



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Thayná Loyanne Oliveira Berger

**Título:**

Análise da Evolução do Padrão dos Relatórios de Auditoria

Brasília - DF

2020

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
**Reitora da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen  
**Vice-Reitor da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas  
**Decano de Ensino de Graduação**

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas**

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes  
**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias**

Professor Doutor Alex Laquis Resende  
**Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno**

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade  
**Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno**

**Thayná Loyanne Oliveira Berger**

Análise da Evolução do Padrão dos Relatórios de Auditoria

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Linha de Pesquisa:** Contabilidade e Mercado Financeiro

**Área:** Auditoria

**Orientador:** Prof<sup>ª</sup>. Dr. José Humberto da Cruz Cunha

Brasília - DF

2020

Ba Berger, Thayná Loyanne Oliveira  
Análise da Evolução do Padrão dos Relatórios de Auditoria  
/ Thayná Loyanne Oliveira Berger; orientador Prof. Dr.  
José Humberto da Cruz Cunha. -- Brasília, 2020.  
39 p.

Monografia (Graduação - Ciências Contábeis e Atuariais) -  
Universidade de Brasília, 2020.

1. Relatório de auditoria. 2. Padrão do Relatório de  
Auditoria. I. Cunha, Prof. Dr. José Humberto da Cruz,  
orient. II. Título.

Thayná Loyanne Oliveira Berger

Análise da Evolução do Padrão dos Relatórios de Auditoria

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação da Prof. Dr. José Humberto da Cruz Cunha.

Aprovado em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2020.

---

Prof.<sup>a</sup>. Dr. José Humberto da Cruz Cunha  
Orientador

---

Prof. Dr. Cláudio Moreira Santana  
Professor - Examinador

Brasília - DF, dezembro de 2020.

*“A persistência é o menor caminho do êxito.”*  
*(Charles Chaplin)*

## **AGRADECIMENTOS**

*Agradeço primeiramente a Deus, por todo seu amor, cuidado e por me amar primeiro.*

*Aos meus pais, Andreia e Angerlei, por todo suporte, carinho e cuidado. Não estaria aqui sem todo o incentivo de vocês.*

*Aos meus irmãos, Thaise, Thalita e Gabriel por toda a ajuda e assistência quando precisei.*

*Ao meu professor e orientador Dr. José Humberto da Cruz Cunha por me auxiliar e guiar durante minha graduação.*

## RESUMO

Esse trabalho se propôs a identificar se o padrão do Relatório de Auditoria é alterado quando situações atípicas afetam consideravelmente as demonstrações das companhias. Foi utilizado três técnicas de investigação: análise de conteúdo, análise do formato e análise da legibilidade para identificar se dentro de algumas situações que afetam as demonstrações há alteração significativa no padrão do Relatório de Auditoria. Seis empresas participaram do estudo totalizando 45 relatórios analisados. Os resultados referentes à legibilidade indicam que todos os relatórios analisados estão na categoria "muito difícil". A análise do formato do Relatório de Auditoria indicou que não houve alterações muito significativas nos relatórios. Somente a empresa Samarco em 2015. Quanto a análise do conteúdo não houve grandes variações, sendo os Principais Assuntos de Auditoria o tópico com o maior número de alterações no relatório. A partir desse estudo foi possível observar que o padrão do Relatório de Auditoria permanece com poucas alterações apesar de situações que afetam consideravelmente as demonstrações das companhias. O Relatório de Auditoria só sofre alterações significativas quando amparados pela norma, assim como aconteceu em 2016 com o novo padrão do Relatório de Auditoria.

**Palavras-chave:** Relatório de auditoria, Padrão do Relatório de Auditoria.



## **ABSTRACT**

This article aimed to identify whether the Audit Report pattern is changed when atypical situations considerably affect the statements of companies. It was created through the use of three research techniques: content analysis, format analysis and readability analysis in order to identify whether there is a significant change in the pattern of the Audit Report in situations where the demonstrations are affected. Six companies were included in the study and a total of 45 reports were analyzed. The results of the readability analysis indicate that all the reports used in the research are in the "very difficult" category. The analysis of the format of the Audit Report indicated that there were no significant changes in the reports. The company Samarco being the only exception in 2015. As for the content analysis, there were no major variations, and the topic with the highest number of alterations in the report was the "Main Audit Matters". From this research study it was possible to observe that the pattern of the Audit Report remains with very few changes, despite occurrences that considerably affect the statements from the companies. The Audit Report only underwent significant changes when confirmed by the standard, just as it happened in 2016 with the new Audit Reporting standard.

**Keywords:** Audit Report, Audit reports, Standard Audit Report

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Nivel de Legibilidade Flesch.....	20
Tabela 2 - Categorização das empresas.....	22
Tabela 3 - Categorização das firmas de auditoria.....	23
Tabela 4 - Estatística descritiva da legibilidade dos Relatórios.....	24
Tabela 5 - Estatística descritiva da quantidade de letras nos Relatórios de Auditori.....	25
Tabela 6 - Estatística descritiva da quantidade de palavras nos Relatórios.....	26
Tabela 7 - Estatística descritiva da quantidade de frases nos Relatórios de Auditor.....	27

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Ênfase até 2015.....	28
Gráfico 2 - Ênfase após 2015.....	28
Gráfico 3 – PAA.....	29

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>14</b>
2.1 Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade.....	14
2.2 Estrutura do Relatório de Auditoria.....	16
2.3 Modelos de Pesquisa.....	17
2.3.1 Legibilidade.....	17
2.3.2 Análise do Formato.....	17
2.3.3 Análise do Conteúdo.....	18
<b>3 MATERIAIS E MÉTODOS.....</b>	<b>19</b>
3.1 Coleta de Dados.....	19
3.2 Teste de Facilidade de Leitura – Método Flesch .....	20
3.3 Execução da Análise do Formato.....	21
3.4 Execução da Análise de Conteúdo.....	21
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>22</b>
4.1 Categorização das Empresas e Escolhidas.....	22
4.2 Categorização das Firmas de Auditoria.....	23
4.3 Análise Exploratória dos dados:.....	23
4.3.1 Legibilidade.....	23
4.3.2 Formato.....	24
4.3.3 Conteúdo.....	27
4.3.3.1 Ênfase.....	27
4.3.3.2 Principais Assuntos de Auditoria.....	29
4.3.3.3 Outros Assuntos.....	30
<b>5 CONCLUSÕES.....</b>	<b>32</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>34</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>38</b>

## 1 Introdução

Ao assegurar a credibilidade das demonstrações contábeis das empresas, representando a sua situação patrimonial e financeira, a auditoria se torna fundamental dentro do ambiente de negócios (IBRACON, 2015). A atuação dos auditores independentes é entendida como essencial para o funcionamento dos mercados financeiro e de capitais, pois, ao emitir opinião sobre a fidedignidade das informações contábeis, contribui para um ambiente de negócios caracterizado pela confiabilidade e credibilidade (DANTAS e MEDEIROS, 2015).

A auditoria emite um relatório sobre a adequação normativa da posição patrimonial e financeira da empresa, através de procedimentos técnicos, como testes e análises das informações divulgadas. A emissão desse relatório reflete o entendimento do auditor acerca dos dados que examinou, de uma forma padrão e resumida, que dê, aos leitores, em geral, uma noção dos trabalhos que realizou e, principalmente, o que foi concluído. (SANTOS e PEREIRA, 2004). Assim, a auditoria tem a capacidade de reduzir a assimetria das informações contribuindo com a redução de custos de agência (SUNDER, 2014).

A partir da obrigatoriedade de divulgação dos relatórios econômico-financeiros, Antunes et al (2012) dizem que “de forma a atender às necessidades de informações por diversos interessados, surgiu à necessidade de um padrão de relatórios com normas de elaboração seguidas de forma a permitir a comparabilidade e, também, a avaliação por auditoria independente”. A partir de 2010 foram editadas aproximadamente quarenta novas normas de contabilidade específicas para área de auditoria, incluindo as normas que regem o relatório de auditoria independente, tal foi em decorrência da convergência das normas internacionais de contabilidade (IFRS) a partir de 2010 (MURARO, ROTA e MACHADO, 2015).

