

ARTIGO

Percepção do Auditor sobre a Auditoria de Estimativas Complexas

Tales Campos Francisco¹
talescf@usp.br |  0009-0000-0781-2608

Bruno Meirelles Salotti¹
brunofea@usp.br |  0000-0002-2735-7048

RESUMO

O artigo busca analisar a percepção dos auditores acerca da auditoria de estimativas contábeis complexas. Usando uma abordagem qualitativa, doze auditores foram entrevistados, e os dados averiguados pela técnica de análise de conteúdo. O estudo mostra que a maior dificuldade do auditor está em obter evidências para corroborar e confirmar premissas não observáveis que embasem uma estimativa complexa. Além disso, segundo os entrevistados, a causa mais provável para um erro em estimativas complexas é a ausência do envolvimento de profissionais mais experientes na execução do trabalho. Os resultados também sugerem que auditores de *Big4* estão mais propensos a realizar avaliação de risco mais minuciosa, além de utilizar testes de controles na resposta ao risco. O estudo é original e contribui para usuários do trabalho do auditor, além de usar um modelo que pode ser replicado em outros tipos de pesquisa de auditoria no país, a fim de se entender melhor o processo de auditoria.

PALAVRAS-CHAVES:

Auditoria, Estimativas Complexas, Auditor, Julgamento Profissional.

¹Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil

Recebido: 10/02/2024.
Revisado: 29/05/2024.
Aceito: 27/07/2024.
DOI: <https://doi.org/10.15728/bbr.2024.1861.pt>



This Article is Distributed Under the Terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International License

ABSTRACT

This article aims to analyze auditors' perceptions regarding the audit of complex accounting estimates. Using a qualitative approach, twelve auditors were interviewed and the data were analyzed using the content analysis method. The study shows that the greatest difficulty for the auditor lies in obtaining evidence to corroborate and confirm unobservable assumptions underlying a complex estimate. Furthermore, according to interviewees, the most likely cause of error in complex estimates is the lack of involvement of more experienced professionals. The results also suggest that Big4 auditors are more likely to conduct a more thorough risk assessment, and to use tests of controls in their response to risk. The study is original and contributes to the users of auditor's work. In addition, the study uses a model that can be replicated in other types of audit research in Brazil to better understand the audit process.

KEYWORDS:

Audit, Complex Estimates, Auditor, Professional Judgment.

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, quase todas as rubricas contábeis das demonstrações financeiras estão sujeitas a um certo tipo de julgamento em sua mensuração (International Accounting Standards Board, 2018).

Nos últimos anos, em ofício circular (Comissão de Valores Mobiliários, 2022a, 2022b, 2022d), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) incluiu diversas estimativas contábeis como objeto de preocupação pelo seu corpo técnico, tais como *impairment de goodwill* e análise de recuperação de tributos diferidos.

A auditoria de estimativas complexas desempenha um papel crucial no mercado de valores mobiliários contemporâneo, no qual as decisões estratégicas frequentemente dependem de projeções e avaliações sofisticadas. Dessa forma, o principal objetivo deste artigo é analisar a percepção do auditor no processo de auditoria de estimativas complexas e avaliar como essas percepções podem impactar a qualidade e confiabilidade das auditorias.

É consenso que a complexidade crescente nas estimativas contábeis exige uma abordagem mais cuidadosa e especializada por parte dos auditores. Esta pesquisa foi motivada justamente pela necessidade de compreender essa questão com mais detalhes, avaliando diretamente como os profissionais da área vêm enfrentando os desafios associados à auditoria de estimativas complexas.

Por meio de uma abordagem qualitativa, foram entrevistados doze profissionais de auditoria, pertencentes a oito firmas diferentes de auditoria, por meio de um questionário semiestruturado. Grande parte dos estudos de auditoria no Brasil utilizam *surveys* estruturadas para obtenção de dados (Cunha et al., 2010 e Oliveira et al., 2021, por exemplo), mas são escassos os estudos com entrevistados (ver, por exemplo, Mendes et al., 2022; Nascimento et al., 2019; Souza et al., 2013), que proporcionam maiores detalhes acerca do processo de auditoria em si. O presente artigo busca preencher essa lacuna da literatura no país, fornecendo dados que podem ser valiosos para futuras pesquisas ou mesmo para se compreender mais sobre como os auditores atuam em cenários envolvendo estimativas complexas.

Os resultados deste artigo, obtidos por meio da coleta de dados junto aos próprios auditores, apontam aspectos que justificam a diferença de qualidade entre auditores de *Big4* e aqueles de empresas que não são de *Big4*. Isso pode estar atrelado principalmente ao processo de entendimento e avaliação de riscos, bem como à definição da estratégia de respostas a estes riscos.

Além disso, constatou-se que: (i) a obtenção de dados confiáveis para validar estimativas com maior grau de julgamento e (ii) a avaliação da suficiência das evidências obtidas para concluir se a estimativa é razoável são os principais desafios enfrentados pelos auditores durante a execução do trabalho. Assim, auditores também alertaram que a experiência dos profissionais envolvidos é um fator primordial para garantir uma maior qualidade do trabalho realizado.

Em resumo, esta pesquisa visa preencher uma lacuna significativa na compreensão da auditoria de estimativas complexas, fornecendo *insights* valiosos para acadêmicos, profissionais de auditoria e reguladores do setor.

A seguir, definem-se estimativas complexas como aquelas que envolvam uso substancial de variáveis não observáveis baseadas em perspectivas de mercado.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Por conta da natureza inerente às estimativas complexas, a qual geralmente envolve a participação de especialistas em determinadas áreas e apresenta a dificuldade de se obter um número estimado que possa ser considerado o ideal (Griffith, 2020), há a possibilidade de que a Administração utilize o seu julgamento para gerenciar os resultados de acordo com os incentivos em dado momento, e esse mecanismo talvez comprometa a qualidade das demonstrações financeiras (Beatty & Weber, 2006; Francis et al., 1996; Ramanna & Watts, 2012).

É nesse cenário de conflito de agência entre os preparadores da informação contábil e os usuários de tal informação que os auditores atuam como “monitores” para garantir que as informações contábeis das companhias sejam preparadas e divulgadas de forma apropriada (Watts & Zimmerman, 1986).

Conforme apontado pelo Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2018) e por Campos (2019), os auditores têm incluído as estimativas contábeis como um dos principais assuntos em seus relatórios de auditoria nos últimos anos, evidenciando a relevância desse tema na condução do trabalho como um todo. No mercado atual, considerando os períodos de retração econômica e baixo crescimento do Brasil nos últimos anos (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE], 2022), os auditores possuem um papel de suma importância para assegurar a razoabilidade e relevância das demonstrações contábeis (International Auditing and Assurance Standards Board, 2008).

Um dos principais *inputs* para medir qualidade de auditoria utilizados na literatura é o fato de uma empresa ser auditada por uma das firmas que compõem o grupo das *Big4*, sendo elas Deloitte, PWC, EY e KPMG (DeFond & Zhang, 2014). Assim, este artigo também busca elucidar as principais diferenças de procedimentos feitos por profissionais pertencentes ou não ao grupo das *Big4*.

