

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

LUCAS ELIAS DUTRA

A DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE NO PLANEJAMENTO E
NOS PROCESSOS DE AUDITORIA EXTERNA DAS
FIRMAS DE BELO HORIZONTE

Belo Horizonte
2017

Lucas Elias Dutra

A determinação da materialidade no planejamento e nos processos
de auditoria externa das firmas de Belo Horizonte

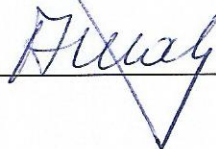
Dissertação apresentada ao Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Especialização em Auditoria Externa e Interna.

Orientador: Prof. Fernando Antônio Lopes Matoso

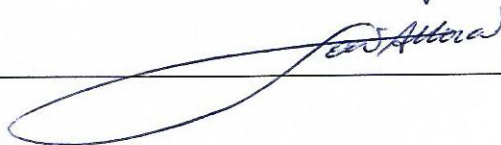
Belo Horizonte
2017

Ata da Sessão Pública de Defesa de Trabalho Final de **Lucas Elias Dutra, no. de registro 2016675750**, aluno do Curso de Especialização em Auditoria Externa e Interna da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais. Aos trinta dias do mês de junho do ano de dois mil e dezessete, às dezenove horas e trinta minutos na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, o presidente da Banca Examinadora Prof. Fernando Antônio Lopes Matoso abriu a sessão pública de defesa de trabalho final de **Lucas Elias Dutra**, intitulado **“A DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE NO PLANEJAMENTO E NOS PROCESSOS DE AUDITORIA EXTERNA DAS FIRMAS DE BELO HORIZONTE”**. A Banca Examinadora, indicada pelo Colegiado do Curso em junho de 2017 foi constituída pelos professores Fernando Antônio Lopes Matoso (*orientador*) e João Aristides de Moraes. A defesa constou da apresentação de seminário versando sobre o assunto do trabalho, seguido de arguição do candidato pelos membros da banca. Posteriormente, a banca examinadora reuniu-se em sala fechada para o julgamento final, tendo sido considerado APROVADO com nota/conceito 9,2 1A o trabalho final de Lucas Elias Dutra. O resultado foi comunicado ao público presente pelo Prof. Fernando Antônio Lopes Matoso, que, em seguida, declarou encerrada a sessão. Nada mais havendo a tratar, lavrou-se a presente Ata, que será assinada pelos membros da Banca Examinadora. Belo Horizonte, 30 de junho de 2017. *****

Prof. Fernando Antônio Lopes Matoso _____



Prof. João Aristides de Moraes _____



AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria – CEPCON pela oferta ao curso de especialização em Auditoria Externa e Interna, na figura dos professores e demais funcionários, inclusive da secretaria do curso, a qual sempre atendera com presteza as minhas solicitações.

Na oportunidade, agradeço também ao meu núcleo e demais familiares, em especial a minha vó Donatila Pereira Gomes, minha mãe Maria Elias Dutra e minha tia Sandra Maria de Jesus.

Não podia deixar de agradecer, o que faço hora, ao professor Fernando Antônio Lopes Matoso, orientador desse trabalho, pela gentileza em ter me guiado nesse percurso de forma tão presente, prestativa e perseverante.

Fica aqui registrado meu agradecimento à Jacqueline Gomes, João Paulo, Adriana Barros, Thamires Sales, William Magno, Klauber Malaquias e aos demais colegas de classe pelo apoio e incentivo mesmo nas aulas de sábado à tarde.

Agradeço também aos sócios da BH Auditores Independentes pela convivência prática das teorias aprendidas e pelo investimento a mim depositado.

Ademais, meu agradecimento a Deus e a todos que de forma direta ou indireta contribuíram para alcance da conclusão deste curso.

“Só sei que nada sei, e o fato de saber isso,
me coloca em vantagem sobre aqueles
que acham que sabem alguma coisa”.

Sócrates

RESUMO

A existência de grandes escândalos contábeis nas últimas décadas, aumentou a falta de confiança nas informações financeiras prestadas pelas administrações quanto aos procedimentos legais e realísticos. Com isso a auditoria ganhou espaço e se reinventou, por imposições legais e por interesses de investidores. A auditoria aplica procedimentos a fim de obter evidências suficientes para fundamentar sua opinião. A extensão desses testes depende da determinação da materialidade. A determinação da materialidade é uma atividade do planejamento de auditoria que requer julgamento profissional do auditor, no entanto, com o advento das normas brasileiras de auditoria aos padrões internacionais de auditoria, a quantificação e documentação da determinação da materialidade tornou-se regra. O que nos leva a questionar como as empresas de auditoria externa determinam o que é material e relevante em seus procedimentos de auditoria. Com isso, o objetivo geral deste trabalho é compilar as formas para a determinação da materialidade e apontar as mais usuais pelo mercado de auditoria externa das firmas de auditoria em Belo Horizonte. A população pesquisada compreende as 29 empresas de auditoria independente estabelecidas nesse município, com registro na Comissão de Valores Mobiliários através de seus responsáveis técnicos. Para tanto, utilizou-se o método dedutivo, partindo de um modelo mais amplo, norteador das quantificações da materialidade, para modelos particulares, as *guidelines* de cada empresa de auditoria. Foram observados o método observacional, comparativo e estatístico para essa pesquisa. Utilizou-se pesquisa bibliográfica e uma vasta quantidade de legislações, normativos do CFC e IFAC. O instrumento para coleta de dados consistiu-se na aplicação de questionário. Caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, em que levanta e analisa a aplicação da materialidade sobre a auditoria das demonstrações financeiras utilizadas pela população pesquisada e correlaciona-as a fundamentação teórica das normas brasileiras e internacionais de auditoria, elaboradas e adaptadas pelo CFC. Os resultados da pesquisa apontam que, de forma geral, com base na análise de dados, que as empresas de auditoria externa de Belo Horizonte cumprem os requisitos das NBC TAs e ISAs para a determinação da materialidade, contudo, não em sua totalidade.

Palavras Chave: Auditoria; Planejamento; Materialidade.

ABSTRACT

The existence of large accounting scandals in the last decades has increased the lack of confidence in the financial information provided by the administrations regarding legal and realistic procedures. With this, the audit gained space and was reinvented, by legal impositions and by interests of investors. The audit applies procedures to obtain sufficient evidence to justify your opinion. The extent of these tests depends on the determination of materiality. The determination of materiality is an activity of the audit planning that requires the professional judgment of the auditor, however, with the advent of the Brazilian standards for auditing to the international auditing standards, the quantification and documentation of the determination of the materiality became a rule. This leads us to question how external audit companies set what is material and relevant in their audit procedures. Therewith, the main objective of this labor is to compile the ways for the determination of the materiality and to point out the most usual ones by the external audit market in Belo Horizonte. The research embrace 29 independent audit companies established in this city, registered in the CVM through their technical officers. For that, the deductive method was used, starting from a broader model, guiding the quantifications of the materiality, for particular models, the guidelines of each audit company. The observational, comparative and statistical method for this research was observed. Bibliographic research and a vast amount of legislations, normatives of the CFC and IFAC were used. The instrument for data collection has consisted in the form application. It is characterized as a descriptive research, which raises and analyzes the application of the materiality on the audit of the financial statements used by the researched population and correlates them with the theoretical basis of the Brazilian and international auditing standards elaborated and adapted by the CFC. The results of the research indicate that, in general, based on the data analysis, that the external audit companies in Belo Horizonte comply with the requirements of the NBC TAs and ISAs for the determination of the materiality, however, not in their entirety.

Key words: *Audit; Planning; Materiality.*

LISTA DE SIGLAS

BACEN - Banco Central do Brasil

CEPCON - Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

IASB - *International Accounting Standards Board*

ISA - *International Standards on Auditing*

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC – *International Federation of Accountants*

NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC TA - Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Estrutura NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica.....	18
Fluxograma 1 - Fluxograma de auditoria das demonstrações financeiras.....	20
Quadro 2 - Planejamento da auditoria das demonstrações financeiras.....	22
Quadro 3 - Fases da aplicação e análise da materialidade.....	25
Quadro 4 - Exemplo de determinação da materialidade.....	29
Quadro 5 - Métodos e técnicas utilizados na pesquisa.....	36
Figura 1 - Obtenção de dados.....	37
Figura 2 - Conceito da materialidade e utilização de referenciais.....	38
Figura 3 - Tomadas de decisões sobre as materialidades.....	39
Figura 4 - Conhecimento de clientes sobre a materialidade.....	40
Figura 5 - Foco sobre a determinação da materialidade.....	41
Figura 6 - Contas investigadas independente da materialidade determinada.....	42
Figura 7 - Critério para determinação da materialidade de execução.....	43
Figura 8 - Referências usadas para a materialidade.....	44
Figura 9 - Percentual para utilização do lucro antes dos efeitos financeiros.....	44
Figura 10 - Percentual para utilização do lucro líquido.....	45
Figura 11 - Percentual para utilização da receita operacional.....	45
Figura 12 - Percentual para utilização da despesa operacional.....	46
Figura 13 - Percentual para utilização do total do ativo.....	46
Figura 14 - Percentual para utilização do patrimônio líquido.....	47
Figura 15 - Dificuldades para determinação da materialidade.....	48

SUMÁRIO

1	CONTEXTUALIZAÇÃO	10
1.1	Introdução	10
1.2	Problema de Pesquisa	11
1.3	Objetivos	11
1.3.1	Objetivo Geral.....	11
1.3.2	Objetivos Específicos.....	11
1.4	Justificativa	12
1.5	Estrutura de Pesquisa	12
2	REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1	Auditoria das demonstrações contábeis	13
2.1.1	Objetivos de uma auditoria das demonstrações contábeis.....	13
2.1.2	Conjuntos das demonstrações financeiras adotadas no Brasil.....	15
2.1.3	Condução da auditoria de acordo com as normas de auditoria.....	17
2.2	Planejamento de auditoria de demonstrações contábeis	20
2.3	Conceito de materialidade	22
2.3.1	A definição da materialidade para as informações financeiras.....	22
2.3.2	A definição da materialidade no contexto da auditoria.....	23
2.3.3	O processo da aplicação da materialidade.....	24
2.3.3.1	A determinação da Materialidade Planejada.....	25
2.3.3.2	Determinação da Materialidade de Execução.....	27
2.3.3.3	Distorções desprezadas.....	28
2.3.4	Relação entre materialidade e o risco de auditoria.....	30
2.3.5	Revisão da materialidade durante o processo de auditoria.....	30
2.3.6	Avaliação das distorções.....	31
2.3.7	Aspectos qualitativos da materialidade.....	31
2.4	Comunicação a respeito da materialidade	32
2.5	Documentação para determinação da materialidade	33
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	34
4	ANÁLISE DOS DADOS	37
4.1	Caracterização da pesquisa	37
4.2	Análise e interpretação de dados	37
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
	REFERÊNCIAS	52
	APÊNDICE A – Questionário	54
	ANEXO A – Modelo de papel de trabalho para resumo da determinação da materialidade	59

1 CONTEXTUALIZAÇÃO

1.1 Introdução

A existência de grandes escândalos contábeis nas últimas décadas, caso Enron, WorldCom, Xerox e Parmalat, por exemplos, provocou uma crise de falta de confiança nas informações financeiras prestadas pelas administrações quanto aos procedimentos legais e realísticos. A apresentação das demonstrações contábeis¹ deve atender as normas e legislações pertinentes à contabilidade. Para melhorar a credibilidade quanto às práticas adotadas na elaboração das demonstrações contábeis, da situação econômico-financeira, patrimonial e de resultado é oportuno que estas demonstrações sejam revisadas por terceiros e que estes emitam relatório de opinião acerca do conjunto das peças contábeis assim como as práticas adotadas.

O trabalho de um auditor externo consiste na percepção, ceticismo e julgamento profissional quanto aos controles que as administrações de empresas julgam necessários para elaboração das demonstrações financeiras.

O auditor aplica procedimentos a fim de obter evidências suficientes para fundamentar sua opinião, assim o profissional planeja seu trabalho, executa os procedimentos que julgam ser suficientes e opina através do relatório de auditoria. Nem todas as contas patrimoniais e de resultados das demonstrações contábeis são examinadas, isso devido à extensão dos registros financeiros, fiscais, patrimoniais e operacionais. Diante disso, o auditor ao planejar seu trabalho leva em consideração o que existe de mais relevante sobre a proporção do total das demonstrações financeiras e delimita a materialidade.

¹ A Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404 (1976) com alterações da nº 11.638 (2007) e normativos do Banco Central do Brasil adotam a expressão demonstrações financeiras, enquanto os normativos do Conselho Federal de Contabilidade tratam do assunto como demonstrações contábeis, a preferência do mercado é pela utilização da expressão de demonstrações financeiras, no entanto, ambas as nomenclaturas têm o mesmo significado.

Com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais viu-se necessário a adequação das diversas normas brasileiras às recomendações do *International Federation of Accountants* (IFAC) para a contabilidade em geral e do *International Accounting Standards Board* (IASB) especificamente para a auditoria. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) homologa e agrupa os normativos específicos as Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TAs).

Apesar da relevância ser um julgamento profissional, estas normas estabelecem e orientam na quantificação e documentação da materialidade. Parte da proposta desse trabalho é analisar como o mercado aborda essa teoria e prática.

1.2 Problema de Pesquisa

Visto as normatizações expostas na secção anterior e outras orientações na fundamentação da materialidade, o presente trabalho busca responder ao seguinte questionamento: Como as firmas de auditoria externa de Belo Horizonte determinam a materialidade para a aplicação de seus trabalhos?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é compilar as formas para a determinação da materialidade e apontar as mais usuais pelo mercado de auditoria externa das firmas de auditoria em Belo Horizonte.

