Provisão e contingências riscos fiscais	10	5,75
3	Crédito com a Eletrobrás	5	2,87
4	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	5	2,87
5	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	4	2,30
6	Acordos Comerciais	3	1,72
7	Combinação de negócios	3	1,72
8	Contas a Receber S	3	1,72
9	Contingências fiscais, trabalhistas e cíveis	3	1,72
10	Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação	3	1,72
11	Definição do valor residual de veículos	3	1,72
12	Estimativas relacionadas a perdas por redução ao valor recuperável de contas a receber de clientes	3	1,72
13	Estoques	3	1,72
14	Passivo contingente- encargos e reflexos trabalhistas incidentes sobre	3	1,72

	planos de opção de compra de ações ( <i>stock options</i> )		
15	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	3	1,72
19	Reconhecimento do resultado de incorporação imobiliária	3	1,72
20	Valor recuperável das propriedades para investimento e ágio por expectativa de rentabilidade futura	3	1,72
21	Avaliação de perda do valor recuperável de ativos com vida útil indefinida	2	1,15
18	Avaliação de redução ao valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) do ágio (“ <i>goodwill</i> ”) registrado	2	1,15
17	Avaliação do valor recuperável do ativo imobilizado	2	1,15
16	Créditos tributários	2	1,15
23	Empréstimos e Financiamentos	2	1,15
24	Incentivos fiscais	2	1,15
26	Intangível - Capitalização de custos de desenvolvimento de Website e sistemas	2	1,15
28	Investimentos no processo de consolidação	2	1,15
29	Perdas por redução ao valor recuperável das Contas a Receber de Clientes	2	1,15
30	Planos de benefício pós-emprego	2	1,15
31	Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	2	1,15
32	Realização de impostos a recuperar e diferidos	2	1,15
33	Reconhecimento de venda de seminovos	2	1,15
34	Reconhecimento e mensuração de crédito de ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS	2	1,15
37	Recuperabilidade dos ativos (“ <i>impairment</i> ”) – imóveis a comercializar, contas a receber e partes relacionadas	2	1,15
38	Redução ao valor recuperável dos estoques	2	1,15
40	Teste de ágio	2	1,15
41	Valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) de contas a receber de clientes	2	1,15
42	Valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura ( <i>goodwill</i> )	2	1,15
44	Adequação do custeio e existência e valorização dos estoques	1	0,57
46	Adoção inicial do CPC 48 - Provisão de perdas esperadas	1	0,57
47	Alienação de direitos sobre créditos tributários	1	0,57
48	Ambiente de tecnologia da informação no ciclo de receita de prestação de serviços	1	0,57
49	Análise de recuperabilidade do saldo de imóveis a comercializar	1	0,57
50	Apuração do resultado de incorporação e venda de imóvel	1	0,57
51	Aquisição de controle da unidas SA	1	0,57
35	Ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada	1	0,57
36	Avaliação da perda por redução no valor recuperável de ativos não-financeiros, incluindo intangíveis sem vida útil definida ( <i>goodwill</i> )	1	0,57
39	Avaliação de perda ao valor recuperável ( <i>impairment</i> ) de Ativo imobilizado e Intangível	1	0,57
25	Avaliação sobre a apuração dos impostos correntes e a realização de impostos diferidos ativos	1	0,57
27	Avaliação sobre a recuperabilidade de ativos não financeiros- ágio no investimento de Alphaville e terrenos que não constam em plano de negócios para futuras incorporações	1	0,57
52	Benefícios a empregados	1	0,57
53	Contabilização da receita, custos e despesas da incorporação imobiliária	1	0,57
54	Contabilização dos equivalentes de caixa e títulos e valores mobiliários	1	0,57
55	Cumprimento de cláusulas contratuais em contratos de empréstimos e financiamentos	1	0,57
43	Debêntures a pagar para Companhia relacionada	1	0,57