Nos últimos anos, em inspeções realizadas nas firmas de auditoria, o regulador americano PCAOB – *Public Company Accounting Oversight Board* observou constantes deficiências na auditoria de estimativas contábeis (Public Company Accounting Oversight Board, 2017, 2022a, 2022b). Em um dos relatórios de inspeção do PCAOB, nota-se que, para testar as estimativas, o auditor deve atuar com ceticismo profissional e alocar profissionais com mais experiência, tendo em vista o alto grau de variáveis não observáveis e complexidade presentes nas estimativas contábeis.

Para auxiliar os auditores a aprimorarem os procedimentos realizados nas estimativas contábeis e a reduzirem os pontos levantados nas inspeções, tanto o PCAOB quanto o IAASB revisaram as suas normas específicas relacionadas à condução da auditoria de estimativa.

A ISA – *International Standard on Auditing* 540 revisada (International Standard on Auditing, 2018a) dispõe sobre a auditoria de estimativas contábeis. O documento cita que o grau de incerteza da estimativa naturalmente impacta na avaliação de riscos de erros materiais e procedimentos a serem realizados para endereçar tais riscos. Por exemplo, quanto mais risco houver em uma estimativa, mais extensa e persuasiva a documentação deve ser para embasar a conclusão do auditor.

A norma também traz a importância de compreender o ambiente da entidade e os controles internos associados ao registro contábil de uma estimativa (International Standard on Auditing, 2018a). Ou seja, o auditor deve realizar um entendimento geral dos processos de como a Administração realizou esse cálculo, quais foram as premissas utilizadas, avaliação da competência e autoridade dos profissionais envolvidos, consistência entre o que foi desenhado e o que foi efetivamente realizado, entre outros procedimentos aplicáveis em cada caso. Tudo isso é feito para que o auditor possa identificar em qual etapa do processo algo poderia dar errado, e nestes pontos mais suscetíveis a erros o auditor deve envidar mais esforços e tempo de trabalho para endereçar os riscos identificados.

Por fim, o documento do International Standard on Auditing (2018a) traz três abordagens que o auditor deve seguir ao planejar a resposta de auditoria para endereçar riscos de erros materiais associados às estimativas contábeis: “*a. Obtaining audit evidence from events occurring up to the date of the auditor’s report; b. Testing how management made the accounting estimate; c. Developing an auditor’s point estimate or range.*”.

Dentre as mudanças observadas na referida retificação da ISA 540, o International Standard on Auditing (2018b) destaca: (i) introdução do conceito de fatores de risco inerentes associados à complexidade e à subjetividade das estimativas; (ii) aprimoramento do processo de avaliação de riscos, incluindo o entendimento da entidade e seu ambiente; (iii) ênfase à importância dos controles internos; (iv) aperfeiçoamento dos aspectos de avaliação e consideração de evidências corroborativas e contraditórias; e (v) melhoria do material de aplicação da norma, incluindo mais detalhes.

Desse modo, pelo documento citado, a ISA 540 revisada traz mais detalhes de como proceder em certas circunstâncias, bem como clarificar e detalhar outros procedimentos considerados importantes na condução da auditoria. Cabe ressaltar que ela faz parte do conjunto de ISA, que compreende as normas internacionais de auditoria emitidas pelo IAASB, com o objetivo de convergir e unificar as práticas de auditorias locais de cada país, aprimorando assim a qualidade das auditorias.

A ISA 540 é aplicada no Brasil e em praticamente todos os países de maior relevância econômica, com exceção dos Estados Unidos, que possui o PCAOB responsável pela elaboração de normas americanas de auditoria, embora estas não difiram de forma significativa das ISA (Meuwissen et al., 2009). Importante salientar que o Brasil não possui um órgão específico de supervisão e fiscalização direta dos auditores, semelhante ao PCAOB nos Estados Unidos (Niyama et al., 2011), embora a CVM tenha essa competência no país (Comissão de Valores Mobiliários, 2022e).

A literatura científica acerca de auditoria de estimativas complexas é relativamente recente. Apesar de trabalhos sobre auditoria feitos em outros países utilizarem o conflito de agência (Watts & Zimmerman, 1986) como base teórica para suportar o trabalho dos auditores a fim de garantir uma maior qualidade acerca das informações contábeis das companhias (DeFond & Zhang, 2014), poucos trabalhos (ver, por exemplo, Cunha & Araújo, 2019; Cunha et al., 2010) foram realizados no ambiente brasileiro para entender como se dá o processo de auditoria e quais são os procedimentos realizados pelos auditores para atestar a razoabilidade das demonstrações contábeis.

Cunha e Araújo (2019) realizaram um estudo exploratório a fim de avaliar o uso de taxonomia como ferramenta para mitigar o subjetivismo do auditor nos processos de auditoria, ainda que o foco do artigo tenha sido a aplicabilidade em auditorias do Tribunal de Contas da União. Cunha et al. (2010), por meio de questionário enviado a vinte e três auditores, buscaram entender quais são os principais procedimentos realizados em empresas do terceiro setor de Santa Catarina, embora não tenham abordado a questão da execução em si de tais procedimentos.

Artigos brasileiros que utilizaram entrevistas sobre esse assunto também são escassos, sendo que nem todos abordam a auditoria de demonstrações financeiras em si. Mendes et al. (2022), em um estudo de campo, entrevistaram profissionais de três empresas do município de Maracanaú – CE e identificaram uma tendência de as empresas implementarem controles internos e atividades de auditoria interna como forma de prevenir erros com ou sem intenção. Souza, Oliveira & Colares (2013) entrevistaram dois auditores do Tribunal de Contas de Minas Gerais e quatro gestores públicos de uma prefeitura, com o objetivo de avaliar a percepção do impacto da auditoria na transparência de contas públicas.

Nascimento et al. (2019) entrevistaram seis auditores independentes de *Big4* a fim de obter a percepção dos profissionais sobre o novo relatório da auditoria. Segundo este artigo, para os auditores, os principais assuntos de auditoria seriam relativos a áreas que envolvem maior julgamento e participação do auditor, bem como as informações apresentadas poderiam trazer mais informação ao usuário da demonstração acerca do trabalho do auditor.

Desse modo, o presente artigo é original e contribui para a literatura por apresentar como os auditores percebem as estimativas complexas. Artigos publicados principalmente nos Estados Unidos também já pesquisaram a relação dos auditores com as estimativas contábeis.

Hermanson et al. (2017) realizaram uma *survey* para entender a percepção dos auditores acerca de estimativas de valor justo. Os principais resultados obtidos ocorrem pela maior dificuldade em auditar valores justos de níveis três, se comparados aos de nível um, além de menor confiança em uma opinião sobre demonstração financeira que possua valores significativos de valor justo. O estudo indica que essa maior falta de confiança está associada à dificuldade dos auditores de concluir se houve evidência apropriada e suficiente para embasar a sua opinião.

