



LOBBYING NA REGULAÇÃO DE AUDITORIA NO ÂMBITO DO IAASB

Thiago Macedo Pereira de Matos

Mestrando em Ciências Contábeis

Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC/UFRJ)

Av. Pasteur, 250, Rio de Janeiro – RJ, 22290-240

thiago.matos@ufrj.br (21) 3938-5262

Odilanei Moraes dos Santos

Doutor em Ciências Contábeis

Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC/UFRJ)

Av. Pasteur, 250, Rio de Janeiro – RJ, 22290-240

odilaneisantos@terra.com.br (21) 3938-5262

Adriano Rodrigues

Doutor em Ciências Contábeis

Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC/UFRJ)

Av. Pasteur, 250, Rio de Janeiro – RJ, 22290-240

adriano@facc.ufrj.br (21) 3938-5262

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar se há diferença de posicionamento entre os auditores e os reguladores, e suas respectivas coalizões, na última fase de consulta pública do projeto *Improving the Auditor's Report*, promovida pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), com o objetivo de influenciar a normatização da atividade de auditoria, bem como avaliar a efetividade da estratégia de submissão de cartas comentário por parte destes grupos de interesse. Os resultados, derivados da análise de 86 cartas comentário, sugerem que as empresas de auditoria apresentam posicionamento mais favorável que os órgãos reguladores acerca das principais alterações sugeridas nas normas afetadas pelo projeto, com diferenças significativas em algumas das questões apresentadas pelo normatizador. Quanto à efetividade na realização de *lobbying* junto ao IAASB, não foi encontrada predominância de um grupo de interesse específico, porém é possível afirmar que o órgão normatizador demonstra ser sensível aos comentários recebidos no processo de consulta pública, tendo em vista as alterações processadas quando da emissão das versões finais das normas.

Palavras-chave: *Lobby*; Regulação; Auditoria; Relatório dos auditores; IAASB.

Área Temática do evento: Mercados Financeiro, de Crédito e de Capitais.

1. INTRODUÇÃO

O relatório dos auditores é o documento através do qual os auditores independentes se comunicam com os usuários das demonstrações contábeis, possibilitando a estes o seu uso como uma ferramenta para reduzir a assimetria informacional em relação aos administradores das companhias.

No Brasil, a auditoria é realizada de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria (NBC TA), emitidas pelo Conselho Federal de



Contabilidade (CFC), as quais estão alinhadas desde 2010 às normas internacionais de auditoria (ISA) emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) e adotadas por mais de 100 jurisdições ao final de 2014 (IFAC, 2015a).

O IAASB é o órgão normatizador da atividade de auditoria em nível internacional, ligado à *International Federation of Accountants* (IFAC), com foco na emissão e implementação de normas internacionais de auditoria, revisão, controle de qualidade, asseguarção e demais serviços relacionados à atividade dos auditores.

O devido processo de desenvolvimento das normas emitidos pelo IAASB inclui a obtenção de *insights* de uma gama diversa de *stakeholders*, a emissão de *exposure drafts* e outros documentos de consulta pública, com solicitação de comentários e a emissão das versões finais das normas são normalmente acompanhadas por documentos com as bases para as conclusões relativas aos comentários recebidos. Há, ainda, um órgão internacional responsável pela supervisão do IAASB, que é o *Public Interest Oversight Board* (PIOB) cujo objetivo é assegurar que as atividades do IAASB seguem o devido processo assim como correspondem ao interesse público (IAASB, 2016).

Porém, como este processo de consultas públicas no desenvolvimento de normas, além de técnico é político, conforme se discute desde Watts e Zimmerman (1978), é possível que o IAASB tenha sido capturado por determinados grupos de interesse no desenvolvimento de seus projetos de norma.

Assim, e tendo em vista que em janeiro de 2015 o IAASB emitiu novas normas relativas à emissão do relatório dos auditores, finalizando o *Auditor's Report Project – ARP* em curso desde a elaboração das pesquisas acadêmicas em 2006 e das consultas públicas efetuadas a partir de 2009 sobre o assunto, busca-se, neste estudo, responder à seguinte questão de pesquisa: qual grupo de interesse (auditores independentes ou órgãos reguladores) exerceu *lobbying* mais efetivo na regulação de auditoria, no que diz respeito ao projeto de alteração de normas acerca do relatório dos auditores?

