

Materialidade da Auditoria e contextos que impactam o julgamento do teste do auditor

Audit materiality and contexts that impact the auditor's test judgment

Antonio Schumacher^{*1} – antonio_schumacher@hotmail.com ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-6860-0004>

Joshua Onome Imoniana^{*2} – josh.imoniana@usp.br ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6535-6863>

Fernando Dal Ri Murcia^{*2} – murcia@usp.br ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2269-3667>

1 - Pesquisador independente

2 - USP – Universidade de São Paulo

Resumo

O objetivo deste estudo foi de examinar as percepções de auditores acerca da materialidade da auditoria e do julgamento profissional. Este estudo justifica-se na medida em que a materialidade da auditoria é algo subjetivo que sofre influência do julgamento do auditor e principalmente porque existem diferentes posturas em relação à sua divulgação, necessitando assim de estudos empíricos adicionais para preencher a lacuna teórica. Este estudo de caráter qualitativo tomando paradigma interpretativista utiliza como coleta de dados a Metodologia Q e Narrativa Oral. Os participantes da pesquisa são sócios de auditoria, gerentes e seniores de firmas Big 4 e sócios de firmas de pequeno porte. O instrumento de pesquisa contou com a apresentação de 27 contextos dispostos em cartões livremente ordenáveis de forma decrescente em percepção de relevância pelo participante como situações que o faria alterar a materialidade em um cliente. A coleta de dados contou com 18 entrevistas. O tratamento interpretativo contou com análise por *templates*. Baseado nos estudos, o ranking da percepção subjetiva de risco é o principal balizador da materialidade. Também, se conclui que embora o auditor esteja sujeito às metodologias de cada firma o aspecto regulatório influencia em uma harmonização da maneira de proceder a atividade de auditoria e não é possível ignorar o aspecto da percepção íntima e individual do auditor. Ademais, as posições dos auditores e preparadores sobre se a materialidade do planejamento deve ou não ser divulgada não são consideradas decisões relevantes. O estudo é pioneiro na medida em que apresenta a materialidade como uma probabilidade da percepção do risco de exposição do auditor e na compreensão dos fatores de julgamento de materialidade *ex ante* a entrega do relatório final de auditoria seguindo perspectiva interpretativa.

Palavras-chave: Materialidade da Auditoria. Auditoria. Procedimento Analítico. Julgamento do auditor. Subjetividade.

Abstract

The objective of this study was to examine auditors' perceptions of audit materiality and professional judgment. This study is justified insofar as the audit materiality is something subjective that is influenced by the auditor's judgment and particularly because there are different stances in relation to its disclosure, thus requiring additional empirical studies to fill the theoretical gap. This qualitative study, taking an interpretive paradigm, uses the Q Methodology and Oral Narrative for data gathering. Interviewees were audit partners, managers and audit seniors of Big 4 firms and partners of the 2nd-tier audit firms. The research instrument included the presentation of 27 contexts arranged on cards that can be freely sorted in a decreasing manner in terms of the participant's perception of relevance as situations that would make him/her change materiality in a client. Data corpus consists of 18 respondents. The interpretive treatment drew on templates analysis. Based on the studies, the ranking of the subjective perception of risk is the main indicator of materiality. Also, it is concluded that although the auditor is subject to the methodologies of each firm, the regulatory aspect influences in a harmonization of the way of proceeding the audit activity and it is not possible to ignore the aspect of the intimate and individual perception of the auditor. In addition, auditors and preparers stances on whether planning materiality should or should not be disclosed are not viewed as decision relevant. The study sets a pace in that it presents materiality as a probability of the auditor's perception of risk of exposure and in understanding the factors of materiality judgment *ex ante* delivery of the final audit report following an interpretive perspective.

Keywords: Audit Materiality. Audit. Analytical Procedure. Auditor's Judgment. Subjectivity.

Recebimento: 02/05/2022 | **Aprovação:** 05/07/2023

Editor responsável aprovação: Dra. Luciana Klein

Editor responsável edição: Dra. Luciana Klein

Avaliado pelo sistema: *Double Blind Review*

DOI: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v15i2.85828>

1 Introdução

A materialidade é um dos conceitos mais icônicos e importantes associados ao julgamento de auditoria (Edgley, 2015). Boynton et al (2002, p. 243) citam alguns dos fatores subjetivos do julgamento de auditoria, tais como: “preocupação com a integridade de administração e riscos específicos, tais como limitações de extensão de testes, preocupações com a “auditabilidade” do cliente ou “discordâncias com auditores anteriores”. Assim, devido ao ambiente de desconfiança, há necessidade de melhor compreender este fenômeno e conseqüentemente preencher as lacunas de pesquisas por meio de mais estudos empíricos para prover esclarecimentos para academia e aos profissionais.

Uma vez mitigados os riscos morais, éticos e de perda de ganhos dos auditores os quais consistem principais componentes dos riscos de serviço de auditoria (Imoniana & Gartner (2016), assinam-se as concordâncias com os termos de auditoria. Essa é uma das atividades iniciais de auditoria para que possa se situar na realidade do cliente do serviço novo.

Assim, uma vez confortável com o aspecto mencionado acima, inicia-se o trabalho em si, começando com a revisão analítica. As revisões analíticas também conhecidos por procedimentos analíticos são definidos como técnicas de auditoria usadas para examinar as demonstrações financeiras de uma empresa de forma comparativa confrontando os dados quantitativos e qualitativos resultantes das contas encerradas em um final de ano contábil com dados anteriores, além dos dados de empresas concorrentes e assim constituir as possíveis expectativas visando fazer um melhor prognóstico sobre a situação de uma organização. Ainda, objetiva compreender a situação atual da empresa, a fim de identificar seus pontos fracos e fortes. Em outras palavras, análise SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats) e as tendências das relações históricas. De fato, as relações históricas continuam no mesmo período em análise e na maioria dos casos, os relatórios devem permanecer consistentes ao longo do tempo.

Na mesma linha, complementarmente, avaliam-se riscos inerentes, de controles e de detecção a fim de determinar as extensões dos testes. E da mesma forma, materialidade de planejamento inversamente proporcional ao risco é determinada para orientar os trabalhos do auditor.

Contudo, com aumento na demanda dos *shareholders* por mais informações contábeis e sobre a materialidade considerada pelos auditores, que refletem as mudanças nos padrões de auditoria, existe uma maior pressão sobre estes auditores sobre os aspectos de divulgação. O *disclosure* das materialidades e os critérios utilizados conforme dita a ISA (*International Standards on Auditing*) número 700 passou a ser necessário no Reino Unido e na Irlanda. Localmente, a CVM ainda não passou a exigir, entretanto, em outubro de 2020, a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) emitiu a circular nº 616 que versa sobre a elaboração de relatório de materialidade específico, a ser encaminhado à SUSEP, que reproduza a documentação de auditoria utilizada para evidenciar a determinação da materialidade (SUSEP, 2020).

Dentre esse cenário, emerge a seguinte questão de pesquisa: qual a percepção de auditores acerca da materialidade da auditoria e do julgamento profissional? Para responder à questão citada, este estudo visa examinar os contextos que impactam no julgamento de materialidade dos auditores independentes. Contemplando especificamente, ranquear os contextos que impactam subjetivamente no julgamento de materialidade que os auditores ponderam, além da visão global das demonstrações contábeis apresentadas para asseguuração.

O trabalho busca contribuir com a compreensão do ambiente de auditoria durante o estabelecimento da materialidade e de revisão analítica, que impacta subjetivamente no pensamento da auditoria (desde o planejamento de escopo de trabalho, visita de íterim, finais e entrega do parecer), que gera conseqüências na própria materialidade, por exemplo, ajustes no *disclosure*. De fato, é importante compreender o que efetivamente transparece no início, meio e o fechamento da auditoria para efetivamente se posicionar sobre o que envolvem os gargalos da auditoria.

Outrossim, deve ser destacado que há pouca literatura sobre o julgamento do auditor referente à materialidade nesse ambiente complexo e que precisa ser substancialmente expandida (Jacoby & Levy, 2016). Entre os estudos pioneiros sobre o julgamento do auditor no Brasil podem ser citados Sartorelli (2015) e Carvalho Junior (2012). Estas lacunas nas publicações aclamam-se pelas pesquisas com foco na perspectiva interpretativa que impactam subjetividade sob os quais este estudo ajudará a preencher.

O restante deste trabalho encontra-se organizado da seguinte forma. Apresentação da fundamentação teórica e em seguida descreve os aspectos metodológicos. Posteriormente, ilustram-se os resultados da pesquisa e por fim apresenta as considerações finais do estudo.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Materialidade de auditoria

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

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

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

De acordo com o FRC (2016, p. 2), uma das mais importantes contribuições do novo relatório de auditoria é “a inclusão de informações sobre quais dos riscos de distorções materiais estão sendo considerados, pelo auditor”. Para essa orientação, o *International Standard on Auditing (ISA) 700* estabelece que o relatório de auditoria deve explicar quais “distorções individuais ou analisadas em conjunto podem influenciar as decisões econômicas [...] ou providenciar uma definição ou descrição do que seja materialidade de acordo com a estrutura conceitual aplicada à demonstração financeira” (IAASB, 2015a). Essas distorções, citadas no *Key Audit Matters*, são aquelas que, no julgamento profissional do auditor, foram as mais significantes do período atual; estão presentes no contexto do processo de auditoria individual do cliente e são parte integrante da opinião do auditor (IAASB, 2015b). Também são encorajadas “a divulgação de revisões de materialidade no curso da auditoria, os critérios de performance de materialidade dos procedimentos de auditoria e considerações qualitativas relacionadas à materialidade” (FRC, 2016, p. 28).

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

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

Apesar da ausência de um direcionamento claro e objetivo dos normatizadores sobre a forma de cálculo da materialidade, existem algumas regras gerais quantitativas que os auditores empregam para determinar se o desvio de um item é material para as demonstrações financeiras. Essas regras conhecidas no meio dos profissionais de auditoria são utilizadas de forma extensivas e geralmente atribuem confianças nos seus parâmetros.

Holstrum & Messier Jr. (1982, apud Bernardi & Pincus, 1996) elaboraram uma ampla revisão das pesquisas empíricas realizadas sobre a materialidade e concluíram que os auditores estabelecem a materialidade em algum ponto entre 5% e 10% do lucro líquido do exercício. Leslie (1985 apud Bernardi & Pincus, 1996) revisou a literatura americana e a canadense, além de entrevistar contadores de ambos os países e identificou seis *benchmarks* utilizadas na determinação da materialidade: (1) 5% do resultado antes dos impostos, (2) 0,5% dos ativos totais; (3) 1% do patrimônio líquido, (4) 0,5% das vendas totais, (5) 0,6% do lucro bruto e (6) média dos 5 itens anteriores. Elliot (1983 apud Bernardi & Pincus, 1996, p. 4) cita um racional quantitativo criado pela *Peat Marwick International*, uma das maiores firmas de auditoria dos anos 80, conhecido como “*audit gauge*”: $1,6 \times$ (o maior valor entre os ativos totais ou vendas totais)^{2/3}. Warren & Elliot (1986 apud Bernardi & Pincus, 1996) entrevistaram 60 CPAs sobre o planejamento de materialidade utilizado em auditorias, resultando em qualitativos baseados em (1) vendas totais, (2) resultado antes dos impostos e (3) lucro líquido. Todos esses quantitativos estão relacionados na Figura 1.

Figura 1
Onze benchmarks utilizados para a determinação quantitativa de materialidade

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

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

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

menos conservadores (nível maior de materialidade) e o majoritário que estabelece o limite quantitativo dentro de alguma das onze regras mencionadas.

