



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Guilherme de Brito Matos

A Correlação entre a Materialidade Praticada em Auditoria e as Diretrizes Normativas:
Um Estudo Comparativo

Brasília, DF
2025

Guilherme de Brito Matos

A Correlação entre a Materialidade Praticada em Auditoria e as Diretrizes Normativas:
Um Estudo Comparativo

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia ou Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Responsável:
Jorge Katsumi Niyama

Linha de pesquisa:
Contabilidade para Tomada de Decisão

Área:
Auditoria

Brasília, DF
2025

CIP - Catalogação na Publicação

dm433c de Brito Matos, Guilherme.
A Correlação entre a Materialidade Praticada em Auditoria e as Diretrizes Normativas: Um Estudo Comparativo / Guilherme de Brito Matos;

Orientador: Jorge Katsumi Niyama; co-orientador Paulo César de Melo Mendes. -- Brasília, 2025.
41 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação - Ciências Contábeis) -- aqui Universidade de Brasília, 2025.

1. Auditoria. 2. Materialidade. I. Katsumi Niyama, Jorge, orient. II. de Melo Mendes, Paulo César, co-orient. III. Título.

Professora Doutora Rozana Reigota Naves
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Marcio Muniz de Farias
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Tiago Coelho de Souza
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuárias

Professora Doutora Francisca Aparecida de Souza
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor Edmilson Soares Campos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Guilherme de Brito Matos

A Correlação entre a Materialidade Praticada em Auditoria e as Diretrizes Normativas:
Um Estudo Comparativo

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia ou Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Prof. Dr. Paulo César de Melo Mendes
Coorientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Prof. Dr. Eduardo Tadeu Vieira
Examinador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

BRASÍLIA
2025

AGRADECIMENTOS

A conclusão deste trabalho representa não apenas o fim de uma etapa acadêmica, mas também o reflexo de uma caminhada repleta de desafios, aprendizados e, acima de tudo, do apoio inestimável de pessoas especiais. Por tudo isso, os meus mais sinceros agradecimentos.

À minha mãe, Nerilda, e à minha irmã, Bianca, por serem minhas inspirações diárias. Seu apoio incondicional e suas palavras são luz em meio a toda dificuldade.

À minha noiva, Maria Victória, por estar ao meu lado em cada passo desta jornada, compartilhando sonhos, desafios e conquistas. Seu amor e compreensão foram essenciais para que eu chegasse até aqui.

À minha família, em especial à minha madrinha, Maria Aparecida, que sempre acreditou em mim, oferecendo amor, suporte e incentivo.

Aos meus amigos, Felipe, Raphael, Ricardo, José Alan, Kaio, Bruno, Otacílio, Matheus, Patrick e Carlos, que estiveram ao meu lado nesta caminhada, compartilhando momentos inesquecíveis, oferecendo apoio nos desafios, dividindo momentos e celebrando as conquistas ao meu lado.

Aos meus colegas de curso, Yago, Eduarda, Guilherme, Henrique, Daniel e Lucas, que dividiram comigo essa jornada acadêmica, tornando os desafios mais leves e os aprendizados ainda mais ricos. A amizade, parceria e as trocas de conhecimento foram essenciais para o meu crescimento e não só crescimento acadêmico. Foram dias incríveis.

Aos meus professores e orientadores, especialmente Prof. Jorge Katsumi e Prof. Paulo César Mendes, que dedicaram seu tempo e conhecimento para guiar meu desenvolvimento acadêmico e profissional, e que foram fundamentais para a realização deste trabalho.

Aos professores que me inspiraram e ajudaram ao longo da minha formação, em especial Prof. Alex Laquis, Prof. José Carneiro, Prof. Sérgio Nazaré, Prof. César Tibúrcio e Prof^a. Diana Vaz, que despertaram em mim o desejo de aprender e me desenvolver. Seus ensinamentos vão muito além do conteúdo acadêmico e continuarão a me guiar no futuro.

E, acima de tudo, a Deus, pela força e pela fé que me sustentaram em cada desafio. Sem Ele, nada disso teria sido possível.

A todos vocês, minha mais profunda gratidão. Este trabalho também é de vocês.

RESUMO

Este estudo examina como grandes firmas de auditoria definem a materialidade em distintos contextos, verificando em que medida essas práticas convergem com as diretrizes sugeridas pela literatura especializada. Para tanto, foram adotadas bases financeiras usuais e aplicadas faixas percentuais recomendadas por autores relevantes. As análises, apoiadas em testes estatísticos (Wilcoxon) e em uma abordagem descritiva, demonstraram variações significativas entre diferentes grupos de dados, revelando que alguns percentuais superam amplamente os intervalos sugeridos enquanto outros se mantêm próximos às referências teóricas. Este trabalho teve como objetivo examinar as práticas adotadas pelas grandes firmas de auditoria na definição e aplicação de critérios de materialidade, confrontando-as com diretrizes sugeridas pela literatura e pelos normativos internacionais. A pesquisa utilizou um enfoque predominantemente quantitativo, valendo-se de dados coletados em relatórios de auditoria e de procedimentos estatísticos para verificar a aderência das materialidades encontradas aos parâmetros teóricos. O trabalho preencheu algumas lacunas, trazendo uma contribuição acerca da determinação de materialidade no contexto da auditoria. Ao considerar essas questões, que o estudo oferece insights valiosos para profissionais e acadêmicos interessados nesse tema em constante evolução. Como resultado observou-se uma aderência geral às faixas percentuais sugeridas, sobretudo ao utilizar o Ativo Total e o Patrimônio Líquido como bases financeiras, mas há variações significativas nas práticas efetivas para alguns cenários.

Palavras-chaves: Auditoria, Materialidade, Normas Internacionais.

ABSTRACT

This study examines how major audit firms define materiality in different contexts, verifying the extent to which these practices align with guidelines suggested by specialized literature. To this end, commonly used financial bases were adopted, and percentage ranges recommended by relevant authors were applied. Analyses supported by Wilcoxon statistical tests and a descriptive approach revealed significant variations among different data groups, showing that some percentages far exceed the suggested intervals, while others remain close to theoretical references. The objective of this work was to explore the practices adopted by large audit firms in defining and applying materiality criteria, comparing them with guidelines proposed by the literature and international standards. The research followed a predominantly quantitative approach, drawing on data from audit reports and using statistical procedures to verify the adherence of the observed materialities to theoretical parameters. The study addresses certain gaps by contributing insights into the determination of materiality in the auditing context, offering valuable perspectives for professionals and academics interested in this evolving field. As a result, a general adherence to the suggested percentage ranges was observed—particularly when using Total Assets and Equity as financial bases—though significant variations were identified in some scenarios.

Keywords: Auditing; Materiality; International Standards.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Dados financeiros	23
Tabela 2 - <i>Guidelines</i> Quantitativos segundo Hayes (apud Magalhães (2010))	24
Tabela 3 - <i>Guidelines</i> Quantitativos segundo Boynton e Johnson (apud Magalhães (2010))	25
Tabela 4 - <i>Guidelines</i> Quantitativos segundo Arens et al. (apud Magalhães (2010))	25
Tabela 5 - Resumo dos <i>Guidelines</i>	25
Tabela 6- Grupo X	27
Tabela 7 - Grupo Y	29
Tabela 8 – Síntese do teste de Wilcoxon	35

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Grupo X – Ativo Total	31
Gráfico 2 - Grupo X – LAIR	31
Gráfico 3 - Grupo X – Patrimônio Líquido	32
Gráfico 4 - Grupo Y – Ativo Total	33
Gráfico 5 - Grupo Y – LAIR	33
Gráfico 6 - Grupo Y – Patrimônio Líquido	34

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO	15
3. METODOLOGIA	20
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	222
5. CONCLUSÃO	388
REFERÊNCIAS	40

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A materialidade é um conceito-chave no campo da auditoria, conforme estabelecido pela NBC TA (R1) em convergência com a ISA 320 do IFAC, definindo padrões para estabelecer limites que ficam abaixo do considerado significativo para as demonstrações contábeis como um todo. Esses limites visam reduzir a probabilidade de que erros ou omissões não corrigidos ou não identificados possam comprometer a fidedignidade das informações.

Além disso, essa delimitação contribui para uma alocação mais eficiente dos recursos de auditoria, pois possibilita concentrar a análise em questões efetivamente relevantes. Dessa forma, evita-se a dispersão de esforços e tempo em aspectos que não impactariam de forma substancial a elaboração das demonstrações contábeis, o relatório de auditoria e a tomada de decisão dos usuários.

Na prática, a definição dos critérios de materialidade orienta diretamente o planejamento e a execução dos trabalhos de auditoria. Isso ocorre porque o auditor deve dedicar esforços proporcionais ao nível de risco, priorizando áreas críticas ou de maior potencial de distorções. Nesse sentido, encontra-se um trade-off de custo-benefício, em que a profundidade dos procedimentos é balanceada de modo a maximizar a confiabilidade e a utilidade das informações prestadas, sem incorrer em custos excessivos (Messier Jr., Glover & Prawitt, 2005).

