

Revista de Administração e Contabilidade

Volume 17, Ano 2025

Feira de Santana, ID edição: 10.29327/2508556.17.1

ISSN: 2177-8426

A percepção dos auditores independentes sobre as NBC TAs 701 e 265: uma análise crítica

Paulo Alexandre Oliveira de Faria

Universidade Estadual de Goiás (UEG)

Email: paulo.faria@ueg.br

Nyslene Pereira de Jesus

Universidade Estadual de Goiás (UEG)

Email: nyslenepj@gmail.com

Elder Raniel da Silva Cardoso

Universidade Estadual de Goiás (UEG)

Email: eraniel1@gmail.com

Suelma Rodrigues Duarte

Universidade Estadual de Goiás (UEG)

Email: suelma.duarte@ueg.br

Antonia Elisangela Vaz Costa

Universidade Estadual de Goiás (UEG)

Email: elisangela.costa@ueg.br

Resumo

Com o avanço das Normas Brasileiras de Auditoria (NBC TA), especialmente as NBC TAs 701 e 265, torna-se essencial analisar o entendimento e a aplicação desses padrões pelos auditores independentes. Dentro deste escopo, os principais focos de auditoria concentram-se nas áreas críticas das demonstrações financeiras que requerem atenção especial do auditor, devido a sua materialidade ou risco significativo. Desse modo, o objetivo da pesquisa se deu por identificar qual o nível de compreensão dos auditores independentes acerca das NBC TAs 701 e 265. A metodologia adotada foi a análise exploratória com abordagem qualitativa, por meio de um questionário estruturado por intermédio da ferramenta do *Google Forms* aplicado a dezenas de profissionais de auditoria contábil de médio e alto escalões, como sêniores, supervisores, gerentes e sócios de duas grandes firmas multinacionais de auditoria no Estado de Goiás. Os resultados obtidos revelaram que, em relação à NBC TA 701, os auditores enfrentam dificuldades na identificação e apresentação dos PAAs, em função da subjetividade e complexidade envolvidas. Embora reconheçam a importância da interação com a governança corporativa, consideram que a comunicação por si só não é suficiente para definir os PAAs. Em relação à NBC TA 265, a percepção sobre as deficiências de controle interno varia

conforme o cargo e a experiência, destacando a necessidade de avaliar o impacto e a probabilidade para determinar sua relevância.

Palavras-Chave: Normas Brasileiras de Contabilidade. Comunicação de Deficiências de Controle Interno. Auditoria. Principais Assuntos de Auditoria (PAAs).

1 INTRODUÇÃO

No contexto globalizado atual, a prática da auditoria independente desempenha um papel crucial na manutenção da confiança pública e na integridade das informações financeiras das organizações. (Messier Jr. et al., 2020) Com o avanço das Normas Brasileiras de Auditoria (NBC TAs), especialmente as NBC TA 701 e 265, torna-se essencial avaliar o entendimento e a aplicação desses padrões pelos auditores independentes. Este estudo propõe-se a investigar essa compreensão em uma grande empresa de auditoria, não apenas analisando a conformidade técnica com as normas, mas também explorando suas implicações práticas e contribuições para a governança corporativa.

A auditoria independente é definida como um processo sistemático e objetivo de avaliação das demonstrações financeiras de uma entidade, realizado por profissionais externos e independentes da organização auditada. Segundo Arens et al. (2021, p. 56), seu objetivo fundamental é "reforçar a credibilidade das informações financeiras perante os usuários das demonstrações contábeis".

Dentro do escopo das NBC TAs 701 e 265, os principais focos de auditoria concentram-se nas áreas críticas das demonstrações financeiras que requerem atenção especial do auditor, devido à sua materialidade ou risco significativo. De acordo com Knechel (2016, p. 302), "o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras e como eles se relacionam aos principais temas de auditoria".

As comunicações das deficiências de controle interno representam um componente crucial da auditoria independente, conforme estipulado na NBC TA 265. Segundo Mautz e Sharaf (2019, p. 178), tais comunicações são essenciais para "informar a administração e os responsáveis pela governança sobre as deficiências significativas no controle interno identificadas durante a auditoria".

A auditoria não se restringe à verificação da conformidade das informações financeiras; ela também desempenha um papel essencial na promoção de uma governança corporativa eficaz. Para Oliveira (2018, p. 92), "a transparência e a confiança fomentadas pela auditoria independente são fundamentais para a governança corporativa, influenciando diretamente a qualidade das decisões tomadas pelos stakeholders". Dessa forma, indaga-se: qual o nível de compreensão dos auditores independentes sobre as NBC TAs 701 e 265? Desse modo, o objetivo geral do trabalho é verificar qual o nível de compreensão dos auditores independentes em cargos táticos e estratégicos, acerca das NBC TAs 701 e 265.

A proposta da pesquisa é investigar o nível de compreensão dos auditores independentes acerca das Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente NBC TAs 701 e 265. Essas normas desempenham um papel fundamental na prática da auditoria ao estabelecer diretrizes claras para a comunicação dos principais assuntos de auditoria (NBC TA 701) e para a comunicação de deficiências significativas no controle interno (NBC TA 265). Segundo Martins (2020), tais normas são essenciais para promover a transparência e a

confiabilidade das informações financeiras, além de contribuir para a eficácia do processo de auditoria ao estabelecer padrões claros e consistentes.

Entender a importância das NBC TAs 701 e 265 é crucial para assegurar a conformidade com as melhores práticas de auditoria, garantindo que informações relevantes sejam devidamente comunicadas aos usuários das demonstrações contábeis. A aplicação de um questionário estruturado com base em escalas *Likert* possibilitou a obtenção de *insights* significativos sobre o entendimento e a aplicação prática dessas normas pelos auditores, conforme destacado por Oliveira *et al.* (2018).

Portanto, este estudo justifica-se para contribuir no aprimoramento das práticas de governança corporativa e para a melhoria contínua da qualidade das auditorias realizadas pela empresa de auditoria selecionada. Além disso, oferece *insights* valiosos para a comunidade acadêmica e profissional sobre a implementação e o impacto das referidas NBC TAs aqui tratadas no contexto brasileiro, conforme apontado por Silva (2019).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria Independente: Conceitos

A auditoria é um procedimento contábil que surgiu da necessidade de se garantir a fidedignidade das informações provenientes dos registros contábeis (Ribeiro; Coelho, 2023). No cenário corporativo, a prática da auditoria constitui-se em corroborar as informações que são evidenciadas nas demonstrações contábeis emitidas pelas várias entidades no mundo (Souza; Alberton; Borba, 2017).

Enquanto área técnica da profissão contábil, a auditoria independente visa compreender os processos para e persecução comprobatória dos diversos fatos econômicos e contábeis das entidades empresariais. Dessa forma, a sua realização vem atestar se as demonstrações contábeis estão ou não de acordo com as normas brasileiras de contabilidade e, além disso, verificar a conformidade à realidade patrimonial (Gramling; Rittenberg; Johnstone, 2012; Fusiger; Silva; Carraro, 2014).

A aplicação prática da auditoria agrega valor ao ambiente empresarial, uma vez que, torna-se eficaz ao coletar e analisar evidências sobre a veracidade das demonstrações financeiras. Ademais, é importante que a auditoria seja conduzida de forma independente em relação à gestão da empresa auditada e aos usuários externos das demonstrações (Gramling; Rittenberg; Johnstone, 2012).