Tabela 01

Julgamento de materialidade e probabilidade de identificação de uma fraude após a auditoria

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

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

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

2.1.1 Materialidade contábil

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2011a), em acordo com o *International Accounting Standards Board* (IASB, 2010), define que “uma informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida (*misstating*) puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a informação”. Informação é material, uma vez que ela possa influenciar nas decisões dos usuários das demonstrações financeiras (Imoniana, 2019).

Na perspectiva contábil não existe uma única teoria sobre o que seja a materialidade. Trata-se um conceito generalista, fruto da dedução lógica feita ao longo de décadas de prática contábil, que auxilia gestores a definirem “quais informações devem ser apresentadas, excluídas ou agregadas a outras informações nas demonstrações financeiras. E que também auxilia a decidir como as informações devem ser apresentadas nas demonstrações financeiras de forma a garantir que estas demonstrações estejam claras e compreensíveis” (IASB, 2015). Em sentido oposto, a divulgação de informações imateriais consome mais recursos dos usuários das demonstrações financeiras, e as torna menos compreensíveis (IASB, 2015).

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

Alguns exemplos de informações materiais citados pela *Exposure Draft ED/2015/8* (IASB, 2015) encontram correspondência na Instrução Normativa nº 358 (CVM, 2002), tais como: não conformidades (*non-compliance*) com determinações regulatórias ou com contratos de empréstimo (*loan covenants*), transações raras ou não usuais que possuam uma expectativa razoável de influenciar as decisões dos usuários das demonstrações financeiras, mudança na composição do patrimônio da empresa, mudança de critérios

contábeis, aprovação, alteração ou desistência de projeto ou atraso em sua implantação, lucro ou prejuízo da companhia e a atribuição de proventos em dinheiro etc.

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

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

2.2 Julgamento do auditor

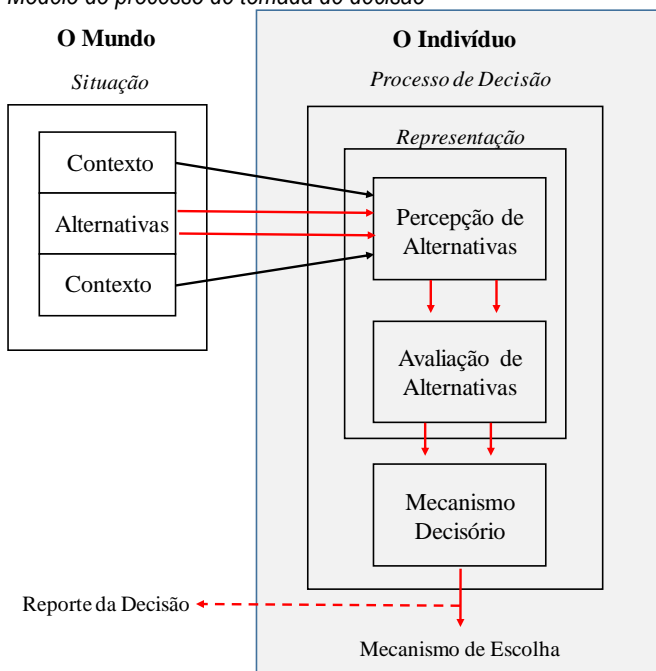
O julgamento do auditor é aquele que determina o nível de materialidade de uma demonstração financeira. Os julgamentos de materialidade normalmente envolvem uma grande quantidade de subjetividade e consideração de fatores qualitativos (Borba, 2001). Na mesma linha, o julgamento profissional dado quando as evidências são coletadas em campo, ponderando sobre o objetivo e o risco de auditoria, relacionam-se com a natureza, época e extensão dos testes em que o auditor avalia de acordo com os fatos contábeis. Segundo Howard (1989), em estudos de julgamento, o pesquisador normalmente apresenta um cenário de decisão para o pesquisado. A teoria cognitiva é uma abordagem derivada da psicologia que tenta explicar o comportamento humano por meio da compreensão dos processos tomados por eles. As teorias cognitivas enfatizam o processo criativo e pessoa: processo, ao enfatizar o papel dos mecanismos cognitivos como base para o pensamento criativo; e pessoa, ao considerar as diferenças individuais em tais mecanismos (Kozbelt, 2011).

Para a teoria cognitiva, a seleção ou a organização de diferentes alternativas em um questionário é assumida como um indicador da escolha do sujeito se as opções expostas estivessem verdadeiramente disponíveis. Infere-se como essas alternativas são internamente representadas e como o mecanismo de decisão funciona.

A Figura 2 ilustra esse processo. Duas alternativas apresentadas são percebidas pelo mecanismo de representação interna, que também considera o contexto das alternativas. Em um experimento, a decisão reportada (seja na forma de círculos em uma determinada alternativa ou questionários, ou na organização de cartões de resposta) é assumida como um indicador de como seria a decisão caso as opções estivessem realmente disponíveis. É importante destacar que o mecanismo de representação interna pode divergir da situação externa por estar sujeita à interferência pela percepção físico-químicas dos sentidos (Myers, 2012), o que confere subjetividade a todo processo de julgamento e decisão envolvido nas alternativas que alimentam o mecanismo decisório. Um exemplo dessa interferência pode ser citado no fato de que o mundo é percebido de ponta-cabeça pelas nossas retinas, ainda que não estejamos conscientes dessa representação.

Figura 2

Modelo do processo de tomada de decisão

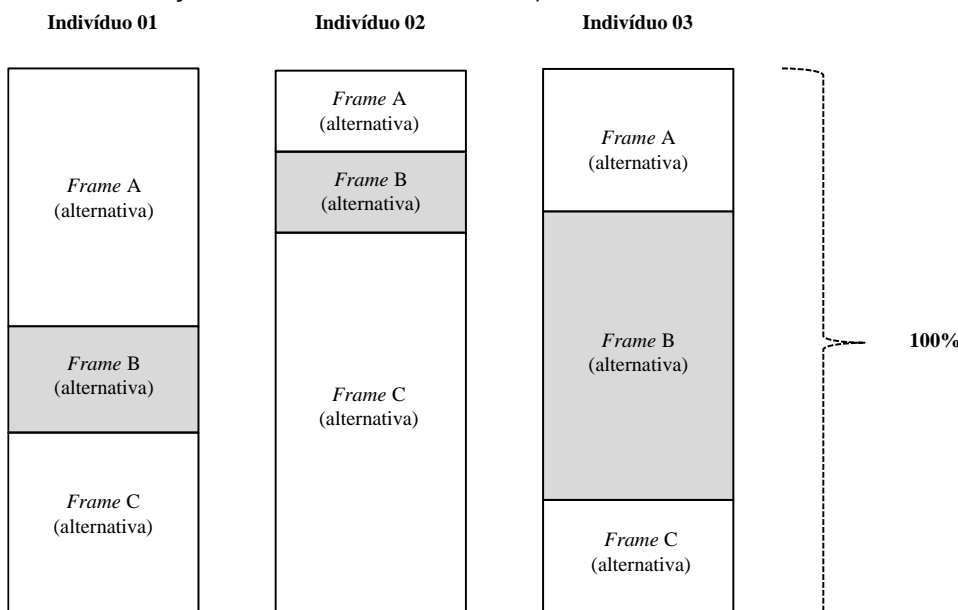


Fonte: Howard (1989, p. 75).

A primeira preocupação em estudos de tomada de decisão é como as pessoas buscam as informações sobre as quais tomarão suas decisões. Howard (1989, p. 76) afirma que, “quando uma pessoa é apresentada a diversas alternativas, há uma atribuição de valor individual a cada opção que o decisor ordena com seus critérios íntimos e, finalmente, combina a informação a seu modo de forma inata”. Pode-se, então, deduzir que o processo decisório é uma variável contínua, onde a decisão entre diversas alternativas ou em um sistema binário (tomar uma decisão ou não) é uma soma 100%, e que cada contexto (*frame*) possui um peso diferente relacionado à preferência de cada indivíduo. A Figura 3 exemplifica essa dedução.

Figura 3

Modelo de atribuição de valor de diferentes indivíduos para mesmas alternativas



Fonte: Elaborado por este Autor.

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

Para o presente trabalho, a Teoria Cognitiva fornece subsídio à utilização da Metodologia Q para a coleta de dados, visto que a disposição das informações oferecidas pelos participantes ao pesquisador durante as entrevistas é uma *representação* do seu critério íntimo de relevância (ou, irrelevância) de um cenário em seu julgamento de materialidade.

Existem dois tipos de trabalhos de asseguarção realizados por auditores independentes. O primeiro, denominado “asseguarção razoável” (com um nível elevado de segurança, mas não absoluto), envolve o contexto de análise das demonstrações contábeis históricas, é denominado “auditoria”; e o segundo, denominado “asseguarção limitada” (com um nível moderado de segurança) é normalmente efetuado para atender a requisitos de revisão trimestral das companhias abertas, conforme solicitação da CVM (Longo, 2015; CFC, 2009a). Ou seja, a primeira é caracterizada como normalmente proferida na auditoria geral e a segunda sendo auditoria limitada diz respeito ao tipo de asseguarção feita para caso de *assurance* de sustentabilidade.

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

O principal risco de um trabalho de asseguarção está na possibilidade do auditor emitir um parecer favorável, ou sem ressalvas, quando seria indispensável ou vice-versa. Esse risco de distorções relevantes pode ser dividido em risco de informação, que pode ser inerente (pressupondo que não existam controles relacionados) ou de controle (não identificado e corrigido em tempo hábil pelos controles internos). E o risco de detecção, onde o auditor independente não detecta uma distorção relevante (CFC, 2009a; Longo, 2015; Imoniana & Gartner, 2016).

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

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

Todavia, a norma prevê que “a decisão quanto à execução ou não de testes de controle e sua extensão depende do julgamento do auditor para uma situação específica. Vale ressaltar que ainda, o julgamento reside na decisão de confiar nos controles ou não para que se confirme sua efetividade por meio dos testes. Ele pode concluir que a execução de testes de controle não é adequada nas circunstâncias e, dessa forma, efetuar testes substantivos extensivos na data das demonstrações” (Longo, 2015, p. 190).

O segundo tipo de testes, procedimentos substantivos, levam em consideração as informações contábeis e financeiras comparáveis de períodos anteriores (por exemplo, margem bruta do período atual *versus* anos anteriores), expectativas do auditor (por exemplo, valor de depreciação dos bens), circularizações de contas a receber e a pagar com terceiros, informações de empresas participantes do mesmo mercado,

inventário físico de estoques, relações entre folha de pagamento e número de empregados, bem como outros fatores a serem ponderados com base no julgamento do auditor, tais como transações não usuais, valores anormais, mudanças de pessoas e processos (IAASB, 2009m; CFC, 2009m; Longo, 2015, p.195; Imoniana, 2019; AICPA, 2002).

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

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

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

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

São consideradas evidências de auditoria: (i) inspeção (exame de registros e documentos internos ou externos, independente da mídia, ou o exame físico de um ativo tangível); (ii) observação (de um processo realizado por outros, a contagem física dos estoques pelos empregados do cliente); (iii) confirmação externa (estoques em poder de terceiros, contas a receber e a pagar junto a cliente e fornecedores, litígios em andamento ou contingências junto a advogados); (iv) recálculo (exatidão matemática de registros ou documentos); (v) reexecução (execução, pelo auditor, de controles ou procedimentos internos da empresa auditada); (vi) procedimentos analíticos (entre dados financeiros e não financeiros, tais como margem bruta, perda histórica com clientes); e (vii) indagação (junto a pessoas internas ou externas à entidade, de respostas, orais ou escritas, de evidências que, geralmente, devem ser confirmadas por outros procedimentos) (Longo, 2015, pp. 204-207; IAASB, 2009k; CFC, 2009k). Estudos demonstram que “diante da necessidade de testes, o auditor escolhe uma combinação de testes que mais o satisfaça a atingir o objetivo da auditoria, baseado na materialidade das contas a serem auditadas” (Imoniana et al., 2012, p. 301). Possíveis combinações de testes para obtenção das evidências podem ser encontradas no Anexo A.

