UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Antonio Schumacher Júnior

O julgamento de materialidade e a percepção dos auditores no campo de trabalho

São Paulo

2018

Prof. Dr. Vahan Agopyan
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Lucas Ayres Barreira de Campos Barros
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

ANTONIO SCHUMAHER JÚNIOR

O julgamento de materialidade e a percepção dos auditores no campo de trabalho

Versão Corrigida

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo para obter o título de Mestre em Ciências.

Área de Concentração: Contabilidade para Usuários Externos.

Orientador: Joshua Onome Imoniana.
Co-orientador: Fernando Dal-Ri Murcia.

São Paulo

2018

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada por Rafael Mielli Rodrigues – CRB-8/7286
Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Schumacher Júnior, Antonio

O julgamento de materialidade e a percepção dos auditores no campo de trabalho / Antonio Schumacher Júnior. – São Paulo, 2018.
156 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2018.

Orientador: Joshua Imoniana.

Co-orientador: Fernando Dal-Ri Murcia.

1. Auditoria 2. Materialidade 3. Julgamento 4. Tomada de decisão
I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657.45

Nome: Schumacher Júnior, Antonio.

Título: O julgamento de materialidade e a percepção dos auditores no campo de trabalho

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo para obter o título de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Aos meus pais, todo amor e gratidão.

À minha irmã, Leniza Nunes da Silva, nada disso seria possível sem você.

À minha esposa, Natália Cerveira, que me faz melhor a cada dia.

AGRADECIMENTOS

Agradeço humildemente a Deus por ter me sustentado em Seus braços durante momentos difíceis da elaboração deste trabalho.

Agradeço a meus pais. Embora não estejam mais neste plano da existência, acredito que seus valores de perseverança, dedicação e resiliência foram honrados por mim na elaboração desta dissertação. Cito minha mãe, Therezinha Ferreira Schumacher, professora e diretora de escola pública, cujo impacto do desencarne durante o mestrado somente pôde ser superado pelas noites que dediquei à elaboração de um trabalho que ela tivesse orgulho de acompanhar. Também cito meu pai, Antonio Schumacher, funcionário público, que reencontrou, no final de sua vida, motivação para retomar os estudos servindo de grande exemplo de perseverança e hombridade para mim.

Agradeço à minha irmã, Leniza Nunes da Silva. Eu nunca serei capaz de retribuir todo o carinho e a dedicação que você sempre teve por mim. Tenho uma dívida eterna por todas as horas boas e más.

Agradeço à minha esposa, Natália Cerveira. O período de elaboração desta dissertação foi muito turbulento. Obrigado por ter me motivado, apoiado e incentivado a não desistir durante os piores dias. Você me faz querer ser uma pessoa melhor todos os dias.

Agradeço imensamente ao meu orientador Joshua Onome Imoniana pela participação e incentivo no desenvolvimento deste material. Seus conhecimentos em auditoria foram balizadores para mim.

Agradeço com a mesma intensidade ao meu co-orientador Fernando Dal-Ri Murcia, pelo seu senso crítico conceitual e de pesquisador. Esses fatores que foram fundamentais para a coesão e lógica desta dissertação de mestrado.

Agradeço aos professores Eduardo Flores e Ariovaldo dos Santos pelo importante suporte com indicação de contatos para este estudo. O interesse de ambos foi um grande motivador em minha pesquisa.

Agradeço aos participantes Carla Rezende de Andrade, Jairo Soares, Leonardo Bezerra Modesto, Andréia Gasparotto de Moraes, Cláudio Sertório, Felipe Silva Moraes, Benedicto David Filho, Nike Bernardo Rocha, Paulo Roberto Pereira da Silva, Daniel Vinicius Fumo, Natalia Figueiredo Silva Nascimento, Silvio Takahashi, Fernando Segato e outros que optaram por permanecer anônimos. Suas experiências e comentários foram ouvidos e estão refletidos neste trabalho. Todavia, por motivos éticos, seus nomes não estarão diretamente relacionados às citações.

Agradeço ao suporte conceitual e ferramental do professor Altay Lino de Souza, da Escola de Comunicações e Artes (ECA-USP), e sua importante contribuição para a análise da base de dados e desenvolvimento teórico do módulo de julgamento e escolha.

Agradeço a importantes colegas que foram grandes incentivadores, por quem desenvolvi uma grande admiração no decorrer do curso. Eduardo Bona. Robson Queiroz Pereira. Rodrigo Soares Lopes. Taynáh Martins Ueda.

“Todas as vitórias ocultam uma abdicação”. (Simone de Beauvoir)

RESUMO

Schumacher Jr, Antonio. (2018). *O julgamento de materialidade e a percepção dos auditores no campo de trabalho* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

O objetivo geral da pesquisa é ranquear alguns contextos (*frames*) que impactam subjetivamente no julgamento de materialidade que os auditores ponderam, abordando, além da visão global das demonstrações contábeis apresentadas para asseguarção, distorções materiais e não conformidades, procedimento analítico, perfil dos gestores e ambiente de controle de negócios. A pesquisa é quantitativa e qualitativa, utilizando como coleta de dados a Metodologia Q (Stephenson, 1953) e Narrativa Oral (Llewellyn, 1999). Os participantes da pesquisa são sócios, gerentes e seniores de auditoria de firmas *Big 5* e sócios de firmas de pequeno porte. O instrumento de pesquisa contou com a apresentação de 27 cenários (*frames*) dispostos em cartões livremente ordenáveis de forma decrescente em percepção de relevância pelo participante como situações que o fariam alterar a materialidade em um cliente. A coleta de dados contou com 18 entrevistas. O tratamento estatístico dos dados contou com a análise fatorial exploratória (AFE), e o tratamento qualitativo com análise interpretativa e análise por *templates*. A materialidade é influenciada para níveis mais conservadores em dois momentos: no planejamento de auditoria ou durante a coleta de evidências em campo, de acordo com a percepção do auditor da relevância de informações negativas. Porém, é influenciada para níveis menos conservadores apenas no planejamento de auditoria, quando há uma percepção acumulada historicamente pelo auditor sobre a efetividade dos controles internos e do bom caráter dos gestores do cliente. Para os estudos acadêmicos, esta dissertação objetiva contribuir para o aumento de pesquisas nacionais na área. Para a profissão contábil, objetiva-se refletir sobre os conhecimentos do dia a dia dos auditores em campo, visto que qualquer contador pode ser um auditor independente (CFC, 1983). Para a sociedade, objetiva-se oferecer mais informações sobre o auditor para, potencialmente, milhões de *shareholders* (investidores, credores, prestadores de serviço, funcionários, governo etc.) que depositam confiança nesses profissionais em suas decisões. O estudo é pioneiro na apresentação da materialidade como uma probabilidade da percepção de um risco de exposição do auditor e na compreensão dos fatores de julgamento de materialidade *ex ante* a entrega do relatório final de auditoria.

Palavras-chave: Auditoria. Materialidade. Subjetividade. Julgamento Profissional.

ABSTRACT

Schumacher Jr, Antonio. (2018). *The judgment of materiality and the perception of the auditors in the field of work* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

This research aims to rank contexts (frames), which subjectively shall impact the judgment of materiality that auditors assess, addressing, aside from the global view on the accounting statements report for assurance, material distortions and nonconformities, analytical procedure, profile of managers and business control environment. The research is both quantitative and qualitative, using for data collection purposes the Q Methodology (Stephenson, 1953) and Oral Narrative (Llewellyn, 1999). Participants were partners, managers and senior auditors from Big 5 companies and members of small-sized enterprises. The research instrument comprised the presentation of 27 scenarios (frames) presented in cards arranged in random order in descending order according to how relevance was perceived by the participant as situations that would change the materiality of a client. Data collection included 18 interviews. The statistical treatment of the data included the Exploratory Factorial Analysis (EFA) and the qualitative treatment of the information was through analysis both interpretative and by templates. Materiality is influenced at more conservative levels in two circumstances: in the audit planning or upon field evidence collection, and according to the perception by an auditor of the relevance of a negative piece of information. However, it is influenced at less conservative levels only in audit planning when there is a historically acquired perception by the auditor on the effectiveness of internal controls and concerning the good character of the client's managers. As for academic studies, this dissertation aims to contribute towards increasing nation wide research on the subject area. As for accounting as a profession, it aims to reflect on the daily knowledge of the auditing field, that is considering that any given accountant may be an independent auditor (CFC, 1983). To society, it aims to provide more education on the work of an auditor to potentially millions of shareholders (investors, creditors, service providers, employees, government, etc.) who depend upon the trust placed in such professionals to their decisions. The study is a pioneer in the subject regarding the presentation of the subject materiality as a probability of perception of exposure risk to an auditor and in the understanding of the factors involved in the materiality judgment *ex ante* to the delivery of a final audit report.

Keywords: Audit. Materiality. Subjectivity. Professional Judgment.

LISTA DE EQUAÇÕES

Equação 01 – A materialidade, interpretada como uma probabilidade.....	75
--	----

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Modelo do processo de tomada de decisão	49
Figura 02 – Modelo de atribuição de valor de diferentes indivíduos para mesmas alternativas	50
Figura 03 – Desenho de pesquisa	53
Figura 04 – Algumas possíveis distribuições de uma q -sort com alocação de 27 q -set.....	66
Figura 05 – Exemplo de q -sort com alocação dos 27 cenários (q -sets) em 7 linhas.....	71
Figura 06 – Gráfico de escarpa com destaque do autovalor = 1, de acordo com o critério de raiz latente	79
Figura 07 – Evidências de auditoria nas diversas áreas das demonstrações financeiras	156

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Onze <i>benchmarks</i> utilizados para a determinação quantitativa de materialidade	31
Quadro 02 – Estudos anteriores sobre materialidade e julgamento de auditoria	36
Quadro 03 – Contexto do ambiente de julgamento de materialidade deste estudo	55
Quadro 04 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C01 – Pagamentos subsequentes	56
Quadro 05 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C02 – Histórico de fraudes	56
Quadro 06 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C03 – Padrões contábeis	56
Quadro 07 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C04 – Auditoria anterior	57
Quadro 08 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C05 – Pagamentos antecipados	57
Quadro 09 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C06 – Experiência e histórico de formação do gestor	57
Quadro 10 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C07 – Ambiente de litígio	58
Quadro 11 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C08 – Legislação específica	58
Quadro 12 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C09 – <i>Whistleblowers</i>	58
Quadro 13 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C10 – Ausência de <i>impairment</i>	59
Quadro 14 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C11 – Ajustes de última hora	59
Quadro 15 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C12 – Transações não usuais	59
Quadro 16 – <i>Q-set</i> , racional e referência C13 – Informações vagas, incompletas ou imprecisas	60
Quadro 17 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C14 – Segregação de funções operacionais	60
Quadro 18 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C15 – Executivo é ex-auditor	60
Quadro 19 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C16 – Fraude na conta contábil do concorrente	61
Quadro 20 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C17 – Informações nas notas explicativas	61
Quadro 21 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C18 – Estoques em poder de terceiros	61

Quadro 22 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C19 – Alocação de gastos.....	62
Quadro 23 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C20 – Monitoramento do planejamento estratégico.....	62
Quadro 24 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C21 – Expectativa de resultado	62
Quadro 25 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C22 – Contas contábeis relevantes do tipo de negócio.....	63
Quadro 26 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C23 – Auditoria da <i>Holding</i>	63
Quadro 27 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C24 – Rotatividade de Funcionários	63
Quadro 28 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C25 – Histórico positivo do cliente	64
Quadro 29 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C26 – Membro da equipe de auditoria desmotivado.....	64
Quadro 30 – <i>Q-set</i> , racional e referência da variável C27 – Contratos com setor público	64
Quadro 31 – Amostragem de aplicação da técnica q-sort por firma de auditoria	67
Quadro 32 – Confiabilidade dos valores do Alpha de Cronbach (α)	73
Quadro 33 – Perfil geral da amostra participante do estudo.....	77
Quadro 34 – Perfil das respostas do cenário C19 – Alocação de gastos	83
Quadro 35 – Perfil das respostas do cenário C22 – Contas contábeis relevantes do negócio..	85
Quadro 36 – Perfil das respostas do cenário C14 – Segregação de funções operacionais	86
Quadro 37 – Perfil das respostas do cenário C04 – Auditoria anterior	87
Quadro 38 – Perfil das respostas do cenário C18 – Estoques em poder de terceiros.....	89
Quadro 39 – Perfil das respostas do cenário C06 – Experiências e histórico de formação do gestor	90
Quadro 40 – Resumo do cenário C23 – Auditoria da <i>Holding</i>	92
Quadro 41 – Resumo do cenário C26 – Membro da equipe aparenta desmotivação	94
Quadro 42 – Resumo do cenário C15 – Executivo é ex-auditor	96
Quadro 43 – Resumo do cenário C12 – Transações não usuais.....	99
Quadro 44 – Resumo do cenário C01 – Pagamentos subsequentes	100

Quadro 45 – Resumo do cenário C03 – Padrões contábeis.....	102
Quadro 46 – Resumo do cenário C24 – Rotatividade de funcionários	104
Quadro 47 – Resumo do cenário C10 – Ausência de <i>impairment</i>	106
Quadro 48 – Resumo do cenário C20 – Monitoramento do planejamento estratégico.....	108
Quadro 49 – <i>Templates</i> dos aspectos envolvidos no julgamento para estabelecimento da materialidade	110

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Julgamento de materialidade e probabilidade de identificação de uma fraude após a auditoria	32
Tabela 02 – Principais auditorias, com volume no total de empresas auditadas (CVM).....	66
Tabela 03 – Dados descritivos da amostra de auditorias (n=18).....	77
Tabela 04 – Variância total explicada	79
Tabela 05 – Matriz de componente rotativa	80
Tabela 06 – Estatística de Confiabilidade do Alpha de Cronbach	81
Tabela 07 – Alpha de Cronbach quando da exclusão de cada cenário.....	81
Tabela 08 –Alpha de Cronbach para cada fator estabelecido pelo critério de Kaiser	81
Tabela 09 – Descrição dos 4 fatores obtidos pela Análise Fatorial Exploratória.....	82
Tabela 10 – Composição do Fator 01 – Expectativa do auditor de encontrar um ambiente com controles adequados, de acordo com seu planejamento inicial de auditoria	82
Tabela 11 – Julgamento dos auditores – Cenário C19, alocação de gastos.....	84
Tabela 12 – Julgamento dos auditores - Cenário C22, contas contábeis relevantes do negócio	85
Tabela 13 – Julgamento dos auditores – Cenário C14, segregação de funções operacionais ..	86
Tabela 14 – Julgamento dos auditores - Cenário C04, auditoria anterior.	88
Tabela 15 – Julgamento dos auditores - Cenário C18, estoques em poder de terceiros.....	89
Tabela 16 – Julgamento dos auditores - Cenário C06, experiências e histórico de formação do gestor	90
Tabela 17 – Composição do Fator 02 – Comunicação e persuasão entre auditores presentes no campo de trabalho.....	92
Tabela 18 – Julgamento dos auditores - Cenário C23, auditoria da <i>Holding</i>	93
Tabela 19 – Julgamento dos auditores - Cenário C26, membro da equipe aparenta desmotivação	94
Tabela 20 – Julgamento dos auditores - Cenário C15, executivo é ex-auditor	96

Tabela 21 – Composição do Fator 03 – Mudanças contábeis e fatores não usuais identificados durante a auditoria	98
Tabela 22 – Julgamento dos auditores - Cenário C12, transações não usuais.....	99
Tabela 23 – Julgamento dos auditores - Cenário C01, pagamentos subsequentes.....	101
Tabela 24 – Julgamento dos auditores – Cenário C03, padrões contábeis.....	103
Tabela 25 – Julgamento dos auditores – Cenário C24, rotatividade de funcionários	104
Tabela 26 – Composição do Fator 04 – Percepção da motivação dos critérios de julgamento do cliente para itens com interpretação mais flexível.....	105
Tabela 27 – Julgamento dos auditores – Cenário C10, ausência de <i>impairment</i>	106
Tabela 28 – Julgamento dos auditores – Cenário C20, monitoramento do planejamento estratégico	108
Tabela 29 – Matriz de correlação de <i>Spearman</i> com 27 cenários, destacando correlações entre variáveis > 0,30.	155

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACP:	Análise de Componentes Principais
AFE:	Análise Fatorial Exploratória
AICPA:	<i>American Institute of Certified Public Accountant.</i>
ANOVA:	<i>Analysis of Variance</i>
CPA:	<i>Certified Public Accountant</i>
CPC:	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM:	Comissão de Valores Mobiliários
DRE:	Demonstração do Resultado do Exercício
EFA:	<i>Exploratory Factorial Analysis</i>
FRC:	<i>Financial Reporting Council</i>
IAASB:	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IACW:	<i>Internal Accounting Control Weakness</i>
ISA:	<i>International Standard on Auditing</i>
IASB:	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC:	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS:	<i>International Financial Reporting Standards</i>
KMO:	Kaiser-Meyer-Olkin
PCAOB:	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
SPSS:	<i>Statistical Package Social Science</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	21
1.1 Contextualização	21
1.2 Problema de pesquisa	22
1.3 Importância e contribuições da pesquisa	24
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	26
2.1 Uma breve perspectiva histórica.....	26
2.2 Materialidade contábil	27
2.3 Materialidade de auditoria	29
2.3.1 Regras gerais da determinação quantitativa da materialidade.....	30
2.4 Ambiente de julgamento de auditoria.....	32
2.5 Quadro de estudos anteriores sobre materialidade e julgamento de auditoria	36
2.6 Teorias de Auditoria	47
2.7 Processo de tomada de decisões segundo a Teoria Cognitiva.....	48
2.8 Teoria do Prospecto	50
2.9 Subjetividade Operacional.....	51
3 MÉTODO DE PESQUISA.....	53
3.1 Desenho de pesquisa.....	53
3.2 Coleta de dados.....	53
3.2.1 Metodologia Q.....	54
3.2.1.1 <i>Concourse of ideas</i>	54
3.2.1.2 Pré-teste	54
3.2.1.3 <i>Q-sets</i>	55
3.2.1.4 <i>Q-sort</i>	64
3.2.1.5 Amostragem	66
3.2.2 Narrativa Oral	67
3.2.3 Descrição do processo de entrevista.....	69
3.3 Análise de Dados	71
3.3.1 Exemplo de interpretação de uma <i>q-sort</i>	71
3.3.2 Análise Fatorial Exploratória (AFE)	72
3.3.3 Análise Interpretativa	73
3.3.4 Análise por <i>Templates</i>	73

4 RESULTADOS	75
4.1 Análise Fatorial Exploratória (AFE)	76
4.1.1 Descrição da amostra.....	76
4.1.2 Análise dos Componentes Principais	78
4.1.3 Alpha de Cronbach	80
4.2 Análise Interpretativa	82
4.2.1 Fator 01 – Expectativa do auditor de encontrar um ambiente com controles adequados, de acordo com seu planejamento inicial de auditoria.....	82
4.2.1.1 C19 – Alocação de gastos.....	83
4.2.1.2 C22 – Contas contábeis relevantes do negócio	85
4.2.1.3 C14 – Segregação de funções operacionais.....	86
4.2.1.4 C04 – Auditoria anterior.....	87
4.2.1.5 C18 – Estoques em poder de terceiros.....	89
4.2.1.6 C06 – Experiência e histórico de formação do gestor	90
4.2.2 Fator 02 – Comunicação e persuasão entre auditores presentes no campo de trabalho ..	91
4.2.2.1 C23 – Auditoria da <i>Holding</i>	92
4.2.2.2 C26 – Membro desmotivado da equipe de auditoria.....	94
4.2.2.3 C15 – Executivo é ex-auditor	96
4.2.3 Fator 03 – Alterações contábeis e fatores não usuais identificados durante a coleta de evidências	97
4.2.3.1 C12 – Transações não usuais.....	99
4.2.3.2 C01 – Pagamentos subsequentes	100
4.2.3.3 C03 – Padrões contábeis.....	102
4.2.3.4 C24 – Rotatividade de funcionários	104
4.2.4 Fator 04 – Percepção da motivação dos critérios de julgamento do cliente para itens com interpretação mais flexível.....	105
4.2.4.1 C10 – Ausência de <i>Impairment</i>	106
4.2.4.2 C20 – Monitoramento do planejamento estratégico.....	108
4.3 Análise por <i>Templates</i>	109
4.3.1 Aceitação ou recusa do cliente: percepções que impactarão na materialidade	111
4.3.2 Planejamento de auditoria: estabelecimento de materialidade	113
4.3.3 Execução dos trabalhos: determinantes dos ajustes da materialidade planejada.....	118
4.3.4 Encerramento dos trabalhos: efeitos nas auditorias subsequentes	121
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E OPORTUNIDADES PARA FUTURAS PESQUISAS ...	123

REFERÊNCIAS	125
APÊNDICE A - Roteiro de questionário do <i>concurse of ideas</i> para identificação de <i>q-sorts</i> aplicado através do <i>website surveymonkey</i>	144
APÊNDICE B - Modelo do termo de consentimento livre e esclarecido	147
APÊNDICE C - Apresentação dos <i>Q-Sorts</i> elaborados pelos entrevistados.....	150
APÊNDICE D – Matriz de correlação de <i>Spearman</i> com 27 cenários (<i>frames</i>).....	155
Anexo A - Tipos de evidências coletáveis em campo	156

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Em 2013 e 2014, foram realizados fóruns para a revisão do IAS 1 *Presentation of Financial Statements*, pelo órgão normatizador do IFRS, o *International Accounting Standards Board* (IASB). Na época, ele recebeu *feedbacks* de *stakeholders* preocupados que a avaliação inapropriada do conceito de materialidade para a elaboração de demonstrações financeiras poderia levar ao aumento de informações irrelevantes nas demonstrações e à omissão de fatores materiais em outros casos. Isso levou a abertura de um *Exposure Draft* sobre a “Aplicação de Materialidade em Demonstrações Contábeis” (IASB, 2015) que se tornou o *Practice Statement 2: Making Material Judgements* (IASB, 2017).

A materialidade é um dos conceitos mais icônicos e importantes associados ao julgamento de auditoria, que nem sempre é objetivo (Edgleu, 2014). Boynton et al. (2002, p. 243) cita alguns dos fatores subjetivos do julgamento de auditoria, tais como: “preocupação com a integridade de administração, riscos especiais, tais como limitações de extensão de testes, preocupações com a “auditabilidade” do cliente ou discordâncias com auditores anteriores” etc.

Como o julgamento dos auditores interpreta esses fatores para avaliação dos riscos de distorções materiais é um assunto novo nos estudos desenvolvidos até o momento sobre a materialidade no ambiente (campo de trabalho) da auditoria. Porém, trata-se de uma informação extremamente importante, uma vez que o auditor não pode alterar o nível real do risco de auditoria, mas pode alterar sua percepção – seu nível avaliado. Ou seja, define-se o nível de erro tolerável quando se decide pelo risco de auditoria aceitável.

Em 2012, o *Financial Reporting Council*, em conjunto com o *UK Corporate Governance Code*, coordenou mudanças nos padrões de auditoria do Reino Unido. Entre as diversas mudanças, existe a orientação por um melhor detalhamento do escopo da auditoria, incluindo a aplicação da materialidade, abordagem e julgamentos realizados. “Investidores claramente valorizaram o conhecimento adicional oferecido pelo novo reporte de auditoria e, desde então, têm encorajado a adoção de uma maior transparência, particularmente a respeito do julgamento dos auditores e suas descobertas” (FRC, 2016, p. 6). Essa orientação por um melhor detalhamento também foi requisitada nos Estados Unidos pelo *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB, 2015; Christensen et al., 2016).

Trabalhos anteriores (ver item 2.4) abordaram a materialidade em auditoria em diferentes aspectos. Diversos estudos demonstram que existe uma dificuldade entre os próprios auditores em estabelecer o que é a materialidade (Firth, 1979; Jennings et al., 1987; Morris & Nichols, 1988; Johnson et al., 1989; Martinov & Roebuck, 1998; Kinney et al., 2002; Vance, 2011). Porém, sabe-se que um auditor escolhe, segundo orientações metodológicas da firma de auditoria e também por sua opinião pessoal, quais são os fatos mais relevantes que devem ser verificados e que podem impactar em seu planejamento de auditoria (Mayper et al., 1989).

Alguns dos objetivos dessa seleção é a de definir a duração da auditoria das demonstrações financeiras, a quantidade de testes a serem realizados e o perfil (“senioridade”) dos profissionais a serem requisitados no *staff* interno da firma de auditoria. Caso todos os lançamentos contábeis de um cliente tivessem de ser verificados individualmente, o custo de monitoramento superaria o benefício do “monitoramento” da atividade dos gestores.

Referente à obediência do auditor às regras da firma de auditoria, alguns relacionam o tamanho do valor da transação como fator relevante para o julgamento de materialidade (Carpenter & Dirsmith, 1992; Nelson et al., 2005). Mas também há evidências que os auditores exercem seus julgamentos sobre materialidade com aspectos qualitativos (Acito et al., 2009), como, por exemplo, com eventos identificados pelo auditor que possam alterar qualitativamente a opinião dos acionistas (DeZoort et al., 2003), tal como a mudança de um padrão contábil (Chewning et al., 1989; Chewning et al., 1998).

É importante ressaltar que diversos países adotam o procedimento de rodízio, seja de firmas concorrentes ou de auditores de uma mesma firma. Estudos revelam que o nível de materialidade é significativamente menor na nova equipe, indicando que o relacionamento pessoal entre o auditor e o cliente aparentemente influencia o julgamento de materialidade do auditor (Bates et al., 1982; Nelson et al., 2002).

Em uma descrição simples, o objetivo da materialidade de auditoria é oferecer um *framework* do quanto o auditor precisa procurar por distorções, enquanto a materialidade contábil auxilia a decisão do auditor sobre o que fazer com a distorções possíveis e encontradas (Jacoby & Levy, 2016). E os eventos acima relacionados demonstram a complexidade do ambiente de negócios em que o auditor se encontra. Com a evolução da profissão, a materialidade tornou-se mais relacionada à exposição do avaliador às pressões dos clientes, litígios e/ou eventos subsequentes (Newton, 1977; Basu, 1997; Keune et al., 2012).

1.2 Problema de pesquisa

Uma vez mitigados os riscos morais, éticos e de perda de ganhos dos auditores os quais citados por Imoniana & Gartner (2010) como risco de serviço, assina-se a concordância com os termos de trabalho de auditoria e, por fim, avaliam-se riscos inerentes, de controles e de detecção.

Em seguida, inicia-se o trabalho em si, a revisão analítica. E com a demanda dos *shareholders* por mais informações contábeis e sobre a materialidade considerada pelos profissionais das firmas, que refletiram em mudanças nos padrões de auditoria, existe uma maior pressão sobre os auditores na identificação de distorções.

A inadequada identificação de distorções pode estar relacionada, entre outros fatores, de acordo com Imoniana & Gartner (2010), à ocultação de informação relevante por parte dos gestores, gerando uma quebra de confiança e uma perigosa exposição da reputação do auditor aos *stakeholders*.

A premissa que direciona esta pesquisa é que: não somente a suspeita de ocultação de informações, mas a percepção das características do cliente e do ambiente de auditoria, desde a concordância com os termos de trabalho, passando por toda a revisão analítica até a assinatura do parecer, influencia subjetivamente o nível da materialidade da auditoria.

Assim sendo, a questão fundamental que se coloca é: **como os contextos (*frames*) presentes no dia a dia do auditor são percebidos e impactam o seu julgamento de materialidade?**

Para responder à questão citada anteriormente, este estudo objetiva ranquear alguns contextos (*frames*) que impactam subjetivamente no julgamento de materialidade que os auditores ponderam, abordando, além da visão global das demonstrações contábeis apresentadas para assecuração, distorções materiais e não conformidades, procedimento analítico e perfil dos gestores e ambiente de controle de negócios.

O procedimento de abordagem qualitativa utilizado é a pesquisa exploratória. Este tipo de pesquisa é utilizado para um maior levantamento de informações sobre um fenômeno (Theodorson & Theodorson, 1970), especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado (Gil, 2007) e possui como uma de suas principais características o desenvolvimento ou o refinamento de hipóteses (Polit & Hungler, 1987) – assim, a hipótese a ser levantada por esse estudo torna-se parte da resposta do problema de pesquisa e será apresentada na conclusão *ex post facto* a coleta e análise de dados.

1.3 Importância e contribuições da pesquisa

Esta pesquisa objetiva contribuir com a compreensão do cenário do que acontece no ambiente de auditoria durante o planejamento de materialidade e durante o processo de revisão analítica e que impacta subjetivamente na avaliação do que seja materialidade de auditoria (desde o planejamento de escopo de trabalho, visita de íterim e entrega do parecer), que gera consequências na materialidade contábil (ajustes e *disclosure*). Malsh & Salterio (2016) afirmam que é crucial entrar nos detalhes do campo de trabalho para entender os problemas que envolvem a auditoria. As abordagens apresentadas até o momento não aprofundam a busca de informações sobre a percepção subjetiva que o auditor assimila do cliente em seu planejamento de materialidade e sua revisão analítica. É exatamente essa a lacuna que este estudo busca explorar.

Para os estudos acadêmicos, esta dissertação objetiva contribuir para o aumento de pesquisas nacionais na área, visto que, em geral, observa-se, nos levantamentos em auditoria encontrados na literatura, a predominância de estudos realizados no exterior (Camargo et al., 2014). Deve ser destacado que há pouca literatura sobre o julgamento do auditor referente à materialidade nesse ambiente complexo e que precisa ser substancialmente expandida (Jacoby & Levy, 2016). Entre os estudos pioneiros sobre o julgamento do auditor no Brasil podem ser citados Sartorelli (2015) e Carvalho Junior (2012). Normalmente, o *mainstream* das pesquisas em auditoria aborda fraudes contábeis, práticas de governança corporativa nas organizações e sua relação com a auditoria, modelos e ferramentas de amostragem, aderência a novas questões normativas e pesquisas de riscos de controle (Lesage & Wechlter, 2007 e Lesage & Wechlter, 2010, citados por Camargo et al., 2014); diferenças de expectativas de auditores e auditados em relação ao efetivo papel da auditoria, perfil profissional dos profissionais, reflexos provocados pela informação evidenciada pelos auditores e risco de auditoria (Maijoor et al., 2000, citado por Camargo et al., 2014).

Para a profissão contábil, esta dissertação objetiva refletir os conhecimentos sobre o dia a dia dos auditores em campo. Qualquer contador pode ser um auditor independente (CFC, 1983). Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, existiam, em 15 de março de 2017, 345.624 contadores bacharéis com o registro ativo e 58.796 organizações contábeis ativas (CFC, 2017). Dessa forma, torna-se virtualmente impossível estimar a quantidade de auditorias realizadas em sua totalidade nas companhias de capital aberto e fechado no Brasil. Entretanto,

para atuar como auditor independente de companhia aberta, é necessário que o profissional siga as orientações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 1999).

Para a sociedade, existe um profissionalismo esperado de um auditor baseado “na noção de que os atores são capazes de transcender seus interesses pessoais em busca de metas ou valores mais elevados, como a verdade, o conhecimento, a razão, o bem-estar do cliente ou as noções mais gerais de ‘benefício social’ ou ‘bem público’” (Abbott, 1988, citado por Whittle et al., 2014, p. 783). Apenas para compreender a relevância econômica do trabalho de auditoria, com base em informações levantadas em 15 de março de 2017, existiam 528 companhias abertas ativas e em operação (CVM, 2017a), sendo 450 com operação em bolsa de valores com um capital social homologado de R\$1.421.235.054.183,23 (BM&FBovespa, 2017). Também havia 418 fundos de investimento em funcionamento normal com patrimônio líquido de R\$72.898.898.498, 56 (CVM, 2017b) na mesma data. Milhões de *shareholders* (investidores, credores, prestadores de serviços, funcionários, governos etc.) que se relacionam com essas empresas depositam confiança nas demonstrações contábeis avaliadas por auditores independentes em suas decisões.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Uma breve perspectiva histórica

A auditoria inicia-se em uma época tão remota quanto a contabilidade. Existem evidências de mais de quatro mil anos que os governantes demandavam o controle de “registros simultâneos e independentes de suas riquezas, como evidências para corroborar a exatidão dos lançamentos e evitar desfalques” (Imoniana, 2001, p. 31). E, segundo alguns autores incluindo Sá (1980), com seu nascimento na antiga Suméria.

Durante o império persa, Dario I, realizou uma reforma político-administrativa, criando a função de “‘olhos e ouvidos do rei’, funcionários encarregados de vigiar a ação dos sátrapas (governadores das províncias persas), garantir o cumprimento das ordens imperiais e fiscalizar a cobrança de impostos e o uso do tesouro real” (IBRACON, 2006, p. 42).

Anos mais tarde, os imperadores romanos também nomearam em suas províncias “com a incumbência de supervisionar as operações financeiras de seus administradores e lhes prestar contas, verbalmente” (IBRACON, 2006, p. 42).

Etimologicamente, inclusive, o termo auditoria deriva-se do latim *audire*, que significa ouvir (Araújo, 2001), e que foi “traduzida pelos ingleses como *auditing* para designar termos técnicos para a revisão dos registros contábeis” (Souza et. al, 2010). O termo “auditor” possui registros no século XIII, durante o reinado de Eduardo I, junto com os primeiros documentos equivalentes a embrionários relatórios de auditoria, os denominados *Probatur sobre as Contas* (IBRACON, 2001).

Com a Revolução Industrial (1756, na Inglaterra) houve uma expansão do capitalismo, com o início da formação de um mercado de capitais que tornou relevante a divulgação de informações econômico-contábil-financeiras não só para a taxaçaõ dos governos, como para os credores das empresas e futuros investidores (IBRACON, 2001). Algumas das primeiras fábricas ficavam geograficamente distantes dos proprietários, “com a consequente necessidade da delegação de funções e verificação dos dados fornecidos por essas jurisdições” (Crepaldi & Crepaldi, 2016, p. 262).

Em 1886, foi criada a Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA), órgão que regulamenta as normas do exercício da profissão contábil e de auditoria nos Estados Unidos. Após a grande crise de 1929, ocorreu a criação da comissão de valores mobiliários americanos (SEC) em 1934, com um grande impulso para o desenvolvimento da profissão do

auditor como conhecemos hoje: as empresas com ações cotadas em bolsa de valores passaram a ter a obrigatoriedade da auditoria independente de suas demonstrações contábeis, “para que elas apresentassem a caracterização da fidedignidade” (Imoniana, 2001, p. 32).

No entanto, os procedimentos contábeis e de auditoria foram tornando-se distintos entre os países, o que levou, em 2000, à criação do Comitê das Normas Internacionais de Contabilidade (IASB), para uma harmonização de normas contábeis transparentes e confiáveis a serem compreendidas e aplicadas em todo o mundo (IBRACON, 2006).

Após a utilização de práticas contábeis não apropriadas pelas empresas Enron, WorldCom e Tyco, houve a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley em 2002, com normas para melhoria dos “controles financeiros e transparência das organizações que possuem ações listadas em bolsas de valores, além de atribuir maior grau de responsabilidade aos administradores, contadores e auditores” (Crepaldi & Crepaldi, 2016, p. 264).

Ricardino e Carvalho (2004), apresentam algumas informações sobre o histórico da auditoria no Brasil. Por exemplo, os usos e costumes da utilização do método de partidas dobradas e de auditoria já eram utilizados por volta de 1790, bem antes da sua formalização pelo alvará da Real Fazenda Portuguesa em 1808. O primeiro trabalho oficial de auditoria teria sido realizado sobre as demonstrações financeiras da São Paulo Tramway Light & Power Co, relativo ao período compreendido entre junho de 1899 e 31 de dezembro de 1902. A Deloitte Touche Tohmatsu teria sido a primeira grande firma de auditoria a instalar seu escritório no Rio de Janeiro em 1911. E a obrigatoriedade do uso dos serviços de Auditoria Independente foi introduzido pela lei 4.728 de 14 de junho de 1965.

2.2 Materialidade contábil

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2011a, para. QC11), em acordo com o *International Accounting Standards Board* (IASB, 2010, para. QC11), define que “uma informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida (*misstating*) puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a informação”.

Não existe uma teoria sobre o que seja a materialidade. Trata-se um conceito generalista, fruto da dedução lógica feita ao longo de décadas de prática contábil, que auxilia gestores a definirem “quais informações devem ser apresentadas, excluídas ou agregadas a outras informações nas demonstrações financeiras. E que também auxilia a decidir como as informações devem ser apresentadas nas demonstrações financeiras de forma a garantir que

estas demonstrações estejam claras e compreensíveis” (IASB, 2015, para. IN3). Em sentido oposto, a divulgação de informações imateriais consome mais recursos dos usuários das demonstrações financeiras, e as torna menos compreensíveis (IASB, 2015).

É importante considerar que a materialidade não está apenas relacionada a números apresentados nas demonstrações financeiras. Estende-se muito além disso. Por exemplo, as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis (BRASIL, 1976, Art. 176; CPC, 2011c) e contribuem com maiores informações (*disclosure*) sobre as metodologias de reconhecimento contábil adotadas por uma determinada empresa. Para o IASB, “a materialidade de uma informação é uma questão de julgamento que depende dos fatos envolvidos e das circunstâncias de uma entidade específica” (IASB, 2015, para. IN5), ou seja, ela é influenciada não só pelo ambiente interno de negócios, mas também pelas circunstâncias externas.

Alguns exemplos de informações materiais citados pela *Exposure Draft ED/2015/8* (IASB, 2015) encontram correspondência na Instrução Normativa nº 358 (CVM, 2002), tais como: não conformidades (*non-compliance*) com determinações regulatórias ou com contratos de empréstimo (*loan covenants*), transações raras ou não usuais que possuam uma expectativa razoável de influenciar as decisões dos usuários das demonstrações financeiras, mudança na composição do patrimônio da empresa, mudança de critérios contábeis, aprovação, alteração ou desistência de projeto ou atraso em sua implantação, lucro ou prejuízo da companhia e a atribuição de proventos em dinheiro etc.

O *Practice Statement*, resultante do *Exposure Draft*, amplia o escopo das informações que seriam materiais ao afirmar que eventos qualitativos “podem ser específicos da entidade, ou externos” (IASB, 2017, para. 42), havendo uma simbiose entre aspectos qualitativos e quantitativos, ao afirmar que “a presença de um fator qualitativo diminui o limite quantitativo para sua avaliação” (IASB, 2017, para. 54).

Existem orientações para manter a independência de julgamento sobre a materialidade, tais como a retirada da pessoa da equipe de auditoria e revisão por outro auditor do trabalho realizado pelo membro da equipe de auditoria, em situações onde o membro da firma de auditoria, familiar direto desse membro ou a própria firma possuem “interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente de auditoria. A ameaça de interesse próprio seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável” (CFC, 2014, para. 105).

2.3 Materialidade de auditoria

Um dos possíveis conceitos de auditoria é oferecida por Knechel (2016, p. 219) como “um serviço profissional motivado economicamente, elaborado para reduzir o risco de informação dos *stakeholders*, que acreditam no conhecimento e habilidade de especialistas em um processo sistemático [...] sujeito a pressões do mercado e forças regulatórias”.

No contexto da auditoria, o conceito de materialidade é: “um julgamento profissional e é influenciada pela **percepção** do auditor das necessidades dos usuários das demonstrações financeiras” (AICPA, 2006a, p. 1648, grifo deste Autor). Conforme mencionado, esse julgamento envolve avaliar se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro (CPC, 2011a). E, mais além, “aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, incluindo **indicadores de possíveis vieses** nas análises dos gestores” (IAASB, 2009n, p. 656, grifo deste Autor).

Lusk & Halperin (2016) mencionam que a materialidade é sempre específica de cada cliente e é uma referência sobre o valor de suas demonstrações contábeis. Da mesma forma específicos, também são os planejamentos de materialidade de auditoria e ambos se desenvolvem como consequência de reuniões entre a auditoria, representada pelo sócio, gerente ou sênior, e o cliente, representado pelo sócio ou gerente principal (Crepaldi & Crepaldi, 2016).