Mesmo que haja normas internacionais consolidadas, como as do *International Standards on Auditing* (ISA), além de entidades reguladoras como o PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) e o AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), grandes firmas de auditoria podem implementar metodologias personalizadas. Essas metodologias, muitas vezes, incorporam tecnologias e enfoques específicos por setor, refletindo a diversidade de contextos em que o trabalho de auditoria é realizado.

Assim, surge um cenário de múltiplas abordagens, em que a definição e a aplicação da materialidade podem variar significativamente. Essas variações podem afetar tanto a comparabilidade quanto a transparência das auditorias em nível global. A escolha de diferentes bases de cálculo, por exemplo, Lucro Antes dos Impostos, Receita Bruta ou Ativos Totais, e a

adoção de percentuais específicos contribuem para que um mesmo valor de distorção possa ser considerado material em uma situação e imaterial em outra, dependendo do método escolhido.

O tema tem sua importância determinada por duas razões fundamentais. Em primeiro lugar, as diferentes formas de aplicação da materialidade influenciam diretamente o resultado do trabalho de auditoria, podendo gerar variações significativas na fidedignidade das demonstrações financeiras e na forma como os usuários percebem a confiabilidade dessas informações (Kumor & Mackowiak, 2018). Em segundo lugar, a subjetividade inerente a esse conceito (Edgley, 2013) faz com que critérios quantitativos e qualitativos coexistam, resultando em múltiplas possibilidades de interpretação de acordo com o contexto da entidade e do profissional envolvido.

Investigar de que forma as grandes firmas, que atuam tanto como prestadoras de serviços quanto atores relevantes na definição de normas, interpretam e aplicam esses critérios de materialidade, pode contribuir com melhorias que reforçam a transparência e a uniformidade dos processos (Messier Jr., Glover & Prawitt, 2005). De acordo com Pereira (2023) adoção de critérios mais rigorosos ou a mera presença de grandes empresas de auditoria não garantem, por si sós, maior nível de exigência, indicando que fatores contextuais e institucionais exercem papel decisivo na forma como esses atores aplicam as diretrizes profissionais e, conseqüentemente, na qualidade e consistência das opiniões emitidas.

Nesse contexto, a mensuração adequada da materialidade constitui um desafio tanto conceitual quanto operacional. Ela requer a harmonização das orientações normativas, das expectativas do mercado e dos aspectos qualitativos como a natureza das contas ou o risco de fraude com o julgamento profissional dos auditores (Costa, 2010).

1.2 IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

Diante das variações metodológicas e da aplicação de diferentes limites de materialidade, surge o questionamento de **até que ponto as práticas adotadas pelas grandes firmas de auditoria estão alinhadas às diretrizes sugeridas pela literatura especializada**. Essa questão se mostra essencial, pois eventuais divergências no modo como a materialidade é definida e aplicada podem impactar a condução dos trabalhos de auditoria, a determinação de ajustes contábeis e a forma de apresentação dos resultados, influenciando a própria opinião do auditor e seu relatório de auditoria, bem como a percepção dos usuários acerca da confiabilidade das demonstrações contábeis.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Principal

O objetivo principal deste estudo é **examinar em que medida as práticas adotadas pelas grandes firmas de auditoria na determinação da materialidade se mostram alinhadas às diretrizes propostas pela literatura**, ampliando o alcance de pesquisas anteriores por meio da atualização da amostra de empresas e da incorporação de novas formas de cálculo.

1.3.2 Objetivos Secundários

Para atingir esse objetivo, definem-se os seguintes objetivos secundários:

- **Identificar e aplicar percentuais e bases de cálculo** propostos em diferentes *guidelines* e normativos.
- **Examinar a influência** dessas bases e percentuais na identificação de áreas mais relevantes para a auditoria, bem como na decisão de ajustes ou divulgações adicionais.
- **Comparar resultados** obtidos e também comparar com pesquisas anteriores, analisando se a inserção de novas formas de cálculo e a inclusão de uma amostra expandida produzem achados convergentes ou divergentes em relação a práticas já consolidadas.

1.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As principais limitações desta pesquisa relacionam-se à **disponibilidade e qualidade dos dados** coletados, visto que as demonstrações financeiras e relatórios de auditoria são a fonte primária de informação. As empresas de auditoria não divulgam detalhadamente as práticas de definição de materialidade, reduzindo a abrangência e a profundidade da análise. Além disso, **diferenças setoriais e regulatórias** podem exigir julgamentos profissionais específicos, dificultando a comparação direta entre metodologias adotadas por distintas firmas de auditoria.

Apesar desses entraves, espera-se que o estudo ofereça contribuições ao debate acadêmico e profissional acerca da padronização ou flexibilização de critérios para o estabelecimento da materialidade, fornecendo subsídios para o aprimoramento das práticas de

auditoria e para a compreensão de como grandes firmas interpretam e aplicam diretrizes reconhecidas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. ABORDAGENS ESPECÍFICAS SOBRE A DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE

No que concerne ao estabelecimento prático dos critérios de materialidade, Marques (2021) ressalta que o julgamento profissional do auditor é essencial para equilibrar a quantidade e extensão de procedimentos a serem realizados e a suficiência de evidências que suportem o parecer final. Em diversas situações, itens como relevância, materialidade de desempenho, risco de erros materiais e distinção entre aspectos quantitativos e qualitativos (Costa, 2010; Faria & Guerra, 2009) constituem parâmetros críticos que auxiliam o auditor a focar em áreas potencialmente mais suscetíveis a distorções.

2.1.1 Materialidade

De acordo com a ISA 320 – Materialidade na Planejamento e Execução de uma Auditoria, materialidade é definida como a magnitude de uma omissão ou distorção nos demonstrativos financeiros que, individualmente ou em conjunto, poderia influenciar as decisões econômicas dos usuários com base nas informações contábeis. Em outras palavras, trata-se do critério que o auditor utiliza para determinar o que é significativo o suficiente para afetar o julgamento dos usuários, servindo de parâmetro para identificar e avaliar erros ou desvios que possam impactar a análise dos demonstrativos.

Esse conceito é fundamental para orientar tanto o planejamento quanto a execução da auditoria, uma vez que auxilia na identificação de áreas e transações que requerem maior atenção e na definição dos procedimentos de auditoria a serem aplicados para garantir que as informações apresentadas sejam adequadas para a tomada de decisão.

Na concepção de Costa (2010), a análise de materialidade deve considerar tanto a dimensão numérica quanto a natureza e o contexto de eventuais distorções. Assim, ainda que um valor não seja expressivo, se tiver potencial de influenciar a percepção dos usuários ou afetar a qualidade das informações, pode ser classificado como material.

2.1.2 Materialidade De Desempenho

NBC TA 320 (R1) define a materialidade de desempenho como o valor estabelecido pelo auditor, inferior ao patamar definido para as demonstrações contábeis no seu conjunto, a fim de reduzir o risco de que pequenas distorções acumuladas acabem ultrapassando esse limite. Em casos específicos, esse conceito pode ser aplicado a grupos de contas que exigem atenção mais minuciosa.

2.1.3 Risco De Erros Materiais

Para Faria e Guerra (2009), o risco de erros materiais divide-se em risco inerente (relativo às características intrínsecas do negócio) e risco de controle (vinculado à possibilidade de falha dos sistemas internos de controle em detectar ou corrigir erros). Esses dois fatores são cruciais para a avaliação do auditor, pois orientam tanto a escolha de procedimentos quanto a profundidade das análises.

2.2 RELEVÂNCIA E MATERIALIDADE

No contexto da auditoria, os conceitos de relevância e materialidade frequentemente se confundem, apesar de apresentarem pontos que os diferenciam em sua aplicação prática e conceitual.

A relevância, conforme estabelecido na NBC TA – Estrutura Conceitual, refere-se à capacidade que a informação contábil possui para influenciar as decisões dos usuários. Assim, a relevância estabelece um critério qualitativo que orienta tanto a elaboração quanto a análise das demonstrações contábeis, garantindo que os elementos divulgados sejam efetivamente significativos para a tomada de decisões. Embora os principais normativos adotem ambos os conceitos, não há uma distinção explícita e clara entre relevância e materialidade.

Observa-se que a relevância é tratada em um nível macro, olhando para a capacidade de influenciar decisões de forma geral, a materialidade por outro lado, está mais ligada ao planejamento e execução de auditoria, trata-se do critério que o auditor utiliza para determinar o que é significativo o suficiente para afetar o julgamento dos usuários mesmo assim, ambos são frequentemente confundidos dentro do contexto de auditoria.