45	Debêntures a receber de Companhia relacionada	1	0,57
22	Definição do valor da depreciação dos carros	1	0,57
59	Discussões judiciais sobre temas fiscais – ICMS na base de cálculo PIS e COFINS – controladora	1	0,57
60	Estimativa de realização dos tributos diferidos	1	0,57
61	Eventos Subsequentes	1	0,57
62	Gerenciamento de riscos, derivativos e contabilidade de “ <i>hedge</i> ”	1	0,57
63	Imobilizado	1	0,57
64	Imposto de Renda e Contribuição Social diferido	1	0,57
65	Impostos Ativos e Passivos	1	0,57
66	Impostos compensados	1	0,57
67	Impostos e contribuições sociais – Programas de parcelamentos	1	0,57
68	Instrumentos financeiros passivos	1	0,57
56	Mensuração das obrigações atuariais	1	0,57
57	Mensuração do valor ajustado das propriedades para investimento	1	0,57
58	Partes Relacionadas	1	0,57
59	Perdas estimadas por redução ao valor recuperável de estoques-controladora e consolidado	1	0,57
60	Pert – programa especial de regularização tributária	1	0,57
61	Plano de reestruturação da dívida da Companhia e sua controlada junto aos principais credores financeiros e não financeiros e alteração do controlador da Companhia	1	0,57
62	Projeções de resultado utilizadas na avaliação do valor recuperável do ágio e na realização de tributos diferidos	1	0,57
63	Provisão para ajuste a valor de mercado	1	0,57
64	Provisão para demandas judiciais e administrativas	1	0,57
65	Provisão para Perda com Estoque	1	0,57
66	Provisões	1	0,57
67	Provisões para Contingências Judiciais, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	1	0,57
68	Provisões para créditos de liquidação duvidosa	1	0,57
69	Provisões para demandas judiciais	1	0,57
70	Realização de créditos a recuperar de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	1	0,57
71	Realização do saldo de estoques de imóveis	1	0,57
72	Reconhecimento da correção Monetária do balanço para investimentos em economias hiperinflacionárias	1	0,57
73	Reconhecimento da receita do segmento automotivo	1	0,57
74	Reconhecimento de impostos diferidos ativos	1	0,57
75	Recuperabilidade dos ativos (“ <i>impairment</i> ”) – estoques imobiliários, contas a receber e mútuos com coligadas	1	0,57
76	Recuperabilidade dos ativos imobilizados	1	0,57
77	Recuperabilidade dos saldos de fundo de comércio	1	0,57
78	Redução ao valor recuperável de ágio e de ativo imobilizado - “ <i>impairment</i> ”	1	0,57
79	Redução ao valor recuperável do ágio gerado em combinação de negócios	1	0,57
80	Redução ao valor recuperável dos imóveis a comercializar e terrenos	1	0,57
81	Redução do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	1	0,57
82	Subvenção governamentais	1	0,57
83	Teste de Redução ao Valor Recuperável do Ativo Imobilizado	1	0,57
84	Títulos da dívida agrária	1	0,57
85	Transações com partes relacionadas	1	0,57
86	Valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) de Imobilizado	1	0,57
87	Valor recuperável dos imóveis a comercializar	1	0,57
88	Valorização e classificação dos instrumentos financeiros derivativos	1	0,57

	para proteção do risco de taxa variável de juros		
89	Vida útil econômica, estimativa do valor residual e recálculo da depreciação dos veículos destinados a locação	1	0,57
	Total	174	100,00

Fonte: Dados obtidos na pesquisa em (2019).

### APÊNDICE C - Quadro 16: Frequência dos PAAs no setor de Consumo Não Cíclico.

Colocação	PAAs	Frequência	Porcentagem (%)
1	Realização de impostos a recuperar e diferidos	5	8,77
2	Mensuração dos ativos biológicos	5	8,77
3	Provisão e contingências riscos fiscais	4	7,02
4	Impostos a recuperar	3	5,26
5	Avaliação do valor recuperável de ágios por expectativa de rentabilidade futura originados em combinações de negócios	2	3,51
6	Crédito com a Eletrobrás	2	3,51
7	Divulgação da adoção do CPC06 (R2) / IFRS16 – Operações de Arrendamento Mercantil	2	3,51
8	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	2	3,51
9	Reconhecimento de receita	2	3,51
10	Valor recuperável das propriedades para investimento e ágio por expectativa de rentabilidade futura	2	3,51
11	Acordos Comerciais	1	1,75
12	Acordos de colaboração premiada, leniência e investigações em andamento	1	1,75
13	Ativos biológicos mensurados ao valor justo	1	1,75
14	Ativos mantidos para venda e operações descontinuadas	1	1,75
15	Avaliação da perda por redução no valor recuperável de ativos não-financeiros, incluindo intangíveis sem vida útil definida ( <i>Goodwill</i> )	1	1,75
16	Avaliação de perda ao valor recuperável ( <i>Impairment</i> ) de Ativo imobilizado e Intangível	1	1,75
17	Avaliação de recuperabilidade de ativos	1	1,75
18	Clientes	1	1,75
19	Componentes consolidados significativos	1	1,75
20	Contabilidade de cobertura ( <i>Hedge Accounting</i> )	1	1,75
21	Designação de contabilidade de proteção (“ <i>hedge accounting</i> ”)	1	1,75
22	Economia hiperinflacionária - Argentina	1	1,75
23	Gastos com Ativo Intangível	1	1,75
24	Gerenciamento de riscos, derivativos e contabilidade de “hedge”	1	1,75
25	Impostos e contribuições sociais – Programas de parcelamento	1	1,75
26	Liquidação voluntária da Bombril Overseas	1	1,75
27	Mensuração do ativo financeiro da concessão e intangível – Distribuição	1	1,75
28	Obrigações financeiras	1	1,75
29	Obrigações tributárias não parceladas	1	1,75
30	Operações com partes relacionadas	1	1,75
31	Provisão para crédito de liquidação duvidosa em créditos ao consumidor	1	1,75
32	Provisão para perdas CPC 48	1	1,75
33	Provisão para riscos processuais	1	1,75
34	Reconhecimento de venda de fazendas	1	1,75
35	Recuperabilidade do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	1	1,75
36	Reestruturação de dívida com credores	1	1,75
37	Utilização de instrumentos financeiros derivativos	1	1,75
38	Valor recuperável ( <i>Impairment</i> ) de outros ativos, propriedade para	1	1,75