As circunstâncias que envolvem a materialidade mudam com o tempo e devem ser reavaliadas a cada período de reporte de uma entidade. Essa avaliação deve incluir uma comparação entre o período corrente e períodos anteriores para que possa haver um julgamento e decisão de quais informações poderiam ser influenciadoras de decisão dos usuários das demonstrações financeiras (IASB, 2015).

De acordo com o FRC (2016, p. 2), uma das mais importantes contribuições do novo relatório de auditoria é “a inclusão de informações sobre quais dos riscos de distorções materiais estão sendo considerados, pelo auditor”. Para essa orientação, o *International Standard on Auditing* (ISA) 700 estabelece que o relatório de auditoria deve explicar quais “distorções individuais ou analisadas em conjunto podem influenciar as decisões econômicas [...] ou providenciar uma definição ou descrição do que seja materialidade de acordo com a estrutura conceitual aplicada à demonstração financeira” (IAASB, 2015a, para. 37). Essas distorções, chamadas de *Key Audit Matters*, são aquelas que, no julgamento profissional do auditor, foram as mais significantes do período atual; estão presentes no contexto do processo de auditoria

individual do cliente e são parte integrante da opinião do auditor (IAASB, 2015b). Também são encorajadas “a divulgação de revisões de materialidade no curso da auditoria, os critérios de performance de materialidade dos procedimentos de auditoria e considerações qualitativas relacionadas à materialidade” (FRC, 2016, p. 28).

Todavia, no levantamento do segundo ano de adoção do novo relatório de auditoria no Reino Unido, o *Financial Reporting Council*, identificou que as explicações sobre a materialidade continuam genéricas e não oferecem melhores informações sobre como foi realizada a avaliação de risco que influenciou o julgamento do auditor (FRC, 2016, p. 28) mesmo em áreas tradicionais de julgamento gerencial e, conseqüentemente, de maior risco, tais como “*impairment de goodwill* (43% da amostra analisada), impostos (43%), reconhecimento de receitas (42%) e outros *impairment de ativos* (29%)” (FRC, 2016, p. 15).

Gimbar et al. (2016a) diz que os auditores julgam se há um risco inerente de litígio na determinação de um item particular como material. Essa informação está em linha com o previamente identificado por Basu (1997) – onde é relatado um incremento de conservadorismo nas demonstrações contábeis em períodos de litígio. Parte desse incremento pode ser relacionada a uma menor tolerância do auditor no estabelecimento da materialidade. Outros estudos (Brasel et al., 2016, Boyle et al., 2015 e Guimbar et al., 2016b) sobre o impacto desse *disclosure* na responsabilidade do auditor indicam que eles reduzem vereditos negligentes e falhas da equipe de auditoria durante a condução dos trabalhos.

2.3.1 Regras gerais da determinação quantitativa da materialidade

Apesar da ausência de um direcionamento claro e objetivo dos normatizadores sobre a forma de cálculo da materialidade, pesquisas anteriores buscaram identificar algumas regras gerais quantitativas que os auditores empregam para determinar se o desvio de um item é material para as demonstrações financeiras.

Holstrum & Messier Jr. (1982, citados por Bernardi & Pincus, 1996) elaboraram uma ampla revisão das pesquisas empíricas realizadas sobre a materialidade e concluíram que os auditores estabelecem a materialidade em algum ponto entre 5% e 10% do lucro líquido do exercício. Leslie (1985, citado por Bernardi & Pincus, 1996) revisou a literatura americana e a canadense, além de entrevistar contadores de ambos países e identificou seis *benchmarks* utilizadas na determinação da materialidade: (1) 5% do resultado antes dos impostos, (2) 0,5%

dos ativos totais; (3) 1% do patrimônio líquido, (4) 0,5% das vendas totais, (5) 0,6% do lucro bruto e (6) média dos 5 itens anteriores. Elliot (1983, citado por Bernardi & Pincus, 1996, p. 4) cita um racional quantitativo criado pela *Peat Marwick International*, uma das maiores firmas de auditoria dos anos 80, conhecido como “*audit gauge*”: $1,6 \times$ (o maior valor entre os ativos totais ou vendas totais)^{2/3}. Warren & Elliot (1986, citados por Bernardi & Pincus, 1996) entrevistaram 60 CPAs sobre o planejamento de materialidade utilizado em auditorias, resultando em qualitativos baseados em (1) vendas totais, (2) resultado antes dos impostos e (3) lucro líquido. Todos esses quantitativos estão relacionados no Quadro 01.

Quadro 01 – Onze *benchmarks* utilizados para a determinação quantitativa de materialidade

Regra	Qualitativo	Referência
1	5% do Resultado Antes dos Impostos	Leslie, 1985.
2	0,5% dos Ativos Totais	Leslie, 1985.
3	1% do Patrimônio Líquido	Leslie, 1985.
4	0,5% das Vendas Totais	Leslie, 1985.
5	0,6% do Lucro Bruto	Leslie, 1985.
6	Média dos 5 Itens Anteriores	Leslie, 1985.
7	Entre 5% e 10% do Lucro Líquido	Holstrum & Messier Jr., 1982.
8	$1,6 \times$ (Maior entre Ativos Totais ou Vendas Totais) ^{2/3}	Elliott, 1983.
9	$0,038657 \times$ (Vendas Totais) ^{0,867203}	Warren & Elliott, 1986.
10	$0,146924 \times$ (Resultado Antes dos Impostos) ^{0,942554}	Warren & Elliott, 1986.
11	$0,271762 \times$ (Lucro Líquido) ^{0,894640}	Warren & Elliott, 1986.

Fonte: Adaptado de Bernardi & Pincus, 1996, p. 6.

Bernardi & Pincus (1996) elaboraram um estudo com 152 gestores de empresas *Big Six*, onde eles deveriam avaliar materialidade e risco de detecção, baseados em uma auditoria simulada. Em seguida, compararam o nível de materialidade estabelecido pelos participantes do estudo com as onze regras gerais citadas anteriormente. O resultado da pesquisa indicou que, “embora existam diferenças entre o julgamento de materialidade, essas diferenças não eram estatisticamente significantes ($p = 0.9643$) com relação ao risco da não identificação de uma fraude ou sobre a quantidade de evidências que os auditores examinaram antes de determinar seu julgamento”, conforme Tabela 01. Esse estudo demonstrou que, embora houvesse variabilidade no julgamento de risco e na quantidade de evidências avaliadas, não há diferenças estatísticas entre os grupos mais conservadores (e, portanto, estabelecem um nível de materialidade menor que as onze regras gerais), menos conservadores (nível maior de materialidade) e o majoritário que estabelece o limite quantitativo dentro de alguma das onze regras mencionadas.

Tabela 01 – Julgamento de materialidade e probabilidade de identificação de uma fraude após a auditoria

Nível de Materialidade	Número de Participantes	Probabilidade de Identificação de uma Fraude Após Auditoria	
		Média	Desvio-Padrão
Mais conservadora que as onze regras gerais.	13	31,5	27,4
Dentro das onze regras gerais.	114	31,5	29,5
Menos conservadora que as onze regras gerais.	25	29,8	28,1
Geral	152	31,2	29,1

Fonte: Bernardi & Pincus, 1996, p. 12.

É importante ressaltar que essas são regras antigas e ainda utilizadas. Infere-se, portanto, o resultado como um indicador de uma padronização subjetiva da atividade de auditoria, onde o auditor possui uma tendência à aderência das normas de auditoria e não às regras gerais normalmente aceitas.

2.4 Ambiente de julgamento de auditoria

Existem dois tipos de trabalhos de asseguarção realizados por auditores independentes. O primeiro, denominado “asseguarção razoável” (com um nível elevado de segurança, mas não absoluto), envolve o contexto de análise das demonstrações contábeis históricas, é denominado “auditoria”; e o segundo, denominado “asseguarção limitada” (com um nível moderado de segurança) é normalmente efetuado para atender a requisitos de revisão trimestral das companhias abertas, conforme solicitação da CVM (Longo, 2015; CFC, 2009a).

Conseguir a informação necessária para realizar uma auditoria é apenas um dos muitos desafios enfrentados pelos auditores, pois está diretamente ligado ao desejo daqueles que estão sendo auditados em cooperar. Guénin-Paracini et al. (2015, p. 202) entrevistou diversos profissionais de auditoria sobre a realidade que eles encontram em seus clientes no dia a dia e um supervisor foi categórico ao afirmar que, “com toda honestidade, em um processo de auditoria, o cliente, se ele quiser, pode influenciar completamente seu trabalho, ou seja, fazer você enxergar o que ele quer ver. Não é possível de ser de outra forma”.

O principal risco de um trabalho de asseguarção está na possibilidade do auditor emitir um parecer favorável, ou sem ressalvas, quando seria indispensável ou vice-versa. Esse risco de distorções relevantes pode ser dividido em risco de informação, que pode ser inerente (pressupondo que não existam controles relacionados) ou de controle (não identificado e

corrigido em tempo hábil pelos controles internos). E o risco de detecção, onde o auditor independente não detecta uma distorção relevante (CFC, 2009a; Longo, 2015; Imoniana & Gartner, 2010).

Durante um trabalho de asseguuração, são realizados dois tipos de testes: de controle e de procedimentos substantivos. O primeiro é o “procedimento de auditoria planejado para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações” (CFC, 2009j; IAASB, 2009j). A extensão dos testes depende da

... (i) frequência de realização de controle pela entidade; (ii) período durante o qual o auditor confia na efetividade operacional do controle; (iii) taxa de desvio esperada do controle; (iv) relevância e a confiabilidade da evidência de auditoria a ser obtida com relação à efetividade operacional do controle no nível de afirmação; e (v) extensão na qual a evidência de auditoria é obtida de testes de outros controles relacionados com a afirmação. (CFC, 2009j, para. A28; IAASB, 2009j)

Todavia, a norma prevê que “a decisão quanto à execução ou não de testes de controle e sua extensão depende do julgamento do auditor para uma situação específica. Ele pode concluir que a execução de testes de controle não é adequada nas circunstâncias e, dessa forma, efetuar testes substantivos extensivos na data das demonstrações” (Longo, 2015, p. 190).

O segundo tipo de testes, procedimentos substantivos, levam em consideração as informações contábeis e financeiras comparáveis de períodos anteriores (por exemplo, margem bruta do período atual *versus* anos anteriores), expectativas do auditor (por exemplo, valor de depreciação dos bens), circularizações de contas a receber e a pagar com terceiros, informações de empresas participantes do mesmo mercado, inventário físico de estoques, relações entre folha de pagamento e número de empregados, bem como outros fatores a serem ponderados com base no julgamento do auditor, tais como transações não usuais, valores anormais, mudanças de pessoas e processos (IAASB, 2009m; CFC, 2009m; Longo, 2015, p.195; Imoniana, 2001; AICPA, 2002).

O *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº 99 diz que o interesse específico do auditor está relacionado a identificar atos que resultem em distorções materiais das demonstrações financeiras e não necessariamente a identificar uma fraude, visto que ela é um amplo conceito legal, e auditores não estabelecem legalmente se uma fraude aconteceu (AICPA, 2002, para. 5). Todavia, um auditor pode identificar eventos ou condições que indiquem incentivos/pressões para a existência de uma fraude, oportunidades para que ela aconteça ou atitudes/racionalizações que justifiquem uma ação fraudulenta. Tais eventos ou condições são considerados os “fatores de risco de fraudes” (AICPA, 2002, para. 31).

Para identificar esses atos (intencionais ou não), o auditor independente deve manter uma atitude alerta de ceticismo profissional no planejamento e execução dos trabalhos de asseguarção, reconhecendo que podem existir circunstâncias que coloquem em dúvida a informação ou evidências coletadas, e que podem estar relacionadas a distorções materiais relevantes. Essa atitude de ceticismo é fundamental desde a aceitação do trabalho, nas diversas visitas ao cliente (inicial, ínterim, preliminar ou pré-balanço e final), na revisão analítica das informações e entrega do relatório final (IAASB, 2009a; CFC, 2009a; Longo, 2015; AICPA, 2002).

Paralelo à entrega ou à restrição de informações, o processo de auditoria pode ser facilitado ou não pelo cliente por fatores subjetivos, tais como o espaço onde o auditor ficará alocado dentro da empresa (Carmona et al., 2002). Quando isolado em um anexo, o auditor pode ser “guiado” pelo cliente com uma maior facilidade pela ausência da atmosfera de trabalho e das conversas dos membros da organização. Como, da mesma forma, colocar o auditor na mesma sala onde ficam os contadores pode dificultar a concentração, o julgamento e a comunicação franca entre os membros da equipe de auditoria (Guénin-Paracini et al., 2015).

Braun (2000), em seu estudo a respeito do efeito da pressão do tempo sobre a atenção do auditor em aspectos qualitativos, menciona que o material produzido pelo departamento de contabilidade durante um ano deve ser auditado em poucas semanas (ou dias), de forma veloz e eficiente pela equipe de auditoria. Embora as grandes firmas de auditoria tenham desenvolvido procedimentos e ferramentas para auxiliar o processo (Banker et al., 2005), a produtividade de uma equipe de auditoria não é uma questão puramente técnica. Demora no retorno de solicitações dos auditores, informações apresentadas em formato que necessite de um esforço de tratamento de dados ou informações entregues incompletas, vagas ou imprecisas são exemplos de empecilhos apresentados pelos auditados que comprometem a velocidade do processo de auditoria (Guénin-Paracini et al., 2015).

São consideradas evidências de auditoria: (i) inspeção (exame de registros e documentos internos ou externos, independente da mídia, ou o exame físico de um ativo tangível); (ii) observação (de um processo realizado por outros, a contagem física dos estoques pelos empregados do cliente); (iii) confirmação externa (estoques em poder de terceiros, contas a receber e a pagar junto a cliente e fornecedores, litígios em andamento ou contingências junto a advogados); (iv) recálculo (exatidão matemática de registros ou documentos); (v) reexecução (execução, pelo auditor, de controles ou procedimentos internos da empresa auditada); (vi) procedimentos analíticos (entre dados financeiros e não financeiros, tais como margem bruta, perda histórica com clientes); e (vii) indagação (junto a pessoas internas ou externas à entidade,

de respostas, orais ou escritas, de evidências que, geralmente, devem ser confirmadas por outros procedimentos) (Longo, 2015, pp. 204-207; IAASB, 2009k; CFC, 2009k). Estudos demonstram que “diante da necessidade de testes, o auditor escolhe uma combinação de testes que mais o satisfaça a atingir o objetivo da auditoria, baseado na materialidade das contas a serem auditadas” (Imoniana et al., 2012, p. 301). Possíveis combinações de testes para obtenção das evidências podem ser encontradas no Anexo A.

O *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº 99 indica possíveis situações que podem aumentar o risco de distorções materiais, tais como: transações registradas de maneira incorreta (valor, período, classificação etc.), ajustes de última hora que alteram significativamente os resultados financeiros, evidência de acesso não autorizado de um colaborador nos sistemas, documentos faltantes, restrição de acesso aos registros sistêmicos, ou empregados, ou instalações, ou clientes, ou fornecedores etc. (AICIPA, 2002).

A quantidade das evidências a serem investigadas detalhadamente depende do julgamento, pelo auditor, dos riscos de distorção e da própria qualidade da evidência. Quanto maior a ameaça percebida pelo auditor, maior será a quantidade exigida de evidências, para a redução dos riscos de auditoria a um nível que seja percebido como baixo e que possa habilitar o auditor a emitir sua opinião (IAASB, 2009a). A qualidade da evidência é caracterizada pela “relevância e confiabilidade da informação” (Longo, 2015, p. 209-2010).

Clientes rudes, irritados e mal-humorados também podem influir subjetivamente na qualidade do processo de auditoria (Pasewark et al., 1995). Como mencionado por um supervisor, “quando a pessoa com quem você está lidando é desagradável, é sempre arriscado se aproximar dela. Você começa a imaginar se as questões que está se fazendo realmente necessitam de resposta e algumas vezes você prefere descartá-las simplesmente com medo de ser atacado” (Guénin-Paracini et al., 2015, p. 213).

Mas, uma vez que toda a informação é conseguida, existe um momento crítico relacionado à identificação de erros. O desafio é manter o desejo dos auditados em continuar com a mesma firma de auditoria no futuro e solicitar as correções nas demonstrações financeiras ou notas explicativas mantendo a boa vontade do cliente em cooperar. “Se você não abaixar suas armas (normas regulatórias) na porta, o cliente irá promover uma guerra impiedosa contra você e eles sempre sairão vitoriosos” (Guénin-Paracini et al., 2015, p. 221). Os auditados normalmente negociam os ajustes contábeis (Wright & Wright, 1997), políticas contábeis (Kadous et al., 2003), *disclosures* (Zhang, 1999) e valores das demonstrações contábeis (Nelson & Kinney, 1997). Aqui a realidade do auditor independente se torna, em boa parte, “uma contínua negociação e renegociação no ambiente onde é realizada a auditoria, com limites

profissionais e comerciais mais estreitos do que é normalmente assumido” (Guénin-Paracini et al., 2015, p. 204).

2.5 Quadro de estudos anteriores sobre materialidade e julgamento de auditoria

Quadro 02 – Estudos anteriores sobre materialidade e julgamento de auditoria

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Bernstein (1967)	Debater a importância de determinar um conceito claro de materialidade, visto que o julgamento do auditor sobre esse item é um ponto de vulnerabilidade da contabilidade.	Revisão de Literatura e <i>Archival Research</i>	O autor buscou debater o conceito de materialidade a partir do tratamento e apresentação de itens de ganho e perda extraordinários nas demonstrações financeiras. Em sua amostragem, de 324 itens extraordinários na amostra, 66% foram desconsiderados na determinação do lucro líquido do exercício, existindo um viés de reconhecimento de saldos credores na DRE (65% do total de lançamentos a crédito) e de saldos devedores em resultados acumulados no balanço patrimonial (77% do total de lançamentos a débito). Essa forma de reconhecimento dos itens estaria relacionada a uma ausência de orientação dos órgãos normatizadores sobre como avaliar a materialidade de forma consistente e uniforme, tornando-a uma pura questão de julgamento. “Em uma profissão onde a objetividade é considerada de fundamental importância, a materialidade parece ser seu calcanhar de Aquiles” (Bernstein, 1967, p. 90).
Frishkoff (1970)	Identificar fatores que influenciam nas decisões de materialidade dos auditores quando há alterações de um padrão contábil.	<i>Data Collection</i>	O autor estudou o período de 1963 a 1965, quando houve alteração na legislação fiscal e no entendimento do AICPA sobre a forma de reconhecimento contábil de créditos de investimento. Foram analisados 190 pareceres de auditoria. 60 sem ressalvas e 130 com ressalvas. O efeito relativo das mudanças contábeis no lucro líquido foi a variável de maior significância no estudo. Outra variável relevante é o tamanho da empresa: grandes empresas tendem a receber pareceres sem ressalvas, pois os auditores tendem a acreditar que o formato, classificação e divulgação das demonstrações financeiras são geralmente superiores em comparação com empresas de menor porte. “O pressuposto de que um item seja material está implícito em toda decisão sobre o reconhecimento de um evento em um dado financeiro, na classificação de uma transação e no debate entre tratamento contábeis controversos” (Frishkoff, 1970, p. 116).

Continua...

Continuação do Quadro 2

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Newton (1977)	Avaliar se a materialidade de um item está relacionada com a disposição do auditor em aceitar o risco de uma decisão incorreta.	<i>Survey</i> e Experimento	A autora considera que a decisão de um auditor de considerar um erro como imaterial é do Tipo II, aceitação de uma falta hipótese. Foram entrevistados 19 auditores de “Big Eights”, participantes também de um experimento de aversão/atração ao risco. A ausência de diretrizes sobre materialidade implica diferentes decisões dos auditores. A determinação de materialidade é influenciada pela percepção (probabilidade) de ocorrência de um evento subsequente. “A materialidade de uma transação ou de um item não é objetiva ou definitivamente verificável. Pelo contrário, é um aspecto a ser tratado pelo contador, primeiramente com base em seu julgamento profissional, resultando em demonstrações financeiras que podem não ser comparáveis ou uniformes no tempo ou entre empresas” (Newton, 1977, p. 97).
Firth (1979)	Identificar fatores que auxiliem a explicar o julgamento de materialidade e qual o nível de consenso entre profissionais sobre a divulgação de informações nas demonstrações financeiras.	Experimento	Trinta situações envolvendo perdas e ganhos na venda de ativos operacionais foram apresentados a 150 participantes e foi solicitado que eles declarassem se alguma situação mereceria uma divulgação separada desses ganhos e perdas como itens extraordinários nas demonstrações financeiras anuais. A pesquisa demonstra que existe uma ampla diversidade nos julgamentos de materialidade, e a decisão se um item deve ser demonstrado separadamente depende muito de quem está preparando e de quem está auditando as demonstrações financeiras. Não há evidências de um consenso robusto entre julgamentos de materialidade e valores quantitativos a serem utilizados entre os elaboradores e os auditores das demonstrações. “A decisão sobre a materialidade de um item é baseada no julgamento dos contadores e dos auditores envolvidos; presume-se que essa decisão é baseada em sua percepção das necessidades dos usuários das demonstrações financeiras” (Firth, 1979, p. 283).
Bates, Ingram, & Reckers (1982)	Verificar se o relacionamento de longo prazo entre auditores e clientes altera o julgamento de materialidade.	<i>Survey</i> e Experimento	Participaram 67 CPAs com ao menos 5 anos de experiência. O nível de materialidade era significativamente maior no experimento que não previa o rodízio (seja de firma ou de auditores), comparado aos rodízios da firma ou de funcionários. O relacionamento pessoal com o cliente aparentemente influencia o julgamento de materialidade do auditor.
Maypear (1982)	Avaliar o nível de consenso do julgamento de materialidade dos auditores relativo a deficiências nos controles internos (IACW).	Experimento	Participaram 38 auditores seniores que deveriam avaliar a materialidade relativa a deficiências de controle interno. A conclusão cita que o experimento oferece evidência que os auditores avaliam diferentemente a escolha de fatores e os limites a serem considerados em seus julgamentos de materialidade. Existe um consenso moderado entre auditores de uma mesma firma, o que não se aplica nos auditores entre diferentes firmas.

Continua...

Continuação do Quadro 02

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Estes & Reames (1988)	Verificar os efeitos das diferenças das características pessoais dos auditores nas decisões sobre materialidade.	Experimento	Participaram 596 auditores (CPAs) para avaliar o efeito das características pessoais na tomada de decisão sobre materialidade. Uma análise multivariada indica que a idade e o local de trabalho podem afetar os julgamentos de materialidade. Além disso, também foi identificado que anos de experiência em auditoria externa e gênero podem alterar a confiança nessas decisões.
Messier Jr. (1983)	Analisar quais variáveis financeiras e se a experiência do auditor, e o tamanho de firma impactam nos julgamentos de materialidade.	Experimento	Participaram 29 sócios de firmas de auditoria Big Eight. Os efeitos que mais impactaram o julgamento de materialidade dos auditores estão relacionados àqueles que geram ajustes no lucro líquido e que influenciam na tendência de lucros. Também foi identificado que o julgamento de materialidade dos auditores é influenciado pelo tamanho da firma de auditoria e pela experiência do auditor.
Krogstad et al. (1984)	Verificar a influência das informações financeiras e não financeiras no julgamento da materialidade de auditores e estudantes.	Experimento	Participaram 10 sócios de firmas de auditoria, 11 auditores seniores e 11 estudantes de auditoria avaliando um experimento envolvendo julgamento de materialidade. Os resultados indicaram que auditores e estudantes focam prioritariamente nos efeitos das distorções no lucro líquido e utilizam informações do contexto (não financeiras) no julgamento de materialidade. Os auditores seniores apresentaram resultados próximos aos dos sócios, e os estudantes apresentaram resultados diferentes desse grupo. Os autores entendem que isso se deve à ausência de experiência profissional.
Robinson & Fertuck (1985, citados por Messier Jr et al., 2005)	Identificar fatores que determinam como os auditores estabelecem a materialidade em seus julgamentos.	Archival Research	Foram avaliados 610 papéis de trabalho relacionados a decisões de materialidade em 61 empresas canadenses. O efeito das distorções no lucro líquido foi significativo em suas decisões, mas não o único fator relevante. Na prática, distorções verificáveis possuem maior chance de serem consideradas materiais, principalmente em companhias onde os clientes se opõem aos ajustes.
Frishkoff & Phillips (1985, citados por Messier Jr et. al, 2005)	Identificar a importância da materialidade na decisão dos bancos de reportar o efeito da inflação nos dados contábeis.	Archival Research e Survey	Foram revisados reportes anuais de 201 grandes bancos comerciais dos Estados Unidos e aplicado questionário sobre a adoção da SFAS N°33 “Inflation Accounting Disclosure”. Os bancos que não informaram seus custos atualizados afirmaram que a informação era imaterial. E a materialidade não foi o fator de decisão para os bancos que optaram por informar seus custos atualizados.

Continua...

Continuação do Quadro 2

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Jennings, Kneer & Reckers (1987)	Avaliar a definição de materialidade entre auditores e outros grupos (juízes, advogados, analistas de crédito etc.).	Case Study	Existe uma falta de consenso sobre a definição de materialidade entre os diversos grupos. A dificuldade parece estar relacionada aos aspectos qualitativos e quantitativos que seriam considerados “relevantes”, de acordo com a idealização do conceito de materialidade pelos normatizadores. Os autores sugerem que sejam divulgados os critérios de estabelecimento de materialidade pelas firmas de auditoria para que as forças de mercado de cada segmento possam se ajustar (em busca do consenso) independente de pressões políticas.
Steinbart (1987)	Avaliar as metodologias para o estabelecimento de materialidade e compreender como diferentes tipos de informação influenciam os julgamentos.	Archival Research	Foram consultados manuais de 10 firmas de auditoria nos Estados Unidos, entrevistando profissionais de 4 dessas empresas. O planejamento de materialidade envolve duas subdecisões separadas: (1) a escolha de uma base que seja apropriada para calcular a materialidade, (2) a seleção de um percentual a ser utilizado para multiplicar essa base. A percepção do tipo de informação considerada necessária pelos usuários das demonstrações e as características do cliente influenciam na definição da base. O percentual é influenciado pela intenção do uso das demonstrações financeiras pelo cliente e pela natureza do tipo de auditoria contratada.
Morris & Nichols (1988)	Examinar três aspectos do julgamento de materialidade: [1] informação pública financeira, [2] divergências de julgamento entre firmas Big 8 e [3] influência do tamanho da firma.	Archival Research	Embora a informação pública financeira esteja significativamente associada ao julgamento de materialidade nas firmas Big 8, o julgamento de materialidade apresentou significativa diferença entre as firmas. Também houve uma significativa associação positiva entre o consenso de julgamento e o tamanho da firma de auditoria, indicando que a estrutura da firma de auditoria pode influenciar o julgamento do auditor. Firmas maiores modelaram a materialidade com maior sucesso e consenso, resultando menos custos e erros do Tipo I e do Tipo II em geral.
Wong-On-Wing et al. (1989)	Verificar o efeito da percepção dos auditores sobre os gestores do cliente no julgamento de materialidade.	Experimento	Participaram 117 auditores de diversos escritórios de uma mesma firma de auditoria ao final de um seminário da política interna de julgamento de materialidade. Os resultados indicam que a impressão dos auditores sobre os gestores do cliente é, aparentemente, um fator qualitativo relevante no julgamento de materialidade.
Friedberg et al. (1989)	Examinar as diretrizes quantitativas e qualitativas usadas no julgamento da materialidade.	Archival Research	Foram analisados manuais de auditoria de seis das então firmas Big Eight nos Estados Unidos. Foram constantemente mencionados o efeito de apresentações incorretas no lucro líquido como o aspecto quantitativo e o evolutivo dessas distorções como o aspecto qualitativo. Todavia, as diretrizes fornecidas pelas firmas divergem substancialmente.

Continua...

Continuação do Quadro 2

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Chewning, Pany & Wheeler (1989)	Entender como os auditores interpretam o conceito de materialidade a partir de relatórios de empresas que modificaram seus padrões contábeis.	Archival Research	A análise dos relatórios de auditoria confirma pesquisas anteriores, que afirmam que o efeito da mudança de um padrão contábil sobre o lucro aparenta ser o primeiro fator considerado pelos auditores na mudança de sua opinião sobre uma demonstração financeira. O estudo também aponta que as mudanças de julgamento ocorrem mesmo com a alteração no lucro representando um baixo impacto material.
Mayper, Doucet, & Warren (1989)	Avaliar o nível de consenso do julgamento de materialidade dos auditores relativo a deficiências nos controles internos (<i>IACW</i>).	Experimento	Participaram 38 auditores seniores com no mínimo 2 anos de experiência em campo, escolhidos aleatoriamente em 5 das Big Eight. Os resultados demonstram uma falta de consenso no julgamento das IAWC. Porém os auditores não parecem estar ancorados na ausência de segregação de funções como um IACW material, mas suas avaliações consideram o contexto da deficiência em suas decisões.
Johnson, Jamal & Berryman (1989)	Revisar as pesquisas relacionadas ao julgamento dos auditores.	Revisão de Literatura	Pesquisadores se concentraram, como um objetivo de curto prazo, na busca de “regras” utilizadas na construção dos julgamentos dos auditores, ao invés de focarem como objetivo de longo prazo o desenvolvimento de conceitos e princípios que possam explicar o comportamento desses profissionais. Todavia, parece que o julgamento se desenvolve no decorrer do trabalho em campo com o surgimento de hipóteses individuais relacionadas ao conhecimento adquirido em atividades bem-sucedidas, ou <i>expertise</i> .
Iceman, & Hillison (1991)	Acompanhar a evolução do julgamento de materialidade de 49 indústrias por três anos.	Archival Research	Foram analisados 1424 papéis de trabalho de firmas Big 8. A análise descritiva dos erros indica as seguintes características: [1] os erros corrigidos tendem a ser maiores que os ignorados; [2] há uma tendência de sobre estimativas em contas a receber, estoques e vendas; [3] há uma tendência de subestimativas em contas a pagar e custo das vendas. A análise também indica que a decisão de ajustar ou ignorar um erro não está unicamente relacionado à magnitude do erro, mas que sofre influência do tamanho da firma. Firmas maiores solicitam uma maior quantidade de ajustes.
Carpenter & Dirsmith (1992)	Examinar transações de liquidação antecipada de débitos e o julgamento de materialidade do auditor.	Experimento	Participaram 212 profissionais dos níveis sócio, gerente e sênior de auditoria. Os resultados obtidos sugerem que a magnitude do item, seu impacto na expectativa de lucros e a natureza da transação influenciam em julgamentos de materialidade. Entrevistados com maior tempo de experiência em auditoria tendem a ser mais conservadores no julgamento de materialidade relacionada à liquidação antecipada de débitos.

Continua...

Continuação do Quadro 2

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Wheeler et al. (1993, citados por Messier Jr et al., 2005)	Verificar a propensão das firmas de auditoria em alterar suas opiniões com base na ausência de consistência da aplicação dos princípios contábeis.	Archival Research	Foram verificadas opiniões de auditoria e demonstrações financeiras de 563 empresas americanas auditadas por firmas Big Eight e por firmas não Big Eight. Houve um consenso substancial para mudança de opinião entre as firmas de auditoria quando as mudanças contábeis geraram efeitos materiais. Porém, o mesmo não ocorreu quando os efeitos foram considerados imateriais. Experiências litigiosas anteriores (e não o tamanho da firma de auditoria) foi o fator relevante para explicar mudanças de opinião entre as firmas Big Eight em efeitos considerados imateriais.
Bernardi & Arnold (1994, citados por Messier Jr et al., 2005)	Analisar a influência da integridade e competência do cliente (e as características do auditor) no julgamento de materialidade.	Case Study	Participaram 494 auditores (152 gerentes e 342 seniores) de firmas de auditoria Big Six. Foram identificadas influências no julgamento de materialidade dos 4 fatores qualitativos examinados: integridade e competência do cliente, julgamento moral, experiência do auditor e tamanho da firma de auditoria.
Carpenter et al. (1994)	Verificar o impacto da cultura corporativa da firma e da experiência do auditor no julgamento de materialidade.	Experimento	Participaram 212 auditores (sócios, gerentes e seniores) de firmas Big Eight. Evidências apontam que o auditor reduz o número de variáveis consideradas em seu julgamento de materialidade na medida que vai subindo na carreira em firmas com forte cultura corporativa. Dessa forma, os autores sugerem que existe um componente político da firma no julgamento de materialidade.
Wright & Wright (1997)	Examinar variáveis que podem explicar a decisão de não considerar a necessidade de ajuste em determinadas distorções.	Archival Research	Foram analisadas 368 distorções de 186 clientes da firma de auditoria Peat, Marwick, Mitchell & Co., nos Estados Unidos. As distorções encontradas em comparação à materialidade estabelecida no planejamento dos trabalhos indicam ser um importante fator de decisão sobre a necessidade de ajuste de determinadas divergências detectadas. Existem evidências que aproximadamente 50% dos ajustes de erros materiais são dispensados pelos auditores em negociação com os clientes. A decisão de fazer ou não o ajuste considera múltiplos fatores, tais como o impacto global no resultado, natureza da distorção e o tamanho do cliente.

Continua...

Continuação do Quadro 2

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Chewning, Wheeler & Chan (1998)	Analisar como os usuários das demonstrações financeiras e os auditores interpretam a materialidade a partir do <i>swap</i> de ações em títulos.	Archival Research	O estudo examina as divulgações em demonstrações financeiras (classificações de ganhos operacionais / extraordinários) e as reações de preço de mercado ao <i>swap</i> de ações em títulos durante os anos 1980. Os resultados estão de acordo com a visão comum que o efeito de um item nos lucros é o primeiro fator considerado no julgamento de materialidade de um auditor. Registros de ganho em swaps são verificados de acordo com a regra geral de verificação de materialidade baseada em um percentual sobre o resultado do exercício.
Martinov & Roebuck (1998)	Avaliar como o risco inerente e os julgamentos de materialidade são estabelecidos e como eles são refletidos no planejamento dos testes de auditoria.	Survey e Archival Research	Foram analisados manuais de auditoria e entrevistados sócios e gerentes da área técnica de companhias Big 6 australianas. Todas as firmas estabelecem um valor monetário de materialidade para cada contrato de prestação de serviços de auditoria, mas o nível considerado e o julgamento para o estabelecimento de materialidade diferem significativamente entre as firmas. Os manuais de auditoria indicam que a estratégia de auditoria e a extensão dos testes ocorrem em função do risco percebido. A materialidade somente é integrada no planejamento se uma amostragem for considerada e está implicitamente relacionada à extensão e natureza dos testes.
Elder & Allen (1998, citados por Messier Jr et al., 2005)	Analisar o julgamento do auditor de quantificar as distorções a partir da amostragem investigada para a população (conta contábil).	Archival Research	Foram analisadas 235 amostragens aplicadas em 64 auditorias realizadas de 2 das firmas Big Six e de um grande escritório contábil nos Estados Unidos na época. A decisão dos auditores sobre o resultado da amostragem aplicado à população (conta contábil) é afetada pela materialidade. Valores considerados imateriais são a principal causa de não aplicar o resultado da amostragem à população correspondente.
Arnold et al. (1999)	Avaliar a independência do auditor em relação a decisões envolvidas no planejamento inicial de materialidade.	Experimento	Participaram 198 auditores (sócios, gerentes e seniores) de firmas Big Six de países europeus (Dinamarca, Irlanda, Itália, Espanha, Suíça, Holanda e Reino Unido). Três aspectos qualitativos apresentaram efeito sobre o julgamento do auditor no planejamento inicial de materialidade antes da assinatura do contrato de auditoria. A maior influência seria a percepção do auditor sobre o nível de rigor esperado pelo acionista na condução dos trabalhos. O segundo fator de influência é a possibilidade de perder o cliente pelo tempo e budget necessários para cumprir o planejamento de materialidade. E o terceiro fator é o risco de auditoria relacionado ao ambiente de litígio. De maneira geral (no experimento), empresas com menor expectativa de rigor em ambientes de menor litígio apresentaram maiores níveis de materialidade.

Continua...

Continuação do Quadro 2

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Braun (2001)	Avaliar quais são os determinantes que os auditores utilizam para solicitar ou dispensar ajustes de erros detectados em auditorias.	Experimento	Participaram 155 auditores de firmas Big Six e de dez grandes escritórios contábeis. A saúde financeira do cliente é considerada uma <i>proxy</i> da possibilidade do risco de auditoria de não detecção de uma distorção material que pode levar a um litígio. Essa <i>proxy</i> afeta decisões como a precificação do serviço de auditoria, planejamento de materialidade e opinião dos auditores. Além disso, o estudo indica que maioria dos auditores (91%) dispensam o ajuste de pequenos erros imateriais isolados, ignorando que o somatório desses erros pode ser maior que um único erro material corrigido.
Kinney, Burgstahler, & Martin (2002)	Para atingir a expectativa de analistas de mercado, algumas empresas intencionalmente manipulam os resultados em pequenos valores. O objetivo do estudo é identificar a materialidade desse tipo de ajuste que ocasionaria uma reação de mercado (preço da ação).	Archival Research Cross Section Analysis	Foram verificadas 22.023 observações (diferentes empresas por 6 anos). O intervalo do modelo proposto não demonstra em qual ponto um resultado surpresa (<i>earnings surprise</i>) é igual à materialidade. Porém, a dispersão da previsão do analista é determinante para a relação entre resultado surpresa/retorno.
Nelson, Elliot & Tarpley (2002)	Analisar a decisão dos auditores sobre a prevenção de gerenciamento de resultado (<i>earnings management</i>) ao solicitar ajustes nas demonstrações financeiras.	Survey	Foram analisadas 515 situações de gerenciamento de resultado reportadas por 253 auditores de uma única firma das “Big Five”. Os resultados demonstram que os auditores estão menos propensos a ajustar as tentativas de reduzir o resultado do período corrente, mesmo se essas tentativas permitam aos gestores melhorar o resultado futuro. E que os auditores estão menos propensos a ajustar essas tentativas se forem realizadas pelos seus maiores clientes.

Continua...

Continuação do Quadro 2

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Tuttle et al. (2002)	Avaliar se distorções detectadas nos limites normalmente considerados de materialidade pelos auditores (ou abaixo desse limite), resultam em preços de ações diferentes daqueles preços que refletem informações corretas.	Experimento	Foram utilizados estudantes universitários em uma série de experimentos em 12 mercados, cada experimento com 12 períodos de três minutos para negociação e seis negociantes/participantes por mercado. Foram comparados preços em mercados com três tipos de informações: demonstrações financeiras corretas, com erros imateriais e com erros materiais. Resultados indicaram que a divulgação de erros dentro dos limites de materialidade consistente com as práticas de auditoria não afeta o preço das ações. Porém há influência no valor das ações em distorções acima desses limites.
Gleason & Mills (2002)	Avaliar se a materialidade na divulgação de impostos contingentes em Notas Explicativas está mais relacionada à possibilidade de perda do que de ganho, a menos que a expectativa de ganho seja especificamente grande.	Archival Research	Foram 100 empresas que obtiveram restituição do imposto sobre a renda e que foram auditadas entre 1981 e 1995. Se a maior parte da expectativa de restituição estiver ligada a diferenças temporárias, as empresas possuem a tendência de não divulgar a informação, mesmo se a base do julgamento de materialidade for o valor da perda esperada ao invés do montante de restituição.
Blokdijs, Driehuis, Simunic & Stein (2003)	Avaliar os valores utilizados no planejamento de materialidade por auditores, uma vez que a extensão do “esforço do auditor” na realização dos exames irá variar inversamente com o nível de planejamento da materialidade.	Survey Archival Research	Foram analisados 108 planejamentos de auditoria na Holanda. 62% participantes de Big Five, 38% de não Big Five. Não houve relação linear entre o tamanho do cliente e o planejamento de materialidade, porém sua taxa decresce na medida em que aumenta o tamanho do cliente. Outras características encontradas: o planejamento de materialidade aumenta com a qualidade do ambiente de controle do cliente e com a magnitude da taxa de retorno do cliente sobre seus ativos, enquanto que o planejamento de materialidade decresce com a complexidade do cliente. Além disso, os níveis de materialidade eram menores em empresas Big Five, comparadas às demais.