O *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº 99 indica possíveis situações que podem aumentar o risco de distorções materiais, tais como: transações registradas de maneira incorreta (valor, período, classificação

etc.), ajustes de última hora que alteram significativamente os resultados financeiros, evidência de acesso não autorizado de um colaborador nos sistemas, documentos faltantes, restrição de acesso aos registros sistêmicos, ou empregados, ou instalações, ou clientes, ou fornecedores etc. (AICIPA, 2002).

A quantidade das evidências a serem investigadas detalhadamente depende do julgamento, pelo auditor, dos riscos de distorção e da própria qualidade da evidência. Quanto maior a ameaça percebida pelo auditor, maior será a quantidade exigida de evidências, para a redução dos riscos de auditoria a um nível que seja percebido como baixo e que possa habilitar o auditor a emitir sua opinião (IAASB, 2009a). A qualidade da evidência é caracterizada pela “relevância e confiabilidade da informação” (Longo, 2015, p. 209-210).

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

Mas, uma vez que toda a informação é conseguida, existe um momento crítico relacionado à identificação de erros. O desafio é manter o desejo dos auditados em continuar com a mesma firma de auditoria no futuro e solicitar as correções nas demonstrações financeiras ou notas explicativas mantendo a boa vontade do cliente em cooperar. “Se você não abaixar suas armas (normas regulatórias) na porta, o cliente irá promover uma guerra impiedosa contra você e eles sempre sairão vitoriosos” (Guénin-Paracini et al., 2015, p. 221). Os auditados normalmente negociam os ajustes contábeis (Wright & Wright, 1997), políticas contábeis (Kadous et al., 2003), *disclosures* (Zhang, 1999) e valores das demonstrações contábeis (Nelson & Kinney, 1997). Aqui a realidade do auditor independente se torna em boa parte, “uma contínua negociação e renegociação no ambiente onde é realizada a auditoria, com limites profissionais e comerciais mais estreitos do que é normalmente assumido” (Guénin-Paracini et al., 2015, p. 204).

Estudos anteriores

Pesquisas anteriores não aprofundam a busca de informações sobre a percepção subjetiva que o auditor assimila do cliente em seu planejamento de materialidade e sua revisão analítica. Observem os estudos anteriores, os respectivos aspectos abordados e os resultados alcançados na Figura 4. Sendo assim, sinalizando exatamente as lacunas que este estudo busca explorar.

Figura 4

Estudos anteriores sobre materialidade e julgamento de auditoria

Autor	Objetivo do Estudo	Método	Resultados
Estes & Reames (1988)	Verificar os efeitos das diferenças das características pessoais dos auditores nas decisões sobre materialidade.	Experimento	Participaram 596 auditores (CPAs) para avaliar o efeito das características pessoais na tomada de decisão sobre materialidade. Uma análise multivariada indica que a idade e o local de trabalho podem afetar os julgamentos de materialidade. Além disso, também foi identificado que anos de experiência em auditoria externa e gênero podem alterar a confiança nessas decisões.
Messier Jr. (1983)	Analisar quais variáveis financeiras e se a experiência do auditor, e o tamanho de firma impactam nos julgamentos de materialidade.	Experimento	Participaram 29 sócios de firmas de auditoria Big Eight. Os efeitos que mais impactaram o julgamento de materialidade dos auditores estão relacionados àqueles que geram ajustes no lucro líquido e que influenciam na tendência de lucros. Também foi identificado que o julgamento de materialidade dos auditores é influenciado pelo tamanho da firma de auditoria e pela experiência do auditor.
Krogstad et al. (1984)	Verificar a influência das informações financeiras e não financeiras no julgamento da materialidade de auditores e estudantes.	Experimento	Participaram 10 sócios de firmas de auditoria, 11 auditores seniores e 11 estudantes de auditoria avaliando um experimento envolvendo julgamento de materialidade. Os resultados indicaram que auditores e estudantes focam prioritariamente nos efeitos das distorções no lucro líquido e utilizam informações do contexto (não financeiras) no julgamento de materialidade. Os auditores seniores apresentaram resultados próximos aos dos sócios, e os estudantes apresentaram resultados diferentes desse grupo. Os autores entendem que isso se deve à ausência de experiência profissional.
Robinson & Fertuck (1985, citados por Messier Jr et al., 2005)	Identificar fatores que determinam como os auditores estabelecem a materialidade em seus julgamentos.	Archival Research	Foram avaliados 610 papéis de trabalho relacionados a decisões de materialidade em 61 empresas canadenses. O efeito das distorções no lucro líquido foi significativo em suas decisões, mas não o único fator relevante. Na prática, distorções verificáveis possuem maior chance de serem consideradas materiais, principalmente em companhias onde os clientes se opõem aos ajustes.
Frishkoff & Phillips (1985, citados por Messier Jr et al, 2005)	Identificar a importância da materialidade na decisão dos bancos de reportar o efeito da inflação nos dados contábeis.	Archival Research e Survey	Foram revisados reportes anuais de 201 grandes bancos comerciais dos Estados Unidos e aplicado questionário sobre a adoção da SFAS N°33 "Inflation Accounting Disclosure". Os bancos que não informaram seus custos atualizados afirmaram que a informação era imaterial. E a materialidade não foi o fator de decisão para os bancos que optaram por informar seus custos atualizados.
Chewning, Pany & Wheeler (1989)	Entender como os auditores interpretam o conceito de materialidade a partir de relatórios de empresas que modificaram seus padrões contábeis.	Archival Research	A análise dos relatórios de auditoria confirma pesquisas anteriores, que afirmam que o efeito da mudança de um padrão contábil sobre o lucro aparenta ser o primeiro fator considerado pelos auditores na mudança de sua opinião sobre uma demonstração financeira. O estudo também aponta que as mudanças de julgamento ocorrem mesmo com a alteração no lucro representando um baixo impacto material.
Mayper, Doucet, & Warren (1989)	Avaliar o nível de consenso do julgamento de materialidade dos auditores relativo a deficiências nos controles internos (IACW).	Experimento	Participaram 38 auditores seniores com no mínimo 2 anos de experiência em campo, escolhidos aleatoriamente em 5 das Big Eight. Os resultados demonstram uma falta de consenso no julgamento das IAWC. Porém os auditores não parecem estar ancorados na ausência de segregação de funções como um IACW material, mas suas avaliações consideram o contexto da deficiência em suas decisões.

Johnson, Jamal & Berryman (1989)	Revisar as pesquisas relacionadas ao julgamento dos auditores.	Revisão de Literatura	Pesquisadores se concentraram, como um objetivo de curto prazo, na busca de “regras” utilizadas na construção dos julgamentos dos auditores, ao invés de focarem como objetivo de longo prazo o desenvolvimento de conceitos e princípios que possam explicar o comportamento desses profissionais. Todavia, parece que o julgamento se desenvolve no decorrer do trabalho em campo com o surgimento de hipóteses individuais relacionadas ao conhecimento adquirido em atividades bem-sucedidas, ou <i>expertise</i> .
Icerman, & Hillison (1991)	Acompanhar a evolução do julgamento de materialidade de 49 indústrias por três anos.	Archival Research	Foram analisados 1424 papéis de trabalho de firmas Big 8. A análise descritiva dos erros indica as seguintes características: [1] os erros corrigidos tendem a ser maiores que os ignorados; [2] há uma tendência de sobre estimativas em contas a receber, estoques e vendas; [3] há uma tendência de subestimativas em contas a pagar e custo das vendas. A análise também indica que a decisão de ajustar ou ignorar um erro não está unicamente relacionado à magnitude do erro, mas que sofre influência do tamanho da firma. Firmas maiores solicitam uma maior quantidade de ajustes.
Carpenter & Dirsmith (1992)	Examinar transações de liquidação antecipada de débitos e o julgamento de materialidade do auditor.	Experimento	Participaram 212 profissionais dos níveis sócio, gerente e sênior de auditoria. Os resultados obtidos sugerem que a magnitude do item, seu impacto na expectativa de lucros e a natureza da transação influenciam em julgamentos de materialidade. Entrevistados com maior tempo de experiência em auditoria tendem a ser mais conservadores no julgamento de materialidade relacionada à liquidação antecipada de débitos.
Wheeler et al. (1993, citados por Messier Jr et al., 2005)	Verificar a propensão das firmas de auditoria em alterar suas opiniões com base na ausência de consistência da aplicação dos princípios contábeis.	Archival Research	Foram verificadas opiniões de auditoria e demonstrações financeiras de 563 empresas americanas auditadas por firmas Big Eight e por firmas não Big Eight. Houve um consenso substancial para mudança de opinião entre as firmas de auditoria quando as mudanças contábeis geraram efeitos materiais. Porém, o mesmo não ocorreu quando os efeitos foram considerados imateriais. Experiências litigiosas anteriores (e não o tamanho da firma de auditoria) foi o fator relevante para explicar mudanças de opinião entre as firmas Big Eight em efeitos considerados imateriais.
Bernardi & Arnold (1994, citados por Messier Jr et al., 2005)	Analisar a influência da integridade e competência do cliente (e as características do auditor) no julgamento de materialidade.	Case Study	Participaram 494 auditores (152 gerentes e 342 seniores) de firmas de auditoria Big Six. Foram identificadas influências no julgamento de materialidade dos 4 fatores qualitativos examinados: integridade e competência do cliente, julgamento moral, experiência do auditor e tamanho da firma de auditoria.
Carpenter et al. (1994)	Verificar o impacto da cultura corporativa da firma e da experiência do auditor no julgamento de materialidade.	Experimento	Participaram 212 auditores (sócios, gerentes e seniores) de firmas Big Eight. Evidências apontam que o auditor reduz o número de variáveis consideradas em seu julgamento de materialidade na medida que vai subindo na carreira em firmas com forte cultura corporativa. Dessa forma, os autores sugerem que existe um componente político da firma no julgamento de materialidade.
Wright & Wright (1997)	Examinar variáveis que podem explicar a decisão de não considerar a necessidade de ajuste em determinadas distorções.	Archival Research	Foram analisadas 368 distorções de 186 clientes da firma de auditoria Peat, Marwick, Mitchell & Co., nos Estados Unidos. As distorções encontradas em comparação à materialidade estabelecida no planejamento dos trabalhos indicam ser um importante fator de decisão sobre a necessidade de ajuste de determinadas divergências detectadas. Existem evidências que aproximadamente 50% dos ajustes de erros materiais são dispensados pelos auditores em negociação com os clientes. A decisão de fazer ou não o ajuste considera múltiplos fatores, tais como o impacto global no resultado, natureza da distorção e o tamanho do cliente.