	investimentos, imobilizado e intangível de vida útil indefinida		
	Total	57	100,00

Fonte: Dados obtidos na pesquisa em (2019).

#### APÊNDICE D - Quadro 17: Frequência dos PAAs no setor de Finanças.

Colocação	PAAs	Frequência	Porcentagem (%)
1	Provisão e contingências riscos fiscais	40	10,99
2	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	36	9,89
3	Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação	32	8,79
4	Valor recuperável das propriedades para investimento e ágio por expectativa de rentabilidade futura	17	4,67
5	Reconhecimento de receita	13	3,57
6	Créditos tributários	10	2,75
7	Mensuração de instrumentos financeiros	10	2,75
8	Provisões técnicas de seguros	9	2,47
9	Avaliação do valor recuperável de ágio	6	1,65
10	Benefícios pós-emprego	6	1,65
11	Certificados de recebíveis imobiliários	6	1,65
12	Provisão para perdas ( <i>impairment</i> ) sobre operações de crédito, considerando a implementação da IFRS 9 - <i>Financial Instruments</i>	6	1,65
13	Realização de imposto de renda e contribuição social diferido dos ativos	6	1,65
14	Recuperabilidade dos créditos tributários	6	1,65
15	Ativos não correntes mantidos para venda - Bens não de uso próprio	4	1,10
16	Benefícios a empregados	4	1,10
17	Contabilidade de cobertura ( <i>Hedge Accounting</i> )	4	1,10
18	Investimentos em Participações Societárias	4	1,10
19	Mensuração e reconhecimento das provisões técnicas aplicáveis	4	1,10
20	Projeção de resultados futuros para a realização de ativos fiscais diferidos	4	1,10
21	Provisões e passivos contingentes - trabalhistas, cíveis e fiscais	4	1,10
22	Transações com partes relacionadas	4	1,10
23	Valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura ( <i>goodwill</i> )	4	1,10
24	Valor recuperável dos tributos diferidos ativos	4	1,10
25	Crédito com a Eletrobrás	3	0,82
26	Investimentos em empresas coligadas – Individual e Consolidado	3	0,82
27	Teste do valor recuperável do ágio	3	0,82
28	Acordos Comerciais	2	0,55
29	Aquisição e securitização de créditos imobiliários e emissão de Certificados de Recebíveis Imobiliários – CRI's	2	0,55
30	Ativos financeiros mensurados ao valor justo com pouca liquidez e sem mercado ativo	2	0,55
31	Avaliação da obrigação dos planos de previdência complementar de benefício definido	2	0,55
32	Avaliação de influência significativa nas investidas Klabin S.A. e Ultrapar Participações S.A.	2	0,55
33	Avaliação de títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros derivativos não cotado	2	0,55
34	Avaliação do valor justo de propriedade para investimentos	2	0,55
35	Bens não de uso próprio	2	0,55
36	Controlada em conjunto	2	0,55
37	Controles sobre a existência e valorização dos recebíveis que lastrei	2	0,55