Continua...

Continuação do Quadro 2

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Patterson & Smith (2003)	Examinar como a incerteza de materialidade pode afetar a avaliação da evidência de auditoria por parte do auditor e como ela pode influenciar a escolha de distorções de resultado ocasionadas pelo gestor.	Revisão de literatura	Modelo teórico baseado na teoria dos jogos. O conservadorismo do auditor aumenta na incerteza de materialidade quando o custo esperado da falha de auditoria é maior se comparado ao custo esperado de se estender os procedimentos de auditoria. O conservadorismo do auditor, dessa forma, induz o gestor a diminuir a extensão de um viés de superestimativas. O contrário ocorre quando o custo esperado de se estender os procedimentos de auditoria é maior que o custo esperado da falha de auditoria. Entretanto, uma vez que o primeiro cenário é o mais provável, o modelo sugere que um padrão fixo de materialidade pode ser prejudicial ao auditor no auxílio da prevenção de uma falha de auditoria.
DeZoort, Hermanson & Houston (2003)	Avaliar se a justificativa da materialidade e a precisão da questão contábil levantadas por um auditor afetam o apoio do comitê de auditoria em divergências com gestores.	Experimento	Participaram 55 respondentes de uma amostra de 362 membros de comitês de auditoria de companhias públicas com vendas de até USD 750 milhões. Dado que (a) SAB 99 (SEC, 1999) indica que certos pequenos ajustes podem ser materiais e (b) muitos membros de comitê de auditoria podem não considerar questões qualitativas de materialidade, que somente são abordadas se os auditores enfatizarem esses aspectos. Testes aprimorados das estimativas e aumento do <i>disclosure</i> auxiliam na credibilidade do auditor junto ao comitê de auditoria.
Allen & Elder (2005)	Verificar se a avaliação de materialidade de uma firma de auditoria é constante ou sofre alterações com o passar do tempo em um mesmo cliente.	Archival Research	Foram analisados 235 testes de amostragem de inventário e de contas a receber de 53 auditorias realizadas entre 1994 e 1999 por três grandes firmas de auditoria. Em geral, houve variação na régua de materialidade, consistente com o argumento que há declínio da qualidade da auditoria com o passar do tempo. No primeiro ano de auditoria, os percentuais de materialidade são reduzidos em firmas Big Five e maiores em firmas regionais não Big Five, indicando que o julgamento do auditor difere entre firmas e não apenas pelo tempo. O uso do argumento “imaterialidade” foi a justificativa comum de não considerar a projeção de erros da amostra.

Continua...

Continuação do Quadro 2

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Nelson, Smith & Palmrose (2005)	Avaliar o efeito de duas abordagens quantitativas de materialidade sobre a decisão de ajuste dos auditores. [1] Cumulativa (total de erros existentes para corrigir o balanço patrimonial) e [2] Período Atual (total de erros ocasionados apenas no período atual).	Experimento	Participaram 234 sócios e gerentes de auditoria em um experimento com oito situações, onde deveria ser decidido se um determinado erro deveria ser ignorado ou ajustado nas demonstrações financeiras. A situação envolvendo erro de <i>cutoff</i> foi a que apresentou maior variação. Essa situação indicava um erro de período anterior que melhorava o resultado e que era compensado no período presente. 23% dos auditores que avaliaram o erro sob a perspectiva cumulativa, ignoraram a necessidade de ajuste. Enquanto 70% auditores que avaliaram o erro sob a perspectiva do período anual ignoraram a necessidade de ajuste.
Acito, Burks & Johnson (2009)	Avaliar determinantes do julgamento de materialidade e correção de erros contábeis relacionados à <i>leasing</i> operacional de acordo com US-Gaap.	Archival Research	Foram analisadas 250 empresas que divulgaram erros no cálculo do <i>leasing</i> operacional, de acordo com o US-Gaap. A orientação dos órgãos reguladores é a republicação das demonstrações financeiras quando um erro é considerado material, mas não há a definição sobre o que seja essa materialidade. Foram identificados diversos fatores qualitativos e quantitativos nas decisões de correção desses erros, tais como a magnitude do erro, a presença de outros erros e a importância do <i>leasing</i> na atividade operacional da empresa – e não apenas uma regra geral de impacto no lucro líquido.
Vance (2011)	Meta-análise quantitativa de estudos anteriormente publicados sobre julgamentos de materialidade.	Revisão de Literatura	Revisão de 42 estudos anteriores sobre 14.033 decisões de materialidade aplicada a 6.762 indivíduos. Uma vez que o conceito de materialidade é subjetivo, não é surpresa que as decisões sejam dispersas. Todavia, em média, o parâmetro de materialidade desses 14.033 estudos era de 8,52% do lucro líquido (com julgamento variando de 0,44% a 54,65%).
Keune & Johnstone (2012)	Analisar como os incentivos a auditores e a gestores e as características do comitê de auditoria estão associados com o julgamento de materialidade sobre distorções contábeis detectadas.	Archival Research	Amostra consiste de 340 erros de ajuste ignorados em demonstrações financeiras. As pressões de analistas criam incentivos para que gestores utilizem um reporte financeiro agressivo em situações nas quais a ausência da correção de um erro pode fazer com que uma empresa não atinja uma expectativa de <i>forecast</i> . Os auditores podem restringir esse comportamento. Porém o estudo mostra que o incentivo do auditor em controlar erros materiais qualitativos e quantitativos está diretamente relacionado à remuneração da firma de auditoria. E que o controle desse comportamento do auditor está relacionado à sua reputação perante órgãos reguladores e outros clientes.

Continua...

Continuação do Quadro 2

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Edgley (2014)	O estudo explora a relevância da histórica do conceito de materialidade e seu papel no passado.	Revisão de literatura	Foram revisados 144 artigos sobre diferentes aspectos de materialidade. Os especialistas construíram o conceito de materialidade sobre uma diversidade de objetos: como uma responsabilidade moral, como uma solução para evitar auditoria acima do necessário, como uma ferramenta científica, como uma lente profissional, como uma regra contábil geral ou como um método de gerenciamento de risco.

Fonte: Elaborado por este Autor.

De maneira geral, o conhecimento histórico proporcionado por estudos anteriores demonstra que o tratamento e a apresentação de itens de ganho e perda extraordinários são aqueles que mais chamam a atenção dos auditores em seus procedimentos (Bernstein, 1967; Firth, 1979). Infere-se que a percepção dos auditores sobre a magnitude da ocorrência de erros nesses itens extraordinários (Acito et al., 2009), seus impactos em eventos subsequentes (Newton, 1977; Nelson et al., 2005) é influenciada pela compreensão dos próprios auditores sobre as expectativas dos usuários das demonstrações contábeis (Firth, 1979; Arnold, 1999). E sobre a existência de um ambiente de incentivos aos administradores para demonstrar bons resultados (Keune & Johnstone, 2012). Kinney et al. (2002) sugerem que, em tese, não seria o valor do erro não percebido em si que impactaria na materialidade, mas a dispersão entre esse a participação desse erro para o resultado da companhia e a previsão de resultado esperada pelos analistas do mercado onde a empresa atua.

Outros estudos demonstram que o relacionamento de longo prazo altera o julgamento de materialidade (Bates et al., 1982; Allen & Elder, 2005). Aparentemente este fator estaria relacionado à necessidade de compreensão da operação de novos clientes, quando há uma maior propensão à redução da materialidade para os trabalhos de auditoria para uma menor exposição a riscos de não-detecção. Presume-se que fatores qualitativos, tais como: integridade e competência do cliente (Bernardi & Arnold, 1994) e o acompanhamento da saúde financeira do cliente (Braun, 2001) passam a ser considerados como fatores para o estabelecimento de uma materialidade menos conservadora no tempo decorrido do relacionamento do cliente.

2.6 Teorias de Auditoria

As teorias que envolvem a auditoria evoluíram desde a primeira formulação teórica proposta por Mautz & Sharaf (1961) e a sua abordagem à luz da teoria de agência proposta por Jensen & Meckling (1976).

Uma das teorias, sobre a qual baseia-se essa dissertação, está ligada ao proposto por DeAngelo (1981, p. 185) que considera o relatório do auditor como o *output* das inteirações entre o auditor e o cliente no processo conjunto de auditoria. Pode-se inferir, portanto, que, durante essa simbiose, existe um processo de convencimento no julgamento do auditor que as demonstrações contábeis estão corretamente apresentadas.

Outra teoria, relacionada ao enfoque social de Flint (1988), prevê que a auditoria envolve aspectos financeiros e não financeiros (i.e. atividades sem processamento contábil), sujeita aos aspectos regulatórios, éticos e culturais do mercado e da sociedade. Os constructos de verdade, honestidade e integridade das informações estariam, então, sujeitos ao filtro do julgamento individual, da competência e autoridade do auditor e à sua percepção do que a sociedade espera de seu trabalho.

Ambas teorias aqui apresentadas permitem a reflexão que o julgamento daquilo que seja material e relevante para os *stakeholders* das empresas seria um processo que amadurece para o profissional durante um evento de auditoria e que está relacionado à sua percepção da necessidade dos usuários das informações contábeis— ressaltando que não podem ser desprezados os aspectos subjetivos inerentes à *pessoa* do auditor e à sua percepção do contexto (*frames*) sobre o qual a atividade de auditoria é desenvolvida.

2.7 Processo de tomada de decisões segundo a Teoria Cognitiva

Segundo Howard (1989), em estudos de julgamento, o pesquisador normalmente apresenta um cenário de decisão para o pesquisado. Para a teoria cognitiva, a seleção ou a organização de diferentes alternativas em um questionário é assumida como um indicador da escolha do sujeito se as opções expostas estivessem verdadeiramente disponíveis. Infere-se como essas alternativas são internamente representadas e como o mecanismo de decisão funciona.

A Figura 01 ilustra esse processo. Duas alternativas apresentadas são percebidas pelo mecanismo de representação interna, que também considera o contexto (*frame*) das alternativas.

Em um experimento, a decisão reportada (seja na forma de círculos em uma determinada alternativa ou questionários, ou na organização de cartões de resposta) é assumida como um indicador de como seria a decisão caso as opções estivessem realmente disponíveis. É importante destacar que o mecanismo de representação interna pode divergir da situação externa por estar sujeita à interferência pela percepção físico-químicas dos sentidos (Myers, 2012), o que confere subjetividade a todo processo de julgamento e decisão envolvido nas alternativas que alimentam o mecanismo decisório. Um exemplo dessa interferência pode ser citado no fato de que o mundo é percebido de ponta-cabeça pelas nossas retinas, ainda que não estejamos conscientes dessa representação.

Figura 01 – Modelo do processo de tomada de decisão

Fonte: Howard (1989, p. 75).

A primeira preocupação em estudos de tomada de decisão é como as pessoas buscam as informações sobre as quais tomarão suas decisões. Howard (1989, p. 76) afirma que, “quando uma pessoa é apresentada a diversas alternativas, há uma atribuição de valor individual a cada opção que o decisor ordena com seus critérios íntimos e, finalmente, combina a informação a seu modo de forma inata”. Pode-se, então, deduzir que o processo decisório é uma variável contínua, onde a decisão entre diversas alternativas ou em um sistema binário (tomar uma decisão ou não) é uma soma 100%, e que cada contexto (*frame*) possui um peso diferente relacionado à preferência de cada indivíduo. A Figura 02 exemplifica essa dedução.

Figura 02 – Modelo de atribuição de valor de diferentes indivíduos para mesmas alternativas

Fonte: Elaborado por este Autor.

Para o auditor, por exemplo, isso significa julgar quais possíveis não conformidades encontradas em um cliente devem ser priorizadas nas atividades de correção, de acordo com seu parâmetro de materialidade. Ou então julgar se um cenário econômico adverso aumentaria a disposição de gerenciamento de resultados do cliente, adicionando risco ao seu trabalho.

Para esta dissertação, a Teoria Cognitiva fornece subsídio à utilização da Metodologia Q (apresentada no Capítulo 3, Método de Pesquisa) para a coleta de dados, visto que a disposição das informações oferecidas pelos participantes ao pesquisador durante as entrevistas é uma *proxy* do seu critério íntimo de relevância (ou, até mesmo, de irrelevância) de um cenário em seu julgamento de materialidade.

2.8 Teoria do Prospecto

Apresentada por Kahneman & Tversky (1979) como uma alternativa à teoria econômica da utilidade marginal, a teoria do prospecto evoca que nem sempre os melhores julgamentos são selecionados por um indivíduo, pois ele somente tem acesso às informações disponíveis em determinado contexto (*frame*).

A teoria do prospecto segrega o processo de escolha em duas fases: edição e, subsequentemente, avaliação. A fase de edição consiste em “uma análise preliminar dos prospectos (*frames*) oferecidos, a qual normalmente leva a uma simplificação da representação desses prospectos. Na segunda fase, os prospectos editados são avaliados e o prospecto de maior valor é escolhido” (Kahneman & Tversky, 1979, p. 274). Ou seja, a teoria do prospecto e o processo de tomada de decisões segundo a teoria cognitiva são aderentes *ceteris paribus* – desconsiderando o efeito da quantidade de tempo disponível na tomada de decisão.

Em geral, a preferência de uma pessoa entre qualquer par de alternativas pode ser incrementada ou diminuída dependendo do mecanismo de edição, o qual depende de como são percebidas/apresentadas as alternativas, as quais dependem do prospecto (*frame*). Até o momento, a teoria do prospecto não dispõe de regras que explicitem o mecanismo no qual o indivíduo estabelece um ponto de referência a partir do qual cada prospecto se torna mais ou menos atraente, mas Koszegi & Rabin (2006) sugerem que o ponto de referência seria determinado pela expectativa futura dos resultados.

“O *frame* escolhido por um tomador de decisão é parcialmente controlado pela forma como o problema é apresentado e parcialmente influenciado pelas normas, hábitos e características pessoais do decisor” (Kahneman & Tversky, 1981, p. 453).

Dessa forma, a Teoria do Prospecto e a Teoria Cognitiva são complementares nesta dissertação. Se, para a Teoria Cognitiva, a forma como os participantes das entrevistas dispõe os cenários (*frames*) é uma proxy do seu critério íntimo de relevância e de como agiriam na realidade, a Teoria do Prospecto permite inferir que esse seu critério íntimo do auditor em seu julgamento de materialidade é percebido e filtrado com base em seus valores pessoais, normas profissionais e orientações da firma de auditoria.

2.9 Subjetividade Operacional

Para esta dissertação, o conceito de subjetividade será compreendido como subjetividade operacional sob o ponto de vista da psicologia behaviorista (Stephenson, 1968), que se apropria de duas qualidades específicas do comportamento operante, a saber:

... a primeira diz que esse comportamento é produzido e emitido espontaneamente, sem a necessidade de um treinamento operacional, indução artificial ou qualquer outra forma de causa externa. A segunda qualidade, e talvez a mais importante, um comportamento operante é definido e faz sentido a partir da natureza de seu relacionamento e sua repercussão sobre o ambiente imediato. (Watts & Stenner, 2012, p. 25)

Stephenson (1953, citado por Watts & Stenner, 2012) afirma que a subjetividade não deve ser compreendida como um conceito mental e, por consequência, um aspecto da consciência. Ela não é algo que existe dentro de nós e está separada do mundo real dos objetos. “A subjetividade ocorre na medida em que *eu* (e não *você*) estou empenhado em uma atividade e apenas porque as operações devem imperiosamente serem conduzidas de acordo com *meu* ponto de vista” (Watts & Stenner, 2012, p. 26).

Por esse motivo, existem técnicas de coleta de dados da subjetividade confiáveis, científica e experimentalmente pela observação do resultado de julgamentos e decisões de um participante em uma tarefa previamente proposta (tais como a Metodologia Q, explicada no Capítulo 3, Método de Pesquisa).

Esse resultado permite, então, ser compreendido como uma *proxy* de sua subjetividade operacional e, consequentemente, da relevância que cada auditor possui para os cenários (frames) apresentados nesta dissertação em seu julgamento de materialidade.

3 MÉTODO DE PESQUISA

Esta dissertação possui abordagens quantitativas e qualitativas, com propósito exploratório. Os estudos exploratórios possibilitam ao pesquisador buscar maior entendimento para, posteriormente, desenvolver uma pesquisa descritiva ou experimental (Triviños, 1987). “Esse tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis” (Gil, 2007, p. 43).

Com a integração quantitativa e qualitativa, busca-se mesclar diferentes características do mesmo fenômeno de estudo. De forma pragmática, ambos são

... enfoques complementares, isto é, cada um com sua respectiva função é utilizado para conhecer um fenômeno e levar à solução dos mais diversos problemas e questionamentos. O pesquisador deve ser metodologicamente plural e se orientar pelo contexto, pela situação, pelos recursos disponíveis, por seus objetivos e pelo problema de estudo. (Sampieri et al., 2013, p. 42)

3.1 Desenho de pesquisa

O caminho a ser seguido para o desenvolvimento deste estudo e responder ao problema de pesquisa está demonstrado na Figura 03.

Figura 03 – Desenho de pesquisa

Fonte: Elaborado por este Autor.

3.2 Coleta de dados

3.2.1 Metodologia Q

Será utilizada para a coleta de dados a metodologia Q, um método científico desenvolvido para o estudo da subjetividade humana, apresentado por William Stephenson (1953). A subjetividade, compreendida no âmbito da metodologia Q, como a expressão do ponto de vista de uma pessoa, ancorada em sua autorreferência, ou seja, seu *frame* “interno” de referência (McKeown & Thomas, 1988). A metodologia Q propõe-se a fazer com que a estrutura de pensamento se torne passível de observação, sem partir de uma hierarquização prévia de variáveis (Stephenson, 1953). Desde o seu surgimento, essa metodologia tem sido utilizada nos mais diversos campos acadêmicos, tais como: psicologia, comunicação, ciência sociais e ciência do comportamento e da saúde (Brown, 1996); administração (Lee & Yu, 2004); estudos sobre o meio ambiente e políticas energéticas (Setiawan & Cuppen, 2013); *marketing* (Rosenbaun et al., 2005); tecnologia da informação (Hazari, 2005); espeleologia (El-dash & Scaleante, 2005) e auditoria (Sartorelli, 2015).

3.2.1.1 *Concourse of ideas*

A metodologia Q utiliza o *concourse of ideas*, que é a identificação de opiniões, cenários ou *frames*, positivos ou negativos, a respeito do assunto a ser investigado. “Ele nasce tanto da revisão de literatura e a partir de entrevistas com pessoas bem informadas sobre o tema” (Webler et al., 2009, citado por Pagnussatt, 2016, p. 45). Cada enunciado selecionado é registrado em um cartão individual numerado ao acaso, tornando-se um *q-set*.

Com base na revisão de literatura já citada, foram separados 19 *frames* previamente abordados em diversos estudos anteriores ou declarados por órgãos normatizadores. Durante o *concourse of ideas*, foram adicionados 3 *frames* colhidos por meio de um questionário eletrônico (Apêndice A) aplicado no site *surveymonkey* entre os dias 12/04/2017 e 25/04/2017. Foram respondentes 9 auditores (1 gerente, 7 seniores e 1 pleno), com 77,8% dos declarando entre 3 a 5 anos de experiência na atividade.

3.2.1.2 Pré-teste

Após a revisão de literatura e o questionário prévio do *concurse of ideas*, foi realizado um pré-teste da metodologia Q com três entrevistados com experiência em auditoria. A importância dessa fase está relacionada a ajustes nos enunciados apresentados nos *q-sets*, eliminando dúvidas de interpretação e também como treinamento prático na condução das entrevistas. As situações expostas nos cartões auxiliaram na reflexão dos participantes sobre suas atividades e na sugestão de cinco novas variáveis que foram adicionadas ao *q-sort*, totalizando 27 *frames* efetivamente coletados na amostra identificada no item 3.2.1.3.

3.2.1.3 *Q-sets*

Os *q-sets* devem ser apresentados dentro de um contexto (Watts & Stenner, 2012). O contexto escolhido foi a auditoria de demonstrações financeiras em uma empresa considerada de grande porte (BRASIL, 2007, Art. 3) pelo prazo total de 12 semanas entre o planejamento e entrega do parecer (Harvard University, 2017).

Quadro 03 – Contexto do ambiente de julgamento de materialidade deste estudo

Contexto	<p>Você faz parte de uma equipe que está realizando uma auditoria de demonstrações financeiras anuais.</p> <p>Seu cliente é uma grande empresa com ativos totais de 240 milhões de reais e receita bruta anual de 300 milhões de reais. Seu prazo total para a entrega do trabalho é de 12 semanas.</p> <p>Algumas informações foram obtidas durante diversas fases, tais como o planejamento inicial, a análise do risco e a execução do trabalho.</p> <p>Elas podem auxiliar em seu julgamento sobre manter ou reduzir o nível de materialidade até a entrega do parecer.</p>
-----------------	---

Fonte: Elaborado por este Autor.

Com base na revisão de literatura, no *concurse of ideas* e no pré-teste, seguem os 27 cenários considerados neste estudo. Cada um deles foi transformado em uma variável correspondente com a expectativa de resposta do auditor (racional).

Alguns cenários foram redigidos nos cartões na esperança de auxiliar os auditores a estabelecer sua hierarquia de valores (“cenários positivos” / “cenários negativos”). Todavia, ressalte-se, que não necessariamente um “cenário negativo” será considerado um fator de

redução de materialidade (i.e. julgamento mais conservador). Isso dependerá da disposição de todos os 27 cartões (teoria cognitiva), de acordo com o referencial interno do participante da entrevista (teoria do prospecto).

Quadro 04 – Q-set, racional e referência da variável C01 – Pagamentos subsequentes

Variável	C01 – Pagamentos subsequentes
Q-Set	Durante o exame de pagamentos subsequentes são identificadas despesas que deveriam ter sido contabilizadas no período auditado.
Racional	O julgamento sobre materialidade pode ser alterado a qualquer momento até a entrega do parecer. Espera-se que os auditores reduzam a materialidade e aumentem a extensão de testes nas contas a pagar de períodos subsequentes, para identificar indícios de fraude ou de gerenciamento de resultados que poderiam comprometer o risco de auditoria.
Referência	O auditor independente deve executar procedimentos de auditoria desenhados para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independentes que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis foram identificados. (CFC, 2009, para. 6; Crepaldi & Crepaldi, 2016).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 05 – Q-set, racional e referência da variável C02 – Histórico de fraudes

Variável	C02 – Histórico de fraudes
Q-Set	Gestores do cliente trabalharam anteriormente em empresas envolvidas em fraudes.
Racional	Espera-se que os auditores reduzam a materialidade e aumentem a extensão de testes em empresas onde colaboradores já estiveram envolvidos em fraudes anteriores, com base em seu julgamento profissional de risco de exposição da firma de auditoria.
Referência	Não se pode esperar que o auditor desconsidere a experiência passada de honestidade e integridade da administração da entidade e dos responsáveis pela governança (IAASB, 2009a, para. A22).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 06 – Q-set, racional e referência da variável C03 – Padrões contábeis

Variável	C03 – Padrões contábeis
Q-Set	Houve mudanças aleatórias nos padrões contábeis do cliente que causaram alterações nos lucros do período atual.
Racional	Espera-se que exista redução na materialidade de auditoria em empresas com mudanças nos padrões contábeis. O julgamento profissional do auditor pode desejar avaliar se a mudança está relacionada a um gerenciamento de resultados para obtenção de bônus por parte dos colaboradores do cliente.

Referência	O impacto no lucro causado por alterações contábeis aparenta ser o primeiro fator que altera o julgamento do auditor (Chewning et al., 1989).
-------------------	---

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 07 – *Q-set*, racional e referência da variável C04 – Auditoria anterior

Variável	C04 – Auditoria anterior
<i>Q-Set</i>	A revisão analítica do período anterior foi realizada por outra firma de auditoria.
Racional	Espera-se que o julgamento do auditor determine um menor nível de materialidade em novos clientes para a compreensão profunda da realidade da empresa.
Referência	O nível de materialidade considerado numa revisão analítica é significativamente menor quando há rotatividade entre firmas. (Bates et al., 1982; Nelson et al., 2002).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 08 – *Q-set*, racional e referência da variável C05 – Pagamentos antecipados

Variável	C05 – Pagamentos antecipados
<i>Q-Set</i>	Durante a inspeção de documentos, identifica-se a ocorrência de antecipação de pagamento a fornecedores em desacordo com cláusulas comerciais.
Racional	Espera-se que o julgamento do auditor determine um menor nível de materialidade de clientes em situações possíveis de fraude ou erro operacional como forma de mitigar o risco de auditoria.
Referência	A manutenção do ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria é necessária para que o auditor fique alerta em situações que possam indicar fraudes (IAASB, 2009a, para. A18).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 09 – *Q-set*, racional e referência da variável C06 – Experiência e histórico de formação do gestor

Variável	C06 – Experiência e histórico de formação do gestor
<i>Q-Set</i>	Os líderes do cliente possuem formação técnica em instituições renomadas.
Racional	Espera-se que o julgamento profissional do auditor perceba um local de formação “bom” como um indicador de qualificação técnica para a identificação de erros. Levando o auditor a sentir-se confortável em estabelecer um nível de materialidade menos conservador.
Referência	<i>Concurse of ideas.</i>

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 10 – *Q-set*, racional e referência da variável C07 – Ambiente de litígio

Variável	C07 – Ambiente de litígio
<i>Q-Set</i>	Os acionistas do cliente estão movendo litígios entre si e/ou contra a administração.
Racional	Espera-se que o julgamento profissional do auditor na percepção de um possível aumento da exposição da firma de auditoria a litígios sensibilize na redução da materialidade na análise das demonstrações financeiras, para mitigar essa exposição.
Referência	Audidores tendem a ser mais conservadores na análise das demonstrações financeiras, quando existe litígios entre os <i>shareholders</i> . (Newton, 1977; Basu, 1998; Keune et al., 2012).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 11 – *Q-set*, racional e referência da variável C08 – Legislação específica

Variável	C08 – Legislação específica
<i>Q-Set</i>	O item a ser verificado possui uma legislação fiscal específica (por exemplo: inclusões e exclusões do Lalur, depreciação fiscal).
Racional	Espera-se que itens com procedimentos regulados por legislações específicas sejam analisados com uma menor determinação de materialidade para que o auditor se sinta mais confortável em seu julgamento e validação.
Referência	Quando existe uma lei específica que orienta a aplicação de uma norma, os auditores incrementam suas análises para evitar exposição a litígios (Gimbar et al., 2016a; Gimbar et al., 2016b).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 12 – *Q-set*, racional e referência da variável C09 – *Whistleblowers*

Variável	C09 – <i>Whistleblowers</i>
<i>Q-Set</i>	A equipe de auditoria possui expectativa de encontrar não conformidades devido a informações de <i>whistleblowers</i> .
Racional	Espera-se que o julgamento dos auditores resulte em menor materialidade em eventos que envolvam denúncias para mitigar a exposição da auditoria aos itens delatados.
Referência	<i>Concurse of ideas</i> .

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 13 – *Q-set*, racional e referência da variável C10 – Ausência de *impairment*

Variável	C10 – Ausência de <i>impairment</i>
<i>Q-Set</i>	Há falta de vontade do cliente em realizar <i>impairment</i> dos ativos.
Racional	Espera-se que o julgamento profissional dos auditores desconfie se há problemas de <i>impairment</i> que possam indicar fraudes ou gerenciamento de resultados, havendo a necessidade de menor materialidade para que o auditor se sinta mais confortável.
Referência	O julgamento do auditor sobre os riscos de distorções materiais deve ser constante durante a auditoria e envolve avaliar discrepâncias nos registros contábeis, incluindo falta de vontade de adicionar ou rever divulgações nas demonstrações financeiras (AICPA, 2002, para. 68).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 14 – *Q-set*, racional e referência da variável C11 – Ajustes de última hora

Variável	C11 – Ajustes de última hora
<i>Q-Set</i>	Existem ajustes de última hora nos resultados financeiros que impactam no pagamento de bônus aos gestores.
Racional	Espera-se que o julgamento profissional do auditor entenda esses ajustes como um possível gerenciamento de resultado, reduzindo a materialidade de acordo com o seu ceticismo profissional.
Referência	O julgamento do auditor sobre os riscos de distorções materiais deve ser constante durante a auditoria e envolve avaliar discrepâncias nos registros contábeis, incluindo ajustes de última hora que alteram significativamente os resultados financeiros (AICPA, 2002, para. 68).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 15 – *Q-set*, racional e referência da variável C12 – Transações não usuais

Variável	C12 – Transações não-usuais
<i>Q-Set</i>	Existem várias transações não usuais no período analisado.
Racional	Espera-se que, em seu julgamento e ceticismo profissional, o auditor estranhe transações não usuais, reduzindo a materialidade para verificar fraudes ou gerenciamento de resultados.
Referência	A manutenção do ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria é necessária para que o auditor reduza os riscos de ignorar circunstâncias não usuais (IAASB, 2009a, para. A19).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 16 – *Q-set*, racional e referência C13 – Informações vagas, incompletas ou imprecisas

Variável	C13 – Informações imprecisas com relação a procedimento analítico
<i>Q-Set</i>	O cliente retorna informações imprecisas, tais como uma lista de fornecedores cujo saldo devedor é divergente das demonstrações financeiras.
Racional	Espera-se que o julgamento profissional do auditor interprete essas atitudes como omissão de informações, reduzindo a materialidade com base em seu ceticismo profissional.
Referência	A efetividade do auditor em detectar anomalias materiais pode sofrer influência de atitudes do cliente, tais como omissão ou entrega de informações vagas, incompletas ou imprecisas (Guénin-Paracini et al., 2015).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 17 – *Q-set*, racional e referência da variável C14 – Segregação de funções operacionais

Variável	C14 – Segregação de funções operacionais
<i>Q-Set</i>	O teste dos controles internos demonstra confiança na segregação de funções, tais como faturamento e baixa de duplicatas.
Racional	Espera-se que os auditores entendam que sejam desnecessários ajustes na materialidade em clientes que demonstrem controles efetivos de suas operações (assertiva de <i>completeness</i>) em seu julgamento profissional, porém mantendo a postura de ceticismo profissional.
Referência	Os controles internos são de fundamental importância para o trabalho do auditor. Quanto mais precisos eles forem, maior segurança haverá na formação da opinião. (Crepaldi & Crepaldi, 2016, p. 511).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 18 – *Q-set*, racional e referência da variável C15 – Executivo é ex-auditor

Variável	C15 – Executivo é ex-auditor
<i>Q-Set</i>	O executivo responsável pela elaboração das demonstrações financeiras é um ex-auditor.
Racional	Espera-se que os auditores estabeleçam um menor nível de materialidade em clientes que possuam ex-auditores, pois esses possuem <i>know-how</i> dos métodos e procedimentos de auditoria, incrementando a exposição ao risco de gerenciamento de resultados.
Referência	Existem evidências de aumento de gerenciamento de resultado em firmas que contratam ex-auditores. (Dart & Chandler, 2012; Dowdell & Krishnan, 2004; Menon & Williams, 2004).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 19 – *Q-set*, racional e referência da variável C16 – Fraude na conta contábil do concorrente

Variável	C16 – Fraude na conta contábil do concorrente
<i>Q-Set</i>	Houve fraude em uma determinada conta contábil de uma empresa concorrente de meu cliente.
Racional	Espera-se que o auditor verifique, em seu cliente, se determinada fraude é uma prática de mercado, atuando com ceticismo e reduzindo a materialidade.
Referência	O ceticismo profissional inclui estar alerta a condições que possam indicar possível fraude, além dos procedimentos exigidos pelas normas de auditoria (IAASB, 2009a, para. A18).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 20 – *Q-set*, racional e referência da variável C17 – Informações nas notas explicativas

Variável	C17 – Informações nas notas explicativas
<i>Q-Set</i>	As operações e saldos referentes a partes relacionadas foram apresentados adequadamente em notas explicativas.
Racional	Espera-se que um julgamento profissional favorável do auditor referente à assertiva de <i>disclosure</i> e <i>valuation</i> , tornem desnecessários ajustes na materialidade.
Referência	As notas explicativas são parte integrante do conjunto completo das demonstrações contábeis e a opinião do auditor também deve considerar se elas estão adequadamente apresentadas (IAASB, 2009b, para. A8).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 21 – *Q-set*, racional e referência da variável C18 – Estoques em poder de terceiros

Variável	C18 – Estoques em poder de terceiros
<i>Q-Set</i>	Existem evidências de contagem de inventário em poder de terceiros com saldos e valores refletidos nas demonstrações financeiras.
Racional	Espera-se que um julgamento profissional favorável do auditor referente à assertiva de <i>existence</i> e <i>completeness</i> tornem desnecessários ajustes na materialidade.
Referência	Procedimentos de confirmação externa podem fornecer evidência de auditoria sobre acordos, contratos ou transações entre a entidade e outras partes, em resposta a possíveis riscos de distorção relevante identificados (IAASB, 2009j, para. A48).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 22 – *Q-set*, racional e referência da variável C19 – Alocação de gastos

Variável	C19 – Alocação de gastos
<i>Q-Set</i>	Os gastos do período foram adequadamente alocados entre despesas, custos e ativos.
Racional	Espera-se que a indicação de que as transações foram classificadas e apresentadas adequadamente nas demonstrações financeiras (assertivas de <i>disclosure e classification</i>) influencie positivamente no julgamento do auditor, tornando desnecessário ajustes na materialidade.
Referência	Ao declarar que as demonstrações contábeis estão em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, o auditor entende que os ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações nos valores apropriados e que quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados (IAASB, 2009h, para. A111).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 23 – *Q-set*, racional e referência da variável C20 – Monitoramento do planejamento estratégico

Variável	C20 – Monitoramento do planejamento estratégico
<i>Q-Set</i>	Revisão analítica aponta evidências que os gestores estão implementando controles de monitoramento de acordo com planejamento estratégico.
Racional	Espera-se que indícios de uma gestão eficiente e eficaz no controle e correção das distorções do planejamento estratégico impacte no julgamento profissional do auditor, tornando desnecessários ajustes na materialidade.
Referência	O planejamento estratégico é uma orientação geral de longo prazo de uma entidade e serve de base para o plano operacional (OPEX) e de investimentos (CAPEX) de curto e/ou médio prazo. Faz parte do julgamento do risco de controles internos a observação se os processos e os gestores estão alinhados com essa orientação, evitando gastos aleatórios (Imoniana & Gartner, 2010; Mellalieu, 1992).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 24 – *Q-set*, racional e referência da variável C21 – Expectativa de resultado

Variável	C21 – Expectativa de resultado
<i>Q-Set</i>	Os resultados da empresa são relevantemente diferentes dos outros concorrentes do mercado.
Racional	Espera-se que o mercado seja uma <i>proxy</i> genérica da expectativa do resultado de uma empresa. Resultados divergentes do ambiente de negócios podem levar o auditor, em seu julgamento, a ser mais criterioso no estabelecimento da materialidade.
Referência	<i>Concurse of ideas.</i>

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 25 – *Q-set*, racional e referência da variável C22 – Contas contábeis relevantes do tipo de negócio

Variável	C22 – Contas contábeis relevantes do tipo de negócio
<i>Q-Set</i>	Existem evidências que as contas contábeis mais pertinentes para o tipo de negócio do cliente estão corretamente apresentadas.
Racional	Espera-se que o auditor considere em seu julgamento que o risco aceitável intrínseco à auditoria esteja mitigado com relação às assertivas de <i>accuracy</i> , <i>valuation</i> e <i>completeness</i> , tornando desnecessário ajustes na materialidade.
Referência	Na obtenção de entendimento sobre as classes de transações, saldos de contas e divulgação de itens de informações relevantes das demonstrações financeiras, o auditor deve identificar as contas contábeis mais relevantes, tanto do ponto de vista da materialidade como do ponto de vista de relevância em relação às operações da entidade (Tribunal de Contas da União [TCU], 2015, para. 176).

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 26 – *Q-set*, racional e referência da variável C23 – Auditoria da *Holding*

Variável	C23 – Auditoria da <i>Holding</i>
<i>Q-Set</i>	A <i>holding</i> possui uma equipe de auditoria concomitante com minha firma de auditoria.
Racional	Espera-se que as firmas independentes de auditoria se sintam “monitoras” em empresas onde a <i>holding</i> possui uma equipe interna de auditoria que acompanha os trabalhos nas filiais / controladas, reduzindo a materialidade.
Referência	<i>Pré-Teste</i> .

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 27 – *Q-set*, racional e referência da variável C24 – Rotatividade de Funcionários

Variável	C24 – Rotatividade de Funcionários
<i>Q-Set</i>	Há uma alta rotatividade de funcionários das áreas administrativas na matriz do cliente.
Racional	Espera-se que o auditor interprete a alta rotatividade como um fator de risco aos controles internos do cliente, reduzindo a materialidade.
Referência	<i>Pré-Teste</i> .

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 28 – *Q-set*, racional e referência da variável C25 – Histórico positivo do cliente

Variável	C25 – Histórico positivo do cliente
<i>Q-Set</i>	Audito a empresa há algum tempo e todos os pareceres anteriores foram sem ressalvas ou ênfase.
Racional	Espera-se que os auditores interpretem clientes antigos com pareceres anteriores sem ressalvas ou ênfase como uma <i>proxy</i> de confiança na administração, mantendo a materialidade de uma nova auditoria nos mesmos níveis utilizados anteriormente.
Referência	<i>Pré-Teste.</i>

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 29 – *Q-set*, racional e referência da variável C26 – Membro da equipe de auditoria desmotivado

Variável	C26 – Membro da equipe de auditoria desmotivado
<i>Q-Set</i>	Um dos membros da equipe de auditoria aparenta desmotivação.
Racional	Espera-se que a identificação de desmotivação de um dos membros da equipe de auditoria responsável pela condução dos trabalhos possa reduzir a materialidade dos testes realizados por esse membro, como forma de identificar se houve zelo nos trabalhos.
Referência	<i>Pré-Teste.</i>

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quadro 30 – *Q-set*, racional e referência da variável C27 – Contratos com setor público

Variável	C27 – Contratos com setor público
<i>Q-Set</i>	A empresa possui muitos contratos com o setor público.
Racional	Espera-se que os auditores reduzam a materialidade em empresas que possuem muitos contratos com o setor público, devido a riscos éticos relacionados ao complexo ambiente brasileiro.
Referência	<i>Pré-Teste.</i>

Fonte: Elaborado por este Autor.

3.2.1.4 *Q-sort*

A forma de ordenação das variáveis utilizada na metodologia Q chama-se técnica *q-sort*. “A característica distintiva da técnica *q-sort* requer que os participantes ordenem as

variáveis fornecidas segundo uma distribuição pré-definida, quase-normal” (Santos & Amaral, 2004, citados por Tomei & Russo, 2013, p. 20).

Thomas & Watson (2002) comentam alguns benefícios da *q-sort*: (I) oferece um meio de estudo em profundidade para pequenas amostras; (II) auxilia em pesquisas exploratórias; (III) sua literatura teórica é bem desenvolvida, guiando e proporcionando suporte à sua utilização; (IV) captura a subjetividade do entrevistado a partir de sua autorreferência com mínima interferência do pesquisador; (V) os participantes não precisam ser selecionados aleatoriamente.

Comparada à tradicional escala *likert*, a *q-sort* apresenta algumas vantagens adicionais. “A escala *likert* tem o inconveniente de o respondente olhar para cada variável individualmente e não como um todo relacionado” (Tomei & Russo, 2013, p. 21): isso significa que se um respondente oferecer avaliação máxima para três perguntas individuais, a escala *likert* individualmente não permite estabelecer uma hierarquia de valores entre essas três perguntas. Além disso, a técnica *q-sort* não é suscetível a muitos vieses de resposta, assim como acontece nas escalas *likert*, visto que a *q-sort* força opções de resposta nos pontos extremos e centrais, e também existe “a impossibilidade de um respondente de *q-sort* simplesmente concordar com todas as questões ou escolher respostas moderadas para todas as questões, uma vez que todas as respostas serão alocadas em uma distribuição física” (Block, 1961, citado por Pagnussatt, 2016, p. 42). O respondente, ao olhar para os *frames* como um todo e escolhendo, de forma hierárquica, quais os *q-set (frames)* são mais influentes, menos influentes ou neutros, facilitando inferências e comparações estatísticas (Howard, 1998).