Patterson & Smith (2003)	Examinar como a incerteza de materialidade pode afetar a avaliação da evidência de auditoria por parte do auditor e como ela pode influenciar a escolha de distorções de resultado ocasionadas pelo gestor.	Revisão de literatura	Modelo teórico baseado na teoria dos jogos. O conservadorismo do auditor aumenta na incerteza de materialidade quando o custo esperado da falha de auditoria é maior se comparado ao custo esperado de se estender os procedimentos de auditoria. O conservadorismo do auditor, dessa forma, induz o gestor a diminuir a extensão de um viés de superestimativas. O contrário ocorre quando o custo esperado de se estender os procedimentos de auditoria é maior que o custo esperado da falha de auditoria. Entretanto, uma vez que o primeiro cenário é o mais provável, o modelo sugere que um padrão fixo de materialidade pode ser prejudicial ao auditor no auxílio da prevenção de uma falha de auditoria.
Boyle & DeZoort, (2015)	Avaliar se a justificativa da materialidade e a precisão da questão contábil levantadas por um auditor afetam o apoio do comitê de auditoria em divergências com gestores.	Experimento	Participaram 55 respondentes de uma amostra de 362 membros de comitês de auditoria de companhias públicas com vendas de até USD 750 milhões. Dado que (a) SAB 99 (SEC, 1999) indica que certos pequenos ajustes podem ser materiais e (b) muitos membros de comitê de auditoria podem não considerar questões qualitativas de materialidade, que somente são abordadas se os auditores enfatizarem esses aspectos. Testes aprimorados das estimativas e aumento do <i>disclosure</i> auxiliam na credibilidade do auditor junto ao comitê de auditoria.
Allen & Elder (2005)	Verificar se a avaliação de materialidade de uma firma de auditoria é constante ou sofre alterações com o passar do tempo em um mesmo cliente.	Archival Research	Foram analisados 235 testes de amostragem de inventário e de contas a receber de 53 auditorias realizadas entre 1994 e 1999 por três grandes firmas de auditoria. Em geral, houve variação na régua de materialidade, consistente com o argumento que há declínio da qualidade da auditoria com o passar do tempo. No primeiro ano de auditoria, os percentuais de materialidade são reduzidos em firmas Big Five e maiores em firmas regionais não Big Five, indicando que o julgamento do auditor difere entre firmas e não apenas pelo tempo. O uso do argumento "imaterialidade" foi a justificativa comum de não considerar a projeção de erros da amostra.
Nelson, Smith & Palmrose (2005)	Avaliar o efeito de duas abordagens quantitativas de materialidade sobre a decisão de ajuste dos auditores. [1] Cumulativa (total de erros existentes para corrigir o balanço patrimonial) e [2] Período Atual (total de erros ocasionados apenas no período atual).	Experimento	Participaram 234 sócios e gerentes de auditoria em um experimento com oito situações, onde deveria ser decidido se um determinado erro deveria ser ignorado ou ajustado nas demonstrações financeiras. A situação envolvendo erro de <i>cutoff</i> foi a que apresentou maior variação. Essa situação indicava um erro de período anterior que melhorava o resultado e que era compensado no período presente. 23% dos auditores que avaliaram o erro sob a perspectiva cumulativa, ignoraram a necessidade de ajuste. Enquanto 70% auditores que avaliaram o erro sob a perspectiva do período anual ignoraram a necessidade de ajuste.
Vance (2011)	Meta-análise quantitativa de estudos anteriormente publicados sobre julgamentos de materialidade.	Revisão de Literatura	Revisão de 42 estudos anteriores sobre 14.033 decisões de materialidade aplicada a 6.762 indivíduos. Uma vez que o conceito de materialidade é subjetivo, não é surpresa que as decisões sejam dispersas. Todavia, em média, o parâmetro de materialidade desses 14.033 estudos era de 8,52% do lucro líquido (com julgamento variando de 0,44% a 54,65%).
Brown & Popova (2016)	Este estudo investiga a interação da administração e do comitê de auditoria nos julgamentos dos auditores e na documentação de evidências.	Experimento	As conclusões destacam a importância de examinar as inter-relações entre os vários atores que contribuem para a governança corporativa e também informar os normatizadores sobre os benefícios de uma maior comunicação entre os comitês de auditoria e os auditores.

Edgley et al (2015)	Este estudo investiga as lógicas ou valores que moldam o processo de relato social e ambiental (SER) e garantia do SER (SERA).	Qualitativa	Primeiro, a introdução de uma nova lógica das partes interessadas mudou significativamente o significado e o papel da materialidade. Em segundo lugar, uma compreensão social mais versátil e performática da materialidade foi retratada pelos seguradores, com um foco voltado para o futuro, em vez de histórico. Terceiro, lógicas concorrentes encorajaram o desenvolvimento de crenças diferentes sobre materialidade e práticas.
Arnold et al. (1999)	Avaliar a independência do auditor em relação a decisões envolvidas no planejamento inicial de materialidade	Experimento	Participaram 198 auditores (sócios, gerentes e seniores) de firmas Big Six de países europeus). Três aspectos qualitativos apresentaram efeito sobre o julgamento de materialidade no planejamento auditoria. A maior influência seria a percepção do auditor sobre o nível de rigor esperado pelo acionista na condução dos trabalhos. O segundo fator de influência é a possibilidade de perder o cliente pelo tempo e budget necessários para cumprir o planejamento de materialidade. E o terceiro fator é o risco de auditoria relacionado ao ambiente de litígio
Braun (2000)	Avaliar quais são os determinantes que os auditores utilizam para solicitar ou dispensar ajustes de erros detectados em auditorias.	Experimento	Participaram 155 auditores de firmas Big Six e de dez grandes escritórios contábeis. A saúde financeira do cliente é considerada uma <i>proxy</i> da possibilidade do risco de auditoria de não detecção de uma distorção material que pode levar a um litígio. O estudo indica que maioria dos auditores (91%) dispensam o ajuste de pequenos erros imateriais isolados
Christensen et al. (2020)	Efeito de divulgação de materialidade da auditoria sobre tomada de decisões dos investidores	Quase - Experimento	Concluíram que a divulgação de materialidade da auditoria não é vista como relevante no processo de tomada de decisão.

3 Procedimentos Metodológicos

A metodologia adotada nesta pesquisa é qualitativa com perspectiva interpretativista. A pesquisa qualitativa propõe descrever e estudar as ações reais dos sujeitos em contextos da vida real Gephart (2004). E como fonte de dados, utiliza-se a Metodologia Q (Stephenson, 1953) e Narrativa Oral (Llewellyn, 1999).

A metodologia Q, é um método científico desenvolvido para o estudo da subjetividade humana, apresentado por Stephenson (1953). A subjetividade, compreendida no âmbito da metodologia Q, como a expressão do ponto de vista de uma pessoa, ancorada em sua auto-referência, ou seja, seu frame “interno” de referência (McKeown & Thomas, 1988). A metodologia Q propõe-se a fazer com que a estrutura de pensamento se torne passível de observação, sem partir de uma hierarquização prévia de variáveis (Stephenson, 1953).

Os participantes desta pesquisa foram sócios, gerentes e seniores de auditoria de firmas Big 4 e sócios de firmas de pequeno porte. O instrumento de pesquisa contou com a apresentação de 27 cenários. Estes cenários são os 27 contextos dispostos em cartões apresentadas livremente, ordenáveis de forma decrescente em percepção de relevância pelo participante como situações que o faria alterar a materialidade em um cliente. A disposição destes cartões permite aos entrevistados a apresentarem suas percepções de forma tranquila e sem pressão de situações que o faria alterar a materialidade em um cliente. A coleta de dados contou com 18 entrevistas e o tratamento interpretativo teve com análise por *templates*. Template explora o método de análise de modelo em pesquisa definindo em codificação hierárquica, interpretação e apresentação de um modelo analítico de exemplos (King, 2004). Ou seja, as categorizações são analíticas que permite substanciá-las com as vivências dos entrevistados.

Vale ressaltar que o procedimento metodológico quando utilizado, se pretende fazer estudo em profundidade. Este tipo de pesquisa é utilizado para um maior levantamento de informações sobre um fenômeno (Theodorson & Theodorson, 1970). Conforme Gil (2007) isso ocorre especialmente quando o tema escolhido é pouco estudado.

Adicionalmente, possui como uma de suas principais características o desenvolvimento de pontos de reflexividade. Assim, o pressuposto a ser substanciado por esse estudo torna-se parte da resposta do problema de pesquisa sendo:

P1 - A escolha da materialidade de auditoria coroa o nível de amadurecimento profissional em vista de mitigação de riscos.

3.1 Construção de dados

A seguir enumera-se os processos de construção de dados que envolvem *Concourse of ideas*, *Q-sets*, *Q-sort*, *Entrevistas*, *Descrição do processo de entrevista*, *Formas de análise de entrevistas* e formas de análises de Dados.

A) *Concourse of ideas*

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

Durante o *concourse of ideas*, foram adicionados 3 colhidos por meio de um questionário eletrônico. Foram respondentes 9 auditores (1 gerente, 7 seniores e 1 pleno), com 77,8% dos declarando entre 3 a 5 anos de experiência na atividade.

B) *Q-sets*

Conforme experiência do auditor os contextos são escolhidos, como consta na Figura 5. Os *q-sets* devem ser apresentados dentro de um contexto (Watts & Stenner, 2012). O contexto escolhido foi a auditoria de demonstrações financeiras em uma empresa considerada de grande porte (BRASIL, 2007, Art. 3) pelo prazo total de 12 semanas entre o planejamento e entrega do parecer (Harvard University, 2017).

Figura 5

Contexto do ambiente de julgamento de materialidade deste estudo

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

Fonte: Elaborado pelos autores

Com base na revisão de literatura, no *concourse of ideias* e no pré-teste, seguem os 27 cenários considerados neste estudo já considerando as correlações na Tabela 2. Cada um deles foi transformado em uma variável correspondente com a expectativa de resposta do auditor (racional).