Dessa forma, apesar de serem conceitos complementares e frequentemente mencionados em conjunto, eles são tratados de modo interligado nos normativos, sem que haja uma demarcação precisa que estabeleça uma fronteira nítida entre o que é

2.3 PESQUISAS ANTERIORES

2.3.1 Divergências Observadas Na Aplicação Da Materialidade

A materialidade constitui um dos pilares centrais da atividade de auditoria, pois determina os limites dentro dos quais eventuais distorções podem ocorrer sem afetar de forma significativa a fidedignidade das demonstrações financeiras (Kumor & Mackowiak, 2018). Ainda que essencial, tal conceito se mostra ambíguo e multifacetado (Wu et al., 2018), uma vez que envolve fatores quantitativos e qualitativos capazes de interferir no julgamento profissional do auditor. Segundo Edgley (2013), a materialidade é historicamente construída e tem se adaptado aos desafios e prioridades do ambiente econômico, o que explica por que o mesmo conjunto de informações pode ser interpretado de maneiras distintas em razão de divergências conceituais ou circunstanciais.

A multiplicidade na compreensão e aplicação do conceito de materialidade no contexto da auditoria se manifesta de diversas formas. A percepção sobre materialidade varia entre os diferentes stakeholders do mercado, criando múltiplas lacunas de expectativa, especialmente entre usuários menos sofisticados e aqueles com maior conhecimento técnico, como diretores e membros de comitês de auditoria. Além disso, a materialidade não é apenas um conceito quantitativo baseado em limiares numéricos, mas também qualitativo, o que adiciona camadas de complexidade à sua interpretação (Houghton et al. 2011)

2.3.2 Fatores Que Influenciam O Processo Decisório Do Auditor

O processo decisório dos usuários das demonstrações contábeis depende, em grande parte, de como a relevância e a materialidade são operacionalizadas na prática (Robson, 1992). Por envolver considerável **subjetividade**, a definição do que é material pode resultar em opiniões de auditoria díspares, ainda que as circunstâncias sejam semelhantes (Edgley, 2013). Fatores como alterações no lucro líquido ou em políticas contábeis, bem como pressões de gerenciamento, reforçam a necessidade de análises que vão além da aplicação de simples percentuais pré-definidos (Frishkoff, 1970; Chewning, Pany & Wheeler, 1989).

Estudos anteriores reforçam a combinação de enfoques quantitativos e qualitativos na determinação de limiares de materialidade (Messier Jr., Glover & Prawitt, 2005), pois tanto a magnitude de um valor quanto a sua natureza pode impactar a decisão de investidores e credores. Nesse sentido, o auditor deve ponderar se os montantes envolvidos realmente alteram o julgamento dos usuários ou se características específicas (como a ocorrência de ilícitos, por exemplo) são capazes de tornar relevante algo aparentemente imaterial.

2.3.3 Papel Das Grandes Firms De Auditoria Na Construção De Normas E Padrões

Outro ponto de destaque na literatura é a participação das grandes firmas de auditoria em processos normativos e regulatórios. Humphrey, Loft e Woods (2009) apontam que a influência dessas organizações na elaboração de normas contábeis e padrões internacionais pode transcender a atuação tradicional de prestadoras de serviços, especialmente em contextos de crise financeira. Já Loft, Humphrey e Turley (2006) evidenciam que a presença de sócios e executivos dessas firmas em conselhos técnicos e comitês de padronização promove tanto oportunidades de melhoria da transparência quanto riscos de conflito de interesses no que tange à independência profissional.

De forma complementar, Power (1999) propõe a visão de uma “sociedade de auditoria”, em que o papel do auditor extrapola a verificação de números e se converte em um ritual de legitimação. Isso demonstra a relevância institucional das grandes firmas e a necessidade de investigar como seus métodos, opiniões e práticas acabam por moldar não apenas o comportamento das empresas auditadas, mas também as expectativas dos reguladores e da sociedade em geral.

2.4 PRINCIPAIS NORMATIVOS ACERCA DA MATERIALIDADE

Magalhães (2010) discute amplamente o conceito de materialidade na auditoria, ressaltando sua importância tanto no aspecto quantitativo quanto qualitativo. Na visão da autora, a relevância, como característica qualitativa, está diretamente associada à natureza e ao montante de potenciais omissões ou distorções. A seguir, apresentam-se as diretrizes sobre materialidade conforme alguns dos principais normativos e órgãos internacionais:

2.4.1 US GAAP (FASB)

Nos Estados Unidos, o Financial Accounting Standards Board (FASB), por meio do *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC)*, estabelece que a materialidade se relaciona à “magnitude de uma omissão ou relato equivocado da informação financeira que, à luz das circunstâncias envolvidas, torne provável que o julgamento de uma pessoa razoável e confiante nessa informação possa ser alterado ou influenciado pela omissão ou erro”. Esse entendimento enfatiza, portanto, tanto o caráter quantitativo (tamanho do valor) quanto o qualitativo (repercussão no julgamento) da materialidade.

2.4.2 US GAAS (SAS)

Conforme a *Statement on Auditing Standards (SAS) 107*, o auditor deve considerar conjuntamente o risco de auditoria e a materialidade durante todo o processo de auditoria, desde o planejamento até a avaliação final das demonstrações financeiras. A norma reforça a ideia de que a definição de materialidade ocorre em conjunto com a análise de risco, para assegurar que as contas e transações mais propensas a distorções relevantes recebam a devida atenção, a fim de garantir a imparcialidade e a fidedignidade das informações divulgadas.

2.4.3 IFRS/IAS (IASB)

No âmbito do *International Accounting Standards Board (IASB)*, o *Framework* e a IAS 1 destacam que a informação é material se sua omissão ou distorção for capaz de influenciar decisões econômicas dos usuários. Dessa forma, a avaliação de materialidade envolve não apenas a dimensão quantitativa de um valor, mas também as circunstâncias nas quais se dá a omissão ou distorção (aspecto qualitativo). Cabe ressaltar que, conforme pontua Magalhães (2010), a materialidade constitui um patamar ou ponto de corte, e não uma característica qualitativa primária, orientando o que deve ou não ser divulgado.

2.4.4 ISA (IAASB)

O *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* vem aprimorando o conceito de materialidade desde as primeiras versões da ISA 320, enfatizando seu caráter relativo e reconhecendo as componentes quantitativa e qualitativa. A materialidade de desempenho (*performance materiality*) é estabelecida em valor inferior à materialidade global,

com o objetivo de reduzir a probabilidade de que distorções não detectadas, somadas, ultrapassem o limiar definido para as demonstrações financeiras.

Magalhães (2010) também salienta que o julgamento profissional é fundamental, pois as normas internacionais de auditoria não fornecem fórmulas rígidas para quantificação. Acerca disso, a ISA 450 orienta a avaliação das distorções encontradas ao longo do trabalho, determinando que erros inferiores à materialidade global ainda podem ser julgados como materiais, dependendo das circunstâncias.

2.4.5 NBC TA 320 (CFC)

Por fim, a NBC TA 320 R1 (publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC em 25/11/2015, em convergência com as ISA) confirma o entendimento de que a “materialidade para execução da auditoria” (*materialidade de desempenho*) deve ser definida menor que o valor considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo. Esse procedimento visa reduzir a possibilidade de que distorções não identificadas ou não corrigidas excedam o nível global de materialidade. Em alguns casos, esse valor pode ser fixado em níveis ainda mais baixos para contas, saldos ou transações específicas, reforçando a necessidade de julgamento profissional na determinação de cada patamar e no monitoramento contínuo durante a aplicação dos testes de auditoria.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa foi delineada de modo a combinar aspectos teóricos e empíricos para analisar diferentes metodologias de cálculo de materialidade e seus impactos nas demonstrações financeiras, estes delineamentos estruturam planos com o intuito de se obter respostas, como esclarecido por Beuren (2003). A seguir, são apresentadas as principais etapas do delineamento metodológico:

3.1. TIPO DE PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

De acordo com Gil (1999), as pesquisas podem ser classificadas em exploratórias, descritivas e explicativas. Neste estudo, opta-se por uma abordagem **predominantemente descritiva**, cujo objetivo é caracterizar e comparar os diferentes métodos de cálculo de materialidade. Essa linha de investigação possibilita identificar variações relevantes entre as metodologias, sem se aprofundar em fatores causais inerentes às pesquisas explicativas.

3.2. TIPO DE PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

No que concerne aos procedimentos metodológicos, a estratégia principal será a **pesquisa documental**, pois serão utilizadas demonstrações financeiras e relatórios de auditoria divulgados em bases oficiais, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e websites de relações com investidores. Tal opção decorre da necessidade de examinar informações já publicadas para avaliar diferentes formas de cálculo de materialidade e seus respectivos impactos.

Além disso, será realizada uma **revisão bibliográfica** para embasar teoricamente as análises, abrangendo diretrizes normativas nacionais e internacionais (ISA, US GAAS, IFRS/IAS, NBC TA, entre outras) e estudos acadêmicos de referência. Essa revisão possibilitará a compreensão das diversas propostas de mensuração da materialidade, bem como dos parâmetros e percentuais reconhecidos na literatura.

3.3. ABORDAGEM DO PROBLEMA

A abordagem adotada é **predominantemente quantitativa**, pois o foco recai sobre a aplicação de percentuais de materialidade (por exemplo, em relação ao Lucro Antes dos Impostos, Ativo Total, ou Patrimônio Líquido) e a mensuração das discrepâncias entre esses critérios. Esse direcionamento permite uma análise sistematizada dos valores calculados e a verificação de como cada método pode influenciar o parecer do auditor e, por consequência, o grau de confiabilidade das demonstrações financeiras.