Não existe uma maneira única ou correta para estabelecer uma *q-sort*. A quantidade final de *frames* a serem abordados pela questão de pesquisa é que irá determinar o tamanho final de uma *q-sort*. Todavia, a escala a classificação deve envolver itens de maior influência (“+”) na visão individual do participante, até itens de menor influência (“-”) (Watts & Stenner, 2012), conforme exemplificado na Figura 04.

Figura 04 – Algumas possíveis distribuições de uma *q-sort* com alocação de 27 *q-set*

Fonte: Elaborado por este Autor.

3.2.1.5 Amostragem

De acordo com informações consultadas na data de 15 de março de 2017 (CVM, 2017a), havia 90 firmas prestadoras de serviço de auditoria cadastradas, responsáveis por 528 companhias abertas ativas e em operação na Comissão de Valores Mobiliários, sendo cinco firmas responsáveis por 75% das demonstrações financeiras auditadas dessas entidades, conforme classificação apresentada na Tabela 02.

Tabela 02 – Principais auditorias, com volume no total de empresas auditadas (CVM)

Auditoria	Qtd Empresas	Partic. Individual	Partic. Acumulada
KPMG	104	19,70%	19,70%
Deloitte	90	17,05%	36,74%
PwC	84	15,91%	52,65%
Ernest & Young	74	14,02%	66,67%
BDO	44	8,33%	75,00%
Demais	132	25,00%	100,00%
TOTAL	528	100,00%	

Fonte: Elaborado por este Autor a partir de CVM (2017).

Para esta dissertação, foram entrevistados sócios, gerentes e analistas seniores de firmas de auditoria pertencentes às *Big Five* (KPMG, Deloitte, PwC, Ernest & Young e BDO) e empresas de menor porte, totalizando 18 *q-sorts* respondidos. A técnica *q-sort* é útil para

amostras pequenas (Rosenbaum et al., 2005), podendo ser utilizada até por 7 respondentes em populações técnicas específicas (Lee & Yu, 2004).

Quadro 31 – Amostragem de aplicação da técnica q-sort por firma de auditoria

Auditoria	Sócios	Gerentes	Sêniores	TOTAL
KPMG	1	1	1	3
Deloitte	1	1	1	3
PwC	1	1	1	3
Ernest & Young	1	1	1	3
BDO	1	1	1	3
Pequenos	3			3
TOTAL	8	5	5	18

Fonte: Elaborado por este Autor.

Esses entrevistados foram selecionados utilizando-se a técnica *snowball* (Biernacki & Waldorf, 1981), baseados na recomendação de pessoas já entrevistadas previamente pela própria pesquisa. Assim, a amostra torna-se não probabilística, por conveniência, porém focando em um pequeno grupo de pessoas que são relevantes para a pesquisa (Hair et al., 2005).

A seleção dos entrevistados não será fundamentada em uma estatística significativa e nem com a expectativa de formar uma amostra representativa. A seleção será para a compreensão da avaliação subjetiva da materialidade e sua percepção como risco inerente, baseada na experiência profissional dos auditores.

3.2.2 Narrativa Oral

Para complementar a abordagem qualitativa oferecida pelos resultados do *q-sort*, também foi empregada, para coleta de dados, a metodologia de história de vida, obtida por narrativa oral. Esta abordagem:

. . . permite obter informações na essência subjetiva da vida de uma pessoa. Se quisermos saber a experiência e perspectiva de um indivíduo, não há melhor caminho do que obter estas informações através da própria voz da pessoa. Busca-se conhecer as informações contidas na vida pessoal de um ou de vários informantes, fornecendo uma riqueza de detalhes sobre o tema. Dá-se ao sujeito liberdade para dissertar livremente sobre uma experiência pessoal em relação ao que está sendo indagado pelo entrevistador. (Santos & Santos, 2008, p. 715)

Em contabilidade e administração, as pesquisas que envolvem narrativa oral abordam as intervenções e consequências dos profissionais nas organizações, quando expostos a determinados eventos ou contextos. Isso denota considerar suas vozes como evidências significantes do fenômeno estudado (Llewellyn, 1999). Trata-se de uma coleta sistemática, onde entrevistas são uma das mais importantes abordagens para a compreensão de perspectivas subjetivas para compreender a perspectiva ampla das experiências individuais. Ao compartilhar suas histórias, os indivíduos seguem uma tendência natural de harmonizar os eventos e circunstâncias de maneira coerente (Cohler, 1988; citado por Atkinson, 2002). Embora individual, a “memória é o resultado de um processo de integração social, portanto, ao mesmo tempo em que é individual, traz consigo algo da coletividade” (Santos, 2003, p. 273).

A validade interna de uma narrativa oral está relacionada à ausência de contradições do que foi dito pelo entrevistado, atuando como uma verificação da qualidade do depoimento obtido e a validade externa decorre da utilização conjunta de algum outro método que corrobore com os eventos apresentados (Atkinson, 2002) – no caso deste estudo, foi utilizada a metodologia Q para complemento da validade externa.

A metodologia de narrativa oral inicia-se com um roteiro ou uma lista de questões previamente. É importante ter em mente, entretanto, que os dados coletados podem levar a entrevista para novas direções. Esse roteiro não será seguido exatamente, pois novas perguntas surgem naturalmente. Entretanto, ele é necessário para coesão e organização de todo o método. Alguns estudos sugerem o envio antecipado de um sumário do que será abordado para que o participante tenha algum tempo prévio de refletir sobre os eventos a serem investigados (Truesdell, n.d.; Ortiz, 2014; University of North Carolina at Chapel Hill [UNCCH], 2014).

O local onde será realizada a entrevista deve ser confortável e isolado de ruídos e distrações. O participante deve se sentir à vontade para compartilhar suas histórias e expressar suas opiniões. Parte dessa atmosfera envolve a explicação dos objetivos da entrevista, a importância da presença do entrevistado na pesquisa e o destaque da ausência de respostas certas ou erradas do participante. Alguns entrevistados podem se sentir desconfortáveis ao serem gravados, por isso sugere-se que ele possa ouvir o playback de teste do equipamento e que sejam coletados dados biográficos tais como nome, idade e local de nascimento para auxiliar na descontração do participante. Recomenda-se, também, uma etapa de aquecimento antes da entrevista em si, solicitando ao participante que descreva um dia típico de suas rotinas, processos e pessoas com quem interage (Truesdell, n. d.; Ortiz, 2014; University of North Carolina at Chapel Hill [UNCCH], 2014).

Uma vez que será coletada a narrativa oral de uma pessoa, existem questões éticas a serem consideradas. O participante deve estar ciente que ele pode se recusar a responder uma questão, e que o entrevistador está à disposição para tirar qualquer dúvida sobre o projeto ou sobre a entrevista, explicar como as informações coletadas serão utilizadas, a possibilidade de desligar temporariamente o gravador caso requisitado, e como as gravações ou anotações serão guardadas. Entrevistado e entrevistador devem assinar um termo de consentimento com a autorização de uso da entrevista com espaço para a indicação de possíveis restrições de uso (Apêndice B). Esse termo deve ser assinado ao final da entrevista ou após a revisão da transcrição pelo participante, conforme desejo do entrevistado (Truesdell, n. d.; Ortiz, 2014; University of North Carolina at Chapel Hill [UNCCH], 2014).

Preferencialmente, a entrevista deve acontecer *um-a-um*, para que o entrevistado tenha sua atenção focada no entrevistador e vice-versa. A gravação da entrevista nunca deve iniciar ou terminar sem o conhecimento do entrevistado e, uma vez iniciada, deve ser dada a mínima atenção necessária ao equipamento e a máxima atenção possível ao entrevistado. A gravação não exclui a necessidade de um bloco de notas para as impressões particulares do entrevistador. Durante a entrevista, devem ser realizadas questões abertas para encorajar o participante a fornecer a maior quantidade possível de informação para cada item do roteiro. O silêncio faz parte do processo para que o entrevistado possa consultar sua memória sobre as questões levantadas. Uma vez que a resposta é oferecida, não se deve sobrepor ou cortar a fala do participante. O entrevistador não deve demonstrar juízo, impaciência ou desrespeito com o argumento do entrevistado, porém contradições devem ser expostas para manter a validade interna da entrevista (Truesdell, n. d.; Ortiz, 2014; University of North Carolina at Chapel Hill [UNCCH], 2014).

Assim, conforme exposto, foi solicitado aos auditores que complementassem a distribuições de seus cartões, exemplificando situações de vivência profissional, com base em seus eventos testemunhados e visões de mundo, que corroborassem com a hierarquia apresentada no *q-sort*.

3.2.3 Descrição do processo de entrevista

As entrevistas ocorriam em salas de reunião isoladas nas firmas de auditoria. Essa era uma requisição do entrevistador para que o participante pudesse se concentrar durante seu depoimento.

Antes de iniciar a gravação, havia o agradecimento da disponibilidade do auditor e era exposto o objeto da pesquisa (julgamento de materialidade). Também era mencionado que não haviam respostas certas ou erradas – toda a entrevista seria baseada na opinião do participante, que o anonimato das suas opiniões seria respeitado e que, se fosse de sua vontade, a entrevista poderia ser encerrada a qualquer momento.

Iniciada a gravação, era solicitada a leitura do contexto do ambiente de julgamento (apresentado no item 3.2.1.3). Em seguida os 27 cartões contendo os *q-sets* eram embaralhados para que não houvesse viés de resposta e eles eram colocados sobre a mesa, com o texto virado para o entrevistado. E era requisitada uma nova leitura, dessa vez dos cartões. O tempo de leitura era livre, com consequente variação por entrevistado.

Perguntava-se ao auditor qual cenário seria o mais determinante para que ele fosse mais conservador, ou seja, que reduziria a materialidade em seu julgamento. E o primeiro cartão era escolhido. Esse cartão era segregado dos demais e colocado no topo da mesa. Logo depois o entrevistado era questionado sobre o motivo da escolha, onde sua experiência e sua visão particular sobre o conteúdo do *q-set* era compartilhado.

O segundo cartão era solicitado como aquele cenário que não teria relevância no julgamento de materialidade ou que faria o auditor ser menos conservador. Esse cartão era segregado dos demais e colocado logo abaixo do primeiro, para que o participante começasse a estabelecer uma hierarquia com base em sua escala individual de valores. Novamente o motivo da escolha era inquerido, com a coleta de sua experiência e visão particulares.

O processo de seleção e explicação repetia-se até o último cartão. A disponibilização dos cartões dentro da escala vertical era de livre associação do entrevistado. Caso algum cenário possuísse, para o participante, o mesmo peso em seu julgamento de materialidade, havia a orientação deles serem colocados lado a lado na mesma linha. Não havia um limite de quantos cartões poderiam ser alocados horizontalmente ou verticalmente.

Periodicamente era indagado se o participante acreditava que a ordem dos cartões refletia sua opinião, e era permitido que os cartões fossem trocados de lugar, caso necessário. Ao final da entrevista essa indagação era realizada uma última vez. Quando o auditor considerava que não haviam mais modificações a fazer, a entrevista era encerrada e tirada uma foto do *q-sort* resultante.

3.3 Análise de Dados

A metodologia Q emprega uma matriz de correlação indicando o nível de similaridade entre os participantes do estudo com base nas opiniões registradas em seus *q-sorts* e, em seguida, uma análise fatorial (Watts & Stenner, 2012; Valenta & Wigger, 1997; Venables et al., 2009, citado por Pagnussatt, 2016).

3.3.1 Exemplo de interpretação de uma *q-sort*.

A figura 05 apresenta uma foto da *q-sort* de um participante das entrevistas e auxiliará como exemplo de sua interpretação.

O entrevistado finalizou a alocação dos seus cartões (*frames*) em 7 linhas. Isso significa que, na presença de todos os 27 cenários simultâneos em um evento de auditoria, essa seria uma representação da sua escala de valores (Teoria Cognitiva). Outros entrevistados ordenaram os cartões de forma diferente, baseado em suas características pessoais (Teoria do Prospecto). E a disposição dos cartões é uma *proxy* do ponto de vista individual (Subjetividade Operacional), sujeita aos aspectos regulatórios, éticos e culturais do mercado e da sociedade que são percebidos pelo auditor na sua interação com os clientes (Teorias de Auditoria).

Figura 05 – Exemplo de *q-sort* com alocação dos 27 cenários (*q-sets*) em 7 linhas.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Para a Metodologia Q, ao ponto central da escala atribui-se o valor zero, ou seja, é um ponto de indiferença entre os fatores que são mais relevantes para o participante em seu julgamento de materialidade (valores positivos) e aqueles que são menos relevantes ou irrelevantes (valores negativos). Quanto mais distante for a alocação do cartão com referência ao ponto de indiferença, maior será sua pontuação para o cálculo da Análise Fatorial Exploratória (AFE).

Quando o participante alocou os cartões em uma quantidade par de linhas, não existe o valor zero. Dessa forma, aos valores centrais da *q-sort* são atribuídos valores “1” e “-1”, e indicam a inflexão entre a relevância e a não-relevância no julgamento de materialidade. Os cartões dispostos na mesma linha são indicadores de cenários (*frames*) com o mesmo valor (relevância) na opinião do entrevistado e recebem a mesma pontuação.

3.3.2 Análise Fatorial Exploratória (AFE)

As *q-sorts* coletadas foram posteriormente analisadas utilizando o software IBM SPSS *Statistics* de cálculos estatísticos, empregando a Análise de Componente Principal (ACP) como método de extração. Nesse processo, foram classificados e agrupados os respondentes por perspectivas similares, formando fatores.

Posteriormente, esses fatores foram rotacionados utilizando-se do método *Varimax* com *Kaiser Normalization*, com o objetivo de encontrar a melhor solução que maximizasse a variância demonstrada pelos fatores (Mac Donald et al., 2015; Pagnussat, 2016).

Dessa forma, na metodologia Q, todos os 27 *frames* apresentados no item 3.2.1.2 tornam-se um espaço polidimensional observável pela disposição final dos cartões (efeito π) através da *q-sort*.

Para estimar a consistência interna de cada fator, foi utilizado o *alpha de Cronbach* (α), que é

... a média de todos os coeficientes de variabilidade que resultam das diferentes maneiras de dividir meio a meio o conjunto de avaliadores ... assim, o *alpha de Cronbach* é uma propriedade inerente do padrão de resposta da população estudada, não uma característica da escala por si só; ou seja, o valor de *alfa* sofre mudanças segundo a população na qual se aplica a escala. (Maroco & Garcia-Marques, 2006; Streiner, 2003, citados por Pinto & Chaves, 2012, p. 5)

Várias são as sugestões de classificação da confiabilidade (Malhotra, 2012; George & Mallery, 2003; Kline, 2000; DeVellis, 2012). Para esse estudo, foi utilizado o critério descrito no Quadro 32.

Quadro 32 – Confiabilidade dos valores do Alpha de Cronbach (α)

Confiabilidade	Inadmissível	Fraca	Questionável	Acceptável	Boa	Excelente
Valor de α	$\alpha < 0,50$	$0,50 \leq \alpha < 0,60$	$0,60 \leq \alpha < 0,70$	$0,70 \leq \alpha < 0,80$	$0,80 \leq \alpha < 0,90$	$0,90 \leq \alpha$

Fonte: Elaborado por este Autor.

Para conhecer as afirmações convergentes e divergentes, foi realizada uma classificação final dos *frames* apresentados, com o peso médio atribuído pelos respondentes de cada fator, cujas classificações finais com maior fator de carga possuem pesos relativos maiores (Raadgever et al., 2008; Pagnussat, 2016).

3.3.3 Análise Interpretativa

“O objetivo geral de um estudo que utiliza a metodologia Q é entender e explicar a perspectiva representada por cada fator” (Watts & Stenner, 2012, citados por MacDonald et al., 2015, p. 72). Se, por um lado, a análise quantitativa oferece uma escala de valor sobre os *frames* que mais impactam subjetivamente a materialidade no dia a dia do auditor, é importante complementar com a perspectiva qualitativa dos entrevistados, refletindo sobre as experiências e histórias de vida compartilhadas pelos participantes do estudo – dois catetos que se complementam em triangulação com conceitos e constructos do referencial teórico (Minayo, 2012; Duarte, 2002).

3.3.4 Análise por *Templates*

Como ferramenta auxiliar na interpretação dos dados, será utilizada a análise por *templates* sobre os dados textuais obtidos com a transcrição das entrevistas. Trata-se de uma das múltiplas modalidades de pesquisa qualitativa, com a vantagem da sua “abordagem ser

altamente flexível de forma a ser prontamente modificável de acordo com as necessidades do estudo” (Brooks et al., 2015, p. 217).

Um *template* pode ser definido como uma estrutura que apresenta um determinado número de códigos (rótulos atribuídos a um texto) e identifica a relação entre eles, normalmente de maneira hierárquica e em níveis (King, 2004, citado por Sandberg & Holmlund, 2015).

Esses códigos são modificados e acrescidos na medida em que a análise de dados da transcrição das entrevistas indiquem padrões de resposta capazes de acumular informações. Conforme são identificados os padrões de similaridade, o *template* torna-se cada vez menos redundante e mais robusto, de acordo com Merriam (1998). King (2004, p. 261) indica que “as categorias devem ser subdivididas em um, dois, três ou quatro níveis” e que o “*template* inicial definido a priori normalmente não será o definitivo”.

4 RESULTADOS

Esta dissertação apresenta informações sobre o julgamento profissional realizado diariamente pelos auditores em suas atividades e que impactam subjetivamente o nível de materialidade da auditoria. Pelos resultados que serão apresentados neste capítulo, a questão de pesquisa **“como os contextos (*frames*) presentes no dia a dia do auditor são percebidos e impactam o seu julgamento de materialidade?”** pode ser respondida, por ora, da seguinte forma: a materialidade é influenciada para níveis mais conservadores em dois momentos: no planejamento da auditoria ou durante a coleta de evidências em campo, de acordo com a percepção do auditor da relevância de informações negativas. Porém é influenciada para níveis menos conservadores apenas no planejamento de auditoria com base na percepção acumulada historicamente pelo auditor sobre a efetividade dos controles internos e do bom caráter dos gestores do cliente.

A partir da aplicação da Metodologia Q (Stephenson, 1953) para 18 auditores de diferentes níveis hierárquicos e da coleta de informações via narrativa oral (Llewellyn, 1999), esta pesquisa exploratória propõe, *ex post*, **a seguinte hipótese: a materialidade no processo de auditoria apresenta-se como uma probabilidade da percepção da relevância de um evento qualquer (seja financeiro ou não financeiro) na tomada de decisão sobre a asseguuração de uma demonstração contábil** (Equação 01).

Equação 01 – A materialidade, interpretada como uma probabilidade

$$P(\text{materialidade / evento } x) = \frac{1}{e^{(\alpha + \beta(\text{evento } x))^q \cdot \text{normalizador} \cdot \text{expectativa do stakeholder} \cdot (t - t_1)} + \epsilon_i$$

Fonte: Elaborada por este Autor.

Essa percepção possui, como base primordial, o referencial interno **q** do auditor (capturada nessa dissertação pela Metodologia Q), de acordo com a Teoria Cognitiva proposta por Howard (1989). O comportamento dos auditores não se mostrou padronizado. Essa não uniformidade está relacionada com a subjetividade do processo decisório de julgamento, em consonância com Myers (2012) e é resultado das inteirações entre o auditor e o cliente no processo conjunto de auditoria (DeAngelo, 1981).

Sob a ótica do enfoque social de Flint (1988), esse referencial interno **q** seria influenciado sobre a percepção do auditor de disponibilizar uma **opinião assimétrica às expectativas de informação dos stakeholders**: em suma, risco de auditoria. Importante ressaltar que os *stakeholders* devem ser compreendidos de forma ampla: trata-se de uma relação não somente entre auditor e investidores e analistas, mas de todos os participantes do ambiente de auditoria: envolve a relação entre o julgamento do auditor e as metodologias de sua firma, entre os membros de sua própria equipe, laudos de especialistas (por exemplo, atuariais), debates de metodologia com os gestores do cliente etc.

A percepção sobre os controles internos e sobre a integridade do cliente ainda são balizadores relevantes para a materialidade. E o ceticismo profissional e os efeitos da inadequada identificação de distorções na reputação do auditor devem continuar influenciando subjetivamente a percepção de risco. Esta dissertação reforça o estudo de Maypear et al. (1989) e demonstra que os auditores escolhem quais são os fatos mais relevantes que devem ser verificados e que podem impactar no planejamento de auditoria segundo orientações metodológicas da firma de auditoria, de **normatizadores**, e também por sua opinião pessoal – baseadas nos contextos (*frames*) encontrados em campo no cliente.

Considera-se, também, uma influência de uma variável temporal (**t – t1**) sobre ambos os fatores. Interpretável como a percepção dos eventos da auditoria corrente, comparados com a auditoria anterior. As respostas dos entrevistados indicam evidências que a postura do auditor é mais ou menos sensível às evidências positivas ou negativas coletadas em uma auditoria anterior, conforme evidenciadas em papéis de trabalho, em consonância com Bhattacharjee et al. (2017)

4.1 Análise Fatorial Exploratória (AFE)

4.1.1 Descrição da amostra

Foram coletados 18 *Q-sorts*, com participantes das cinco maiores firmas de auditoria do país (“*Big Five*”) e três auditorias de pequeno porte. O Quadro 33 e a Tabela 03 apresentam o perfil da amostra participante do estudo. Por motivos de confidencialidade, os respondentes e

suas opiniões serão apresentados utilizando-se de código específico na parte qualitativa do presente estudo (coluna “entrevistado”).

Quadro 33 – Perfil geral da amostra participante do estudo

Entrevistado	Empresa	Cargo	Sexo	Experiência
TPD40911	Firma 1	Sócio	Masculino	Acima de 25 anos
TPD30910	Firma 2	Sócio	Masculino	De 11 a 25 anos
TPD11034	Firma 3	Sócio	Masculino	De 11 a 25 anos
TPD03005	Firma 4	Sócio	Masculino	Acima de 25 anos
TPD11190	Firma 5	Sócio	Masculino	Acima de 25 anos
HFS40911	Firma 1	Gerente	Masculino	De 11 a 25 anos
HFS30910	Firma 2	Gerente	Masculino	De 11 a 25 anos
HFS11034	Firma 3	Gerente	Feminino	Até 10 anos
HFS03005	Firma 4	Gerente	Feminino	De 11 a 25 anos
HFS11190	Firma 5	Gerente	Masculino	Até 10 anos
TFO40911	Firma 1	Sênior	Feminino	Até 10 anos
TFO30910	Firma 2	Sênior	Masculino	Até 10 anos
TFO11034	Firma 3	Sênior	Feminino	Até 10 anos
TFO03005	Firma 4	Sênior	Masculino	Até 10 anos
TFO11190	Firma 5	Sênior	Masculino	Até 10 anos
EEO01111	Pequenos	Sócio	Masculino	Acima de 25 anos
EEO02222	Pequenos	Sócio	Masculino	Acima de 25 anos
EEO03333	Pequenos	Sócio	Masculino	De 11 a 25 anos

Fonte: Elaborado por este Autor.

Durante a aplicação dos *Q-sorts*, não houve a indicação de um número máximo de itens que um entrevistado poderia colocar em uma mesma linha ou coluna, objetivando uma livre associação e ponderação interna subjetiva do participante. Dessa forma, os respondentes efetuaram distribuições de cartões que variaram de 5 a 10 linhas e entre 1 a 8 colunas, de acordo com seu parâmetro individual de julgamento.

Tabela 03 – Dados descritivos da amostra de auditorias (n=18)

Variável	n	%
Gênero		
Masculino	14	77,78
Feminino	4	22,22
Cargo		
Sócio	8	44,44
Gerente	5	27,78
Sênior	5	27,78
Experiência		
Até 10 anos	7	38,89
De 11 a 25 anos	6	33,33
Acima de 25 anos	5	27,78
Empresa		
Firma 1	3	16,67
Firma 2	3	16,67
Firma 3	3	16,67
Firma 4	3	16,67
Firma 5	3	16,67
Pequenos	3	16,67

Fonte: Elaborado por este Autor.

4.1.2 Análise dos Componentes Principais

De início, buscou-se estabelecer uma relação utilizando todos os 27 cenários simultaneamente, para que, com a utilização da técnica de Análise Fatorial Exploratória (AFE), esses cenários fossem agrupados em fatores de acordo com a correlação existente entre eles.

O primeiro passo utilizado foi a Análise dos Componentes Principais (ACP) no *software* IBM SPSS *Statistics*. Essa análise indicou fatores de valor reduzido com baixa correlação entre si, apresentando como erro a mensagem “essa matriz não é positiva definida” e não revelando resultados para a estatística de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ou para o teste de esfericidade de Bartlett.

A estatística de KMO, de acordo com Fávero e Belfiore (2017, p. 385),

... fornece a proporção de variância considerada comum a todas as variáveis na amostra em análise, ou seja, que pode ser atribuída à existência de um fator comum. Essa estatística varia de 0 a 1, e, enquanto valores mais próximos de 1 indicam que as variáveis compartilham um percentual de variância bastante elevado (correlações de Pearson altas), valores mais próximos de 0 são decorrentes de correlações de Pearson baixas entre as variáveis, o que pode indicar que a análise fatorial será inadequada.

Segundo Fávero e Belfiore (2017, p. 386), o teste de esfericidade de Bartlett consiste em

... comparar a matriz de correlações p com uma matriz identidade I de mesma dimensão. Se as diferenças entre os valores correspondentes fora da diagonal principal de cada matriz não forem estatisticamente diferentes de 0, a determinado nível de significância, podemos considerar que a extração de fatores não será adequada. Nesse caso, em outras palavras, as correlações de Pearson entre cada par de variáveis são estatisticamente iguais a zero, o que inviabiliza qualquer tentativa de extração de fatores a partir das variáveis originais.

Elaborou-se, então, uma Matriz de Correlação de Spearman (medida de associação entre duas variáveis qualitativas **ordinais**), excluindo-se, do menor para o maior, os cenários que apresentavam as menores quantidades de correlações superiores a 0,30 até que o *software* IBM SPSS *Statistics* pudesse calcular a estatística de KMO e o teste de esfericidade de Bartlett (Apêndice D). Dessa forma, excluíram-se os cenários C05, C07, C08, C09, C11, C13, C16, C21, C27 e C25.

Após esse primeiro tratamento de dados, obteve-se uma estatística KMO de 0,222, considerado inaceitável e com baixo poder de explicação entre os fatores e os indicadores. Porém, vale destacar que o *p-value* (sig 0,000) é menor que o nível de significância de 0,05, sendo suficiente para afirmar que existe relação entre os indicadores e que o teste de esfericidade (Bartlett 324,215) permitiria a aplicação dos indicadores para o agrupamento em fatores.

Optou-se, contudo, em aumentar o poder de explicação dos fatores, excluindo do estudo os cenários C02 e C17 (as próximas menores quantidades de correlações acima de 0,30 em comparação aos demais cenários restantes), permanecendo 15 cenários para a continuidade do estudo. Alcançou-se um teste de KMO de 0,605, considerado razoável, mantendo-se o *p-value* (sig 0,000) menor que o nível de significância de 0,05 e a validade do teste de esfericidade (Bartlett 216, 958).

Para a extração dos fatores iniciais, utilizou-se o critério da raiz latente (critério de Kaiser). Segundo Moraes (2016), esse critério consiste em extrair a combinação linear que explica a maior parte da variância de dados, com a escolha de componentes que apresentem autovalor maior que 1. Caso essa regra fosse aplicada diretamente, este estudo possuiria apenas 3 componentes, entretanto, como o 4º componente possui um autovalor de 0,965 (muito próximo de 1), ele também foi considerado para a análise. Consequentemente, o percentual de variância compartilhada pelas variáveis totaliza 83,068%.

Figura 06 – Gráfico de escarpa com destaque do autovalor = 1, de acordo com o critério de raiz latente

Fonte: Adaptado de IBM SPSS *Statistics*.

Tabela 04 – Variância total explicada

Fator	Autovalores Iniciais			Somadas de Extração de Carregamentos ao Quadrado		
	Total	% Variância	% Cumulativa	Total	% Variância	% Cumulativa
1	7,358	49,052	49,052	7,358	49,052	49,052
2	2,745	18,297	67,349	2,745	18,297	67,349
3	1,393	9,288	76,637	1,393	9,288	76,637
4	0,965	6,431	83,068	0,965	6,431	83,068

Fonte: Adaptado de IBM SPSS *Statistics*.

Na Tabela 05, apresenta-se a associação das variáveis com diferentes fatores, extraída pela Análise de Componentes principais, com Rotação Varimax com Normalização de Kaiser, ordenados pelo tamanho do coeficiente.

Tabela 05 – Matriz de componente rotativa

Item	Descrição	Carga Fatorial				h ²
		Fator 01	Fator 02	Fator 03	Fator 04	
C19	Alocação de Gastos	0,848				0,840
C22	Contas Contábeis Relevantes do Negócio	0,828				0,886
C14	Segregação de Funções Operacionais	0,686				0,808
C04	Auditoria Anterior	0,669				0,878
C18	Estoques em Poder de Terceiros	0,655				0,869
C06	Experiência e Histórico de Formação do Gestor	0,608				0,723
C23	Auditoria da Holding		0,872			0,908
C26	Membro Desmotivado da Equipe de Auditoria		0,804			0,915
C15	Executivo é Ex-Auditor		0,679			0,776
C12	Transações Não Usuais			0,796		0,756
C01	Pagamentos Subsequentes			0,789		0,839
C03	Padrões Contábeis			0,748		0,877
C24	Rotatividade de Funcionários			0,599		0,872
C10	Ausência de Impairment				0,803	0,828
C20	Monitoramento do Planejamento Estratégico				0,726	0,684

Fonte: Adaptado de IBM SPSS *Statistics*.

Infere-se, portanto, que o referencial interno **q** (Metodologia Q) está relacionado à carga fatorial de cada um dos 15 cenários (*frames*) apresentados na Tabela 05, sendo uma proxy da magnitude de influência do cenário no julgamento de materialidade do auditor médio da amostra, quando deparado com o conjunto de cenários apresentados nesta dissertação. Dessa forma, quanto maior a carga fatorial, maior o efeito subjetivo no julgamento da materialidade do profissional em campo.

4.1.3 Alpha de Cronbach

Segundo Fávero e Belfiore (2017, p. 432), a estatística Alpha de Cronbach é

... uma medida utilizada para se avaliar a consistência interna das variáveis de um banco de dados, ou seja, é uma medida do grau de confiabilidade (*reliability*) com a qual determinada escala, adotada para a definição das variáveis originais, produz resultados consistentes sobre a relação dessas variáveis.

Os 15 cenários selecionados na etapa de Análise dos Componentes Principais foram padronizados pelo procedimento *Zscore* no *software* IBM SPSS *Statistics* para a determinação do Alpha de Cronbach, cujo resultado apresentado foi de 0,857 (Tabela 06), determinando que o modelo proposto para a Análise Fatorial Exploratória (AFE) é considerado bom. Adicionalmente, a Tabela 07 apresenta na última coluna os valores que seriam obtidos do Alpha de Cronbach, caso um cenário fosse retirado da análise. E a Tabela 08 apresenta o Alpha obtido para cada fator.

Tabela 06 – Estatística de Confiabilidade do Alpha de Cronbach

Item	Valor
Nº de Itens	15
Alpha de Cronbach	0,857
Referência	Boa

Fonte: Adaptado de IBM SPSS *Statistics*.

Tabela 07 – Alpha de Cronbach quando da exclusão de cada cenário

Item	Descrição	Correlação Corrigida (Item Total)	Alfa de Cronbach (Se item for excluído)
Zscore(C01)	Pagamentos Subsequentes	0,563	0,844
Zscore(C03)	Padrões Contábeis	-0,353	0,889
Zscore(C04)	Auditoria Anterior	0,683	0,837
Zscore(C06)	Experiência e Histórico de Formação do Gestor	0,632	0,840
Zscore(C10)	Ausência de Impairment	0,551	0,845
Zscore(C12)	Transações Não Usuais	-0,187	0,881
Zscore(C14)	Segregação de Funções Operacionais	0,588	0,843
Zscore(C15)	Executivo é Ex-Auditor	0,772	0,832
Zscore(C18)	Estoques em Poder de Terceiros	0,704	0,836
Zscore(C19)	Alocação de Gastos	0,735	0,835
Zscore(C20)	Monitoramento do Planejamento Estratégico	0,531	0,846
Zscore(C22)	Contas Contábeis Relevantes do Negócio	0,787	0,832
Zscore(C23)	Auditoria da Holding	0,732	0,835
Zscore(C24)	Rotatividade de Funcionários	0,191	0,863
Zscore(C26)	Membro Desmotivado da Equipe de Auditoria	0,650	0,839

Fonte: Adaptado de IBM SPSS *Statistics*.

Tabela 08 –Alpha de Cronbach para cada fator estabelecido pelo critério de Kaiser

Fator	Alpha de Cronbach	Referência
Fator 01	0,915	Excelente
Fator 02	0,899	Boa
Fator 03	0,766	Aceitável
Fator 04	0,729	Aceitável

Fonte: Adaptado de IBM SPSS *Statistics*.

4.2 Análise Interpretativa

Com base nos dados obtidos pela matriz de componentes rotativos e pelo padrão das respostas oferecidas pelos participantes, propõe-se que os 4 fatores abordados neste estudo sejam descritos conforme indicado na Tabela 09.

Tabela 09 – Descrição dos 4 fatores obtidos pela Análise Fatorial Exploratória.

Fator	Descrição
1	Expectativa do auditor de encontrar um ambiente com controles adequados, de acordo com seu planejamento inicial de auditoria;
2	Comunicação e persuasão entre auditores presentes no campo de trabalho;
3	Alterações contábeis e fatores não usuais identificados durante a coleta de evidências;
4	Percepção da motivação dos critérios de julgamento do cliente para itens com interpretação mais flexível.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Cada item será apresentado a seguir, com base na análise interpretativa. A introdução de cada fator contempla a interpretação e comentários do pesquisador sobre os dados obtidos. Em seguida, cada cenário (*frame*) contém as declarações oferecidas pelos auditores durante as entrevistas e estão concatenadas, também, pela interpretação do pesquisador.

4.2.1 Fator 01 – Expectativa do auditor de encontrar um ambiente com controles adequados, de acordo com seu planejamento inicial de auditoria

Quando o auditor está planejando sua auditoria e estabelecendo sua materialidade, ele possui a expectativa de encontrar um ambiente com controles adequados, para que não seja necessário alterar a materialidade definida no planejamento inicial de auditoria. A maioria dos cenários do Fator 01, conforme Tabela 10, reflete essa esperança.

Tabela 10 – Composição do Fator 01 – Expectativa do auditor de encontrar um ambiente com controles adequados, de acordo com seu planejamento inicial de auditoria

Cenário	Descrição	Carga Fatorial	Alpha se Item Excluído	Expectativa	Mantem (%)	Reduz (%)
C19	Alocação de Gastos	0,848	0,835	Mantém	100,0%	0,0%
C22	Contas Contábeis Relevantes do Negócio	0,828	0,832	Mantém	94,4%	5,6%
C14	Segregação de Funções Operacionais	0,686	0,843	Mantém	94,4%	5,6%
C04	Auditoria Anterior	0,669	0,837	Redução	83,3%	16,7%
C18	Estoques em Poder de Terceiros	0,655	0,836	Mantém	88,9%	11,1%
C06	Experiência e Histórico de Formação do Gestor	0,608	0,840	Redução	100,0%	0,0%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Essas expectativas podem ser resumidas nos seguintes aspectos: [1] a empresa possuir um ambiente de bons controles internos, [2] disposição em preparar e apresentar as demonstrações financeiras adequadas aos padrões contábeis, [3] contas do razão com evolução correta, sem muitos estornos e [4] cultura de segregação de funções.

Mas essa expectativa somente é atingida durante a fase de coleta de evidências, estipuladas na metodologia do auditor. Inclusive, em uma primeira auditoria, há a redução da materialidade (aumento do conservadorismo), justamente para melhor compreender as atividades da empresa, com consequente aumento da quantidade de evidências a serem observadas.

O resultado da interpretação da qualidade e da capacidade das evidências em refletir corretamente os eventos contábeis, junto com a experiência e o histórico de formação dos gestores são uma *proxy* sobre o tom, o perfil, os métodos e a reputação da administração. E permitem ao auditor um maior conforto em seu julgamento durante a elaboração do relatório de auditoria, impactando, inclusive, em sua percepção do risco inerente e permitindo que a auditoria do próximo período contábil possa ser planejada com maior materialidade (menos conservadora).

Seguem os depoimentos obtidos dos auditores, suas visões baseadas em suas experiências profissionais e que dão suporte à análise interpretativa apresentada para o Fator 01.

4.2.1.1 C19 – Alocação de gastos

Quadro 34 – Perfil das respostas do cenário C19 – Alocação de gastos

Item	Descrição
Q-Set	Os gastos do período foram adequadamente alocados entre despesas, custos e ativos.

Racional	Espera-se que a indicação de que as transações foram classificadas e apresentadas adequadamente nas demonstrações financeiras (assertivas de <i>disclosure</i> e <i>classification</i>) influenciem positivamente no julgamento do auditor, tornando desnecessários ajustes na materialidade.
Expectativa	Mantém materialidade.
Resultado	Mantém materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 11 – Julgamento dos auditores – Cenário C19, alocação de gastos

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Mantém	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

“Se for realmente comprovado após a auditoria, são fatores positivos” (TPD11034). “Mostra que a empresa tem um bom ambiente de controles, que tem pessoas qualificadas, que existe a boa vontade de preparar as demonstrações financeiras e alocar corretamente” (TPD30910, HFS11034, HFS11190, EEO01111, TFO11190). De acordo com a NBC TA 501, a alocação dos gastos pode ser utilizada como uma *proxy* sobre o entendimento dos métodos utilizados pela administração (CFC, 2009l; IAASB, 2009l). “É uma questão que dá uma segurança maior para a gente em relação a controles, e até mesmo uma evidência de que [o resultado] não está sendo manipulado, um menor risco de fraude, talvez” (TFO40911).

Alguns auditores relatam que a correta alocação de gastos “é a nossa expectativa” (TFO11034), “é a obrigação” (EEE02222), uma indicação que existe uma “massa crítica ativa na empresa, que está fazendo o que deveria fazer” (EEO03333) – o que não elimina a possibilidade de mudar a base de cálculo (*benchmark*) da materialidade, caso o auditor deseje confirmações adicionais (HFS30910). Faz parte das afirmações sobre a apresentação e divulgação das demonstrações contábeis, conforme previsto na NBC TA 315 que as “informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas” (CFC, 2009h, para. A111; IAASB, 2009h).

É um julgamento, após os testes de auditoria, que as regras contábeis estão sendo seguidas corretamente com qualidade (TPD40911, TPD03005, TPD11190, HFS40911, HFS03005, TFO30910). Que deixaria o auditor mais confortável “para mudar a materialidade para o próximo exercício no caso” (TFO03005).

4.2.1.2 C22 – Contas contábeis relevantes do negócio

Quadro 35 – Perfil das respostas do cenário C22 – Contas contábeis relevantes do negócio

Item	Descrição
Q-Set	Existem evidências que as contas contábeis mais pertinentes para o tipo de negócio do cliente estão corretamente apresentadas.
Racional	Espera-se que o auditor considere em seu julgamento que o risco aceitável intrínseco à auditoria esteja mitigado com relação às assertivas de <i>accuracy</i> , <i>valuation</i> e <i>completeness</i> , tornando desnecessário ajustes na materialidade.
Expectativa	Mantém materialidade.
Resultado	Mantém materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 12 – Julgamento dos auditores - Cenário C22, contas contábeis relevantes do negócio

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	6%	7%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	33%	13%	0%	0%	0%	0%	20%
Mantém	94%	93%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	67%	88%	100%	100%	100%	100%	80%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Na obtenção de entendimento sobre as classes de transações, saldos de contas e divulgação de itens de informações relevantes das demonstrações financeiras, o auditor deve identificar as contas contábeis mais relevantes, “tanto do ponto de vista da materialidade como do ponto de vista de relevância em relação às operações da entidade” (Tribunal de Contas da União [TCU], 2015, para. 176). As contas contábeis mais relevantes podem ser definidas utilizando como referencial o ambiente econômico (indústria, segmento, dados comparáveis sobre concorrentes) em que atua (CFC, 2009i; CFC, 2009a; CFC, 2009k; IAASB, 2009k).