Tabela 2

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

Item	Descrição	C01	C02	C03	C04	C05	C06	C07	C08	C09	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18	C19	C20	C21	C22	C23	C24	C25	C26	C27
C01	Pagamentos Subsequentes		0,11	0,41	0,54	0,61	0,15	0,32	-0,14	-0,24	0,53	0,37	0,40	0,56	0,01	0,30	0,34	0,06	0,05	0,24	0,01	-0,10	0,23	0,36	0,53	0,36	0,08	-0,22
C02	Histórico de Fraudes	0,11		0,51	-0,19	0,11	-0,57	0,52	-0,51	0,45	-0,50	0,47	0,67	0,16	-0,60	-0,39	0,37	0,07	-0,55	-0,28	-0,49	0,72	-0,37	-0,55	0,25	-0,14	-0,51	0,43
C03	Padrões Contábeis	0,41	0,51		-0,14	0,51	-0,43	0,23	-0,67	0,33	-0,17	0,42	0,72	0,61	-0,65	-0,16	0,34	-0,18	-0,66	-0,33	-0,47	0,31	-0,24	-0,14	0,40	-0,08	-0,37	0,26
C04	Auditoria Anterior	0,54	-0,19	-0,14		0,49	0,32	0,20	0,39	-0,57	0,62	-0,13	0,09	0,15	0,50	0,65	0,26	0,19	0,62	0,62	0,47	-0,18	0,65	0,50	0,34	0,30	0,39	-0,06
C05	Pagamentos Antecipados	0,61	0,11	0,51	0,49		0,03	0,41	-0,09	-0,01	0,15	0,26	0,37	0,42	-0,09	0,22	0,36	0,13	-0,09	0,16	-0,09	-0,03	0,25	0,04	0,50	0,29	-0,08	-0,19
C06	Experiência e Histórico de Formação do Gestor	0,15	-0,57	-0,43	0,32	0,03		-0,11	0,33	-0,44	0,37	-0,46	-0,44	-0,21	0,72	0,54	-0,04	0,39	0,69	0,34	0,72	-0,40	0,46	0,57	0,21	0,51	0,53	-0,09
C07	Ambiente de Litígio	0,32	0,52	0,23	0,20	0,41	-0,11		-0,03	0,13	-0,18	0,54	0,21	-0,10	-0,16	-0,01	0,10	0,37	-0,19	0,07	-0,36	0,52	0,16	-0,22	0,53	0,20	-0,20	-0,04
C08	Legislação Específica	-0,14	-0,51	-0,67	0,39	-0,09	0,33	-0,03		-0,12	0,33	-0,21	-0,39	-0,23	0,48	0,17	-0,04	-0,12	0,59	0,11	0,31	-0,11	0,20	0,14	-0,31	-0,07	0,25	-0,21
C09	Whistleblowers	-0,24	0,45	0,39	-0,57	-0,01	-0,44	0,13	-0,12		-0,51	0,43	0,33	0,00	-0,61	-0,67	0,29	-0,26	-0,51	-0,74	-0,71	0,55	-0,63	-0,71	-0,10	-0,26	-0,60	0,37
C10	Ausência de Impairment	0,53	-0,50	-0,17	0,62	0,15	0,37	-0,18	0,33	-0,51		-0,03	-0,10	0,14	0,41	0,32	-0,05	-0,25	0,47	0,20	0,50	-0,42	0,25	0,59	-0,03	0,26	0,38	-0,16
C11	Ajustes de Última Hora	0,37	0,47	0,42	-0,13	0,26	-0,46	0,54	-0,21	0,43	-0,03		0,42	0,12	-0,62	-0,54	0,03	-0,15	-0,61	-0,33	-0,59	0,90	-0,38	-0,53	0,21	0,21	-0,74	-0,14
C12	Transações Não Usuais	0,40	0,67	0,72	0,09	0,37	-0,44	0,21	-0,39	0,33	-0,10	0,42		0,71	-0,58	-0,21	0,45	-0,23	-0,44	-0,30	-0,24	0,44	-0,35	-0,18	0,21	0,00	-0,36	0,42
C13	Informações Imprecisas	0,58	0,16	0,61	0,15	0,42	-0,21	-0,10	-0,23	0,00	0,14	0,12	0,71		-0,41	0,10	0,20	-0,33	-0,28	-0,15	-0,09	-0,12	-0,12	0,27	0,21	-0,14	0,05	0,02
C14	Segregação de Funções Operacionais	0,01	-0,60	-0,65	0,50	-0,09	0,72	-0,16	0,48	-0,61	0,41	-0,62	-0,58	-0,41		0,61	0,06	0,49	0,30	0,68	0,68	-0,45	0,70	0,54	-0,04	0,40	0,58	-0,13
C15	Executivo é Ex-Auditor	0,30	-0,39	-0,16	0,95	0,22	0,54	-0,01	0,17	-0,57	0,32	-0,54	-0,21	0,10	0,61	0,15	0,15	0,33	0,64	0,61	0,55	-0,46	0,69	0,76	0,40	0,15	0,72	-0,19
C16	Fraude na Conta Contábil do Cliente	0,34	0,37	0,34	0,26	0,36	-0,04	0,10	-0,04	0,29	-0,05	0,03	0,45	0,20	0,06	0,15	0,01	0,10	0,10	-0,02	-0,07	0,40	-0,01	-0,09	0,07	0,14	-0,22	0,17
C17	Informações nas Notas Explicativas	0,06	0,07	-0,18	0,19	0,13	0,39	0,37	-0,12	-0,26	-0,25	-0,15	-0,23	-0,33	0,49	0,33	0,01		0,34	0,66	0,14	-0,09	0,51	0,04	0,54	0,53	0,10	0,09
C18	Estatques em Poder de Terceiros	0,05	-0,55	-0,66	0,62	-0,09	0,68	-0,19	0,59	-0,51	0,47	-0,61	-0,44	-0,28	0,30	0,64	0,10	0,34		0,57	0,68	-0,46	0,64	0,51	-0,04	0,25	0,63	0,03
C19	Alocação de Custos	0,24	-0,28	-0,33	0,62	0,16	0,34	0,07	0,11	-0,74	0,20	-0,33	-0,30	-0,15	0,68	0,61	-0,02	0,66	0,57		0,39	-0,35	0,32	0,45	0,32	0,37	-0,23	
C20	Monitoramento do Planejamento Estratégico	0,01	-0,49	-0,47	0,47	-0,09	0,72	-0,36	0,31	-0,71	0,50	-0,59	-0,24	-0,09	0,68	0,55	-0,07	0,14	0,66	0,39		-0,48	0,34	0,58	-0,16	0,31	0,55	0,05
C21	Especialista de Fretado	-0,10	0,72	0,31	-0,18	-0,03	-0,40	0,52	-0,11	0,55	-0,42	0,50	0,44	-0,12	-0,45	-0,46	0,40	-0,09	-0,46	-0,35	-0,48		-0,35	-0,54	0,08	-0,03	-0,66	0,26
C22	Comas Contábeis Relevantes do Negócio	0,23	-0,37	-0,24	0,65	0,25	0,46	0,16	0,20	-0,63	0,25	-0,38	-0,35	-0,12	0,70	0,69	-0,01	0,61	0,64	0,92	0,34	-0,35		0,55	0,44	0,28	0,50	-0,18
C23	Auditoria da Holding	0,36	-0,55	-0,14	0,50	0,04	0,57	-0,22	0,14	-0,71	0,59	-0,53	-0,18	0,27	0,54	0,76	-0,09	0,04	0,51	0,45	0,58	-0,54	0,55		0,27	0,13	0,82	-0,21
C24	Rotatividade de Funcionários	0,53	0,25	0,40	0,34	0,50	0,21	0,59	-0,31	-0,10	-0,03	0,21	0,21	0,21	-0,04	0,40	0,07	0,54	-0,04	0,32	-0,16	0,08	0,44	0,27		0,32	0,14	0,07
C25	Histórico Positivo do Cliente	0,36	-0,14	-0,08	0,30	0,29	0,51	0,20	-0,07	-0,26	0,26	0,21	0,00	-0,14	0,40	0,15	0,14	0,53	0,25	0,37	0,31	-0,03	0,28	0,13	0,32		-0,14	-0,15
C26	Membro Desmotivado da Equipe de Auditoria	0,08	-0,51	-0,37	0,39	-0,08	0,53	-0,20	0,25	-0,60	0,38	-0,74	-0,36	0,05	0,58	0,72	-0,22	0,10	0,63	0,37	0,55	-0,66	0,50	0,82	0,14	-0,14	-0,08	
C27	Contratos com Setor Público	-0,22	0,43	0,26	-0,06	-0,13	-0,09	-0,04	-0,21	0,37	-0,18	-0,14	0,42	0,02	-0,13	-0,19	0,17	0,09	0,03	-0,23	0,05	0,26	-0,18	-0,21	0,07	-0,15	-0,08	
	Quantidade de Correlações > 0,30	13	8	10	14	8	13	7	6	6	10	7	10	4	13	13	6	9	12	12	12	7	11	10	10	7	10	3

Fonte: Adaptado de IBM SPSS Statistics.

Alguns cenários foram redigidos nos cartões na esperança de auxiliar os auditores a estabelecerem sua hierarquia de valores (“cenários positivos” / “cenários negativos”). Todavia, ressalte-se, que não necessariamente um “cenário negativo” será considerado um fator de redução de materialidade (i.e., julgamento mais conservador). Isso dependerá da disposição de todos os 27 cartões (segundo teoria cognitiva), de acordo com o referencial interno do participante da entrevista. A seguir, na Figura 6, apresenta-se um exemplo de cenário referente “Histórico de fraudes”.

Figura 6
Q-set, racional e referência da variável C02 – Histórico de fraudes

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

Fonte: Elaborado pelos autores

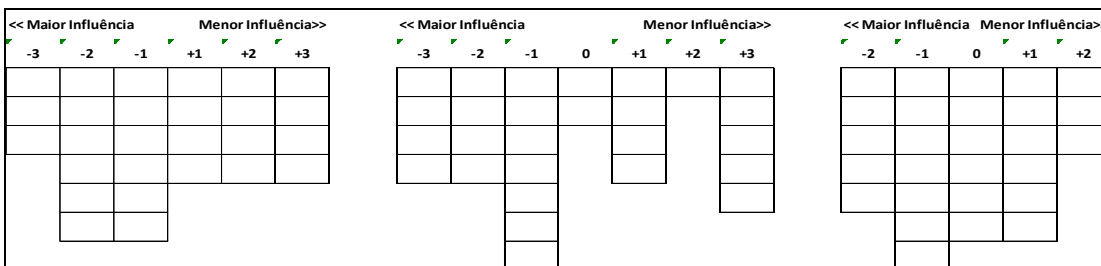
C) Q-sort

A forma de ordenação das variáveis utilizada na metodologia Q chama-se técnica *q-sort*. “A característica distintiva da técnica *q-sort* requer que os participantes ordenem as variáveis fornecidas segundo uma distribuição pré-definida, quase-normal” (Santos & Amaral, 2004, citados por Tomei & Russo, 2013, p. 20).

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

Não existe uma maneira única ou correta para estabelecer uma *q-sort*. A quantidade final de *frames* a serem abordados pela questão de pesquisa é que irá determinar o tamanho final de uma *q-sort*. Todavia, a escala a classificação deve envolver itens de maior influência (“+”) na visão individual do participante, até itens de menor influência (“-”) (Watts & Stenner, 2012), conforme exemplificado na Figura 7.

Figura 7
Possíveis distribuições de uma *q-sort* com alocação de 27 *q-set*



Fonte: Elaborado pelos autores

D) Entrevistas

Como mencionados anteriormente, para o presente estudo, foram entrevistados sócios, gerentes e analistas seniores de firmas de auditoria pertencentes às *Big Five* (KPMG, Deloitte, PwC, Ernest & Young e BDO) e *empresas de menor porte*, totalizando 18 *q-sorts* respondidos. Estes entrevistados foram alcançados explorando-se a rede de contatos de Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Vale ressaltar que a técnica *q-sort* é útil para amostras pequenas (Rosenbaum et al., 2005), podendo ser utilizada até por 7 respondentes em populações técnicas específicas (Lee & Yu, 2004). Esses entrevistados foram selecionados utilizando-se a técnica *snowball* (Biernacki & Waldorf, 1981). Isto é baseado na recomendação de pessoas já entrevistadas previamente pela própria pesquisa.

E) Descrição do processo de entrevista

As entrevistas ocorriam em salas de reunião isoladas nas firmas de auditoria. Era mencionado que não havia respostas certas ou erradas – toda a entrevista seria baseada na opinião do participante, que o anonimato das suas opiniões seria respeitado e que, se fosse de sua vontade, a entrevista poderia ser encerrada a qualquer momento.

Iniciada a gravação, era solicitada a leitura do contexto do ambiente de julgamento (apresentada na Figura 3). Em seguida os 27 cartões contendo os *q-sets* eram embaralhados para que não houvesse viés de resposta e eles eram colocados sobre a mesa, com o texto virado para o entrevistado. E era requisitada uma nova leitura, dessa vez dos cartões. O tempo de leitura era livre, com conseqüente variação por entrevistado.