No que tange ao grau de confiança das informações divulgadas pelas entidades, o empenho do auditor é crucial, as NBC TAs requerem que haja segurança razoável de que as demonstrações contábeis estejam fielmente de acordo com o padrão imposto, estando livre de qualquer distorção que venha a ser relevante, mesmo que a causa venha a ser por fraude ou erro.

A asseguarção razoável dos fatos é alcançada quando o auditor reúne evidência de auditoria adequada e suficiente, diminuindo de forma aceitável o risco de auditoria. Esse risco é definido como a possibilidade de o auditor emitir uma opinião inadequada caso as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes. No entanto, a segurança razoável não é um patamar absoluto de garantia, pois há limitações intrínsecas na auditoria devido ao fato de que a maioria das evidências em que o auditor fundamenta suas conclusões e opiniões é persuasiva, não conclusiva (IFAC, 2008; Dantas *et al.*, 2011).

Quanto ao parecer emitido pelo auditor, no qual se trata do instrumento que é utilizado para expressar a opinião fundamentada, de maneira sucinta e objetiva a respeito das demonstrações contábeis, que se dispõe da responsabilidade técnico-profissional, a Resolução

CFC nº 830/98, de modo geral, expressa que o parecer do auditor é destinado aos acionistas, cotistas ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, este deve comunicar de forma clara e objetiva se, em sua opinião, as demonstrações auditadas estão adequadamente representadas em todos os aspectos relevantes, em conformidade com as disposições das normas aplicáveis, e é imprescindível que o documento siga as características intrínsecas e extrínsecas estipuladas pelas diretrizes pertinentes (Dantas *et al.*, 2011).

Diante disso, a compreensão de que o progresso econômico teve impactos em vários domínios da vida empresarial, demandou a implementação de medidas de segurança e controle de riscos na coordenação dos empreendimentos. Nesse contexto, destaca-se a importância da identificação e comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, os quais são determinados com base na relevância e materialidade, proporcionando transparência e confiança aos usuários das demonstrações contábeis.

2.2 A Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) – NBC TA 701 e das Deficiências de Controle Interno – NBC TA 265

A divulgação dos principais assuntos da auditoria tem como objetivo tornar o relatório mais claro sobre o processo de auditoria realizado. Além disso, oferece elementos extras aos usuários previstos dos relatórios financeiros, a fim de auxiliá-los na compreensão das questões que, de acordo com a avaliação profissional do auditor, foram as mais relevantes na auditoria dos balanços financeiros do período vigente (NBC TA 701, 2016).

Segundo Antunes (2012), para expressar sua opinião, os auditores precisam de informações adequadas e suficientes que possam reduzir a imprecisão de forma considerável durante a avaliação de fatos e eventos representados em elementos contábeis. Conforme a norma NBC T 11, o parecer resultante pode ser classificado como parecer sem ressalva, com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião.

Os PAAs, na estrutura do relatório do auditor independente, abordam informações mais esclarecedoras referente ao ponto de vista dos investidores, elucidando elementos importantes das demonstrações contábeis advindas de entidades de capital aberto para aqueles interessados (Alves; Galdi, 2019). Os assuntos abordados no relatório são específicos e necessitam de uma atenção significativa do auditor, sendo essas as que dispõem também do julgamento da administração, em conformidade com a NBC TA 701 (2016).

Para o reconhecimento de um assunto como PAA, há um processo de organização das informações, onde o auditor deve avaliar e identificar os assuntos que foram comunicados aos encarregados da governança e, a partir disso, ponderar quais dessas informações importantes serão de real relevância, de acordo com o julgamento profissional. Além disso, para que seja considerado expressivo, o assunto deve ser de tamanha complexidade até mesmo para o julgamento profissional, onde há a dificuldade de obter evidências pertinentes (PCOAB, 2016).

Para a realização do relatório, há pontos que precisam ser observados e analisados antes de ser discutidos, dessa forma, segundo a NBC TA 701, espera-se que o auditor empregue seu discernimento, por isso, com a publicação da nova norma a respeito do relatório de auditoria, alguns aspectos na estrutura foram alterados, estes nos quais se remetem à organização das informações, a relevância das evidências, o cunho linguístico utilizado e a contextualização do julgamento a respeito dos dados que foram apontados como os mais relevantes na análise das demonstrações financeiras do período em questão (IBRACON, 2017).

Por meio de seu veículo de comunicação, o IBRACON ressaltou os benefícios da inserção dos resultados dos procedimentos de auditoria na seção dos PAAs e demonstrou que

essa prática pode melhorar a qualidade dos relatórios, tornando-os mais claros e úteis para os destinatários dessas informações. Além disso, uma pesquisa em mais de 100 empresas também foi realizada, para a análise da elaboração do PAA e o nível de compreensão nos textos incluídos, uma vez que esta é a alteração mais relevante no novo relatório. Ademais, a inclusão dos resultados dos procedimentos de auditoria nos PAAs não apenas cumpre os requisitos normativos, mas também promove significativamente a transparência e a utilidade das informações para os usuários das demonstrações financeiras (Messier Jr. *et al.*, 2017).

A aplicação da norma NBC TA 701 está diretamente ligada à NBC TA 265, a qual aborda a divulgação das falhas no controle interno identificadas durante a auditoria. Esse procedimento complementa o processo ao assegurar que as informações pertinentes e oportunas sobre tais falhas sejam comunicadas de forma clara aos responsáveis pela gestão e, consequentemente, aos usuários dos relatórios financeiros. Ao integrar esses elementos, o auditor não apenas cumpre rigorosamente as orientações estabelecidas, mas também promove a transparência e a confiança essenciais nas análises das demonstrações financeiras.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, a NBC TA 265 aborda o dever do auditor de forma conveniente às partes encarregadas pela governança e à administração as deficiências de controle interno constatadas ao longo da auditoria das demonstrações contábeis. Além disso, é importante salientar que essa diretriz não impõe responsabilidade ao auditor no que tange à obtenção de entendimento do controle interno, bem como no planejamento e na execução dos testes de controle, salvo pelos requisitos estabelecidos na NBC TA 315 – esta, na qual refere-se à “Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente” –, e na NBC TA 330 – que discute a “Resposta do Auditor aos Riscos Avaliado” (NBC TA 265, 2009).

Segundo Michelin, Bozzolan e Beretta (2015), os sistemas de controle interno visam facilitar a realização eficaz e competente dos objetivos organizacionais, assegurando a preparação oportuna de demonstrações contábeis conforme exigências normativas. Esse princípio está diretamente ligado à NBC TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno aos Responsáveis pela Governança e à Administração, cujo propósito é garantir que os controles internos ofereçam uma base confiável para a elaboração de demonstrações contábeis em conformidade com as normas vigentes.

Consoante ao *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), o controle interno é um sistema supervisionado pela governança, administração e demais profissionais da entidade, estabelecido para proporcionar uma segurança razoável na realização dos objetivos relacionados às operações, divulgações e conformidade. Assim, ambos enfatizam a importância dos controles internos para assegurar a eficácia operacional, a confiabilidade das divulgações e o cumprimento das normas, aspectos críticos abordados pela norma NBC TA 265 (COSO, 2013).