Da mesma forma que o cenário anterior, os auditores consideram a correta apresentação das contas relevantes do negócio um fator positivo, “se realmente for comprovado depois dos testes de auditoria” (TPD11034, TPD11190, HFS03005, TFO11034). Uma *proxy* de que existe uma “inclinação da administração em preparar e apresentar corretamente as demonstrações financeiras” (TPDF30910, HFS11034) que permite um conforto no julgamento profissional sobre a qualidade dos controles internos do cliente (TFO40911, HFS11190, TFO30910, TFO03005, TFO11190, EEO01111, EEO02222, EEO03333).

Durante os procedimentos analíticos e sintéticos, há a extração da base e conciliação dos saldos (HFS40911), mas é importante ressaltar que não basta o saldo da conta estar correto. O razão deve possuir a evolução correta, sem muitos estornos (TPD03005). Alguns auditores optam por estabelecer uma materialidade específica, muitas vezes mais conservadora, para as contas relevantes (HFS30910).

“Quanto mais evidências eu vou coletando ao longo do trabalho de auditoria, isso confirma minha materialidade ou me deixa mais tranquilo que eu não preciso reduzir” (TPD40911). O que permite ao auditor mudar a estratégia de auditoria para o ano seguinte, reduzindo a materialidade, “porque eu já tenho um histórico para confirmar naquilo” (HFS11034). Essa confiança permite, em situações excepcionais, que o auditor consulte a área técnica interna da firma de auditoria e solicite um parâmetro menor de materialidade que o limite da metodologia da própria firma (HFS11034).

4.2.1.3 C14 – Segregação de funções operacionais

Quadro 36 – Perfil das respostas do cenário C14 – Segregação de funções operacionais

Item	Descrição
Q-Set	O teste dos controles internos demonstra confiança na segregação de funções, tais como faturamento e baixa de duplicatas.
Racional	Espera-se que os auditores entendam que sejam desnecessários ajustes na materialidade em clientes que demonstrem controles efetivos de suas operações (assertiva de <i>completeness</i>) em seu julgamento profissional, porém mantendo a postura de ceticismo profissional.
Expectativa	Mantém materialidade.
Resultado	Mantém materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 13 – Julgamento dos auditores – Cenário C14, segregação de funções operacionais

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	6%	7%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	33%	13%	0%	0%	0%	0%	20%
Mantém	94%	93%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	67%	88%	100%	100%	100%	100%	80%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

A segregação de funções operacionais é uma indicação de um efetivo ambiente de controles (TPD30910, HFS11034, TFO30910) e transmite ao auditor a segurança que está tudo bem no cliente (TPD11190, HFS03005, HFS11190, TFO40911, TFO03005, EEO02222). De acordo com a NBC TA 315, faz parte da avaliação de riscos a “consideração de áreas-chave de autoridade e responsabilidade e linhas de reporte apropriadas” (CFC, 2009h, p.219; IAASB, 2009h). “Eu acredito que o controle interno é uma boa base de opinião na auditoria” (TPD03005). A literatura faz afirmações semelhantes: “os controles internos são de fundamental importância para o trabalho do auditor. Quanto mais precisos eles forem, maior segurança haverá na formação da opinião”. (Crepaldi & Crepaldi, 2016, p. 511). A confiança nos controles seria um fator, inclusive, para o estabelecimento de uma materialidade menos conservadora, com mudança da “estratégia substantiva para confiança em controles, com impacto na extensão dos procedimentos” (TFO11034, EEO01111). O auditor entende que há “uma menor exposição ao risco” (TFO11190), aumentando a materialidade nas auditorias dos anos subsequentes (TFO03005).

Mas essa confiança não elimina a necessidade de testes, pois “quando existe conluio, tenho um controle perfeitamente estabelecido, desenhado, só que eu tenho várias pessoas com poder de decisão que fazem uma gangue para fraudar a companhia” (TPD11190). Essa afirmação é amparada na NBC TA 240, onde existe a preocupação da concentração de poder da administração em um único indivíduo, por exemplo, considerando isso “uma deficiência em potencial, já que há oportunidade para que a administração burle os controles” (CFC, 2009e, para. A27; IAASB, 2009e). Os testes também são necessários porque a segregação de funções “não significa, necessariamente que [a demonstração financeira] não tem erros, falhas ou distorções” (EEO03333).

4.2.1.4 C04 – Auditoria anterior

Quadro 37 – Perfil das respostas do cenário C04 – Auditoria anterior

Item	Descrição
Q-Set	A revisão analítica do período anterior foi realizada por outra firma de auditoria.
Racional	Espera-se que o julgamento do auditor determine um menor nível de materialidade em novos clientes para a compreensão profunda da realidade da empresa.
Expectativa	Redução de materialidade.
Resultado	Mantém materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 14 – Julgamento dos auditores - Cenário C04, auditoria anterior.

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	17%	21%	0%	0%	0%	0%	33%	33%	33%	13%	0%	40%	29%	0%	20%
Mantém	83%	79%	100%	100%	100%	100%	67%	67%	67%	88%	100%	60%	71%	100%	80%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Embora se considere positiva a experiência do cliente com outras firmas de auditoria, os auditores relatam que esse é um fator neutro, sem impacto no planejamento de materialidade atual (TPD30910, TPD11034, EEO03333, TPD11190). Pois os riscos percebidos durante a fase de aceitação do cliente, e ponderados de acordo com a metodologia de cada firma de auditoria, são os fatores considerados na determinação da base de cálculo (*benchmark*) da materialidade (TFO03005). Um planejamento de auditoria muitas vezes começa logo após (ou em conexão com) a conclusão da auditoria anterior (CFC, 2009g; IAASB, 2009g). O acesso aos papéis de trabalho dos auditores anteriores somente ocorre após a assinatura do contrato com o cliente (TFO11190). Esse levantamento não é um fator de desconfiança, mas é realizado justamente para “entender melhor o negócio” do cliente (EEO01111) e é previsto na NBC TA 200 (CFC, 2009b, para. A28; IAASB, 2009a). Evidências apontam que o nível de materialidade considerado numa revisão analítica é significativamente menor quando há rotatividade entre firmas (Bates et al., 1982; Nelson et al., 2002), o que, provavelmente, faz sentido durante a compreensão do negócio de um novo cliente.

“Uma das coisas que a gente tem que fazer é avaliar a competência e a capacidade dos auditores antecedentes” (TFO11034). As firmas de auditoria possuem suas metodologias para conforto dos saldos iniciais (HFS03005) pois “de repente, eles não aplicaram o mesmo ceticismo que eu aplicaria”, principalmente se a firma anterior não for Big Four (HFS11034, EEO03333). “Eu vou ter que acessar os papéis de trabalho do ano anterior para avaliar o que eles fizeram e se eu não estiver confortável, vou precisar fazer procedimentos adicionais” (HFS11190, TFO40911). A norma NBC TA 265, inclusive, incentiva esse procedimento: “o fato de que um auditor comunicou uma deficiência significativa aos responsáveis pela governança e à administração na auditoria anterior, não elimina a necessidade dele repetir a comunicação se ainda não foi tomada medida corretiva” (CFC, 2009f, para. A17; IAASB, 2009f). “Preciso entender os pontos levantados por eles” (TFO30910), ressaltando que a NBC

TA 330 permite o “uso de evidência de auditoria obtida em auditoria anterior” em determinados casos (CFC, 2009j, para. 13; IAASB, 2009j). E se o auditor entender que “a auditoria não foi feita de forma adequada, de acordo com nossa metodologia [...] Talvez a gente faça procedimentos adicionais no ano corrente” (TFO11034).

4.2.1.5 C18 – Estoques em poder de terceiros

Quadro 38 – Perfil das respostas do cenário C18 – Estoques em poder de terceiros

Item	Descrição
Q-Set	Existem evidências de contagem de inventário em poder de terceiros com saldos e valores refletidos nas demonstrações financeiras.
Racional	Espera-se que um julgamento profissional favorável do auditor referente à assertiva de <i>existence e completeness</i> , tornem desnecessários ajustes na materialidade.
Expectativa	Mantém materialidade.
Resultado	Mantém materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 15 – Julgamento dos auditores - Cenário C18, estoques em poder de terceiros

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	11%	14%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	67%	25%	0%	0%	0%	0%	40%
Mantém	89%	86%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	33%	75%	100%	100%	100%	100%	60%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

É preferência de alguns auditores ir pessoalmente acompanhar a contagem do estoque em poder de terceiros. “O auditor tem que acompanhar também. Ir lá no ambiente de terceiros e acompanhar o inventário para ver se ele foi feito com qualidade. Não considero uma contagem já pronta” (TPD11190, HFS11190, EEO01111, EEO02222).

Já outros auditores ficam satisfeitos de “ter evidências que esses controles existem” (TPD03005). “Evidência é ter um controle de portaria que a pessoa chegou sete horas da manhã, contou e saiu às sete da noite. Foi de avião? Tem a passagem?” (TPD03005, TFO11034, TFO03005). A NBC TA 230 permite que o auditor possa levantar essa informação com, por exemplo, prestadores de serviço da entidade tais como um armazém geral (CFC, 2009d; IAASB, 2009d).

São desenhados “procedimentos específicos para ter certeza de que esses estoques são controlados adequadamente e são refletidos nas demonstrações financeiras” (HFS11034, HFS03005, HFS11190, HFS30910, TFO30910). Isso “demonstra que [o cliente] tem controle” (HFS40911), que “a empresa fez o que deveria ter feito, acompanhou, fez a contagem” (TPD30910, TPD40911, TPD11034). “Se já tem evidência de contagens cíclicas ou contagens regulares é um fator que ajuda a reduzir o risco da área” (EEO03333) e ocasiona um conforto maior para ser menos conservador no julgamento de materialidade (TFO40911).

Em uma situação extrema, a norma NBC TA 501 permite que se “solicite a confirmação do terceiro quanto às quantidade e condições do estoque mantido por esse terceiro em nome da entidade” (CFC 2009n, para. 8; IAASB, 2009l), considerando essa confirmação como “evidência de auditoria apropriada e suficiente”. Essa possibilidade não foi mencionada pelos auditores, podendo considerar a ausência dessa menção como uma *proxy* de conservadorismo e ceticismo na busca da evidência física da existência dos estoques.

4.2.1.6 C06 – Experiência e histórico de formação do gestor

Quadro 39 – Perfil das respostas do cenário C06 – Experiências e histórico de formação do gestor

Item	Descrição
Q-Set	Os líderes do cliente possuem formação técnica em instituições renomadas.
Racional	Espera-se que o julgamento profissional do auditor perceba um local de formação “ruim” como um indicador de pouca experiência na identificação de erros. Levando o auditor a um menor nível de materialidade como forma a sentir-se confortável em seu julgamento e validação.
Expectativa	Redução de materialidade.
Resultado	Mantém materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 16 – Julgamento dos auditores - Cenário C06, experiências e histórico de formação do gestor

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Mantém	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

A NBC TA 240 diz que “não se pode esperar que o auditor desconsidere a experiência passada de honestidade e integridade da administração da entidade e dos responsáveis pela governança” (CFC 2009i, para. A22; IAASB, 2009l), mas deve ser mantido seu ceticismo profissional na consideração “dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude” (CFC 2009i, para. A8; IAASB, 2009).

Para alguns auditores,

Se a qualificação técnica das pessoas que estão envolvidas na preparação das demonstrações financeiras é alta, você tende a ter avaliações boas das práticas contábeis. Tende a ter bons ambientes de controle. Eu diria até que, por ter frequentado instituições com qualidade diferenciada, ele tem uma boa formação ética (TPD30910).

Para os auditores que consideram um fator positivo (HFS40911, TPD03005), essa formação seria uma *proxy* sobre o “tom, o perfil, a reputação da administração” (HFS30910, HFS03005), que oferece um “conforto adicional” no julgamento das demonstrações contábeis (HFS11190). “Você normalmente não vai pensar que o cara tem incentivo para praticar um ato ilícito ou fraudar as demonstrações contábeis” (HFS11034). “Quanto mais qualificados [os gestores], melhor a qualidade da informação, controles e andamento da companhia como um todo” (TFO11130). “Na hora que eu for discutir tecnicamente com eles, eles vão saber do que eu estou falando, eles vão conhecer normas contábeis. É diferente de quem não domina as normas”. (EEO02222, EEO03333).

Mas, para outra parte dos entrevistados, a qualificação técnica é fator com baixa relevância, pois é esperada dos gestores “a capacidade de atuar naquela posição” (TFO11034). “A experiência do dia a dia de uma entidade em movimento é diferente da academia, onde temos tempo para pensar e refletir” (EEO01111). O impacto no julgamento da materialidade estaria relacionado à capacidade de “efetuar um trabalho tão eficiente quanto outras demais pessoas” (TFO30910, TPD03005). “Se você for um doutor ou um técnico de contabilidade, vou testar igualzinho os dois” (TPD11190). Afinal, “se ele tem conhecimento, ele também pode manipular de uma forma mais fácil aqueles números” (TFO40911).

4.2.2 Fator 02 – Comunicação e persuasão entre auditores presentes no campo de trabalho

A presença de outros auditores no ambiente de campo é fator que influencia os julgamentos de materialidade, conforme os cenários demonstrados na Tabela 17. Embora os auditores afirmem em um primeiro momento que esses cenários não impactariam diretamente

em suas decisões, a Análise Fatorial Exploratória (AFE) indica que existe uma preocupação latente que é levada em consideração.

Tabela 17 – Composição do Fator 02 – Comunicação e persuasão entre auditores presentes no campo de trabalho

Cenário	Descrição	Carga Fatorial	Alpha se Item Excluído	Expectativa	Mantem (%)	Reduz (%)
C23	Auditoria da Holding	0,872	0,835	Redução	88,9%	11,1%
C26	Membro Desmotivado da Equipe de Auditoria	0,804	0,839	Redução	100,0%	0,0%
C15	Executivo é Ex-Auditor	0,679	0,832	Redução	88,9%	11,1%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Esses riscos podem ser sumarizados sob três perspectivas: [1] a preocupação em ter um fato relevante menosprezado em seus papéis de trabalho, porém evidenciado por outros colegas, [2] desmotivação de algum membro (gerente ou sócio) da equipe de auditoria com poder de decisão em julgamentos de materialidade, [3] competência técnica de ex-auditores para mascarar divergências abaixo dos limites de materialidade em ambientes com incentivos para esconder erros e fraudes.

Ruídos na comunicação no campo de trabalho, tais como falta de diálogo entre os participantes da auditoria sobre qual seja a uniformidade da materialidade a ser considerada, ou informações sonegadas (adulteradas) por auditores internos e executivos, podem persuadir o auditor em julgamentos equivocados. Motivo pelo qual ele se preocupa em realizar análises adicionais ou até mesmo mudar a base de cálculo da materialidade de performance (*benchmark*), com base em seu ceticismo profissional.

A seguir encontram-se os depoimentos colhidos dos auditores entrevistados e suas visões, baseadas em suas experiências profissionais, que corroboram a análise interpretativa apresentada para o Fator 02.

4.2.2.1 C23 – Auditoria da *Holding*

Quadro 40 – Resumo do cenário C23 – Auditoria da *Holding*

Item	Descrição
Q-Set	A <i>holding</i> possui uma equipe de auditoria concomitante com minha firma de auditoria.

Racional	Espera-se que as firmas independentes de auditoria se sintam “monitoradas” em empresas onde a <i>holding</i> possui uma equipe interna de auditoria que acompanha os trabalhos nas filiais/controladas, reduzindo a materialidade.
Expectativa	Redução de materialidade.
Resultado	Mantém materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 18 – Julgamento dos auditores - Cenário C23, auditoria da *Holding*

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	11%	7%	25%	0%	0%	33%	33%	0%	0%	13%	20%	0%	0%	33%	0%
Mantém	89%	93%	75%	100%	100%	67%	67%	100%	100%	88%	80%	100%	100%	67%	100%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

A maioria dos auditores entrevistados disse que esse cenário não impactaria diretamente no julgamento de materialidade. Regra geral, quem determina a materialidade da *holding* é quem determina a materialidade da auditoria. Trata-se de uma lógica de uniformidade: como as informações serão consolidadas, “tem que ter uma mesma base, um mesmo julgamento” (HFS03005), por exemplo: as práticas contábeis da *holding* devem ser aplicadas consistentemente em filiais/controladas (HFS11034). “Às vezes, eles são um pouco mais criteriosos que a gente” e é isso que faria uma auditoria de filial/controlada reduzir a materialidade (TFO03005). Alguns estudos apontam, inclusive que existe confiança do auditor externo sobre os papéis de trabalho da auditoria interna caso ela seja percebida como atuante no monitoramento dos controles internos e de boa capacitação técnica (Abbott et al., 2012; Malaescu & Sutton, 2015).

Entretanto, isso pode trazer algum risco sob a perspectiva da comunicação. De acordo com o entrevistado TPD40911, existe normalmente uma pressão operacional por parte da administração sobre o andamento da auditoria. Caso alguma das equipes (seja da matriz ou da filial/coligada), em alguma comunicação prévia, diga que não há até o momento uma identificação de problemas, de erros, a administração entende que o auditor já está emitindo uma “opinião”. Essa pressão pode gerar discussões do tipo “um auditor identificou erro, o outro não” (HFS30910), por isso é sempre importante “ter uma atenção do que está acontecendo nessa auditoria para saber se essa auditoria tem impacto para mim” (TFO30910), afinal o ceticismo profissional também deve ser aplicado na revisão analítica das informações (IAASB, 2009a; CFC, 2009a; Longo, 2015; AICIPA, 2002).

Um auditor (TPD11034) abordou que ter uma auditoria concomitante pode ser um sinalizador que se busca uma segunda opinião. “Isso faz com que se tenha informações que nós, provavelmente, não temos. Pode ser que ele esteja ocultando alguma coisa e alguém pediu para ter essa segunda equipe. Pode ser litígio ou alguma outra coisa”.

Por outro lado, alguns auditores julgam positivo ter outros auditores observando os mesmos números com outro foco, com outra materialidade. É um segundo filtro para erros relevantes não identificados que podem gerar debates profissionais (EEO03333, HFS40911). Existe também a avaliação da “competência dos auditores internos” e a revisão de seus controles para o aproveitamento de algum trabalho (TFO11034, HFS11190, HFS11034). “Muitos trabalhos que o auditor interno faz, pode ir no nível de detalhes que nós, auditores externos não conseguimos, por vários fatores” (TPD03005).

De qualquer forma, uma auditoria interna é uma *proxy* de controles adicionais. “É uma coisa boa. Indica que a empresa tem controles. Ter uma auditoria interna já é grande coisa. Fazer seu próprio *assessment* de controles, além da validação externa” (TPD11190, TPD03005).

4.2.2.2 C26 – Membro desmotivado da equipe de auditoria

Quadro 41 – Resumo do cenário C26 – Membro da equipe aparenta desmotivação

Item	Descrição
Q-Set	Um dos membros da equipe de auditoria apresenta desmotivação.
Racional	Espera-se que a identificação de desmotivação de um dos membros da equipe de auditoria responsável pela condução dos trabalhos possa reduzir a materialidade dos testes realizados por esse membro, como forma de identificar se houve zelo nos trabalhos.
Expectativa	Redução de Materialidade
Resultado	Mantém Materialidade

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 19 – Julgamento dos auditores - Cenário C26, membro da equipe aparenta desmotivação

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Mantém	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Embora seja uma questão normal do dia a dia, e as firmas de auditoria estejam habituadas com esse tipo de situação (TFO40911), muitos auditores acreditam que isso não deveria impactar na forma como a materialidade do cliente é calculada (TFO11034, TPD11034, TPD11190, HFS03005, EEO01111). Se existe um problema com alguém da equipe de auditoria, ocorre uma avaliação se esse membro deve ser motivado na continuidade da auditoria (HFS40911) ou retirado – com a substituição por outro recurso (TFO03005). Trata-se de evitar a exposição da firma ao risco de detecção, onde o auditor independente não detecta uma distorção relevante existente no cliente (CFC, 2009a; Longo, 2015; Imoniana & Gartner, 2010), nesse cenário potencializado pela desmotivação.

O motivo da desmotivação precisa ser avaliado. O colaborador pode querer realizar um trabalho transparente, mas esteja encontrando empecilhos no campo (EEO02222). Ou o colaborador queira mudar para uma área administrativa, *outsourcing* (TPD03005).

A posição hierárquica do membro da equipe que está desmotivado é outra característica levada em consideração. Isso ocorre pela relevância do colaborador no estabelecimento da materialidade. “A materialidade é algo que você determina no início dos trabalhos, [...] essa determinação tem que ser feita não pelo time mais júnior e sim pelos mais experientes” (HFS11190). “Se eu tenho um assistente que está desmotivado é diferente de um gerente desmotivado”, pois, normalmente, “níveis mais baixos são responsáveis por trabalhos mais mecânicos [...] com quase nenhum julgamento, ou pouco julgamento” (EEO0333). “Dependendo de quem for o membro, ele poderia determinar uma materialidade errada, indevida para trabalhar menos” (HFS11190).

De maneira geral, os auditores relatam que a materialidade depende muito mais do risco do projeto em si e um membro desmotivado indicaria um risco de performance, ou seja, de alguém realizar errado uma tarefa (TPD30910). “Talvez seja necessário revisar mais os papéis de trabalho dele, pode ser que não esteja fazendo o trabalho adequadamente, pode ser que nem esteja usando a materialidade” (HFS40911), ou que ele não esteja “aplicando corretamente a prática de auditoria” (HFS11034). Em resumo, uma redução da atitude de alerta esperada de ceticismo profissional no planejamento e execução dos trabalhos de asseguarção (IAASB, 2009a; CFC, 2009a; AICPA, 2002).

Para mitigar esse risco, existem algumas ferramentas. Uma delas consiste em um processo de revisão hierárquica das atividades do auditor júnior ou pleno para o sênior, do sênior para o gerente, e do gerente para o sócio (EEO0333, HFS11190, TFO30910). Outra consiste em avaliações periódicas da equipe ao final de cada trabalho (TPD03005).

4.2.2.3 C15 – Executivo é ex-auditor

Quadro 42 – Resumo do cenário C15 – Executivo é ex-auditor

Item	Descrição
Q-Set	O executivo responsável pela elaboração das demonstrações financeiras é um ex-auditor.
Racional	Espera-se que os auditores estabeleçam um nível menor de materialidade em clientes que possuam ex-auditores, pois esses possuem <i>know-how</i> dos métodos e procedimentos de auditoria, incrementando a exposição ao risco profissional de não identificar fraudes e/ou gerenciamento de resultados.
Expectativa	Redução de Materialidade
Resultado	Mantém Materialidade

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 20 – Julgamento dos auditores - Cenário C15, executivo é ex-auditor

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	11%	7%	25%	0%	33%	33%	0%	0%	0%	13%	20%	0%	14%	17%	0%
Mantém	89%	93%	75%	100%	67%	67%	100%	100%	100%	88%	80%	100%	86%	83%	100%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Em princípio, quando uma auditoria é desenhada, esse não é um fator levado em consideração (TPD11190, TPD11034, TFO40911, EEO03333). Espera-se que os executivos responsáveis tenham a capacidade técnica necessária para atuar nessa posição (TFO11034, TFO11190, HFS03005). “O fato de ser um ex-auditor não vai mudar a minha estratégia porque vou analisar as contas com a mesma delicadeza que eu olharia se não fosse um ex-auditor” (TFO03005).

Em um ambiente normal, o fato do executivo ser um ex-auditor facilita o trabalho de auditoria. “Ele sabe o que tem de fazer, ele sabe que cada conta tem que ter uma conciliação bancária, ele sabe o que é segregação de função” (TPD03005). O que não elimina a necessidade de verificar o passado profissional do executivo, sua conduta, quais empresas esse colaborador já trabalhou e sua rotatividade. “Eu não acredito na formação técnica de pessoas que ficam pulando de empregos” (TFO03005, EEO01111).

A AICPA (2002, para. 31) indica que o auditor pode identificar eventos ou ambientes com incentivos para esconder erros ou fraudes, como citado em uma das entrevistas, um “bônus ou uma remuneração variável que seja atrelada a pontos de auditoria ou o resultado do período” (HFS110340). “Só o fato dele ter conhecimento dos parâmetros de materialidade que são utilizados pela auditoria por si só, já o deixaria um passo à frente do que qualquer outro executivo que não tivesse esse conhecimento” (HFS30910). “Ele pode estar intencionado a reduzir uma carga de trabalho que ele tem para atender um auditor externo ou ele pode sugerir algo que, para ele, é mais confortável como companhia demonstrar” (HFS40911). “Dependendo da situação, ele pode querer influenciar, fazer com que a gente siga um caminho que pode ser ardiloso” (EEO02222, TFO30910). Esses comentários corroboram com pesquisas anteriores. Guénin-Paracini et al. (2015, p. 202) obteve um comentário de um auditor que foi categórico em afirmar que “com toda honestidade, em um processo de auditoria, o cliente, se ele quiser, pode influenciar completamente seu trabalho, ou seja, fazer você enxergar o que ele quer ver. Não é possível ser de outra forma”. Como “ele conhece normas de auditoria, técnicas de auditoria, pode ser um risco de ter alguma fraude ou algum erro num nível mais baixo” (TPD30910, TPD40911).

Nessas situações, podem ocorrer mudanças na forma como a auditoria é feita. “Eu posso simplesmente mudar a forma como eu faço a auditoria, reduzir a materialidade na fase de planejamento” (HFS11190) ou, até mesmo surpreender, mudar o cálculo (*benchmark*) da materialidade (HFS30910) – corroborando com a pesquisa de Steinbart (1987) que aponta duas etapas no planejamento de auditoria: a escolha da base de cálculo (*benchmark*) apropriada e a seleção do percentual a ser aplicado de acordo com a natureza do cliente. E caso o executivo questione esse julgamento de materialidade, alguns auditores podem ser incisivos e diretos: “a materialidade é minha e no meu cálculo deu como material e eu preciso dessa evidência, senão está fora do meu padrão de auditoria” (HFS40911).

4.2.3 Fator 03 – Alterações contábeis e fatores não usuais identificados durante a coleta de evidências

Durante a coleta de evidências em uma auditoria, os profissionais podem ser surpreendidos com informações sobre alterações contábeis e fatores não usuais que não estavam originalmente previstos no planejamento de auditoria. Esse cenário impactaria fortemente na

redução da materialidade (e, conseqüentemente, maior conservadorismo no julgamento das demonstrações financeiras), conforme é possível observar na Tabela 21.

Tabela 21 – Composição do Fator 03 – Mudanças contábeis e fatores não usuais identificados durante a auditoria

Cenário	Descrição	Carga Fatorial	Alpha se Item Excluído	Expectativa	Mantem (%)	Reduz (%)
C12	Transações Não Usuais	0,796	0,881	Redução	22,2%	77,8%
C01	Pagamentos Subsequentes	0,789	0,844	Redução	16,7%	83,3%
C03	Padrões Contábeis	0,748	0,889	Redução	0,0%	100,0%
C24	Rotatividade de Funcionários	0,599	0,863	Redução	44,4%	55,6%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Esse fator pode ser sumarizado da seguinte maneira: [1] manipulações no resultado geralmente são causadas por fatores não usuais; [2] existe a percepção de um aumento da exposição do auditor ao risco; [3] surge a suspeita de fraude ou de fragilidade nos controles internos; [4] mudanças contábeis sempre exigem novas interpretações e uma curva de aprendizado; [5] rotatividade de funcionários aumenta a fragilidade nos processos monitorados pelos controles internos e podem ocasionar dificuldades na obtenção de evidências de auditoria.

Assim, é necessário ser mais conservador, reduzir a régua (*benchmark*) e fazer mais testes até um entendimento melhor dos eventos não usuais. Um baixo volume de lançamentos duvidosos indica um erro de processo, entretanto um alto volume indica um erro intencional de manipulação de resultado.

Espera-se um padrão contábil uniforme durante a análise das demonstrações financeiras e são admitidas mudanças que resultem em uma melhor estimativa dos eventos econômicos. Contudo, se houver impacto no *benchmark* escolhido para o estabelecimento da materialidade durante o planejamento de auditoria (por exemplo, ativo total ou lucro líquido), o julgamento do auditor tende a ser mais criterioso para evitar uma maior exposição ao risco de detecção ocasionado por uma “contabilidade criativa”.

O aumento da fragilidade dos controles internos pode estar relacionado à rotatividade de funcionários (principalmente se forem relevantes), afinal, o controle é um processo e são necessárias pessoas para fazer ele funcionar – resultando em dificuldades práticas no campo na obtenção de documentos ou de histórico. Na conjuntura de um *turnover* elevado, o auditor eleva seu ceticismo profissional e questiona-se se o motivo da rotatividade estaria em uma pressão elevada de resultados ou em discordâncias internas de funcionários que não querem se envolver em situações de fraude.

A seguir, encontram-se os depoimentos colhidos dos auditores entrevistados e suas visões, baseadas em suas experiências profissionais, que corroboram a análise interpretativa apresentada para o Fator 03.

4.2.3.1 C12 – Transações não usuais

Quadro 43 – Resumo do cenário C12 – Transações não usuais

Item	Descrição
Q-Set	Existem várias transações não usuais no período analisado.
Racional	Espera-se que, em seu julgamento e ceticismo profissional, o auditor estranhe transações não usuais, reduzindo a materialidade e aumentando a extensão de testes para verificar a possibilidade de ocorrência de fraudes ou de gerenciamento de resultados.
Expectativa	Redução de Materialidade.
Resultado	Redução de Materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 22 – Julgamento dos auditores - Cenário C12, transações não usuais

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	78%	86%	50%	67%	100%	67%	67%	67%	100%	88%	60%	80%	71%	83%	80%
Mantém	22%	14%	50%	33%	0%	33%	33%	33%	0%	13%	40%	20%	29%	17%	20%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Transações não usuais são aquelas que não fazem parte do propósito da companhia, tais como despesas pessoais que passam pela companhia, veículos que não pertencem à atividade da empresa, uma instituição financeira que compra e vende imóveis, assessorias jurídicas esporádicas (HFS03005, HFS11190, TFO40911, TFO03005).

A companhia tem como propósito produzir sapatos e vender sapatos. Então ela fica lá em Franca, compra couro e outras matérias primas, tintas, elabora sapatos, vende, distribui em revendedoras de sapatos. Esse é o propósito dela. Se ela começa a ter operações não usuais, (tais como) compra e venda de imóveis, operações com derivativos que não são para proteger o preço do couro, operações de concessão de venda e antecipação de crédito . . . você tem que entender porque ela está fazendo isso. (TPD11190).

Essas transações precisam ser identificadas (HFS40911), pois “manipulações geralmente são causadas por transações não usuais” (TPD11034). O *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº 99 solicita que o auditor desenhe procedimentos de teste para a verificação

dos lançamentos contábeis efetuados no livro diário (AICPA, 2002, citado por Lanza & Gilbert, 2007), o que permite a identificação dessas transações. Por isso, caso seja necessário, o auditor deve “reduzir sua régua, fazer mais testes, até um entendimento melhor. Por que está sendo feito, quem autorizou e como foi aprovado?” (TPD03005).

Para mitigar a percepção de aumento da exposição ao risco, os profissionais em campo envolvem os sócios nas dúvidas de operações não usuais, pois geralmente, dentro das firmas, os sócios são especializados por indústria (TFO30910, TFO11034, EEO01111). Esse *expertise* é importante, pois, segundo Lehman (1999, p. 27), “o auditor pode utilizar qualquer software de auditoria para realizar uma pesquisa eletrônica em busca de pagamentos registrados por transações não usuais, mas esse procedimento se torna menos viável quando centenas de lançamentos devem ser verificados”.

Quando o auditor realiza seu planejamento de auditoria e sua definição da base de cálculo da materialidade (*benchmark*), ele possui uma expectativa das transações que devem ser usuais. “Se eu começo a me deparar com uma gama de transações que não é usual àquela realidade da companhia, isso me faz repensar: será que eu tenho um entendimento, de acordo com os meus parâmetros de materialidade, do que é usual e do que não é usual?” (HFS11034). Para entender se houve uma fraude ou uma oportunidade, como “uma compra de matéria prima de valor muito baixo” (EEO02222). Um guia prático de testes de lançamento no livro diário, elaborado pelo Center for Audit Quality (2008), cita algumas circunstâncias não usuais que devem ser verificadas, tais como: registros em contas contábeis não relacionadas ou raramente utilizadas, combinações não usuais de débito e crédito, lançamentos ocorridos em horários ou dias não usuais, lançamentos gerados por funcionários não usuais (por exemplo, colaboradores de TI ou da alta direção) etc.

Existe a possibilidade de “ajustar o nível de materialidade expurgando essas transações não usuais, ou, se elas não são relevantes para a materialidade, mas sabendo que elas ocorrem corriqueiramente, até usar uma materialidade específica para olhar essas transações” (HFS30910, TFO03005, TFO11190, EEO03333).

4.2.3.2 C01 – Pagamentos subsequentes

Item	Descrição
Q-Set	Durante o exame de pagamentos subsequentes, são identificadas despesas que deveriam ter sido contabilizadas no período auditado.
Racional	O julgamento sobre materialidade pode ser alterado a qualquer momento até a entrega do parecer. Espera-se que os auditores reduzam a materialidade e aumentem a extensão de testes nas contas a pagar de períodos subsequentes, para identificar indícios de fraude ou de gerenciamento de resultados que poderiam comprometer o risco de auditoria.
Expectativa	Redução de Materialidade.
Resultado	Redução de Materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 23 – Julgamento dos auditores - Cenário C01, pagamentos subsequentes

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	83%	86%	75%	67%	67%	67%	100%	100%	100%	88%	80%	80%	71%	100%	80%
Mantém	17%	14%	25%	33%	33%	33%	0%	0%	0%	13%	20%	20%	29%	0%	20%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Eventos subsequentes são “eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente e fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data do seu relatório” (CFC, 2009n, para. 5). O evento subsequente avaliado nesse cenário é do tipo 1, onde há uma nova evidência relacionada com as informações disponibilizadas na data do balanço patrimonial. Essa evidência afeta suas estimativas e que requerem ajustes do auditor baseado em “julgamento e conhecimento de suas circunstâncias” (AICPA, 2006b, para. 4).

Se durante o exame de pagamentos subsequentes for identificado que uma despesa do período que está sendo auditado foi reconhecida em outro exercício, os auditores suspeitam de “fraude ou de uma fragilidade nos controles internos” (TPD30910, TPD11034, TFO40911, HFS30910), sendo necessário reduzir a materialidade para avaliar melhor esse evento (TPD40911). “Eu estaria atento [para verificar] se ele não está passando resultado de um ano para o outro, ou se ele manipulou o resultado no ano anterior” (TPD03005). Mas, a princípio, seria apenas um erro, pois o cliente “não forjou um documento, ele não te deu um documento falsificado” (HFS40911).

Um estudo anterior de Herda & Lavelle (2014, p. A21), sobre o efeito dos eventos subsequentes no campo de trabalho do auditor, encontrou uma resposta peculiar de um sênior: para ele, o mundo ideal é “terminar logo a auditoria para que não haja uma lacuna grande de

ocorrência de eventos”. Um outro comentário obtido por Janvrin & Jeffrey (2007, p. 302) reforça esse aspecto: “emitir os relatórios no prazo é mais importante que procurar evidências de evento subsequente”.

Checamos os sistemas para verificar se é um problema de parametrização de conceito, se houve mudança pelo responsável pelo registro da transação, ou se são lançamentos manuais realizados propositalmente (TPD11190, HFS11034). A quantidade de lançamentos também é levada em consideração: uma nota de pequeno valor pode ser considerada um erro de processo, “agora, se você vê dez, quinze coisas assim, já não é um erro de processo, é um erro intencional” (TPD03005). De forma geral, independente de erro ou fraude, os procedimentos são estendidos com seleções adicionais, transações correlatas e investigação de possíveis passivos omissos (TFO11034, TFO03005, TFO11190, EEO02222, EEO03333). Também são levados em consideração o relacionamento passado entre o auditor e cliente no julgamento de risco relacionado ao impacto material (qualitativo e quantitativo) do evento subsequente (Herda & Lavelle, 2014; Chung et al. 2013).

Dentro do julgamento profissional, o auditor avalia também o efeito do tempo de reconhecimento. Caso a companhia divulgue demonstrações trimestrais, por exemplo, uma despesa reconhecida equivocadamente entre o trimestre é “maleável” desde que não interfira nos trimestres seguintes (HFS40911). Também é avaliado o impacto no pagamento de dividendos (HFS11190) e se existe interferência no cálculo mensal dos impostos (EEO01111).

Caso o cliente recuse a ajustar um valor que seja considerado materialmente relevante, as auditorias apontariam essa ressalva em seus relatórios (HFS30910, HFS40911, HFS03005). E, na expectativa do cliente manter-se com a mesma firma, haverá redução da materialidade para o ano subsequente (TFO30910).

4.2.3.3 C03 – Padrões contábeis

Quadro 45 – Resumo do cenário C03 – Padrões contábeis

Item	Descrição
Q-Set	Houve mudanças aleatórias nos padrões contábeis do cliente que causaram alterações nos lucros do período atual.
Racional	Espera-se que exista redução na materialidade de auditoria em empresas com mudanças nos padrões contábeis. O julgamento profissional do auditor pode desejar avaliar se a mudança está relacionada a um gerenciamento de resultados para obtenção de bônus por parte dos colaboradores do cliente.

Expectativa	Redução de Materialidade.
Resultado	Redução de materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 24 – Julgamento dos auditores – Cenário C03, padrões contábeis

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Mantém	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quando um tópico não é claramente definido em uma norma contábil (Gaap), a subjetividade e o julgamento oferecem uma oportunidade para os clientes tentarem persuadir os auditores a aceitarem suas posições (Brown-Liburd & Wright, 2011). Os entrevistados relatam, entretanto, que um cliente deve possuir um padrão contábil uniforme para suas demonstrações financeiras e são admitidas mudanças que resultem em uma melhor estimativa dos eventos econômicos (TPD03005, TPD11190). Mas os auditores, em seus julgamentos, predispõem-se ao alerta do ceticismo profissional: será que a mudança decorre de “erros no passado ou é de fato uma mudança de estimativa?” (HFS11034, TFO30910, EEO01111, EEO03333). “Indiferente se essas alterações levaram os lucros para cima ou para baixo, aqui eu já começo a transitar entre riscos de fraude, por questões operacionais. Mudanças de padrões contábeis sempre vai significar novas interpretações e uma curva de aprendizado” (TPD40911, TPD11034, TPD30910, HFS30910).

Existe uma percepção de falta de “governança corporativa” e de “ausência de controles da entidade” (TFO40911), onde o cliente está “querendo fazer alguma coisa para melhorar o resultado ou atingir alguma meta” (TFO11034), por isso é necessário saber “quais foram essas mudanças e se elas estão de acordo com a norma contábil vigente” (TFO30910), para descartar indícios de “contabilidade criativa” (EEO02222). Assim, os auditores tendem a negociar ajustes para o padrão contábil que julgam mais corretos (Ng & Tan, 2003; Bame-Aldred & Kida, 2007; Brown & Johnstone, 2009, citados por Brown-Liburd et al., 2016).

“Se você está utilizando o lucro como base de cálculo (*benchmark*) da materialidade, isso pode te impactar” (HFS40911, HFS03005), portanto “preciso ser mais conservador” (TFO03005). O auditor, então, opta por verificar as práticas contábeis de indústrias do mesmo segmento e pode chegar à conclusão que a “prática contábil não é adequada para aquela entidade

que está auditando” (HFS11034) ou, caso seja um cliente regido por um órgão regulador, quais são as orientações desse normatizador (HFS11190, TFO11190). Nesse último caso, estudos demonstram que discordâncias de padrões contábeis são raras entre auditores e clientes, pois ambos não desejam se expor aos comitês de monitoramento (Beattie et al., 2004).