1.3.2 Objetivos Específicos

Objetiva-se especificamente: Contribuir com a pesquisa científica apontando quais são as práticas do planejamento para determinação da materialidade usada no mercado; confrontar as metodologias de definição da materialidade usadas no mercado com as normas e orientações de órgãos reguladores de contabilidade e auditoria.

1.4 Justificativa

Apesar das definições e orientações das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), a materialidade é parte do julgamento e interpretação do auditor. O que nos leva a questionar como as empresas de auditoria externa definem o que é material e relevante em seus procedimentos de auditoria.

Como cidade origem a apresentação desse trabalho e como fator de limitação à pesquisa, a população analisada fora as empresas prestadoras dos serviços de auditoria de Belo Horizonte com registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em 2016.

1.5 Estrutura de Pesquisa

A pesquisa está estruturada em cinco partes, sendo:

1. Contextualização, que introduz, apresenta o problema da pesquisa, os objetivos e justificativas;
2. O referencial teórico, em que se baseia nas técnicas da materialidade para a auditoria independente;
3. A metodologia utilizada, onde se descrevem os processos utilizados na elaboração do trabalho e a preparação e coleta de dados através de questionários;
4. Análise dos dados, onde são apresentados os resultados obtidos com o tratamento dos dados e sua interpretação; e
5. – Considerações finais, abordando as limitações e futuras linhas de investigação que o trabalho pôde proporcionar.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria das demonstrações contábeis

A seguir, aborda-se sucintamente os motivos que levam uma empresa a ser auditada e quais são os objetivos da auditoria, o conjunto das demonstrações financeiras adotados no Brasil e em aspectos gerais as conduções dos trabalhos de auditoria em conformidade com as NBC TAs.

2.1.1 Objetivos de uma auditoria das demonstrações contábeis

A contabilidade embora objetiva o controle patrimonial, financeiro e econômico, não deve ser definida como simples sistema de registro dos fatos administrativos e operacionais, no entanto, tem como produto final as demonstrações financeiras.

Como medida de segurança contra as desconfianças dos critérios usados pela administração para registros, divergências de interpretações e erros significativos nas demonstrações contábeis, usuários externos exigem que essas informações sejam examinadas por profissionais com conhecimentos técnicos independentes à empresa.

Almeida (2012) cita alguns dos principais motivos que levam uma empresa a contratar serviços de auditoria independente, entre eles destacamos:

- A imposição legal – No Brasil, a Lei nº 11.638 de 2007, vigente, em seu artigo terceiro obriga às sociedades de grande porte, mesmo que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, a auditoria independente por auditor registrado na CVM;
- A imposição de instituições financeiras, fornecedores ou outros que de alguma forma financiam as operações da sociedade;
- Para assegurar os controles internos e estatutários aos acionistas, proprietário e administradores; e
- Para transações societárias (Avaliação de empresas – “*valuation*”, incorporações, fusões e cisões).

Segundo a NBC TA 200 R1 (2016) em seu terceiro item, o objetivo da auditoria das demonstrações contábeis (tratado também em algumas literaturas como revisão das demonstrações contábeis) é de aumentar a confiança dos usuários dessas demonstrações financeiras por meio da opinião dos auditores. Cabe aos auditores se manifestarem no relatório de auditoria suas opiniões, se o conjunto dessas demonstrações atenderam em todos os aspectos relevantes a conformidade ou não da estrutura de relatório financeiro aplicável, assim como as práticas contábeis utilizadas.

Segundo esta mesma NBC TA 200 R1 (2016) em seu item 13, a estrutura de relatório financeiro aplicável acima referida é o formato em que a administração elabora as demonstrações contábeis de acordo com seu objetivo e atendendo as legislações e regulamentos sujeitos. Do verbo inglês “*to comply*” originou o termo “*compliance*”, muito utilizado na literatura contábil e societária para se referir aos cumprimentos da estrutura de “conformidade” de relatório financeiro.

Para o auditor avaliar o cumprimento da estrutura de conformidade ou não, ele precisa obter, inclusive é exigência das NCBs TA, “segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro”. (CFC, NBC TA 200 R1, 2016).

Ademais, o item 5 da NBC TA 200 R1 (2016) de que trata da condução da auditoria define que:

Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). Contudo, asseguração razoável não é um nível absoluto de segurança porque há limitações inerentes em uma auditoria, as quais resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião, é persuasiva e não conclusiva (CFC, NBC TA 200 R1, 2016).

As evidências de auditoria são obtidas através da aplicação de procedimentos analíticos. Segundo a NBC TA 520 (2009) em seu item 4, procedimento analítico é a avaliação de informações contábeis por meio de dados financeiros e não financeiros.

Procedimento de auditoria é entendido por Attie (2011, p. 209) como “investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado”.

Uma vez que destacamos os objetivos da auditoria das demonstrações contábeis, seguimos com a definição do conjunto das demonstrações financeiras no Brasil e os aspectos gerais às conduções dos trabalhos de auditoria em conformidade com as NBCs, proposta do tópico 2.1.

2.1.2 Conjuntos das demonstrações financeiras adotadas no Brasil

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 26 R1 (2011) em seu item 9, as demonstrações contábeis representam a posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade, assim, as demonstrações contábeis tem como objetivo prestar informação acerca da condição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade e resultado do trabalho da administração a seus usuários. Para atender a esses objetivos, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca das seguintes variações:

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;
- (d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- (e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e
- (f) desempenho dos fluxos de caixa.

Essas informações são compiladas ao que tratamos de conjunto completo das demonstrações financeiras definidos pelo CPC 26 R1 (2011) em consonância com as práticas da Lei nº 6.404 de 1976 (alterada e revogada pela Lei nº 11.638 de 2007).

No Brasil segundo a Lei nº 6.404 de 1976 em seu artigo 176 define que:

Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações

financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III - demonstração do resultado do exercício; e
- IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)
- V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

(BRASIL, 1976).

A Lei nº 6.404 de 1976 em seu artigo 176 também trata das notas explicativas, assim descreve-se:

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

(BRASIL, 1976).

Como destacamos acima a respeito das demonstrações financeiras, ora, destacamos os aspectos gerais da condução dos trabalhos de auditoria.

2.1.3 Condução da auditoria de acordo com as normas de auditoria

Conforme Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 em seu artigo sexto, alínea “f” (alterado e revogado pela Lei nº 12.249 de 2010):

Art. 6º São atribuições do Conselho Federal de Contabilidade:

[...]

f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. *(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

(BRASIL, 1976).

Com essa redação dada, o CFC é o órgão responsável pelo processo de convergência das NBC aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a IFAC, que autorizou no Brasil, o CFC e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), como tradutores de suas normas e publicações (*International Standards on Auditing - ISAs*), no exercício de suas atribuições legais e regimentais.

A expressão “normas de auditoria aplicáveis no Brasil” provoca desconfortos quando tratada separada das normas internacionais de auditoria (ISAs) elaboradas pela IFAC com usuários externos ao Brasil, isso porque geralmente esses usuários não conhecem especificamente ou saber diferenciar as NBCs.

Dessa forma o mercado passou a utilizar a expressão “normas brasileiras e internacionais de auditoria” na aplicação das NBC TAs, uma vez que o CFC tem como comprometimento a adesão e alterações das normas internacionais de auditoria (ISAs).

O Quadro 1 apresentado abaixo, demonstra as correlações entre as normas brasileiras (NBC TAs) e normas internacionais de auditoria elaboradas pela IFAC (ISAs):

Quadro 1: Estrutura NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica

NBC	Nome da Norma	Correlação IFAC
ESTRUTURA CONCEITUAL	Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração	Framework
NBC TA 200 (R1)	Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria	ISA 200
NBC TA 210 (R1)	Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria	ISA 210
NBC TA 220(R2)	Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis	ISA 220
NBC TA 230 (R1)	Documentação de Auditoria	ISA 230
NBC TA 240 (R1)	Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis	ISA 240
NBC TA 250	Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis	ISA 250
NBC TA 260(R2)	Comunicação com os Responsáveis pela Governança	ISA 260
NBC TA 265	Comunicação de Deficiências de Controle Interno	ISA 265
NBC TA 300 (R1)	Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis	ISA 300
NBC TA 315 (R1)	Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente	ISA 315
NBC TA 320 (R1)	Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria	ISA 320
NBC TA 330 (R1)	Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados	ISA 330
NBC TA 402	Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços	ISA 402
NBC TA 450 (R1)	Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria	ISA 450
NBC TA 500 (R1)	Evidência de Auditoria	ISA 500
NBC TA 501	Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados	ISA 501
NBC TA 505	Confirmações Externas	ISA 505
NBC TA 510 (R1)	Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais	ISA 510
NBC TA 520	Procedimentos Analíticos	ISA 520
NBC TA 530	Amostragem em Auditoria	ISA 530
NBC TA 540 (R1)	Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas	ISA 540
NBC TA 550	Partes Relacionadas	ISA 550
NBC TA 560 (R1)	Eventos Subsequentes	ISA 560
NBC TA 570	Continuidade Operacional	ISA 570
NBC TA 580 (R1)	Representações Formais	ISA 580
NBC TA 600 (R1)	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes	ISA 600
NBC TA 610	Utilização do Trabalho de Auditoria Interna	ISA 610
NBC TA 620	Utilização do Trabalho de Especialistas	ISA 620

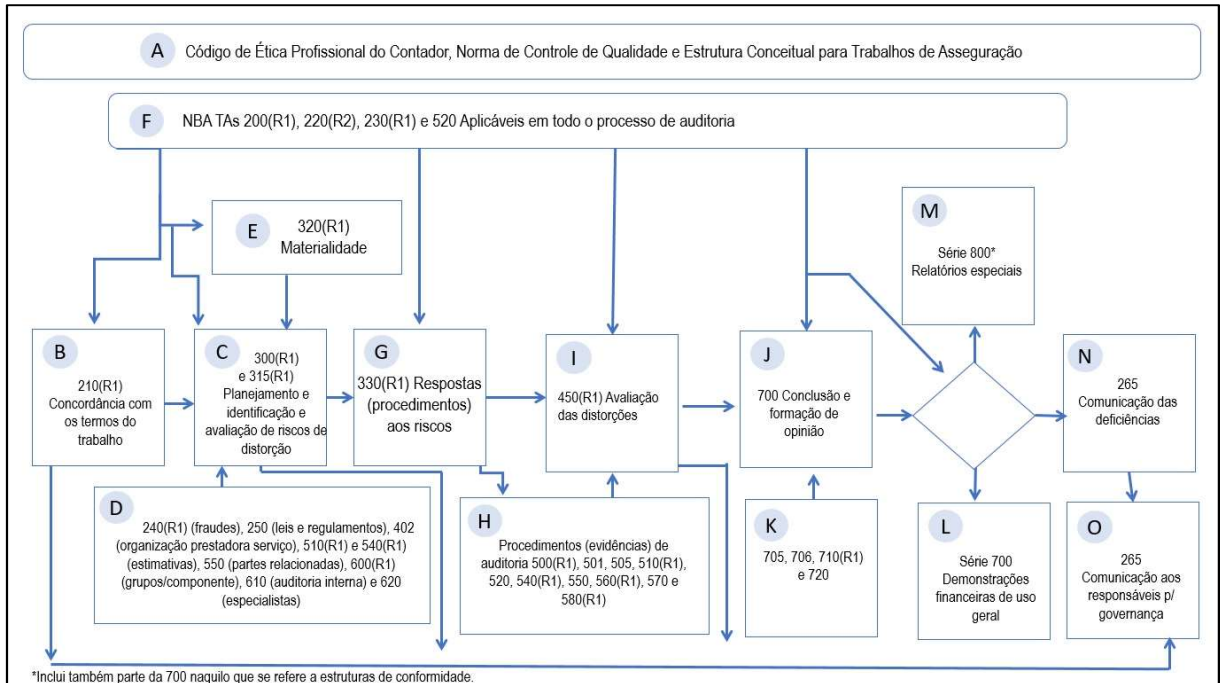
NBC TA 700	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis	ISA 700
NBC TA 701	Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.	ISA 701
NBC TA 705	Modificações na Opinião do Auditor Independente	ISA 705
NBC TA 706	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente	ISA 706
NBC TA 710 (R1)	Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas	ISA 710
NBC TA 720	Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações	ISA 720
NBC TA 800	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais	ISA 800
NBC TA 805	Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis	ISA 805
NBC TA 810	Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas	ISA 810

Fonte: CFC. Adaptado. (2017).

A letra “R” disposta frente às normas indicam que as NBCs foram revisadas e os números a frente indicam quantas vezes essas normas foram revisadas.

As NBC TAs se relacionam e devem ser seguidas em conjunto, pois possuem referências entre elas. É apresentado a seguir, um fluxograma de exemplo das etapas de auditoria adaptado de Longo (2011) e das revisões das NBCs para demonstrar melhor a inter-relação entre as diversas NBC TAs.

Fluxograma 1: Fluxograma de auditoria das demonstrações financeiras.



Fonte: LONGO. Adaptado. (2011, p. 26).

Como demonstrado no fluxograma acima, o processo de auditoria é orientado pelas NBCs do início ao fim.

Como o foco deste trabalho é tratar da materialidade dentro do planejamento, a seguir é abordado as normatizações para o planejamento e materialidade dos trabalhos de asseguração de auditoria.

2.2 Planejamento de auditoria de demonstrações contábeis

Assim como em qualquer outro trabalho, o planejamento é fundamental na auditoria das demonstrações financeiras para que seja feito com qualidade, a fim de atender as considerações da NBC TA 220 (R2) e menor custo possível, atendendo à expectativa do negócio da auditoria, para evitar remanejamento de pessoal de última hora, sobrecarga de trabalho, distribuição de atividades incompatíveis com a capacidade técnica e de experiências, além de atrasos em todo do trabalho.