Devido à inerente incerteza das premissas e tudo o que envolve uma avaliação de valor justo, os auditores precisam ter como uma de suas principais habilidades o pensamento crítico, para que possam melhor identificar quando uma evidência de auditoria obtida é confiável e consistente, ou não, a fim de suportar a sua conclusão sobre a estimativa (Griffith et al., 2015b). Em um experimento realizado com profissionais de nível sênior, esses autores aplicaram uma tarefa para parte dos participantes imediatamente antes do experimento, com o objetivo de estimular a chamada “mentalidade deliberativa”. Isso mostra o quão importante é a parte psicológica dos profissionais para a profissão de auditoria, pois somente ter conhecimento da parte técnica pode não ser o suficiente para desempenhar uma auditoria de qualidade. Nesse sentido, Ahn et al. (2020) examinaram se havia associação entre auditores com muita experiência e a qualidade de auditoria de valor justo, visto que a hipótese dos autores era que a experiência e conhecimento em valor justo eram obtidos na prática e estariam relacionados com os tipos de clientes do auditor. Assim, se determinado sócio atende clientes com mais estimativas de valor justo de nível três, a qualidade da auditoria prestada para determinado cliente tende a estar associada com essa experiência passada.

Fora do ambiente norte-americano, uma *survey* com mais de duzentos e setenta auditores foi realizada por Oyewo et al. (2020) na Nigéria para avaliar o que os profissionais entendiam ser um desafio para o auditor ao realizar uma análise de valor justo. Os três itens mais desafiadores apontados pelo estudo foram: (a) possibilidade e oportunidade de gerenciamento do resultado por parte da Administração em estimativas com premissas não observáveis; (b) as premissas de valor justo de nível três são difíceis de se analisar, sem dados ou informações externas para serem corroboradas; e (c) avaliações de valor justo de nível três aumentam o risco do trabalho.

Retomando os estudos estadunidenses, Glover et al. (2017) também realizaram uma *survey* com sócios de auditoria, para entender quais das abordagens previstas nas normas de auditoria são mais utilizadas. Um dos pontos identificados, em estimativas com maiores riscos de erros materiais, foi a tendência de os auditores utilizarem mais de uma abordagem para realizar testes substantivos, além de focar no desenvolvimento de uma estimativa independente, em detrimento das demais alternativas oferecidas pelas normas de auditoria.

Uma simples mudança da estratégia do auditor na avaliação de estimativas também pode afetar as suas conclusões. De acordo com Backof et al. (2018), o fato de considerar “como” em vez de “por que” indica que uma premissa foi determinada pela Administração, podendo aumentar o grau de ceticismo com que um auditor avaliaria a razoabilidade da informação. O resultado desse experimento reforça o aspecto trazido pelos reguladores de que a avaliação, pelos auditores externos, dos processos e controles internos associados às estimativas complexas, é de suma importância para a qualidade da auditoria.

A melhora da qualidade de auditoria por meio de uma mudança da forma como o auditor pensa e planeja a auditoria também foi objeto do estudo de Bucaro (2019). Utilizando uma técnica chamada de *system-thinking*, ensinada para parte dos participantes de um experimento, percebeu-se um aprimoramento no uso de julgamento profissional e menos decisões automáticas, por parte dos profissionais que tiveram treinamento para serem mais *system-thinkers*. Para Bucaro (2019), os auditores devem ter um preparo cognitivo maior para que possam atuar com mais ceticismo e de forma mais crítica. Este estudo é importante, pois mostra que as firmas de auditoria podem focar em diferentes tipos de treinamentos (que não sejam apenas cursos técnicos) a seus colaboradores para aumentar a qualidade de auditoria.

O viés de confirmação por parte dos profissionais de auditoria também é algo que pode comprometer o bom andamento das auditorias, conforme estudo realizado por Austin, Hammersley e Ricci (2020). Segundo esses autores, auditores que focam de forma mais equilibrada em toda a documentação obtida tendem a utilizar tanto evidências confirmatórias quanto contraditórias ao realizar a avaliação de uma estimativa, em vez de considerar apenas as evidências de confirmação, informadas pela Administração dos clientes, o que usualmente é a característica de auditores com esse viés. Tais evidências dão suporte à preocupação dos órgãos reguladores sobre a importância de os auditores considerarem todas as evidências disponíveis ao realizar a auditoria de estimativas.

Griffith et al. (2015a), por meio de entrevistas com vinte e quatro gerentes e sócios, buscaram entender como era conduzido o trabalho em estimativas complexas. Um dos principais pontos obtidos nas entrevistas refere-se ao fato de os auditores preferirem testar as premissas da Administração, em vez de desenvolverem uma estimativa de forma independente. Eles também apontaram que muitas vezes não é efetuada a avaliação de assuntos que poderia contradizer o que foi dito pela Administração, ou seja, focam nas evidências confirmatórias e não contraditórias.

Tal procedimento justifica-se quando são detalhados alguns temas citados pelos entrevistados e listados no artigo, como o fato de o auditor talvez não escolher o melhor caminho para realização de seus testes por não ter um entendimento sólido do cliente e de suas operações. Isso, inclusive, está atrelado a um dos objetivos do International Standard on Auditing (2018b) com a ISA 540, a qual enfatiza a importância de se obter um melhor entendimento dos processos e ambiente da empresa, para que o auditor possa realizar um serviço de melhor qualidade.

3. METODOLOGIA

Para analisar a percepção do auditor acerca da auditoria de estimativas complexas, entrevistas semiestruturadas foram realizadas com doze profissionais, sendo seis gerentes e seis sócios de oito firmas diferentes de auditoria, todas da *Big4*, além de outras quatro firmas, conforme definido a seguir. O questionário possui catorze perguntas abertas e abrangentes, assim feitas para o auditor discorrer livremente sobre determinado tema. Com base nas respostas, novas perguntas foram efetuadas com o objetivo de melhor entender ou detalhar algum procedimento específico.

O número de doze entrevistas mostrou-se razoável pelo fato de ser suficiente para alcançar um nível de saturação, pois outras entrevistas não trariam informações novas, além daquelas já presentes nas entrevistas realizadas (Dai et al., 2019; Fontanella et al., 2008). Além disso, essa quantidade é cinquenta por cento maior que a média de entrevistas observadas nas pesquisas brasileiras da área contábil nos últimos anos (Lima et al., 2021).

Além das quatro firmas pertencentes às *Big4*, responsáveis por sessenta e três por cento do número de companhias listadas na B3 S.A. – Brasil, Bolsa, Balcão (Comissão de Valores Mobiliários, 2022c), analisaram-se outras quatro firmas filiadas a grupos internacionais de auditorias: BDO e Grant Thornton, Baker Tilly e Mazars.

Em relação aos entrevistados, foram escolhidos gerentes e sócios, por serem os profissionais com mais experiência na área, por estarem envolvidos em todas as etapas da auditoria de estimativas e por já terem atendido uma grande diversidade de clientes. Além disso, essa é uma prática recorrente em outras pesquisas sobre auditoria, que também se utilizam de entrevistas ou questionários (Abdullatif, 2016; Glover et al., 2019; Griffith et al., 2015a; Segal, 2019; Toy et al., 2019).