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

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

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

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

3.2 Formas de análises de Dados

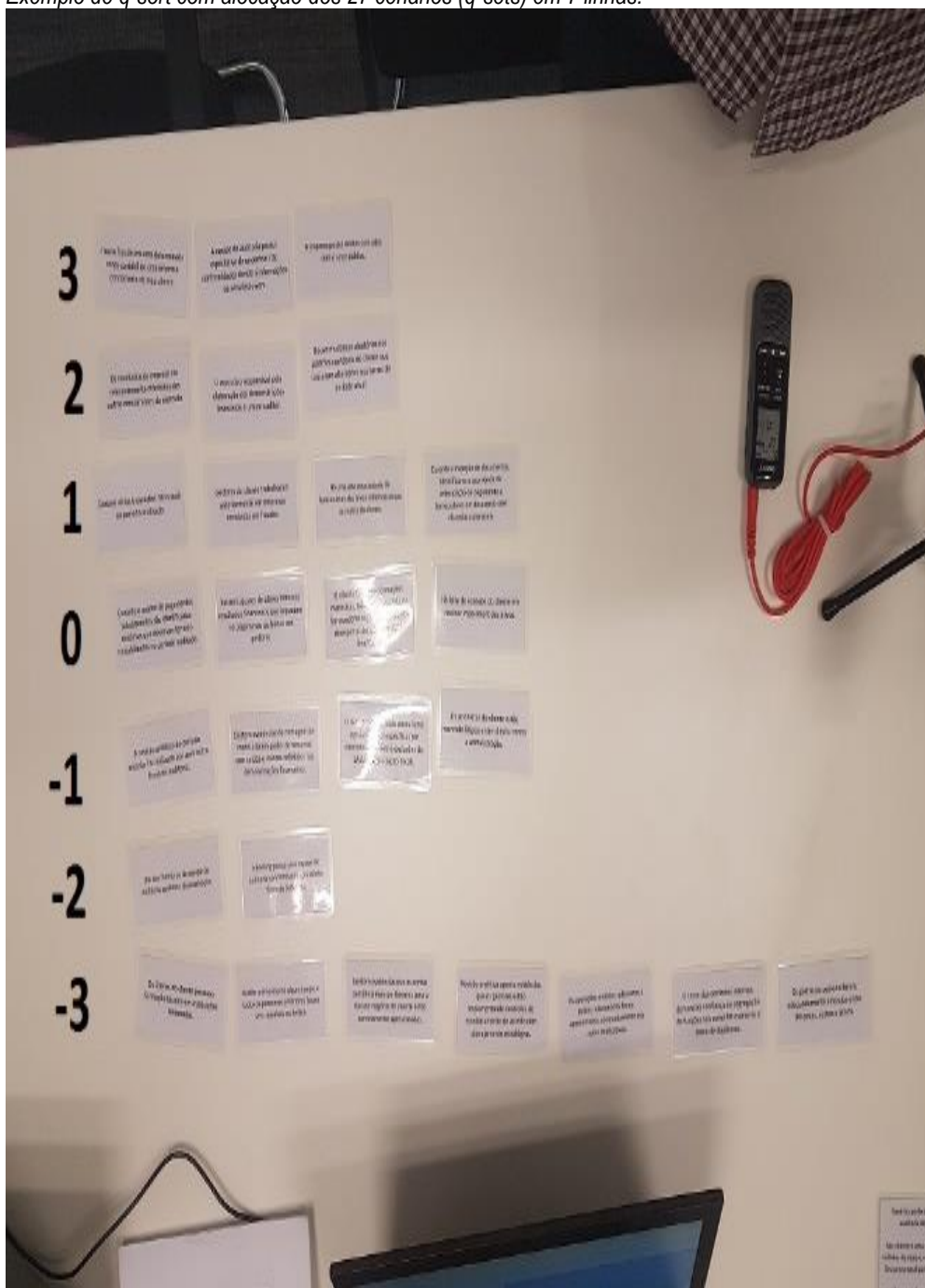
A metodologia Q emprega uma matriz de correlação indicando o nível de similaridade entre os participantes do estudo com base nas opiniões registradas em seus *q-sorts* e, em seguida, uma análise fatorial (Watts & Stenner, 2012; Valenta & Wigger, 1997; Venables et al., 2009, citado por Pagnussatt, 2016).

A figura 03 apresenta uma foto da *q-sort* de um participante das entrevistas e auxiliará como exemplo de sua interpretação.

O entrevistado finalizou a alocação dos seus cartões (*frames*) em 7 linhas. Isso significa que, na presença de todos os 27 cenários simultâneos em um evento de auditoria, essa seria uma representação da sua escala de valores segundo teoria cognitiva. Outros entrevistados ordenaram os cartões de forma diferente, baseado em suas características pessoais. E a disposição dos cartões como se pode ver na Figura 3 é uma *representação* do ponto de vista individual (Subjetividade Operacional), sujeita aos aspectos regulatórios, éticos e culturais do mercado e da sociedade que são percebidos pelo auditor na sua inteiração com os clientes anda, conforme Figura 8 a seguir.

Figura 8

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



Fonte: Elaborado pelos autores.

4 Análise dos Resultados

Para fins de análise, optou-se por organizar os dados obtidos a partir do fluxo dos trabalhos da auditoria seguindo a aceitação do cliente, do planejamento de materialidade e execução dos trabalhos, conforme apresentado a seguir no Figura 9.

Figura 9:

Templates dos aspectos envolvidos no julgamento para estabelecimento da materialidade

1 – Aceitação ou recusa do cliente: percepções que impactarão na materialidade
2 – Planejamento de auditoria: estabelecimento da materialidade
3 – Execução dos trabalhos: determinantes dos ajustes da materialidade planejada
4 – Encerramento dos trabalhos: efeitos nas auditorias subsequentes

Fonte: Elaborado pelo Autores

Os resultados das análises foram apresentados conforme seguem:

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

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

As auditorias possuem softwares especializados para coleta de informações dos gestores e das empresas. “Hoje tem um conjunto de informações disponíveis, principalmente na internet, muito grande. “Então o que a gente faz é ter softwares organizados para busca”. Esses softwares são globais, não somos apenas nós que usamos. Enfim, essas são as principais ferramentas que a gente utiliza” (TPD40911). “O levantamento de dados e a investigação, nas grandes firmas de auditoria, são realizadas pela área de forense” (TPD11190). O normatizador, na NBC TA 220, reforça a necessidade de levantamento de informações antes da aceitação de um cliente, tais como a integridade dos principais responsáveis e a competência da equipe de trabalho (CFC, 2009c; IAASB, 2009c).

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

Os principais gestores da empresa também são avaliados. A formação técnica dos líderes é avaliada com maior profundidade durante o planejamento de auditoria. Para a avaliação da aceitação, torna-se mais relevante o histórico profissional. “Nós pesquisamos para ver se tem alguma informação, se o gestor tem algum processo ou se ele saiu em alguma matéria de jornal que pode indicar que ele participou de fraude” (TFO11034).

“Esse é um ponto de preocupação sim. E, eventualmente, dependendo do que você identifica, você pode chegar até a desistir do trabalho” (EEO01111). “Isso me faria adotar um parâmetro de materialidade mais conservador também. Independente do executivo ter participação direta [ou não, no evento]. Só o fato dele ter trabalhado [em uma empresa envolvida em fraude] chamaria a atenção” (HFS11034).

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

Também não seria um fator que impactaria diretamente o estabelecimento da materialidade durante o planejamento de auditoria, mas o fato de a empresa ter realizado auditorias anteriormente pode aumentar a sensação de conforto da equipe atual que irá avaliar as demonstrações financeiras do período corrente. “Na minha opinião, não afeta a definição de materialidade. Porque a gente está falando de um procedimento analítico do ano anterior feito por outro auditor” (HFS30910). Por fim, quando o cliente é novo, o auditor possui a tendência de estabelecer uma menor materialidade para conhecer melhor o fluxo operacional dessa nova empresa. “Não por desconfiança, obviamente da firma anterior, mas porque eu preciso ainda ganhar conhecimento. Então, para ganhar conhecimento é melhor reduzir, sempre no primeiro ano a gente procura reduzir a materialidade nos clientes” (TPD40911, EEO01111).

4.2 Planejamento de auditoria: estabelecimento de materialidade

As respostas apresentadas pelos entrevistados reforçam o estudo de Lusk & Halperin (2016) que relata o fato de a materialidade ser específica de cada trabalho e é uma referência sobre o valor de suas demonstrações contábeis.

“A materialidade é algo que você determina no início dos trabalhos, a primeira grande materialidade, vamos dizer assim. De acordo com a NBC TA 300, ao definir a estratégia global, o responsável pelo planejamento de auditoria deve “considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe de trabalho” (CFC, 2009g, para. 8; IAASB, 2009g). Essa determinação não é feita pelo time mais júnior e sim pelos mais experientes do trabalho, como o sócio-gerente” (HFS11190). Isso ocorre porque é preciso entender bem, “ir mais afundo na questão do negócio do cliente” (TFO40911). Faz parte do planejamento “fazer reuniões com ele para saber [quais seriam suas] transações usuais e não usuais” (TFO30910). “Eu já vi caso, por exemplo, de empresas com várias transações não usuais porque elas estavam na verdade adequando o negócio delas ao mercado: elas atuavam em um segmento que não estava trazendo retorno” (HFS11190). Essa *expertise* em determinados segmentos faz com que, via de regra, os sócios se especializem em determinadas indústrias (TFO30910).

Em seguida, existe a avaliação dos gestores e dos envolvidos na elaboração das demonstrações financeiras. Durante a fase de aceitação do cliente, houve ênfase na preocupação com a índole da administração. Agora a preocupação é com o conhecimento prático. “Se a qualificação técnica das pessoas que estão envolvidas na preparação das demonstrações é alta, você tente a ter avaliações boas das práticas contábeis” (TPD30910). Quando o gestor possui uma boa formação, “você normalmente não vai pensar que o cara tem incentivo para praticar algo ilícito ou fraudar as demonstrações contábeis” (HFS11034). Essa percepção não elimina o ceticismo profissional: independente da formação, os controles internos serão testados da mesma forma (TFO40911, TPD11190). O que não é contraditório com a expectativa do auditor de que todos

os lançamentos tenham sido feitos corretamente e que não será necessário alterar posteriormente a materialidade do planejamento de auditoria durante o trabalho em campo (TFO11034). Complementa a análise dos gestores, para o estabelecimento da materialidade, a compreensão do histórico profissional, “o que ele fez, o que ele não fez” (TPD03005). A “experiência do dia a dia” é mais relevante (EEO01111). “Existem profissionais extremamente capazes e excelentes que são, às vezes, de instituições muito menos renomadas, muito menos reconhecidas” (EEO03333).

Também após a assinatura do contrato, os auditores começam a colher informações sobre auditorias anteriores (caso tenham sido realizadas), erros encontrados. “É meu primeiro ano de auditoria, mas é uma empresa que vem sendo auditada, então eu tenho informações dos papéis de trabalho do auditor anterior que me oferecem boas informações para eu concluir sobre meu *benchmark*” (HFS30910). Esse *benchmark* será a base de cálculo sobre a qual será aplicada um percentual de erros toleráveis: receita de vendas, ativo total, estoques, lucro líquido etc. “Dependendo da qualidade ou da nossa conclusão sobre os papéis dos auditores antecedentes, a gente pode mudar a extensão dos procedimentos (durante a coleta em campo) [...] Uma das coisas que a gente tem que fazer é avaliar a competência e capacidade dos auditores antecedentes” (TFO11034). Caso seja uma firma de menor porte, sem experiência no setor, existe a dúvida se foi aplicado o mesmo ceticismo profissional percebido por profissionais de uma firma Big Four (HFS11034).