A busca pela eficácia do controle interno é fundamental para assegurar o bom funcionamento da empresa. Nesse sentido, é crucial que os relatórios incluam indicadores e instrumentos que destaquem a gestão operacional dos colaboradores, bem como o cumprimento das metas estabelecidas. Para isso, é essencial proporcionar independência na execução das atividades, garantindo bons resultados sem extrapolar as responsabilidades atribuídas (Attie, 2018).

A utilização do controle interno permite identificar deficiências potencialmente relacionadas à redução de receitas e ao aumento de custos, contribuindo para uma operação

mais organizada da entidade. Isso possibilita o desenvolvimento de métodos para evitar perdas e oferece uma compreensão detalhada de aspectos que poderiam resultar em problemas futuros (Nyakundi; Nyamita; Tinega, 2014).

Para garantir a eficácia do controle interno, é crucial realizar uma avaliação contínua da confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais. Além disso, é necessário revisar periodicamente os mecanismos implementados para proteger os ativos da instituição e assegurar que o comportamento organizacional esteja em conformidade com as diretrizes estabelecidas. Esta revisão inclui a verificação da conformidade com os regulamentos internos e as leis aplicáveis, visando alcançar os padrões desejados de eficácia e efetividade definidos pela gestão empresarial (Attie, 2018).

No entanto, é importante estar consciente que, conforme a NBC TA 200, mesmo que uma organização possua sistemas de controle interno eficientes, é inevitável que ocorram distorções relevantes nas demonstrações financeiras, devido às limitações desses controles, como erros humanos ou alterações inadequadas na gestão dos controles. Além disso, conforme a NBC TA 240, a responsabilidade pela implementação e manutenção dos controles internos recai sobre a administração, não sobre o auditor independente.

Entretanto, em conformidade com a NBC TA 265, o auditor independente tem o dever de comunicar à administração e aos encarregados pela governança quaisquer falhas nos controles internos identificadas durante a auditoria (CFC, 2016). Isso reforça a importância da colaboração entre auditor e gestores para fortalecer continuamente os processos de controle e garantir a integridade das informações financeiras da organização.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Metodologicamente, trata-se de uma pesquisa de abordagem qualitativa, posto que a análise desta pesquisa está centrada no intento de convergir referenciais que coadunem às concepções necessárias à análise dos questionários utilizados neste artigo com vistas a verificar a percepção dos auditores independentes em relação às normas técnicas de auditoria no contexto específico das NBC TAs 701 e 265. Segundo Silva *et al.* (2022), a abordagem qualitativa propõe entender os significados e interpretações que perpassam as experiências individuais dos participantes dentro de um contexto social.

Ainda no contexto metodológico, amparados em Gerhardt e Silveira (2009), esta pesquisa evidencia-se como qualitativa por não se preocupar com a questão da representatividade numérica, mas em compreender como os auditores independentes percebem às normas técnicas de auditoria, especificamente, as NBC TAs 701 e 265.

Esta pesquisa foi realizada em 02 (duas) firmas de auditoria que atuam regionalmente dentro do Estado de Goiás, sendo elas multinacionais. Estabeleceu-se como amostra da pesquisa, 20 (vinte) profissionais da auditoria contábil de médio e/ou alto escalões, portanto, em níveis tático e estratégico, a saber: encarregados/supervisores, gerentes, diretores e sócios. A amostragem por acessibilidade foi a considerada para o presente estudo, dado que, segundo Gil (2008, p. 94), aplica-se este tipo de amostragem em estudos exploratórios ou qualitativos, onde não é requerido elevado nível de precisão. Nesse tipo de amostragem, cf. Gil (2008), o pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes possam, de alguma forma, representar o universo, mas sem generalizações.

Aqui, o instrumento utilizado para a coleta de dados foi o questionário estruturado. Para Parizot (2015) uma das principais características de um questionário estruturado é a padronização. Nas palavras de Parizot (2015, p. 86), no questionário estruturado, as “respostas

similares dadas por pesquisados diferentes são, por ocasião da análise, consideradas equivalentes”. A construção do instrumento de coleta de dados se deu cuidadosamente, no sentido de alinhar as perguntas do questionário com os objetivos propostos na pesquisa de modo a proceder melhor aplicabilidade do instrumento.

Contudo, os questionários estruturados foram formatados no *Google Forms* e em escala *Likert* (5 pontos) e encaminhados via aplicativo de mensagens *Whatsapp*®, para os profissionais de auditoria. De acordo com Aguiar, Correia e Campos, (2011, p. 2), as escalas *Likert*

são uma das escalas de autorrelato mais difundidas, consistindo em uma série de perguntas formuladas sobre o pesquisado, onde os respondentes escolhem uma dentre várias opções, normalmente cinco, sendo elas nomeadas como: Concordo muito, Concordo, Neutro/indiferente, discordo e discordo muito.

Haja vista a escolha de duas grandes firmas de auditoria, dentre as existentes em Goiás, o retorno das respostas dos questionários se deu com 13 (treze) questionários, ou seja, uma taxa de resposta de 65%. Cabe ressaltar que os participantes que não retornaram com a resposta dos questionários não foram considerados para a análise.

Ademais, para o estudo, considerou-se a análise estatística de tipo descritiva. Sobre esse tipo de análise, Sampaio e Lycarião (2021, p.119) esclarecem: “é aquela que organiza os dados em termos de medidas descritivas [...]. Medidas essas que, para efeito de inteligibilidade mais ampla de apresentação dos resultados, são usualmente apresentadas em tabelas e gráficos”.

Munidos de tais respostas, os dados coletados foram organizados em tabelas e foram elaborados gráficos explicativos para auxílio das interpretações da percepção dos auditores, bem como para um aprofundamento nas discussões.

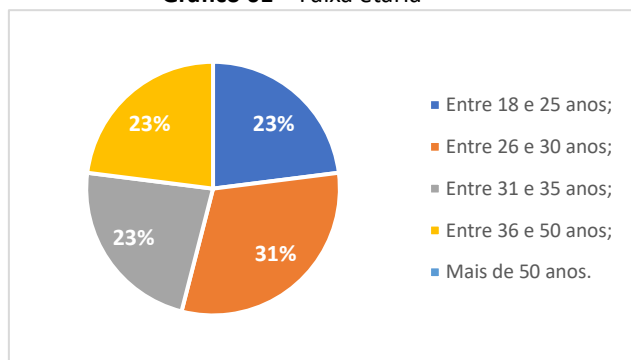
4 ANÁLISE DE RESULTADOS

A análise crítica consistiu em uma verificação ponderada acerca do conhecimento dos auditores sobre as NBC TAs 701 e 265, considerando aspectos de formação, experiências e posições ocupadas. O estudo examinou diversos elementos com o intuito de compreender mais a respeito das supracitadas normas e acrescentar à literatura contábil.