3.4. DELINEAMENTO DO ESTUDO

3.4.1. Seleção Da População e Amostra

- **População:** Empresas participantes da B3, totalizando 367 empresas.
- **Amostra:** Serão selecionadas as 15 maiores empresas da Bolsa de Valores, definidas a partir de critérios de **maior valor de mercado** e **disponibilidade** das informações, incluindo:
 - Período recente (2023) para viabilizar uma análise atualizada.
 - Variadas firmas de auditorias
 - Empresas de diferentes setores, fornecendo uma visão heterogênea das práticas de auditoria relacionadas à materialidade.

- Inclusão de companhias abordadas em estudos anteriores, bem como novas organizações, visando ampliar e comparar os dados obtidos.

3.4.3 Aplicação Dos Métodos De Cálculo De Materialidade

Serão considerados percentuais e bases de cálculo respaldados por autores relevantes. Determinam-se faixas de variação de cada método, observando as recomendações normativas e acadêmicas. Este estudo fará uso de uma *proxy* específica para identificar possíveis elementos materiais nos relatórios de auditoria das empresas analisadas, considerando que as grandes firmas não divulgam diretamente os critérios de materialidade adotados. A *proxy* adotada baseia-se na análise das contas destacadas como Principais Assuntos de Auditoria (PAA) em cada relatório, partindo do pressuposto de que a ênfase dos auditores reflete sua relevância e materialidade.

3.4.4 Procedimentos De Análise

Aplicação dos métodos de cálculo: Em cada empresa da amostra, serão calculados valores de materialidade para cada critério selecionado.

Comparação dos valores resultantes: Os valores apurados serão confrontados para identificar discrepâncias e avaliar como diferentes escolhas de cálculo podem impactar a identificação de distorções relevantes.

Análise comparativa com estudos anteriores: Contrasta-se o resultado encontrado com achados de pesquisas precedentes, avaliando se diferenças metodológicas levam a mudanças significativas nas conclusões.

Discussão e síntese: Os resultados quantitativos serão interpretados considerando as normas e a literatura, objetivando compreender por que métodos diversos de cálculo de materialidade podem gerar reflexos distintos na prática de auditoria.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 DEFINIÇÃO DAS BASES E PERCENTUAIS DE MATERIALIDADE

Através de um estudo feito em 2017 que incluiu as grandes firmas de auditoria que auditavam as maiores empresas do Reino Unido (Financial Times Stock Exchange 350), o

Financial Reporting Council (FRC) determinou quais eram as bases para materialidade mais utilizadas. As equipes de auditoria avaliam diferentes parâmetros que refletem a relevância das informações para a tomada de decisões. Na prática, observa-se que as firmas de auditoria recorrem a várias bases de cálculo, dentre as quais se destacam:

- **Lucro Antes do Imposto de Renda (LAIR):** Geralmente utilizado em negócios cujo desempenho financeiro é avaliado principalmente pela geração de resultado operacional ou pelo lucro final.
- **LAJIDA (ou EBITDA):** Aplicado em situações em que se deseja isolar efeitos não recorrentes, como depreciação e amortização, proporcionando uma visão mais focada na capacidade de geração de caixa operacional.
- **Total de Ativos:** Adotado em casos em que a relevância para os usuários se vincula mais à estrutura patrimonial, como em setores intensivos em capital ou em entidades que priorizam a solidez do balanço.
- **Patrimônio Líquido**

Os percentuais definidos pelos autores, que será melhor detalhado na próxima seção (4.2), não apresentam tratamento diferenciado para as bases LAIR e LAJIDA, portanto utiliza-se aquela mais citada pelos mesmos, o LAIR.

Os dados obtidos das demonstrações contábeis contendo o valor monetário de cada base para cada empresa, em milhões de Reais, foram:

Tabela 1 - Dados financeiros

Empresa	Ativo Total	LAIR	PL
Petrobras	1.050.888	177.481	382.340
Itaú Unibanco	2.543.100	39.700	199.050
Vale ¹	455.926	53.979	198.377
Weg	31.496	6.591	17.855
Banco Do Brasil	2.153.878	41.147	173.570
Bradesco	1.927.523	10.208	167.014
Btgp Banco	495.116	11.664	56.388
Itausa	89.898	14.036	82.952
Santander Br	1.115.653	11.922	114.856
Jbs ²	206.132	-1.398	46.998

¹ Os valores referentes aos dados da Vale são divulgados em Dólar Americano, conforme as demonstrações divulgadas pela mesma, e foram convertidos em real com cotação do dia 31 de Dezembro de 2023.

² A JBS apresentou prejuízo no período analisado.

Eletrobras	267.058	1.728	112.465
Suzano S.A.	143.593	17.997	44.810
Telef Brasil	120.738	5.574	69.627
Bbseguridade	18.273	9.493	9.816
Sabesp	61.471	4.754	29.857

Fonte: Elaboração própria.

4.2 PERCENTUAIS A SEREM APLICADOS

A definição de percentuais para o cálculo da materialidade costuma levar em conta recomendações de várias fontes, permitindo uma certa uniformidade no trabalho das firmas de auditoria e, ao mesmo tempo, flexibilidade para adaptações de acordo com o contexto de cada entidade (Rittenberg et al., 2008).

Marques (2021) em estudos posteriores definiu como materialidade a nível geral o percentual de 5% sobre todas as bases financeiras, entretanto, a literatura indica que para diferentes bases se utiliza diferentes faixas percentuais.

4.2.1 *Guidelines* Quantitativos

Hayes et al. (2005), conforme citado por Magalhães (2010), sugerem uma série de indicadores que, em geral, podem receber as seguintes faixas percentuais para definição da materialidade:

Tabela 2 - *Guidelines* Quantitativos segundo Hayes

Hayes	
Resultado Antes de Impostos:	5 – 10%
Volume de Negócios (Receitas):	0,5 – 2%
Total do Ativo:	0,5 – 2%
Total do Ativo Corrente:	5 – 10%
Total do Passivo Corrente:	5 – 10%
Total do Capital Próprio:	1 – 5%

Fonte: Adaptado de Magalhães, 2010.

Por meio desses patamares, busca-se representar adequadamente as possíveis distorções que possam surgir nos resultados ou na posição patrimonial, balizando os limites a partir dos quais um erro ou omissão seria relevante para os usuários das demonstrações financeiras.

Boynton e Johnson (2006) também propõem indicadores semelhantes, porém adotam posicionamentos em alguns casos mais conservadores, principalmente no que se refere à materialidade baseada no total do ativo:

Tabela 3 - *Guidelines* Quantitativos segundo Boynton e Johnson

Boynton e Johnson	
Resultado Antes de Impostos:	5 – 10%
Total do Ativo:	0,5 – 1%
Capital Próprio:	1%
Total das Vendas/Prestação de Serviços	0,5 – 1%

Fonte: Adaptado de Magalhães, 2010.

A perspectiva conservadora advém da preocupação em minimizar o risco de ignorar distorções significativas, dado que percentuais menores tendem a captar com mais facilidade discrepâncias que poderiam ser consideradas relevantes.

Arens et al. (2005) apresentam um terceiro conjunto de faixas percentuais, destacando-se pelo nível menos restritivo no caso do total de ativos, diferentemente dos autores anteriores, estes sugerem limites superiores mais amplos para o total de ativos (até 6%), demonstrando que há variação significativa de entendimento a respeito de qual limiar seria suficientemente protetor em relação aos interesses dos usuários das demonstrações financeiras.

Tabela 4 - *Guidelines* Quantitativos segundo Arens et al.

Arens	
Resultado Operacional	5 – 10%
Total do Ativo Corrente:	5 – 10%
Total do Ativo:	3 – 6%
Total do Passivo Corrente:	5 – 10%

Fonte: Adaptado de Magalhães, 2010.

Sintetizando os percentuais descritos, para as bases definidas, temos o seguinte quadro:

Tabela 5 - Resumo dos *Guidelines*

Autor	Total ativo	Lair	Pl
Hayes	0,5 - 2%	5 - 10%	1 - 5%
Arens	3 - 6%	5 - 10%	-----

B&j	0,5 - 1%	5 -10%	1%
-----	----------	--------	----

Fonte: Elaboração própria.

4.2.2 Componente Qualitativa

É fundamental ressaltar que esses percentuais quantitativos não esgotam a análise da materialidade. Tal como recomendado na ISA 450 e reforçado por Costa (2010), questões de ordem qualitativa não podem ser negligenciadas. Assim, mesmo que determinada distorção esteja abaixo do patamar quantitativo definido, ela pode ser considerada material se estiver relacionada a fraude, não conformidade legal ou qualquer outra circunstância capaz de impactar significativamente o julgamento dos usuários.