	am as Debentures da Companhia		
38	Estimativa de realização futura de ativos fiscais diferidos	2	0,55
39	Existência, a precisão e a valorização dos recebíveis que servem de lastro para os Certificados de Recebíveis Imobiliários e do Agronegócio	2	0,55
40	IFRS 9 - <i>Financial Instruments</i>	2	0,55
41	<i>Impairment</i> de Empréstimos e Financiamentos	2	0,55
42	Impostos a Compensar	2	0,55
43	Impostos a Recolher	2	0,55
44	Impostos e contribuições sociais – Programas de parcelamento	2	0,55
45	Investimento na Controlada – Duratex S.A	2	0,55
46	Limite operacional e alienação de investimento	2	0,55
47	Mensuração das provisões técnicas de contratos de seguros	2	0,55
48	Opções de compra das participações de não controladores – (“ <i>Call Option</i> ”)	2	0,55
49	Operações de certificados de recebíveis imobiliário	2	0,55
50	Participações em coligadas	2	0,55
51	Passivos contingentes – Ações tributárias	2	0,55
52	Perda esperada de ativos financeiros avaliados pelo custo amortizado e valor justo por meio de outros resultados abrangentes	2	0,55
53	Perdas esperadas de empréstimos e adiantamentos a clientes, compromissos de empréstimos, garantias financeiras, ativos financeiros ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes e títulos e valores mobiliários ao custo amortizado	2	0,55
54	Processo de captura, processamento e liquidação das transações	2	0,55
55	Projeção de resultados tributários para registro e manutenção de créditos tributários	2	0,55
56	Provisão para perdas ao valor recuperável – “ <i>impairment</i> ”	2	0,55
57	Provisão para tributos diferidos a recuperar	2	0,55
58	Provisões para fundos de pensões e obrigações similares	2	0,55
59	Realização de ativos fiscais diferidos	2	0,55
60	Realização dos créditos a receber do Fundo de Compensação de Variações Salariais - FCVS (“FCVS”) relativo ao seguro do Sistema Financeiro Habitacional – SFH (“SFH”)	2	0,55
61	Realização dos valores registrados em Ágio	2	0,55
62	Receita com comissões e comissões a apropriar	2	0,55
63	Receita de prêmios emitidos de contratos resseguros	2	0,55
64	Reconhecimento do resultado de incorporação imobiliária	2	0,55
65	Reconhecimento e valor recuperável dos ativos fiscais diferidos	2	0,55
66	Recuperabilidade dos ativos (“ <i>impairment</i> ”) –estoques imobiliários, contas a receber e mútuos com coligadas	2	0,55
67	Redução ao valor recuperável do ágio por rentabilidade futura	2	0,55
68	Reestruturação Societária	2	0,55
69	Relocação de ativos e dividendos a distribuir	2	0,55
70	Resultado operacional e patrimonial	2	0,55
71	Projeção de resultados tributários para registro e manutenção de créditos tributários	2	0,55
72	Securitização e emissão de títulos	2	0,55
73	Títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros derivativos	2	0,55
74	Valor justo de instrumentos financeiros	2	0,55
75	Valor justo de títulos de dívida emitidos por companhias de capital fechado	2	0,55
76	Valor recuperável de investimentos em controladas e coligada	2	0,55
77	Valor recuperável dos ativos	2	0,55
78	Valor recuperável dos estoques de imóveis a comercializar	2	0,55
79	Valor recuperável e valor justo das propriedades para investimentos	2	0,55
80	Valorização e divulgação de operações com partes relacionadas	2	0,55
81	Ambiente de tecnologia	1	0,27

82	Avaliação da perda por redução ao valor recuperável de ativos, incluindo intangíveis sem vida útil definida (“ <i>goodwill</i> ”)	1	0,27
83	Balanço Fiduciário	1	0,27
84	Contingências fiscais, trabalhistas e cíveis	1	0,27
85	Divulgação e provisões para riscos fiscais, cíveis e trabalhistas	1	0,27
86	Papel de contraparte central garantidora do mercado	1	0,27
	Total	86	100

Fonte: Dados obtidos na pesquisa em (2019).

#### APÊNDICE E - Quadro 18: Frequência dos PAAs no setor de Materiais Básicos.

Colocação	PAAs	Frequência	Porcentagem (%)
1	Mensuração dos ativos biológicos	7	10,61
2	Provisão e contingências riscos fiscais	4	6,06
3	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	4	6,06
4	Reconhecimento de receita	4	6,06
5	Empréstimos e Financiamentos	2	3,03
6	Estimativa de realização dos tributos diferidos	2	3,03
7	Estoques	2	3,03
8	Evento subsequente - Aquisição da Fibria	2	3,03
9	Redução ao valor recuperável do ativo imobilizado	2	3,03
10	Recuperabilidade dos ativos intangíveis - <i>Goodwill</i>	2	3,03
11	Valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida (ágio)	2	3,03
12	Contabilidade de cobertura ( <i>Hedge Accounting</i> ) e Econômica	2	3,03
13	Contingências tributárias e investigação no âmbito da Operação Zelotes	2	3,03
14	Avaliação de redução ao valor recuperável de ativos não financeiros e recuperabilidade de ativos fiscais diferidos	2	3,03
15	Alavancagem financeira e risco de liquidez e continuidade	1	1,52
16	Avaliação do valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) do ágio	1	1,52
17	Avaliação do valor recuperável da planta de Governador Valadares/MG.	1	1,52
18	Benefícios pós-emprego	1	1,52
19	Combinação de negócios	1	1,52
20	<i>Covenants</i>	1	1,52
21	Créditos tributários	1	1,52
22	Divulgação sobre a adoção da norma IFRS 16/CPC 06(R2) - <i>Leases</i>	1	1,52
23	Ganhos em ações judiciais transitadas em julgado	1	1,52
24	ICMS a recuperar	1	1,52
25	Imobilizado e depreciação acumulada	1	1,52
26	<i>Impairment</i> - Demonstrações financeiras individuais e consolidadas	1	1,52
27	Investimento direto na Vale S.A.	1	1,52
28	Investimentos pelo método da equivalência patrimonial	1	1,52
29	Obrigações para desmobilização de ativos	1	1,52
30	Operação Zelotes e seus reflexos na Companhia	1	1,52
31	Plano de recuperação judicial	1	1,52
32	Processos judiciais e contingências	1	1,52
33	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	1	1,52
34	Provisão para gastos para desmobilização da mina	1	1,52
35	Reconhecimento de Ganho em Processo Judicial	1	1,52
36	Recuperabilidade de ágio gerado em combinações de negócios	1	1,52
37	Redução ao valor recuperável de direitos a realizar referentes à extinta quota de contribuição sobre a exportação de café	1	1,52