4.1 Análise dos Perfis

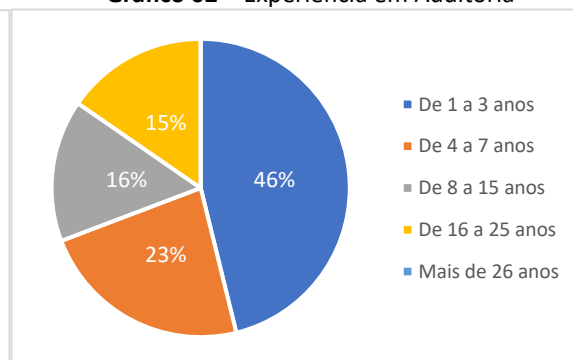
A amostra é predominantemente jovem e em início de carreira, com cerca de 77% dos respondentes concentrados nas faixas de 18 a 35 anos [Gráfico 1]. Além disso, a falta de auditores com mais experiência sugere que a amostra não é representativa de auditores com uma vasta experiência, o que pode limitar a diversidade de opiniões, especialmente sobre a evolução das práticas de auditoria ao longo do tempo. A maior parte dos respondentes tem pouca experiência em auditoria, com 69% com até 7 anos de prática (Gráfico 2). Isso pode indicar uma visão mais teórica ou menos aprofundada das nuances e desafios da auditoria.

Gráfico 01 – Faixa etária



Fonte: dados da pesquisa

Gráfico 02 – Experiência em Auditoria

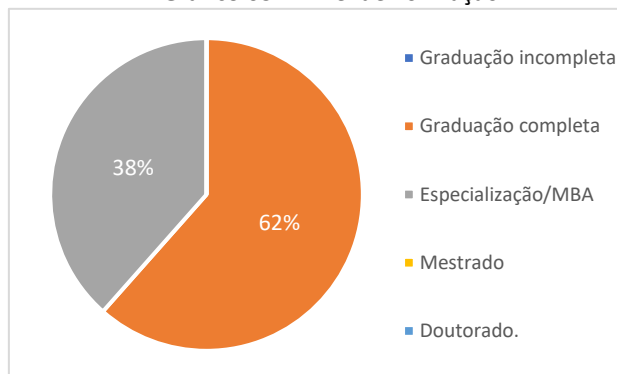


Fonte: dados da pesquisa

A ausência de mestrado ou doutorado na amostra indica que não inclui profissionais com uma forte base acadêmica em auditoria ou áreas correlatas, conforme Gráfico 3.

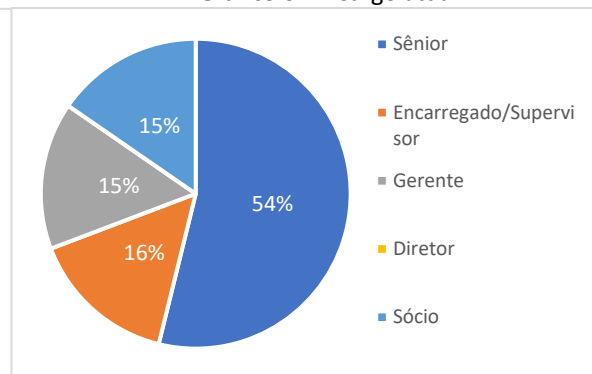
Além disso, o resultado obtido no Gráfico 4 apresenta uma baixa participação de Supervisores, Gerentes e Sócios, o que limita a visão sobre o impacto das normas nos níveis hierárquicos superiores, responsáveis pela revisão dos trabalhos e pela perspectiva estratégica. A parte majoritária dos respondentes ocupa a função de Sênior (54%), com 3 a 7 anos de experiência, o que reflete um perfil técnico e operacional. Isso sugere que, embora tenham conhecimento técnico, esses profissionais podem carecer de uma visão mais estratégica sobre a aplicação das NBC TAs, especialmente em relação à governança e aos usuários externos.

Gráfico 03 – Nível de Formação



Fonte: dados da pesquisa

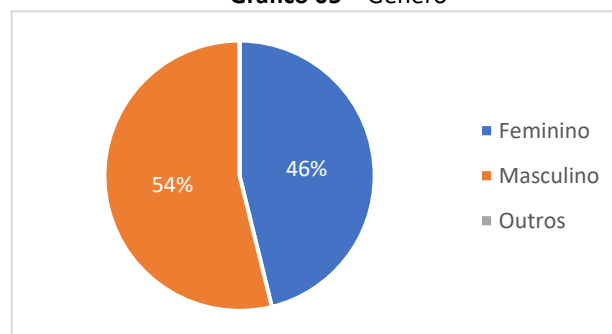
Gráfico 04 – Cargo atual



Fonte: dados da pesquisa

Ademais, distribuição de gênero na auditoria mostra uma leve predominância masculina (54%), refletindo a tradição da profissão, mas com um aumento gradual da presença feminina (46%), o que indica uma crescente diversidade de gênero na área, de acordo com o Gráfico 5.

Gráfico 05 – Gênero

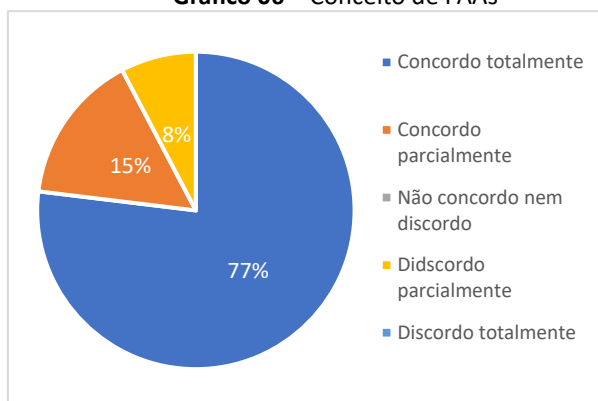


Fonte: dados da pesquisa

4.2 Análise Sobre a Percepção dos Auditores Sobre a NBC TA 701

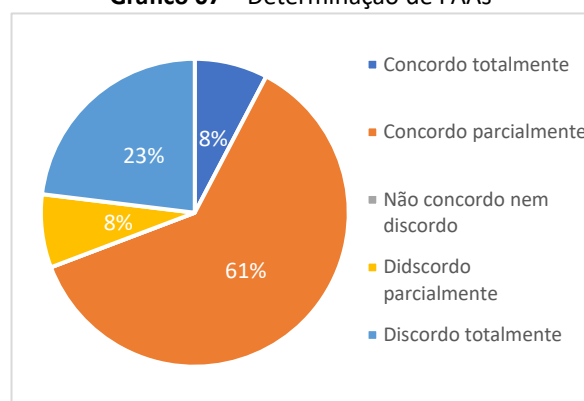
O Gráfico 6 demonstra que, de forma conceitual, a quantidade majoritária (92%) dos respondentes tem uma base teórica supostamente sólida, alinhada com a norma, que destaca a importância da relação com a governança, uma vez que é fundamental garantir a transparência. Por outro lado, a pequena parcela que discorda, aparentemente indica incerteza ou falta de familiaridade com a norma.