Antes da adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS), a redação padrão do parecer de auditoria seguia o padrão norte-americano em sua forma curta (LONGO, 2017), a partir de 2010, com as implicações da adoção do IFRS, o Brasil passou a adotar o padrão relatório de auditoria de acordo com as normas internacionais por meio do NBCs TA (Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria) objetivando trazer maior segurança aos usuários. Já em 2015, a International Federation of Accountants (IFAC) iniciou o processo de revisão das normas internacionais de contabilidade que regem o relatório de auditoria independente, visando à adoção do Novo Relatório de Auditoria (NRA), assim o padrão do

relatório foi alterado para os relatórios emitidos a partir de 2016.

Uma das vantagens da imposição de um padrão é a uniformidade, onde é possível comparar as informações divulgadas de mais de uma empresa ou as informações divulgadas da mesma empresa no tempo. Um dos lados negativos da padronização, contudo, seria a que geralmente ao se usar um padrão se inibe a inovação (NIYAMA e SILVA, 2015, pag. 27).

Este trabalho, portanto, buscou analisar o padrão do Relatório de Auditoria e se o mesmo é alterado quando empresas estão inseridas em situações que afetam significativamente suas demonstrações, sua imagem e a relação com os fornecedores, clientes, instituições financeiras, governo. Tal análise se deve pela importância do Relatório de Auditoria, já que a partir dele os stakeholders do mercado financeiro buscam assecuração em relação às demonstrações financeiras analisadas, depositando assim, no trabalho de auditoria, a expectativa acerca da confiabilidade dos resultados apresentados pelas entidades.

Dessa forma, a pergunta de pesquisa foi: o padrão do Relatório de Auditoria é mantido mesmo quando uma empresa passa por uma situação que afeta sua imagem, demonstrações e relação com os usuários dessa informação?

Para responder essa pergunta foram escolhidas três situações – corrupção, desastre ambiental e perda de valor econômico – e duas empresas dentro de cada situação para que assim seja possível comparar os resultados. Para o estudo foi utilizado três técnicas de investigação: análise de conteúdo, análise do formato e análise da legibilidade.

Para se alcançar a finalidade deste artigo, ele será dividido em cinco partes. Após a introdução, será apresentada a fundamentação teórica, que embasa o estudo sobre o padrão do relatório de auditoria e o método de análise de legibilidade, conteúdo e forma. Depois, serão informados os materiais e métodos utilizados. Por fim serão apresentados os resultados obtidos e finalmente, será apresentada a conclusão alcançada com o estudo e anexos.

## 2 Fundamentação Teórica

Como fundamento para a realização do estudo é discutida nessa seção: a adoção das normas internacionais de contabilidade, pois as mesmas tiveram grande influência sobre o padrão do relatório; a apresentação e estrutura do relatório de auditoria; e, por fim, uma breve explicação dos métodos de análises utilizados nesse estudo: legibilidade, forma e conteúdo.

### 2.1 Adoção das normas internacionais de contabilidade

De acordo com Almeida e Almeida (2015) a internacionalização da contabilidade está inserida na globalização principalmente quando se fala da livre movimentação de recursos e a diminuição das barreiras comerciais. Desse modo, ao harmonizar as normas, independentemente do país, as transações idênticas terão impactos iguais nas contas patrimoniais e de resultado das entidades.

Segundo Zeff (2012) o International Accounting Standards Committee (IASC), fundado em 1973, foi à primeira tentativa de harmonização das normas contábeis internacionais. O IASC, em 1975, emitiu o primeiro pronunciamento contábil, chamado de International Accounting Standard (IAS). Ainda de acordo com Zeff (2012), entre 1975 e 1987, o IASC publicou mais de 25 normas. Com o objetivo de melhorar a estrutura técnica de formulação e validação dos novos pronunciamentos internacionais a serem emitidas criou-se o International Accounting Standards Board (IASB), em 2001, que assumiu os projetos do IASC e os trabalhos das novas resoluções. Antes chamadas de IAS as normas contábeis passaram a receber a denominação de International Financial Reporting Standard (IFRS).

No Brasil tornou-se necessária a inclusão do País no processo de convergência das normas internacionais de contabilidade devido ao crescimento da economia e da abertura do mercado brasileiro, visando proporcionar aos com os fornecedores, clientes, instituições financeiras, e ao governo informações compreensíveis, comparáveis, fidedignas e transparentes, auxiliando no processo de tomada de decisão (SILVA, 2007). O processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais pode ser caracterizado como um processo de migração de um padrão de regulamentação contábil *code law* para o padrão *common law*, no qual prevalece a essência sobre a forma e onde as normas são baseadas em princípios culturais (MACEDO, MACHADO e MACHADO, 2011).

No final de 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão que tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e

uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (CFC, 2005). Posteriormente a aprovação e publicação a Lei 11.638/07 que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2008, revisou e alterou a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), trazendo mudanças significativas na contabilidade brasileira, principalmente, no sentido de que refletir os princípios contábeis geralmente aceitos e a desvinculação da contabilidade societária da contabilidade tributária (CUNHA, MELLO e ARAUJO, 2018).

A partir de 2004 o International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), com o patrocínio da International Federation of Accountants (IFAC), criou um projeto com o objetivo de desenvolver e implementar um conjunto de normas profissionais de auditoria, que assegure o desenvolvimento de trabalhos de asseguaração de alta qualidade e defina objetivamente as responsabilidades dos auditores independentes. Em 2009 foram editadas 36 International Standards of Auditing (ISAs), com vigência a partir de 2010. No Brasil, ainda durante o ano de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em consonância com o movimento de harmonização das normas profissionais de auditoria ao padrão internacional, acolheu esse conjunto de normas, editando-as sob a forma de Normas Brasileiras de Contabilidade – de Auditoria Independente (NBC-TA). Assim, a vigência das ISAs, no Brasil, se deu concomitante ao que ocorreu em âmbito internacional (CASTRO, VASCONCELOS e DANTAS, 2017).

Desde 2009, buscando melhorar a qualidade da auditoria e da estrutura de governança nos últimos anos, o CFC emitiu varias NBC-TA, destacando-se: (i) NBC TA 260 (R2), (ii) NBC TA 570, (iii) NBC TA 700; (iv) NBC TA 701, (v) NBC TA 705, (vi) NBC TA 706. Em síntese, esse conjunto de regras e procedimentos de conduta, alinhou os conceitos, princípios, estrutura técnica e procedimentos aplicados na realização dos trabalhos de auditoria (CRC/RS, 2017; MARQUES e SOUZA, 2017).

Com as publicações dos NBC-TA em 2009 a partir de 2010 as empresas passaram a divulgar seus Relatórios de Auditoria baseado nos NBC-TA emitidos, e esse padrão foi seguido até 2015 quando o International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) identificou uma série de demandas por mudança no modelo que vinha sendo utilizado. Os usuários revelaram o desejo de que as demonstrações contábeis mais claras e transparentes, com o relatório do auditor mais específico e menos genérico (LONGO, 2017). A partir de 2016 então foi adotado um novo padrão de relatório, trazendo mudanças na estrutura anteriormente utilizada. Dentre as principais mudanças o acréscimo do paragrafo de principais assuntos de auditoria que visou tornar o relatório mais informativo, ao dar maior transparência

sobre a auditoria realizada e dessa forma fornecendo informações adicionais aos usuários para auxiliá-los a entender os assuntos que foram os de maior importância na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. (NBC-TA 701, 2016)

## 2.2 Estrutura do Relatório de Auditoria

De acordo com Santos e Pereira (2004) por meio do relatório de auditoria que o auditor se comunica com os usuários das informações financeiras, e ele destaca os aspectos referentes aos trabalhos desenvolvidos no decorrer dos seus exames, bem como, as suas conclusões a respeito da entidade auditada expressas na forma de opinião. O relatório de auditoria financeira é o produto final do trabalho do auditor. Almeida (2006, p. 41) descreve que a auditoria “materializa-se através do chamado Parecer de Auditoria, mediante o qual o profissional que realizou o trabalho auditorial emite opinião a respeito da adequação sobre o objeto de estudo dele”.