Os participantes da pesquisa, todos com vasta e declarada experiência auditando estimativas complexas, foram contatados e convidados a participar por meio de mensagem via *linkedin* ou mensagens de texto. Foi solicitado aos auditores que não direcionassem as suas respostas com base em um cliente específico, mas sim nas experiências mais abrangentes, técnica semelhante à utilizada por Griffith et al. (2015a), para não haver um viés de resposta. Por fim, nas entrevistas também se busca analisar a experiência dos auditores em empresas não reguladas por determinados órgãos (tais como BACEN, SUSEP e Aneel), tendo em vista especificidades executadas por esses mesmos órgãos para a contabilidade das empresas.

As entrevistas foram realizadas de forma remota pela ferramenta Google Meet, nos meses de outubro, novembro e dezembro de dois mil e vinte e dois. Esse método foi apropriado para o objetivo da pesquisa, que era entender como a auditoria de estimativas complexas é conduzida.

As perguntas da entrevista foram desenvolvidas baseadas na literatura, bem como nos objetivos específicos da pesquisa, alinhando-se com o roteiro de pesquisa sugerido por King (2004). As questões foram desenhadas e planejadas para serem abertas e abrangentes, de tal forma que não limitasse a resposta dos entrevistados, como feito em pesquisas semelhantes com auditores (Bauer & Estep, 2019; Griffith et al., 2015a).

Antes de começar de fato o trabalho de coleta de dados, como forma de desenvolver melhor as questões a serem realizadas, uma entrevista pré-teste foi conduzida com um gerente de auditoria, que não fez parte da pesquisa e possui experiência em auditorias de estimativas complexas em companhias de capital aberto, a fim de se obterem *feedbacks*, refinar e aprimorar a entrevista e o questionário. De acordo com Lima et al. (2021), o pré-teste pode fazer com que as informações coletadas sejam mais bem aproveitadas.

Cada um dos participantes foi avisado no início da entrevista sobre a natureza da pesquisa, de que cada relato seria confidencial e não seriam divulgados os nomes dos autores em hipótese nenhuma, como executado no estudo de Louw e Maroun (2017). Comunicou-se a cada participante que a entrevista seria gravada, para ser transcrita em texto posteriormente, assegurando a não divulgação, em hipótese alguma, como forma de não inibir as respostas. O momento de início e fim da gravação foi anunciado pelo pesquisador, para efetiva ciência do entrevistado.

As transcrições das entrevistas foram realizadas por profissionais de empresa especializada em conversão de áudio para texto. Quando concluídas, foram enviadas a um dos autores deste artigo, o qual executou uma verificação dos textos. Essa revisão baseou-se na garantia de que não haveria inconsistências ou erros que pudessem mudar o significado do conteúdo. Alguns termos mais técnicos utilizados pelos auditores, palavras em inglês ou alguns momentos destacados como inaudíveis foram destacados pelos profissionais que realizaram a transcrição, e foram corrigidos ou transcritos diretamente, após audição do áudio correspondente às gravações. Considerando todas as entrevistas, não se identificaram palavras ou trechos incompreensíveis, visto que as entrevistas foram conduzidas em ambientes silenciosos e com boas ferramentas de gravação, auxiliando a qualidade da transcrição.

O texto advindo das transcrições foi enviado aos participantes da pesquisa, que forneceram um “de acordo” em relação ao conteúdo, com o objetivo de garantir a fidedignidade das informações ali descritas, bem como o aceite na participação.

A técnica utilizada para a interpretação de texto é a análise de conteúdo, com caráter exploratório e interpretativo das informações coletadas (Louw & Maroun, 2017), com uso do software NVivo para auxílio de análise de dados. Trechos das entrevistas foram incluídos no trabalho, para aumentar a confiabilidade e a interpretação do leitor, conforme sugerido por Lima, Silva & Leal (2021), mas não de forma demasiada, como descrito no texto de Dai et al. (2019), visto que a análise do pesquisador deve prevalecer.

Nos textos transcritos pelos profissionais, vícios de linguagem, gaguejos, repetições ou erros de pronúncia foram, em sua maioria, eliminados. No entanto, podem-se notar gírias, excesso de linguagem coloquial ou erros gramaticais. Para esses casos, uma adaptação e edição dos trechos foram realizadas, para uma melhor compreensão e fluidez do texto por parte dos leitores. Cabe ressaltar que tais edições das transcrições foram feitas por um dos autores deste artigo, sem alterar ou enviesar o conteúdo daquilo que foi dito pelos auditores, tendo em vista que foram substituídas por palavras ou expressões mais formais e fazem parte do contexto da entrevista. Tal técnica de transcrição, denominada como desnaturalizada, é citada por pesquisadores como sendo a mais apropriada para trabalhos de análise de conteúdo (Nascimento & Steinbruch, 2019).

Adicionalmente, constatou-se que a entrevista não viola o código de ética dos contadores, pois não foi solicitado acesso aos seus papéis de trabalho, bem como não foram solicitadas informações específicas e confidenciais dos clientes, por isso o trabalho não foi submetido para aprovação em Comitês de Ética. Foi informado aos participantes como os resultados foram inseridos no trabalho, além de garantir o total sigilo e anonimato (Orb et al., 2000).

Segundo Bardin (2016), a análise de conteúdo pode ser definida como “um conjunto de técnicas de análise de comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens”.

Ao se obterem dados de profissionais de várias firmas de auditoria, incluindo aquelas que não fazem parte das *Big4*, é possível avaliar se há diferenças entre elas quanto às ferramentas disponíveis para condução da auditoria e ainda analisar se há diferenças entre os procedimentos e preocupações dos auditores das *Big4* e das não *Big4*, bem como verificar se a introdução recente dos novos pronunciamentos revisados ISA 540 alterou a forma com que os auditores realizaram o seu trabalho.

Desse modo, por meio das entrevistas, é possível explorar melhor o processo de auditoria, o que é praticamente inviável de se obter por outros métodos, tais como *archival*, tendo em vista que os papéis de auditoria são confidenciais e com acesso restrito e disponível apenas às pessoas que fazem parte da equipe responsável pelo trabalho. De acordo com Glover et al. (2019), obter informações de sócios e profissionais de firmas diferentes traz uma visão mais ampla dos aspectos associados à auditoria de estimativas contábeis complexas.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

As Tabelas 1 e 2 a seguir foram elaboradas com base na caracterização dos entrevistados:

Tabela 1

Caracterização dos entrevistados

Codinome	Firma	Cargo	Data da entrevista	Tempo da entrevista (em minutos)	Qualificação Auditor (CNAI)	Tempo de auditoria em anos
Auditora 1	<i>Big4</i> – A	Gerente	26.10.2022	71	QTG	7
Auditor 2	Não <i>Big</i> – H	Sócio	25.10.2022	89	QTG/CVM	15
Auditor 3	Não <i>Big</i> – H	Gerente	27.10.2022	103	QTG/CVM	11
Auditor 4	<i>Big4</i> – A	Sócio	28.10.2022	54	QTG/CVM	12
Auditor 5	<i>Big4</i> – B	Sócio	28.10.2022	74	QTG/CVM	21
Auditor 6	Não <i>Big</i> – E	Gerente	31.10.2022	97	QTG/CVM	13
Auditor 7	Não <i>Big</i> – F	Gerente	25.11.2022	80	QTG/CVM	9
Auditor 8	<i>Big4</i> – C	Gerente	10.11.2022	72	QTG/CVM	12
Auditor 9	<i>Big4</i> – B	Gerente	11.11.2022	85	QTG/CVM	11
Auditora 10	Não <i>Big</i> – E	Sócia	14.11.2022	76	QTG	18
Auditor 11	Não <i>Big</i> – G	Sócio	17.11.2022	84	QTG, CVM, BCB, SUSEP	17
Auditor 12	<i>Big4</i> – D	Sócio	19.12.2022	81	CNAI QTG, CVM	13
Tempo médio entrevista				81	Média experiência	13

Fonte: elaborado pelos próprios autores (2022).