Gráfico 06 – Conceito de PAAs



Fonte: dados da pesquisa

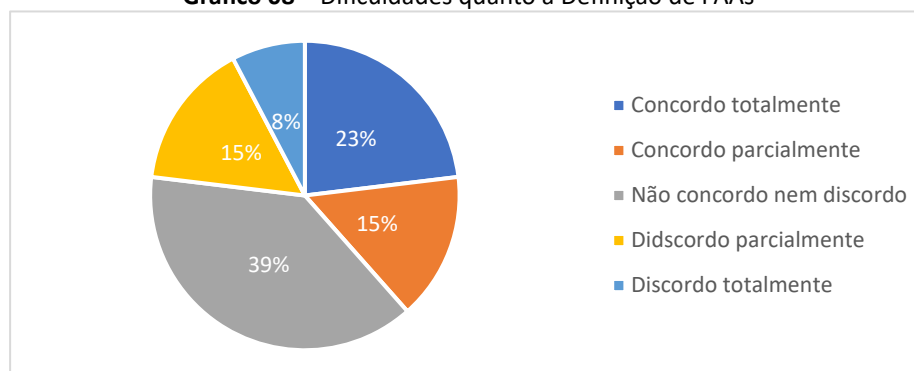
Gráfico 07 – Determinação de PAAs



Fonte: dados da pesquisa

Além disso, segundo o Gráfico 7, em relação a determinação do que é um PAA de acordo com o nível de risco, a maior parte dos auditores (69%) não responderam em conformidade com a norma, dessa forma, apesar de conhecerem os conceitos, possuem, aparentemente, uma compreensão limitada a respeito de quais PAAs devem ser considerados, o que pode acarretar dificuldades na hora de selecioná-los, conforme o Gráfico 8, onde 38% responderam seguindo essa linha.

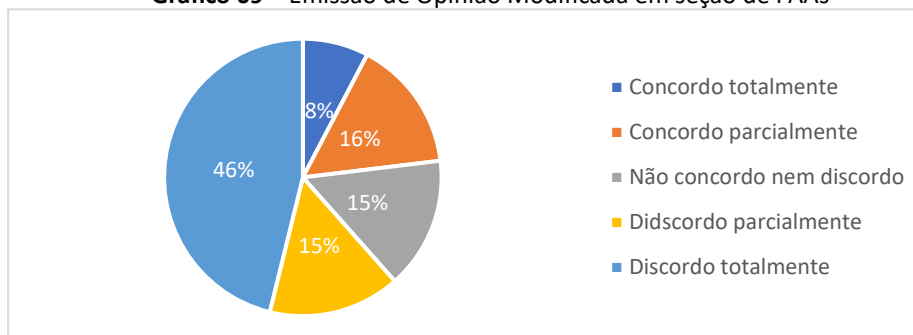
Gráfico 08 – Dificuldades quanto a Definição de PAAs



Fonte: dados da pesquisa

Os dados coletados do gráfico 9 apresentam que uma parte tímida (54%) dos respondentes possuem uma base fundamentada da NBC TA 701, ao contrário da porcentagem que concorda, o que sugere que a norma pode ser complexa para alguns, refletindo diferentes níveis de compreensão sobre o que é apropriado comunicar ou não nos PAAs.

Gráfico 09 – Emissão de Opinião Modificada em seção de PAAs

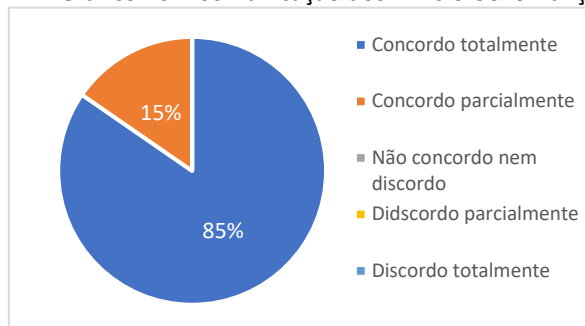


Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que as respostas estão bem distribuídas no Gráfico 11, com quantidade preponderante (54%) em concordância. Isso pode indicar que uma boa parte dos auditores

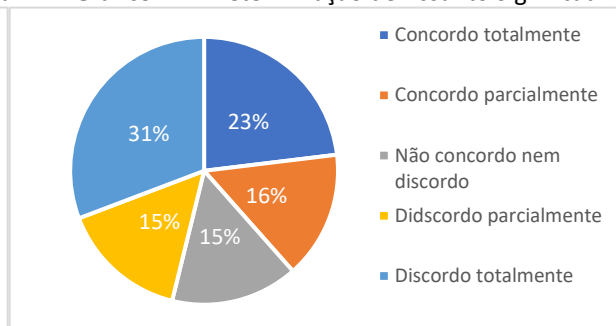
têm uma visão de que as interações com a governança pode ser uma fonte confiável na indicação de assuntos significativos. Por outro lado, aqueles que discordam sugere que essa interação pode não ser suficiente, o que está em conformidade com a norma, apesar da relação direta com a governança ser importante, como boa parte dos respondentes concordam (85%), em linha com o Gráfico 10, a interação com a governança é apenas uma parte do processo e não pode ser usada particularmente como critério de identificação.

Gráfico 10 – Comunicação dos PAAs e Governança



Fonte: dados da pesquisa

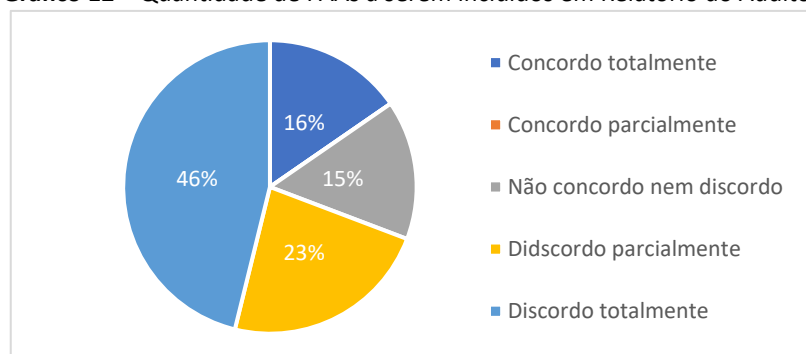
Gráfico 11 – Determinação de Assunto Significativo



Fonte: dados da pesquisa

A maioria dos respondentes (69%) discorda da afirmação, conforme indicado no Gráfico 12, o que sugere que os auditores têm uma compreensão sólida de que o porte da empresa e a natureza de suas operações influenciam diretamente a quantidade de PAAs. Essa percepção está alinhada com o que a norma propõe, uma vez que entidades maiores e mais complexas tendem a apresentar mais riscos e questões que exigem atenção especial, resultando em um maior número de principais assuntos de auditoria. Por outro lado, o baixo índice de concordância (31%) indica que uma parcela dos auditores pode interpretar a quantidade de PAAs como algo independente das características específicas da entidade.

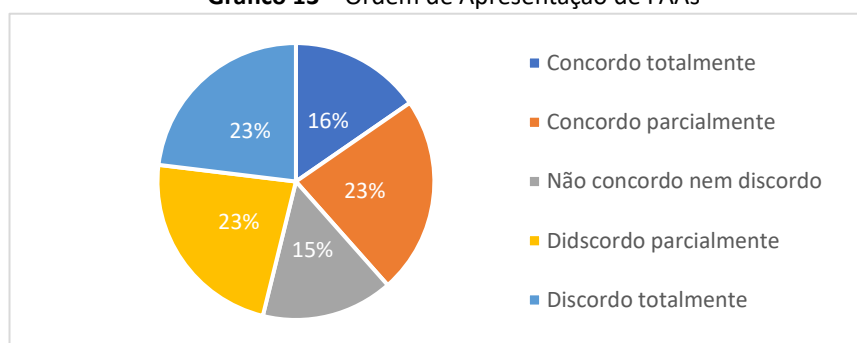
Gráfico 12 – Quantidade de PAAs a serem incluídos em Relatório do Auditor



Fonte: dados da pesquisa

Cerca de 39% concorda que ordem de apresentação de cada assunto na seção dos PAAs é questão de julgamento profissional apenas [Gráfico 13], indicando que estes reconhecem a flexibilidade prevista, que permite ao auditor utilizar de julgamento profissional para definir a ordem de apresentação dos PAAs a ser seguida, independentemente de um critério de importância, seguindo as diretrizes da NBC TA 701, ao passo que 39% estão em desacordo, não estando em linha com o que a norma propõe, o que pode sugerir que interpretam a ordem dos principais assuntos como um ponto ligado de forma direta à sua relevância.