Até 2015 a estrutura básica de um parecer de auditoria era composta por três (3) parágrafos essenciais exigidos na norma das quais se cita: a) Responsabilidades da administração, dos auditores e a definição do objeto de trabalho, as Demonstrações Contábeis; b) Extensão do trabalho do auditor; c) Opinião do auditor a respeito das Demonstrações Contábeis. No parecer intrinsecamente devem conter ainda: → O nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem as demonstrações contábeis e os trabalhos realizados; → O auditor deve declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil; → O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade; → o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer. (LONGO, 2017; NBC-TA 700, 2016)

As seções 700 das NBC-TAs ou ISAs tratam especificamente da estruturação e apresentação do relatório de auditoria e promoveu alterações relevantes em relação às previsões normativas então vigentes, começando pela própria denominação – até a adoção das ISAs no Brasil, o relatório recebia o título de “parecer”. Na nova estrutura, o padrão do relatório de auditoria passou a contar com cinco parágrafos, sendo dois deles de responsabilização, um da administração e outro dos auditores independentes, o que delimita mais claramente a atuação e as responsabilidades de cada agente envolvido no processo de divulgação financeira. Os parágrafos de ênfase e de outros assuntos é uma prerrogativa a ser utilizada pelos auditores. (LONGO, 2017; NBC-TA 701, 2016)



## **2.3 Modelo de Pesquisa**

### **2.3.1 Legibilidade**

A legibilidade está associada à facilidade de leitura, considerando as variáveis como comprimento de frases, palavras e/ou letras. Segundo Binns (1989, p. 16), a condição mínima para um texto ser lido é de que este seja legível (apud RUMJANEK, 2008). A tipografia legível é grande e distinta o suficiente para que um leitor seja capaz de distinguir entre palavras ou letras.

A legibilidade de um texto pode ser mensurada pelas diversas fórmulas existentes. O teste de facilidade de leitura Flesch – “Flesch Readability Formula”, desenvolvido por Flesch (1948) – é, entre as várias fórmulas existentes para a avaliação da legibilidade de textos em inglês, a mais frequentemente utilizada (GODOI, 2002).

Uma das críticas a metodologia Flesch é de que partes importantes de um texto como o estilo, o formato, a lógica, o conceito, a organização e o reforço não são levados em consideração, pois a análise incide somente sobre o número de sílabas e duração da sentença (RODRIGUES, 2012).

### **2.3.2 Análise do Formato**

Á análise do formato exerce um importante papel, pois os usuários podem ser influenciados a partir de como a informação é divulgada nos relatórios.

Uma pesquisa realizada por Silva e Lima (2007) buscou verificar se a forma como os demonstrativos e relatórios contábeis são apresentados influencia nas decisões dos usuários de 65 informações financeiras. Para isto, questionaram 1.850 discentes dos cursos de administração e ciências contábeis de instituições públicas e privadas, com o objetivo de saber se a utilização de recursos textuais e/ou gráficos na apresentação de informações financeiras alteraria a percepção e a decisão dos indivíduos. Os resultados do estudo mostram que o efeito da formatação dos gráficos e a forma como a informação é divulgada no Relatório da Administração alteraram a decisão. Para os questionados, a forma como os relatórios foram escritos mostra a preferência por trechos rebuscados, independente do tipo de informação apresentada (lucro ou valor de mercado), alterando suas decisões (Apud RODRIGUES, 2012).

### 2.3.3 Análise do Conteúdo

Bardin (2011) aponta que a análise de conteúdo já era utilizada desde as primeiras tentativas da humanidade de interpretar os livros sagrados, tendo sido sistematizada como método apenas na década de 20, por Leavell. Ainda segundo Bardin (2011) essa análise prevê três fases fundamentais: a pré-análise, a exploração do material e tratamento dos resultados - a inferência e a interpretação. De acordo com Richardson pode-se definir a análise de conteúdo como:

Essa técnica consiste em criar categorias, onde o pesquisador decodifica um texto em diversos elementos, que são classificados para formar agrupamentos analógicos. Nesse sentido, a análise por tema é um tipo de categorização, que consiste em isolar temas do material coletado e extrair as partes utilizáveis e correlacionáveis ao problema de pesquisa, que permitiriam a comparação com outros textos escolhidos do mesmo modo (RICHARDSON, 1999. Apud RODRIGUES, 2012).

Segundo Sena et al (2009) esse tipo de análise pode ser criticada ao se concluir que muitas das escolhas das categorias estão sujeitas a subjetividade, o poderia levar ao erro e inconsistências do próprio leitor. Contudo, isso poderia ser solucionado ao se utilizar a automatização de análise, utilizando algoritmos e sistemas para reduzir os erros.

### **3 Materiais e Métodos**

Esse trabalho pode ser classificado, quanto aos objetivos, como descritiva, por buscar descrever características do fenômeno, a partir do exame, do registro, da análise, classificação e da interpretação das informações. Quanto aos procedimentos técnicos utilizados a pesquisa é definida como documental, por procurar efetuar uma análise do Relatório de Auditoria (GIL, 1999). E, finalmente, quanto à abordagem do problema é quanti-qualitativa, pois foi feita análise de conteúdo dos relatórios qualitativos das empresas, com o objetivo de buscar as variáveis a serem testadas quantitativamente.

Para esse estudo foram escolhidas três categorias que possivelmente são relevantes o suficiente para alterar significativamente uma empresa, suas demonstrações e presumivelmente o relatório de auditoria, que é o objeto desse estudo. Para cada categoria foram escolhidas duas empresas que passaram pela mesma situação para que assim se tenha uma base de comparação.

As três categorias escolhidas foram de: empresas envolvidas em escândalos ligados a corrupção, empresas que passaram por um desastre ambiental e por fim empresas que vem perdendo valor de mercado ao longo dos últimos três anos. A escolha de cada situação foi baseada no cenário econômico da última década, em que foram analisadas empresas brasileiras de capital aberto que estavam ligadas as categorias anteriormente mencionadas e tiveram uma grande relevância perante cada situação mencionada.

Cada empresa está inserida dentro de um ano principal de acordo com as categorias escolhidas para o estudo, assim os relatórios foram analisados baseados em um período de no mínimo três anos antes do ano principal, dessa forma no caso da categoria de corrupção em que o ano principal foi 2014 os Relatórios de Auditoria analisados foram os relatórios desde 2011 até o relatório mais atual divulgado. Essa regra foi seguida em todos os relatórios analisados.

Para esse estudo então, foram escolhidas seis empresas, com o total de 45 relatórios analisados, no período de 2011 a 2019.

#### **3.1 Coleta de Dados**

Foi feito o download dos Relatórios de Auditoria de todas as empresas escolhidas para esse trabalho, levando em consideração período de análise de cada empresa. Todos os Relatórios foram coletados nos sites de cada empresa e não houve qualquer problema para a coleta desses relatórios. Os pronunciamentos apresentavam a formatação em PDF e foram convertidos para Microsoft Word, sem perda de formatação para que as análises fossem

efetuadas.

Para a realização das análises foi excluído do relatório o nome da firma de auditoria em alguns relatórios, pois em alguns casos o nome da empresa de auditoria aparecia em demasiado. Não contando com o ultimo fato mencionado, para a análise do estudo, consideraram-se os Relatórios de Auditoria em sua totalidade.

### 3.2 Teste de Facilidade de Leitura – Método Flesch

A técnica de análise de legibilidade é realizada utilizando-se a ferramenta de revisão de gramática e ortografia do software Microsoft Office Word 2010 - versão em português. Essa ferramenta apresenta as seguintes estatísticas: quantidade de caracteres, quantidade de palavras, quantidade de sentenças, quantidade de parágrafos, média de sentenças por parágrafo, média de palavras por sentença, média de letras por palavras, índice de legibilidade pelo método Flesch e categoria de Legibilidade.