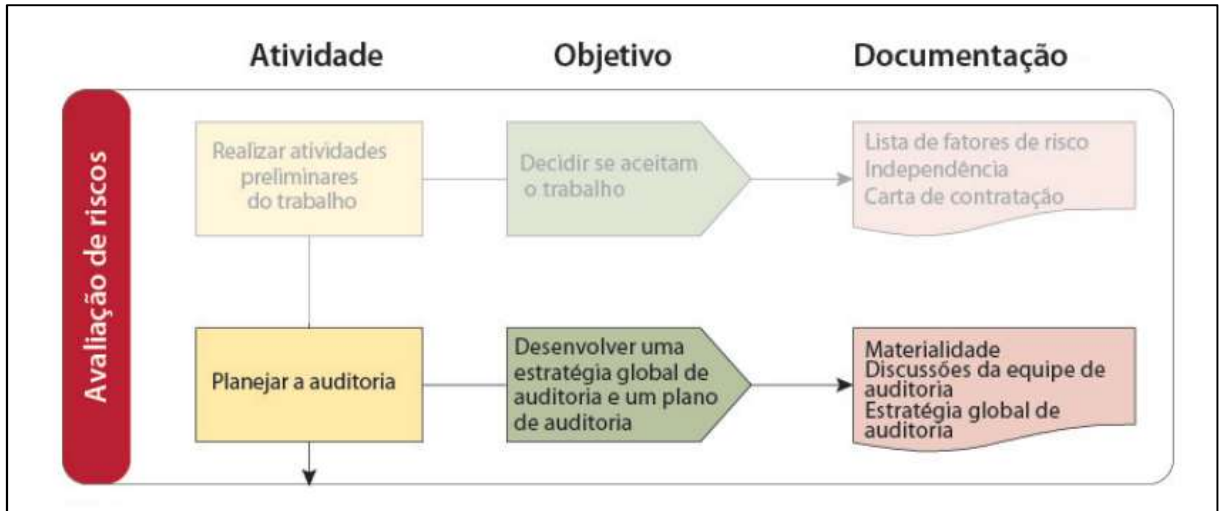
O planejamento da auditoria das demonstrações financeiras deve levar em consideração a NBC 300 R1 (2016). Para Longo (2011) além dos aspectos gerais do

trabalho e da NBC 300 R1 (2016), equipe envolvida, o auditor ao planejar seus trabalhos deve considerar quatro aspectos, são eles:

- A identificação e avaliação de riscos apresentadas na NBC TA 315 (R1) que trata da identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do conhecimento da natureza das operações, dos negócios e da estrutura organizacional e de controle;
- A definição da materialidade no nível geral e de execução no planejamento conforme NBC TA 320 (R1) e avaliação das distorções identificadas durante a execução conforme NBC TA 450 (R1), em respostas aos riscos avaliados;
- As respostas aos riscos avaliados na definição da extensão de testes conforme NBC TA 450 (R1); e
- Requisitos específicos para trabalho de auditoria inicial conforme NBC TA 510 (R1).

Segundo Longo (2011), para definição da estratégia global é pré-requisito que o sócio responsável pela auditoria reúna com os membros mais estratégicos da equipe e com a administração da empresa auditada para discutir as conformidades do trabalho (atendimento a órgãos reguladores, legislações societárias e fiscais e outras especificações), as expectativas sobre os resultados, forma a determinar alcance da auditoria, quais relatórios serão emitidos e suas tempestividades, e quais as obrigações e responsabilidades de ambas as partes.

Segundo CFC (2010, p. 62) em seu Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Porte, a definição da estratégia global delimita o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria. A elaboração do plano de auditoria é mais detalhada que a estratégia global de auditoria visto que inclui a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados pelos membros da equipe de trabalho.

Quadro 2: Planejamento da auditoria das demonstrações financeiras.

Fonte: CFC (2010, p. 62).

Como não é objetivo da auditoria garantir que todos os lançamentos contábeis sejam efetuados corretamente, isso porque dadas as necessidades, o auditor define a extensão e profundidade dos testes no planejamento de auditoria das demonstrações contábeis a partir da materialidade, a seguir abordamos os conceitos e aplicações de materialidade global, materialidade específica e distorções.

2.3 Conceito de materialidade

Para que fique mais claro quanto à utilização dos termos “determinação” e “definição” da materialidade distinguimos ora que a determinação da materialidade fora utilizada nesse trabalho ao referirmos a aplicação prática de percentual ou valor material, enquanto a utilização do termo definição da materialidade fora utilizada para referirmos ao conceito da materialidade.

Dentro desse tópico abordaremos sobre a utilização da materialidade para a elaboração das demonstrações financeiras e a definição da materialidade para os trabalhos de auditoria.

2.3.1 A definição da materialidade para as informações financeiras

De acordo com o CPC 00 R1 (2011) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, correlacionado às Normas

Internacionais de Contabilidade – *The Conceptual Framework for Financial Reporting* do IASB, a informação contábil-financeira deve possuir características qualitativas e úteis aos usuários. Em seu item QC5 esse CPC 00 R1 (2011) diz que “as características qualitativas fundamentais são relevância e representação fidedigna”.

A relevância da informação é impactada por dois aspectos fundamentais: a natureza e a materialidade. Segundo CPC 00 R1 (2011) em seu QC11:

A 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. Em outras palavras, a materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular. Consequentemente, não se pode especificar um limite quantitativo uniforme para materialidade ou predeterminar o que seria julgado material para uma situação particular.
(CPC, 2011).

Segundo o CPC 26 R1 - Apresentação das Demonstrações Contábeis (2011), as sociedades devem incluir em notas explicativas todos os fatos e as circunstâncias relevantes, que são agregadas as informações nas demonstrações contábeis.

Partindo da definição da materialidade para as características qualitativas acima sobre as informações contábeis-financeiras, seguimos com a definição da materialidade e sua importância para a auditoria.

2.3.2 A definição da materialidade no contexto da auditoria

Segundo a NBC TA 320 R1 (2016), correlacionada às normas internacionais de auditoria (ISA 320) o conceito de materialidade (utilizado o termo “materialidade global” em algumas literaturas) nos trabalhos de auditoria é utilizado no planejamento, na execução da auditoria, na avaliação dos efeitos de distorções identificadas e não corrigidas, além de base na formação da opinião do auditor independente.

Para a NBC TA Estrutura Conceitual (2015), a materialidade é relevante ao planejar e realizar o trabalho de asseguarção para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos, bem como para avaliar se a informação do objeto está livre de distorções.

Para Longo (2011) a materialidade para execução significa um ou mais valores determinados pelo auditor, inferiores ao que seja considerado relevante para as demonstrações financeiras como um todo, para reduzir a um nível apropriado de que distorções não corrigidas e não detectadas, em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações como um todo.

Na ideia do mesmo autor, distorção pode ser intencional (casos em que são tratados como fraudes) ou não intencional (casos em que são tratados como erros). Distorção para Longo (2011, p. 162) “é a diferença entre o valor, classificação, apresentação ou divulgação de um item informado nas demonstrações contábeis e o valor, classificação, apresentação ou divulgação que esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”. As distorções individuais ou em conjunto (somatório das distorções) são consideradas relevantes quando analisadas essas distorções atingem a materialidade, isso porque pode influenciar as decisões econômicas e comprometer a opinião do auditor conforme exposto pela NBC TA 700. A análise dos impactos das distorções deve ser baseada na NBC TA 450 (R1).

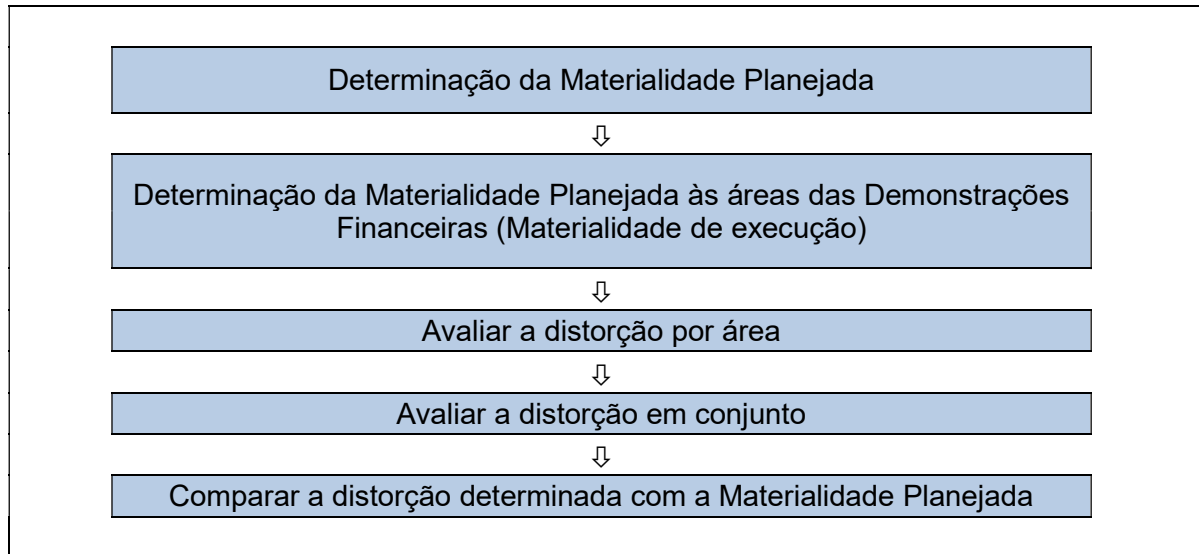
Algumas distorções podem ser imateriais, porém podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que abaixo do limite de materialidade. A exemplo disso podem incluir atos societário, imposição legal ou reguladora, descumprimento de contratos de empréstimos, entre outros. No entanto, não é considerado prático planejar procedimentos de auditoria para detectar distorções que poderiam ser relevantes somente por sua natureza.

Segundo a NBC TA 700 (2016) em seu item 11 (em consonância com o ISA 700), o auditor deve avaliar na conclusão do trabalho, se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, e se pode comprometer a segurança razoável para emitir opinião. A seguir detalhamos as fases da aplicação da materialidade aos trabalhos de auditoria.

2.3.3 O processo da aplicação da materialidade

O Quadro 3, a seguir, demonstra as fases da aplicação e análise da materialidade aos trabalhos de auditoria.

Quadro 3: Fases da aplicação e análise da materialidade.



Fonte: Elaborado pelo autor.

2.3.3.1 A determinação da Materialidade Planejada

Segundo o CFC (2010) em seu guia para a utilização das NBC TAs, a determinação da materialidade planejada está ligada ao montante das distorções que o auditor está disposto a aceitar que não comprometam as demonstrações financeiras. A materialidade planejada então decide a base para avaliação de risco não corrigido e para a determinação da extensão dos procedimentos de auditoria que serão aplicados.

A determinação da materialidade se baseia em alguns referenciais como ponto de partida, segundo a NBC TA 320 R1 (2016) em seu item A4 estes aspectos incluem:

- (a) os elementos das demonstrações contábeis (por exemplo, ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa);
- (b) se há itens que tendem a atrair a atenção dos usuários das demonstrações contábeis da entidade específica (por exemplo, com o objetivo de avaliar o desempenho das operações, os usuários tendem a focar sua atenção em lucro, receita ou patrimônio líquido);
- (c) a natureza da entidade, a fase do seu ciclo de vida, o seu setor e o ambiente econômico em que atua;
- (d) a estrutura societária da entidade e como ela é financiada (por exemplo, se a entidade é financiada somente por dívida em vez de capital próprio, os usuários dão mais importância a informações sobre os ativos, e processos que os envolvam, do que nos resultados da entidade); e
- (e) a volatilidade relativa do referencial.

Para Longo (2011, p. 165) os elementos das demonstrações contábeis são práticos, mas precisam ser avaliados quando melhor devem ser usados.

Longo (2011, p. 165) descreve que “como a avaliação do desempenho é um importante objetivo, geralmente, o lucro, as receitas ou o patrimônio líquido acabam sendo referenciais que atraem a atenção”. Mas é interessante avaliar também os aspectos específicos da entidade, “como o setor de atuação, seu ciclo de vida ou o ambiente econômico em que atua. Por exemplo, ninguém vai focar sua análise nas rendas eventuais de uma entidade em fase pré-operacional”, completa.

Longo (2011 p. 165) ainda defende que a forma como a sociedade é financiada pode ser um indicador para determinação da materialidade e exemplifica que “em uma entidade financiada por capital de terceiros (dívidas) em vez de capital próprio, o foco de atenção pode ser o total de ativos, mas não o seu patrimônio líquido”.

Para a volatilidade Longo (2011 p. 165) destaca que “uma entidade que alterna lucros em determinados exercícios e prejuízos em outros não deve ter como referencial o seu resultado”, conclui dizendo que para esse caso “uma boa medida pode ser o total de receitas, a margem bruta, o patrimônio líquido ou outro referencial, mas não o seu lucro ou prejuízo”.

Em situações normais, de consistência de resultados, segundo Longo (2011) é muito usual o lucro antes dos impostos como referência para determinação da materialidade em entidades com fins lucrativas ou patrimônio líquido.

Para o CFC (2010, p. 72) aliado as condições do IFAC, em seu guia para utilização das normas, a utilização de uma porcentagem entre 3% a 7% sobre o lucro das operações continuadas é tida como boa prática no mercado. Mas se o lucro não serve como referência para a determinação da materialidade, por volatilidade do resultado ou se a entidade não é com propósito de fins lucrativos, então o mercado considera outros referenciais para a determinação da materialidade, entre eles de 1% a 3% das receitas ou despesas, de 1% a 3% dos ativos ou de 3% a 5% do patrimônio líquido.