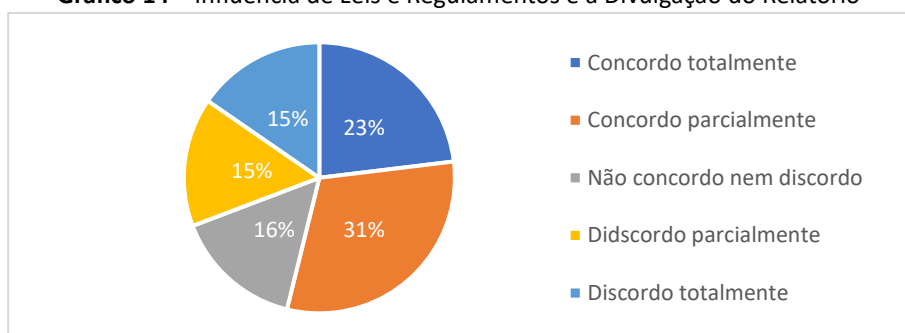
Gráfico 13 – Ordem de Apresentação de PAAs



Fonte: dados da pesquisa

Mais da metade dos respondentes (54%) estão de acordo com a afirmação [Gráfico 14], estando de acordo com a norma, o que se pode depreender que supostamente esses profissionais reconhecem a existência de contextos jurídicos ou normativos que podem limitar a transparência na auditoria, principalmente em casos envolvendo informações sensíveis, confidenciais ou protegidas por lei. Por outro lado, cerca de um terço (31%) discorda, estando em desacordo com a NBC TA 701, isso pode refletir diferentes níveis de experiência, sugerindo uma percepção inconsistente quanto a norma em questão.

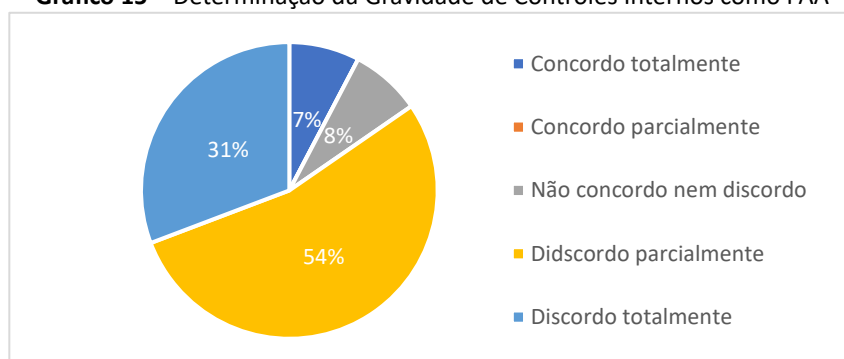
Gráfico 14 – Influência de Leis e Regulamentos e a Divulgação do Relatório



Fonte: dados da pesquisa

De acordo com o Gráfico 15, a grande maioria dos respondentes (84,6%) discorda da afirmação, assim consolidando a proposição de que a gravidade das deficiências de controle interno não pode ser considerada para determinar se um assunto é um PAA, como expressa a NBC TA 701. Em contrapartida, a reduzida proporção que concorda com a afirmação (7%) indica uma visão mais teórica ou restrita, que aparenta não se alinhar com a prática da auditoria conforme a norma estabelece.

Gráfico 15 – Determinação da Gravidade de Controles Internos como PAA



Fonte: dados da pesquisa

Para sintetizar o que fora apreendido nas análises observa-se conforme a Tabela 1 a seguir que existem dificuldades significativas atreladas a aplicação na prática da referida norma de auditoria, em que cerca de 27,4% dos participantes estão desalinhados em relação a NBC TA 701, principalmente quanto a determinação dos principais assuntos de auditoria e a sua ordem de apresentação. Ademais, os participantes reconheceram que a interação com a governança corporativa para a comunicação dos PAAs é essencial, porém, não sendo o suficiente como critério para identificar os principais assuntos de auditoria. Em suma, os participantes enfrentaram dificuldades em relação à NBC TA 701, uma vez que o principal desafio desta norma reside na subjetividade e na complexidade dos PAAs.

Tabela 01 – Respostas Obtidas x Respostas Esperadas NBC TA 701

NBC TA 701			
Questão	Esperado	Não Sabia	Não Esperado
1	12	0	1
2	4	0	9
3	8	2	3
4	Questão de Natureza Aberta		
5	13	0	0
6	5	2	6
7	11	1	1
8	9	2	2
9	5	2	6
10	7	2	4
Totais	74	11	32
%	63,2%	9,4%	27,4%

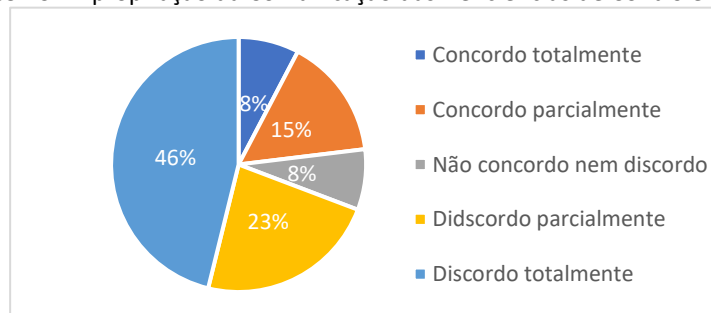
Fonte: dados da pesquisa

Para dar continuidade às análises dos resultados, passa-se adiante a discutir sobre as informações obtidas em questionário sobre a NBC TA 265, que versa acerca das deficiências de controle interno.

4.3 Análise Sobre a Percepção dos Auditores Sobre a NBC TA 265

No Gráfico 16, observa-se que 69% dos participantes da pesquisa expressam desacordo. Esse resultado contraria a norma NBC 265, uma vez que certas falhas significativas no controle interno identificadas podem comprometer tanto a integridade quanto a eficácia da administração. A NBC TA 250 (complemento da NBC TA 265) estabelece requisitos e fornece orientação sobre a comunicação de suspeita ou efetiva não conformidade com leis e regulamentos, inclusive quando os próprios responsáveis pela governança estão envolvidos na referida não conformidade.