O método de facilidade de leitura Flesch classifica a legibilidade de um texto numa escala de zero (difícil) a 100 (muito fácil). Este método considera a quantidade de sílabas por palavras e a quantidade de palavras por sentença (SILVA e FERNANDES, 2009). A fórmula padrão para o cálculo do Índice de Legibilidade Flesch é apresentada na equação a seguir:

$206,835 - (1,015 \times ASL) - (0,846 \times ASW)$ , onde:

ASL = quantidade média de palavras por frases.

ASW = quantidade média de sílabas por palavras.

Na Tabela 01 é apresentada a relação entre o escore Flesch e o nível de instrução necessário para leitura dos textos.

**Tabela 01: Nível de Legibilidade Flesch**

<b>Escore Flesch</b>	<b>Legibilidade</b>	<b>Nível de Instrução</b>
0 - 30	Muito difícil	Nível Superior
30 - 50	Difícil	Ensino Médio e Nível Superior
50 - 60	Razoavelmente difícil	Início Ensino Médio
60 - 70	Padrão	7° e 8° série do Ensino Fundamental
70 - 80	Razoavelmente fácil	6° série do Ensino Fundamental
80 - 90	Fácil	5° série do Ensino Fundamental
90 - 100	Muito fácil	4° série do Ensino Fundamental

Fonte: Costa (2014), adaptado.

### **3.3 Análise do Formato**

A análise do formato dos Relatórios da Auditoria foi efetuada por meio do volume de informações divulgado e da quantidade de recursos visuais utilizados durante o período de análise.

Para verificar se houve aumento no volume de informações no período analisado, foram utilizadas como proxies a quantidade de palavras, letras e frases utilizadas no texto. Foi utilizada a ferramenta do Word, de “contar palavras” para fornecer a quantidade de palavras e letras (caracteres sem espaço) do relatório. A quantidade de frases é fornecida por meio da análise de conteúdo do Relatório de Auditoria.

### **3.4 Análise do Conteúdo**

Seguindo as etapas da análise do conteúdo proposto por Bardin (2011) o processo de análise foi dividido em três etapas: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados obtidos e interpretação.

Na primeira etapa o material de estudo foi analisado e organizado previamente de forma a verificar o que seria analisado e o que ainda precisaria ser coletado. Foi efetuada uma leitura do material, escolha do que entraria na análise, e criado hipóteses e objetivos de forma a preparar o material para a próxima etapa.

Na segunda etapa, exploração, o material foi codificado e categorizado. Na codificação, foi efetuado um recorte das unidades de registro e de contexto, assim, os próprios parágrafos do Relatório de Auditoria foram utilizados com esse objetivo, são eles os dois parágrafos de responsabilização, um da administração, outro dos auditores independentes e por fim os parágrafos de ênfase e de outros assuntos.

Também foi feita a enumeração de acordo com os critérios estabelecidos anteriormente e ela foi efetuada através da presença (ou ausência), frequência, frequência ponderada e intensidade.

Por fim, na última etapa, tratamento dos resultados obtidos e interpretação, os resultados brutos foram tratados de forma a serem significantes. Para análise foram utilizadas operações estatísticas simples que possibilitaram a pôr em destaque as informações fornecidas.

## **4 Descrição e Análise dos Dados**

#### 4.1 Categorização das Empresas e Escolhidas

Assim como informado anteriormente para esse estudo foram escolhidas três situações – corrupção, desastre ambiental e perda de valor econômico - que possivelmente afetaram significativamente as demonstrações das empresas, sua imagem e sua estrutura. A escolha das empresas para participar do estudo implicou diretamente na relevância de cada empresa perante as situações escolhidas.

Na tabela a seguir é possível verificar as empresas que participaram desse estudo, o setor de atividade em que cada uma está inserida, os anos principais em que as empresas passaram pelas categorias escolhidas para esse estudo e o período de análise.

**Tabela 02: Categorização das Empresas Escolhidas para o Estudo**

<b>Empresa</b>	<b>Setor atividade</b>	<b>Ano principal</b>	<b>Período de análise</b>
Petrobrás	Exploração e a produção de petróleo e gás natural	2014	2011 a 2019
JBS	Indústria de alimentos	2016	2013 a 2019
Samarco	Mineração	2015	2011 a 2019
Vale	Mineração	2019	2014 a 2019
Ambev	Produção de bebidas	2016	2013 a 2019
Embraer	Fabricação de aviões	2016	2013 a 2019

Fonte: elaboração própria com base no estudo.

Na primeira categoria, de escândalos ligados à corrupção, as empresas selecionadas foram à petrolífera Petrobrás S.A. e a indústria de alimentos JBS S.A. Ambas envolvidas em escândalos de corrupção que afetaram negativamente sua imagem e suas demonstrações. A Petrobrás, em 2014, alvo em um dos desdobramentos da Operação Lava-jato comandada pela Polícia Federal, e a JBS, em 2017, alvo da Operação Carne-Fraca também comandada pela Polícia Federal.

Na segunda categoria, empresas envolvidas em desastre ambientais, as empresas alvo desse estudo foram as Samarco S.A e a empresa Vale S.A. Ambas tiveram suas barragens rompidas em 2015 e 2019, respectivamente, causando além de grande desastre ambiental e humano um grande prejuízo tanto financeiro como para a imagem de cada uma dessas companhias.

Por fim, na terceira categoria, foi analisado o relatório de Auditoria das empresas

Ambev S.A. e Embraer S.A. que ao longo dos ultimo três anos vem sofrendo variações no valor de suas ações e no seu valor de mercado devido a diferentes fatores, dentro eles o aumento da concorrência.

#### 4.2 Categorização das Firmas de Auditoria

Cada empresa de auditoria, apesar de seguir o padrão do Relatório de Auditoria, tem a sua forma de analisar as informações referentes às empresas e transpassa-las para o relatório. Assim importante analisar e destacar quais firmas de auditoria foram responsáveis pela emissão dos Relatórios de Auditoria analisados nesse estudo.

**Tabela 03: Categorização das firmas de auditoria**

<b>Firma de Auditoria</b>	<b>Empresa Auditada</b>	<b>Nº Relatórios Auditados</b>	<b>%</b>
BDO	JBS	5	11,11%
Deloitte	Ambev	4	8,89%
Grant Thornton	JBS	2	4,44%
KPMG	Petrobras, Samarco, Vale e Embraer.	17	37,78%
PwC	Petrobras, Samarco, Vale, Ambev e Embraer.	17	37,78%

Fonte: elaboração própria com base no estudo.

Verifica-se que cinco empresas de auditoria independente auditaram as seis empresas pesquisadas. Duas firmas de auditoria independente apresentam maior frequência como responsáveis pelos pareceres, a KPMG e a PwC, ambas auditando 4 e 5 empresas, respectivamente, das 6 empresas que participaram desse estudo. Cada empresa foi responsável por 37,78% dos 45 relatórios analisados. Na sequência, a empresa BDO, Deloitte e Grant Thornton auditaram somente 1 empresa e foram responsáveis, cada uma, por 5, 4 e 2 relatórios respectivamente desse estudo

#### 4.3 Análise Exploratória dos dados:

##### 4.3.1 Legibilidade

A Tabela 04 apresenta as estatísticas descritivas do Índice Flesch dos 45 relatórios de auditoria das seis empresas que participaram desse estudo. Foi calculado a média, a mediana, o desvio-padrão, o mínimo e o máximo dos Relatórios de Auditoria.

**Tabela 04: Estatística descritiva da legibilidade dos Relatórios**

	<b>Média</b>	<b>Mediana</b>	<b>Desvio-Padrão</b>	<b>Mínimo</b>	<b>Máximo</b>
Petrobrás	16	14	4	12	23
JBS	12	13	4	6	17
Samarco	17	17	4	11	23
Vale	11	11	3	7	14
Ambev	15	12	5	11	25
Embraer	15	13	4	11	23
Total	14	13	1	6	25

Fonte: elaboração própria com base no estudo.

A partir de uma análise exploratória simples é possível verificar que os níveis de legibilidade do Relatório de Auditoria variam de 6, da empresa JBS em 2019, a 25 da empresa Ambev também em 2019. Isso significa que os relatórios, mesmo variando 6 a 25, ainda sim tem uma leitura “muito difícil”, ou seja, tem uma maior compreensibilidade apenas por pessoas com nível superior.