4.2.3.4 C24 – Rotatividade de funcionários

Quadro 46 – Resumo do cenário C24 – Rotatividade de funcionários

Item	Descrição
Q-Set	Há uma alta rotatividade de funcionários das áreas administrativas na matriz do cliente.
Racional	Espera-se que o auditor interprete a alta rotatividade como um fator de risco aos controles internos do cliente, reduzindo a materialidade.
Expectativa	Redução de materialidade.
Resultado	Redução de materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 25 – Julgamento dos auditores – Cenário C24, rotatividade de funcionários

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	56%	50%	75%	33%	67%	67%	100%	33%	33%	50%	80%	40%	57%	67%	40%
Mantém	44%	50%	25%	67%	33%	33%	0%	67%	67%	50%	20%	60%	43%	33%	60%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Existe um aumento de risco quando há uma alta rotatividade de funcionários: “pessoas novas que não conhecem tão bem o processo, o negócio” (TPD30910) e aumento de fragilidade nos controles, “porque o controle é um processo, mas precisa das pessoas para fazer ele funcionar” (TPD03005, EEO01111). Coisas deixam de ser feitas, erros passam a acontecer com maior frequência (HFS30910, HFS11034, HFS11190). Pode ser que existe uma insatisfação dos colaboradores com o ambiente de trabalho e “se tem insatisfação, pode não ter qualidade” (TPD11190).

Pode ser o indício de “discordâncias internas” (TPD11034), de algo errado acontecendo (HFS03005, TFO03005). “Eu posso imaginar assim: as pessoas ficam e saem rapidamente. Será que a pessoa ficou lá e descobriu que a empresa faz fraude, ou vende sem nota, então a pessoa não quer se envolver e vai embora?” (TPD03005). Principalmente em posições de alta

administração, onde a rotatividade “não é uma coisa corriqueira” (TFO11190): “existe uma pressão elevada por resultados?” (EEO02222).

Durante a coleta de evidências, é possível que a rotatividade de funcionários resulte em alguma “dificuldade de obter documentação” e de solucionar possíveis dúvidas sobre as circunstâncias do documento e de seu registro, pois essas informações não são formalizadas – “o que são formalizados são os resultados e as tomadas de decisão” (HFS40911). Ou seja, perda de histórico, principalmente quando são funcionários administrativos relevantes (TFO40911, TFO30910). Flamholtz (1971) evidencia que o custo relacionado ao histórico não é diretamente mensurável, mas que está diretamente relacionado ao fato que os indivíduos são o foco nas tomadas de decisão das organizações, pois precisam ser contratados, treinados e desenvolvidos para o desempenho de suas funções.

Por outro lado, existem empresas que possuem a política de rotatividade dos funcionários. “Isso porque tem estudos que mostram que, quando um funcionário fica fora de sua atividade por mais de duas semanas, eventuais fraudes aparecem” (TPD40911). E a rotatividade estimulada pode reduzir a concentração de atividades e de responsabilidades em uma mesma pessoa (EEO03333). Coşgel & Miceli, (1999, p. 318) adicionam que a rotatividade de funcionários facilita o “monitoramento mútuo de resultados, atuando como um seguro contra sabotagens”, o que vai ao encontro da opinião dos auditores aqui citados.

4.2.4 Fator 04 – Percepção da motivação dos critérios de julgamento do cliente para itens com interpretação mais flexível

A percepção dos auditores sobre a motivação dos critérios de julgamento do cliente para itens com interpretação mais flexível é o último fator identificado neste estudo que influencia a materialidade de forma subjetiva no ambiente de auditoria, conforme os cenários demonstrados na Tabela 26.

Tabela 26 – Composição do Fator 04 – Percepção da motivação dos critérios de julgamento do cliente para itens com interpretação mais flexível

Cenário	Descrição	Carga Fatorial	Alpha se Item Excluído	Expectativa	Mantém (%)	Reduz (%)
C10	Ausência de Impairment	0,803	0,845	Redução	38,9%	61,1%
C20	Monitoramento do Planejamento Estratégico	0,726	0,846	Mantém	94,4%	5,6%

Fonte: Elaborado por este Autor.

A avaliação da motivação dos critérios de julgamento pode ser condensada pelos seguintes aspectos: [1] se há uma pré-disposição para “agradar ao acionista” em cenários econômicos adversos, utilizando-se de itens com interpretação, mas flexível, [2] os motivos do cliente que levaram à seleção e ao monitoramento de itens do planejamento estratégico, [3] compromisso com uma estrutura de *compliance* que permita avaliação de controles internos sobre esses itens e sua aderência às normas contábeis.

Esses pontos mais flexíveis são passíveis de negociação entre auditores e cliente, com o confronto de suas metodologias. Frequentemente, em caso de não se sentirem confortáveis no julgamento desses itens, os auditores utilizam seu poder institucional, “pressionando” os clientes a utilizar suas premissas.

A seguir, encontram-se os depoimentos colhidos dos participantes da pesquisa e suas visões particulares, baseadas em suas vivências profissionais, que corroboram a análise interpretativa apresentada para o Fator 04.

4.2.4.1 C10 – Ausência de *Impairment*

Quadro 47 – Resumo do cenário C10 – Ausência de *impairment*

Item	Descrição
Q-Set	Há falta do cliente em realizar <i>impairment</i> dos ativos.
Racional	Espera-se que o julgamento profissional dos auditores desconfie se há problemas de <i>impairment</i> que possam indicar fraudes ou gerenciamento de resultados, havendo a necessidade de menor materialidade para que o auditor se sinta mais confortável.
Expectativa	Redução de materialidade.
Resultado	Redução de materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 27 – Julgamento dos auditores – Cenário C10, ausência de *impairment*

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	61%	64%	50%	33%	33%	67%	67%	100%	67%	63%	60%	60%	57%	83%	40%
Mantém	39%	36%	50%	67%	67%	33%	33%	0%	33%	38%	40%	40%	43%	17%	60%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

Quando um cliente possui indício de *impairment*, mas não quer fazer o teste ou o registro, há uma indicação de que ele não quer prejudicar o resultado, mas isso não é, necessariamente, uma fraude (TPD11034): trata-se de uma situação bastante comum, principalmente em empresas pequenas ou que não foram auditadas: “esses contadores ficam me arrumando despesa” (EEO01111). De qualquer forma, o cálculo equivocado do *impairment* é um risco de auditoria, pois “um dos critérios (*benchmark*) que você pode usar é o ativo total” (HFS40911), conforme observado em estudos anteriores por Leslie (1985, citado por Bernardi & Pincus, 1996). Trata-se de um dos múltiplos indicadores de assimetria informacional com reflexo nas previsões de fluxo de caixa futuros (Banker et al., 2017).

A falta de vontade do cliente em realizar um *impairment* pode ser, simplesmente, uma indicação de viés para “agradar ao acionista” (TFO11190). Em um cenário econômico adverso, por exemplo, algumas administrações entendem que o *impairment* é indevido, pois o momento é “um ponto fora da curva” (TPD40911). Segundo Lonergan (2010, p. 812), por exemplo, o impacto da crise do mercado de ações de 2008/2009 foi exacerbado na Austrália pela massiva redução do valor contábil das obrigações de dívida e dos bens imóveis, “resultando em perdas consideráveis em instituições financeiras com consequente restrição de crédito”.

Alguns auditores entendem que essa é uma discussão válida e “que não deveria ficar circunscrita somente às normas” (TPD03005), pois envolve o “uso de *valuations* de engenharia, de serviços de terceiros” (TPD11190). Importante acentuar que esse debate indica que os auditores observam a norma contábil que prevê o teste do valor recuperável do ativo independente da situação econômica (CPC, 2011b) e da vontade do cliente (AICPA, 2002), mas que seu julgamento sobre a materialidade do item é influenciado pelo normatizadores e que poderiam ser mais receptivos aos argumentos dos clientes.

Mas a falta de também pode ser uma *proxy* de erros: “será que não existem outras contas no resultado que podem estar sendo manipuladas ou registradas de forma incorreta”? (TFO40911, TPD30910). Possíveis condutas inadequadas são avaliadas. “Será que se ele ajustar o resultado tem reflexo no pagamento de bônus? Será que o ativo em questão está sendo utilizado como base para uma disputa societária”? (HFS03005). Da mesma forma, avalia-se a existência de violações de *covenants*, que transportariam dívidas de longo para curto prazo, após um ajuste relevante no ativo (TPD30910, TFO30910) – o que impactaria ainda mais no julgamento de materialidade do auditor (Moroney & Trotmam, 2015; Robin et al., 2016).

Quando um cliente possui um valor de ajuste, e a firma de auditoria possui um valor diferente, inicia-se uma negociação com base nas metodologias utilizadas pelos participantes (EEO03333, EEO02222, HFS30910). Muitas vezes, essas discussões são direcionadas pelo

julgamento dos auditores: “é difícil de dizer, mas normalmente a gente, não vou dizer pressionar, mas a gente faz o suficiente para ficar confortável que as premissas utilizadas estão corretas” (TFO11034). Caso a dúvida persista, e o cálculo do cliente seja diferente da prática de mercado, algumas auditorias optam por ressalvas no relatório (HFS11034), utilizando a norma como base de julgamento: “você não tem expectativa de realização desse ativo, ele não vai gerar benefício futuro para você, ele não é mais um ativo, ele não pode ser contabilizado no ativo” (TFO30910).

4.2.4.2 C20 – Monitoramento do planejamento estratégico

Quadro 48 – Resumo do cenário C20 – Monitoramento do planejamento estratégico

Item	Descrição
Q-Set	Revisão analítica aponta evidências que os gestores estão implementando controles de monitoramento de acordo com planejamento estratégico.
Racional	Espera-se que indícios de uma gestão eficiente e eficaz no controle e correção das distorções do planejamento estratégico impacte no julgamento profissional do auditor, tornando desnecessários ajustes na materialidade.
Expectativa	Manutenção de materialidade.
Resultado	Manutenção de materialidade.

Fonte: Elaborado por este Autor.

Tabela 28 – Julgamento dos auditores – Cenário C20, monitoramento do planejamento estratégico

Julgamento	Geral	Gênero		Firma						Cargo			Experiência (Anos)		
		M	F	1	2	3	4	5	PQ	Sócio	Gerente	Sênior	≤ 10	≥ 11 e ≤ 25	> 25
Reduz	6%	7%	0%	0%	0%	0%	33%	0%	0%	0%	0%	20%	14%	0%	0%
Mantém	94%	93%	100%	100%	100%	100%	67%	100%	100%	100%	100%	80%	86%	100%	100%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado por este Autor.

A auditoria do planejamento estratégico é uma verificação saudável de pontos de melhoria (IACW) em estágio inicial e uma forma de resolver problemas de governança (Grundy, 2008).

O fato de uma empresa estar implementando um controle de monitoramento do planejamento estratégico não é levado em consideração durante a fase de planejamento de materialidade da auditoria daquele exercício, mas auxilia no conforto do auditor em seu

julgamento dos controles internos para a emissão do parecer (TPD11034, TPD30910, TPD1190, HFS30910, TFO11034). “A revisão analítica não te dá o conforto disso aqui, o que dá conforto é o teste. São os testes que vão indicar mudanças na materialidade” (HFS40911, EEO03333, HFS30910, HFS03005). Essa afirmação vai ao encontro de um estudo realizado por Mellalieu (1992) que sugere, como um fator de maior utilidade para a auditoria, a evidência de que os processos estratégicos são controlados de maneira efetiva – e não a pura existência do planejamento estratégico em si.

A circunstância do cenário, onde os controles ainda estão sendo implementados, “pode significar alguma fraqueza nesse momento, ou seja, que os controles ainda não foram devidamente testados” (TPD40911, TFO30910). “Nunca teve monitoramento antes disso. Por que estão monitorando agora? O que aconteceu? [...] Automaticamente eu vou ter um risco de auditoria maior nesse caso porque é evidente que está acontecendo alguma coisa errada dentro do cliente” (TFO03005).

Muitas empresas têm um orçamento, um controle de gestão e o monitoramento como reflexo para verificar se aquilo que foi definido está acontecendo . . . Quando você chega em uma empresa, ao conversar com uma pessoa de produção, ele fala que está produzindo como nunca na vida. O cara de compras [diz que] está comprando com um preço maravilhoso. O cara de vendas [diz que] está vendendo o que nunca vendeu. Mas, na hora que você olha a empresa, você vê um monte de produto estocado, um monte de coisa que não foi vendido (TPD03005).

McCollum (2011) avalia que o efeito dos controles internos é acumulado nos anos subsequentes, tornando o ambiente de *compliance* cada vez mais ágil e robusto. Dessa forma, o efeito do monitoramento é percebido a longo prazo pelos auditores: “ele está conseguindo implantar os controles, eu estou conseguindo mensurar, mas qual é o resultado disso para o negócio?” (EEO02222). Caso seja uma “empresa que está em *compliance* com o que ela desenhou”, isso significa que demonstra um “bom nível de controles” (TPD11190, TPD30910, TFO11190), e que a companhia possui “profissionais que são especializados e têm experiência para aquilo que estão fazendo, com histórico de auditoria de não achar distorções relevantes que devessem ser reportadas” (HFS11034).

4.3 Análise por *Templates*

Para complementar a análise dos dados obtidos pela narrativa oral dos participantes, também foi realizada uma nova reflexão, sob a ótica da Análise por *Templates*. Diferente da Análise Interpretativa, em que o discurso dos auditores sobre os cenários apontados como

estatisticamente relevantes foram a base de consulta para a compreensão dos fatores apontados na Análise Fatorial Exploratória, houve uma releitura das informações coletadas nas entrevistas para a compreensão do julgamento de materialidade sob um diferente prisma. O pesquisador optou por organizar os dados obtidos a partir do fluxo dos trabalhos da auditoria a partir da aceitação do cliente, do planejamento de materialidade e execução dos trabalhos.

Quadro 49 – *Templates* dos aspectos envolvidos no julgamento para estabelecimento da materialidade

1 – Aceitação ou recusa do cliente: percepções que impactarão na materialidade
<p>1.1 – Levantamento de informações (válido para novos e atuais clientes)</p> <p>1.1.1 – Informações da administração da empresa</p> <p>1.1.1.1 - Utilização de softwares internos para buscar informações públicas sobre os gestores</p> <p>1.1.1.2 – Levantamento de informações sobre litígios envolvendo a empresa</p> <p>1.1.2 – Informações de concorrentes</p> <p>1.1.2.1 – Verificação se houve alguma fraude em uma empresa concorrente</p> <p>1.1.3 – Informações de auditorias anteriores</p> <p>1.1.3.1 – Existência de histórico de auditorias anteriores</p> <p>1.1.3.1.1 – Auditoria anterior realizada por firma <i>Big 4</i> ou de menor porte.</p> <p>1.2 – Avaliação do risco das informações obtidas anteriormente</p> <p>1.2.1 – Cliente novo demanda maior conservadorismo para compreensão da atividade</p> <p>1.2.2 – Recusa de clientes que apresentem alto risco de auditoria</p>
2 – Planejamento de auditoria: estabelecimento da materialidade
<p>2.1 – Compreensão do ramo de negócios e da operação do cliente</p> <p>2.1.1 – Somente membros mais experientes (sócio, gerentes) definem o <i>benchmark</i></p> <p>2.2 – Percepção sobre a índole e capacidade técnica da administração</p> <p>2.2.1 – Formação técnica dos gestores</p> <p>2.2.2 – Histórico profissional</p> <p>2.3 – Informações geradas por auditorias anteriores</p> <p>2.3.1 – Porte da firma influencia na percepção da qualidade das informações oferecidas</p> <p>2.3.2 – Quais procedimentos foram previamente utilizados e quais os erros encontrados</p> <p>2.4 – Presença de uma auditoria concomitante</p> <p>2.4.1 – A materialidade da controlada deve ser, no máximo, igual à da <i>holding</i>.</p> <p>2.4.2 – Maior percepção de exposição ao risco</p> <p>2.4.2.1 – A auditoria pode ter sido contratada para emitir uma segunda opinião</p> <p>2.4.2.2 – A outra auditoria pode ter informações que outra firma desconhece</p> <p>2.4.2.3 – Cliente pode receber feedbacks conflitantes de cada uma das firmas</p> <p>2.5 – Estabelecimento da Materialidade</p> <p>2.5.1 – Seleção da conta contábil (<i>benchmark</i>)</p> <p>2.5.2 – Seleção do percentual a ser aplicado sobre a conta contábil</p> <p>2.5.3 – Extensão dos testes</p> <p>2.5.4 – Outros aspectos subjetivos da materialidade</p>
3 – Execução dos trabalhos: determinantes dos ajustes da materialidade planejada
<p>3.1 – Necessidade de ajustes de materialidade</p>

3.1.1 – Problemas nos controles internos <ul style="list-style-type: none"> 3.1.1.1 – Inconsistências encontradas <ul style="list-style-type: none"> 3.1.1.1.1 – Avaliação da existência de incentivos para fraude 3.1.1.1.2 – Avaliação dos efeitos subsequentes das inconsistências 3.1.1.1.3 – Materialidade específica 3.1.1.2 – Curva de aprendizados nos controles 3.1.1.3 – Rotatividade de funcionários
3.2 – Convicção de outros participantes <ul style="list-style-type: none"> 3.2.1 – Opinião de especialistas 3.2.2 – Opinião da administração
4 – Encerramento dos trabalhos: efeitos nas auditorias subsequentes
4.1 – Aumento da materialidade nos trabalhos subsequentes <ul style="list-style-type: none"> 4.1.1 – Expectativa dos <i>stakeholders</i> 4.1.2 – Bons controles, boa governança 4.1.3 – Reavaliação da eficácia do <i>benchmark</i> 4.1.4 – Reavaliação dos procedimentos de auditoria
4.2 – Redução da materialidade nos trabalhos subsequentes <ul style="list-style-type: none"> 4.1.1 – Necessidade de reapresentação das demonstrações financeiras 4.1.2 – Característica e qualidade dos <i>stakeholders</i> 4.1.3 – Ambiente econômico adverso 4.1.4 – Volume de ajustes identificados na auditoria atual

Fonte: Elaborado por este Autor, utilizando como base informações colhidas em entrevistas.

4.3.1 Aceitação ou recusa do cliente: percepções que impactarão na materialidade

Embora a materialidade em si seja estabelecida a partir do planejamento de auditoria, a percepção de risco relacionada à aceitação de um cliente influenciará em sua determinação. Trata-se de um processo de avaliação e julgamento aplicado não somente a novos clientes, mas também utilizado para os clientes recorrentes. A NBC TA Estrutura Conceitual menciona que os critérios adequados para a avaliação dependem do “contexto, isto é, das circunstâncias do trabalho” (CFC, 2009a, para. 35).

As auditorias possuem softwares especializados para coleta de informações dos gestores e das empresas. “Hoje tem um conjunto de informações disponíveis, principalmente na internet, muito grande. Então o que a gente faz é ter softwares organizados para busca. Esses softwares são globais, não somos apenas nós que usamos. Enfim, essas são as principais ferramentas que a gente utiliza” (TPD40911). O levantamento de dados e a investigação, nas grandes firmas de auditoria, são realizadas pela área de forense (TPD11190). O normatizador, na NBC TA 220, reforça a necessidade de levantamento de informações antes da aceitação de um cliente, tais

como a integridade dos principais responsáveis e a competência da equipe de trabalho (CFC, 2009c; IAASB, 2009c).

Caso a empresa se encontre em um ambiente de litígio, existe a percepção de aumento da exposição do risco dos trabalhos da auditoria, pois “certamente a expectativa dos *stakeholders* aumenta em relação às demonstrações financeiras. Quer dizer, a tolerância por erros reduz bastante” (TPD30910). “Na maioria [dos casos], se a gente soubesse de antemão, a gente nem aceitaria o cliente” (TPD11034). “É um cliente que gera mais risco, consequentemente, deveria reduzir a minha materialidade para a minha auditoria” (TFO30910). Sendo que a principal preocupação estaria relacionada à possibilidade de algum *stakeholder* processar o auditor: “não que o auditor tenha culpa, mas todo mundo é arrolado em uma situação dessas, todo mundo quer distribuir culpa” (TPD11034). Essa preocupação está relacionada à percepção subjetiva de risco, prevista na NBC TA 20: “A avaliação dos riscos é antes uma questão de julgamento profissional que uma questão passível de mensuração precisa” (CFC, 2009b, para. A32; IAASB, 2009a).

Os principais gestores da empresa também são avaliados. A formação técnica dos líderes é avaliada com maior profundidade durante o planejamento de auditoria. Para a avaliação da aceitação, torna-se mais relevante o histórico profissional. “Nós pesquisamos para ver se tem alguma informação, se o gestor tem algum processo ou se ele saiu em alguma matéria de jornal que pode indicar que ele participou de fraude” (TFO11034). “Esse é um ponto de preocupação sim. E, eventualmente, dependendo do que você identifica, você pode chegar até a desistir do trabalho” (EEO01111). “Isso me faria adotar um parâmetro de materialidade mais conservador também. Independente do executivo ter participação direta [ou não, no evento]. Só o fato dele ter trabalhado [em uma empresa envolvida em fraude] chamaria a atenção” (HFS11034).

O mercado onde a empresa atua também é avaliado. Caso exista uma fraude em algum concorrente, esse fator também chama a atenção do auditor durante a avaliação de aceitação, independente do conceito de individualidade da auditoria. “Principalmente aqui no Brasil, as empresas se falam muito” (TPD30910). “Se o concorrente dele faz, provavelmente ele pode também querer fazer para ser competitivo” (TPD11034). “Aqui, se a informação [da fraude] for pública, eu vou tomar todo o cuidado para ver se não houve um conluio de empresas” (TPD03005). Contudo, vale a pena ressaltar: esse é um fator que não alteraria diretamente no estabelecimento da materialidade (TPD11190, HFS40911, HFS03005, HFS11190, TFO11034, EEO02222), mas faria o auditor observar a conta contábil correspondente da fraude mais especificamente, determinando uma materialidade para ela (HFS30910, EEO03333). O

normatizador, na NBC TA 500, prevê que dados de concorrentes podem ser comparáveis na entidade como uma informação de fonte independente (CFC, 2009k; IAASB, 2009k).

Também não seria um fator que impactaria diretamente o estabelecimento da materialidade durante o planejamento de auditoria, mas o fato da empresa ter realizado auditorias anteriormente pode aumentar a sensação de conforto da equipe atual que irá avaliar as demonstrações financeiras do período corrente. “Na minha opinião, não afeta a definição de materialidade. Porque a gente está falando de um procedimento analítico do ano anterior feito por outro auditor” (HFS30910). Existem dúvidas se “aplicariam o mesmo ceticismo que eu apliquei, pois, às vezes, é uma firma de auditoria de menor porte, que não tem tanta experiência em auditoria. Se fosse uma Big Four eu ficaria mais confortável” (HFS11034). De qualquer forma, o acesso aos papéis de trabalho da equipe anterior só inicia “a partir do momento que eu tenho o contrato de auditoria” (TFO11190), quando o histórico de auditoria não demonstrar distorções relevantes aumenta a sensação de conforto (HFS11034, HFS11034).

Por fim, quando o cliente é novo, o auditor possui a tendência de estabelecer uma menor materialidade para conhecer melhor o fluxo operacional dessa nova empresa. “Não por desconfiança, obviamente da firma anterior, mas porque eu preciso ainda ganhar conhecimento. Então, para ganhar conhecimento é melhor reduzir, sempre no primeiro ano a gente procura reduzir a materialidade nos clientes” (TPD40911, EEO01111).

4.3.2 Planejamento de auditoria: estabelecimento de materialidade

Após a aceitação do cliente, inicia-se o planejamento de auditoria em si, com o estabelecimento da materialidade, estimativa de recursos (profissionais etc.), estimativa de procedimentos e estabelecimento das horas que serão necessárias para o cumprimento da auditoria acordada em contrato, assinado na fase anterior. As respostas apresentadas pelos entrevistados reforçam o estudo de Lusk & Halperin (2016) que relata o fato da materialidade ser específica de cada trabalho e é uma referência sobre o valor de suas demonstrações contábeis.

“A materialidade é algo que você determina no início dos trabalhos, a primeira grande materialidade, vamos dizer assim. De acordo com a NBC TA 300, ao definir a estratégia global, o responsável pelo planejamento de auditoria deve “considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe de trabalho” (CFC,

2009g, para. 8; IAASB, 2009g). Essa determinação não é feita pelo time mais júnior e sim pelos mais experientes do trabalho, como o sócio-gerente” (HFS11190). Isso ocorre porque é preciso entender bem, “ir mais afundo na questão do negócio do cliente” (TFO40911). Faz parte do planejamento “fazer reuniões com ele para saber [quais seriam suas] transações usuais e não usuais” (TFO30910). “Eu já vi caso, por exemplo, de empresas com várias transações não usuais porque elas estavam na verdade adequando o negócio delas ao mercado: elas atuavam em um segmento que não estava trazendo retorno” (HFS11190). Essa *expertise* em determinados segmentos faz com que, via de regra, os sócios se especializem em determinadas indústrias (TFO30910).

Em seguida, existe a avaliação dos gestores e dos envolvidos na elaboração das demonstrações financeiras. Durante a fase de aceitação do cliente, houve ênfase na preocupação com a índole da administração. Agora a preocupação é com o conhecimento prático. “Se a qualificação técnica das pessoas que estão envolvidas na preparação das demonstrações é alta, você tente a ter avaliações boas das práticas contábeis” (TPD30910). Quando o gestor possui uma boa formação, “você normalmente não vai pensar que o cara tem incentivo para praticar algo ilícito ou fraudar as demonstrações contábeis” (HFS11034). Essa percepção não elimina o ceticismo profissional: independente da formação, os controles internos serão testados da mesma forma (TFO40911, TPD11190). O que não é contraditório com a expectativa do auditor de que todos os lançamentos tenham sido feitos corretamente e que não será necessário alterar posteriormente a materialidade do planejamento de auditoria durante o trabalho em campo (TFO11034). Complementa a análise dos gestores, para o estabelecimento da materialidade, a compreensão do histórico profissional, “o que ele fez, o que ele não fez” (TPD03005). A “experiência do dia a dia” é mais relevante (EEO01111). “Existem profissionais extremamente capazes e excelentes que são, às vezes, de instituições muito menos renomadas, muito menos reconhecidas” (EEO03333).

Também após a assinatura do contrato, os auditores começam a colher informações sobre auditorias anteriores (caso tenham sido realizadas), erros encontrados. “É meu primeiro ano de auditoria, mas é uma empresa que vem sendo auditada, então eu tenho informações dos papéis de trabalho do auditor anterior que me oferecem boas informações para eu concluir sobre meu *benchmark*” (HFS30910). Esse *benchmark* será a base de cálculo sobre a qual será aplicada um percentual de erros toleráveis: receita de vendas, ativo total, estoques, lucro líquido etc. “Dependendo da qualidade ou da nossa conclusão sobre os papéis dos auditores antecedentes, a gente pode mudar a extensão dos procedimentos (durante a coleta em campo) [...] Uma das coisas que a gente tem que fazer é avaliar a competência e capacidade dos auditores

anteriores” (TFO11034). Caso seja uma firma de menor porte, sem experiência no setor, existe a dúvida se foi aplicado o mesmo ceticismo profissional percebido por profissionais de uma firma Big Four (HFS11034). Sobre a relação da materialidade com a percepção do risco de auditoria,

... a gente determina um *benchmark* na nossa materialidade com um risco alto ou médio definido na aceitação do cliente. Se é um cliente recorrente e não houve nenhum problema, nenhuma mudança de estimativa, então o risco é médio. Assim, o percentual [aplicado sobre o *benchmark*] cai um pouco e fazemos a auditoria em cima disso. Como é o primeiro cliente, e nossa primeira auditoria porque a revisão anterior foi realizada com outra auditoria, existe um procedimento a mais de revisão dos saldos iniciais e o risco de materialidade, independente do cliente, o risco vai ser alto, então a estimativa vai mudar (TPD03005).

Na presença de uma outra firma de auditoria concomitante, a percepção de exposição a erros varia entre os auditores. Duas auditorias trabalhando em paralelo, fazendo o mesmo tipo de trabalho, “pode gerar aquela questão de um auditor identificou um erro e o outro não. De repente, igualando a materialidade, a chance de você identificar erros [e não se expor] é menor” (HFS30910). Mas, de maneira geral, a presença, em si, de duas auditorias não é um fator que aumenta o risco de auditoria com impacto no estabelecimento de materialidade (TFO40911, TFO11034, TFO40911). “Num primeiro momento não me gera desconforto, mas eu preciso sempre ter uma atenção do que está acontecendo para saber se essa outra auditoria tem impacto para mim” (TFO30910).

Pode ser que o cliente “esteja ocultando alguma coisa, e alguém pediu para ter essa segunda equipe. [Provavelmente existem] informações que nós não temos” (TPD11034). Um outro auditor menciona:

Tem uma questão que eu acho positiva de que uma outra firma, outros auditores ou até mesmo com a mesma firma, não importa, [você tem mais pessoas] olhando os mesmos números que eu, com outro foco, com outra relevância. Então, por ventura, se passar alguma coisa relevante [e eu não identificar], ainda tem um outro filtro. Também acho interessante [esse cenário] pois você ter outros profissionais [envolvidos em uma auditoria em campo], pode permitir debates sobre algum assunto [identificado] (EEO03333).

Na eventualidade de existirem duas auditorias, uma para a *holding* e outra para a controlada, o efeito na determinação da materialidade ocorre porque,

... as informações vão se consolidar, tem que ter uma mesma base, tem que ter um mesmo julgamento. Então é comum, quando tem auditores diferentes, que quem consolida a informação [determine] a materialidade. [Os auditores que estão analisando a controlada] podem até ter a materialidade deles para emitir o seu relatório individual, mas na hora de consolidar a informação, eles têm que seguir a materialidade que foi designada pela empresa que está acima, não pode ser divergente (HFS03005).

Após a coleta dessas informações, decide-se sobre o *benchmark* a ser utilizado. “Quando me refiro a *benchmark*, eu penso em uma conta contábil” (HFS30910). Caso seja um cliente novo, as declarações apresentadas já demonstram uma tendência de maior

conservadorismo em relação ao *benchmark*. Se for um cliente antigo, mas com histórico de problemas, o *benchmark* escolhido também será mais conservador pela exposição ao risco. E caso seja um cliente recorrente sem histórico de problemas, pode ser selecionado um *benchmark* diferente da auditoria anterior. “Ano passado eu usei receita e esse ano eu quero o patrimônio líquido. Preciso, pelo menos, documentar o porquê estou alterando, pois é esperada uma base de comparabilidade” (HFS11190). “Ao invés de fazer por ativos, a gente pode fazer por receita, por lucro bruto, lucro líquido. Em discussão com sócios e gerentes, a gente tenta achar o melhor *benchmark*” (TFO03005). Outra opção envolve estabelecer um novo percentual sobre o *benchmark*, ao invés de substituí-lo:

. . . você pode estabelecer um *benchmark*, por exemplo, com 3%. Você faz testes, procedimentos de auditoria e concluiu que não tem ressalva, que as contas mais pertinentes do negócio estão corretas, que as partes relacionadas estão divulgadas corretamente, que os gastos do período estão corretamente alocados. Ok, mas, talvez, se você diminuísse o seu *benchmark* para 2%, ao invés de 3%, será que o resultado seria o mesmo? Talvez não. Pode ser que não (HFS30910).

Sobre o percentual estabelecido no *benchmark* e a extensão estimada de testes, ocorre a aplicação da materialidade. “A determinação da porcentagem a ser aplicada ao referencial envolve o exercício de julgamento profissional [...] Porcentagens mais altas ou mais baixas podem ser consideradas apropriadas nas circunstâncias” (CFC, 2009i, para. A7; IAASB, 2009i). Na verdade, sobre três níveis de materialidade, de acordo com a metodologia estabelecida por cada firma:

. . . a materialidade base, a materialidade de performance e o meu erro trivial. Então, tudo aquilo que estiver acima do meu erro trivial, preciso registrar em uma cédula de ajuste, porque pode ficar acima da minha materialidade de performance. Caso o erro esteja acima da materialidade de performance, mas abaixo da materialidade base, por exemplo, o sócio vai conversar com o cliente porque a decisão ou não de ajuste pode ser [negociada] nesse intervalo. Se os ajustes ultrapassarem a materialidade base, ou o cliente ajusta, ou a gente vai emitir algum relatório com alguma modificação, ou [até] abster de opinião. Vai depender do que acontecer nesses intervalos (TFO03005, HFS11190).

A extensão dos testes é variável período a período. “Eu estou auditando esse ano. Vou dar uma opinião sobre esse ano” (TPD11190). “Todos os testes têm que ser feitos, independente se o ano anterior tem ressalvas ou não” (HFS03005). Porém, a percepção acumulada no relacionamento entre cliente e auditoria influencia o volume dos testes: “quando eu consigo confiar e testar os controles, a minha extensão, a minha amostra de procedimentos substantivos diminui. Quando eu diminuo isso, incorro em menos horas. Se eu incorro em menos horas, consequentemente, tenho uma equipe menor” (HFS11034). Waters II & Tiller (1997, p.119) afirmam que “a eficiência da auditoria é altamente influenciada pelos limites estabelecidos de materialidade, da mesma forma o volume e o tipo de evidência de auditoria é inversamente proporcional ao limite”. A confiança no cliente, inclusive, pode levar a negociações internas

junto à área técnica da firma de auditoria em busca de uma materialidade menos conservadora: “tenho fatores, em conjunto, que me levam a crer que eu posso usar um parâmetro de materialidade menor. Aí você consulta a área técnica e, com o aval deles, você consegue fazer menos, não é? Materialidade maior, menos procedimentos” (HFS11034).

O auditor independente considera a relação entre o custo de obter evidência e a utilidade da informação obtida . . . O auditor independente usa o seu julgamento profissional e exerce o ceticismo profissional ao avaliar a quantidade e a qualidade da evidência e, por conseguinte, sua suficiência e sua adequação para fundamentar o relatório de asseguuração (CFC, 2009a, para. 46).

Assim, a materialidade para alguns auditores é “um mero balizador quantitativo, um valor monetário que o auditor utiliza para planejar seus trabalhos e determinar os primeiros passos da sua auditoria. Ela é importante, mas a auditoria não pode ser concluída somente com a materialidade” (HFS30910).

É algo que depende muito de julgamento profissional. A percepção da materialidade é diferente para cada *stakeholder*. Para o acionista, o lucro e a materialidade sobre o lucro é algo importante. Para o fisco, pode ser o lucro antes dos impostos, pode ser as provisões, pode ser as receitas. Para os funcionários pode ser outro. Cabe ao auditor externo independente buscar ao máximo identificar qual é o componente que mais agrega ou que seja mais comum a todos os *stakeholders* ou que conseguiria deixar todo mundo mais feliz, no sentido de captar o máximo de segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de uma distorção material (HFS11190).

Ela também possui um aspecto de balizador informacional: “é um parâmetro que tem impacto na formação da minha opinião” (EEO02222). “É uma questão de custo-benefício, [um valor] que vale a pena eu ir atrás [para investigar] ou não, um guia daquilo que é relevante ou não” (EEO03333). “É um número que uma pessoa razoável que estivesse olhando aquelas demonstrações julgaria que é representativo, que é relevante, que impactaria as suas decisões em termos de comprar ou vender ações se você fosse um investidor” (TPD11190). Ressalta-se que é um conceito aberto “porque, dependendo do usuário, dependendo de quem usa aquela demonstração financeira, pode haver um apetite ao risco diferente” (TPD30910). “Para mim, material é um milhão, para você material é cem mil” (HFS11190). Para a auditoria, por exemplo, a materialidade envolve um “entendimento do ambiente de controle do cliente e um grau de conforto [sobre esse entendimento]” (HFS03005).

Alguns auditores ressaltam o aspecto econômico da determinação da materialidade para a existência da auditoria: “a materialidade tem que ser o nível adequado que demonstra o valor que o auditor pode agregar para a alta administração. Como os auditores naturalmente trabalham sobre um contexto de horas, de budget, então é importante ele ser mais eficiente possível e agregar valor para a administração” (TPD40911).

Existem também outros aspectos subjetivos apontados na determinação da materialidade durante o planejamento de auditoria: “a quantidade de acionistas também é

relevante” (HFS11034), “empresa muito regulamentada por alguma questão específica, geralmente, a gente avalia com um critério um pouco mais conservador” (TFO40911), “eu acho que o ambiente econômico é uma coisa muito importante para definir uma materialidade” (TPD03005), tamanho do cliente: “devido à complexidade de um cliente grande, [pode ser necessário] utilizar um monte de especialistas” (TPD11190), “antes de inferir a materialidade eu analiso por principais contratos [do cliente]” (TFO30910) etc.

4.3.3 Execução dos trabalhos: determinantes dos ajustes da materialidade planejada

Não existe aumento da materialidade, dentro de um exercício contábil, após o estabelecimento do *benchmark* e do fator aplicável. “Aumentar a materialidade dentro do próprio exercício é muito difícil, porque a visão do auditor já é conservadora por *default*” (TPD11190).

Quando os auditores estão em campo, durante a execução dos trabalhos, a percepção do nível de acerto do planejamento de auditoria e do estabelecimento da materialidade somente será auferido por meio dos testes. Eles oferecem a “evidência real, o fato, algo que diz que [uma atividade, um controle] é feito” (HFS40911). Diversos auditores citam que, “o controle interno, na verdade, é o coração da empresa” (HFS11190). Evidências que demonstram a efetividade desses controles asseguram a manutenção da materialidade planejada.

Quando há “indício de erro operacional, é importante baixar a materialidade para capturar esse tipo de erro” (TPD40911). “Espera um pouquinho, vamos olhar melhor essa materialidade” (TPD03005). Porém, “se ficasse abaixo do nível da materialidade [planejada], eu acho que não seria um problema relevante” (HFS30910). “Isso preocupa. Pode estar interferindo no resultado que você está reportando” (EEO01111). A NBC TA 320 também prevê a possibilidade de redução da materialidade inicialmente prevista, caso o auditor concluir que essa revisão é necessária para a execução da auditoria (CFC, 2009i; IAASB, 2009i).

Os erros podem ser intencionais ou não. Uma *proxy* dessa intencionalidade, conforme mencionado no item 4.2.3.2, “pagamentos subsequentes” está relacionada ao volume de inconsistências identificadas: “Foi uma nota, não teve mais. Então foi um erro de processo. Agora, você vê dez, quinze coisas assim, já é um erro intencional” (TPD03005). “Foi um lançamento manual que alguém fez de propósito?” (TPD11190). Uma outra *proxy* dessa intencionalidade está relacionada à apresentação de documentos forjados ou se o cliente

“entregou para você um documento falsificado. [Nesse caso], ele está mal-intencionado e criou aquilo para te prejudicar ou se beneficiar” (HFS40911). Essa quebra de confiança, implícita nas respostas, foi apontada por Imoniana & Gartner (2010) em seu estudo que a ocultação de fator relevante por parte dos gestores é percebida como um aumento da exposição da reputação do auditor aos *stakeholders*.

Existe uma relação inversamente proporcional entre a redução dos parâmetros de materialidade e da extensão (quantidade) dos testes a serem realizados (HFS30910). “Provavelmente a gente estenderia nossos procedimentos, baixando o limite da materialidade e fazendo seleções adicionais” (TFO11034).

Dependendo da quantidade de passivos ou de despesas não contabilizadas, pode atrapalhar totalmente o meu trabalho. Então, a gente pode dar duas opções para o cliente. [Primeiro], se você não ajustar isso eu posso me abster da opinião porque vou estar dando a opinião sobre um balanço que está totalmente diferente da realidade. [Segundo], se você fizer o ajuste, então vou ter que fazer o trabalho todo de novo. Então a gente trabalha com outra materialidade, mais criterioso nas análises e reduzindo nossa materialidade para ter mais conforto nas informações (TFO03005).