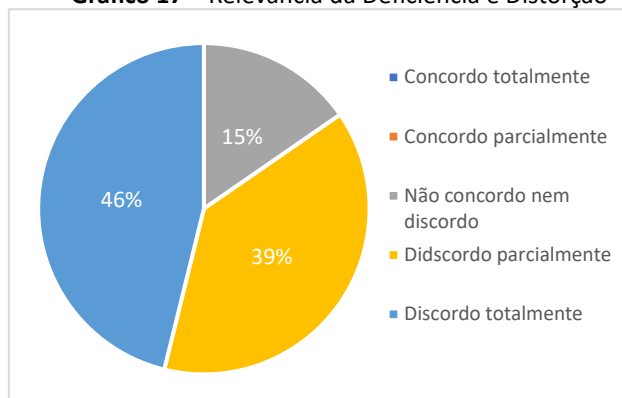
Gráfico 16 – Apropriação da Comunicação das Deficiências de Controle Interno



Fonte: dados da pesquisa

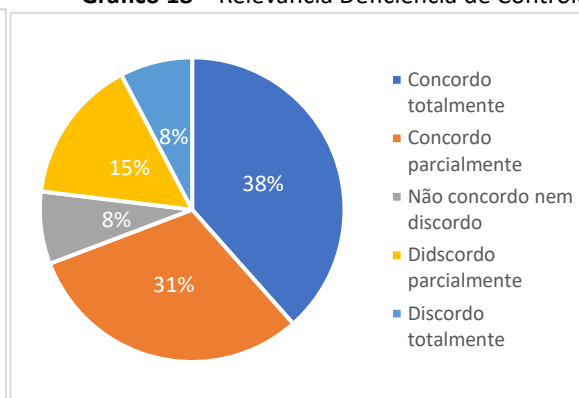
O Gráfico 17 expressa que cerca de 85% dos respondentes discordam da ideia de que a falha no controle interno deve ser considerada independentemente de causar distorções nas demonstrações financeiras. Esse resultado está em desacordo da norma NBC TA 265, visto que a avaliação de uma deficiência significativa deve considerar o risco de uma distorção relevante, mesmo que ainda não tenha ocorrido. Já o Gráfico 18 revela que 69% dos respondentes concordam, desta forma estão em linha com a norma. Para caracterizar uma deficiência no controle, é necessário considerar outros fatores além da falha em si. Assim, conforme as diretrizes da NBC TA 265, o auditor deve avaliar o impacto e a probabilidade das consequências para determinar se a deficiência é significativa, excluindo aquelas de menor impacto.

Gráfico 17 – Relevância da Deficiência e Distorção



Fonte: dados da pesquisa

Gráfico 18 – Relevância Deficiência de Controle

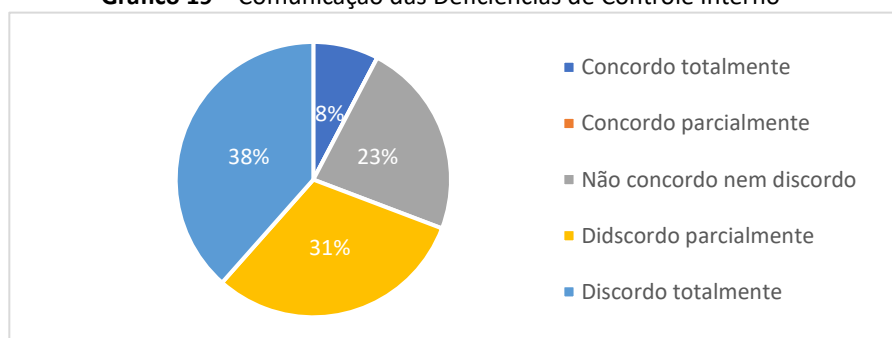


Fonte: dados da pesquisa

Conforme o Gráfico 19, cerca de 69% dos participantes da pesquisa que discordaram, observe que a maior parte dos auditores não está totalmente de acordo com a norma NBC TA 265, mesmo reconhecendo a relevância da comunicação, principalmente quando feita por escrito. A comunicação verbal pode servir como um primeiro passo para alertar a administração e os responsáveis pela governança acerca de uma deficiência significativa. Contudo, isso não exime o auditor da obrigação de registrar formalmente essa comunicação de forma escrita.

As normas de auditoria exigem a formalização das deficiências significativas por meio de uma comunicação escrita para garantir a clareza, a rastreabilidade e a formalização do relatório, assegurando que as questões levantadas sejam tratadas com a devida seriedade.

Gráfico 19 – Comunicação das Deficiências de Controle Interno

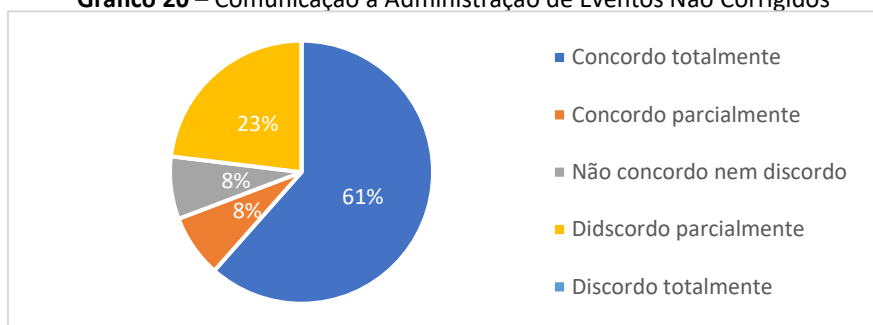


Fonte: dados da pesquisa

Segundo o Gráfico 20, cerca de 61% dos respondentes concordam totalmente com a afirmativa o que corrobora a importância da comunicação repetida, demonstrando que a maioria dos auditores compreende essa exigência da norma, mesmo que já tenham sido comunicadas em auditorias anteriores. De acordo com a NBC TA 265, o auditor tem a responsabilidade de comunicar continuamente quaisquer deficiências significativas enquanto estas persistirem e até

que sejam corrigidas. Se uma deficiência significativa comunicada anteriormente não foi corrigida, o auditor deve repetir a comunicação nas auditorias subsequentes.

Gráfico 20 – Comunicação à Administração de Eventos Não Corrigidos



Fonte: dados da pesquisa

Na Tabela 2 pode-se depreender que os auditores expressaram uma compreensão fundamentada em linha com a norma referente a responsabilidades e importância. Não obstante, a comunicação junto a administração apresenta divergência, cerca de 25% dos participantes não se encontram em linha com diretrizes da norma, com muitos profissionais optando por comunicar a administração, mesmo em alguns casos de conflito de interesse.

Tabela 02 – Respostas Obtidas x Respostas Esperadas NBC TA 265

NBC TA 265			
Questão	Esperado	Não Sabia	Não Esperado
11	3	1	9
12	11	2	0
13	9	1	3
14	9	3	1
15	9	1	3
Totais	41	8	16
%	63%	12%	25%

Fonte: dados da pesquisa

A partir da análise crítica realizada, é possível concluir que os auditores parecem estar mais alinhados com a NBC TA 265, uma vez que ela é mais prática e fundamentada em processos objetivos, o que justifica o nível de alinhamento com ela.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo principal avaliar o nível de compreensão dos auditores independentes em cargos táticos e estratégicos acerca das NBC TAs 701 e 265. Como base de pesquisa de opinião foi aplicada por meio de uma escala *Likert*. No entanto, considerando a pequena quantidade de empresas pesquisadas, não se pode generalizar os seus resultados, o que representa uma limitação devido a ser um estudo de caso.