A média do Índice Flesch é de aproximadamente 14, o que indica que a média dos relatórios esta na categoria de “muito difícil”. É possível observar também que o desvio padrão é de somente 1, indicando que não há uma variação significativa no Índice Flesch em cada relatório.

Independentemente das situações de análise desse estudo, no qual as empresas estão inseridas, o Relatório de Auditoria não varia quanto ao nível de leitura, sendo todos eles uma leitura “muito difícil”.

Os resultados dessa análise corroboram com o que se pode observar pela leitura do relatório: percebem-se uma linguagem muito técnica, e de difícil compreensão pra quem não é familiarizado com assuntos contábeis, também palavras em outros idiomas e siglas que, muitas vezes, podem não ser conhecidas do público em geral.

#### 4.3.2 Formato

A análise do formato do Relatório da Auditoria foi realizada com base em três variáveis: quantidade de palavras, letras e frases. Importante apontar que para esse estudo a análise foi dividida entre a emissão dos relatórios até o ano de 2015, que como visto anteriormente, no item 2.3, tinha uma estrutura mais enxuta do que a estrutura após 2016, ano em que houve alteração na estrutura do Relatório de Auditoria pela NBC TA 700. A



estatística descritiva da quantidade de letras divulgada pelas empresas analisadas nesse estudo, nos 45 relatórios analisados é apresentada na Tabela 05:

**Tabela 05: Estatística descritiva da quantidade de letras nos Relatórios de Auditoria**

	Petrobrás	JBS	Samarco	Vale	Ambev	Embraer
<b>Até 2015</b>						
Média	5592	4566	4239	3998	4765	4640
Mediana	5605	4566	3725	3998	4049	4046
Desvio-Padrão	543	458	1410	373	1402	1095
Mínimo	4772	4242	3316	3734	3866	3970
Máximo	6171	4890	6725	4261	6380	5903
<b>Após 2015</b>						
Média	24698	22865	20528	18592	13726	19999
Mediana	24185	22482	19866	17921	13969	19300
Desvio-Padrão	5564	3953	2466	1966	497	2276
Mínimo	18863	17984	18380	17173	12981	18136
Máximo	31559	27299	24002	21352	13985	23260

Fonte: elaboração própria com base no estudo.

Conforme se pode observar, os Relatórios, em 2015, variaram de uma quantidade mínima de 3316 a 6725 letras, ambas da empresa Samarco, em 2011 e 2015. Essa variação de 102,80% foi devido às consequências causadas pelo rompimento da Barragem de Mariana em que a empresa Samarco foi responsável. Assim em 2015, em decorrência de tal fato, o Relatório de Auditoria aumentou o número de letras ao discorrer sobre tais assuntos em sua estrutura. A Petrobrás, ao contrário, esteve envolvida, em 2014, em um dos maiores escândalos de corrupção do Brasil, porém, o Relatório de Auditoria de 2014 e 2015, apresentaram um número de letra menor do que o ano de 2013, que teve um total de 6171 letras, ficando 2014 e 2015 com 5978 e 5605 letras respectivamente.

Podemos destacar também a AmBev, que teve uma variação de 65,03% no número de palavras, porém, esse número não foi crescente, pois o máximo de 6380 palavras foi no relatório de 2013, e o mínimo de 3866 foi no relatório de 2014.

A JBS, a Vale e a Embraer sofreram variações de 15,28%, 14,11% e 48,69% respectivamente até 2015. Ambas tiveram maiores variações nos relatórios que seguiram a nova estrutura em 2016, a JBS se destacando por sofrer uma variação de 51,80% de 2016, ano em que esteve envolvida em um esquema de corrupção, para 2017. Isso se dá pelas consequências por tal envolvimento com a corrupção. Em 2018 e 2019 os números de palavras por relatório na JBS têm sido diminuídos.

**Tabela 06: Estatística descritiva da quantidade de palavras nos Relatórios**

	Petrobrás	JBS	Samarco	Vale	Ambev	Embraer
<b>Até 2015</b>						
Média	920	732	688	646	776	747
Mediana	925	732	598	646	640	646
Desvio-Padrão	94	87	238	64	251	185
Mínimo	778	670	532	600	622	635
Máximo	1020	793	1108	691	1065	960
<b>Após 2015</b>						
Média	4062	3684	3361	2985	2254	3267
Mediana	3930	3600	3258	2883	2282	3130
Desvio-Padrão	940	645	391	295	77	374
Mínimo	3126	2884	3014	2770	2142	2999
Máximo	5263	4431	3915	3403	2309	3807

Fonte: elaboração própria com base no estudo.

A análise de palavras dos relatórios segue o mesmo padrão da análise de letras, assim até 2015 o mínimo de palavras dentro de um Relatório foi da empresa Samarco com 532 palavras em 2011 e também com o máximo de palavras com 1108 palavras em 2015.

Um dos destaques foi à empresa Embraer, que em 2013 apresentou um máximo de 1065 palavras e, mas em 2014 e 2015 esse número diminuiu consideravelmente. A partir de 2016, ano em que a Embraer passou a perder valor econômico, a quantidade de palavras dentro do relatório foi aumentando esporadicamente de 2016 a 2018, porém, em 2019, ela apresentou o menor número de palavras dentro do relatório desde 2016.

A Petrobras de 2016 a 2019 vem apresentando queda no número de palavras, isso se deve em consequência do tempo desde que a mesma esteve envolvida na situação de análise desse estudo. A tendência é que a empresa mantenha ou diminua o número de palavras nos relatórios futuramente, já que a situação de corrupção no qual a mesma estava inserida vem se resolvendo com o passar do tempo.

Essa mesma tendência pode ser observada na JBS, que a partir de 2017 vem apresentando queda no número de palavras já que a empresa está resolvendo suas pendências com a justiça, assim seu relatório irá refletir essa resolução não mais destacando tais acontecimentos no Relatório de Auditoria.

**Tabela 07: Estatística descritiva da quantidade de frases nos Relatórios de Auditoria**

	<b>Petrobrás</b>	<b>JBS</b>	<b>Samarco</b>	<b>Vale</b>	<b>Ambev</b>	<b>Embraer</b>
	<b>Até 2015</b>					
Média	37	37	29	24	31	29
Mediana	34	37	24	24	28	27
Desvio-Padrão	7	1	9	4	8	5
Mínimo	30	36	23	21	24	25
Máximo	47	37	45	27	40	34
	<b>Após 2015</b>					
Média	158	77	157	111	90	143
Mediana	151	80	155	111	85	125
Desvio-Padrão	42	32	11	8	19	43
Mínimo	117	73	145	103	73	115
Máximo	213	116	172	121	116	206

Fonte: elaboração própria com base no estudo.

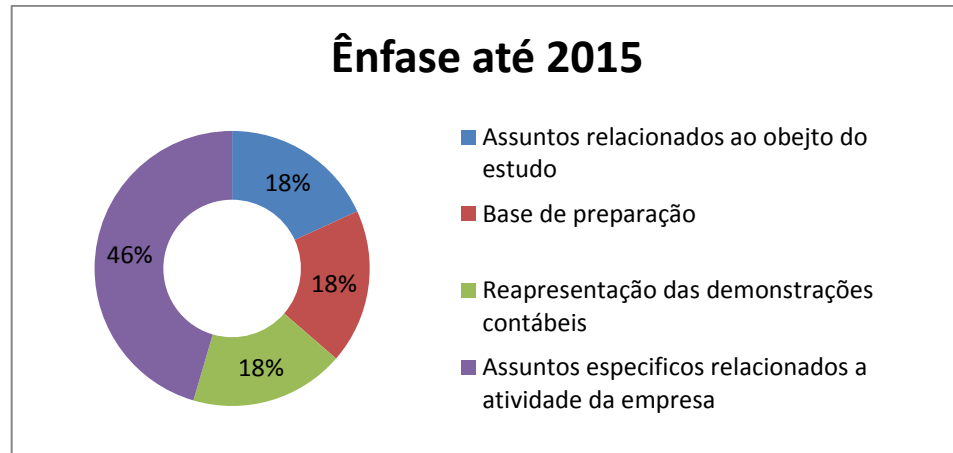
A Ambev desde 2016 tem destacado por perder valor no mercado devido ao aumento da concorrência, de 2016 a 2018 a mesma tem aumentado o numero de frases dentro do relatório de auditoria, sendo o maior numero de frases em 2018 com 116 frases. Porem, o mínimo de frases dessa empresa é do ano de 2019, com 73 frases, uma variação de 58,90%. Uma das explicações quanto a isso é que a questão de perda de valor econômico por parte da concorrência é algo que pode ser revertido, assim uma análise dos relatórios dos próximos anos é importante para verificar essas mutações.