4.3 APLICAÇÃO DE *PROXY* E ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA

Este estudo empregará uma **proxy** específica para identificar pontos potencialmente material nos relatórios de auditoria das empresas investigadas, uma vez que a informação acerca da materialidade utilizada pelas grandes firmas não é divulgada em seus trabalhos. Essa *proxy* consiste em avaliar, em cada relatório, as contas indicadas pelos auditores como Principais Assuntos de Auditoria (PAA), considerando que a própria ênfase dos profissionais denota sua relevância e materialidade. A seguir, apresentam-se os passos a serem observados nesse processo:

1. Identificação das Contas Relevantes

- Para cada empresa da amostra, serão mapeadas as contas evidenciadas nos Principais Assuntos de Auditoria constantes dos relatórios dos auditores independentes.
- Essas contas serão assumidas, a priori, como **materialmente relevantes**, em virtude da própria menção do auditor, que lhes atribui atenção diferenciada durante a auditoria.

2. Calculando os Indicadores

- Para mensurar a representatividade dessas informações extraídos dos relatórios de auditoria em relação às bases determinadas das empresas analisadas, os valores identificados foram divididos pelo o total de ativos, o Lucro Antes de Impostos e Resultado (LAIR) e o patrimônio líquido (PL). Essa operação foi realizada por meio da seguinte equação:

Equação 1 – Representatividade da *proxy* em relação a base financeira

$$x = \frac{\text{Valor Extraído}}{\text{Valor da base}} \times 100$$

- O resultado obtido por meio desse cálculo expressa, em termos percentuais, a parcela que o valor auditado representa da respectiva base financeira. Essa metodologia permite a mensuração de valores oriundos das contas potencialmente materiais

4.4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

O primeiro conjunto de dados diz respeito a todas as *proxies* oriundas dos relatórios de auditoria, nos PAA. Esses valores refletem as áreas em que o auditor considerou existir maior risco ou complexidade, indicando, portanto, contas potencialmente materiais. Assim, cada registro obtido desse grupo está diretamente relacionado às observações feitas pelas equipes de auditoria na elaboração de seus relatórios.

Em razão de sua origem, as contas reunidas nesse grupo oferecem uma visão ampla e diversificada acerca dos pontos que receberam atenção privilegiada dos auditores, justamente por serem suscetíveis a impactar significativamente o julgamento dos mesmos e dos usuários. A amostra possui 38 elementos e está organizada da seguinte forma:

- **Primeira Coluna (Códigos):**

Cada código identifica uma *proxy* e é composto por uma letra e um número. A letra indica a empresa, enquanto o número distingue as diferentes *proxies* daquela mesma empresa (por exemplo, “a1” e “a2” representam duas *proxies* distintas da Empresa A).

- **Segunda Coluna (Valores Absolutos):**

Nesta coluna são apresentados os valores absolutos, expressos em milhões de unidades monetárias, referentes às *proxies* analisadas.

- **Colunas Subsequentes (Percentual em Relação à Base):**

As colunas seguintes contêm os resultados obtidos através da equação acima descrita

Tabela 6- Grupo X

Cód	Valor absoluto	% do Ativo	% do LAIR	% do PL
A1	9.837	0,94%	5,54%	2,57%
A2	79.308	7,55%	44,69%	20,74%
A3	7.695	0,73%	4,34%	2,01%
B1	47.539	1,87%	119,75%	23,88%
B2	4.198	0,17%	10,57%	2,11%
B3	19.744	0,78%	49,73%	9,92%
C1	3.451	3,66%	30,95%	8,42%
C2	90	0,10%	0,81%	0,22%
C3	5.411	5,75%	48,52%	13,20%
D1	38.169	42,46%	271,94%	46,01%
D2	32.334	35,97%	230,36%	38,98%
D4	7	0,01%	0,05%	0,01%
E1	7.393	12,03%	155,51%	24,76%
E2	43.865	71,36%	922,70%	146,92%
E3	3.286	5,35%	69,12%	11,01%
F1	318	0,06%	2,73%	0,56%
F2	5.593	1,13%	47,95%	9,92%
G1	2.290	0,86%	132,52%	2,04%
G2	33.986	12,73%	1966,78%	30,22%
G3	11.159	4,18%	645,78%	9,92%
H1	1.223	3,88%	18,56%	6,85%
H2	4.683	14,87%	71,05%	26,23%
I1	23.172	1,08%	56,32%	13,35%
I2	18.726	0,87%	45,51%	10,79%
I3	4.247	0,20%	10,32%	2,45%
J1	58.945	3,06%	577,44%	35,29%
J2	98.276	5,10%	962,74%	58,84%
J3	20.269	1,05%	198,56%	12,14%
K1	35.152	3,15%	294,85%	30,61%
K2	11.474	1,03%	96,24%	9,99%
L1	669	0,32%	-47,85%	1,42%
M1	18.279	12,73%	101,57%	40,79%
M2	7.897	5,50%	43,88%	17,62%
M3	2.329	1,62%	12,94%	5,20%
N1	52.100	43,15%	934,70%	74,83%
N2	26.391	21,86%	473,47%	37,90%
N2	1.761	1,46%	31,59%	2,53%
O1	4.424	24,21%	46,60%	45,07%

Fonte: Elaboração própria.

Alguns valores encontrados se demonstraram bem altos, como os dos elementos G2, J2, N1 e E2, principalmente quando comparados ao Lucro Antes do Imposto de Renda (LAIR), podem ter diversas justificativas. Algumas empresas apresentam margens de lucro reduzidas ou até mesmo apresentam prejuízos fiscais, tornando o LAIR uma base de cálculo de menor expressividade se tratando de valores para alguns casos. Além disso, essa métrica pode ser altamente volátil, variando significativamente entre períodos contábeis, o que afeta diretamente a estabilidade da análise de materialidade.

Outra explicação para os altos percentuais pode estar relacionada ao próprio desempenho financeiro das empresas analisadas. Se uma organização apresentou um LAIR próximo de zero ou até mesmo negativo, qualquer valor considerado material se tornará desproporcionalmente grande em termos percentuais. Nessas circunstâncias, um pequeno montante absoluto pode gerar um percentual extremamente elevado. Esse fenômeno é especialmente comum em setores sujeitos a volatilidade econômica ou em empresas que enfrentam dificuldades financeiras em determinados períodos.

O segundo conjunto de dados se refere aos menores valores potencialmente materiais em cada relatório de auditoria, ou seja, valores que foram considerados relevantes o suficiente para serem evidenciados. Esses dados são registros que ocupam a faixa inferior de menções, constituindo um indicativo do ponto de corte efetivo que os auditores utilizaram em seu trabalho prático.

Assim, esses valores fornecem uma estimativa mais concreta do limite mínimo de materialidade adotado nas auditorias, ao passo que se trata de contas de menor magnitude, mas que ainda foram tratadas como materiais. Através destes há a possibilidade verificar a convergência (ou divergência) entre a menor materialidade evidenciada pelos auditores e as expectativas teóricas. Esta amostra consiste em 15 elementos, sendo um referente a *proxy* de menor valor de cada empresa.

Tabela 7 - Grupo Y

Cód	Valor absoluto	% do Ativo	% do LAIR	% do PL
A3	7.695	0,73%	4,34%	2,01%
B2	4.198	0,17%	10,57%	2,11%
C3	90	0,10%	0,81%	0,22%
D3	7	0,01%	0,05%	0,01%
E3	3.286	5,35%	69,12%	11,01%
F1	318	0,06%	2,73%	0,56%
G1	2.290	0,86%	132,52%	2,04%
H1	1.223	3,88%	18,56%	6,85%
I3	4.247	0,20%	10,32%	2,45%
J3	20.269	1,05%	198,56%	12,14%
K2	11.474	1,03%	96,24%	9,99%
L1	669	0,32%	-47,85%	1,42%
M3	2.329	1,62%	12,94%	5,20%
N3	1.761	1,46%	31,59%	2,53%
O1	4.424	24,21%	46,60%	45,07%

Fonte: Elaboração própria.

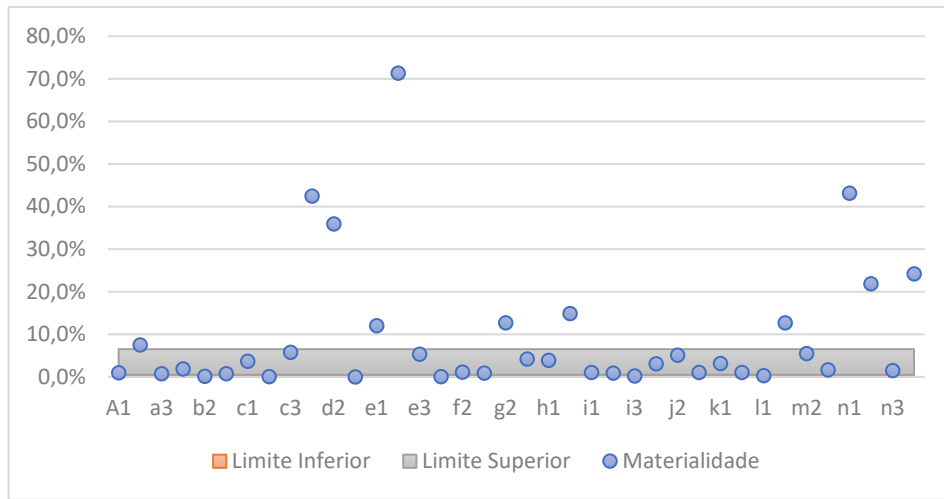
4.5. ANÁLISE DESCRITIVA E ESTATÍSTICA

As análises estatísticas foram por base financeira aplicada, tanto para o Grupo X como para o Grupo Y. Além disso, também foram elaborados gráficos para ilustração do comportamento da amostra, se as mesmas apresentam um padrão alinhado com a literatura ou se divergem da mesma.