Tabela 2*Resumo dos entrevistados por firma e cargo*

Firma	Gerentes entrevistados	Sócios(as) entrevistados
Big4 – A	1	1
Big4 – B	1	1
Big4 – C	1	–
Big4 – D	–	1
Total Big4	3	3
Não Big4 – E	1	1
Não Big4 – F	1	–
Não Big4 – G	–	1
Não Big4 – H	1	1
Total Não Big	3	3

Fonte: elaborados pelos próprios autores (2022).

As Tabelas 1 e 2 demonstram um equilíbrio na divisão das entrevistas entre firmas das *Big4* e das não *Big4*, bem como na divisão entre gerentes e sócios de auditoria.

4.1. MAIORES DIFICULDADES

Os participantes foram questionados sobre quais seriam as maiores dificuldades ou procedimentos que mais demandam esforço por parte do auditor na condução de auditoria de uma estimativa complexa. A Tabela 3 apresenta o resumo das suas respostas. Destaca-se que determinados auditores citaram mais de uma dificuldade e, por essa razão, a soma da coluna “total” supera a quantidade de doze participantes.

Tabela 3*Maiores dificuldades apontadas pelos auditores*

Maiores dificuldades	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	Total
Subjetividade das premissas e nível de documentação do cliente		X	X			X	X	X	X		X		7
Avaliação do nível de suficiência para conclusão	X	X			X	X				X	X		6
Planejamento e avaliação de riscos para desenho dos procedimentos	X			X				X				X	4

Fonte: elaborado pelos próprios autores (2022).

Os dois pontos mais citados relacionam-se à questão das premissas não observáveis e à dificuldade de obtenção de documentação que suporte tais premissas, mencionados por sete auditores, bem como a avaliação do nível de suficiência para conclusão do trabalho, apontado por seis auditores.

O auditor 3 disse que “o mais difícil de superar são essas discussões de projeções otimistas e julgamentos, nas quais desafiamos o que é proposto pelo cliente”. Por outro lado, o auditor 7 explorou a dificuldade por conta da subjetividade de premissas: “O mais difícil é que, algumas vezes, as premissas utilizadas pela Administração não têm uma fonte interna ou externa que você consiga consultar, seja por histórico ou por conta de alguma métrica externa não tão fácil de se comparar ao mercado. E aí acaba ficando muito subjetivo o que a Administração entende daquela premissa”.

Apenas quatro profissionais citaram a questão da avaliação de riscos e desenho dos procedimentos, principalmente pelo fato de ser a etapa principal a balizar o restante do trabalho. O auditor 4 relatou que a maior dificuldade está “na fase do *risk assessment*, o momento em que o auditor vai delimitar onde está o risco e desenhar os seus procedimentos. Eu acho muito importante que o auditor entenda que ali é onde está a principal inteligência do teste, pois um *risk assessment* ineficiente pode gerar impactos na eficiência do teste”. E essa questão foi reforçada pelo auditor 12: “No *risk assessment*, devemos identificar o risco que existe individualmente em cada premissa da estimativa e daí definir qual será o procedimento de resposta ao risco. Eu entendo que fazer um bom *risk assessment* é a principal etapa.”

Cabe ressaltar também que quatro dos seis profissionais citaram a avaliação da conclusão como uma dificuldade e, por serem sócios, acabam mais diretamente envolvidos nessa parte do trabalho. Os auditores 5 e 11, inclusive, apontaram a pressão sofrida por parte da Administração do cliente nessa etapa do trabalho.

4.2. CAUSA MAIS PROVÁVEL DE NÃO DETECÇÃO DE ERROS EM ESTIMATIVAS PELOS AUDITORES

Os auditores foram questionados sobre qual seria a causa mais provável para um auditor não detectar um erro em estimativa contábil complexa. Na Tabela 4 a seguir evidenciam-se as causas principais:

Tabela 4
Causa mais provável para não detecção de erro pelo auditor

Causa mais provável para não detecção de erro	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	Total
Erro no planejamento e desenho dos testes	X							X	X				3
Falta de envolvimento de membros experientes ou especialistas na indústria		X	X	X	X		X			X		X	7
Ausência da realização de procedimentos para validar as premissas						X					X		2

Fonte: elaborado pelos próprios autores (2022).

Dos doze participantes, sete citaram o não envolvimento de membros experientes ou especialistas na indústria. E aí está principalmente o fato de haver baixo envolvimento de gerentes e sócios na auditoria das estimativas complexas. A experiência acumulada pelo auditor em determinado segmento pode auxiliá-lo a ser mais crítico ou estar mais apto a validar se as projeções e dados preparados pelo cliente são razoáveis.

Para a auditora 10, “se a gente for olhar desde o começo, para você ter uma análise perfeita, é preciso que o time tenha conhecimento, qualificação, treinamento e afinidade com aquele segmento”. O auditor 7 inclusive diz que, caso o time de auditoria não esteja confortável, o ideal seria consultar áreas técnicas da firma de auditoria. Ao não fazer isso, pode ocorrer uma situação em que o sócio do trabalho não tome a melhor decisão: “quando você não está totalmente confortável com um assunto, deve compartilhar o risco com as áreas técnicas e de apoio dentro da firma de auditoria. Isso às vezes acaba não sendo feito, por falta de tempo ou prazos curtos para conclusão do trabalho”. O auditor 5 compartilha essa mesma visão e esclarece que a falta de revisão criteriosa dos membros experientes pode levar a erros na estimativa: “Para mim, é falta de revisão e supervisão. Ou seja, faltou o gerente e sócio olharem o trabalho com mais calma.”

Isso reforça a importância de o time de auditoria possuir qualificação e experiência no próprio cliente auditado ou em auditorias de empresas do mesmo segmento, para que o nível de ceticismo utilizado consiga auxiliar o auditor a possuir mais fundamentos para exercer seu julgamento e determinar se uma estimativa complexa está ou não razoável.

4.3. PRINCIPAIS DIFERENÇAS DE PROCEDIMENTOS ENTRE EMPRESAS *Big4* VS NÃO *Big4*

Identificaram-se duas principais diferenças entre as respostas dadas pelos profissionais que trabalham em uma *Big4* e pelos que não trabalham, sobre o tratamento e entendimento de alguns assuntos:

(i) Importância dos controles internos para a mitigação de risco:

Dos seis auditores de *Big4*, quatro deles citaram a importância do controle interno, enquanto apenas um auditor de não *Big4* reforçou a importância de controles internos na mitigação do risco sobre as estimativas complexas. A auditora 1, de *Big4*, apontou a importância do controle interno na mitigação de risco, e isso deve ser uma preocupação primariamente da própria Administração das empresas, independentemente de o auditor testá-lo ou não. Os auditores 4, 9 e 12, de *Big4*, além do auditor 6, de uma não *Big4*, citaram a importância de se realizar teste de controles sobre bases ou *inputs* que podem ser utilizados no desenvolvimento da estimativa complexa. O auditor 4 disse: “Temos que testar os controles sistêmicos sobre a geração de determinado relatório e como este flui para dentro da respectiva estimativa.”. Já o auditor 9 alertou: “A abordagem de controle é significativa sim ao testar as estimativas para garantir que os controles internos utilizados para a definição dos valores estejam adequados. Pois, se há a possibilidade de haver manipulação em algum item que influencia de forma significativa a estimativa, é muito difícil a gente conseguir corroborar isso via teste substantivo”.