38	Redução de capital	1	1,52
39	Tributos sobre o lucro	1	1,52
40	Valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) de Imobilizado	1	1,52
41	Valor recuperável do investimento em controlada em conjunto	1	1,52
	Total	66	100,00

Fonte: Dados obtidos na pesquisa em (2019).

#### APÊNDICE F - Quadro 22: Frequência dos PAAs no setor de Utilidade Pública.

Colocação	PAAs	Frequência	Porcentagem (%)
1	Reconhecimento da receita	26	17,33
2	Provisão e contingências riscos fiscais	18	12,00
3	Mensuração dos ativos financeiros da concessão e do intangível	9	6,00
4	Mensuração do ativo contratual	8	5,33
5	Cláusulas financeiras restritivas (“ <i>Covenants</i> ”) de empréstimos e financiamentos	7	4,67
6	Ativos intangíveis e ativos financeiros	5	3,33
7	Infraestrutura da concessão	5	3,33
8	Redução ao valor recuperável de ativos	5	3,33
9	Valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) de Imobilizado	5	3,33
10	Valor recuperável dos ativos fiscais diferidos	4	2,67
11	Processos trabalhistas, cíveis, fiscais e regulatórios	4	2,67
12	Contabilidade de cobertura ( <i>Hedge Accounting</i> )	3	2,00
13	Instrumentos financeiros derivativos	3	2,00
14	Valorização dos instrumentos financeiros derivativos	3	2,00
15	Planos de benefícios pós emprego	3	2,00
16	Reconhecimento e valor recuperável dos ativos fiscais diferidos	3	2,00
17	Reconhecimento de Ativos e Passivos Regulatórios	2	1,33
18	Avaliação de <i>impairment</i> de ativo imobilizado, intangível e ativos contratuais	2	1,33
19	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	2	1,33
20	Provisão para Déficit Atuarial em Plano de Previdência	2	1,33
21	Reconhecimento e mensuração do ativo contratual e receita de contrato com clientes	2	1,33
22	Mudanças de estimativa contábil	2	1,33
23	Realização de créditos fiscais diferidos	2	1,33
24	<i>Impairment</i> Intangível e imobilizado	2	1,33
25	Mensuração do passivo atuarial	1	0,67
26	Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação	1	0,67
27	Dispêndios reembolsáveis	1	0,67
28	Benefícios pós-emprego – passivo atuarial	1	0,67
29	Capitalização de gastos no ativo intangível	1	0,67
30	Efeitos de liminares sobre a aplicação do fator de ajuste de energia	1	0,67
31	Estimativas relacionadas a provisão para perda do valor recuperável de contas a receber de clientes	1	0,67
32	Imposto de Renda e Contribuição Social diferido	1	0,67
33	Investigações e medidas legais que envolvem acionistas indiretos da Companhia	1	0,67
34	Investimentos na controlada	1	0,67
35	Plano de aposentadoria e assistência médica	1	0,67
36	Plano de Demissão Voluntária Incentivada – PDVI e Plano CASANPREV	1	0,67
37	Provisão para demandas judiciais e administrativas	1	0,67
38	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	1	0,67
39	Reapresentação de valores correspondentes	1	0,67



40	Receita de prestação de serviço de água e esgoto e contas a receber de cliente	1	0,67
41	Receita de venda de gás fornecida e não faturada	1	0,67
42	Reconhecimento de benefícios pós emprego	1	0,67
43	Recuperabilidade do ativo fiscal diferido	1	0,67
44	Recuperabilidade dos ativos imobilizados	1	0,67
45	Rede Básica do Sistema Existente	1	0,67
46	Valor justo em operações de compra e venda de energia em mercado ativo	1	0,67
47	Valorização das provisões para contingências ambientais	1	0,67
	Total	156	100

Fonte: Dados obtidos na pesquisa em (2019).