Após a coleta dessas informações, decide-se sobre o *benchmark* a ser utilizado. “Quando me refiro a *benchmark*, eu penso em uma conta contábil” (HFS30910). Caso seja um cliente novo, as declarações apresentadas já demonstram uma tendência de maior conservadorismo em relação ao *benchmark*. Se for um cliente antigo, mas com histórico de problemas, o *benchmark* escolhido também será mais conservador pela exposição ao risco. E caso seja um cliente recorrente sem histórico de problemas, pode ser selecionado um *benchmark* diferente da auditoria anterior. “Ano passado eu usei receita e esse ano eu quero o patrimônio líquido. Preciso, pelo menos, documentar o porquê estou alterando, pois é esperada uma base de comparabilidade” (HFS11190). “Ao invés de fazer por ativos, a gente pode fazer por receita, por lucro bruto, lucro líquido. Em discussão com sócios e gerentes, a gente tenta achar o melhor *benchmark*” (TFO03005).

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

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

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

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

um “entendimento do ambiente de controle do cliente e um grau de conforto [sobre esse entendimento]” (HFS03005).

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

4.3 Execução dos trabalhos: determinantes dos ajustes da materialidade planejada

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

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

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

Os erros podem ser intencionais ou não. Uma *representação* dessa intencionalidade, pode ser, “pagamentos subsequentes” que está relacionada ao volume de inconsistências identificadas: “Foi uma nota, não teve mais. Então foi um erro de processo. Agora, você vê dez, quinze coisas assim, já é um erro intencional” (TPD03005). “Foi um lançamento manual que alguém fez de propósito?” (TPD11190). Uma outra *representação* dessa intencionalidade está relacionada à apresentação de documentos forjados ou se o cliente “entregou para você um documento falsificado. [Nesse caso], ele está mal-intencionado e criou aquilo para te prejudicar ou se beneficiar” (HFS40911). Essa quebra de confiança, implícita nas respostas, foi apontada por Imoniana & Gartner (2016) em seu estudo que a ocultação de fator relevante por parte dos gestores é percebida como um aumento da exposição da reputação do auditor aos *stakeholders*.

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

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

Quando há uma mudança de um padrão contábil, por exemplo, cálculo da provisão para devedores duvidosos, “sempre vai significar novas interpretações, existe sempre uma curva de aprendizado, então isso, para mim, seria um motivador de reduzir a materialidade” (TPD40911). Para os auditores isso seria um fator de

preocupação e de aumento da exposição ao risco, pois “o cliente tem que ter um padrão contábil, tem que ter uma uniformidade” (TPD03005). Isso está relacionado ao *benchmark* escolhido no planejamento de auditoria. “Se você está usando o lucro como base para o cálculo da materialidade novamente e ele está impactado por uma mudança significativa, pode ser um problema” (HFS40911). A tempestividade dos ajustes também é questionada: “por que você está fazendo essa avaliação agora?”

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

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

4.4 Encerramento dos trabalhos: efeitos nas auditorias subsequente

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

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

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

A característica dos *stakeholders*, a quantidade de acionistas, de fornecedores, a qualidade dos credores percebidos durante a auditoria seria um fator de redução da materialidade (TPD30910). “Julgamentos

sobre a materialidade são estabelecidos levando-se em consideração as circunstâncias envolvidas e são afetadas pela percepção que o auditor tem das necessidades dos usuários das demonstrações contábeis e pelo tamanho ou natureza de uma distorção, ou por uma combinação de ambos” (CFC, 2009b, para. 6; IAASB, 2009a). Assim, caracterizando a representação que o auditor faz com respeito às informações anteriores.

5. Discussão

Materialidade de planejamento inerentemente é confidencial e restrito à equipe de auditoria uma vez que ela orienta o procedimento analítico e testes de detalhes. Sua formação dependerá da vontade e disposição de cada equipe e considerando os recursos disponíveis para monitorá-la.

Aos critérios para definição de materialidade cabe *engagement management* conforme experienciado como o mais apropriado para a indústria da entidade sendo auditada. Entretanto, não há régua padrão para sua definição. Os critérios quantitativos aplicados são variados, sendo que para entidades privadas normalmente adotam-se 2% de ativos circulantes ou de patrimônio líquido ou 10% de lucro líquido de outros exercícios, e 0,5% até 3% de receita líquida (Imoniana, 2019). Para as entidades públicas, os critérios giram em torno 2% das despesas, das receitas e dos ativos totais. As despesas, as receitas e os ativos totais são os referenciais mais recomendados para a definição da materialidade no setor público, adicionalmente, a adoção de percentuais em até 2% para cada um desses parâmetros na definição do que é material (Leitão e Dantas, 2016).

Reguladores em todo o mundo têm diferentes posições sobre se a materialidade deve ou não ser divulgada no relatório do auditor. Autores são divergentes quanto aos resultados de suas pesquisas (Camargo, 2018; Christensen, 2020). Isso criou diferentes expectativas sobre a divulgação da materialidade, colocando pressões sobre o IAASB. Há uma dúvida se a materialidade deve ou não ser divulgada no relatório dos auditores (Christensen et al (2020). Esses mesmos autores observaram que a divulgação da materialidade não é vista como decisão relevante.

De fato, se olharmos o uso da materialidade como uma ferramenta estratégica da equipe de auditoria, cabe mencionar que ela não deve ser divulgada para que auxilie na mitigação do risco de detecção de fraude. Definir o limite para testes detalhados será eficiente quando a materialidade for mantida dentro da equipe de trabalho. Não obstante, há outra escola que presa pela informação que ela presta para os usuários de informação, ajudando a compreender os relatórios.

Embora o auditor esteja sujeito às metodologias de cada firma, e que o aspecto normatizador/regulatório influencia em uma harmonização da maneira de proceder a atividade de auditoria em si, não é possível ignorar o aspecto da percepção íntima e individual do profissional sobre a magnitude (importância, relevância, impactos futuros, etc.) de um determinado cenário para o estabelecimento de seu julgamento de materialidade. Dessa forma, pode-se conectar a materialidade ao aspecto de probabilidade, pois, de acordo com a Teoria do Prospecto (Kahneman & Tversky, 1981), esse julgamento de materialidade é parcialmente influenciado pelos valores pessoais, hábitos e características pessoais do decisor.

6. Conclusão

O presente trabalho investigou as percepções de auditores acerca da materialidade da auditoria e do julgamento profissional. Nesse sentido, este estudo valeu-se da plataforma teórica que considera o relatório do auditor como o *output* das interações entre o auditor e o cliente. E resgatando a questão de pesquisa de quais as percepções de auditores acerca da materialidade da auditoria e do julgamento profissional, este estudo ressalta que nos julgamentos de materialidade “não seria apropriado que a entidade se baseie puramente em

diretrizes numéricas ou que aplique um limite quantitativo uniforme para [estabelecer] a materialidade”, entendendo, portanto, que existem fatores qualitativos e subjetivos que devem ser avaliados no julgamento dos auditores.

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

Embora o auditor esteja sujeito às metodologias de cada firma, e que o aspecto regulatório influencia em uma harmonização da maneira de proceder a atividade de auditoria, não é possível ignorar o aspecto da percepção íntima e individual do auditor.

Contribuições: O estudo é pioneiro na medida em que apresenta a materialidade como uma probabilidade da percepção do risco de exposição do auditor e na compreensão dos fatores de julgamento de materialidade *ex ante* a entrega do relatório final de auditoria seguindo perspectiva interpretativa.

Nesse contexto, as informações coletadas nas entrevistas demonstram a expectativa do auditor de encontrar um ambiente com controles adequados, de acordo com seu planejamento de auditoria, não deixa de ser um primeiro julgamento pessoal na confiança da metodologia de levantamento efetuada pelas firmas de auditoria sobre a reputação e situação do cliente.

O estudo contribuiu para o avanço do conhecimento, embora as técnicas da atividade de auditoria homogeneizem os enfoques e *benchmarks* de materialidade aplicados pelos auditores regularmente, pode-se inferir que o conceito daquilo que seja material permanece como subjetivo no julgamento dos profissionais. O resultado desta pesquisa, portanto, permite dialogar sobre os aspectos de materialidade no processo de auditoria, servindo como fonte de conhecimento para muitos profissionais e organismos reguladores. Também servirá como fonte de inspiração para academia para que estes possam pensar em inovação para as tarefas de julgamentos equipes de auditoria independentes.

Finalmente, como sugestão de pesquisas futuras, propõe-se, que a metodologia Q seja aplicada a diferentes *stakeholders*, como analistas de mercado, acionistas, membros de normatizadores / reguladores para uma comparação da expectativa desses membros e sua influência na proposta da materialidade. Propõem se também que análise fatorial numa pesquisa dedutiva seja aplicada para compreender os fatores de subjetividades na decisão de materialidade.

Referências

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 2002). *Statement on auditing standards no. 99: Consideration of fraud in a financial statement audit*.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 2006). AU section 312: Audit risk and materiality in conducting an audit.
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1), 3-37.
- Bates, H. L., Ingram, R. W., & Reckers, P. M. J. (1982). Auditor-client affiliation: The impact on “materiality”. *Journal of Accountancy*, 153(4), 60-63.
- Biernacki, P., & Waldorf, D. (1981). Snowball sampling. Problems and techniques of chain referral sampling. *Sociological Methods & Research*, 10(2), 141-163.

- Borba, J. A. (2001). A lógica nebulosa (fuzzy logic) aplicada na contabilidade: um modelo para os julgamentos de materialidade no planejamento da auditoria (Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo. Recuperado de <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-30052023-114238/publico/DrJoseAlonsoBorba.pdf>
- Boyle, D. M., DeZoort, F. T., & Harmanson, D. R. (2015). The effects of internal audit report type and reporting relationship on internal auditor's risk judgements. *Accounting Horizons*, 29(3), 695-718.
- Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. São Paulo, Brasil: Editora Atlas.
- Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. (2016). Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgements of auditor liability. *Current Issues in Auditing*, 10(2), 1-10.
- Brown, J. O. & Popova, V. K. (2016). The Interplay of Management Incentives and Audit Committee Communication on Auditor Judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 28 (1), 27-40. <https://doi.org/10.2308/bria-51259>
- Camargo, R.C.C.P. (2018). Relevância da divulgação de critérios de materialidade da auditoria nas decisões de investidores. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2018. <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/193325>
- Carpenter, B. W., Dirsmith, M. W., & Gupta, P. P. (1994). Materiality judgements and audit firm culture: Social-behavioral and political perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 19 (4/5), 355-380.
- Carvalho Junior, C. V. O. (2012). *Neuroaccounting: mapeamento cognitivo cerebral em julgamentos de continuidade operacional*. (Tese de doutorado, USP) Brasil.
- CFC (2009 a-k) Conselho Federal de Contabilidade. Disponível <https://cfc.org.br/2009/> 20/09/2019.
- CFC (2011). Conselho Federal de Contabilidade, Estrutura Conceitual de Contabilidade. Disponível <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1374-2011.htm> 20/08/2019.
- CFC (2014). Conselho Federal de Contabilidade. Disponível <https://cfc.org.br/2014>. 20/09/2019.
- Christensen, B. E., Eilifsen, A., Glover, S. M. & Messer, W. F. (2020). The effect of audit materiality disclosures on investors' decision making. *Accounting, Organization and Society*, 87(1), 101168.
- Dos Santos, L. D., & Do Amaral, L. A. M. (2004). Estudos Delphi com q-sort sobre a web: A sua utilização em sistemas de informação. In *5a Conferência da Associação Portuguesa de Sistemas de Informação [CD]* Lisboa: Instituto Superior Técnico.
- Edgley, C, Michael J. J, & Atkinsc, J. (2015) The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach. *The British Accounting Review*, 47(1), 1-18.
- El-dash, L. G., & Scaleante, O. A. F. (2005). Atitudes de frequentadores de cavernas: Um estudo utilizando metodologia Q. Artigo apresentado no *28o Congresso Brasileiro de Espeleologia*, p.18-23.
- Estes, R., & Reames, D. D. (1988). Effects of a personal characteristics on materiality decisions: A multivariate analysis. *Accounting and Business Research*, 18(72), 291-296.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: An introduction*. New York, USA: The Macmillan Press Ltd.
- Financial Reporting Council (2016). *Extended auditor's reports: A further review of experience*.
- Friedberg, A. H., Strawser, J. R., & Cassidy, J. H. (1989). Factors affecting materiality judgements: A comparison of "big eight" accounting firms' materiality views with the results of empirical research. *Advances in Accounting*, 7(1), 187-201.
- Gephart, R. (2004). Qualitative Research and the Academy of Management Journal. *Academy of Management Journal*, 47(1), 454-462.
- Gil, A. C. (2007). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5a ed.). São Paulo, Brasil: Editora Atlas.
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016a). Early evidence on the effects of critical audit matters on auditor liability. *Current Issues in Auditing*, 10(1), A24-A33. doi: 10.2308/ciia-51369
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016b). The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability. *The Accounting Review*, 91(6), 1629-1646. doi: 10.2308/accr-51382
- Harvard University. (2017). *Risk management and audit services: How long will my audit take?* Recuperado de: <https://rmas.fad.harvard.edu/faq/how-long-will-my-audit-take>
- Hazari, S. (2005). Perceptions of end-users on the requirements in personal firewall software: An exploratory study. *Journal of Organizational and End User Computing*, 17(3), 47-65. doi: 10.4018/joec.2005070103
- Howard, R. (1989). *Judgement, decision and choice: A cognitive/behavioral synthesis*. Salem, OH: W. H. Friedman.