Para Longo (2011, p. 167) o primeiro balizador para determinação da materialidade é o tipo de sociedade auditada, companhia de capital aberto ou fechado. O autor destaca que o segundo balizador é se a sociedade atua num mercado regulamentado, a exemplos de instituições financeiras, seguradoras, saúde e energia.

Cabe aqui ressaltar que, apesar das referências citadas acima para a determinação da materialidade, essas são parâmetros e servem como referências, segundo o CFC (2010 p. 65) em seu guia para a utilização das normas “a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo é baseada no julgamento profissional do auditor”, isso sobre o maior valor de distorção quando tratada individualmente ou em conjunto com outras distorções e pode variar dependendo da atividade operacional.

Longo (2011, p. 166) exemplifica os casos de instituições financeiras, que suas atividades são regulamentadas pelo Banco Central do Brasil (BACEN), se fosse utilizado um percentual de 3% do patrimônio líquido (considerado uma distorção tolerável para outras atividades operacionais), em que a rentabilidade de um banco é em torno de 12% do patrimônio líquido, a distorção representaria mais de 25% do lucro ao ano ou 50% do lucro semestral, dessa forma seria inadequado a aplicação dessa prática para determinação da materialidade.

Segundo Magalhães (2010, p. 41 *apud* Rittenberg 2008), para facilitar, padronizar e documentar, as empresas de auditoria oferecem aos seus colaboradores “*guidelines*” (Do inglês, diretrizes) para a determinação da materialidade. Segundo a autora, estes *guidelines* orientam na aplicação de percentagens a determinados indicadores, como um guia de orientação interna aos trabalhos de auditoria. Outras literaturas, como Longo (2011) trata esses guias como “*benchmarks*” (Do inglês, referenciais computadorizados).

2.3.3.2 Determinação da Materialidade de Execução

A determinação da materialidade de execução está diretamente ligada a materialidade planejada. Isso porque a materialidade planejada serve de base para determinação da materialidade de execução, no entanto, segundo o CFC (2010, p. 70) em seu Guia de Utilização das Normas de Auditoria cita que, “a determinação da materialidade para

a execução da auditoria não seria um cálculo mecânico simples, como 80% da materialidade global”, ademais completa que “essa simplificação ignoraria fatores de risco específicos que possam ser relevantes para a entidade”.

Se o objetivo da auditoria é obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções relevantes com afirma Longo (2011), então o auditor não deve simplesmente tratar as distorções menores que a materialidade planejada, isoladas como não relevantes. A autor ainda pondera que as distorções devem ser controladas para o auditor observar o impacto sobre as áreas e o total das distorções sobre as demonstrações contábeis como um todo.

Longo (2011) descreve que a materialidade para execução “é a distorção tolerável, quanto maior for esse percentual, maior será a distorção tolerável e menor será o volume de testes”. O autor, exemplifica que a determinação da materialidade de execução para as companhias abertas ou regulamentadas, avaliadas como risco normal, podem começar com 50% até atingir 75% da materialidade planejada, em consonância com o histórico de distorções da companhia. Já para as companhias fechadas e não regulamentadas, avaliadas com baixo risco ou sem nenhuma distorção identificada, a utilização desses percentuais seria o contrário, de 75% a 50%, numa escala de redução à medida que o risco aumenta.

Segundo CFC (2010, p. 72) em seu Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Porte não há uma definição específica nas normas de auditoria para determinação da materialidade de execução, mas o guia toma como intervalo o percentual entre 60% a 85% da materialidade planejada.

2.3.3.3 Distorções desprezadas

As NBC TAs não orientam à respeito, no entanto, ao determinar a materialidade planejada e a materialidade de execução, segundo Longo (2011 p. 169), normalmente se estabelece também, "um valor abaixo do qual as distorções serão automaticamente desprezadas, por serem consideradas triviais". Assim, o valor que abaixo das distorções são desprezados automaticamente podem variar entre 3% e 5% da materialidade planejada. (Longo, 2011).

Para ilustramos as determinações destacadas acima, demonstramos no Quadro 4 a seguir um exemplo dessas aplicações.

Quadro 4: Exemplo de determinação da materialidade.

Ref.	Parâmetro	Valor
A	Lucro antes da tributação	12.000.000
B	% para determinação da materialidade planejada	5%
C	Materialidade planejada (Ref. A x Ref. B)	600.000
D	% para determinação da materialidade de execução	70%
E	Materialidade de execução (Ref. C x Ref. D)	420.000
F	% de determinação do limite mínimo para distorção desprezadas	4%
G	Limite mínimo para distorção desprezadas (Ref. C x Ref. F)	24.000

Fonte: Elaborado pelo autor.

O primeiro parâmetro que utilizamos foi o lucro antes da tributação, como orientação do Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Porte do CFC (2010) em acordo com o IFAC.

O percentual de 5% para a determinação da materialidade planejada exemplificado está dentro dos parâmetros da guia para implementação das NBC TAs e ISAs que trabalham com o intervalo entre 3% e 7% como destacado na secção 2.3.3.1 deste trabalho.

Para determinação da materialidade de execução fora utilizado o percentual de 70% da materialidade planejada, dentro dos parâmetros da guia para implementação das NBC TAs e ISAs que trabalham com o intervalo entre 60% e 85% dependendo do capital, regulamentação e do risco inerente como destacamos na secção 2.3.3.2 deste trabalho.

Para determinação do valor mínimo das distorções a serem desprezadas, utilizamos o percentual de 4% conforme destacamos na secção 2.3.3.3 deste trabalho.

2.3.4 Relação entre materialidade e o risco de auditoria

Longo (2011) pontua que a determinação da materialidade é consequência da avaliação de riscos, quanto maior for o risco envolvido a opinião dos auditores sobre as demonstrações financeiras menor deverá se a materialidade de execução. A quantificação da materialidade de execução é reduzida afim de investigar maiores detalhes das contas e maior aplicação de testes, reduzindo assim, o risco da opinião dos auditores sobre o conjunto das demonstrações contábeis.

2.3.5 Revisão da materialidade durante o processo de auditoria

A determinação da materialidade global, da materialidade de execução e para transações específicas são feitas no planejamento da auditoria como determina a NBC TA 300 R1 (2016) quando se avalia a extensão dos testes e os procedimentos que serão aplicados.

No entanto, como os negócios são mutáveis, mudança nas circunstâncias ou de conhecimento do auditor podem acontecer e descaracterizar a materialidade e seus níveis determinados no planejamento.

Segundo a NBC TA 320 R1 (2009) me seu item 12 e13:

12. O auditor deve revisar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) no caso de tomar conhecimento de informações durante a auditoria que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor (ou valores) diferente.

13. Se o auditor concluir que é apropriada a materialidade mais baixa para as demonstrações contábeis tomadas em conjunto (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) do que inicialmente determinado, o auditor deve determinar se é necessário revisar a materialidade para execução da auditoria e se a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria continuam apropriados.

2.3.6 Avaliação das distorções

Como mencionamos anteriormente na secção 2.3.3 as distorções podem ser isoladas por área e em conjunto das áreas, além das distorções desprezadas. Para Longo (2011), as distorções isoladas relevantes servem de instrumentos para modificação da opinião do auditor se não corrigidas, mas as distorções em conjunto por áreas excluídas as distorções triviais acumuladas também podem ter esse impacto, para isso o auditor deve controlar as distorções por áreas ao longo do trabalho.

Para Longo (2011) as correções das distorções permitem à administração ou os responsáveis pela governança manter os registros contábeis de forma adequada e evitar que essas distorções se não corrigidas possam impactar na opinião do auditor e na determinação de materialidade em trabalhos de exercícios seguintes.

2.3.7 Aspectos qualitativos da materialidade

Expostos os aspectos quantitativos nas secções anteriores, ora, tratamos dos aspectos qualitativos da materialidade.

Ao avaliar esses aspectos, segundo o CFC (2010) no guia de utilização das NBC TAs, o auditor precisa ter entendimento das expectativas da administração e dos responsáveis pela governança quanto aos trabalhos.

Uma informação pode ser vista como imaterial no ponto de vista quantitativo, mas a mensuração ou divulgação de itens pode ser relevante em cumprimentos a leis e regulamentos, como explica o CFC (2010, P. 68), entre elas podemos destacar as transações com partes relacionadas, remuneração da administração, normas específicas do setor, eventos ou contingências importantes, garantias e até mesmo instrumentos financeiros.

Segundo Almeida (2012, p. 158), caixas e equivalentes de caixas representam a maior liquidez de uma entidade, por isso é o mais suscetível a utilização indevida. Por isso, o autor ainda destaca que “os testes de auditoria são dirigidos para superavaliação e o principal objetivo é verificar a existência do ativo”. Supomos que a conta de caixa e

equivalentes não seja relevante do ponto de vista quantitativo da materialidade, por isso o auditor ignoraria, mas o auditor poderia não descobrir um eventual relevante caixa físico oriundo de omissão de receitas, ou por outro lado, instituições financeiras poderiam reconhecer a existência de ativos que não estejam contabilizados na empresa auditada, por isso, Almeida (2012) destaca a importância de aplicação de procedimentos como inspeção de caixa e circularizações a bancos, por exemplo.

Os procedimentos de auditoria inerentes as provisões para contingências objetivam a afirmação da existência de passivos registrados e porventura de passivos ocultos (passivos não contabilizados ou explicado em notas) como orienta o CPC 25. Ora supomos que uma provisão para contingência não seja relevante do ponto de vista quantitativo da materialidade, por isso o auditor ignoraria, mas o auditor poderia não enxergar um passivo maior que deveria ser reconhecido, nisso, Almeida (2012) destaca a importância de obter informação dos especialistas da empresa que controlam as discussões judiciais ou administrativas quanto a matérias fiscais, trabalhistas e cíveis.

Agora, exemplificamos as transações em cumprimentos a leis e regulamentos. O auditor poderia tratar como imaterial a distribuição de dividendos, no entanto, as Sociedades Anônimas devem se atentar as anuências da Lei nº 6.404 em que prevê, por exemplo a distribuição de dividendos mínimo para proteger os acionistas minoritários, se o auditor não aplicar procedimento específico a área pode não descobrir tal ilegalidade, a descoberta e revelação ao mercado posterior poderia gerar enormes impactos para a administração da empresa, o que a torna relevante.

Ao aplicar procedimentos a áreas sensíveis, mesmo que tidas como imateriais do ponto de vista quantitativo da materialidade, segundo o CFC (2010, P. 70), o auditor reduz o risco da auditoria e cria proteção de segurança para cobrir distorções não identificadas no âmbito da materialidade quantitativa.

2.4 Comunicação a respeito da materialidade

Segundo o Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Porte do CFC (2010) em acordo com o IFAC, a administração e

os responsáveis pela governança precisam estar orientados quanto as responsabilidades dos auditores, e por viabilidade econômica que os trabalhos de auditoria são limitados as relevâncias do conjunto das demonstrações, a não ser que sejam outros trabalhos específicos.

Longo (2011) pontua que a formalização da utilização da materialidade, assim como, as distorções não corrigidas, devem ser incluídas na “Carta de Representação” da administração para a auditoria, em que demonstram as distorções não corrigidas e que declaram que os efeitos não são comprometedores para as demonstrações contábeis num todo.

2.5 Documentação para determinação da materialidade

Segundo a NBC TA 320 R1 (2009) em seu item 14, a documentação de auditoria deve incluir os seguintes valores e fatores em sua determinação:

- a) materialidade para as demonstrações contábeis como um todo;
- b) se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação;
- c) materialidade para execução da auditoria; e
- d) qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria.

A NBC TA 450 R1 (2016) completa que a as distorções relevantes por área e em conjunto devem ser documentadas com a identificação de correções ou não.

Ademais, a NBC TA 700 (2016) orienta na documentação para formação de opinião sobre as demonstrações financeiras.

Incluimos ao final desse trabalho, o APÊNDICE B extraído do Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Porte do CFC (2010, p. 80) em acordo com o IFAC, para ilustração do documento com o resumo de resultados operacionais e proporciona espaço para outras considerações sobre materialidade.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Segundo Gil (2008, p. 8) “pode-se definir método como caminho para se chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”.

Gil (2008) classifica os métodos em dois grandes grupos: Métodos que proporcionam as bases lógicas da investigação e Métodos que indicam os meios técnicos da investigação.

Os métodos que proporcionam as bases lógicas da investigação são classificados por Gil (2008) como: dedutivo, indutivo, hipotético-dedutivo, dialético e fenomenológico. A abordagem deste trabalho foi através do método dedutivo, partindo de um modelo mais amplo, norteador das quantificações da materialidade, para modelos particulares, as *guidelines* de cada empresa de auditoria. Segundo Gil (2008, p.10), o método dedutivo “parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica”.

Os métodos que indicam os meios técnicos da investigação são classificados por Gil (2008) como: experimental, observacional, comparativo, estatístico, clínico e monográfico. Gil (2008) pontua que esses métodos objetivam fornecer orientações dos meios técnicos para desenvolvimento da pesquisa social. A abordagem deste trabalho foi através do método observacional, comparativo e estatístico. Gil (2008) sinaliza que diversos métodos podem ser identificados nas pesquisas de ciências sociais.

Método observacional porque analisou as técnicas utilizadas pelas empresas de auditoria para a determinação da materialidade. Comparativo porque foram investigadas as orientações que cada empresa adota para a determinação da materialidade e quais as diferenças entre elas. Estatístico porque utilizou-se proporções numéricas para a avaliação dos resultados e probabilístico para a determinação da conclusão.

Para Gil (2008, p. 50) “o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados”. Assim, este trabalho utilizou a pesquisa bibliográfica e uma vasta quantidade de legislações, normativos do CFC e IFAC, e aplicação de questionário.

Já os tipos de pesquisa segundo Gil (2008) podem ser agrupados quanto aos objetivos e quanto aos procedimentos técnicos.