Nos casos de corrupção e desastre ambiental não há o que ser feito a não ser aceitar as consequências, assim as empresas que já passaram por esse tipo de situação com o passar dos anos têm a tendência de se ter o Relatório de Auditoria menor, já que tais fatos só são informados no relatório nos anos em que se há um grande impacto nas demonstrações das empresas.

### 4.3.3 Conteúdo

#### 4.3.3.1 Ênfase

A análise do paragrafo de ênfase foi dividida em os relatórios emitidos ate 2015 e os relatórios emitidos a partir de 2016. Importante destacar que a empresa Ambev não apresentou paragrafo de ênfase em nenhum ano dos Relatórios de Auditoria analisados. O gráfico 01 abaixo demonstra um resumo do paragrafo de ênfase analisados até 2015:



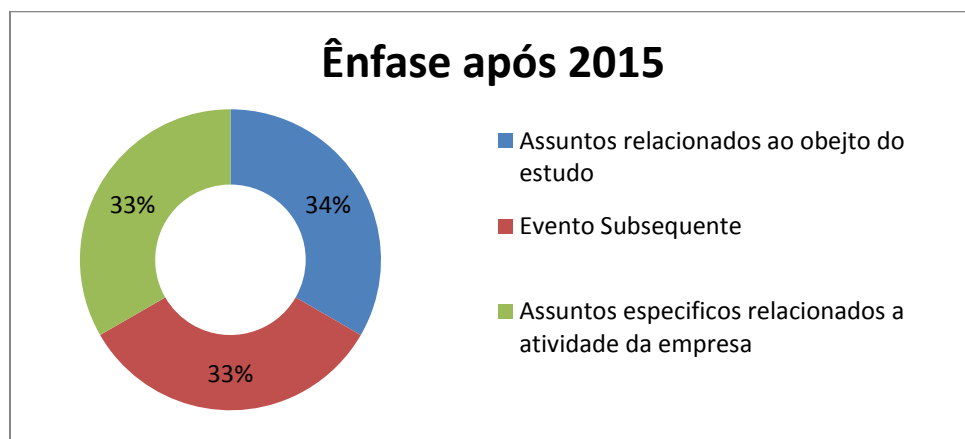
Fonte: elaboração própria com base no estudo.

No total houve 11 assuntos dentro do parágrafo de ênfase, e 18% corresponderam às situações do objeto de estudo. Em 2014 e 2015 a empresa Petrobras acrescentou ao parágrafo de ênfase o assunto de “efeitos da operação lava jato” e em 2015 a empresa Samarco acrescentou ao parágrafo de ênfase o assunto “impactos do rompimento da barragem de Fundão”.

A base de preparação aparece na ênfase em 18% dos relatórios assim como a reapresentação das demonstrações contábeis.

A maioria do conteúdo dentro do parágrafo de ênfases correspondeu a assuntos específicos relacionados a atividade da empresa como a Ambev que acrescentou ao parágrafo de ênfase o assunto relacionado a “Reestruturação societária” da companhia e a Embraer que também em 2013 discorreu sobre “Avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial nas demonstrações financeiras separadas”.

O gráfico 02 abaixo demonstra um resumo do parágrafo de ênfase analisados até 2015:



Fonte: elaboração própria com base no estudo.

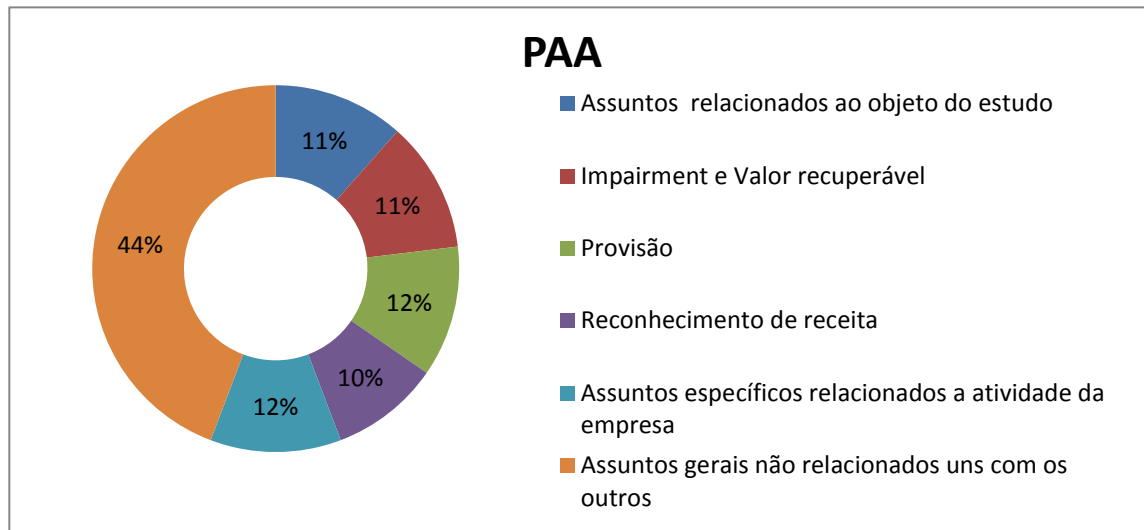
No paragrafo de ênfase até 2015 houve 6 assuntos acrescentados a esse item. Os assuntos relacionados a objeto de estudo aparecem em 2017 na empresa JBS como “Procedimentos investigativos e judiciais relevantes” e de 2016 a 2019 na empresa Samarco como “Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional”.

Em 2018 tanto a empresa Samarco como a empresa Vale apresentaram no paragrafo de ênfase “eventos subsequentes”.

Por fim a empresa JBS, em 2017, acrescentou ao parágrafo de ênfase assuntos como “Reemissão das demonstrações contábeis individuais e consolidadas” e “Acordos de Preservação de Linhas de Crédito”, assuntos específicos relacionados a atividade da empresa.

#### 4.3.3.2 Principais Assuntos de Auditoria (PAA)

O gráfico 03 abaixo demonstra um resumo dos PAA analisados:



Fonte: elaboração própria com base no estudo.

A obrigatoriedade do PAA no relatório de auditoria foi somente a partir de 2016, assim, nesse estudo, foram analisados 25 relatórios, do total de 45 desse trabalho, que seguindo as regras estabelecidas pelo NBC TA 701 continha o paragrafo de Principais Assuntos de Auditoria.

O total de PAA dentro dos 25 relatórios analisados foi de 52. A maioria, 42%, dos PAA analisados eram de assuntos gerais que não tinham relação com os outros assuntos dos relatórios, como por exemplo, “benefícios concedidos a empregados” que só é encontrado no relatório da Petrobrás nos anos de 2016 e 2017.

A segunda maior porcentagem de PAA dentro do relatório é de assuntos somente relacionados à atividade exercida pela empresa, como por exemplo, o assunto de “economia hiperinflacionária – Argentina” que aparece nos principais assuntos da empresa AMBEV em 2018 e não tem relação ou é muito difícil que apareça no PAA nos relatórios de auditoria das outras empresas.