O objetivo da pesquisa é verificar a realização de *lobby* por determinados grupos de interesse (auditores e reguladores) no devido processo de regulação das atividades de auditoria, no âmbito do IAASB e, nesse contexto, identificar o grupo de interesse mais efetivo em suas ações no sentido de influenciar o normatizador.

O projeto de mudança do relatório dos auditores versa sobre diversos pontos e propõe alterações relevantes, como a inclusão da seção *Key Audit Matters* (KAM), que abordará questões específicas da companhia auditada, além de inclusão de seção sobre o julgamento do auditor acerca da continuidade operacional da entidade e discussão quantitativa e qualitativa sobre o nível de materialidade adotado. A relevância dessas alterações motivou diversos *stakeholders* a se posicionar junto ao IAASB no sentido de influenciar o órgão emissor das normas internacionais de auditoria a atender seus interesses nos documentos finais.

A análise de conteúdo das cartas comentário emitidas por determinados grupos, em particular os auditores e órgãos reguladores, e submetidas ao IAASB durante as fases do processo de consulta pública, foi a metodologia empregada neste estudo, por ser fonte disponível publicamente e amplamente aplicada em estudos sobre o assunto, conforme concluíram Carmo e Ribeiro (2015).

Com relação ao uso de cartas comentário, Carmo e Ribeiro (2015) analisaram estudos relacionados ao *lobbying* na regulação contábil e concluíram que a maioria dos trabalhos utilizou a análise de conteúdo das cartas comentário como fontes de investigação e técnica de análise de dados. Também em defesa desta metodologia pode-se citar Georgiou (2004) o qual investigou outras estratégias de *lobbying* além das cartas



comentário e seus resultados mostram que a utilização de outros métodos está significativamente associada ao uso de cartas comentário.

Os dados coletados na análise de conteúdo das cartas comentário de cada um dos grupos de interesse foi classificado e analisado, via técnicas estatísticas, para verificar a existência de diferença significativa entre os posicionamentos dos grupos e posteriormente cotejados os posicionamentos com a posição final do IAASB nas normas definitivas para verificar qual dos grupos obteve maior efetividade ao influenciar o órgão emissor neste projeto em particular.

Tendo em vista os objetivos estabelecidos, os grupos de interesse foco do estudo são os auditores e os reguladores, tanto em suas ações individuais como em forma de coalizações, no caso dos auditores com as associações profissionais da área contábil e no caso dos reguladores com os órgãos emissores nacionais de normas.

A importância do projeto do IAASB, ao propor alterações relevantes no relatório dos auditores, em conjunto com a relevância do estudo das influências que determinados grupos podem ter sobre o processo de emissão de normas, pois podem demonstrar que o interesse público está sendo substituído pelo atendimento de interesses destes grupos na emissão das normas, além do fato de que pesquisas nesta linha tem sido feitas mais comumente em relação às normas contábeis emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) ou *Financial Accounting Standards Board* (FASB), fundamentam e dão importância ao presente estudo. O presente artigo tem potencial para contribuir no desenvolvimento dessa linha de pesquisa e para que se busque verificar se as conclusões obtidas nos estudos sobre *lobby* na emissão de normas contábeis são aplicáveis ao desenvolvimento de normas de auditoria.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Tendo em vista que as pesquisas nesta área tem tido foco na emissão de normas contábeis, com um significativo número de trabalhos publicados, será utilizada essa linha de investigação como base para a fundamentação teórica da pesquisa, já que são escassas pesquisas dedicadas a analisar influência de grupos de interesse sobre órgãos emissores de normas de auditoria.