Quanto aos seus objetivos, este trabalho caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, em que levanta e analisa a aplicação da materialidade sobre a auditoria das demonstrações financeiras utilizadas pela população pesquisada e correlaciona-as a fundamentação teórica das “normas brasileiras e internacionais de auditoria”, elaboradas e adaptadas pelo CFC. Para Gil (2008, p. 28) as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto aos procedimentos técnicos aplicados, trata-se de uma pesquisa de levantamento de campo (*survey*), através da aplicação de um questionário a população pesquisada. O procedimento de levantamento de campo (*survey*) para Gil (2008, p. 55):

As pesquisas deste tipo se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes dos dados coletados

Gil (2008, p. 121) pontua que:

Construir um questionário consiste basicamente em traduzir objetivos da pesquisa em questões específicas. As respostas a essas questões é que irão proporcionar os dados requeridos para descrever as características da população pesquisada ou testar as hipóteses que foram construídas durante o planejamento da pesquisa.

O questionário fora estruturado com 16 perguntas abertas e fechadas. O questionário fora gerado e disponibilizado por um *link* do “Google Formulários”. O Google Formulários é uma das ferramentas mais úteis do Google Documentos que possibilita

a geração de formulários *online*, personalizados e sem qualquer custo. Os resultados dos questionários são disponibilizados individualmente e em conjunto com dados estatísticos em percentuais e gráficos. O questionário fora enviado por correio eletrônico, explicando o propósito e natureza da pesquisa, a solicitação das respostas e o *link* do questionário eletrônico, disponibilizado no APÊNDICE A.

Antes do questionário ser enviado a população pesquisada, realizou-se pré-teste da utilização do formulário no Google Formulários. A medida que os questionários iam sendo respondidos eram enviados uma mensagem de agradecimento da pesquisa e as respostas eram copiladas em estatísticas do próprio Google Formulários, posteriormente precisamos incluir as respostas obtidas impressas.

A população pesquisada compreende as 29 empresas de auditoria independente estabelecidas em Belo Horizonte, com registro na Comissão de Valores Mobiliários através de seus responsáveis técnicos, segundo informações disponibilizadas pela CVM (2016).

Para a análise dos dados fora utilizada a abordagem quantitativa. A abordagem quantitativa se caracteriza segundo Richardson (1989, p.29) como “emprego da quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas”. É demonstrado a seguir, o quadro 5, em que resume os métodos e técnicas utilizadas na pesquisa.

Quadro 5: Métodos e técnicas utilizados na pesquisa.

Métodos científicos	Tipo de pesquisa	Procedimento de coleta de dados	Tratamento de dados
Base lógica: Dedutivo	Descritiva	Referências bibliográficas	Análise de conteúdo
Técnicas: Observacional, comparativo e estatístico	Levantamento de campo (<i>survey</i>)	Consulta a leis e as NBCs/ISAs Aplicação de questionário	Abordagem quantitativa

Fonte: Elaborado pelo autor.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Caracterização da pesquisa

Das 29 empresas que compreendem a população pesquisada, 16 dessas empresas responderam ao questionário por meio de seus responsáveis técnicos cadastrados na CVM, 14 empresas não responderam, ou seja, as empresas que responderam ao questionário representam 53%, enquanto 47% não responderam, a proporção pode ser observada na Figura 1.

Figura 1: Obtenção de dados.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Portanto, a pesquisa levou em consideração as respostas de 16 empresas, uma amostra por acessibilidade de 53% do total da população. A amostra por acessibilidade, segundo Schiffman e Kanuk (2000) levanta dados conforme a disponibilidade possível da pesquisa e são consideráveis para pesquisas acadêmicas.

É apresentado na próxima seção os resultados obtidos com o questionário.

4.2 Análise e interpretação de dados

A primeira questão procurou-se aferir qual o nível de importância que os auditores dão à determinação da materialidade na fase do planejamento. Para 87% dos

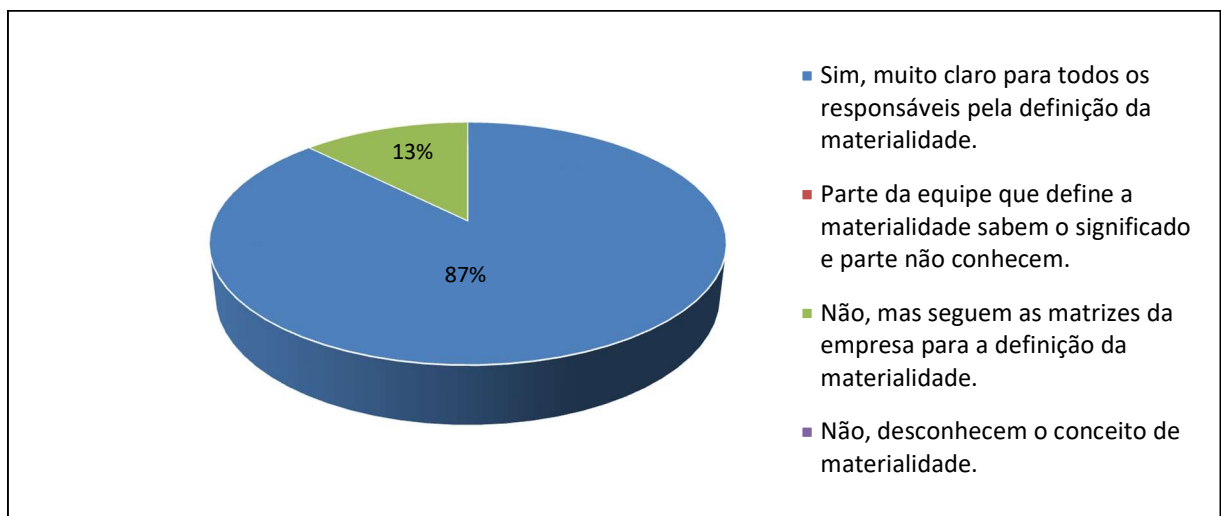
responsáveis técnicos da amostra a materialidade é fundamental no planejamento para andamento dos trabalhos de auditoria.

Esperava-se obter um resultado de 100% da população pesquisada. A determinação da materialidade é uma imposição da NBC TA 320 R1 (2016) no Brasil em consonância com a norma internacional ISA 320. E também orienta na aplicação de procedimentos e na extensão dos testes como fora descrito na seção 2.3.2 deste trabalho.

O segundo questionamento buscou-se apurar se os auditores responsáveis pela determinação da materialidade entendem o conceito desta de acordo com a NBC TA 320 R1 (2016) ou ISA 320.

Para 87% desses responsáveis técnicos os auditores que determinam a materialidade em suas empresas conhecem esse conceito, enquanto que na avaliação de 13% os auditores que determinam a materialidade em suas firmas não conhecem as definições de materialidade conforme as normas, porém, seguem as *guidelines* (matrizes) da empresa para a determinação da materialidade, como pode-se observar na Figura 2.

Figura 2: Conceito da materialidade e utilização de referenciais.

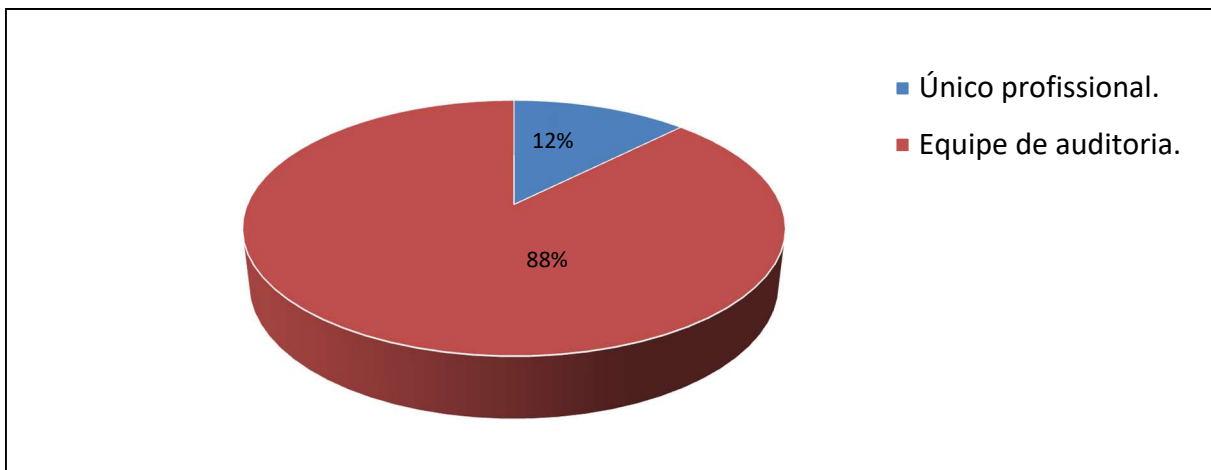


Fonte: Elaborado pelo autor.

Os *guidelines* (referenciais) para a determinação da materialidade são baseados em premissas internas com relação a normas brasileiras e internacionais de auditoria conforme destacamos na secção 2.3.3.1. Assim, analisamos que se 100% dos auditores seguem premissas das normas brasileiras e internacionais para a determinação da materialidade.

Para analisarmos o cenário em que são determinadas as materialidades para os trabalhos de auditoria, a questão 3 procura saber se as determinações são feitas por um único profissional ou pela equipe de auditoria. Em 88% das empresas as determinações da materialidade são em equipe de auditoria, enquanto que 12% por um único auditor.

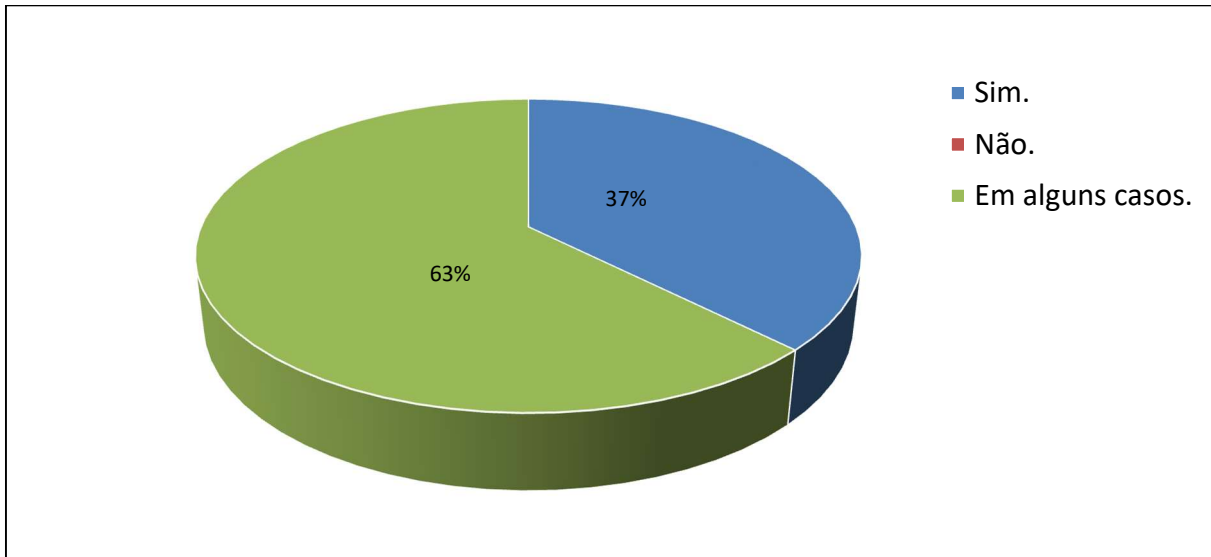
Figura 3: Tomadas de decisões sobre as materialidades.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Ademais, na pergunta 4, questionamos se na visão dos responsáveis técnicos pesquisados, os administradores ou responsáveis pela governança das empresas que prestam serviços de auditoria, entendem que a auditoria das demonstrações financeiras se baseia em níveis de materialidade. Na opinião dos responsáveis técnicos das empresas de auditoria pesquisadas, 37% dos representantes de seus clientes entendem que a auditoria se baseia na materialidade e 63% acredita que uns clientes entendem e outros não.

Figura 4: Conhecimento de clientes sobre a materialidade.



Fonte: Elaborado pelo autor.

A quinta questão procurou-se aferir na visão dos responsáveis técnicos pesquisados qual o maior foco dos usuários sobre a determinação da materialidade planejada.

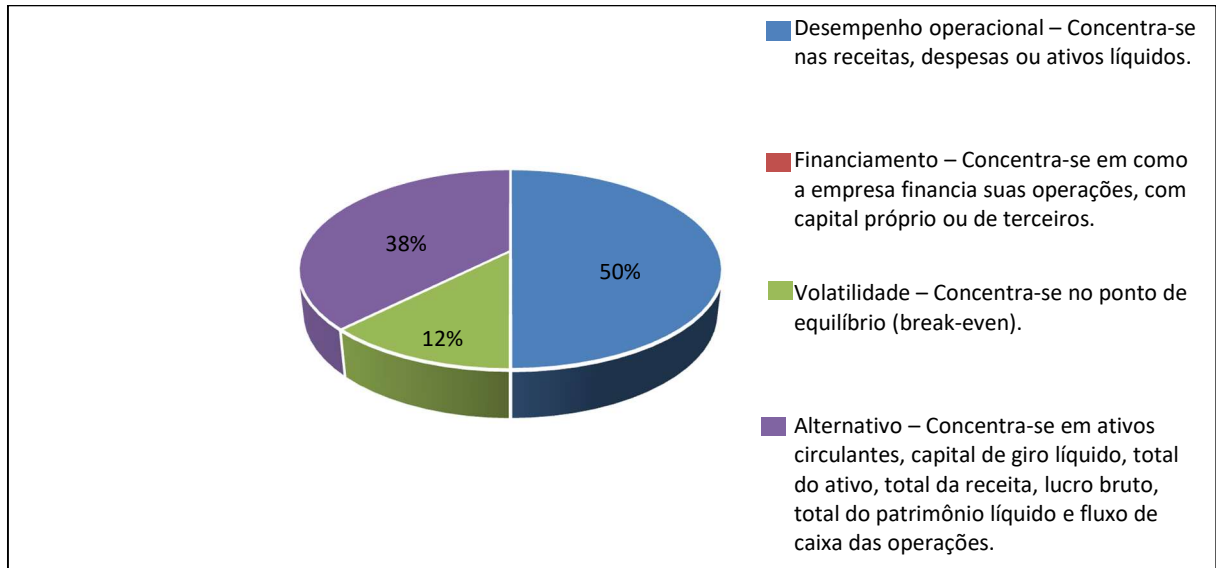
De fato, conclui-se que para 50% dos auditores o maior foco sobre a determinação da materialidade planejada é para o desempenho operacional, caracterizados nas movimentações de resultados operacionais ou de ativos líquidos.