Sendo assim, os auditores de *Big4* alertaram, em maior proporção, sobre a importância dos testes de controle interno, se comparados àqueles que não trabalham nas *Big4*. Os demais participantes citaram apenas que costumam realizar o mínimo requerido pela norma quando se trata de controle interno, optar por desenvolver diretamente procedimentos substantivos, visto que o teste de controle interno por si só, não é suficiente para endereçar riscos de erros materiais, de acordo com o item 18 da ISA 330 – *The Auditor’s Responses to Assessed Risks*.

(ii) Maior ênfase no processo de avaliação de riscos:

Ao serem questionados sobre qual a etapa em que o auditor possui maior dificuldade e demanda mais esforço, quatro profissionais de *Big4* citaram a parte de avaliação de riscos e desenho dos testes, principalmente pelo fato de ser o momento em que o auditor baliza praticamente todo o trabalho para endereçar o risco até a conclusão do trabalho. Caso o auditor falhe em identificar exatamente qual o risco de erro material, pode deixar de testar premissas ou informações relevantes para o cálculo da estimativa. Nenhum auditor de não *Big4* citou isso como sendo a maior dificuldade.

Desse modo, nota-se uma tendência de essa análise de risco ser mais minuciosa em firmas das *Big4* se comparadas às que não pertencem às *Big4*. Os auditores 1, 4 e 12, por exemplo, delimitaram que a análise do risco é feita em nível de premissa, pois não necessariamente todos os *inputs* de uma estimativa têm um mesmo nível de risco. O auditor 9 citou a importância de se avaliarem potenciais oportunidades e pressões da Administração para enviesar o cálculo. Enquanto isso, o auditor 8 alertou que a expertise do cliente em preparar a informação também deve ser levada em consideração como um fator de risco., Caso a Administração não tenha a capacidade de preparar por conta própria a estimativa, o grau de complexidade pode elevar o nível de risco.

Já os auditores de firmas não *Big4*, ainda que tenham apontado avaliações de aspectos qualitativos, citaram fatores quantitativos como primordiais para definição de risco. O auditor 7, inclusive, disse que, em sua firma de auditoria, há uma diretriz interna e, de acordo com ela, as estimativas,

por padrão, possuem no mínimo um risco médio de erro material, sendo que, na teoria, o nível de risco deveria ser determinado após a avaliação de risco feita na etapa de planejamento do trabalho. Cinquenta por cento dos auditores de *Big4* citaram que a causa provável para um erro pode derivar de um erro no planejamento e desenho dos testes para mitigação dos riscos, enquanto nenhum dos auditores das não *Big4* mencionou essa questão.

4.4. ALTERAÇÃO DA ISA 540

Os auditores foram questionados sobre a mudança da ISA 540 se comparada à versão anterior, e o tom das respostas foi semelhante entre praticamente todos os participantes; a norma revisada apenas clarificou pontos que já estavam presentes em outros normativos.

Para o auditor 8, talvez alguns pontos da norma ainda possam ser aperfeiçoados, principalmente pelo fato de ser mais relevante nas conclusões por conta do julgamento do auditor: “Eu não diria que houve mudança. Ainda acaba deixando muita responsabilidade sobre o julgamento do auditor”. O auditor 4 também ressaltou a questão de que alguns parágrafos da nova norma já estavam previstos em outros normativos: “Talvez hoje esteja um pouco mais estruturado, mas eu entendo que é mais uma clarificação de assuntos já presentes em outras normas”.

Dessa maneira, no geral, a norma revisada pode não ter tido impactos significativos acerca de como o auditor executa os procedimentos de auditoria quando se trata de estimativas complexas.

5. CONCLUSÃO

O presente artigo propõe a compreensão de como os auditores percebem as estimativas complexas. Para isso, foram entrevistados doze auditores que trabalham em oito firmas diferentes de auditoria, para abordar diversos aspectos.

A principal dificuldade pontuada pelos auditores refere-se às premissas não observáveis, que demandam maior esforço por parte do auditor, principalmente nos casos em que fontes de informação externa são escassas, impedindo a realização de algum tipo de comparação com *benchmarks* de mercado. Outros dois pontos adversos citados foram: (i) conclusão – o auditor enfrenta dificuldade determinar se a evidência obtida é suficiente para embasar a sua conclusão; e (ii) determinação e avaliação do risco – quatro auditores citaram que o principal desafio é avaliar e identificar exatamente qual é o risco de erro material e qual o procedimento para abordá-lo.

A ausência de maior participação e envolvimento de profissionais experientes e do segmento do cliente foi o motivo mais apontado pelos auditores como causa provável de não se detectar um erro nas estimativas complexas, o que se relaciona com os julgamentos a serem aplicados ao longo de todo o trabalho, desde a etapa de entendimento, avaliação e determinação dos riscos, passando pelo desenho e execução dos testes até a conclusão dos trabalhos. Em um cenário no qual o cliente possui um conhecimento profundo do negócio e das projeções, um auditor deve ter muito ceticismo e conhecimento técnico acumulado de situações parecidas, estabelecendo, assim, fundamento e base para criticar e avaliar a razoabilidade das premissas apresentadas.

Em relação às principais diferenças entre auditores de *Big4* quando comparados aos auditores de não *Big4*, destacam-se duas principais. A primeira está relacionada à importância dada aos controles internos como parte da resposta ao risco. No Brasil, não há uma legislação que exija a realização de testes de controles internos, como ocorre no ambiente americano (Securities and Exchange Commission, 2022). Portanto, a realização de testes de controles ocorre por opção do auditor. Na amostra de doze entrevistados, uma maior proporção de profissionais de *Big4* destacou a importância do entendimento e dos testes de controles internos na execução da auditoria de estimativas complexas.

Um segundo ponto observado sugere que, aparentemente, os auditores de *Big4* atribuem maior valor e importância, à avaliação de riscos e ao desenho dos procedimentos para e mitigar o risco de erro material associado à estimativa complexa tanto como uma dificuldade relevante e como um provável erro de não detecção em comparação com auditores das não *Big4*. Um maior entendimento e precisão na identificação de onde, de fato, está o risco de erro material em uma estimativa complexa pode fazer com que o auditor seja mais assertivo e consiga melhor endereçar e garantir a razoabilidade da estimativa complexa.