Influências no processo de desenvolvimento de normas contábeis tem sido objeto de diversos estudos e sob diferentes perspectivas. Watts e Zimmerman (1978) já discutiam a influência de grandes corporações sobre as normas emitidas nos Estados Unidos, demonstrando que tal processo é político, assim como produto do mercado, e que determinados grupos buscam maximizar a utilidade das normas para o seu interesse. Em relação às normas internacionais, o estudo de Larson (1997) analisou cartas comentário emitidas a projetos do *International Accounting Standards Committee* (IASC) – antiga nomenclatura do IASB – e verificou que o tamanho da companhia e sua atuação multinacional são fatores determinantes para a tentativa de influenciar a elaboração de normas internacionais de contabilidade.

Ao analisar a evolução da regulação relativa a divulgações em demonstrações financeiras, Bertomeu e Magee (2015) concluem que os aumentos nos requerimentos de divulgação serão mais lentos quando o emissor de normas é menos influente politicamente ou quando maiores custos de divulgação impliquem maior resistência política das companhias que reportam.

Conforme Viscusi, Harrington e Vernon (2005), a teoria econômica da regulação se baseia no fato de que a regulação é realizada de modo a atender as necessidades e o bem-estar do grupo de interesse que exercer maior pressão relativa sobre o normatizador. Portanto, os grupos que tiverem a maior efetividade na tentativa de



convencer o normatizador a tomar determinadas decisões, serão os maiores beneficiados com o processo político de desenvolvimento e emissão de normas.

Desta forma, as normas não seriam emitidas no estrito interesse público ou com visão eminentemente técnica dos eventos e transações que buscam regular. Conteriam, na realidade, um componente político, influenciado por interesses de determinados grupos que exercem pressão sobre o órgão emissor, conforme discutido em artigos de Solomons (1978) e Zeff (2002).

As pesquisas sobre *lobby* na elaboração de normas contábeis podem ser divididas em três grupos, conforme classificação proposta por Durocher, Fortin e Côté (2007), constantes na Tabela 1.

Tabela 1 – Classificação das pesquisas sobre *lobby*.

Grupo	Objetivo
<i>Positive Accounting Theory Group</i> (PATG)	Buscam analisar as motivações econômicas dos gestores das empresas preparadoras das demonstrações contábeis, que sustentam a sua participação no processo de elaboração de normas contábeis e como estas motivações afetam sua disposição em participar do processo de <i>lobbying</i> , posicionando-se contra ou a favor de determinada proposta normativa contábil.
<i>Economic Theory of Democracy Group</i> (ETDG)	Investigam a participação de interessados em geral no processo de <i>lobbying</i> nos normatizadores contábeis, com a preocupação de investigar os motivos e características que levam os interessados a participarem do processo de elaboração de normas contábeis, dentro de uma perspectiva de balanceamento entre custos e benefícios dessa participação.
<i>Coalition and Influence Group</i> (CIG)	Estudam as potenciais coalizões entre grupos de interesses e a possível influência desses grupos nas decisões dos reguladores contábeis, investigando como as várias preferências dos interessados no processo contábil se relacionam e como os reguladores incorporam essas preferências no seu processo de elaboração de normas.

Fonte: adaptado de Durocher, Fortin e Côté (2007).

Como o PATG visa analisar as motivações econômicas de empresas preparadoras de demonstrações financeiras que as levam a participar do processo de elaboração de normas contábeis e o ETDG investiga os motivos e características dos interessados em geral no processo de influenciar os normatizadores, numa análise da relação custo *versus* benefício desta participação, este estudo se enquadra no terceiro grupo descrito na Tabela 1 (CIG), tendo em vista que se propõe a estudar a efetividade das estratégias de *lobbying* empregadas pelos auditores e reguladores e suas coalizões.

Na Tabela 2 encontram-se alguns trabalhos sobre *lobbying* na regulação de normas contábeis, que podem ser enquadrados em um dos três grupos anteriormente descritos.



Tabela 2 – pesquisas sobre *lobby* no processo de normatização contábil.