Como abordamos na secção 2.3.3.1, para Longo (2011) o desempenho operacional é um importante critério para determinação da materialidade, no entanto, é interessante avaliar outros aspectos.

Para 38% dos auditores o maior foco sobre a determinação da materialidade planejada é a utilização de variáveis entre ativos circulantes, capital de giro líquido, total do ativo, total da receita, lucro bruto, total do patrimônio líquido e fluxo de caixa das operações.

Para 12% dos auditores o maior foco sobre a determinação da materialidade planejada é a volatilidade entre os resultados, concentrando-se assim, suas atenções voltadas para o ponto de equilíbrio como pode ser observado na Figura 5.

Figura 5: Foco sobre a determinação da materialidade.

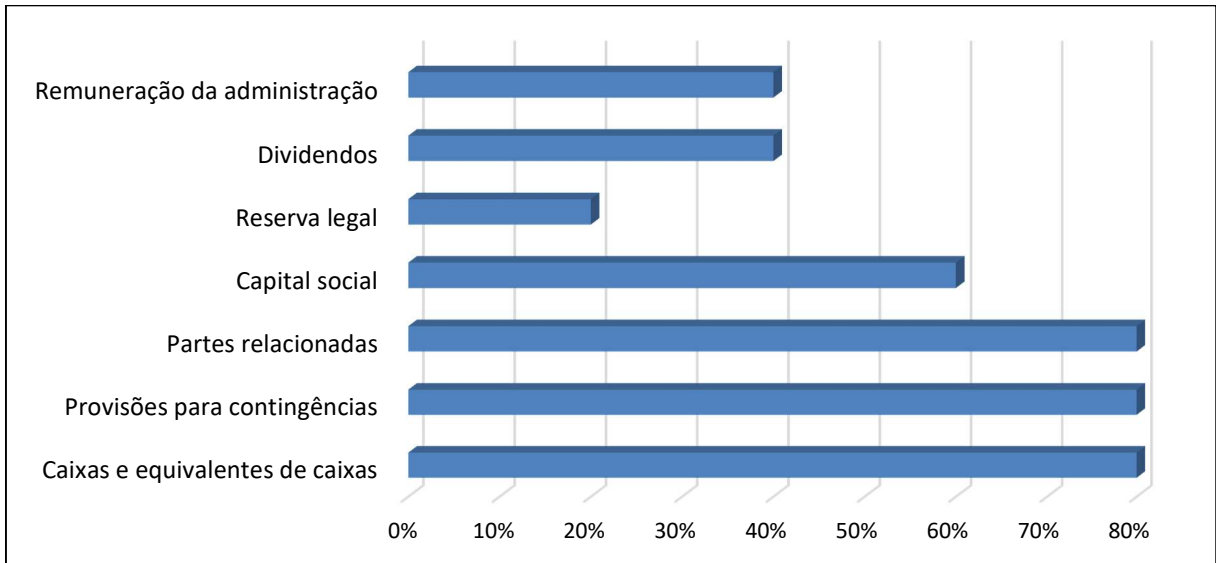


Fonte: Elaborado pelo autor.

O sexto questionamento buscou aferir se além das contas dentro da materialidade planejada, ou seja, contas tidas com saldos ou movimentações relevantes, as empresas de auditoria têm como orientação interna a aplicação de procedimentos em contas específicas mesmo tendo saldos ou movimentações menores que a materialidade determinada. Diante disso, 62,5% dos responsáveis técnicos das empresas de auditoria responderam que aplicam procedimentos em contas além das contas com saldo ou movimentação menores que a materialidade planejada, enquanto 37,5% se baseiam em aplicar procedimentos apenas nas contas com saldo ou movimentações acima da materialidade determinada.

Buscamos saber quais contas são aplicados procedimentos mesmo tendo saldo ou movimentação menor que a materialidade planejada, a Figura 6 ilustra isso.

Figura 6: Contas investigadas independente da materialidade determinada.



Fonte: Elaborado pelo autor.

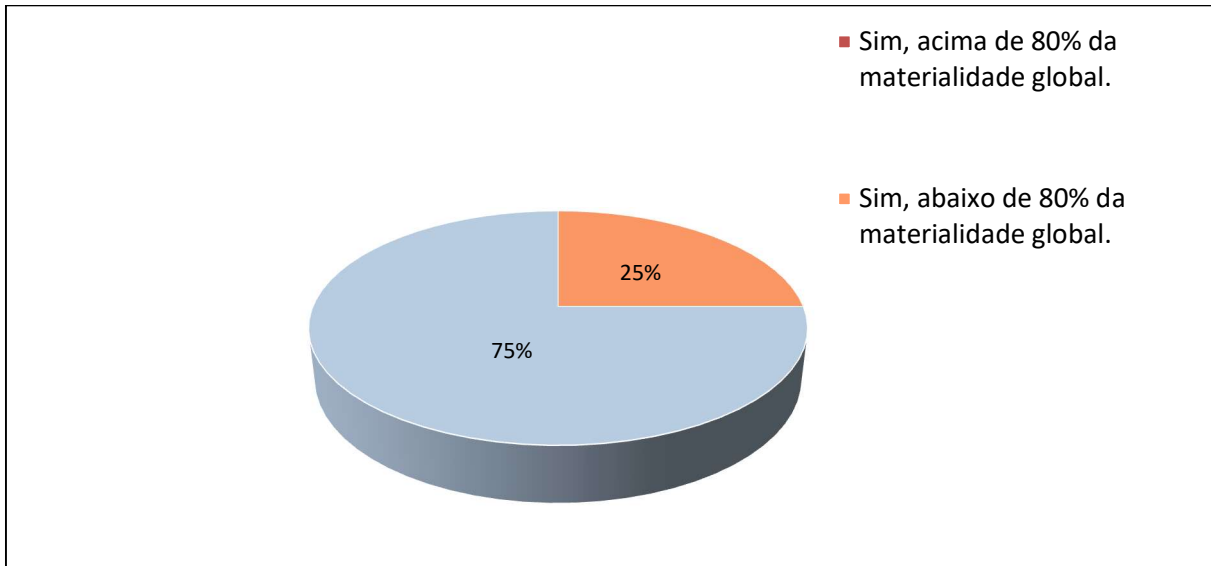
Na secção 2.3.7 destacamos os aspectos qualitativos da materialidade para áreas sensíveis que podem ser testadas mesmo não sendo relevante no aspecto quantitativo.

Procuramos com a sétima pergunta esclarecer se as empresas de auditoria da população pesquisada têm como orientação a utilização de percentuais fixos para a determinação da materialidade de execução a partir da materialidade planejada/global.

Diante disso, 75% dos responsáveis técnicos das empresas de auditoria responderam que não orientam a utilização de percentuais fixos para a determinação da materialidade de execução a partir da materialidade planejada/global.

Já 25% afirmaram que as empresas de auditoria orientam a utilização de percentuais fixos abaixo de 80% para a determinação da materialidade de execução e a partir da materialidade planejada/global, acompanhamos na Figura 7.

Figura 7: Critério para determinação da materialidade de execução.

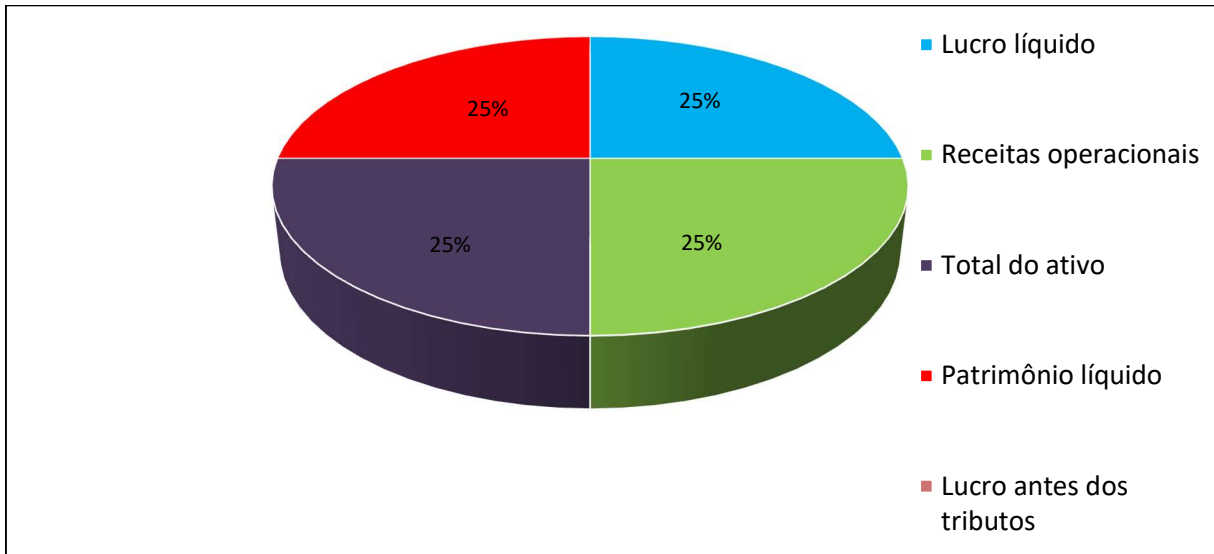


Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme descrevemos na seção 2.3.3.2 desta pesquisa, a orientação do CFC (2010, p. 70) em seu Guia de Utilização das Normas de Auditoria é pela não utilização de cálculo mecânico simples para determinação da materialidade de execução a partir da materialidade global, nesse sentido o CFC (2010, p. 70) destaca que “essa simplificação ignoraria fatores de risco específicos que possam ser relevantes para a entidade”.

A oitava questão procurou-se aferir quais são as contas mais utilizadas pelas empresas de auditoria de Belo Horizonte como referência para determinação da materialidade. Do total, 25% respondeu que o critério mais utilizado como referência para determinação da materialidade é o total do ativo, nessa mesma analogia 25% respondeu que utilizam as receitas operacionais como critério, 25% utilizam o lucro líquido e 25% utilizam o total do patrimônio líquido, a Figura 8 demonstra as proporções.

Figura 8: Referências usadas para a materialidade.

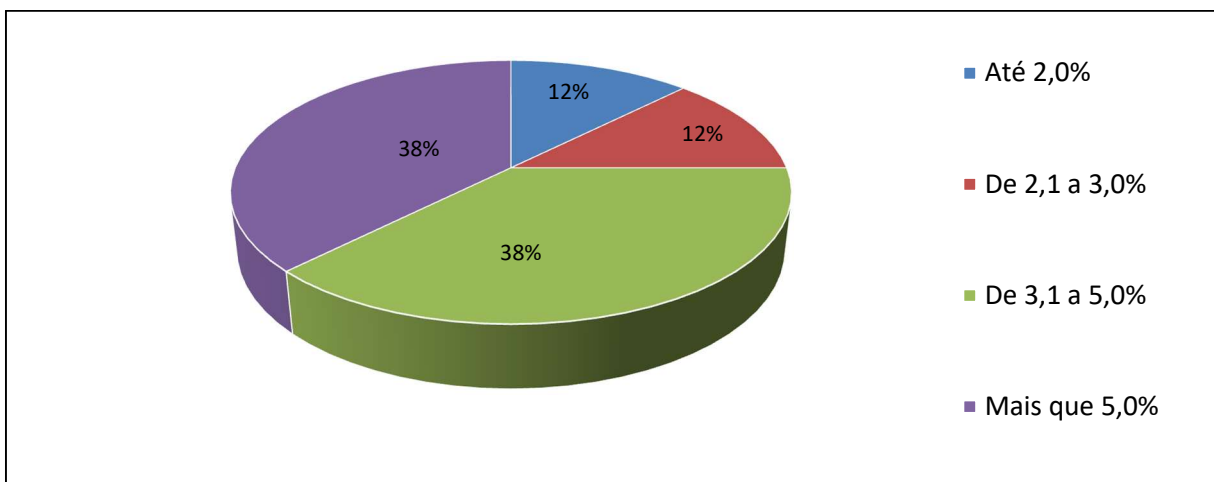


Fonte: Elaborado pelo autor.

Das questões 9 a 14 buscou-se descobrir qual o percentual geralmente utilizado sobre as referências acima da questão 8 para determinação da materialidade.

Assim, quando a referência para determinação da materialidade é o lucro antes dos efeitos financeiros, 38% respondeu que utilizam percentual entre 3,1% a 5,0%, 38% também respondeu que utilizam percentual acima de 5,0%, 12% respondeu que utilizam percentual entre 2,1% a 3,0% e 12% respondeu que utilizam percentual até 2,0%.