O volume de inconsistências encontradas impacta financeiramente o trabalho do auditor e pode ser uma preocupação adicional para a revisão da materialidade:

Eu estimei que ia gastar 300 horas nesse trabalho. Já incorri em 200. Isso não significa necessariamente que 70% do trabalho esteja realizado. Então você fica em um dilema com dois problemas. Primeiro, minha estimativa de horas [do planejamento de auditoria] pode estar errada e o segundo é que na execução dos trabalhos eu me deparei com situações em que [a quantidade de horas] precisaria ser revista. Então, não vou chegar em 300 [horas], vou chegar em 500, sei lá. Então, você ir calibrando isso durante a execução do trabalho é algo complicado (EEO01111).

Também é avaliado o ambiente do cliente. “Algumas pessoas podem querer se beneficiar, seja na interpretação de regras contábeis, na alocação de determinados recursos que podem gerar benefício próprio. Então, nesse caso, é melhor reduzir, ser mais conservador na materialidade” (TPD40911). “Isso é preocupante. Posso ter uma total mudança de opinião sobre os gestores, [pensando] se as pessoas não estão manipulando [o resultado] para um maior pagamento de bônus para elas” (TPD03005). Por isso, seria importante avaliar o efeito subsequente das inconsistências encontradas. Se a inconsistência, por exemplo, “afeta diretamente o resultado do período, [pode impactar] no pagamento de dividendos ou em questões fiscais” (HFS11190).

Caso o auditor não julgue necessário alterar o *benchmark* determinado no planejamento, ele pode optar por “montar a materialidade para um grupo específico, para analisar casos específicos” (TFO03005). Trata-se de testes mais apurados para reduzir a percepção de risco em contas contábeis determinadas, cujo valor de ajuste não alcançaria, em uma primeira análise a materialidade base. Um estudo realizado por Smith et al. (2016) aponta que, no julgamento

do auditor, existe um maior peso sobre as informações que são solicitadas por escolha do profissional. Dessa forma, pode-se afirmar que os testes específicos são mais relevantes para a formação da opinião do auditor que a aplicação da metodologia da firma.

Quando há uma mudança de um padrão contábil, por exemplo, cálculo da provisão para devedores duvidosos, “sempre vai significar novas interpretações, existe sempre uma curva de aprendizado, então isso, para mim, seria um motivador de reduzir a materialidade” (TPD40911). Para os auditores isso seria um fator de preocupação e de aumento da exposição ao risco, pois “o cliente tem que ter um padrão contábil, tem que ter uma uniformidade” (TPD03005). Isso está relacionado ao *benchmark* escolhido no planejamento de auditoria. “Se você está usando o lucro como base para o cálculo da materialidade novamente e ele está impactado por uma mudança significativa, pode ser um problema” (HFS40911). A tempestividade dos ajustes também é questionada: “por que você está fazendo essa avaliação agora? Teve algum problema no seu resultado anterior que te forçou a fazer essa análise?” (TFO30910, EEO01111). “Por que estão monitorando agora? O que aconteceu nesse período?” (TFO03005). Um “ambiente de controles internos que não esteja tão maduro também aumenta o risco de erro nas demonstrações financeiras” (TPD30910). A NBC TA 315 aborda esse aspecto ao declarar que faz “pouco sentido avaliar a implantação de um controle que não seja efetivo” (CFC, 2009h, para. A66, IAASB, 2009h).

Um fator apontado indiretamente como redutor de materialidade seria a rotatividade de funcionários. “Quando você tem uma alta rotatividade, pessoas novas que não conhecem o processo, então você tem um aumento do risco” (TPD30910). Durante a execução da auditoria em campo, o impacto causado pelo *turnover* estaria relacionada a uma perda de *know-how*. “O conhecimento agregado, quando a pessoa sai e vai embora, não é recuperado, né? Talvez durante a abordagem você tenha dificuldade de obter documentação” (HFS40911). A NBC TA 240 alerta que altas taxas de rotatividade contribuem para que os controles internos sejam ineficientes (CFC, 2009e; IAASB, 2009e).

A NBC TA 200 entende que “muitas demonstrações contábeis envolvem decisões ou avaliações subjetivas ou um grau de incerteza, e pode haver uma série de interpretações ou julgamentos aceitáveis que podem ser estabelecidos” (CFC, 2009b, para. A46; IAASB, 2009a). Para uma demanda específica (por exemplo, um plano de previdência privada) que necessite a contratação, tanto do cliente quanto da auditoria, de profissionais independentes (atuários) para que o auditor se sinta confortável na execução do trabalho e, posteriormente, na emissão do relatório final (TPD03005) após comparar o relatório de ambos profissionais e chegar em seu

julgamento profissional sobre a melhor forma de reconhecimento e base de cálculo desse evento específico.

Caso a auditoria e o cliente entrem em debates sobre a necessidade de correções apontadas pela equipe em campo, solicita-se “o cálculo do cliente. A gente vai fazer revisão desse cálculo, para ver se as premissas que ele utilizou são usuais de mercado. E caso o que ele utiliza não seja o usual de mercado, a gente vai colocar uma notificação em nosso relatório” (HFS03005). Se os gestores do cliente permanecem “firmes [na opinião deles] e eu estou plenamente seguro das bases que eu usei, [utilizo] minha prerrogativa como auditor: eles têm a prerrogativa de não gostarem, mas o relatório ainda é meu” (EEO03333).

Por que ele me deu aquele documento e não me deu o outro naquele momento que eu pedi? Por que ele dificultou? Por que ele pergunta quanto é a minha materialidade? Por que ele fica perguntando por que eu audito, como eu audito, como eu circularizo? Por que ele é arredo? Por que me entrega documento na última hora? Por que fica me cobrando prazo? A gente elencou aqui um conjunto de atitudes de um fraudador. Quando algumas delas aparecem juntas, não dá outra (TPD11190).

4.3.4 Encerramento dos trabalhos: efeitos nas auditorias subsequentes

Ao final da auditoria, após a entrega do relatório final, os colaboradores da firma de auditoria trocam experiências que podem influenciar o julgamento profissional e permitir uma auditoria com materialidade menos conservadora em um próximo trabalho. “Eu acho que experiência no cliente, sem dúvida é algo muito importante, porque você vai conhecer não só sobre os aspectos do negócio, como também dos erros de controles internos, como também da conduta da administração” (TPD40911). Esse relacionamento pessoal entre o auditor e o cliente influencia o julgamento do auditor, conforme estudos anteriores (Bates et al., 1982; Nelson et al., 2002).

“Uma empresa onde os *stakeholders* não tivessem uma expectativa tão alta em termos de materialidade” (TPD30910) seria um fator de menos conservadorismo. “Quando eu não tenho um histórico de erro, faria aumentar a materialidade, caso eu consiga evidenciar isso com bons controles e boa governança” (HFS30910). Poderia haver, também, uma “reavaliação de materialidades em lugares onde eu acho que posso ter mais eficiência para emitir minha opinião. Eficiência seria conseguir ter o mesmo conforto para emitir aquela opinião, com um menor esforço de trabalho” (TFO30910). Procedimentos podem ser alterados para aumentar a materialidade, muitas vezes reduzindo o volume de testes: “se nós entramos em um cliente com a estratégia de testes substantivos sem confiança em controles e, ao entrarmos lá, entendermos os processos, podemos alterar nossa materialidade” (TFO11034).

Para a redução da materialidade, são considerados outros aspectos, tais como a necessidade de reapresentação da demonstração financeira. “Geralmente se existe uma reapresentação, é porque algum controle interno falhou. Então isso pode ser um indicativo de alguma fragilidade” (TPD30910). “Debêntures públicas que têm credores totalmente descentralizados” (HFS11034). “O ambiente econômico no momento das coisas é relevante para você definir uma materialidade” (TPD03005), logo cenários econômicos adversos possuem maior tendência ao conservadorismo dos auditores. “Um número alto de ajustes de auditoria, o impacto deles” (TFO11034).

A característica dos *stakeholders*, a quantidade de acionistas, de fornecedores, a qualidade dos credores percebidos durante a auditoria seria um fator de redução da materialidade (TPD30910). “Julgamentos sobre a materialidade são estabelecidos levando-se em consideração as circunstâncias envolvidas e são afetadas pela percepção que o auditor tem das necessidades dos usuários das demonstrações contábeis e pelo tamanho ou natureza de uma distorção, ou por uma combinação de ambos” (CFC, 2009b, para. 6; IAASB, 2009a).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E OPORTUNIDADES PARA FUTURAS PESQUISAS

Conforme abordado no primeiro capítulo, essa dissertação pretendeu investigar a materialidade sob o aspecto do julgamento do auditor. Nesse sentido, este estudo valeu-se da plataforma teórica que considera o relatório do auditor como o *output* das inteirações entre o auditor e o cliente no processo conjunto de auditoria (DeAngelo, 1981) e que a auditoria envolve aspectos financeiros e não financeiros, estando sujeita aos aspectos regulatórios, éticos e culturais do mercado e da sociedade (Flint, 1988).

Vale ressaltar que o IASB emitiu um *Practice Statement* sobre julgamentos de materialidade afirmando que “não seria apropriado que a entidade baseie-se puramente em diretrizes numéricas ou que aplique um limite quantitativo uniforme para [estabelecer] a materialidade” (IASB, 2017, para. 41), entendendo, portanto, que existem fatores qualitativos e subjetivos que devem ser avaliados no julgamento dos auditores.

Propõe-se considerar que, embora o auditor esteja sujeito às metodologias de cada firma, e que o aspecto normatizador / regulatório influencia em uma harmonização da maneira de proceder a atividade de auditoria em si, não é possível ignorar o aspecto da percepção íntima e individual do profissional sobre a magnitude (importância, relevância, impactos futuros, etc) de um determinado cenário para o estabelecimento de seu julgamento de materialidade. Dessa forma, surge a hipótese que a materialidade possui um aspecto de probabilidade, pois, de acordo com a Teoria do Prospecto (Kahneman & Tversky, 1981), esse julgamento de materialidade é parcialmente influenciado pelos valores pessoais, hábitos e características pessoais do decisor. Ou seja, embora as técnicas da atividade de auditoria homogeneizem as metodologias e *benchmarks* de materialidade aplicados pelos auditores regularmente, podemos inferir que o conceito daquilo que seja material permanece como subjetivo no julgamento dos profissionais.

Inferre-se, também, pelas respostas dos auditores, que a percepção subjetiva de risco é o principal balizador da materialidade. Assim, uma materialidade mais conservadora é uma *proxy* de maior risco. Esse conservadorismo é mais acentuado em dois momentos: no planejamento de auditoria ou durante a coleta de evidências, de acordo com a percepção do auditor da relevância de informações negativas. Isto é válido até o momento de entrega do parecer de auditoria. Todavia, pode ser influenciada para níveis menos conservadores apenas no planejamento de auditoria com base na percepção historicamente acumulada pelo auditor sobre o bom caráter dos gestores do cliente e pela efetividade dos controles internos.

Nesse contexto, as informações coletadas nas entrevistas demonstram a expectativa do auditor de encontrar um ambiente com controles adequados, de acordo com seu planejamento de auditoria, não deixa de ser um primeiro julgamento pessoal na confiança da metodologia de levantamento efetuada pelas firmas de auditoria sobre a reputação e situação do cliente. Mas, no dia a dia, alterações contábeis e fatores não usuais, instigam o ceticismo profissional de compreender se existe alguma motivação de manipulação de resultados pelo cliente, principalmente se o auditor estaria sendo persuadido a assegurar não conformidades nessas demonstrações financeiras sob o risco de exposição profissional.

Como sugestão de pesquisas futuras, auditores que, teoricamente, participam menos do planejamento de auditoria e mais da etapa de testes substantivos como trainees, juniores e plenos poderiam ser adicionados para conferir um aspecto mais heterogêneo à amostragem, verificando se um menor tempo de experiência altera a percepção de risco e de materialidade. Propõe-se, também, que a metodologia Q seja aplicada a diferentes *stakeholders*, como analistas de mercado, acionistas, membros de normatizadores / reguladores para uma comparação da expectativa desses membros e sua influência na proposta da Equação 01, “a materialidade, interpretada como uma probabilidade”.

REFERÊNCIAS

- Abbott, A. (1988). *The system of professions: An essay of the division of expert labor*. Chicago, IL, USA: The University of Chicago Press.
- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Internal audit assistance and external audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 3-20. doi: <https://doi.org/10.2308/ajpt-10296>
- Acito, A. A., Burks, J. J., & Johnson, W. B. (2009). Materiality decisions and the correction of accounting errors. *The Accounting Review*, 84(3), 659-688. doi: 10.2308/accr.2009.84.3.659
- Agoglia, C. P., Hatfield, R. C., & Lambert, T. A. (2015). Audit team time reporting: An agency theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 44(1), 1-14. doi: 10.1016/j.aos.2015.03.005
- Allen, R. D., & Elder, R. J. (2005) A longitudinal investigation of auditor error projection decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 69-84. doi: 10.2308/aud.2005.24.2.69
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 2002). *Statement on auditing standards no. 99: Consideration of fraud in a financial statement audit*. Disponível em <http://users.ipfw.edu/pollockk/SAS99.pdf>
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 2006a). AU section 312: Audit risk and materiality in conducting an audit. Disponível em <http://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00312.pdf>
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 2006b). *AU section 560: Subsequent events*. Disponível em <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00560.pdf>
- Araújo, I. P. S. (2001). *Introdução à auditoria operacional* (2a. ed.). Rio de Janeiro, Brasil: FGV Editora.
- Arnold, D. F., Bernardi, R. A., & Neidermeyer, P. E. (1999). The effect of independence on decisions concerning additional audit work: A european perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18 (1), 45-67. doi: 10.2308/aud.1999.18.s-1.45
- Atkinson, R. (2002). The life story interview. In J. F. Gubrium, & J. A. Holstein, *Handbook of interview research: Context & Method* (Chap. 6, pp. 121-140). Recuperado de <http://www.history.ucsb.edu/faculty/marcuse/projects/oralhistory/2002AtkinsonLifeStoryInterview.pdf>
- Bame-Aldred, C. W.; & Kida, T. (2007). A comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6), 497-511. doi: 10.1016/j.aos.2006.07.001

- Banker, R. D., Chang, H., & Natarajan, R. (2005). Productivity change, technical progress, and relative efficiency change in the public accounting industry. *Management Science*, 51(2), 291-304. doi: 10.1287/mnsc.1040.0324
- Banker, R. D., Basu, S., & Byzalov, D. (2017). Implications of impairment decisions and assets' cash-flow horizons for conservatism research. *The Accounting Review*, 92(2), 41-67, doi: 10.2308/accr-51524
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1), 3-37. doi: 10.1016/S0165-4101(97)00014-1
- Bates, H. L., Ingram, R. W., & Reckers, P. M. J. (1982). Auditor-client affiliation: The impact on "materiality". *Journal of Accountancy*, 153(4), 60-63.
- Beattie, V.; Fearnley, S.; & Brandt, R. (2004). A grounded theory model of auditor-client negotiations. *International Journal of Auditing*, 8(1), 1-19. doi: 10.1111/j.1099-1123.2004.00225.x
- Beauvoir, S. (1958). *Mémoires d'une jeune fille rangée*. Paris, France: Librairie Gallimard.
- Bernardi, R. A., & Arnold, D. F. (1994). The influence of client integrity and competence and auditor characteristics on materiality estimates. *Irish Accounting Review*, 1 (1), 1-13.
- Bernardi, R. A., & Pincus, K. V. (1996). The relationship between materiality thresholds and judgments of fraud risk. *Managerial Finance*, 22(9), 1-15. doi: 10.1108/eb018578.
- Bernstein, L. A. (1967). The concept of materiality. *The Accounting Review*, 42(1), 86-95. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/243978>
- Biernacki, P., & Waldorf, D. (1981). Snowball sampling. Problems and techniques of chain referral sampling. *Sociological Methods & Research*, 10(2), 141-163. doi: 10.1177/004912418101000205
- Bhattacharjee, S.; Maletta, M. J.; & Moreno, K. K. (2017). Audit reviewers' judgements in multiple client audit environments. *Behavioral Research in Accounting*, 29(2), 1-9. doi: 10.2308/bria-51788
- Block, J. (1961). *The q-sort method in personality assessment and psychiatric rese*. Springfield, IL, USA: Charles C Thomas. Recuperado de: http://www.psychology.sunysb.edu/attachment/measures/content/Jack_Block_Q-sort_method_book.pdf
- Blokdijs, H., Driehuisen, F., Simunic, D. A., & Stein, M. T. (2003). Factors affecting auditors' assessments of planning materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 297-307. doi: 10.2308/aud.2003.22.2.297
- BM&FBOVESPA. (2017). *Capital social das empresas*. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8AA8D097531AC0FD0153761D3EB722E7>

- Boyle, D. M., DeZoort, F. T., & Harmanson, D. R. (2015). The effects of internal audit report type and reporting relationship on internal auditor's risk judgements. *Accounting Horizons*, 29(3), 695-718. doi: 10.2308/acch-51110
- Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. São Paulo, Brasil: Editora Atlas.
- Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. (2016). Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgements of auditor liability. *Current Issues in Auditing*, 10(2), P1-P10. doi: 10.2308/ciia-51546
- Braun, R. L. (2000). The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 239-274. doi: 10.1016/S0361-3682(99)00044-6
- Braun, K. W. (2001). The disposition of audit-detected misstatements: An examination of risk and reward factors and aggregation effects. *Contemporary Accounting Research*, 18(1), 71-99. doi: 10.1506/U818-CAAD-MXBE-FXMA
- Brown, H. L; & Johnstone, K. M. (2009). Resolving disputed financial reporting issues: Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 28(2), 65-92. doi:10.2308/aud.2009.28.2.65
- Brown, S. R. (1996). Q methodology as the foundation for a science of subjectivity. *Operant Subjectivity*, 18(1), 1-16. doi: 10.15133/j.os.1994.008
- Brown-Liburd, H. L; & Wright, A. M. (2011). The effect of past client relationship and strength of the audit committee on auditor negotiations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 51-69. doi: 10.2308/ajpt-10143
- Brown-Liburd, H. L.; Wright, A. M.; & Zamora, V. L. (2016). Managers' strategic reporting judgements in audit negotiations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 47-64. doi: 10.2308/ajpt-51306
- Camargo, R. V. W., Camargo, R. C. C. P., Dutra, M. H., & Alberton, L. (2014). Produção científica em auditoria: Uma análise dos estudos acadêmicos desenvolvidos no Brasil. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 24(1), 84-111. Disponível em: <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1239>
- Carmona, S. M., Ezzamel M., & Gutiérrez, F. (2002). The relationship between accounting and spatial practices in the factory. *Accounting, Organizations and Society*, 27(3), 239-274. doi: 10.1016/S0361-3682(01)00028-9
- Carpenter, B. W., & Dirsmith, M. W. (1992). Early debt extinguishment transactions and auditor materiality judgments: A bounded rationality perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 17(8), 709-739. doi: 10.1016/0361-3682(92)90001-9
- Carpenter, B. W., Dirsmith, M. W., & Gupta, P. P. (1994). Materiality judgements and audit firm culture: Social-behavioral and political perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 19 (4/5), 355-380. doi: 10.1016/0361-3682(94)90002-7

- Carvalho Junior, C. V. O. (2012). *Neuroaccounting: mapeamento cognitivo cerebral em julgamentos de continuidade operacional*. (Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil). doi: 10.11606/T.12.2012.tde-03092012-192210
- Center for Audit Quality (2008). *Practice aid for testing journal entries and other adjustments pursuant to AU Section 306*. Disponível em: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/centerforauditquality/resources/caqauditlibrary/downloadabledocuments/caq-practice-aid-for-testing-journal-entries.pdf>
- Chewning, G., Pany, K., & Wheeler, S. (1989). Auditor reporting decisions involving accounting principle changes: Some evidence on materiality thresholds. *Journal of Accounting Research*, 27(1), 78–96. doi: 10.2307/2491208
- Chewning, E. G., Wheeler, S. W., & Chan, K. C. (1998). Evidence on auditor and investor materiality thresholds resulting from equity-for-debt swaps. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 17(1), 39–53. Disponível em <http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e5856c97-673e-4187-c032f555a6c7c0f%40sessionmgr107&vid=3&hid=125>
- Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2016). Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648-1684. doi:10.1111/1911-3846.12212
- Chung, J. O. Y.; Cullinan, C. P.; Frank, M.; Long, J. H.; Mueller-Phillips, J.; & O'Reilly, D. M. (2013). The auditor's approach to subsequent events: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 167-207. doi: 10.2308/ajpt-50328.
- Cohler, B. (1988). *The human studies and life history*. Social Service Review, 62(4), pp. 552-575. doi: 10.1086/644575
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 1999). *Instrução CVM 308: Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes*. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst308.html>
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 2002). *Instrução CVM 358: Dispõe sobre a divulgação e uso de informações sobre ato ou fato relevante relativo às companhias abertas, disciplina a divulgação de informações na negociação de valores mobiliários e na aquisição de lote significativo de ações de emissão de companhia aberta, estabelece vedações e condições para a negociação de ações de companhia aberta na pendência de fato relevante não divulgado ao mercado*. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/inst/anexos/300/inst358consolid.pdf>
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 2017a). *Dados cadastrais: Cias abertas*. Disponível em: http://sistemas.cvm.gov.br/cadastro/SPW_CIA_ABERTA.ZIP

- Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 2017b). *Dados cadastrais: Fundos de Investimento (adaptados à Instrução CVM nº 409)*. Disponível em: http://sistemas.cvm.gov.br/cadastro/SPW_FI.ZIP
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2011a). CPC 00 (R1): *Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro*. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2011b). CPC 01 (R1): *Redução ao Valor Recuperável de Ativos*. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_revis%C3%A3o08.pdf
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2011c). CPC 26 (R1): *Apresentação das demonstrações contábeis*. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2009.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 1983). Resolução CFC, nº 560/83: *Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946*. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_560.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009a). Resolução CFC, nº 1.202/09: *Aprova a NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL: Estrutura conceitual para trabalhos de asseguarção, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009b). Resolução CFC, nº 1.203/09: *Aprova a NBC TA 200: Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009c). Resolução CFC, nº 1.205/09: *Aprova a NBC TA 220: Controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009d). Resolução CFC, nº 1.206/09: *Aprova a NBC TA 230: Documentação de auditoria, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009e). Resolução CFC, nº 1.207/09: *Aprova a NBC TA 240: Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto de auditoria de demonstrações contábeis, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009f). Resolução CFC, nº 1.210/09: *Aprova a NBC TA 265: Comunicação de deficiências de controle interno, de 27 de novembro de 2009*.

Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf

Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009g). *Resolução CFC, nº 1.211/09: Aprova a NBC TA 300: Planejamento da auditoria de demonstrações contábeis, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf

Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009h). *Resolução CFC, nº 1.212/09: Aprova a NBC TA 315: Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf

Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009i). *Resolução CFC, nº 1.213/09: Aprova a NBC TA 320: Materialidade no planejamento e na execução da auditoria, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf

Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009j). *Resolução CFC, nº 1.214/09: Aprova a NBC TA 330: Resposta ao auditor aos riscos avaliados, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf

Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009k). *Resolução CFC, nº 1.217/09: Aprova a NBC TA 500: Evidência de auditoria, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf

Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009l). *Resolução CFC, nº 1.218/09: Aprova a NBC TA 501: Evidência de auditoria – Considerações específicas para itens selecionados, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf

Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009m). *Resolução CFC, nº 1.221/09: Aprova a NBC TA 520: Procedimentos analíticos, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf

Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009n). *Resolução CFC, nº 1.225/09: Aprova a NBC TA 560: Eventos subsequentes, de 27 de novembro de 2009*. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf

Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2014). *NBC PA 290 (R1): Independência: Trabalhos de Auditoria e Revisão*. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA290\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA290(R1).pdf)

- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2017). *Profissionais da contabilidade e organizações contábeis*. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA290\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA290(R1).pdf)
- Coşgel, M., & Miceli, T. (1999). Job Rotation: Cost, Benefits, and Stylized Facts. *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 155(2), 301-320. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/40752141>
- Crepaldi, S. A., & Crepaldi, G. S. (2016). *Auditoria contábil: Teoria e prática* (10a ed.). São Paulo, Brasil: Editora Atlas.
- Dart, E., & Chandler, R. (2012). Client employment of previous auditors: Shareholders' views on auditor independence. *Accounting and Business Research*, 43(3), 205-224. doi: 10.1080/00014788.2012.707968
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. doi: 10.1016/0165-4101(81)90002-1
- DeVellis, R.F. (2012). *Scale development: Theory and applications* (3rd ed.). Los Angeles: Sage.
- DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., & Houston, R. W. (2003). Audit committee support for auditors: the effects of materiality justification and accounting precision. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(2), 175-199. doi: 10.1016/S0278-4254(03)00007-3.
- Dos Santos, L. D., & Do Amaral, L. A. M. (2004). Estudos Delphi com q-sort sobre a web: A sua utilização em sistemas de informação. In *5a Conferência da Associação Portuguesa de Sistemas de Informação* [CD] Lisboa: Instituto Superior Técnico.
- Dowdell, T., & Krishnan. (2004). Former audit firm personnel as CFOs: Effect on earnings management. *Canadian Accounting Perspectives*, 3(1), 117-142. doi: 10.1506/6RDR-AXNP-RH7A-U5J8
- Duarte, R. (2002). Pesquisa qualitativa: Reflexões sobre o trabalho de campo. *Cadernos de Pesquisa*, 115, 139-154. Disponível em: <http://publicacoes.fcc.org.br/ojs/index.php/cp/article/view/571>
- Edgley, C. (2014). A genealogy of accounting materiality. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 255-271. doi: 10.1016/j.cpa.2013.06.001
- El-dash, L. G., & Scaleante, O. A. F. (2005). Atitudes de frequentadores de cavernas: Um estudo utilizando metodologia Q. Artigo apresentado no *28o Congresso Brasileiro de Espeleologia*, p.18-23. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.gpme.org.br/bd/wp-content/uploads/more/pdf/bd-gpme-0893.pdf>
- Elder, R. J., & Allen, R. D. (1998). An empirical investigation of auditors' decision to project errors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 17(2), 71-87. Disponível em: <http://web.b.ebscohost.com.sbxproxy.fgv.br/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&sid=8762dd24-029c-4fbe-9fcc-8999f349a2c5%40sessionmgr103>

- Elliott, R. K. (1983). Unique audit methods: Peat Marwick International. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 2(2), 1-12. Disponível em: <http://accounting.rutgers.edu/docs/Elliott/27uniqueAudit.pdf>
- Estes, R., & Reames, D. D. (1988). Effects of a personal characteristics on materiality decisions: A multivariate analysis. *Accounting and Business Research*, 18(72), 291-296. doi: 10.1080/00014788.1988.9729376
- Fávero, L. P. & Belfiore, P. (2017). *Manual de análise de dados: Estatística e modelagem multivariada com Excel, SPSS e Stata*. São Paulo, Brasil: Elsevier.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: An introduction*. New York, USA: The Macmillan Press Ltd.
- Financial Reporting Council (2016). *Extended auditor's reports: A further review of experience*. Disponível em: <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/Report-on-the-Second-Year-Experience-of-Extended-A.pdf>
- Firth, M. (1979). Consensus views and judgment models in materiality decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 4(4), 283–295. doi: 10.1016/0361-3682(79)90019-9
- Flamholtz, E. (1971). A model for human resource valuation: A stochastic process with service rewards. *The Accounting Review*, 46(2), 253-267. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/244333>
- Friedberg, A. H., Strawser, J. R., & Cassidy, J. H. (1989). Factors affecting materiality judgements: A comparison of “big eight” accounting firms’ materiality views with the results of empirical research. *Advances in Accounting*, 7(1), 187-201.
- Frishkoff, P. A. (1970). An empirical investigation of the concept of materiality in accounting. *Journal of Accounting Research*. 8(Supplement), 116-129. doi: 10.2307/2674697
- Frishkoff, P. A., & Phillips, M. E. (1985). Materiality in commercial bank inflation accounting. *Advances in Accounting*, 2 (1), 31-46.
- George, D., & Mallery, P. (2003). *SPSS for Windows step by step: A simple guide and reference. 11.0 update* (4th ed.). Boston: Allyn & Bacon.
- Gil, A. C. (2007). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5a ed.). São Paulo, Brasil: Editora Atlas.
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016a). Early evidence on the effects of critical audit matters on auditor liability. *Current Issues in Auditing*, 10(1), A24-A33. doi: 10.2308/ciia-51369
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016b). The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability. *The Accounting Review*, 91(6), 1629-1646. doi: 10.2308/accr-51382

- Gleason, C. A., & Mills, L. F. (2002). Materiality and contingent tax liability reporting. *The Accounting Review*, 77(2), 317–342. doi: 10.2308/accr.2002.77.2.317
- Golino, H. F., Gomes, C. M. A., Amantes, A., & Coelho, G. (2015). *Psicometria contemporânea: Compreendendo os modelos Rasch*. São Paulo: Editora Casa do Psicólogo.
- Grundy, T. (2008). *Strategic audit*. *Strategic Direction*, 24(2), 44-45, doi: 10.1108/sd.2008.05624bad.008
- Guénin-Paracini, H., Malsch, B., & Tremblay, M. S. (2015). On the operational reality of auditor's independence: Lessons from the field. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 201-236. doi: 10.2308/ajpt-50905
- Hair JR., J. F., Babin, B., Money, A. H., & Samouel, P. (2005) *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração* (L. B. Ribeiro, trad.). Porto Alegre: Editora Bookman.
- Harvard University. (2017). *Risk management and audit services: How long will my audit take?* Recuperado de: <https://rmas.fad.harvard.edu/faq/how-long-will-my-audit-take>
- Hazari, S. (2005). Perceptions of end-users on the requirements in personal firewall software: An exploratory study. *Journal of Organizational and End User Computing*, 17(3), 47-65. doi: 10.4018/joeuc.2005070103
- Herda, D. N; & Lavelle, J. J. (2014). Auditing subsequent events: Perspectives from the field. *Current Issues in Auditing*, 8(2), A10-A24. doi: 10.2308/ciia-50886
- Holstrum, G. L., & Messier Jr., W. F. (1982). A review and integration of empirical research on materiality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 2(1), 45-63. Disponível em: <http://web.b.ebscohost.com.sbxproxy.fgv.br/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=8&sid=8762dd24-029c-4fbc-9fcc-8999f349a2c5%40sessionmgr103>
- Howard, R. (1989). *Judgement, decision and choice: A cognitive/behavioral synthesis*. Salem, OH: W. H. Friedman.
- Icerman, R. C., & Hillison, W. A. (1991). Disposition of audit-detected errors: Some evidence on evaluative materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(1), 22–34. Disponível em <http://www.lib.lsu.edu/apps/onoffcampus.php?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9703192361&site=ehost-live&scope=site>
- Imoniana, J. O. (2001). *Auditoria: Abordagem contemporânea*. Itapetininga: Editora Associação de Ensino de Itapetinga.
- Imoniana, J. O., & Gartner, I. R. (2010). *Towards a multi-criteria approach to corporate auditing risk assessment in brazilian context*. *Unpublished Manuscript*. Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1095950
- Imoniana, J. O., Antunes, M. T. P., Mattos, S. M., & Maciel, E. (2012). The analytical review procedures in audit: An exploratory study. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 5(2), 282-303. doi: 10.14392/ASAA/2012050206

- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON, 2006). *Auditoria: Registros de uma profissão*. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/downloadFile.php?parametro=Li4vLi4vaWJyYWNvbi91cGxvYWQvaW5zdGl0dWNpb25hbC8xMzM0NTk1NzA0YXVkaXRvcmlhX3JlZ2lzdHJvc19kZV91bWFfcHJvZmlzc2FvLnppcA==>
- International Accounting Standards Board (IASB, 2010). *Conceptual framework for financial reporting*. Disponível em <http://www.ifrs.org/News/PressReleases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf>
- International Accounting Standards Board (IASB, 2015). *Exposure Draft ED/2015/8: IFRS practice statement: Application of Materiality to Financial Statements*. Disponível em: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/DisclosureInitiative/Materiality/Exposure-Draft-October2015/Documents/ED_IFRSPracticeStatement_OCT2015_WEBSITE.pdf
- International Accounting Standards (IASB, 2017). *Practice statement 2: Making materiality judgements*. Disponível em <https://www.ifrs.org/issued-standards/materiality-practice-statement/>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009a). *International standard on auditing 200: Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-IAASB-handbook-isa-200.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009b). *International standard on auditing 210: Agreeing the terms of audit engagements*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-IAASB-handbook-isa-210.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009c). *International standard on auditing 220: Quality control for an audit of financial statements*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-IAASB-handbook-isa-220.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009d). *International standard on auditing 230: Audit documentation*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-IAASB-handbook-isa-230.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009e). *International standard on auditing 240: The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-IAASB-handbook-isa-240.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009f). *International standard on auditing 265: Communicating deficiencies in internal control to those charged with governance and management*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a015-2010-IAASB-handbook-isa-265.pdf>

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009g). *International standard on auditing 300: Planning an audit of financial statements*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-IAASB-handbook-isa-300.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009h). *International standard on auditing 315: Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-IAASB-handbook-isa-315.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009i). *International standard on auditing 320: Materiality in planning and performing an audit*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a018-2010-IAASB-handbook-isa-320.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009j). *International standard on auditing 330: The auditor's responses to assessed risks*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-IAASB-handbook-isa-330.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009k). *International standard on auditing 500: Audit evidence*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-IAASB-handbook-isa-500.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009l). *International standard on auditing 501: Audit evidence—specific considerations for selected items*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a023-2010-IAASB-handbook-isa-501.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009m). *International standard on auditing 520: Analytical procedures*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-IAASB-handbook-isa-520.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2009n). *International standard on auditing 700: Forming an opinion and reporting on financial statements*. Disponível em <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-IAASB-handbook-isa-700.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2015a). *International standard on auditing 700 (revised): Forming an opinion and reporting on financial statements*. Disponível em https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-700Revised_8.pdf
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2015b). *International standard on auditing 701: Communicating key audit matters in the independent auditor's report*. Disponível em http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701_2.pdf
- Jacob, J., & Levy, H. B. (2016). The materiality mystery. *The CPA Journal*, 86(7), 14-18. Disponível em: <http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=caf32502-1090-448f-8704-a1b5a8f737b1%40sessionmgr104&vid=5&hid=107>
- Janvrin, D. J.; & Jeffrey, C. G. (2007). An investigation of auditor perceptions about subsequent events and factors that influence this audit task. *Accounting Horizons*, 21(3), 295-312. doi: 10.2308/acch.2007.21.3.295

- Jennings, M., Kneer, D. C., & Reckers, P. M. J. (1987). A reexamination of the concept of materiality: Views of auditors, users and officers of the courts. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 6(2), 104–115. Disponível em <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=6887a757-3819-47da-8b69b9bad6016996%40sessionmgr4006&hid=4107>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. doi: 10.1016/0304-405X(76)90026-X
- Johnson, P. E., Jamal, K., & Berryman, R. G. (1989). Audit judgment research. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 83–99. doi: 10.1016/0361-3682(89)90035-4
- Kadous, K. J., Kennedy, S. J., & Peecher, M. E. (2003). The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review*, 78(3), 759–778. doi: 10.2308/accr.2003.78.3.759
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47(2), 263–292. doi: 10.2307/1914185
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1981). The framing of decisions and the psychology of choice. *Science*, 211(4481), 453–458. doi: 10.1126/science.7455683
- Keune, M. B., & Johnstone, K. M. (2012). Materiality judgments and the resolution of detected misstatements: The role of managers, auditors, and audit committees. *The Accounting Review*, 87(5), 1641–1677. doi: 10.2308/accr-50185
- King, N. (2004). Using templates in the thematic analysis of text. In Cassell, C., & Symon, G. (Eds), *Essential Guide to Qualitative Methods in Organizational Research* (Chap. 3, pp. 256–270). London: Sage Publications.
- Kinney, W., Burgstahler, D., & Martin, R. (2002). Earnings surprise “materiality” as measured by stock returns. *Journal of Accounting*, 40(5), 1297–1329. Disponível em <http://www.jstor.org/stable/3542253>
- Kline, P. (2000). *The handbook of psychological testing* (2nd ed.). London: Routledge.
- Knechel, W. R. (2016). Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215–223. doi: 10.1111/iaju.12077
- Koszegi, B., & Rabin, M. (2006). A model of reference-dependent preferences. *Quarterly Journal of Economics*, 121(4), 1133–1165. doi: 10.1093/qje/121.4.1133
- Krogstad, J. L., Ettenson, R. T., & Shanteau, J. (1984). Context and experience in auditors' materiality judgements. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 4 (1), 54–74.
- Lanza, R.B. & Gilbert, S. (2007). A risk-based approach to journal entry testing. *Journal of Accountancy*. 204. 32–35. Disponível em: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2007/jul/ariskbasedapproachtojournalentrytesting.html>

- Lee, S. K. J., & Yu, K. (2004). Corporate culture and organizational performance. *Journal of Managerial Psychology*, 19(4), 340-359. doi: 10.11083940410537927
- Lehman, M. W. (1999). Searching for unusual transactions. *Internal Auditor*, 56(6), 27-29. Disponível em: <http://connection.ebscohost.com/c/articles/2583463/searching-unusual-transactions>
- Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (BRASIL, 1976). Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm
- Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (BRASIL, 2007). Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm
- Lesage, C., & Wechtler, H. (2007). Typology of research topics in audit: A content analysis. Paper presented at 30th European Accounting Association Annual Congress. Recuperado de <http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p88.pdf>
- Lesage, C., & Wechtler, H. (2010). An Inductive Typology of Auditing Research. (SSRN Working Paper). doi: 10.2139/ssrn.1173054
- Leslie, D. A. (1985). *Materiality: The concept and its application to auditing*. Toronto, Canadá: The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Llewellyn, S. (1999). Narratives in accounting and management research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2), pp. 220-237. doi: 10.1108/09513579910270129
- Lonergan, W. (2010). Impairment: A comercial perspective. *Managerial Finance*, 36(9), 812-826, doi: 10.1108/03074351011064672
- Longo, C. G. (2015). *Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras* (3a ed.). São Paulo: Editora Atlas.
- Lusk, E. J., & Halperin, M. (2016). Client risk calibration in PCAOB audits: An analytical procedures panel risk assignment protocol. *International Journal of Auditing Technology*, 3(1), 1-21. doi: 10.1504/IJAUDIT.2016.078167
- MacDonald, P. A., Murray, G., & Patterson, M. (2015). Considering social values in the seafood sector using the q-method. *Marine Policy*, 52, 68-76. doi: 10.1016/j.marpol.2014.10.029
- Maijoor, S. J., Meuwissen, R. H. G., & Quadackers, L. M. (2000). The effects of national institutions on audit research: Evidence from europe and north-america. *European Accounting Review*, 9(4), 569-587. doi: 10.1080/09638180020023990
- Malaescu, I., & Sutton, S. G. (2015). The reliance of external auditors on internal auditor's use of continuous audit. *Journal of Information Systems*, 29(1), 95-114. doi: <https://doi.org/10.2308/isys-50899>