Autor (ano)	País (Regulador)	Objetivo e método	Resultados alcançados
Watts e Zimmerman (1978)	EUA (FASB)	Avaliar, através das cartas comentário submetidas por empresas, os incentivos econômicos da participação na elaboração da norma contábil sobre os efeitos das mudanças no nível geral de preços.	Concluiu que gestores de companhias possuem incentivos econômicos para realizar <i>lobby</i> junto ao regulador.
Haring Jr. (1979)	EUA (FASB)	Analisar a associação entre as opiniões de determinados grupos de interesse e as posições adotadas pelo FASB relativas a 8 projetos.	Encontrou associação entre as posições adotadas pelo FASB e as defendidas pelas maiores firmas de auditoria e contabilidade dos EUA e pelos patrocinadores do FASB. Encontrou também associação entre as opiniões dos auditores e as de seus clientes.
Larson (1997)	Internacional (IASB)	Analisar determinantes de participação de empresas no processo de emissão de comentários a diversos processos normativos do IASB.	A grande maioria das empresas que emitiram cartas comentário estava entre as 500 maiores corporações listadas pela revista Forbes e tinham atuação internacional.
Georgiou e Roberts (2004)	Reino Unido <i>Accounting Standards Board</i> (ASB)	Investigar, por meio de cartas comentário e questionário, as características de empresas lobistas e não lobistas no processo de normatização de tributos diferidos.	Empresas contrárias à proposta tinham maior probabilidade de ter contratos com cláusulas restritivas (<i>convenants</i>). Assim como tamanho da empresa aumenta a propensão a participar do processo.
Hansen (2011)	Internacional (IASB)	Investigar a efetividade do <i>lobby</i> sobre 5 projetos do IASB de 2002 a 2004, através da análise de mais de 600 cartas comentário.	Concluiu que o sucesso do <i>lobby</i> está positivamente associado à capacidade do respondente transmitir informação e que a credibilidade do lobista e que ele seja de um país que adota as IFRS influenciam a decisão do IASB sobre a norma final.
Jorissen et al (2012)	Internacional (IASB)	Investigação sobre estratégias de <i>lobby</i> utilizadas, incentivos e características dos lobistas, através da análise de mais de 3 mil cartas comentário em resposta a mais de 30 documentos de consulta pública do IASB.	Identificou que empresas, profissionais da contabilidade e normatizadores locais respondem por 83% de participação no <i>lobby</i> . Estes grupos atuaram mais em relação a reconhecimento e mensuração enquanto que usuários e supervisores de mercado atuaram mais em <i>disclosure</i> .
Santos e Santos (2014)	Internacional (IASB)	Identificar os determinantes da submissão de cartas comentário, como estratégia de <i>lobbying</i> , ao projeto de atividades extrativistas do IASB.	Concluiu que o tamanho da empresa petrolífera aumenta a probabilidade de participação no processo de consulta, notadamente em posições contrárias às propostas de alteração da IFRS 6.

Fonte: adaptado de Carmo e Ribeiro (2015).

Nota-se, pela Tabela 2, que a maioria dos estudos utilizou as cartas comentário como fonte de informação e análise de conteúdo como técnica de análise de dados para testar suas hipóteses, sendo que as conclusões não apresentam resultados uniformes, variando conforme o projeto em análise, o órgão emissor, os grupos de usuários selecionados e as características estudadas.

Os objetivos almejados por alguns estudos realizados, conforme Tabela 2, eram compreender o que leva as empresas a tentar influenciar o processo de normatização,



explicitando de que forma o fazem e com que objetivos. Outro foco, como o apresentado por Sutton (1984), diz respeito a identificar o melhor momento em que o interessado deveria participar do processo de normatização e qual argumentação deveria utilizar, na tentativa de maximizar seus esforços em influenciar as decisões do órgão emissor.

Sutton (1984) entende que o participante terá maior efetividade se tentar influenciar o normatizador antes da emissão do *exposure draft* (minuta de norma). Este autor também classifica as estratégias de *lobby* em diretas ou indiretas, formais ou informais, concluindo que a escolha do método deve ser analisada caso a caso. E considera como estratégia de longo prazo a representação dos interesses do lobista na estrutura do órgão normatizador, seja no nível de tomada de decisão, seja em estruturas consultivas.