#### APÊNDICE G - Quadro 25: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Bens Industriais.

Colocação	PAAs	M2	MA	MB	N1	N2	NM	Total
1	Crédito com a Eletrobrás	0	0	0	0	0	5	5
2	Combinação de negócios	0	1	0	1	0	2	4
3	Reconhecimento de impostos diferidos ativos	0	0	0	0	1	2	3
4	Reconhecimento de receita	0	1	0	0	2	0	3
5	Valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura ( <i>goodwill</i> )	0	0	0	0	0	3	3
6	Provisão e contingências riscos fiscais	0	0	0	0	2	0	2
7	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	0	0	0	0	0	2	2
8	Recuperabilidade dos ativos intangíveis - <i>Goodwill</i>	0	0	0	0	0	2	2
9	Redução do ágio ao valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”)	0	0	0	0	1	1	2
10	Valorização das provisões para contingências ambientais	0	0	1	0	0	1	2
11	Ágio em aquisições de controle	0	0	0	0	0	1	1
12	Ativo intangível	0	0	0	0	0	1	1
13	Avaliação de perda por <i>impairment</i> - Ágio	1	0	0	0	0	0	1
14	Avaliação do valor recuperável de ativos de vida útil definida e de longa duração	0	1	0	0	0	0	1
15	Avaliação do valor recuperável dos ágios originados em combinações de negócios e dos fundos de comércio	0	0	0	0	0	1	1
16	Avaliação do valor recuperável dos ativos intangíveis	0	0	0	0	0	1	1
17	Avaliação sobre a apuração dos impostos correntes e a realização de impostos diferidos ativos	0	0	0	0	0	1	1
18	Bond Conversível em ações da TAP	0	0	0	0	1	0	1
19	Capitalização de gastos no ativo intangível	0	1	0	0	0	0	1
20	Conclusão sobre as informações intermediárias individuais e consolidadas	0	0	0	0	0	1	1
21	Estimativa de realização do ativo fiscal diferido	1	0	0	0	0	0	1
22	Estoques	0	0	0	0	1	0	1
23	Instrumentos financeiros derivativos – opções de compra e venda (“ <i>call</i> ” e “ <i>put</i> ”)	0	1	0	0	0	0	1
24	Novas práticas contábeis CPC 47/IFRS 15 e CPC 48/IFRS 09	0	0	0	0	0	1	1
25	Perda por redução ao valor recuperável de ativos imobilizados	0	0	0	1	0	0	1
26	Planos de benefício pós-emprego	0	0	0	0	0	1	1
27	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	0	0	0	0	1	0	1
28	Provisão para garantias	0	1	0	0	0	0	1

29	Realização de créditos tributários, incluindo impostos diferidos ativos	0	0	0	0	0	1	1
30	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	0	0	0	0	0	1	1
31	Reconhecimento de ativos fiscais - Crédito-prêmio do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI – “Polo Ativo” e Expurgo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	0	0	0	0	0	1	1
32	Reconhecimento de contratos de construção	0	0	0	0	0	1	1
33	Recuperabilidade de ágio	0	1	0	0	0	0	1
34	Recuperabilidade de ativos fiscais diferidos	0	0	0	1	0	0	1
35	Recuperabilidade do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	0	0	0	0	0	1	1
36	Redução ao valor recuperável ( <i>impairment</i> ) de ativos não financeiros	0	0	0	1	0	0	1
37	Redução ao valor recuperável do ágio (“ <i>goodwill</i> ”) e do Ativo imobilizado	0	0	0	0	1	0	1
38	Reestruturação de dívida com credores	0	0	0	0	0	1	1
39	Reservas de manutenção	0	0	0	0	1	0	1
40	Revisão da vida útil e valor residual do ativo imobilizado	0	1	0	0	0	0	1
41	Transações com partes relacionadas	0	0	0	0	0	1	1
42	Valorização do Investimento na <i>Rohr</i>	0	0	0	0	0	1	1
43	Venda de controle das operações do segmento de aviação comercial para Boeing	0	0	0	0	0	1	1
	Total	2	8	1	4	11	35	61

Fonte: Dados obtidos na pesquisa em (2019).