- Malhotra, N. K. (2012). *Pesquisa de Marketing: Uma orientação aplicada* (6a ed.) (L. B. Ribeiro & M. Stefani, trad.). Porto Alegre: Editora Bookman.
- Malsch, B., & Salterio, S. E. (2016). "Doing good field research": Assessing the quality of audit field research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 1-22. doi: 10.2308/ajpt-51170
- Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*. Florida, USA: American Accounting Association.
- Martinov, N., & Roebuck, P. (1998). The assessment and integration of materiality and inherent risk: An analysis of major firms' audit practices. *International Journal of Auditing*, 2(2), 103-216. doi: 10.1111/1099-1123.00034
- Maypear, A. G. (1982). Consensus of auditors' materiality judgement of internal accounting control weakness. *Journal of Accounting Research*, 20(2), 773-783. doi: 10.2307/2490901
- Maypear, A. G., Doucet, M. S., & Warren, C. S. (1989). Auditor's materiality judgements of internal accounting control weakness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9(1), 72-86. Disponível em <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=292762e2-8337-4c0e-8376-f473fe1211e3%40sessionmgr4010&hid=4107>
- McCollum, T. (2011). Compliance results in control gains. *Internal Auditor*, 68(4), 14-16. Disponível em <http://web.a.ebscohost.com.sbxproxy.fgv.br/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=18&sid=b08b60e3-9df9-4d38-b140-3d892045580a%40sessionmgr4007>
- McKeown, B., & Thomas, D. (1988). *Q methodology* (Sage University Paper series on Quantitative Applications in the Social Sciences, nº 66). Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Mellalieu, P. J. (1992). Auditing the strategic plan. *Managerial Auditing Journal*, 7(1), 11-16. doi: 10.1108/EUM0000000001772
- Menon, K., & Williams, D. (2004). Former audit partners and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 79(4), 1095-1118. doi: 10.2308/accr.2004.79.4.1095
- Messier Jr., W. F. (1983). The effect of experience and firm type on materiality/disclosure judgments. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 611-618. doi:10.2307/2490795
- Messier Jr., W. F., Martinov-Bennie, N., & Eilifsen, A. (2005). A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24(2), 153-187. doi: 10.2308/aud.2005.24.2.153
- Minayo, M. C. S. (2012). Análise qualitativa: Teoria, passos e fidedignidade. *Ciência & Saúde Coletiva*, 17(3), 621-626. Disponível em: <http://www.scielo.org/pdf/csc/v17n3/v17n3a07.pdf>
- Moraes, M. B. C. (2016). Análise multivariada aplicada à contabilidade: Análise fatorial. *Universidade de São Paulo*. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2204134/mod_resource/content/1/An%C3%A1liseMultivariada-Aula11.pdf

- Moroney, R.; & Trotman, K. T. (2015). Differences in auditors' materiality assessments when auditing financial statements and sustainability reports. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), 551-575. doi: 10.1111/1911-3846.12162
- Morris, M. H., & Nichols, W. D. (1988). Consistency expectations: Materiality judgments and audit firm structure. *The Accounting Review*, 63(2), 237-254. Disponível em <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=4481767&site=ehost-live&scope=site>
- Myers, D. G. (2012). *Psicologia* (9a ed.). Rio de Janeiro: Editora LTC.
- Nelson, M. W., Elliott, J. a, Tarpley, R. L., & Gibbins, M. (2002). Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The Accounting Review*, 77(Supplement), 175-202. doi: 10.2308/accr.2002.77.s-1.175
- Nelson, M. W., & Kinney Jr, W. R. (1997). the effect of ambiguity on loss contingency reporting judgments. *The Accounting Review*. 72(2), 257-274. Disponível em <http://www.jstor.org/stable/4093181>
- Nelson, M. W., Smith, S. D., Palmrose, Z., & Smith, S. D. (2005). Materiality approach on auditors' adjustment decisions. *The Accounting Review*. 80(3), 897-920. Disponível em <https://www.jstor.org/stable/248555>
- Newton, L. K. (1977). The risk factor in materiality decisions. *The Accounting Review*, 52(1), 97-108. Disponível em <http://www.jstor.org/stable/246034>
- Ng, T. B.; & Tan, H. T. (2003). Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *The Accounting Review*, 78(3), 801-818. doi: 10.2308/accr.2003.78.3.801
- Ortiz, P. (2014, 26 de março). Oral history workshop. University of Florida. Recuperado de <http://oral.history.ufl.edu/files/2014-Oral-History-Workshop.pdf>
- Pagnussatt, D. (2016). *A percepção dos stakeholders locais sobre os impactos econômicos, sociais e ambientais de pequenas centrais hidroelétricas* (Dissertação de mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, Brasil). Disponível em: http://tede2.pucrs.br/tede2/bitstream/tede/6865/2/dis_daiane_pagnussatt_completo.pdf
- Pasewark, W. R., Shockley, R. A., & Wilkerson Jr, J. E. (1995). Legitimacy claims of the auditing profession vis-a-vis the behaviour of its members: An empirical examination. *Critical Perspective on Accounting*, 6(1), 77-94. doi: 10.1006/cpac.1995.1009
- Patterson, E. R., & Smith, R. (2003). Materiality uncertainty and earnings misstatement. *The Accounting Review*, 78(3), 819-846. doi: 10.2308/accr.2003.78.3.819
- Pinto, G. A., & Chavez, J. R. A. (2012). *O uso do coeficiente alpha de Combach nos resultados de um questionário para avaliação dos serviços no setor de transporte urbano por ônibus*. Trabalho apresentado no 23o Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2012_tn_sto_158_924_19802.pdf

- Polit, D. F., & Hungler, B. P. (1987). *Nursing research: Principles and methods* (3rd. ed.). Philadelphia, United States: J. B. Lippincott.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB, 2015). *Improving the transparency of audits: Rules to require disclosure of certain audit participants on a new pcaob form and related amendments to auditing standards*. Disponível em: <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket029/Release-2015-008.pdf>
- Raadgever, G. T., Mostert, E., & Van de Giesen, N. C. (2008). Identification of stakeholder perspectives on future flood management in the Rhine basin using Q methodology. *Hydrology and Earth System Sciences*, 12(4), 1097-1109. doi: 10.5194/hess-12-1097-2008
- Ricardino, A.; & Carvalho, L. N. (2004). Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. *Revista Contabilidade e Finanças*, 15(35), 22-34. doi: 10.1590/S1519-70772004000200002
- Robin, A.; Wu, Q.; & Zhang, H. (2016). Auditor quality and debt covenants. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 154-185. doi: 10.1111/1911-3846.12243
- Robinson, C., & Fertuck, L. (1985). *Materiality: An empirical study of actual auditor decisions. Research Monograph Number 12*. Vancouver, British Columbia: The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Rosenbaum, M. S., Ostrom, A. L., & Kuntze, R. (2005). Loyalty programs and a sense of community. *The Journal of Services Marketing*, 9(4), 222-234. doi: 10.1108/08876040510605253
- Sá, A. L. (1980). *Curso de auditoria*. São Paulo, Brasil. Editora Atlas.
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, M. P. B. (2013). *Metodologia de pesquisa* (5a ed.). (D. V. de Moraes, trad.) São Paulo, Brasil. Editora McGraw-Hill.
- Sandberg, M., & Holmlund, M. (2015). Impression management tactics in sustainability reporting. *Social Responsibility Journal*, 11(4), 677-689, doi: 10.1108/SRJ-12-2013-0152
- Santos, M. (2003). *Por uma outra globalização: Do pensamento único à consciência universal*. São Paulo, Brasil. Editora Record.
- Santos, I. M. M., & Santos, R. S. (2008). A etapa de análise no método história de vida: Uma experiência de pesquisadores de enfermagem. *Texto & Contexto - Enfermagem*, 17(4), 714-719. doi: 10.1590/S0104-07072008000400012
- Sartorelli, I. C. (2015). *Análise do padrão decisório do auditor brasileiro com uso da Metodologia Q e do DMI (Decision Making Inventory)* (Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil). doi: 10.11606/T.12.2015.tde-26052015-115217
- Setiawan, A. D., & Cuppen, E. (2013) Stakeholder perspective on carbono capture and storage in Indonesia. *Energy Policy*, 61(1), 1188-1199. doi: 10.1016/j.enpol.2013.06.057

- Smirnov, N. V. (1948). Table for estimating the goodness of fit of empirical distributions. *The Annals of Mathematical Statistics*, 19(2), 279-281.
- Smith, S. D.; Tayler, W. B.; & Prawitt, D. F. (2016). The effect of information choice on auditors' judgements and confidence. *Accounting Horizons*, 30(3), 393-408. doi: 10.2308/acch-51493
- Souza, L. A. A. S.; Dyniewicz, A. M.; & Kalinowski, L. C. (2010). Auditoria: Uma abordagem histórica e atual. *Revista de Administração em Saúde*, 12(47), 71-78. Disponível em: http://www.cqh.org.br/portal/pag/anexos/baixar.php?p_ndoc=207&p_nanexo=%20287
- Steinbart, P. (1987). The construction of a rule-based expert system as a method for studying materiality judgments. *The Accounting Review*, 62(1), 97-116. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/248048>
- Stephenson, W. (1953). *The study of behavior: Q-technique and its methodology*. Chicago, IL: The University of Chicago Press.
- Stephenson, W. (1968). Consciousness out – subjectivity in. *The Psychological Record*, 11 (1), 499-501.
- Sunder, S. (2014). *Teoria da contabilidade e do controle* (A.B. Aguiar et al., trad). São Paulo, Brasil: Editora Atlas.
- Theodorson, G. A., & Theodorson, A. G. (1970). *A modern dictionary of sociology*. New York, United States: Ty Crowell Co.
- Thomas, D. M., & Watson, R. T. (2002). *Q-sorting and MIS research: A primer*. *Communications of the Association for Information Systems*, 8(1), 141-156. Disponível em: <http://aisel.aisnet.org/cais/vol8/iss1/9/>
- Tomei, P. A., Russo, G. M. (2013). Práticas metodológicas em administração: O caso da utilização da metodologia Q como ferramenta para pesquisa e diagnóstico da cultura organizacional. *Revista Administração: Ensino e Pesquisa*, 14(1), 9-37. doi: 10.13058/raep.2013.v14n1.71
- Tribunal de Contas da União. (2015). *Manual de auditoria financeira*. Brasília, DF: Autor. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A151356F960151B14F57575D45>
- Triviños, A. N. S. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: A pesquisa qualitativa em educação: o positivismo, a fenomenologia, o marxismo*. São Paulo, Brasil: Editora Atlas.
- Truesdell, B. (n.d.). Oral history techniques: How to organize and conduct oral history interviews. Indiana University. Recuperado de http://www.indiana.edu/~cshm/oral_history_techniques.pdf

- Tuttle, B., Collier, M., & Plumlee, R. D. (2002). The effect of misstatements on decisions of financial statement users: An experimental investigation of auditor materiality thresholds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 11-27. doi: 10.2308/aud.2002.21.1.11
- University of North Carolina at Chapel Hill (2014). A practical guide to oral history. Recuperado de http://sohp.org/files/2013/11/A-Practical-Guide-to-Oral-History_march2014.pdf
- Valenta, A. L., & Wigger, U. (1997). Q-methodology: Definition and application in health care informatics. *Journal of the American Medical Informatics Association*, 4(6), 501-510. Disponível em: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC61268/pdf/0040501.pdf>
- Vance, D. E. (2011). A meta-analysis of empirical materiality studies. *The Journal of Applied Business Research*, 27(5). doi: 10.19030/jabr.v27i5.5592
- Venables, D., Pidgeon, N., Simmons, P., Henwood, K., & Parkhill, K. (2009). Living with nuclear power: A q-method study of local community perceptions. *Risk Analysis*, 29(8), 1089-1104. doi: 10.1111/j.1539-6924.2009.01259.x
- Warren C. S., & Elliott R. K. (1986). Materiality and audit risk: A descriptive study. (Working Paper). Montvale, N.J.: KPMG Peat Marwick.
- Waters II, J. M; & Tiller, M. G. (1997). Auditors' materiality thresholds: Some empirical findings based on real data. *American Business Review*. 15(2), 115-119. Disponível em: <http://web.a.ebscohost.com.sbxproxy.fgv.br/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=f1d5e5d9-7bb5-4915-a56c-4e2f4409cf29%40sessionmgr4007>
- Watts, S., & Stenner, P. (2012). *Doing Q Methodological research: Theory, method and interpretation*. London: Sage Publications Ltd.
- Webler, T., Danielson, S., & Tuler, S. (2009). *Using Q method to reveal social perspectives in environmental research*. Greenfield, MA, USA: Social and Environmental Research Institute. Recuperado de <http://www.seri-us.org/sites/default/files/Qprimer.pdf>
- Whittle, A., Carter, C., & Mueller, F. (2014). "Above the fray": Interests, discourse and legitimacy in the audit field. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8), 783-802. doi: 10.1016/j.cpa.2013.09.001
- Wong-On-Wing, B, Reneau, J. H., & West, S. G. (1989). Auditors' perception of management: Determinants and consequences. *Accounting, Organizations and Society*, 14 (5/6), 577-587. doi: 10.1016/0361-3682(89)90020-2
- Wolf, F. (1981). The Nature of Managerial Work: An Investigation of the Work of the Audit Manager. *The Accounting Review*, 56(4), 861-881. Disponível em <http://www.jstor.org/stable/247206>
- Wright, A., & Wright, S. (1997). An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 12(1), 15-36. doi: 10.1177/0148558X9701200102

Zhang, P. (1999). A bargaining model of auditor reporting. *Contemporary Accounting Research*, 16(1), 167-184. doi: 10.1111/j.1911-3846.1999.tb00578.x

APÊNDICE A - Roteiro de questionário do *concurse of ideas* para identificação de *q-sorts* aplicado através do website *surveymonkey*.

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

“O julgamento de materialidade e a percepção dos auditores no campo de trabalho”

1. Você foi convidado a participar de um questionário aberto que será utilizado para a dissertação de mestrado que estuda “o julgamento de materialidade e a percepção dos auditores no campo de trabalho”.
2. Sua participação é voluntária. Trata-se de um levantamento de informações baseado em sua opinião e experiência, ou seja, não existem respostas certas ou erradas.
3. Alguns dados pessoais são solicitados apenas para validação e controle da aplicação do questionário. Caso opte por permanecer anônimo, seus dados pessoais não serão disponibilizados e esse questionário será identificado por um código específico, mitigando o risco de perda de confidencialidade.
4. Esse questionário tem uma duração média de 30 minutos e você pode desistir da participação a qualquer momento.
5. Caso existam dúvidas sobre a pesquisa ou procedimentos adotados, você poderá entrar em contato pelo email antonio_schumacher@hotmail.com, ou pelo telefone (11) 98570-2900. Existe também a possibilidade do contato com o orientador desta dissertação, Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana, email: josh.imoniana@usp.br, telefone: (11) 3091-5820, ramal 129. Ou com o co-orientador, Prof. Dr. Fernando Dal-Ri Murcia, email: murcia@usp.br, telefone (11) 3091-5820, ramal 105.

Em consideração ao exposto, consinto em participar desse estudo de pesquisa e receber uma cópia desse questionário. Além disso,

☐ Solicito permanecer anônimo e que meus dados pessoais não sejam disponibilizados.

☐ Não vejo problemas em ter minha identificação disponível em qualquer material resultante desse questionário.

Qual seu nome?

Qual seu email?

Qual seu telefone de contato?

Qual seu cargo?

☐ Sócio	☐ Gerente	☐ Analista	☐ Outro
--------------------------------	----------------------------------	-----------------------------------	--------------------------------

Quantos anos de experiência em auditoria?

Data de resposta do questionário?

Bloco 1 – Gestores

- A) Em uma auditoria, quais informações da formação profissional você procura levantar sobre os gestores da empresa a ser auditada?
- B) Que tipo de informação sobre os gestores o influenciaria a ser mais criterioso na revisão analítica ou determinação da materialidade?
- C) Caso você acompanhe as redes sociais dos gestores, quais informações ou posturas o influenciaria a ser mais criterioso na revisão analítica ou determinação da materialidade?
- D) Quais posturas dos gestores no relacionamento com os auditores que o influenciaria a ser mais criterioso na revisão analítica ou determinação da materialidade?

Bloco 2 – Empresa a ser auditada

- A) Em uma auditoria, quais são as informações sobre a operação que você procura levantar sobre a empresa a ser auditada?
- B) Quais são suas fontes de informação sobre a empresa?
- C) Que tipo de informação sobre a empresa o influenciaria a ser mais criterioso na revisão analítica ou determinação da materialidade?
- D) Denúncias de *shareholders* e ferramentas de *whistleblowers* o influenciam a ser mais criterioso na revisão analítica ou determinação de materialidade? De que forma?

Bloco 3 – Ambiente de negócios

- A) Em uma auditoria, quais são as informações (notícias) ou riscos que você procura levantar sobre o ambiente de negócios de atuação da empresa a ser auditada?
- B) Quais são suas fontes de informação sobre o ambiente de negócios?
- C) Você busca informações com equipes (internas ou de firmas concorrentes) que auditam concorrentes, fornecedores ou clientes do mesmo ambiente de negócios de atuação da empresa a ser auditada?
- D) Que tipo de informação sobre o ambiente de negócios o influenciaria a ser mais criterioso na revisão analítica?
- E) Uma denúncia de fraude ou de não conformidade em um concorrente, cliente ou fornecedor do mesmo ambiente de negócios onde a empresa atua poderia influenciar você a ser mais criterioso na revisão analítica ou determinação de materialidade? De que forma?

Bloco 4 – Pares de auditoria

- A) Ao ler os relatórios e papéis de trabalho de equipes de auditoria que procederam anteriormente a revisão analítica da empresa a ser auditada, quais informações você considera mais relevantes?
- B) Ao conversar com seus pares das equipes de auditoria anteriores, quais são as informações não formalizadas, que influiriam em seu processo de revisão analítica ou determinação de materialidade?
- C) Você busca outras fontes de informação sobre as equipes de auditoria anteriores?
- D) Que tipo de informação relatada pelas equipes de auditoria anteriores o influenciaria a ser mais criterioso na revisão analítica ou determinação da materialidade?

APÊNDICE B - Modelo do termo de consentimento livre e esclarecido

Universidade De São Paulo
Faculdade De Economia, Administração E Contabilidade
Departamento De Contabilidade E Atuária
Programa De Pós-Graduação Em Controladoria E Contabilidade

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

O julgamento de materialidade e a percepção dos auditores no campo de trabalho

1. Você foi convidado a participar de uma entrevista em que serão aplicados os métodos Q e Narrativa Oral, utilizados para a dissertação de mestrado que estuda “o julgamento da materialidade e a percepção dos auditores no campo de trabalho”. Sua participação é voluntária. Você será apresentado a 27 cenários que podem ocorrer no ambiente profissional da atividade de auditoria e será solicitado que você ordene, por relevância, quais são as situações que, em seu julgamento, incrementem a materialidade e a extensão de testes em clientes. Trata-se de sua opinião e experiência, ou seja, não há respostas certas ou erradas. Após a ordenação dos 27 cenários, haverá questionamentos sobre a razão de sua organização, solicitando exemplos baseados em sua vivência para a compreensão da complexidade do ambiente de auditoria.
2. O áudio de sua entrevista será gravado. Durante a entrevista, você poderá ser identificado pelo seu nome, sujeito ao seu consentimento. Você também poderá ter seu nome registrado na transcrição da entrevista, sujeito ao seu consentimento. Caso opte por permanecer anônimo, o áudio de sua participação não será disponibilizado para qualquer consulta e o seu nome não irá aparecer na transcrição ou em qualquer material a ser utilizado a partir dessa entrevista. Caso opte por permanecer anônimo, essa entrevista será identificada por um código específico, mitigando o risco de perda de confidencialidade.
3. A entrevista possui um tempo aproximado de duas horas e você pode desistir da participação a qualquer momento. Na ocorrência desse fato, qualquer gravação

realizada dessa entrevista será apagada e nenhuma transcrição será feita. Não será efetuado qualquer pagamento por essa entrevista, entretanto você receberá um pen drive contendo o áudio, a transcrição desse diálogo e uma cópia escaneada desse termo de consentimento para seus arquivos. Também existe a possibilidade deste termo ser assinado após o envio do áudio e transcrição, conforme sua decisão.

4. Quaisquer restrições ao uso de trechos da entrevista podem ser indicadas por você e serão excluídos para a versão final da transcrição. Existe também a opção de desligar temporariamente o gravador, conforme solicitação do entrevistado.
5. Na conclusão desta dissertação, uma cópia dessa transcrição poderá ser inclusa como anexo no documento final do trabalho ou depositada no banco de dados da USP para fins educacionais ou de pesquisa.
6. Caso existam dúvidas sobre a pesquisa ou os procedimentos adotados, você poderá entrar em contato pelo email: xxxxxx@xxxxx.com, ou pelo telefone (11) XXXX-XXXX. Existe também a possibilidade do contato com o orientador dessa dissertação, Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana, email: xxxxx@usp.br, telefone: (11) xxxx-xxxx, ramal xxx. Ou com o co-orientador, Prof. Dr. Fernando Dal-Ri Murcia, email: xxxxxx@usp.br, telefone: (11) xxxx-xxxx, ramal xxx.

Em consideração ao exposto nesse documento, consinto em participar desse estudo de pesquisa e receber uma cópia desse material para meus registros. Além disso,

☐ *Concordo em ter meu nome identificado em qualquer transcrição ou material resultante dessa entrevista.*

☐ *Solicito permanecer anônimo em qualquer transcrição ou material resultante dessa entrevista. Desejo que o áudio gravado contendo minha entrevista não fique disponível para qualquer consulta e que a transcrição do material seja identificada por um código específico.*

Independente da minha aprovação da versão final da transcrição, aproveito e solicito antecipadamente que sejam excluídas as informações abaixo:

Dados do PARTICIPANTE:

<i>Nome</i>	<i>Assinatura</i>	<i>Data</i>
<i>E-mail de Contato</i>		<i>Telefone</i>

Gênero:	
Tempo de Experiência em Auditoria:	
Segmentos com Experiência:	
Firma de Auditoria:	
Cargo:	

Dados do PESQUISADOR:

<i>Nome</i>	<i>Assinatura</i>	<i>Data</i>
-------------	-------------------	-------------

APÊNDICE C - Apresentação dos *Q-Sorts* elaborados pelos entrevistados

TF040911	
8	C24
7	C09
6	C02
5	C03
4	C11
3	C27
2	C05
1	C16
-1	C10
-2	C08
-3	C26
-4	C22
-5	C18
-6	C20
-7	C14
-8	C25

TPD40911	
7	C11
6	C21
5	C07
4	C09
3	C02
2	C08
1	C03
0	C12
-1	C10
-2	C13
-3	C27
-4	C04
-5	C16
-6	C26
-7	C25

HFS40911	
4	C2
3	C12
2	C13
1	C3
0	C21
-1	C5
-2	C16
-3	C15
-4	C23

TFO30910				
10	C27			
9	C21			
8	C03			
7	C09			
6	C02			
5	C12			
4	C13			
3	C11			
2	C16			
1	C05			
0	C01			
-1	C07			
-2	C10			
-3	C24			
-4	C08			
-5	C20			
-6	C23			
-7	C04			
-8	C15	C18		
-9	C14	C22	C17	C19
-10	C25	C26	C06	

HFS30910				
9	C11			
8	C24	C07	C02	
7	C03			
6	C12			
5	C21			
4	C01	C13	C05	
3	C09			
2	C27			
1	C16			
-1	C04			
-2	C25	C22	C17	C19
-3	C15			
-4	C10			
-5	C23			
-6	C08			
-7	C14	C20	C18	
-8	C06			
-9	C26			

TPD30910				
6	C03	C07		
5	C24	C13	C02	
4	C12	C01	C05	
3	C15	C11		
2	C10	C21	C27	
1	C09	C16		
0	C04	C23		
-1	C26			
-2	C08			
-3	C17	C22	C19	
-4	C20	C14	C18	
-5	C25			
-6	C06			

TFO11034													
3	C11	C3											
2	C9	C5	C10	C1									
1	C27	C7	C2										
0	C21	C16											
-1	C13												
-2	C12	C24											
-3	C15	C26	C4	C18	C17	C25	C6	C22	C20	C19	C8	C14	C23

HFS11034							
3	C16	C09	C27				
2	C21	C15	C03				
1	C12	C02	C24	C05			
0	C01	C11	C13	C10			
-1	C04	C18	C08	C07			
-2	C26	C23					
-3	C06	C25	C22	C20	C17	C14	C19

TPD11034						
4	C11	C3	C13	C12	C1	C10
3	C2	C27				
2	C21	C9				
1	C7	C24	C23			
-1	C16					
-2	C25	C4	C26	C5		
-3	C20	C6	C18	C15		
-4	C19	C22	C14	C8	C17	

TFO03005					
5	C03	C12	C11	C05	C01
4	C04	C21	C16	C13	C10
3	C07	C02			
2	C09	C20	C27	C24	
1	C25				
0	C08				
-1	C06	C15			
-2	C23				
-3	C18				
-4	C14	C19	C22	C17	
-5	C26				

HFS03005							
2	C24	C10	C21	C27			
1	C08	C23	C03	C13	C01	C11	C07
0	C12	C02	C19				
-1	C06	C20	C04	C14	C22		
-2	C17	C25	C15	C26	C16	C09	C18

TPD03005			
8	C25		
7	C27	C09	
6	C24	C02	C07
5	C03	C11	
4	C21		
3	C12	C05	
2	C17		
1	C01		
0	C13		
-1	C16		
-2	C10		
-3	C06		
-4	C04		
-5	C20	C14	C19
-6	C15	C22	
-7	C23	C18	C08
-8	C26		

TFO11190						
6	C08					
5	C11	C21	C04			
4	C02	C10	C01	C07	C16	C09
3	C27	C05	C12			
2	C03					
1	C13					
0	C24					
-1	C18					
-2	C25					
-3	C19	C22	C14	C17		
-4	C15	C06				
-5	C20	C23				
-6	C26					

TPD11190						
3	C01	C05	C13			
2	C10					
1	C11	C02	C09	C07	C12	C03
0	C16	C21	C24	C27	C08	
-1	C04	C15	C18	C06	C26	
-2	C25	C23	C20			
-3	C14	C19	C17	C22		

HFS11190							
4	C01	C11					
3	C24	C10	C03				
2	C05	C13					
1	C07						
0	C15	C21	C02	C09	C12	C27	
-1	C16	C04	C25				
-2	C08	C18	C23	C19	C17	C06	C22
-3	C20	C14					
-4	C26						

EEO03333							
6	C13						
5	C09						
4	C11	C03					
3	C05	C12					
2	C01	C10					
1	C27	C08					
-1	C16	C21					
-2	C07	C02	C24				
-3	C25	C04	C23				
-4	C06	C26	C15				
-5	C20	C18	C14	C19	C17		
-6	C22						

EEO02222							
4	C27						
3	C10	C03	C05	C24	C07		
2	C13	C09	C11	C08	C01		
1	C22	C04	C12	C18			
0	C26	C21	C15				
-1	C23	C06	C02				
-2	C16	C20					
-3	C19	C14	C17				
-4	C25						

EEO01111							
3	C09	C21	C27	C07	C16	C02	
2	C08	C11	C14	C12	C17		
1	C18	C03	C01	C13			
-1	C06	C15	C24	C05			
-2	C20	C10	C04	C25			
-3	C23	C22	C19	C26			

APÊNDICE D – Matriz de correlação de *Spearman* com 27 cenários (*frames*)

Tabela 29 – Matriz de correlação de *Spearman* com 27 cenários, destacando correlações entre variáveis > 0,30.

Item	Descrição	C01	C02	C03	C04	C05	C06	C07	C08	C09	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18	C19	C20	C21	C22	C23	C24	C25	C26	C27
C01	Pagamentos Subsequentes	0.11	0.41	0.54	0.61	0.15	0.32	-0.14	-0.24	0.53	0.37	0.40	0.58	0.01	0.30	0.34	0.06	0.05	0.24	0.01	-0.10	0.29	0.39	0.53	0.36	0.08	-0.22	
C02	Histórico de Fraudes	0.11	0.51	-0.15	0.11	-0.57	0.52	-0.51	0.45	-0.50	0.47	0.57	0.16	-0.80	-0.39	0.37	0.07	-0.55	-0.28	-0.48	0.72	-0.37	-0.55	0.25	-0.14	-0.51	0.43	
C03	Padrões Contábeis	0.41	0.51	-0.14	0.51	-0.43	0.23	-0.67	0.39	-0.17	0.42	0.72	0.51	-0.85	-0.16	0.34	-0.18	-0.66	-0.33	-0.47	0.31	-0.24	-0.14	0.40	-0.08	-0.37	0.26	
C04	Audiência Anterior	0.54	-0.19	-0.14	0.49	0.32	0.20	0.39	-0.57	0.62	-0.13	0.09	0.15	0.50	0.55	0.26	0.19	0.62	0.62	0.47	-0.18	0.95	0.50	0.34	0.30	0.39	-0.06	
C05	Pagamentos Antecipados	0.61	0.11	0.51	0.43	0.03	0.41	-0.05	-0.01	0.15	0.26	0.37	0.42	-0.05	0.22	0.36	0.13	-0.09	0.15	-0.09	-0.03	0.25	0.04	0.50	0.28	-0.08	-0.13	
C06	Existência e Histórico de Formação do Gestor	0.15	-0.57	-0.43	0.32	0.03	-0.11	0.33	-0.44	0.37	-0.46	-0.44	-0.21	0.72	0.54	-0.04	0.39	0.68	0.34	0.72	-0.40	0.46	0.57	0.21	0.51	0.53	-0.08	
C07	Ambiente de Trabalho	0.32	0.52	0.23	0.20	0.41	-0.11	-0.02	0.15	-0.18	0.54	0.21	-0.10	-0.15	-0.01	0.10	0.37	-0.19	0.07	-0.36	0.52	0.16	-0.22	0.59	0.20	-0.20	-0.04	
C08	Legislação Específica	-0.14	-0.51	-0.67	0.39	-0.09	0.33	-0.23	-0.12	0.33	-0.21	-0.39	-0.23	0.48	0.17	-0.04	-0.12	0.53	0.11	0.31	-0.11	0.20	0.14	-0.31	-0.07	0.25	-0.21	
C09	Visualizações	-0.24	0.45	0.35	-0.57	-0.01	-0.44	0.13	-0.12	-0.51	0.43	0.33	0.00	-0.51	-0.67	0.25	-0.26	-0.51	-0.74	-0.71	0.55	-0.63	-0.71	-0.10	-0.26	-0.60	0.37	
C10	Audiência de Inquérito	0.53	-0.50	-0.17	0.62	0.15	0.37	-0.16	0.33	-0.51	-0.02	-0.10	0.14	0.41	0.52	-0.05	-0.25	0.47	0.20	0.50	-0.40	0.50	-0.42	0.25	0.59	0.28	0.38	-0.18
C11	Atores de Última Hora	0.37	0.47	0.42	-0.13	0.26	-0.46	0.54	-0.21	0.43	-0.03	0.42	0.12	-0.32	-0.54	0.03	-0.16	-0.61	-0.33	-0.59	0.50	-0.38	-0.53	0.21	0.21	-0.14	-0.14	
C12	Transações Não Usadas	0.40	0.67	0.72	0.09	0.37	-0.44	0.21	-0.35	0.33	-0.10	0.42	0.71	-0.38	-0.21	0.45	-0.23	-0.44	-0.30	-0.24	0.44	-0.35	-0.18	0.21	0.00	-0.36	0.42	
C13	Informações Imprecisas	0.55	0.16	0.51	0.15	0.42	-0.21	-0.10	-0.23	0.00	0.14	0.12	0.71	-0.41	0.10	0.20	-0.33	-0.23	-0.15	-0.09	-0.12	-0.12	0.27	0.21	-0.14	0.05	0.02	
C14	Segregação de Funções Operacionais	0.01	-0.60	-0.65	0.50	-0.09	0.72	-0.16	0.48	-0.61	0.41	-0.62	-0.59	-0.41	0.61	0.06	0.49	0.50	0.88	0.69	-0.45	0.70	0.54	-0.04	0.40	0.53	0.13	
C15	Execução de Ex-Auditor	0.30	-0.39	-0.16	0.65	0.22	0.54	-0.01	0.17	-0.67	0.32	-0.54	-0.21	0.10	0.61	0.15	0.33	0.64	0.61	0.55	-0.45	0.59	0.19	0.40	0.16	0.72	-0.19	
C16	Fraude na Conta Corrente do Cliente	0.34	0.37	0.34	0.25	0.36	-0.04	0.10	-0.04	0.29	-0.05	0.03	0.45	0.20	0.06	0.15	0.01	0.10	-0.02	-0.07	0.40	-0.01	-0.09	0.07	0.14	-0.22	0.17	
C17	Informações nas Notas Explicativas	0.05	0.07	-0.18	0.19	0.13	0.39	0.37	-0.12	-0.26	-0.25	-0.15	-0.23	-0.33	0.49	0.33	0.71	0.34	0.66	0.14	-0.09	0.61	0.04	0.54	0.53	0.10	0.09	
C18	Enquetes em Poder de Tercelitos	0.05	-0.55	-0.66	0.62	-0.09	0.88	-0.15	0.59	-0.51	0.47	-0.61	-0.44	-0.28	0.30	0.64	0.10	0.34	0.57	0.68	-0.46	0.54	0.51	-0.04	0.25	0.63	0.03	
C19	Alocação de Gastos	0.24	-0.28	-0.33	0.62	0.16	0.34	0.07	0.11	-0.74	0.20	-0.33	-0.30	-0.15	0.68	0.61	-0.02	0.66	0.57	0.39	-0.35	0.32	0.45	0.32	0.37	0.37	-0.23	
C20	Monitoramento do Planejamento Estratégico	0.01	-0.43	-0.47	0.47	-0.09	0.72	-0.36	0.31	-0.71	0.50	-0.59	-0.24	-0.09	0.68	0.55	-0.07	0.14	0.68	0.39	-0.48	0.34	0.59	-0.16	0.31	0.53	0.05	
C21	Expectativa de Resultado	-0.10	0.72	0.51	-0.18	-0.03	-0.40	0.52	-0.11	0.35	-0.42	0.50	0.44	-0.12	-0.45	-0.46	0.40	-0.28	-0.46	-0.35	-0.48	-0.35	-0.54	0.08	-0.03	-0.66	0.28	
C22	Contas Contábeis Relevantes do Negócio	0.29	-0.37	-0.24	0.65	0.25	0.46	0.16	0.20	-0.63	0.25	-0.38	-0.35	-0.12	0.70	0.69	-0.01	0.61	0.64	0.32	0.34	-0.35	0.55	0.44	0.28	0.50	-0.18	
C23	Audiência de Holding	0.35	-0.55	-0.14	0.50	0.04	0.57	-0.22	0.14	-0.71	0.53	-0.53	-0.18	0.27	0.54	0.76	-0.09	0.04	0.51	0.45	0.59	-0.54	0.95	0.27	0.13	0.82	-0.21	
C24	Rotatividade de Funcionários	0.53	0.25	0.40	0.34	0.50	0.21	0.53	-0.31	-0.10	-0.03	0.21	0.21	0.21	-0.04	0.40	0.07	0.54	-0.04	0.32	-0.16	0.08	0.44	0.27	0.32	0.14	0.07	
C25	Histórico Positivo do Cliente	0.35	-0.14	-0.08	0.30	0.29	0.51	0.20	-0.07	-0.26	0.26	0.21	0.00	-0.14	0.40	0.15	0.14	0.53	0.25	0.37	0.31	-0.03	0.26	0.19	0.32	-0.14	-0.15	
C26	Membro Desempenhado da Equipe de Auditoria	0.09	-0.51	-0.37	0.39	-0.08	0.53	-0.20	0.25	-0.60	0.38	-0.74	-0.38	0.05	0.58	0.72	-0.22	0.10	0.63	0.37	0.55	-0.66	0.90	0.82	0.14	-0.14	-0.08	
C27	Contratos com Setor Público	-0.22	0.43	0.26	-0.06	-0.13	-0.09	-0.04	-0.21	0.37	-0.18	-0.14	0.42	0.02	-0.13	-0.19	0.17	0.09	0.03	-0.23	0.05	0.26	-0.16	-0.21	0.07	-0.15	-0.08	
Quantidade de Correlações > 0.30		13	8	10	14	8	13	7	6	6	10	7	10	4	13	13	6	9	12	12	12	7	11	11	10	7	10	3

Fonte: Adaptado de IBM SPSS Statistics.

ANEXO A - Tipos de evidências coletáveis em campo

Figura 07 – Evidências de auditoria nas diversas áreas das demonstrações financeiras

Áreas, contas ou eventos das demonstrações financeiras	Inspecção	Observação	Conf. Ext.	Recálculo	Reexecução	Proc. Analit.	Indagação
Caixa	✓					✓	✓
Bancos conta movimento	✓		✓			✓	✓
Equivalentes de caixa e Aplicações interfinanceiras de liquidez em Ifs			✓	✓		✓	✓
Receíveis (clientes, empréstimos em Ifs e Prêmios de seguros em seguradoras)			✓			✓	✓
Duplicatas descontadas			✓			✓	✓
Títulos e valores mobiliários e outras aplicações financeiras	✓		✓			✓	✓
Adiantamentos a fornecedores, empregados e outros	✓		✓			✓	✓
Tributos a compensar ou a restituir	✓			✓		✓	✓
Outras contas a receber	✓		✓			✓	✓
Estoques	✓	✓	✓			✓	✓
Estoques em poder de terceiros	✓	✓	✓			✓	✓
Despesas pré-pagas			✓	✓		✓	✓
Investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial				✓		✓	✓
Outros investimentos	✓		✓			✓	✓
Valores a receber de partes relacionadas			✓	✓		✓	✓
Outros valores e bens não classificados no ativo circulante	✓		✓	✓		✓	✓
Imobilizado						✓	✓
Adições	✓						✓
Baixas	✓			✓			✓
Saldo acumulado, inclusive de obras em andamento	✓	✓				✓	✓
Depreciações do período e acumuladas				✓		✓	✓
Intangíveis						✓	✓
Adições	✓						✓
Baixas	✓			✓			✓
Amortizações e testes de recuperabilidade				✓		✓	✓
Empréstimos, financiamentos e títulos a pagar e respectivos encargos	✓		✓	✓		✓	✓
Contas a pagar a fornecedores	✓		✓	✓		✓	✓
Salários a pagar	✓			✓		✓	✓
Encargos e retenções a pagar	✓			✓		✓	✓
Provisões para 13º salário, férias e respectivos encargos	✓			✓		✓	✓
Depósitos a vista em bancos			✓			✓	✓
Depósitos a prazo e poupança em Ifs	✓		✓			✓	✓
Depósitos interfinanceiros em Ifs	✓		✓			✓	✓
Captações no mercado aberto de Ifs	✓		✓	✓		✓	✓
Debêntures e outros títulos de dívida	✓			✓		✓	✓
Instrumentos financeiros passivos	✓		✓	✓		✓	✓
Impostos a pagar, exceto imposto de renda e contribuição social	✓			✓		✓	✓
Provisão para imposto de renda e contribuição social	✓			✓		✓	✓
Imposto de renda e contribuição social diferidos, inclusive ativos	✓			✓		✓	✓
Outras despesas a pagar, inclusive outras provisões	✓		✓	✓		✓	✓
Provisão para contingências trabalhistas	✓		✓	✓		✓	✓
Provisão para contingências fiscais	✓		✓	✓		✓	✓
Provisão para outras contingências	✓		✓	✓		✓	✓
Provisões técnicas de seguradoras, previdência e capitalização			✓			✓	✓
Receitas antecipadas	✓		✓	✓		✓	✓
Outros passivos que envolvem estimativas	✓		✓		✓	✓	✓
Capital social	✓					✓	✓
Aumentos de capital	✓					✓	✓
Reduções de capital	✓					✓	✓
Reservas de capital				✓		✓	✓
Lucros acumulados e reservas de lucros				✓		✓	✓
Dividendos provisionados	✓			✓		✓	✓
Outras movimentações no patrimônio líquido	✓			✓		✓	✓
Receitas operacionais (de vendas, serv. de operações de crédito e de outras atividades)	✓			✓	✓	✓	✓
Reduções da receita bruta	✓			✓	✓	✓	✓
Devoluções e cancelamentos	✓			✓	✓	✓	✓
Tributos	✓			✓	✓	✓	✓
Outras						✓	✓
Custo das vendas e dos serviços				✓	✓	✓	✓
Lucro bruto				✓		✓	✓
Despesas operacionais				✓	✓	✓	✓
Salários e encargos	✓			✓	✓	✓	✓
Comissões de vendas	✓			✓	✓	✓	✓
Serviços de terceiros	✓				✓	✓	✓
Depreciações e amortizações				✓		✓	✓
Provisões para encargos trabalhistas	✓					✓	✓
Outras despesas departamentais	✓					✓	✓
Provisão para imposto de renda e contribuição social	✓			✓		✓	✓
Lucro líquido						✓	✓

Fonte: Longo (2015, p. 232).