Segundo Fogarty (1992) As estratégias de *lobbying* na regulação contábil também podem ser analisadas à luz da teoria institucional, que afirma que as ações das organizações devem ser vistas como uma busca por legitimidade na sociedade ou manutenção da credibilidade junto a agentes externos. Kenny e Larson (1993) concluem que organizações como o IASB visam sua própria sobrevivência ao buscar legitimidade junto a seus constituintes e que, uma das ferramentas para este objetivo é o processo de consulta pública na emissão de seus documentos. Tavares, Paulo e Anjos (2013) afirmam que se pode considerar que a análise das cartas comentários seja uma boa *proxy* para a existência de *lobby*, pois as firmas, mesmo tentando influenciar por outras vias, também submetem cartas, com o propósito de legitimar o processo.

Desta forma, organismos emissores de normas contábeis solicitam comentários de diversos participantes da comunidade contábil, em cada uma das fases de seus projetos, de forma a buscar esta legitimidade e como estratégia de sobrevivência.

No caso do IAASB, o devido processo de emissão de suas normas prevê a realização de procedimentos de consultas públicas durante o desenvolvimento dos documentos emitidos. Dentre estes procedimentos está a emissão de *exposure drafts* e *consultation papers*, com prazo para recepção de cartas de partes interessadas no assunto a ser normatizado e discussão do *feedback* recebido em reuniões técnicas com consequente publicação de bases para a decisão de aceitar ou não as sugestões advindas das cartas recepcionadas.

Este processo propicia um ambiente para a participação de grupos de interesse, organizados de forma a fazer pressão política para que o IAASB atenda a seus propósitos e desenvolva normas de auditoria e serviços correlatos que sirvam às suas necessidades particulares, nem sempre alinhadas ao interesse público.

No que diz respeito a pesquisas no âmbito da emissão de normas de auditoria, aponta-se as realizadas por Simnett e Huggins (2014) e Williams e Wilder (2015). No primeiro caso, os autores buscaram analisar as respostas ao *Invitation to Comment* (ITC) emitido pelo IAASB, sobre o relatório do auditor, para determinar o nível de concordância com as reformulações propostas. Os resultados apontam para o forte suporte ao aprimoramento da divulgação no relatório do auditor acerca de outras informações anexadas às demonstrações financeiras e baixo suporte sobre a inclusão de informações adicionais no relatório do auditor sobre julgamentos e procedimentos de auditoria. Além disso, encontrou evidências que respondentes norte-americanos apresentaram menos suporte à maioria das proposições do IAASB que os de outras regiões (Simnett & Huggins, 2014).

Já Williams e Wilder (2015) objetivaram descrever o papel do *feedback* recebido nas consultas públicas do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) dos



Estados Unidos na evolução da política regulatória. Os autores verificaram níveis diversificados de apoio ou oposição às normas emitidas pelo PCAOB dentre os grupos de interesse avaliados e concluíram que o órgão revisa quase a metade de suas posições após a análise dos comentários recebidos nos processos de consulta.

3. PROJETO DE REFORMULAÇÃO DAS NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DO AUDITOR

O relatório dos auditores foi objeto de diversas alterações em seu conteúdo e formato. No início desta atividade tratava-se de um documento mais individualizado, com informações de como cada auditoria foi conduzida até chegar na forma atual, com linguagem e formato padronizados.

O primeiro documento internacional que tentou padronizar os relatórios emitidos pelos auditores foi o *International Audit Guide* (IAG) n. 13, emitido pelo *International Auditing Practices Committee* (IAPC), predecessor do IAASB, em 1983. Houve revisões nesta norma em 1989 e em 1993. Atualmente, a norma que trata do relatório dos auditores é a *International Standard on Audit* (ISA) n. 700, que passou por revisões em 2001, 2004 e a última em 2008, no projeto de clarificação das ISAs. Todas estas alterações foram feitas tendo em vista buscar uma maior harmonização dos relatórios de auditoria emitidos nos mais diversos países do mundo, assim como buscar a utilização de uma linguagem clara aos usuários das demonstrações financeiras.