Cabe ressaltar que, conforme mencionado pelos próprios profissionais entrevistados, o desenho e execução dos testes, estratégias adotadas, nível de documentação obtido e as conclusões alcançadas ainda dependem muito do grau de julgamento do auditor responsável. Além disso, a alteração relativamente recente das normas de auditoria associadas a estimativas contábeis, atrelada ao baixo monitoramento regulatório das auditorias no Brasil, acaba dificultando a análise de que os procedimentos efetuados pelos auditores podem estar diretamente associados a uma melhora de qualidade do serviço de auditoria e, por consequência, da qualidade das demonstrações financeiras.

Pelo fato de uma pesquisa qualitativa abordar diversos aspectos do cotidiano do auditor, isso naturalmente proporciona futuras pesquisas na área. Um ponto importante refere-se a quanto o nível de experiência do auditor sobre um determinado cliente e o quanto a participação de membros mais experientes podem impactar na qualidade da auditoria. Poucas pesquisas foram realizadas sobre o efeito da qualidade da auditoria resultante do esforço do auditor (Caramanis & Lennox, 2008; Xiao, Geng et al., 2020), até por conta da falta de dados para tal e, ainda assim, nenhum desses estudos buscou mensurar o quanto o nível de participação de membros experientes afeta também a qualidade da auditoria.

Por ter sido feita uma pesquisa qualitativa e entrevistas com doze auditores, não é possível garantir que a opinião e experiências contadas pelos entrevistados reflitam a média dos pontos de vista de todos os auditores do país. Por outro lado, por meio da participação de profissionais de oito firmas diferentes de auditoria, buscou-se mitigar opiniões enviesadas que representariam um conjunto menor de firmas de auditoria.

Adicionalmente, como as entrevistas foram gravadas, alguns auditores podem ter omitido determinados fatos, embora essa limitação possa ter sido parcialmente mitigada pela garantia fornecida por escrito para todos os entrevistados de que haveria sigilo total das suas identidades.

Os resultados e dados deste artigo apresentam uma contribuição importante para a literatura acadêmica de auditoria no Brasil. Auditores são profissionais regidos por códigos de ética e comprometidos com a confidencialidade e independência sobre os trabalhos realizados. Portanto, seria improvável desenvolver uma pesquisa obtendo-se cópias de papéis de trabalhos ou relatos práticos de como se deu a condução de auditoria em um cenário específico. No entanto, com a metodologia aplicada neste trabalho — em que não foram perguntados os nomes de clientes nem situações específicas, além de assegurar o sigilo da identidade dos entrevistados e ter realizado perguntas abertas —, este artigo apresenta informações relevantes sobre como, de fato, ocorre a auditoria de estimativas complexas, tema tão importante para reguladores quanto para usuários da contabilidade. Assim, ao entrevistar profissionais de oito firmas diferentes, incluindo as de não *Big4*, obtém-se uma melhor percepção sobre os motivos pelos quais a qualidade da auditoria nestas grandes firmas pode ser maior em comparação com firmas menores.

REFERÊNCIAS

Abdullatif, M. (2016). Auditing fair value estimates in developing countries: The case of Jordan. *Asian Journal of Business and Accounting*, 9(2), 101–140.

- Ahn, J., Hoitash, R., & Hoitash, U. (2020). Auditor Task-Specific Expertise: The Case of Fair Value Accounting. *The Accounting Review*, 95(3), 1–32. <https://doi.org/10.2308/accr-52599>
- Austin, A. A., Hammersley, J. S., & Ricci, M. A. (2020). Improving Auditors' Consideration of Evidence Contradicting Management's Estimate Assumptions. *Contemporary Accounting Research*, 37(2), 696–716. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12540>
- Backof, A. G., Carpenter, T. D., & Thayer, J. (2018). Auditing Complex Estimates: How Do Construal Level and Evidence Formatting Impact Auditors' Consideration of Inconsistent Evidence? *Contemporary Accounting Research*, 35(4), 1798–1815. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12368>
- Bardin, L. (2016). *Análise de conteúdo* (3rd ed.). Edições 70.
- Bauer, T. D., & Estep, C. (2019). One Team or Two? Investigating Relationship Quality between Auditors and IT Specialists: Implications for Audit Team Identity and the Audit Process. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2142–2177. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12490>
- Beatty, A., & Weber, J. (2006). Accounting discretion in fair value estimates: An examination of SFAS 142 goodwill impairments. *Journal of Accounting Research*, 44(2), 257–288. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2006.00200.x>
- Bucaro, A. C. (2019). Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 73, 35–49. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.06.002>
- Campos, H. H. M. (2019). A análise dos principais assuntos de auditoria (“PAAs”) em companhias abertas de diferentes setores. *Revista Eletrônica Do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos (REDECA)*, 6(2), 150–167. <https://doi.org/10.23925/2446-9513.2019v6i2p150-167>
- Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45(1), 116–138. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.05.002>
- Comissão de Valores Mobiliários. (2022a, December 14). *Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2019 – Orientação quanto a aspectos relevantes a serem observados na elaboração das Demonstrações Financeiras para o exercício social encerrado em 31.12.2018*. <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/Oc-snc-sep-0119.html>
- Comissão de Valores Mobiliários. (2022b, December 14). *Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2020 – Orientação quanto a aspectos relevantes a serem observados na elaboração das Demonstrações Financeiras para o exercício social encerrado em 31.12.2019*. <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/oc-snc-sep-0120.html>
- Comissão de Valores Mobiliários. (2022c, December 14). *Uma análise do mercado de auditoria e dos programas de Revisão pelos Pares e Educação Continuada no âmbito do mercado de valores mobiliários brasileiro*. <https://www.gov.br/cvm/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/estudo-asacvm-auditoresindependentes-31-5-2021.pdf/view>
- Comissão de Valores Mobiliários. (2022d, December 14). *Ofício circular CVM/SNC/SEP/n.º 01/2022*. <https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/anexos/ocsncsep012022.pdf>
- Comissão de Valores Mobiliários. (2022e, December 14). *Ofício Circular CVM/SNC/GNA 01/22 – Esclarecimentos relacionados à atuação do auditor contábil independente no âmbito do mercado de valores mobiliários*. <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/snc/oc-snc-gna0122.html>
- Cunha, J. H. C., & Araújo, R. H. (2019). Uso da taxonomia como ferramenta de redução da subjetividade nos processos de auditoria. *Perspectivas em Ciência da Informação*, 24(1), 216–231. <https://doi.org/10.1590/1981-5344/3174>