A pesquisa foi aplicada e obteve retorno de 13 respondentes de duas grandes empresas de auditoria com atuação nacional e internacional. O questionário aplicado, composto por 15 perguntas, teve como objetivo avaliar o nível de conhecimento e percepção dos participantes sobre o tema. Sobre a norma NBC TA 701 foi atribuída 10 perguntas do total de 15, onde 63,2% responderam conforme a norma, 9,4% não souberam e 27,4% apresentaram respostas divergentes com a norma. Com base nos resultados apresentados conclui-se que uma considerável parcela está alinhada com a normativa, porém a parcela divergente a norma é significativa e deve ser levada em consideração. Já de acordo com a NBC TA 265, foi atribuída 5 perguntas do mesmo formato, onde 63% responderam conforme a norma, 12% não souberam e

25% com respostas diferentes da norma. Pode-se concluir que conforme apresentado boa parte dos auditores apresentam conhecimento sobre os detalhes dos controles internos.

No entanto, identificou-se uma lacuna significativa no conhecimento dos auditores em relação a definição e relevância para divulgação dos PAAs. Essa lacuna pode ser atribuída a falta de experiência e/ou treinamento. Pois em sua grande maioria os auditores possuem até 3 anos de experiência e somente graduação completa.

As perguntas foram elaboradas para abranger diferentes dimensões relacionadas ao tema, e o significativo percentual de respostas positivas indicando um alinhamento expressivo com os objetivos propostos. Em suma, a pesquisa evidenciou a importância das NBC TAs 701 e 265 para a qualidade da auditoria, ao mesmo tempo em que apontou a necessidade de aprimorar a compreensão e a aplicação dessas normas pelos profissionais da área. As recomendações apresentadas neste trabalho visam contribuir para o desenvolvimento de uma prática de auditoria mais eficiente e transparente.

Recomenda-se, para estudos futuros, aumentar a base de análise, como também a utilização de uma amostra maior e de aprofundar a análise das causas das lacunas identificadas neste estudo. Além de analisar o impacto dessas respostas no resultado do questionário avaliando de forma mais completa.

REFERÊNCIAS

- ALVES JUNIOR, E. D.; GALDI, F. C. The informational relevance of key audit matters. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 31, p. 67-83, 2020.
- ANTUNES, M. T. P.; GRECCO, M. C. P.; FORMIGONI, H.; MENDONÇA NETO, O. R. A Adoção no Brasil das Normas Internacionais de Contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia & Relações Internacionais**, v. 10, n. 20, p. 5-19, 2012.
- ARENS, A. A. et al. **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**. 17th ed. Boston: Pearson, 2021.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceito e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **NBC TA 200** – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília-DF, 2016a. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)>](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1)>). Acesso em: 10 jun. 2024.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **NBC TA 240 (R1)** – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília-DF, 2016b. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240(R1).pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2024.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TA 701**: Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. 2016. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA701&_gl=1*1ypb18n*_ga*MTMxMzExODIyNy4xNzI2NjI3MTcy*_ga_38VHCFH9HD*MTczMTg5MDA0NS41LjAuMTczMTg5MDA0NS4wLjAuMA.... Acesso em: 10 jun. 2024.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Norma brasileira de contabilidade - NBC TA nº 700**, de 17 de junho de 2016. Dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Disponível em:

- <https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700>. Acesso em: 10 jun. 2024.
- COSO. **Comitte of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission. About us**. Disponível em: <<http://www.coso.org/aboutus.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2024.
- DANTAS, J. A.; CHAVES, S. M. T.; SILVA, M. R.; CARVALHO, R. P. Determinações de refazimento/republicação de demonstrações financeiras pela cvm: o papel dos auditores independentes. **Revista Universo Contábil**, v. 7, p. 45-64, 2011.
- FUSIGER, S.; SILVA, R. M.; CARRARO, H. **Auditoria independente**: principais infrações que acarretam processo administrativo sancionador pela Comissão de Valores Mobiliários. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 11, n. 3, p. 232-247, jul./set. 2014.
- GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. (Org.). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Ed. UFRGS, 2009
- GIL, Antonio Carlos. (2008). Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas
- GRAMLING, A.; RITTENBERG, L.; JOHNSTONE, K. **Auditoria**. 7 ed. Cengage Learning, 2011.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL - IBRACON. **Ibracon emite circular nº 01/2017** – Informações sobre o Novo Relatório do Auditor Independente. São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=4214>>. Acesso em: 10 jun. 2024.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL - IBRACON. **Ibracon divulga estudo inédito sobre os Principais Assuntos de Auditoria**. São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detDocumento.php?cod=100>>. Acesso em: 12 jun. 2024.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements**. New York: IFAC, 2008.
- KNECHEL, W. R. **Auditing: Assurance and Risk**. 4. ed. Hoboken: Wiley, 2016.
- MAUTZ, R. K.; SHARAF, H. A. **The Philosophy of Auditing**. 2. ed. Sarasota: American Accounting Association, 2019.
- MESSIER JR., W. F. **Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach**. 10th ed. Upper Saddle River, NJ: Pearson, 2020.
- MESSIER Jr., W. F. et al. **Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach**. 10th ed. New York: McGraw-Hill Education, 2017.
- MICHELON, G.; BOZZOLAN, S.; BERETTA, S. **Board monitoring and internal control system disclosure in different regulatory environments**. *Journal of Applied Accounting Research*, v. 16, n. 1, p. 138–164, 2015.
- NYAKUNDI, D. O.; NYAMITA, M. O.; TINEGA, T. M. Effect of internal control systems on financial performance of small and medium scale business enterprises in Kisumu City, Kenya. **International Journal of Social Sciences and Entrepreneurship**, v. 1, n. 11, p. 719–734, 2014.
- OLIVEIRA, A. et al. Entendimento e aplicação das normas NBC TAs 701 e 265 por auditores independentes. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 10, n. 2, p. 45-60, 2018.
- OLIVEIRA, L. M. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- PAINEL BRASILEIRO DE NORMAS CONTÁBEIS. **Normas de Auditoria: NBC TAs 701 e 265**. São Paulo: Editora X, 2020.
- PARIZOT, I. **A pesquisa por questionário**. in S. Paugam. (org.), *A pesquisa sociológica*. Petrópolis, Editora Vozes, 2015.
- RIBEIRO, O. M.; COELHO, J. M. R. **Auditoria**. (Série em foco). SRV Editora LTDA, 2023.

- RITTENBERG, L. E. et al. **Auditing: A Business Risk Approach**. 8th ed. Mason, OH: South-Western Cengage Learning, 2013.
- SAMPAIO, R. C.; LYCARIÃO, D. **Análise de conteúdo categorial**: manual de aplicação. Brasília: Enap, 2021.
- SILVA, A.; PLETSCH, C. S.; CUNHA, P. R. Efeito da governança corporativa nos honorários de auditoria em empresas brasileiras. **Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade**, v. 8, n. 2, p. 12-21, 2019.
- SILVA, D. C.; JÚNIOR, F. R. F. M.; SILVA, T. M. R.; NUNES, J. B. C. Características de pesquisas qualitativas: Estudo em teses de um programa de pós graduação em educação. **EDUR • Educação em Revista**, v. 38, e26895, 2022;
- SILVA, J. **Práticas de governança corporativa e qualidade das auditorias**: impacto das normas NBC TAs 701 e 265. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade. **Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Brasília: ABC, p. 150-165, 2019.
- SOUZA, J. A.; ALBERTON, L.; BORBA, J. A. Para Quem o Novo Relatório da Auditoria Independente é Compreensível? In: Congresso UnB de Contabilidade e Governança. **Anais [...]**. Brasília: Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, 2017.