4.5.1. Grupo X – Ativo Total

Na análise do ativo total em Grupo X, verificou-se que 15,79% (seis elementos) apresentaram valores inferiores aos parâmetros recomendados pelos autores, enquanto 31,58% (doze elementos) situaram-se dentro das faixas propostas por Hayes. Além disso, 23,68% (nove elementos) convergiram com as sugestões de Arens, ao passo que 28,94% (onze elementos) ultrapassaram 6%, superando o limite superior contemplado na literatura apontado por Arens et al. (2005).

Gráfico 1 - Grupo X – Ativo Total

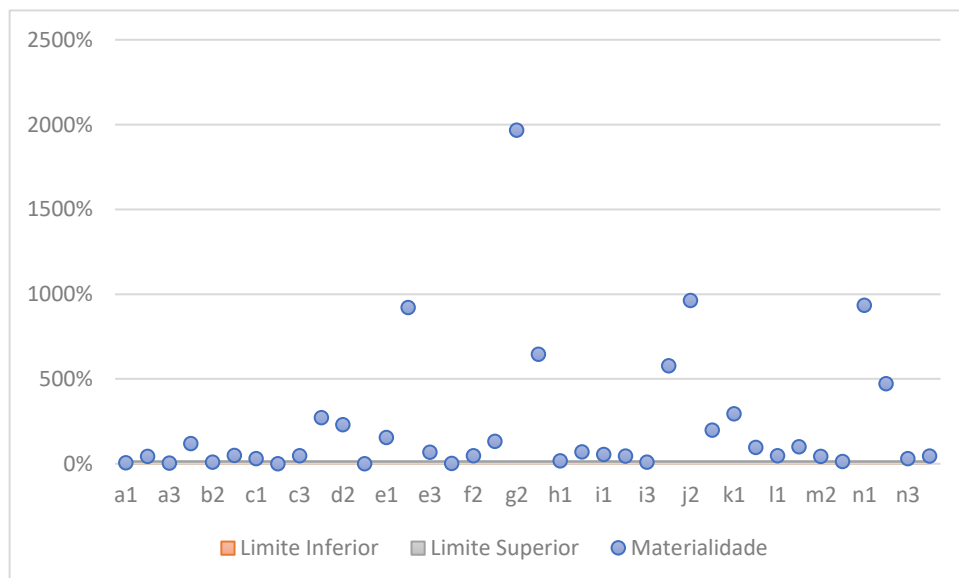


Fonte: Elaboração própria.

4.5.2. Grupo X – Lair

Considerando o Lucro Antes de Impostos e Resultados (LAIR), apenas 2,63% (um elemento) permaneceram dentro dos intervalos sugeridos, enquanto 84,21% (trinta e dois elementos) se posicionaram acima dos valores orientados pelos *guidelines*. A discrepância observada aponta para um grau significativo de divergência em relação às diretrizes estabelecidas.

Gráfico 2 Grupo X – LAIR

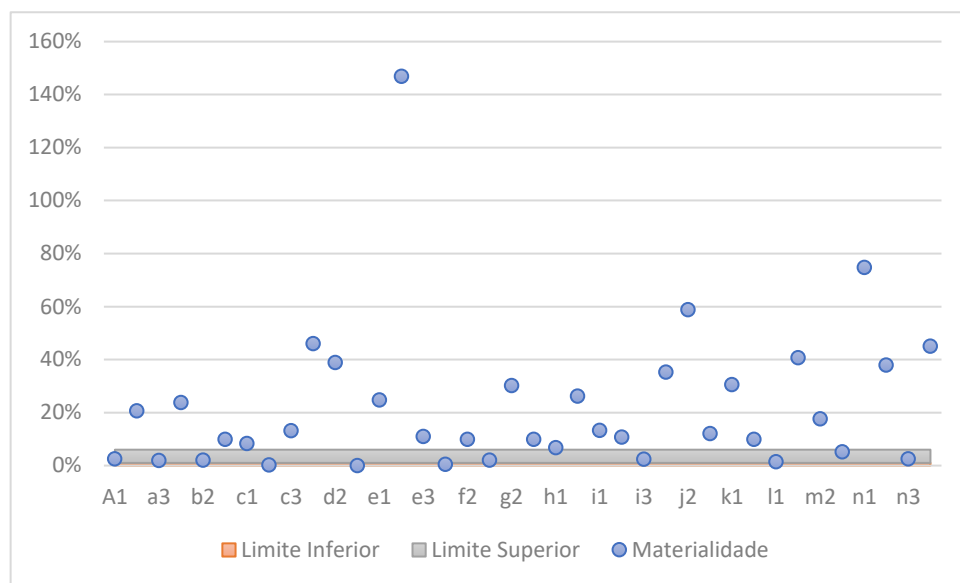


Fonte: Elaboração própria.

4.5.3. Grupo X – Patrimônio Líquido

No que diz respeito ao Patrimônio Líquido, 18,42% (sete elementos) apresentaram-se em consonância com os intervalos recomendados pela literatura. Outros 7,89% (três elementos) mantiveram-se abaixo desses patamares, e 73,68% (vinte e oito elementos) excederam os limites superiores definidos nos estudos analisados

Gráfico 3 - Grupo X – Patrimônio Líquido

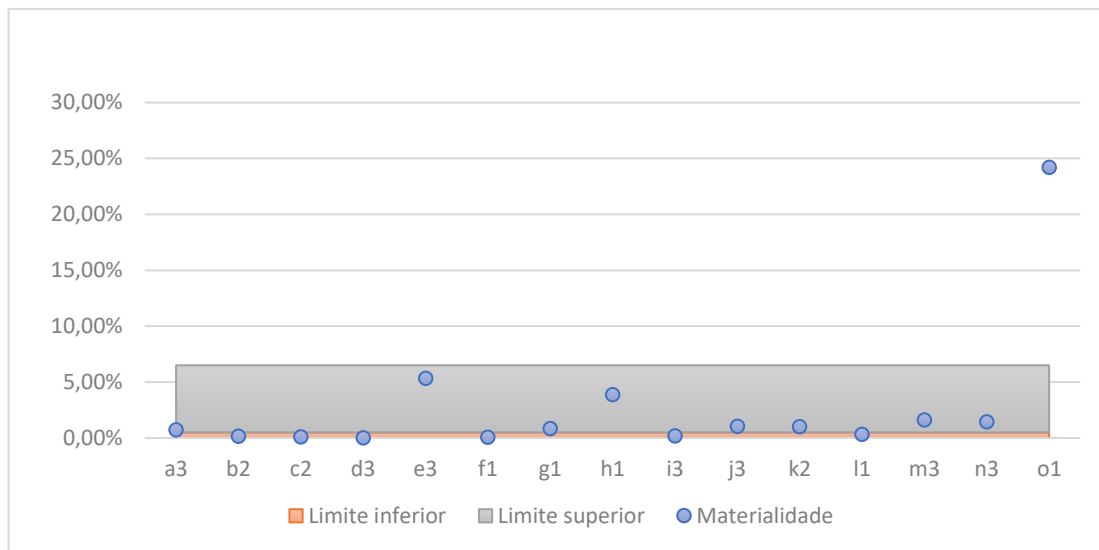


Fonte: Elaboração Própria.

4.5.4. Grupo Y – Ativo Total

No caso de Grupo Y, 40% (seis elementos) registraram valores abaixo das faixas consideradas ideais, enquanto 53,33% (oito elementos) alinharam-se adequadamente às diretrizes propostas. Apenas 6,67% (um elemento) exibiram valores acima do patamar máximo estipulado.