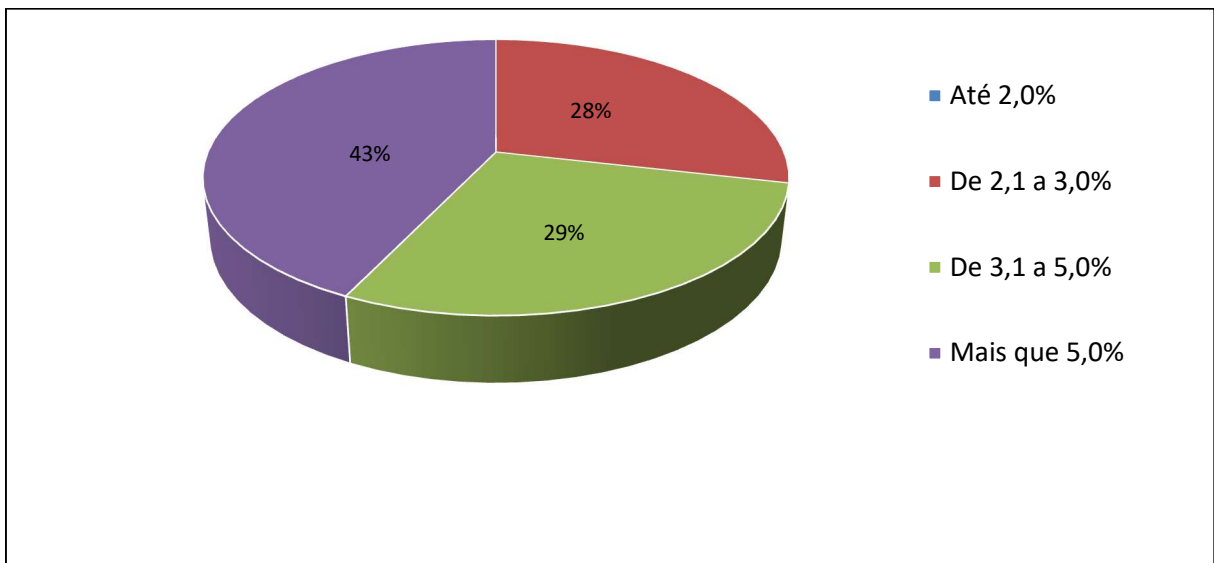
Figura 9: Percentual para utilização do lucro antes dos efeitos financeiros.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Quando a referência para determinação da materialidade é o lucro líquidos, 43% respondeu que utiliza percentual acima de 5%, 29% respondeu que utilizam percentual entre 3,1% a 5,0% e 28% respondeu que utilizam percentual entre 2,1% a 3,0%, das respostas válidas. Para esta questão não podemos aproveitar duas respostas por recebermos respostas impressas.

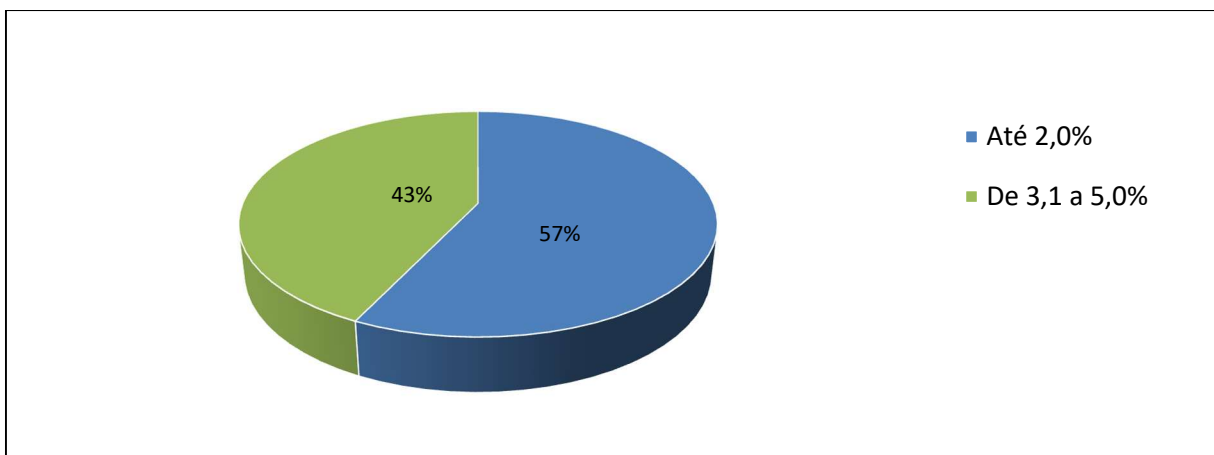
Figura 10: Percentual para utilização do lucro líquido.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Quando a referência para determinação da materialidade é a receita operacional, 43% respondeu que utiliza percentual 3,1% a 5,0%, e 57% respondeu que utilizam percentual até 2,0%. Para esta questão não podemos aproveitar duas respostas por recebermos respostas impressas.

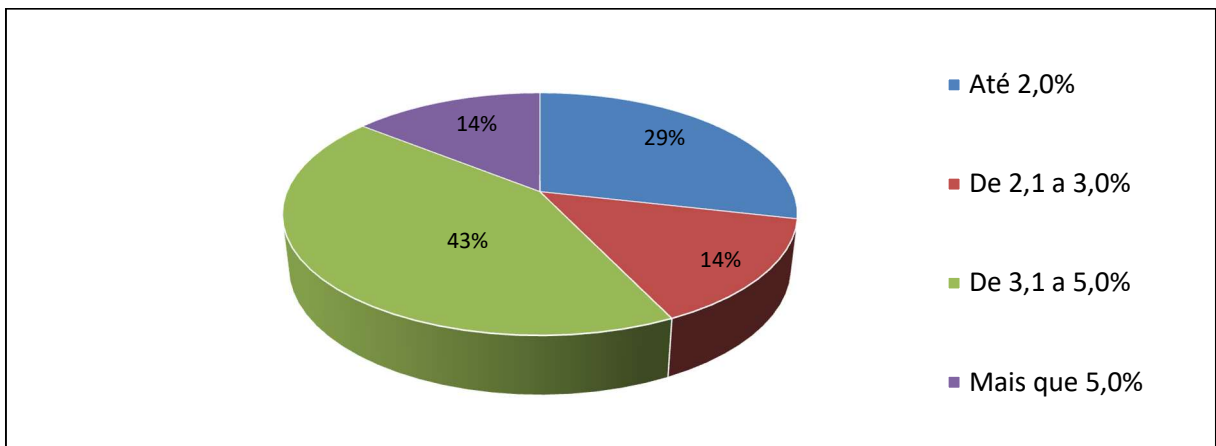
Figura 11: Percentual para utilização da receita operacional.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Quando a referência para determinação da materialidade é a despesa operacional, 43% respondeu que utiliza percentual entre 3,1% a 5,0%, 14% respondeu que utiliza percentual entre 2,1% a 3,0%, 14% respondeu que utiliza percentual acima de 5,0% e 29% respondeu que utiliza percentual até 2%. Para esta questão não podemos aproveitar duas respostas por recebermos respostas impressas.

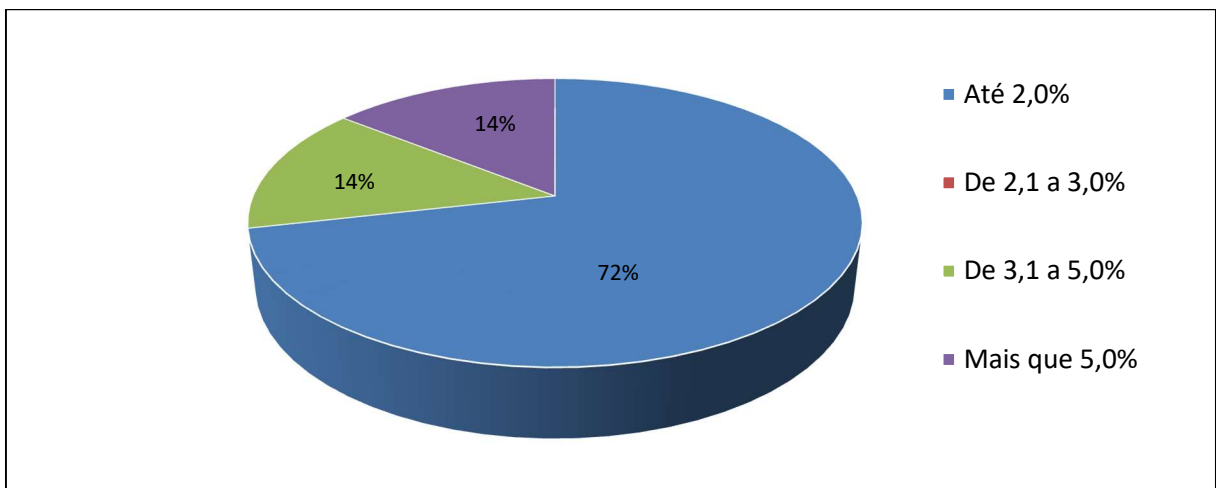
Figura 12: Percentual para utilização da despesa operacional.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Quando a referência para determinação da materialidade é o total do ativo, 72% respondeu que utiliza percentual até 2,0%, 14% respondeu que utiliza percentual acima de 5,0% e 14% respondeu que utiliza percentual entre 3,1% e 5,0%. Para esta questão não podemos aproveitar duas respostas por recebermos respostas impressas.

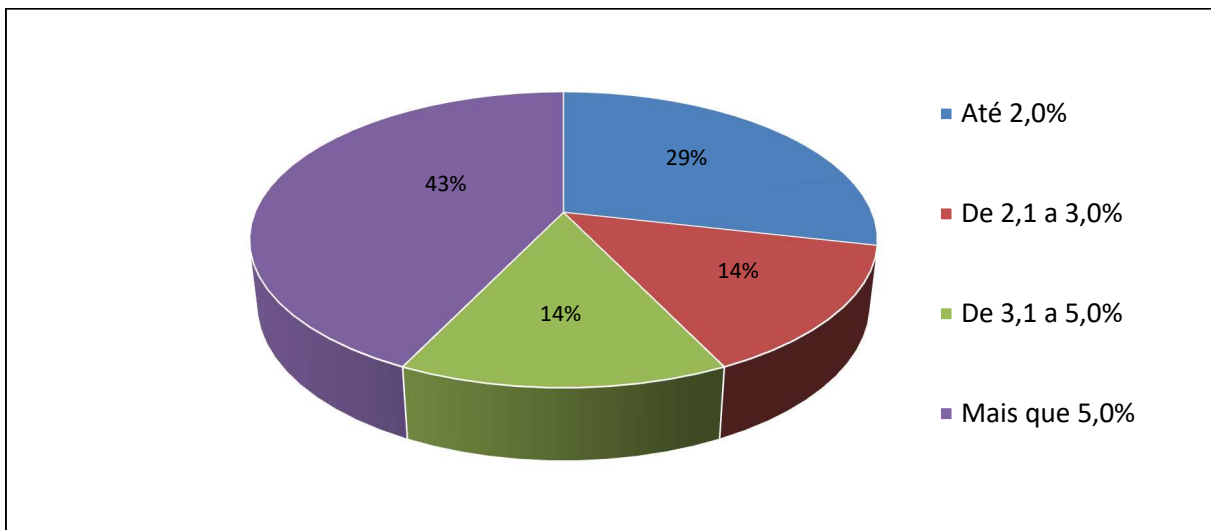
Figura 13: Percentual para utilização do total do ativo.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Quando a referência para determinação da materialidade é o patrimônio líquido, 53% respondeu que utiliza percentual acima de 5,0%, 29% respondeu que utiliza percentual de até 2%, 14% respondeu que utiliza percentual entre 2,1% a 3,0% e 14% respondeu que utiliza percentual entre 3,1% e 5,0%. Para esta questão não podemos aproveitar duas respostas por recebermos respostas impressas.

Figura 14: Percentual para utilização do patrimônio líquido.



Fonte: Elaborado pelo autor.

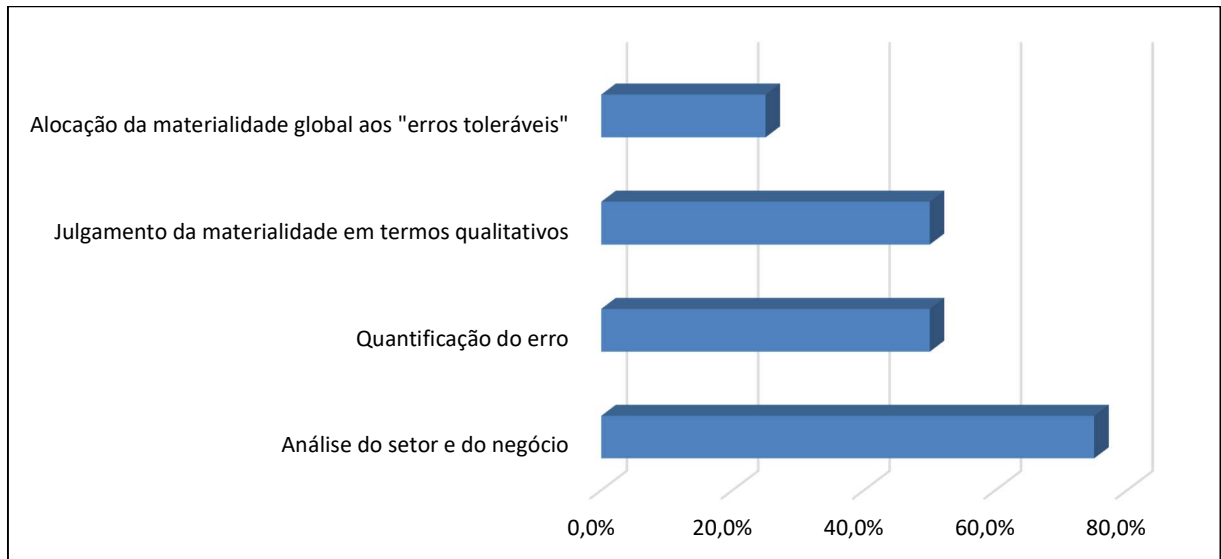
Como descrevemos na secção 2.3.3.1 e 2.3.3.2, o CFC (2010) em seu guia para utilização das normas de auditoria orienta em algumas referências para determinação da materialidade, no entanto, enfatiza que a determinação da materialidade é julgamento profissional.