Outro assunto recorrente foi o PAA relacionado a dois objetos de estudo desse trabalho, corrupção e desastre ambiental. Nessas duas situações as quatro empresas inseridas nesses objetos apresentaram nos seus PAAs parágrafos relacionados as situações que ocorreram. A Petrobras em 2016 e 2017 discorre sobre a situação no qual a mesma foi inserida no paragrafo intitulado “efeitos da operação lava jato”. Já a JBL em 2015 e 2016 traz um parágrafo no PAA em que discorre sobre a situação no paragrafo chamado “Notícias veiculadas pela mídia envolvendo empresas do grupo e seus acionistas e controladores” e em 2018 e 2019 o assunto “Acordos de Colaboração Premiada, Acordo de Leniência e Investigação Independente” que fala sobre o processo do qual a mesma estava envolvida. A empresa VALE aponta em 2019 o assunto “Rompimento da barragem de Brumadinho”. Por fim, a Samarco traz o assunto “Gastos incorridos e provisões (...) rompimento da barragem de rejeitos de Fundão” nos anos de 2016 a 2019.

Os assuntos mais comuns relacionados as 6 empresas desse estudo é o de “Impairment e Valor recuperável”, “Provisão” e “Reconhecimento de receita” que aparece no PAA em 5, 4, e 3 das 6 empresas que participaram desse estudo respectivamente.

Por fim, no PAA os assuntos que não se relacionam entre si, e que por vezes está ligada diretamente a atividade exercida pela empresa aparecem ocupando 43% dos 25 relatórios analisados. Como exemplo deles pode-se citar “Benefícios concedidos a empregados”, “Realização do imposto de renda diferido”, “Contingências”, “Avaliação da recuperação de créditos tributários estaduais e federais”, entre outros. Esses assuntos apareceram em apenas uma empresa cada um, por isso estão classificados como não relacionado com os outros.

#### 4.3.3.3 Outros Assuntos

O paragrafo de outros assuntos apresenta dois assuntos somente, a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e auditoria das demonstrações financeiras do exercício anterior.

A DVA – Demonstração de Valor Adicionado é obrigatória para as companhias abertas, e para outras que a lei exigir, de acordo com o item 3 da NBC TG 09, aprovada pela

Resolução CFC n.º 1.138/08 e alterada pela Resolução CFC n.º 1.162/09, porém por não ser uma demonstração obrigatória de acordo com as IFRS, é considerada uma informação suplementar dentro da estrutura de relatório financeiro. Nos 45 relatórios analisados nesse estudo todos continham o parágrafo, no item de “outros assuntos”, informando sobre o DVA.

Conforme artigo 31 da Instrução CVM 308/1999, o auditor independente, seja ele pessoa física ou pessoa jurídica, não pode prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, contados a partir da data de publicação desta Instrução, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para sua recontratação. A partir dessa regra, no primeiro ano vigente do auditor independente, é acrescentado no item de “Outros Assuntos” um parágrafo de valores correspondentes ao exercício anterior em que é informado que a responsabilidade da auditoria do exercício anterior é de outros auditores independentes e faz um breve resumo do relatório de auditoria publicado anteriormente. Nesse estudo, em todos os anos em que houve troca de auditoria foi acrescentado no item de “outros assuntos” o parágrafo de valores correspondentes ao exercício anterior.

## 5 Conclusão

O Relatório de Auditoria é um documento altamente padronizado e segue uma estrutura definida pelos órgãos de controle. A padronização vem sendo discutida e por vezes sofrendo alterações, como no caso de 2016 com as NBC TA 700.

O objetivo desse estudo foi analisar o padrão dos Relatórios da Auditoria de companhias abertas e verificar se em situações que poderiam afetar significativamente as empresas o padrão do relatório de auditoria sofreria alterações. Para atingir esse objetivo, foram escolhidas três situações que são forte o suficiente para influenciar nas demonstrações das empresas de forma significativa. Analisaram-se os Relatórios de Auditoria de 6 empresas, selecionadas de acordo com cada situação foi analisada durante o estudo, utilizando-se de três técnicas de investigação: análise de conteúdo, análise do formato e análise da legibilidade.

As principais conclusões do estudo, com base na análise de legibilidade foram: (1) os Relatórios de Auditoria variam de níveis de legibilidade que vão 6 a 25, que significa que todos os relatórios analisados estão na categoria de “muito difícil” de leitura; (2) como a média se apresentou entre o score de 11-17, pode-se concluir que “na média” os relatórios apresentaram baixa legibilidade, ou seja, são de “difícil leitura”.

Com relação à análise de formato: (1) os Relatórios variaram da quantidade mínima de variaram de uma quantidade mínima de 3316 a 6725 letras até 2015 e a partir de 2016 uma variação de 12981 no mínimo e 31559 no máximo. Ou seja, as mudanças na estrutura do relatório em 2016 aumentaram consideravelmente a quantidade de letras no Relatório de Auditoria. (2) o número de palavras dentro do relatório cresce consideravelmente em 1 ou 2 anos após as situações que cada empresa foi submetida e após isso a tendência é que a quantidade não somente de palavras, como o de letras e frases seja diminuído com o passar dos anos. ; (3) Finalmente, com o passar dos anos, em média, o volume de informações (letras e palavras) divulgados nos Relatórios da Auditoria tem se mantido, aumentando somente quando as empresas estão inseridas em situações que alteram significativamente suas demonstrações.

Quanto à análise de conteúdo, pode-se concluir que nas situações de corrupção e desastre ambiental antes de 2015 a empresa divulgou os devidos assuntos no parágrafo e ênfase e após a alteração do padrão do relatório esses assuntos foram informados no parágrafo dos Principais Assuntos de Auditoria. Os assuntos mais divulgados nos Relatórios de Auditoria, em todo o período analisado foram assuntos que em sua maioria eram específicos para a empresa, não se relacionando com os PAA divulgados nas outras empresas. Já sobre o parágrafo de outros assuntos em todos os relatórios analisados mencionava o DVA e quando



havia troca da firma de auditoria era mencionada a “Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior”.

Pode-se concluir que o Relatório de Auditoria apresenta uma legibilidade de difícil entendimento, sendo compreensível mais facilmente por indivíduos com nível superior. Os relatórios apresentam geralmente um aumento relacionado ao formato nos anos seguintes as situações incorridas na empresa e com o passar tempo à tendência é que esses relatórios diminuam cada vez o número de letras, palavras e frases depois que tais situações forem resolvidas ou estejam perto de se resolver. Quanto ao conteúdo às situações que as empresas passam são sempre informadas, seja no parágrafo de ênfase ou nos Principais Assuntos de Auditoria. Por fim, fica-se entendido que o padrão do relatório de auditoria não é significativamente alterado, e mesmo quando é a tendência é que o mesmo volte à estrutura original.

Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se a realização de estudos com empresas de outros ramos de atividade cujos relatórios são publicados pela Comissão de Valores Mobiliários. Esse estudo ficou limitado, pois houve alteração do padrão do relatório de auditoria, sendo assim necessário fazer duas análises distintas. Recomenda-se então uma análise de situações com relatórios divulgados até 2015 ou com os Relatórios de Auditoria divulgados a partir de 2016.

## Referências

- ALMEIDA, K. K. N. de. *Uma análise crítica dos pareceres dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras*. 2006. 125 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e InterRegional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, 2006.
- ALMEIDA, M. C.; ALMEIDA R. J. *Regulamentação Fiscal Das Normas Contábeis do Ifrs e CPC*. São Paulo: Atlas, 2015.
- ANTUNES; M. T. P.; GRECCO, M. C. P.; FORMIGONE, H; MENDONÇA, O. R. A Adoção no Brasil das Normas Internacionais de Contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia & Relações Internacionais*. v. 10. n. 20. p. 5-19, jan. 2012.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2011.
- CASTRO, R. L. C.; VASCONCELOS, J. P. B.; DANTAS, J. A. Impactos das Normas Internacionais de Auditoria nos Relatórios dos Auditores sobre as Demonstrações Financeiras dos Bancos Brasileiros. *Revista Ambiente Contábil – ISSN 2176-9036 - UFRN – Natal-RN*. v. 9. n. 1, p. 1 – 20, jan./jun. 2017.
- Conselho Federal de Contabilidade – (CFC, 2005 a). Resolução nº. 1.055/05. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC), e dá outras providências. Disponível em:<[http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/Res\\_1055.pdf?\\_ga=2.99143005.2145816387.1606202709-1361018565.1606202709&\\_ga=2.99143005.2145816387.1606202709-1361018565.1606202709](http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/Res_1055.pdf?_ga=2.99143005.2145816387.1606202709-1361018565.1606202709&_ga=2.99143005.2145816387.1606202709-1361018565.1606202709)>. Acesso em: 11 jun. 2020.
- Conselho Federal de Contabilidade – (CFC, 2009 a). Resolução nº. 1.203/09. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001203](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203)>. Acesso em: 11 jun. 2020.
- Conselho Federal de Contabilidade – (CFC, 2016) – NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Disponível em: < <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>>. Acesso em 25 set 2020.