Além da ISA 700, há requerimentos relativos ao relatório de auditoria em outras normas emitidas pelo IAASB, notadamente nas ISAs 705 e 706, que tratam, respectivamente, das modificações na opinião do auditor e dos parágrafos de ênfase e de outros assuntos, respectivamente.

Após os fatos que resultaram na crise financeira de 2008, o trabalho dos auditores voltou a ser criticado e o relatório de auditoria emitido sobre as demonstrações contábeis tem sido alvo de questionamentos de diversos usuários sobre sua utilidade e capacidade informativa (IFAC, 2011).

Neste contexto, o próprio IAASB determinou a elaboração de estudos para identificar as percepções dos usuários acerca do relatório dos auditores e concluiu que o relatório padronizado possuía utilidade limitada, ao informar apenas a existência de alguma ressalva ou não, além de ter detectado lapso de expectativas entre auditores e demais usuários de demonstrações financeiras acerca das responsabilidades do auditor (IFAC, 2015a).

Ao final de 2010, o IAASB decidiu que deveria explorar meios para modificar o relatório dos auditores, notadamente porque organismos externos como a Organização Internacional das Comissões de Valores – IOSCO, a Comissão Européia e alguns reguladores nacionais de auditores já estavam avaliando formas de aprimorar o papel do auditor e de seu relatório (IAASB, 2010).

O IAASB então emitiu um documento de consulta (CP) acerca das opções para alterar o relatório dos auditores e aumentar seu valor para os usuários, buscando captar a visão de diversos *stakeholders* acerca da relevância e utilidade do relatório dos auditores, se há e em que medida é o lapso de expectativas e informações entre os usuários dos relatórios dos auditores e obter visões sobre opções para melhorar a sua qualidade, relevância e valor, bem como sobre as implicações e desafios de tais alterações. Este CP deixou claro que se fundamentava na premissa de que o escopo de auditoria deveria permanecer o mesmo (IFAC, 2011).

Em reunião ocorrida em dezembro de 2011, o IAASB discutiu o *feedback* recebido nos 82 comentários ao CP, bem como nas reuniões presenciais (*roundtables*) e



outreaches realizados por diversos reguladores e supervisores. Nas cartas recebidas houve forte apoio à necessidade de melhoria do poder comunicativo do relatório dos auditores, porém mantendo a natureza binária da opinião (modificada ou não) sem a inclusão de linguagem ‘clichê’ que possa desviar atenção do leitor sobre a opinião. Também houve suporte significativo à necessidade de maior transparência quanto ao processo de auditoria em si e de que o escopo dos trabalhos de auditoria não deveria sofrer alterações, mas sim a forma como o trabalho e a opinião emitida é reportada (IFAC, 2011).

Após análise detalhada das respostas aos itens consultados no CP, o IAASB decidiu ser importante elaborar um projeto de revisão do relatório dos auditores, em linha com o suporte recebido pelos usuários sobre as opções de mudança sugeridas em seu documento de consulta. Neste projeto seriam endereçadas as questões em que houve maior demanda dos respondentes, dentre elas: incluir no relatório informações sobre julgamentos da administração e como o auditor os avaliou; divulgação quantitativa e qualitativa acerca da materialidade; entre outros assuntos (IFAC, 2011).

Em junho de 2012, o IAASB emitiu documento de consulta acerca das melhorias no relatório dos auditores (*Invitation to Comment – ITC*). Este documento apresenta a visão do órgão sobre as mudanças que entende necessárias ao relatório e as razões para cada alteração sugerida, além de apresentar um modelo de como seria o novo relatório (IAASB, 2012a).

Inicialmente, chama atenção o fato de que a divulgação quantitativa e qualitativa acerca da materialidade, tratada no CP, não mais aparece no ITC, embora tenha sido citada como informação que poderia atuar para reduzir o lapso de informação e expectativa entre os auditores e os demais usuários dos relatórios. As principais alterações apresentadas no ITC, em relação ao relatório do auditor atualmente em vigor são descritas na Tabela 3.