- Cunha, P. R., Klann, R. C., Rengel, S., & Scarpin, J. E. (2010). Procedimentos de auditoria aplicados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina em entidades do Terceiro Setor. *Revista De Contabilidade E Organizações*, 4(10), 65–85. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i10.34777>
- Dai, N. T., Free, C., & Gendron, Y. (2019). Interview-based research in accounting 2000–2014: Informal norms, translation and vibrancy. *Management Accounting Research*, 42(June 2018), 26–38. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.06.002>
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Fontanella, B. J. B., Ricas, J., & Turato, E. R. (2008). Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: contribuições teóricas. *Cadernos de Saúde Pública*, 24(1), 17–27. <https://doi.org/10.1590/s0102-311x2008000100003>
- Francis, J., Hanna, J. D., & Vincent, L. (1996). Causes and Effects of Discretionary Asset Write-Offs. *Journal of Accounting Research*, 34(Studies on Recognition, Measurement, and Disclosure Issues in Accounting), 117–134. <https://doi.org/10.2307/2491429>
- Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y. J. (2017). Current practices and challenges in auditing fair value measurements and complex estimates: Implications for auditing standards and the academy. *Auditing*, 36(1), 63–84. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51514>
- Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y. J. (2019). Mind the Gap: Why Do Experts Have Differences of Opinion Regarding the Sufficiency of Audit Evidence Supporting Complex Fair Value Measurements? *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1417–1460. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12480>
- Griffith, E. E. (2020). Auditors, Specialists, and Professional Jurisdiction in Audits of Fair Values. *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 245–276. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12506>
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., & Kadous, K. (2015a). Audits of Complex Estimates as Verification of Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 833–863. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12104>
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (2015b). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49–77. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12066>
- Hermanson, S. D., Kerler III, W. A., & Rojas, J. D. (2017). An Analysis of Auditors' Perceptions Related to Fair Value Estimates. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(3), 18–37. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22263>
- Ibracon – Institute of Independent Auditors of Brazil. (2018, December 14). *Segunda edição do estudo sobre os Principais Assuntos de Auditoria*. <https://www.ibracon.com.br/sib/gc/upload/1535568131.pdf>
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2022, December 14). *PIB a preços de mercado – Taxa acumulada em 4 trimestres (%)*, 1º trimestre 1996 – 3º trimestre 2022. https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=series-historicas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib#evolucao-taxa
- International Accounting Standards Board. (2018, December 14). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. IFRS Foundation. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2008, December 14). *ISA 200 – Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With International Standards on Auditing*. [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012 IAASB Handbook Part I_Web.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012%20IAASB%20Handbook%20Part%20I_Web.pdf)

- International Auditing and Assurance Standards Board. (2018a, December 14). *ISA 540 – Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures*. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-540-Revised-and-Conforming-Amendments_0.pdf
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2018b, December 14). *ISA 540 (Revised) and Related Conforming and Consequential Amendments*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-540-At-a-Glance.pdf>
- King, N. (2004). *Using interviews in quatitative research*. Sage Publications Ltd.
- Lima, J. P. R., Silva, V. R., & Leal, E. A. (2021). Análise das normas sociais no uso de entrevistas em artigos científicos em Contabilidade no Brasil no período de 2010 a 2019. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 18(49), 3–21. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e76771>
- Louw, A., & Maroun, W. (2017). Independent monitoring and review functions in a financial reporting context. *Meditari Accountancy Research*, 25(2), 268–290. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2017-0114>
- Mendes, A. N. A., Lima Neto, J. M., Lima, E. B. D., Adriano, N. A. & Gomes, P. H. V. (2022). Auditoria interna na detecção e prevenção de erros e fraudes: uma análise das empresas do setor industrial de Maracanaú – CE. *Revista Controle – Doutrina E Artigos*, 20(2), 289–324. <https://doi.org/10.32586/rcda.v20i2.759>
- Meuwissen, R. H. G., Vanstraelen, A., Knechel, W. R., Vanderbauwhede, H., Deumes, R. W. J., Schelleman, C. C. M., Bollen, L. H. H., & Hassink, H. F. D. (2009). *Evaluation of the differences between International Standards on Auditing (ISA) and the standards of the US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*. European Commission.
- Nascimento, I. C. S., Maia, A. J. R., Façanha, M. C. & Pinho, A. P. M. (2019). Percepção de auditores das big four sobre o novo relatório de auditor independente. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 14(2), 57–79. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.15913
- Nascimento, L. S., & Steinbruch, F. K. (2019). “The interviews were transcribed”, but how? Reflections on management research. *RAUSP Management Journal*, 54(4), 413–429. <https://doi.org/10.1108/RAUSP-05-2019-0092>
- Niyama, J. K., Costa, F. M., Dantas, J. A., & Borges, E. F. (2011). Evolução da regulação da auditoria independente no Brasil: análise crítica, a partir da teoria da regulação. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(3), 127–161. <https://doi.org/10.14392/asaa.2011040201>
- Oliveira, I., Cardoso, A., Medeiros, L., Figueiredo, J., Pocinho, M., & Oliveira, E. R. (2021). The auditor’s characteristics for big four audit companies: Empirical analysis in the brazilian market. *Academy of Strategic Management Journal* 20(1), 1939–6104.
- Orb, A., Eisenhauer, L., & Wynaden, D. (2000). Ethics in qualitative research. *Journal of Nursing Scholarship*, 33(1), 93–96. <https://doi.org/10.1111/j.1547-5069.2001.00093.x>
- Oyewo, B., Emebinah, E., & Savage, R. (2020). Challenges in auditing fair value measurement and accounting estimates: Some evidence from the field. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(1), 51–75. <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2019-0002>
- Public Company Accounting Oversight Board. (2017, December 14). *Staff Inspection Brief*. https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/inspections/documents/inspection-brief-2017-3-issuer-scope.pdf?sfvrsn=2e89333f_0

- Public Company Accounting Oversight Board. (2022a, December 14). *Staff Preview of 2018 Inspection Observations*. <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/Staff-Preview-2018-Inspection-Observations.pdf>
- Public Company Accounting Oversight Board. (2022b, December 14). *SPOTLIGHT – Staff Update and Preview of 2019 Inspection Observations*. https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/inspections/documents/staff-preview-2019-inspection-observations-spotlight.pdf?sfvrsn=57617c98_2
- Ramanna, K., & Watts, R. L. (2012). Evidence on the use of unverifiable estimates in required goodwill impairment. *Review of Accounting Studies*, 17(4), 749–780. <https://doi.org/10.1007/s11142-012-9188-5>
- Securities and Exchange Commission. (2022, December 14). *Study of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 Section 404 Internal Control over Financial Reporting Requirements*. https://www.sec.gov/files/sox-404_study.pdf
- Segal, M. (2019). Key audit matters: Insight from audit experts. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472–494. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2018-0355>
- Souza, J. A., Oliveira, F. A. & Colares, A. C. V. (2013). A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos. *Revista Controle – Doutrina E Artigos*, 11(2), 122–147. <https://doi.org/10.32586/rcda.v11i2.302>
- Toy, A., Lau, D., Hay, D., & Gunasekara, G. (2019). The views of privacy auditors regarding standards and methodologies. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 366–398. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2018-0367>
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory. *The Accounting Review*, 65(1), 131–156.
- Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C. (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*, 13(1), 109–127. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2020.02.002>

DECLARAÇÃO DE DISPONIBILIDADE DE DADOS

Não se aplica.

CONTRIBUIÇÕES DE AUTORIA

TF: conceituação, coleta de dados, desenvolvimento metodológico e redação; **BS:** coordenação, leitura e identificação de referencial teórico e revisão geral.

CONFLITO DE INTERESSE

Os autores declaram que não há conflitos de interesses.

EDITOR-CHEFE (ATÉ 31/12/2024)

Bruno Félix 

EDITOR-CHEFE (A PARTIR DE 01/01/2025)

Marcia Juliana d'Angelo 

EDITOR ASSOCIADO

Felipe Storch Damasceno 