#### APÊNDICE H - Quadro 27: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Consumo Cíclico.

Colocação	PAAs	M2	MA	N1	N2	NM	Total
1	Reconhecimento de receita	0	1	1	0	5	7
2	Crédito com a Eletrobrás	0	0	0	0	5	5
3	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos	0	0	0	0	4	4
4	Acordos Comerciais	0	0	1	0	2	3
5	Combinação de negócios	1	0	0	0	2	3
6	Contingências fiscais, trabalhistas e cíveis	0	0	0	0	3	3
7	Passivo contingente- encargos e reflexos trabalhistas incidentes sobre planos de opção de compra de ações ( <i>stock options</i> )	0	0	0	0	3	3
8	Provisão e contingências riscos fiscais	0	1	2	0	0	3
9	Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis	0	0	0	0	3	3
10	Avaliação de redução ao valor recuperável (“ <i>impairment</i> ”) do ágio (“ <i>goodwill</i> ”) registrado	0	0	1	0	1	2
11	Contas a Receber	0	0	0	0	2	2
12	Definição do valor residual de veículos	0	1	0	0	1	2
13	Estimativas relacionadas a perdas por redução ao valor recuperável de contas a receber de clientes	0	0	0	0	2	2
14	Estoques	0	0	1	1	0	2
15	Intangível - Capitalização de custos de desenvolvimento de Website e sistemas	0	0	1	0	1	2
16	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	0	0	1	0	1	2
17	Realização de impostos a recuperar e diferidos	0	0	1	0	1	2
18	Reconhecimento de venda de seminovos	0	0	0	0	2	2
19	Reconhecimento do resultado de incorporação imobiliária	0	0	0	0	2	2

20	Reconhecimento e mensuração de crédito de ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS	0	0	0	0	2	2
21	Recuperabilidade dos ativos (“ <i>impairment</i> ”) – imóveis a comercializar, contas a receber e partes relacionadas	0	0	0	0	2	2
22	Redução ao valor recuperável dos estoques	0	0	0	0	2	2
23	Teste de ágio	0	0	0	0	2	2
24	Valor recuperável das propriedades para investimento e ágio por expectativa de rentabilidade futura	0	0	0	0	2	2
25	Valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura ( <i>goodwill</i> )	0	1	0	0	1	2
26	Adequação do custeio e existência e valorização dos estoques	0	0	0	0	1	1
27	Adoção inicial do CPC 48 - Provisão de perdas esperadas	0	0	0	0	1	1
28	Alienação de direitos sobre créditos tributários	0	0	0	0	1	1
29	Ambiente de tecnologia da informação no ciclo de receita de prestação de serviços	0	0	0	0	1	1
30	Análise de recuperabilidade do saldo de imóveis a comercializar	0	0	0	0	1	1
31	Apuração do resultado de incorporação e venda de imóvel	0	0	0	0	1	1
32	Aquisição de controle da unidas SA	0	0	0	0	1	1
33	Avaliação da perda por redução no valor recuperável de ativos não-financeiros, incluindo intangíveis sem vida útil definida ( <i>goodwill</i> )	0	0	0	0	1	1
34	Avaliação de perda ao valor recuperável ( <i>impairment</i> ) de Ativo imobilizado e Intangível	0	0	0	0	1	1
35	Avaliação de perda do valor recuperável de ativos com vida útil indefinida	0	0	1	0	0	1
36	Avaliação do valor recuperável do ativo imobilizado	0	0	0	0	1	1
37	Avaliação sobre a apuração dos impostos correntes e a realização de impostos diferidos ativos	0	0	0	0	1	1
38	Avaliação sobre a recuperabilidade de ativos não financeiros- ágio no investimento de Alphaville e terrenos que não constam em plano de negócios para futuras incorporações	0	0	0	0	1	1
39	Benefícios a empregados	0	0	0	0	1	1
40	Contabilização da receita, custos e despesas da incorporação imobiliária	0	1	0	0	0	1
41	Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação	0	0	0	1	0	1
42	Cumprimento de cláusulas contratuais em contratos de empréstimos e financiamentos	0	0	0	0	1	1
43	Definição do valor da depreciação dos carros	0	0	0	0	1	1
44	Discussões judiciais sobre temas fiscais – ICMS na base de cálculo PIS e COFINS – controladora	0	0	1	0	0	1
45	Estimativa de realização dos tributos diferidos	0	1	0	0	0	1
46	Gerenciamento de riscos, derivativos e contabilidade de “ <i>hedge</i> ”	0	0	0	0	1	1
47	Incentivos fiscais	0	0	0	0	1	1
48	Instrumentos financeiros passivos	0	0	0	0	1	1
49	Mensuração do valor ajustado das propriedades para investimento	0	0	0	0	1	1
50	Perdas estimadas por redução ao valor recuperável de estoques- controladora e consolidado	0	0	0	0	1	1
51	Perdas por redução ao valor recuperável das Contas a Receber de Clientes	0	0	0	0	1	1
52	Planos de benefício pós-emprego	0	0	0	0	1	1
53	Projeções de resultado utilizadas na avaliação do valor recuperável do ágio e na realização de tributos diferidos	0	0	0	0	1	1