Gráfico 4 - Grupo Y – Ativo Total

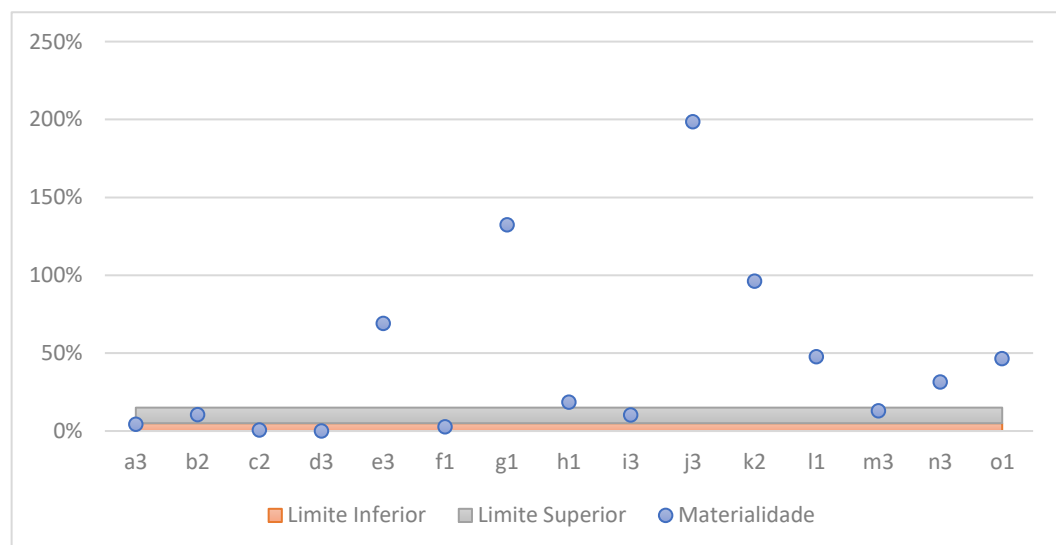


Fonte: Elaboração própria.

4.5.5. Grupo Y – Lair

Na comparação do LAIR de Grupo Y com as faixas sugeridas, constatou-se que 26,67% (quatro elementos) apresentaram valores abaixo do recomendado, nenhum se enquadrou exatamente dentro das faixas, e 73,33% (onze elementos) excederam substancialmente os referenciais utilizados.

Gráfico 5 - Grupo Y – LAIR

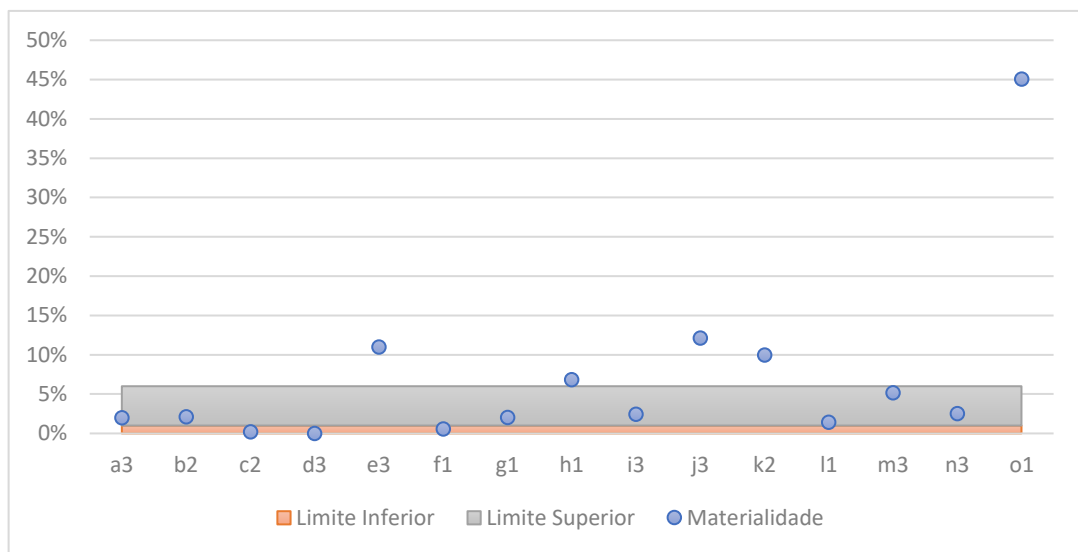


Fonte: Elaboração própria.

4.5.6. Grupo Y – Patrimônio Líquido

Por fim, a análise do Patrimônio Líquido em Grupo Y indica que 40% (seis elementos) permaneceram dentro dos valores sugeridos pela literatura. Em contrapartida, 20% (três elementos) situaram-se abaixo desses patamares, enquanto 40% (seis elementos) superaram o limite proposto, evidenciando variações consideráveis em relação aos intervalos definidos nos estudos.

Gráfico 6 - Grupo Y – Patrimônio Líquido



Fonte: Elaboração própria.

4.6. TESTES ESTATÍSTICOS

4.6.1 Teste De Wilcoxon

Tabela 8 – Síntese do teste de Wilcoxon

Grupo	Variável	Hipótese (H ₀)	p-valor	Conclusão	Observação / Síntese
Y	Ativo Total	Mediana = 0,5%	≈ 0,08	Não se rejeita H ₀ (p > 0,05).	Não há evidência estatística de diferença em relação a 0,5%. A mediana é menor que 6%.
Y	Ativo Total	Mediana = 6%	< 0,05	Rejeita-se H ₀ (p < 0,05).	Síntese: Mediana (~0,86%–1%) é compatível com 0,5%, mas difere de 6%.
Y	LAIR	Mediana = 5%	≈ 0,03	Rejeita-se H ₀ (p < 0,05).	A mediana é significativamente maior que 5%.
Y	LAIR	Mediana = 10%	≈ 0,15	Não se rejeita H ₀ (p > 0,05).	Não há evidência de diferença em relação a 10%. Síntese: Mediana excede 5% e pode estar próxima de 10%.
Y	Patrimônio Líquido	Mediana = 1%	< 0,05	Rejeita-se H ₀ (p < 0,05).	A mediana é maior que 1%.
Y	Patrimônio Líquido	Mediana = 5%	> 0,05	Não se rejeita H ₀ (p > 0,05).	Não há diferença estatística em relação a 5%. Síntese: Mediana (~2,4%–2,5%) acima de 1% e não difere de 5%.
X	Ativo Total	Mediana = 0,5%	< 0,01	Rejeita-se H ₀ (p < 0,05).	A mediana é significativamente maior que 0,5%.
X	Ativo Total	Mediana = 6%	< 0,05	Rejeita-se H ₀ (p < 0,05).	A mediana é significativamente menor que 6%. Síntese: Mediana (~3,11%) rejeita igualdade tanto com 0,5% quanto 6%.
X	LAIR	Mediana = 5%	< ,0001	Rejeita-se H ₀ (p < 0,05).	A mediana é muito superior a 5%.
X	LAIR	Mediana = 10%	< ,0001	Rejeita-se H ₀ (p < 0,05).	A mediana também é maior que 10%. Síntese: Mediana (~53%) muito acima de 5% a 10%.
X	Patrimônio Líquido	Mediana = 1%	< ,0001	Rejeita-se H ₀ (p < 0,05).	A mediana é muito maior que 1%.
X	Patrimônio Líquido	Mediana = 5%	< ,0001	Rejeita-se H ₀ (p < 0,05).	A mediana também é superior a 5%. Síntese: Mediana (~11,58%) bem acima de 1% a 5%.

Fonte: Elaboração própria.

Para todos os casos, aplicou-se o teste de Wilcoxon para uma amostra (one-sample), que compara a mediana amostral a um valor específico e avalia a significância da diferença por meio da estatística de postos sinalizados. Observou-se que no Grupo Y, a mediana tipicamente se manteve próxima, mas não necessariamente com todos elementos dentro, dos limites

inferiores ou superiores, conforme verificado pelos p-valores. Já no Grupo X, na maioria das situações a mediana mostrou-se consideravelmente afastada das faixas propostas, resultando em p-valores bastante baixos e rejeição das hipóteses nulas de igualdade aos limites testados, o que indica

Os resultados obtidos por meio do teste de Wilcoxon fornecem indícios relevantes sobre a maneira como os percentuais de cada base financeira (Ativo Total, LAIR e Patrimônio Líquido) se distribuem nas amostras analisadas e, sobretudo, em que medida eles se aproximam ou se afastam dos valores de referência sugeridos pela literatura de materialidade.

No caso de Grupo Y – Ativo Total, ao comparar-se a mediana com 0,5% não houve evidência estatística suficiente para rejeitar a hipótese de igualdade, ao passo que em relação a 6% a rejeição foi clara, indicando que a mediana se situa significativamente abaixo desse percentual. Isso sugere que, embora alguns valores se apresentem superiores a menor faixa de 0,5%, o conjunto dos dados não alcança níveis tão altos quanto 6%, o que indica que há uma convergência entre as materialidades praticadas e as expressas na literatura por Hayes et al. (2005) e Boynton e Johnson (2006), mas que não são tão altas como as propostas por Arens et al. (2005).

Em relação ao LAIR de Grupo Y, o teste revela que a mediana supera 5% (hipótese rejeitada), mas não difere estatisticamente de 10%. Conclui-se que muitos registros podem ficar em torno de 10%, embora haja casos que excedem bastante esse limiar. No que tange ao Patrimônio Líquido de Grupo Y, a mediana é estatisticamente maior que 1%, mas não se afasta de 5%, apontando que grande parte das observações se encontra na faixa de 1% a 5% ou próximo a isso, o que também pode ser observado nos gráficos.

Já o Grupo X, em geral, revela percentuais que superam em maior medida esses referenciais mais conservadores, com casos de extrema disparidade em relação à base (especialmente no LAIR). Desse modo, no Grupo X prevalece um conjunto de valores que frequentemente ultrapassa esses marcos, evidenciando diferenças notáveis na maneira como cada grupo se comporta.