Tabela 3 – alterações sugeridas no ITC ao relatório do auditor

Item	Alteração Sugerida
Opinião do auditor	Passa do final para o início do relatório, dando maior proeminência à opinião. Faz referência às notas explicativas como parte integrante das demonstrações.
Continuidade operacional (<i>going concern</i>)	Inclusão de seção específica sobre o assunto no relatório do auditor, que conclui sobre o uso apropriado do pressuposto de continuidade e a declaração de que baseado nos procedimentos de auditoria efetuados não foi identificada condição ou evento que ponha em dúvida tal uso.
Comentários do auditor	Criação de seção em que o auditor comenta os assuntos que são mais importantes para que os usuários compreendam as demonstrações financeiras ou a auditoria. Áreas de julgamento significativo da administração, transações não usuais e matérias significativas de auditoria, incluindo julgamentos críticos e dificuldades na realização dos trabalhos são itens sugeridos para inclusão na seção.
Nome do sócio responsável	Divulgação do nome do sócio responsável pela auditoria, além do nome da firma, já requerido anteriormente.
Outras informações	O auditor deve declarar em seção específica do relatório que leu outras informações incluídas no relatório anual e não encontrou inconsistências materiais em relação às demonstrações financeiras.
Declaração de cumprimento de normas éticas	Inclusão de declaração de cumprimento de normas éticas, inclusive de independência, por parte do auditor.
Responsabilidade do auditor, da administração e da governança	Expansão da seção, para clarificar as responsabilidades destes participantes do processo de preparação, supervisão e auditoria das demonstrações contábeis, bem como melhorar o entendimento dos usuários quanto à responsabilidade do auditor quanto a fraude, controles internos, políticas contábeis, entre outros.

Fonte: adaptado de IAASB (2012a).



Conforme demonstrado na Tabela 3, foram propostas alterações substanciais ao relatório do auditor. O período para comentários sobre este material encerrou-se em 8 de outubro de 2012 e foram recebidos 165 comentários (IAASB, 2012b).

Além da descrição do que, como e porque as alterações foram propostas e da apresentação de um modelo de relatório contemplando tais mudanças, o ITC trouxe uma série de 18 questões para os respondentes.

Após análise e discussão das respostas ao ITC, o IAASB emitiu, em Julho de 2013 o *Exposure Draft* (ED) das novas versões das normas impactadas pelo projeto de alteração relatório dos auditores, incluindo-se a norma relativa à continuidade operacional – ISA 570 – a norma relativa à comunicação com a governança – ISA 260 – as normas relativas a modificações e ênfase no relatório do auditor – ISA 705 e 706 – e uma nova norma, a ISA 701 – *Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*, que endereça questões relativas à seção do relatório que no ITC denominava-se comentários do auditor (IAASB, 2013).

As principais diferenças entre as sugestões apresentadas no ITC e o descrito no ED contam na Tabela 4.

Tabela 4 – alterações sugeridas no ED ao relatório do auditor

Item	Alteração Sugerida
Nome do sócio responsável.	Nome do sócio de auditoria será exigido apenas em relatórios de auditoria de companhias listadas, não mais em todas as auditorias, conforme previsto no ITC.
Requisitos éticos e de independência.	Aprimoramento da declaração de cumprimento de normas éticas e de independência, em relação ao modelo sugerido no ITC.
Comentários do auditor (KAM)	A seção <i>key audit matters</i> (KAM) substituiu a seção comentários do auditor e passou a ser exigida apenas para companhias listadas, enquanto no ITC era exigida para entidades de interesse público, um conceito mais abrangente.
Estrutura do relatório	Tornou não obrigatória a ordem de apresentação de determinados elementos do relatório.

Fonte: adaptado de IAASB (2013).

Considerando as alterações realizadas, resumidas na Tabela 4, o ED trouxe questões aos respondentes, sobre a seção KAM, continuidade operacional, requerimentos de ética e independência, divulgação do nome do sócio de auditoria, alterações na ISA 700, obrigatoriedade de ordem de apresentação das seções (IAASB, 2013).