Como parte importante para a avaliação da opinião dos auditores, buscou-se com a questão 15 esclarecer se as distorções por áreas encontradas pelos auditores, são controladas para avaliação do impacto total das distorções as demonstrações financeiras. E como era esperado, visto as imposições da NBC TA 320 R1 (2016) e NBC TA R1 (2016), 100% dos auditores responderam quem controlam as distorções identificadas durante os trabalhos.

A questão 16 procurou-se aferir quais são os problemas que as empresas de auditoria consideram mais relevantes para a determinação da materialidade. Relataram ter dificuldades com a análise do setor e do negócio 75% dos auditores, 50% dos

auditores responderam ter dificuldade no julgamento de quantificação da materialidade, 50% responderam ter dificuldade com a quantificação do erro e 25% responderam ter dificuldades com a alocação da materialidade global aos erros toleráveis, como pode-se observar na Figura 15.

Figura 15: Dificuldades para determinação da materialidade.



Fonte: Elaborado pelo autor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho objetivou de modo geral compilar as diretrizes para a determinação da materialidade e apontar as mais usuais pelo mercado de auditoria externa das firmas de auditoria em Belo Horizonte.

Em específico, este estudo objetivou colaborar com a pesquisa científica apontando quais são as práticas do planejamento para determinação da materialidade usada no mercado e confrontar as metodologias de definição da materialidade usadas no mercado com as normas e orientações de órgãos reguladores de contabilidade e auditoria.

No referencial histórico abordou-se o objetivo da auditoria e os aspectos gerais inerente a área. Explanou sobre o planejamento da auditoria das demonstrações financeiras e importância da materialidade nesse contexto. Reuniu os pontos de vistas literários e normativos sobre a materialidade, a aplicação dos conceitos à determinação da materialidade global, materialidade de execução e distorções encontradas nos trabalhos de auditoria. Relacionou materialidade aos riscos de auditoria e a necessidade de ser revisada ao longo dos trabalhos.

Importante destacar que este trabalho se baseou nas diretrizes das NBC TAs em aspectos nacionais, associadas aos ISAs em esfera internacional para a abordagem sobre a materialidade, contudo, pode-se verificar que não existe uma “receita pronta” para determinação da materialidade, trata-se principalmente, do julgamento profissional do auditor.

Ao analisarmos os dados, pôde ser observado que mesmo os auditores que não conhecem as definições de materialidade dada segundo as NBC TAs, seguem as *guidelines* (referências) da empresa para a determinação da materialidade e a maioria das decisões sobre a determinação da materialidade são feitas em equipe, o que diminui subjetividade das normas e a personalidade do auditor.

Verificou-se que, o maior foco da população em pesquisa sobre a determinação da materialidade está no desempenho operacional das entidades auditadas.

Observou-se que, a maioria das empresas pesquisadas tratam a materialidade não só em termos quantitativos, mas também em aspectos qualitativos, esse resultado é demonstrado quando apuramos o resultado das empresas de auditoria que adotam como critério análise em contas específicas mesmo tendo saldos ou movimentações menores que a materialidade determinada, os itens mais observados nesse quesito foram as aplicações de procedimentos para: caixas e equivalentes de caixas, provisões para contingências e partes relacionadas.

Verificou-se também que, apesar das orientações do guia para implantação das normas de auditoria do CFC e IFAC, para as firmas de auditoria não usaram percentuais fixos para a determinação da materialidade de execução a partir da materialidade, foram encontrados resultados desse critério na pesquisa, em sua minoria.

As demais análises foram resultantes das referências mais usadas pelo mercado para a determinação da materialidade e quais os percentuais que se adotam. Foram encontrados resultados de percentuais maiores que os orientados pelo guia para implantação das normas de auditoria do CFC e IFAC, no entanto, como premissa das próprias NBC TAs, a determinação da materialidade é sobretudo um julgamento profissional. Por outro lado, apesar da premissa destacada acima, cabe ao auditor quantificar e documentar suas decisões sobre a materialidade.

Conclui-se que, de forma geral, com base na análise de dados, que as empresas de auditoria externa de Belo Horizonte cumprem os requisitos das NBC TAs e ISAs para a determinação da materialidade, contudo, não em sua totalidade. Mas que abre espaço para futuras discussões e pesquisas relacionadas à aplicação da materialidade não só em Belo Horizonte, mas no Brasil como um todo.

Cabe registrar a dificuldade em obtenção das respostas do questionário e aplicação das afirmações para uma população maior pesquisada dado o constrangimento tempestivo para a conclusão da pesquisa.

Deixamos aqui, nossas considerações finais aos órgãos envolvidos às normatizações dos trabalhos de auditoria para que se discuta se não é hora de ampliar as “*guidelines*”

ao mercado como um todo afim de reduzir a subjetividade, exigir aspectos qualitativos as determinações da materialidade e dar mais transparência ao mercado financeiro.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. DOU. Rio de Janeiro, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm> Acesso em: 03 Jun 2017.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. DOU. Brasília, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm> Acesso em 08 Abril 2017.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. DOU. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm> Acesso em 21 Maio 2017.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Dados Cadastrais. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://sistemas.cvm.gov.br/?CadGeral>> Acesso em 31 Maio 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf> Acesso em: 08 Abril 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Portes. 2 ed. Nova York: IFAC, 2010. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Guia_Normas_de_Auditoria_em_EPMP_volume_2_seminario-2.pdf> Acesso em: 21 Maio 2017.

_____. NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>> Consulta em: 21 Maio 2017.

_____. NBC TA 200 (R1) – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Brasília, 2016. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf)> Consulta em: 21 Maio 2017.

_____. NBC TA 220 (R2) – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília, 2016. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA220\(R2\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA220(R2).pdf)> Consulta em: 15 Jun 2017.

_____. NBC TA 300 (R1) – Planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília, 2016. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300(R1).pdf)> Consulta em: 21 Maio 2017.

_____. NBC TA 320 (R1) – Materialidade no planejamento e na execução da auditoria. Brasília, 2016. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA320\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA320(R1).pdf)> Consulta em: 21 Maio 2017.

_____. NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1221.pdf> Acesso em: 10 Maio 2017.

_____. NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>> Acesso em: 15 Jun 2017.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LONGO, Claudio Gonçalo. Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MAGALHÃES, Sofia Alexandra Martins. Materialidade em auditoria: o problema da sua aplicação prática. Lisboa, 2010. Disponível em: <<http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/2520/1/MATERIALIDADE%20EM%20AUDITORIA%20O%20PROBLEMA%20DA%20SUA%20APLICAC%3%87%C3%83O%20PR%3%81TI.pdf>> Acesso em: 10 Maio 2017.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SCHIFFMAN, Leon G. & KANUK, Leslie Lazar. Comportamento do consumidor. Tradução de Vicente Ambrósio. 6 ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.

APÊNDICE A – Questionário**Questionário sobre a definição e impacto da materialidade sobre os trabalhos de auditoria em Belo Horizonte**

Meu nome é Lucas Elias Dutra, sou aluno de Especialização em Auditoria Interna e Externa da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG. Tenho como objetivo para a conclusão do curso uma pesquisa exploratória para analisar como as empresas de auditoria de Belo Horizonte definem a materialidade e qual seu impacto para os procedimentos de auditoria. A amostra da pesquisa leva em consideração todos os auditores responsáveis técnicos desse município cadastrados na Comissão de Valores Mobiliários e como V. /V.Sa. está dentro desses parâmetros, solicito e já agradeço imensamente, que V. / V.Sa. responda ao breve questionário a seguir. A identificação do nome da empresa que atua é importante para avaliar a quantidade de usuários por empresa que responderam ao questionário. Ressalto que as respostas serão analisadas no coletivo e seus dados serão preservados confidencialmente ao resultado da pesquisa citada.

Qual o nome da empresa de auditoria cadastrada na CVM que você é responsável técnico?

1) Numa escala de 1 a 5, onde o 5 é o mais importante e o 1 é menos importante, como você avalia a importância dada pela materialidade no planejamento da auditoria?

2) O conceito de materialidade de acordo com a NBC TA 320(R1) é claro para todos os auditores que definem a materialidade para os procedimentos dos trabalhos em sua empresa?

- Sim, muito claro para todos os responsáveis pela definição da materialidade.
- Parte da equipe que define a materialidade sabem o significado e parte não conhecem.
- Não, mas seguem as matrizes da empresa para a definição da materialidade.
- Não, desconhecem o conceito de materialidade.

3) A definição da materialidade na empresa que você atua é de um único profissional ou discutida em equipe?

- Único profissional.
- Equipe de auditoria.

4) Na sua opinião, os usuários responsáveis pela contratação da auditoria entendem que a auditoria é baseada em níveis da materialidade?

- Sim.
- Não.
- Em alguns casos.

5) Qual o maior foco dos usuários que você observa sobre a determinação da materialidade global?

- Desempenho operacional – Concentra-se nas receitas, despesas ou ativos líquidos.
- Financiamento – Concentra-se em como a empresa financia suas operações, com capital próprio ou de terceiros.
- Volatilidade – Concentra-se no ponto de equilíbrio (break-even).
- Alternativo – Concentra-se em ativos circulantes, capital de giro líquido, total do ativo, total da receita, lucro bruto, total do patrimônio líquido e fluxo de caixa das operações.

6) Você tem como orientação interna no planejamento de auditoria aplicar procedimentos de auditoria em contas com saldos/movimentações menores que a materialidade determinada?

- Não.
- Sim.

Se sim. Em quais contas/áreas?

- Caixas e equivalentes de caixas
- Provisões para contingências

- Partes relacionadas
- Capital social
- Reserva legal
- Dividendos
- Remuneração da administração

7) Você tem como orientação interna no planejamento de auditoria um percentual fixo para a determinação da materialidade de execução a partir da materialidade global?

- Sim, acima de 80% da materialidade global.
- Sim, abaixo de 80% da materialidade global.
- Não, a definição da materialidade de execução leva em consideração os fatores de riscos específicos para o cliente.

8) Qual dos critérios abaixo, é a base que você mais utiliza na definição da materialidade?

- Lucro antes dos efeitos financeiros
- Lucro líquido
- Receitas operacionais
- Despesas operacionais
- Total do ativo
- Patrimônio líquido

Se utiliza outro critério para definição da materialidade não especificado acima, qual critério você utiliza?

9) Quando utiliza o "lucro antes dos efeitos financeiros" para determinar a materialidade qual o percentual que costuma utilizar?

- Até 2,0%
- De 2,1 a 3,0%
- De 3,1 a 5,0%
- Mais que 5,0%

10) Quando utiliza o "lucro líquido" para determinar a materialidade qual o percentual que costuma utilizar?

- Até 2,0%
- De 2,1 a 3,0%
- De 3,1 a 5,0%
- Mais que 5,0%

11) Quando utiliza o "Receitas operacionais" para determinar a materialidade qual o percentual que costuma utilizar?

- Até 2,0%
- De 2,1 a 3,0%
- De 3,1 a 5,0%
- Mais que 5,0%

12) Quando utiliza o "Despesas operacionais" para determinar a materialidade qual o percentual que costuma utilizar?

- Até 2,0%
- De 2,1 a 3,0%
- De 3,1 a 5,0%
- Mais que 5,0%

13) Quando utiliza o "Total do ativo" para determinar a materialidade qual o percentual que costuma utilizar?

- Até 2,0%
- De 2,1 a 3,0%
- De 3,1 a 5,0%
- Mais que 5,0%

14) Quando utiliza o "Patrimônio líquido" para determinar a materialidade qual o percentual que costuma utilizar?

- Até 2,0%
- De 2,1 a 3,0%
- De 3,1 a 5,0%
- Mais que 5,0%

15) Você tem como orientação interna controlar o somatório dos erros não corrigidos?

- Sim.
- Não.

16) Indique quais os problemas que considera mais relevantes para determinação da materialidade?

- Análise do setor e do negócio
- Quantificação do erro
- Julgamento da materialidade em termos qualitativos
- Alocação da materialidade global aos "erros toleráveis"
- Outro. Qual (ais)? _____

ANEXO A – Modelo de papel de trabalho para resumo da determinação da materialidade

Móveis Defta

(Trecho)

Avaliação de materialidade

Os principais usuários das demonstrações contábeis são o banco e os acionistas. O nível de materialidade usado no último período foi 8.000€.

Ver PT ref. # para possíveis valores de materialidade baseados no lucro proveniente de operações em continuidade e nas receitas. De acordo com nosso julgamento profissional, decidimos basear nossa materialidade em 5% do lucro antes dos impostos depois de acrescentar o bônus da administração de 70.000€. Outras bases para materialidade, como receitas, também foram consideradas, porém concluiu-se que o lucro antes dos impostos seria o valor mais significativo em relação aos usuários das demonstrações contábeis identificados.

Para esse período, o plano é usar o valor de 10.000€ como a materialidade global. O conceito de materialidade e sua utilização na auditoria foram discutidos em termos gerais com o cliente.

Com base no julgamento profissional e nos tipos de distorções identificadas em auditorias anteriores, a materialidade global para execução da auditoria foi definida em 7.500€.

Foi definida uma materialidade específica para impostos sobre vendas locais em 1.000€, uma vez que devemos auditar e emitir relatório sobre esse valor ao governo local.

Ver, também, PT 615 sobre análise quantitativa...

Preparado por: JF **Data:** 8 de dezembro de 20X2

Revisado por: LF **Data:** 5 de janeiro de 20X3