Em síntese, os resultados dos testes de Wilcoxon, aliados à análise descritiva, sugerem que o Grupo Y se mantém, na maioria dos cenários, mais próximo das referências adotadas em guias acadêmicos propostos por Hayes et al. (2005), Boynton e Johnson (2006) e Arens et al.

(2005), ainda que exceda determinados limites. O Grupo X, por seu turno, apresenta uma distribuição de dados mais dispersa e, em muitos casos, valores consideravelmente superiores às faixas clássicas, o que pode ser explicado pela sua diferença metodológica no que diz respeito a inclusão de todas as *proxies* obtidas dos relatórios de auditoria.

4.6.2. Considerações Acerca Das Diferenças Setoriais

Não se verificou uma diferença significativa nos valores indicados como potenciais materialidades para as entidades do setor financeiro. Apesar de os bancos apresentarem grandes volumes de ativos em razão de suas especificidades setoriais, os percentuais observados não se mostraram, em média, substancialmente distintos daqueles encontrados em empresas de outros segmentos.

4.7. PRINCIPAIS ACHADOS

Os resultados evidenciaram um desalinhamento relevante entre os percentuais de materialidade discutidos na literatura e aqueles efetivamente aplicados em pesquisas anteriores e nos dados coletados. Ao se considerar diferentes bases financeiras, constatou-se que o Ativo Total é a mais frequentemente utilizada na determinação da materialidade, apresentando maior convergência com os percentuais sugeridos pelos autores dos *guidelines*. O Patrimônio Líquido demonstrou convergência apenas parcial, enquanto o Lucro Antes de Impostos (LAIR) se distanciou do que indicam as referências teóricas, revelando um grau significativo de divergência.

As análises também evidenciaram que, nos cenários em que a dispersão dos dados foi menos acentuada, o alinhamento de Ativo Total e Patrimônio Líquido com os limites propostos pela literatura torna-se ainda mais perceptível. Entretanto, no caso do LAIR, observou-se que, no contexto brasileiro, fatores como a volatilidade dos resultados podem levar as firmas de auditoria a priorizar outras bases financeiras para definir a materialidade, esse cenário contrasta com a prática em países como o Reino Unido, onde estudos realizados pelo IFAC em 2017 indicam o LAIR como uma das principais referências.

Ao se comparar dois grupos de amostras, observou-se que o Grupo X apresentou oscilações estatísticas muito mais amplas. Esse comportamento pode ser explicado pela inclusão de *proxys* associadas a todos os Principais Assuntos de Auditoria (PAA), resultando em faixas percentuais mais extensas, que se distanciaram dos limites normalmente sugeridos

na literatura. Em contrapartida, o Grupo Y se concentrou em valores mais baixos de potencial materialidade, mostrando menor dispersão.

Outro achado relevante diz respeito à ausência de discrepâncias marcantes entre entidades do setor financeiro e aquelas de outros segmentos econômicos. Embora os bancos mantenham volumes consideravelmente maiores de ativos, tal fato não se traduziu, em média, em percentuais de materialidade muito diferentes dos verificados em empresas industriais ou comerciais.

Em suma, os achados indicam que, no Brasil, o Ativo Total se destaca como base mais frequente para a determinação da materialidade, com convergência notável em relação à literatura. Embora o Patrimônio Líquido apresente alinhamento parcial, o Lucro Antes de Impostos diverge expressivamente, sugerindo menor adesão a essa métrica, possivelmente devido à volatilidade dos resultados.

5. CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo analisar em que medida as práticas adotadas pelas grandes firmas de auditoria na determinação da materialidade estão alinhadas às diretrizes propostas pela literatura especializada, ampliando o escopo de pesquisas anteriores por meio da atualização da amostra e da inclusão de novas formas de cálculo. A adequação dos limites de materialidade constitui um elemento essencial na auditoria, pois influencia diretamente a profundidade dos procedimentos aplicados e a alocação eficiente dos recursos.

Os resultados obtidos demonstraram que, embora exista uma tendência geral de aderência às faixas percentuais sugeridas pelos autores, especialmente quando se utilizam o Ativo Total e o Patrimônio Líquido como bases financeiras para determinação da materialidade, há variações relevantes entre as práticas efetivamente aplicadas. Essas variações se mostram mais acentuadas quando critérios mais abrangentes ou menos conservadores são utilizados, o que evidencia que a determinação da materialidade não se limita a uma simples aplicação de regras, mas envolve considerações específicas sobre cada empresa auditada.

Dessa forma, este estudo contribui para a ideia de que a materialidade, embora fundamentada em parâmetros quantitativos estabelecidos pela literatura, não é um conceito rígido. Ao contrário, sua aplicação prática envolve julgamentos que podem resultar em escolhas significativamente distintas entre auditores e firmas, dependendo do contexto analisado. Em

termos de impacto a adoção de percentuais mais conservadores tende a reduzir o risco de não detecção de distorções relevantes, mas pode elevar os custos e o tempo de auditoria. Por outro lado, percentuais mais elevados podem otimizar recursos, embora ampliem a possibilidade de erros não serem considerados materiais.

Diante desse cenário, conclui-se que, embora exista um alinhamento geral entre as diretrizes propostas pela literatura e as práticas das grandes firmas de auditoria, ainda há margem para diferenças significativas devido a fatores específicos de cada auditoria. Essas diferenças ressaltam a importância da materialidade como um conceito flexível e estratégico dentro do processo de auditoria, influenciando diretamente a confiabilidade das demonstrações financeiras e a percepção dos usuários sobre a qualidade da informação contábil.

Sugere-se que estudos futuros explorem os impactos de diferentes metodologias de determinação da materialidade, considerando variações setoriais e mudanças regulatórias. Além disso, uma investigação mais aprofundada sobre o impacto da digitalização e do uso de tecnologias emergentes na definição da materialidade pode oferecer insights valiosos para o aprimoramento das práticas de auditoria.

REFERÊNCIAS

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2002). *SAS 39 – Audit Sampling*.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2007). *SAS 107 – Auditoria de Riscos e Materialidade na Condução de uma Auditoria*.
- Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2005). *Auditing and assurance services – An integrated approach* (11^a ed.). Pearson Prentice Hall.
- Boynton, W., & Johnson, R. (2006). *Modern auditing: Assurance services and the integrity of financial reporting* (8^a ed.). John Wiley & Sons, Inc.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2016). *NBC TA 320 – Materialidade no planejamento e na execução da auditoria*. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA320\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA320(R1).pdf)
- Costa, C. A. B. (2010). *Auditoria financeira: Teoria & prática* (9^a ed.). Rei dos Livros.
- Edgley, C. (2013). A genealogy of accounting materiality. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(4-5), 264-283.
- Faria, A. C., & Guerra, A. S. (2009). O instrumento value at risk – VaR na avaliação do risco da atividade de auditoria contábil. *São Paulo*, 25(75), 73-90.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (1980). *SFAC 2 – Qualitative characteristics of accounting information*.
- Frishkoff, P. A. (1970). An empirical investigation of the concept of materiality in accounting. *Journal of Accounting Research*, 8(2), 116-129.
- Hayes, R., et al. (2005). *Principles of auditing - An introduction to international standards on auditing* (2^a ed.). Pearson Education Limited.
- Houghton, K. A., Jubb, C., & Kend, M. (2011). Materiality in the context of audit: the real expectations gap. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 482-500. <https://doi.org/10.1108/02686901111142549>
- Humphrey, C., Loft, A., & Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 810-825.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2009). *ISA 320 – Materialidade*
- Kumor, P., & Mackowiak, E. (2018). Materiality in accounting and auditing. *32nd International Scientific Conference on Economic and Social*.

- Loft, A., Humphrey, C., & Turley, S. (2006). In pursuit of global regulation: Changing governance and accountability structures at the International Federation of Accountants (IFAC). *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 428-451.
- Magalhães, S. A. M. (2010). *Materialidade em Auditoria: O Problema da Sua Aplicação Prática*. Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Marques, K. (2021). *Materialidade aplicada ao trabalho do auditor: Os impactos das diferentes formas de seu cálculo nas demonstrações financeiras* (Trabalho de conclusão de curso, Strong Business School). Santo André, SP.
- Messier, W. F., Jr., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2005). *Auditing & assurance services: A systematic approach* (5ª ed.). McGraw-Hill.
- Pereira, V. A. S. (2023). *Determinantes da opinião de auditoria em empresas estatais brasileiras* Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) — Universidade de Brasília, Brasília, DF.
- Power, M. (1999). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.
- Rittenberg, L., Schwieger, B., & Johnstone, K. (2008). *Auditing – A business risk approach* (6ª ed.). Thomson South-Western.
- Robson, K. (1992). Accounting numbers as “inscription”: Action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 685-708.
- Wu, S. R., Shao, C., & Chen, J. (2018). Approaches on the screening methods for materiality in sustainability reporting. *Sustainability*, 10(9), 3233.
<https://doi.org/10.3390/su10093233>