54	Provisão para ajuste a valor de mercado	0	0	0	0	1	1
55	Provisões	0	0	0	0	1	1
56	Provisões para créditos de liquidação duvidosa	0	0	0	0	1	1
57	Provisões para demandas judiciais	0	0	0	0	1	1
58	Realização de créditos a recuperar de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	0	0	0	0	1	1
59	Realização do saldo de estoques de imóveis	0	0	0	0	1	1
60	Reconhecimento da correção Monetária do balanço para investimentos em economias hiperinflacionárias	0	0	0	0	1	1
61	Reconhecimento de impostos diferidos ativos	0	0	0	0	1	1
62	Recuperabilidade dos ativos (“impairment”) – estoques imobiliários, contas a receber e mútuos com coligadas	0	0	0	0	1	1
63	Recuperabilidade dos saldos de fundo de comércio	0	0	0	0	1	1
64	Redução ao valor recuperável de ágio e de ativo imobilizado - “impairment”	0	0	0	0	1	1
65	Redução ao valor recuperável do ágio gerado em combinação de negócios	0	0	0	0	1	1
66	Redução ao valor recuperável dos imóveis a comercializar e terrenos	0	0	0	0	1	1
67	Redução do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	0	0	0	0	1	1
68	Subvenção governamentais	0	0	0	0	1	1
69	Transações com partes relacionadas	0	0	0	0	1	1
70	Valor recuperável (“impairment”) de contas a receber de clientes	0	0	0	0	1	1
71	Valor recuperável dos imóveis a comercializar	0	0	0	0	1	1
72	Valorização e classificação dos instrumentos financeiros derivativos para proteção do risco de taxa variável de juros	0	0	0	0	1	1
	Total	1	6	11	2	93	113

Fonte: Dados obtidos na pesquisa em (2019).

#### APÊNDICE I - Quadro 29: Frequência dos PAAs por segmento – Setor: Financeiro.

Classificação	PAAs	N1	N2	NM	Total
1	Controles de aplicativos e controles gerais de tecnologia da informação	4	4	0	8
2	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	1	6	0	7
3	Provisão e contingências riscos fiscais	3	1	0	4
4	Créditos tributários	1	2	0	3
5	Valor recuperável das propriedades para investimento e ágio por expectativa de rentabilidade futura	0	1	2	3
6	Mensuração de instrumentos financeiros	1	1	0	2
7	Mensuração e reconhecimento das provisões técnicas aplicáveis	0	1	1	2
8	Acordos Comerciais	0	0	1	1
9	Avaliação de títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros derivativos não cotados	0	1	0	1
10	Benefícios pós-emprego	1	0	0	1
11	Bens não de uso próprio	0	1	0	1
12	Contabilidade de cobertura ( <i>Hedge Accounting</i> )	0	1	0	1
13	Controlada em conjunto	1	0	0	1
14	Crédito com a Eletrobrás	0	0	1	1
15	IFRS 9 - <i>Financial Instruments</i>	1	0	0	1
16	<i>Impairment</i> de Empréstimos e Financiamentos	0	0	1	1
17	Impostos e contribuições sociais – Programas de parcelamento	0	0	1	1
18	Investimento na Controlada – Duratex S.A	1	0	0	1
19	Limite operacional e alienação de investimento	0	1	0	1
20	Mensuração das provisões técnicas de contratos de seguros	0	0	1	1

21	Opções de compra das participações de não controladores – (“ <i>Call Option</i> ”)	0	0	1	1
22	Passivos contingentes – Ações tributárias	0	0	1	1
23	Perdas esperadas de empréstimos e adiantamentos a clientes, compromissos de empréstimos, garantias financeiras, ativos financeiros ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes e títulos e valores mobiliários ao custo amortizado	1	0	0	1
24	Provisão para perdas ao valor recuperável – “ <i>impairment</i> ”	1	0	0	1
25	Provisões e passivos contingentes - trabalhistas, cíveis e fiscais	0	0	1	1
26	Provisões técnicas de seguros	1	0	0	1
27	Realização de imposto de renda e contribuição social diferido dos ativos	0	0	1	1
28	Realização dos créditos a receber do Fundo de Compensação de Variações Salariais - FCVS (“FCVS”) relativo ao seguro do Sistema Financeiro Habitacional – SFH (“SFH”)	0	1	0	1
29	Realização dos valores registrados em Ágio	1	0	0	1
30	Receita de prêmios emitidos de contratos resseguros	0	0	1	1
31	Reconhecimento de receita	0	1	0	1
32	Recuperabilidade dos créditos tributários	1	0	0	1
33	Redução ao valor recuperável do ágio por rentabilidade futura	0	0	1	1
34	Transações com partes relacionadas	0	1	0	1
35	Valor justo de títulos de dívida emitidos por companhias de capital fechado	0	1	0	1
36	Valor recuperável dos ativos	1	0	0	1
	Total	20	24	14	58

Fonte: Dados obtidos na pesquisa em (2019).