Conselho Federal de Contabilidade – (CFC, 2016) – NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente. Disponível em: < <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA701.pdf>>. Acesso em 25 set 2020.

COSTA, T. L. S. *Análise de Legibilidade dos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. 2014. 27 f. Monografia (graduação em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

CUNHA, M. G. F; MELLO L. C. O; ARAUJO, P. G. L. O Impacto das Normas Internacionais de Contabilidade nos Honorários dos Auditores Independentes das Companhias Brasileiras. *Revista Brasileira de Governança e Contabilidade*, v.6, n.22, p.64-80/2018.

DANTAS, J. A; MEDEIROS, O. R. (2015). Determinantes de qualidade da auditoria independente em bancos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(67), 43-56.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOI, P. N. A. *Análise da Legibilidade do Relatório da Administração Publicado Por Companhias Brasileiras de Capital Aberto*. 2002. 99 f. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo – FACESP da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo: 2002. Disponível em: < <https://docplayer.com.br/125145882-Analise-da-legibilidade-do-relatorio-da-administracao-publicado-por-companhias-brasileiras-de-capitalaberto-paulo-nogueira-andrade-godoi.html> >. Acessado em: 2 de outubro de 2020.

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). *The new auditor's report: greater transparency into the financial statement audit*. Disponível em: <https://www.iaasb.org/publications/reporting-audited-financial-statements-new-and-revised-auditor-reporting-standards-and-related-11>. Acesso em: 24 set. 2020.

IBRACON. *A importância da auditoria independente para empresas*. 2015. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=2995>. Acessado em: set./2020

LONGO, C. G. *Relatórios de auditoria*. São Paulo : Trevisan Editora, 2017. Pag 21

MACEDO, M. A. S.; MACHADO, M. A. V.; MACHADO, M. R. Análise da Relevância da Informação Contábil no Brasil num Contexto de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. *Revista Universa Contábil*, Blumenau, v. 9, n. 1, jan/mar. 2013, p. 65-85.

- MARQUES, V. A.; SOUZA, M. K. P. Principais assuntos de auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade: uma análise das empresas do IBOVESPA. *RIC - Revista de Informação Contábil* - ISSN 1982-3967 - Vol. 11, n o 4, p. 1-22, Out-Dez/2017
- MURARO, M.; ROTA, D.; MACHADO, A. A. *Relatório de Auditoria Independente: Análise das Modificações na Opinião do Auditor nas Demonstrações Contábeis Publicadas no Jornal do Comércio*. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, XV, 2015. Bento Gonçalves, 26 a 28 de Agosto de 2015.
- NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. *Teoria de Contabilidade*. – 3. Ed. – São Paulo; Atlas, 2017.
- RODRIGUES, F. F. *Fatores determinantes da evolução das informações divulgadas no relatório da administração das empresas brasileiras de capital aberto*. 2012. 150 f., il. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)—Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2012.
- RUMJANEK, L. *Tipografia para crianças: estudos de legibilidade*. Anais do 8º Congresso Brasileiro de Pesquisa e Desenvolvimento em Design. 8 a 11 de outubro de 2008 São Paulo – SP.
- SANTOS, E. C.; PEREIRA, A. C. O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis: uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil. *Revista Administração On Line-FECAP*, n.5, p. 26-38, 2004.
- SENA, B. H. da S. et al. *Uma Análise dos Fatos Relevantes de Companhias com Registro na CVM Utilizando Aprendizagem de Máquina: estudo após a crise financeira*. In: ENCONTRO DA 137 ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 33., 2009, São Paulo. Anais... São Paulo: ANPAD, 2009.
- SILVA, L. M. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. v. 1, n. 1, art. 3, p. 25-38, jan./fev., 2007.
- SILVA, C. A. T.; FERNANDES, J. L. T. Legibilidade dos Fatos Relevantes no Brasil. *RAC-Eletrônica*, Curitiba, v. 3, n. 1, art. 8, p. 142-158, Jan./Abr. 2009
- SUNDERS, S. *Teoria da Contabilidade e do Controle*. São Paulo: Atlas, 2014.

ZEFF, S. A. The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. *THE ACCOUNTING REVIEW*, Vol. 87, No. 3, 2012.

Empresa.	ano	quantidade caracteres	quantidade palavras	quantidade sentenças	parágrafos	sentença por paragrafos	palavras por sentença	caracteres por palavra	índice Flesh
Petrobrás	2011	4772	778	30	24	1.3	25.9	6.1	14
	2012	5435	889	31	26	1.2	28.78	6.1	12
	2013	6171	1020	34	24	1.4	30.0	6.1	13
	2014	5978	987	41	36	1.1	24.1	6.1	19
	2015	5605	925	47	43	1.1	19.7	6.1	23
	2016	31559	5263	213	168	1.3	24.7	6.0	20
	2017	26554	4316	167	143	1.2	25.8	6.2	14
	2018	21815	3544	135	113	1.2	26.3	6.2	13
	2019	18863	3126	117	94	1.2	26.7	6.0	17
JBS	2013	4890	793	36	29	1.2	22.0	6.2	17
	2014	4242	670	37	30	1.2	18.1	6.3	16
	2015	20237	3279	124	95	1.3	26.4	6.2	13
	2016	17984	2884	109	82	1.3	26.5	6.2	10
	2017	27299	4431	171	122	1.4	25.9	6.2	14
	2018	26324	4226	139	111	1.3	30.4	6.2	7
	2019	22482	3600	117	97	1.2	30.8	6.2	6
Samarco	2011	3316	532	27	19	1.4	19.7	6.2	17
	2012	3488	563	24	19	1.3	23.5	6.2	15
	2013	3941	638	23	19	1.2	27.7	6.2	11
	2014	3725	598	24	20	1.2	24.9	6.2	12
	2015	6725	1108	45	31	1.5	24.6	6.1	18
	2016	18380	3014	152	118	1.3	19.8	6.1	22
	2017	19282	3189	158	119	1.3	20.2	6.0	23
	2018	24002	3915	172	134	1.3	22.8	6.1	18
	2019	20449	3326	145	114	1.3	22.9	6.1	17
Vale	2014	4261	691	27	22	1.2	25.6	6.2	14
	2015	3734	600	21	16	1.3	28.6	6.2	9
	2016	18648	2980	113	84	1.3	26.4	6.3	10
	2017	21352	3403	89	121	1.4	28,1	6,3	7
	2018	17173	2785	108	80	1.4	25.8	6.2	13
	2019	17193	2770	103	78	1.3	26.9	6.2	11
Ambev	2013	6380	1065	40	32	1.3	26.6	6.0	19
	2014	3866	622	24	19	1.3	25.9	6.2	12
	2015	4049	640	28	22	1.3	22.9	6.3	11
	2016	13985	2264	80	56	1.4	28.3	6.2	11
	2017	13957	2300	73	49	1.5	31.5	6.1	11
	2018	13981	2309	90	71	1.3	25.7	6.1	17
	2019	12981	2142	116	96	1.2	18.5	6.1	25
Embraer	2013	5903	960	34	27	1.3	28.2	6.1	12
	2014	3970	635	25	20	1.3	25.4	6.3	11
	2015	4046	646	27	22	1.2	23.9	6.3	12
	2016	18825	3034	121	93	1.3	25.1	6.2	13
	2017	19774	3226	129	103	1.3	25.0	6.1	16
	2018	23260	3807	206	95	2.2	18.5	6.1	23
	2019	18136	2999	115	88	1.3	26.1	6.0	17