- IASB (2010). *International Accounting Standards Board*. Disponível <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/> 25/04/2019
- IASB (2015). *International Accounting Standards Board*. Disponível <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/> 25/04/2019
- IASB (2017). *International Accounting Standards Board*. Disponível <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/> 25/05/2019
- Imoniana, J. O., & Gartner, I. R. (2016). Critical remark on multi-criteria approach to corporate auditing risk assessment-evidence from Brazil. *International Journal of Auditing Technology*, 3 (2), 128-149.
- Imoniana, J. O. (2019). *Auditoria: Planejamento, execução e reporte*. São Paulo: Atlas.
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON, 2006). *Auditoria: Registros de uma profissão*. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/>
- Jacob, J., & Levy, H. B. (2016). The materiality mystery. *The CPA Journal*, 86(7), 14-18.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Johnson, P. E., Jamal, K., & Berryman, R. G. (1989). Audit judgment research. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 83-99.
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47(2), 263-292. doi: 10.2307/1914185
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1981). The framing of decisions and the psychology of choice. *Science*, 211(4481), 453-458. doi: 10.1126/science.7455683
- King, N. (2004). Using templates in the thematic analysis of text. In Cassell, C., & Symon, G. (Eds), *Essential Guide to Qualitative Methods in Organizational Research* (Chap. 3, pp. 256-270). London: Sage Publications.
- Kozbelt, A. (2011). In *Encyclopedia of Creativity* (Second Edition),
- Knechel, W. R. (2016). Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215-223. doi: 10.1111/iaju.12077
- Lee, S. K. J., & Yu, K. (2004). Corporate culture and organizational performance. *Journal of Managerial Psychology*, 19(4), 340-359. doi: 10.11083940410537927
- Lesage, C., & Wechtler, H. (2007). Typology of research topics in audit: A content analysis. Paper presented at *30th European Accounting Association Annual Congress*.
- Leitão, J. M. & Dantas, J. A. (2016). Materiality in Public Sector Financial Audit: International Practice and the Opinion of Brazilian Experts. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19(1), 146-166.
- Lesage, C., & Wechtler, H. (2010). An Inductive Typology of Auditing Research. (SSRN Working Paper). doi: 10.2139/ssrn.1173054
- Llewellyn, S. (1999). Narratives in accounting and management research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2), pp. 220-237.
- Lusk, E. J., & Halperin, M. (2016). Client risk calibration in PCAOB audits: An analytical procedures panel risk assignment protocol. *International Journal of Auditing Technology*, 3(1), 1-21.
- Maijor, S. J., Meuwissen, R. H. G., & Quadackers, L. M. (2000). The effects of national institutions on audit research: Evidence from Europe and North-America. *European Accounting Review*, 9(4), 569-587.
- Martinov, N., & Roebuck, P. (1998). The assessment and integration of materiality and inherent risk: An analysis of major firms' audit practices. *International Journal of Auditing*, 2(2), 103-216. doi: 10.1111/1099-1123.00034
- Maypear, A. G. (1982). Consensus of auditors' materiality judgement of internal accounting control weakness. *Journal of Accounting Research*, 20(2), 773-783.
- Maypear, A. G., Doucet, M. S., & Warren, C. S. (1989). Auditor's materiality judgements of internal accounting control weakness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9(1), 72-86.
- McKeown, B., & Thomas, D. (1988). *Q methodology* (Sage University Paper series on Quantitative Applications in the Social Sciences, nº 66). Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Messier Jr., W. F., Martinov-Bennie, N., & Eilifsen, A. (2005). A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24(2), 153-187.

- Myers, D. G. (2012). *Psicologia* (9a ed.). Rio de Janeiro: Editora LTC.
- Nelson, M. W., Elliott, J. a, Tarpley, R. L., & Gibbins, M. (2002). Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The Accounting Review*, 77(Supplement), 175–202. doi: 10.2308/accr.2002.77.s-1.175
- Nelson, M. W., & Kinney Jr, W. R. (1997). the effect of ambiguity on loss contingency reporting judgments. *The Accounting Review*. 72(2), 257–274.
- Nelson, M. W., Smith, S. D., Palmrose, Z., & Smith, S. D. (2005). Materiality approach on auditors' adjustment decisions. *The Accounting Review*. 80(3), 897–920.
- Ng, T. B.; & Tan, H. T. (2003). Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *The Accounting Review*, 78(3), 801-818. doi: 10.2308/accr.2003.78.3.801
- Pagnussatt, D. (2016). *A percepção dos stakeholders locais sobre os impactos econômicos, sociais e ambientais de pequenas centrais hidroelétricas* (Dissertação de mestrado, Pontifícia Univ. Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, Brasil).
- Polit, D. F., & Hungler, B. P. (1987). *Nursing research: Principles and methods* (3rd. ed.). Philadelphia, United States: J. B. Lippincott.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB, 2015). *Improving the transparency of audits: Rules to require disclosure of certain audit participants on a new pcaob form and related amendments to auditing standards*.
- Raadgever, G. T., Mostert, E., & Van de Giesen, N. C. (2008). Identification of stakeholder perspectives on future flood management in the Rhine basin using Q methodology. *Hydrology and Earth System Sciences*, 12(4), 1097-1109.
- Rosenbaum, M. S., Ostrom, A. L., & Kuntze, R. (2005). Loyalty programs and a sense of community. *The Journal of Services Marketing*, 9(4), 222-234.
- Sandberg, M., & Holmlund, M. (2015). Impression management tactics in sustainability reporting. *Social Responsibility Journal*, 11(4), 677-689.
- Santos, M. (2003). *Por uma outra globalização: Do pensamento único à consciência universal*. São Paulo, Brasil. Editora Record.
- Santos, I. M. M., & Santos, R. S. (2008). A etapa de análise no método história de vida: Uma experiência de pesquisadores de enfermagem. *Texto & Contexto - Enfermagem*, 17(4), 714-719.
- Sartorelli, I. C. (2015). *Análise do padrão decisório do auditor brasileiro com uso da Metodologia Q e do DMI (Decision Making Inventory)* (Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil). doi: 10.11606/T.12.2015.
- Smith, S. D.; Tayler, W. B.; & Prawitt, D. F. (2016). The effect of information choice on auditors' judgements and confidence. *Accounting Horizons*, 30(3), 393-408.
- Souza, L. A. A. S.; Dyniewicz, A. M.; & Kalinowski, L. C. (2010). Auditoria: Uma abordagem histórica e atual. *Revista de Administração em Saúde*, 12(47), 71-78.
- Stephenson, W. (1953). *The study of behavior: Q-technique and its methodology*. Chicago, IL: The University of Chicago Press.
- Stephenson, W. (1968). Consciousness out – subjectivity in. *The Psychological Record*, 11 (1), 499-501.
- SUSEP (2020). Superintendência de Seguros Privados. Circular SUSEP n.º 616 <https://www2.susep.gov.br/safe/bnportal/internet/pt-BR/search/48516?exp=517%2Fnumero%20%22CIRCULAR%20SUSEP%22%2Fdis>
- Theodorson, G. A., & Theodorson, A. G. (1970). *A modern dictionary of sociology*. New York, United States: Ty Crowell Co.
- Thomas, D. M., & Watson, R. T. (2002). *Q-sorting and MIS research: A primer*. *Communications of the Association for Information Systems*, 8(1), 141-156. Disponível em: <http://aisel.aisnet.org/cais/vol8/iss1/9/>
- Tomei, P. A., Russo, G. M. (2013). Práticas metodológicas em administração: O caso da utilização da metodologia Q como ferramenta para pesquisa e diagnóstico da cultura organizacional. *Revista Administração: Ensino e Pesquisa*, 14(1), 9-37.
- University of North Carolina at Chapel Hill (2014). A practical guide to oral history. Recuperado de http://sohp.org/files/2013/11/A-Practical-Guide-to-Oral-History_march2014.pdf
- Valenta, A. L., & Wigger, U. (1997). Q-methodology: Definition and application in health care informatics. *Journal of the American Medical Informatics Association*, 4(6), 501-510.
- Vance, D. E. (2011). A meta-analysis of empirical materiality studies. *The Journal of Applied Business Research*, 27(5). doi: 10.19030/jabr.v27i5.5592
- Venables, D., Pidgeon, N., Simmons, P., Henwood, K., & Parkhill, K. (2009). Living with nuclear power: A q-method study of local community perceptions. *Risk Analysis*, 29(8), 1089-1104.

- Waters II, J. M; & Tiller, M. G. (1997). Auditors' materiality thresholds: Some empirical findings based on real data. *American Business Review*. 15(2), 115-119.
- Watts, S., & Stenner, P. (2012). *Doing Q Methodological research: Theory, method and interpretation*. London: Sage Publications Ltd.
- Webler, T., Danielson, S., & Tuler, S. (2009). *Using Q method to reveal social perspectives in environmental research*. Greenfield, MA, USA: Social and Environmental Research Institute.

DADOS DOS AUTORES

Antonio Schumacher

Email: antonio_schumacher@hotmail.com

Orcid: <https://orcid.org/0009-0006-6860-0004>

Joshua Onome Imoniana

Doutor em Contabilidade e Controladoria pela Universidade de São Paulo (USP)

Professor Associado na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP)

Email: josh.imoniana@usp.br

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-6535-6863>

Fernando Dal Ri Murcia

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP)

Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de São Paulo (USP)

Email: murcia@usp.br

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-2269-3667>

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Antonio Schumacher	Joshua Onome Imoniana	Fernando D. Murcia
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	√	√	√
2. Definição do problema de pesquisa	√	√	√
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	√	√	√
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)	√		
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	√	√	√
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	√	√	√
7. Processo de coleta de dados			
8. Análises dos dados	√		
9. Análises e interpretações dos dados coletados	√	√	
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	√	√	
11. Revisão crítica do manuscrito		√	
12. Redação do manuscrito	√	√	