Houve uma alteração significativa no que diz respeito ao conceito de KAM entre o disposto no ITC e a versão do ED, pois inicialmente a seção deveria conter informações importantes para a compreensão do usuário sobre as demonstrações financeiras enquanto no ED se tratam de matérias que, no julgamento do auditor, fossem mais significativas na auditoria das demonstrações financeiras. Além disso, o IAASB superou no ED a discussão sobre a supressão dos parágrafos de ênfase e de outros assuntos via sua inclusão na seção KAM e passou a questionar aos respondentes se está clara a distinção entre estas seções do relatório do auditor nas alterações propostas às normas (Johnsson & Svensson, 2014).

Na seção de continuidade operacional, o ED alterou o parágrafo do modelo de relatório apresentado no ITC que tratava da identificação de incerteza material que ponha em dúvida a habilidade da companhia de manter suas operações, incluindo uma frase que reputa à administração a inicial responsabilidade por tal identificação.

O período para comentários desta última fase de emissão das normas encerrou-se em 22 de novembro de 2013 e foram recebidos 139 comentários. Essas cartas



comentários constituíram o objeto para a análise de conteúdo deste trabalho (IAASB, 2014).

Na reunião de setembro de 2014, o IAASB aprovou a versão final das normas alteradas pelo *Auditor Reporting Project*, além da nova norma ISA 701, e ajustes pontuais em algumas outras normas. Estas normas foram publicadas em janeiro de 2015 com data efetiva para auditorias de demonstrações contábeis de períodos findos a partir de 15 de dezembro de 2016 (IFAC, 2015b).

Conforme o documento com as bases de conclusão, publicado pelo IAASB (2015), as principais alterações ocorridas nessa fase final de desenvolvimento das normas, em relação ao ED, constam na Tabela 5.

Tabela 5 – alterações sugeridas nas normas finais em relação ao ED

Item	Alteração Sugerida
Alcance do KAM	ISA 701 aplicável também quando requerido por lei ou norma nacional e também para comunicação de forma voluntária pelo auditor.
<i>Guidance</i> sobre KAM	Mais material de aplicação e detalhes sobre o uso da seção KAM.
<i>Going Concern</i>	Fim do requisito de seção específica de continuidade, sendo aplicável apenas em casos em que existam incertezas materiais relativas ao assunto.
Nome do sócio responsável	Inclusão de material de aplicação para esclarecer as exceções acerca da inclusão do nome do sócio responsável pela auditoria em caso de ameaças a sua segurança pessoal.
Requisitos éticos e de independência	Ao invés de referência à norma específica, é requerida identificação da jurisdição de origem dos requisitos éticos ou referência ao código de ética internacional do <i>International Ethics Standards Board for Accountants</i> (IESBA).
Estrutura do relatório	Requerimento para que a opinião e a base para a opinião estejam, obrigatoriamente, no início do relatório. As demais seções podem ser ordenadas conforme determinação de cada jurisdição, sendo o exemplo da norma o formato que o IAASB considera a melhor prática.
Declaração de responsabilidades	Responsabilidades do auditor podem não ser incluídas no relatório, incluindo-se referência ao website de autoridade que descreva tais responsabilidades ou incluídos como anexo ao relatório.

Fonte: Adaptado de IAASB (2015).

Observa-se, portanto, que alterações significativas em diversos aspectos do relatório dos auditores foram propostas pelo IAASB neste projeto, e que tais propostas foram alteradas pelo próprio IAASB ao longo das fases de consulta pública.

4. METODOLOGIA

4.1. Definição da coleta de dados e técnicas de análise

Considerando o descrito na seção 3 sobre o desenvolvimento da norma e tendo em vista que as principais discussões e alterações no relatório, dentre o modelo inicialmente apresentado no ITC, no ED e na versão final, se concentraram em assuntos relativos à seção de comentários do auditor (KAM) e à continuidade operacional (GC), serão estas as discussões objeto de análise deste artigo, relativos aos comentários enviados por auditores (e suas associações profissionais) *versus* opiniões de reguladores (e emissores nacionais de normas).

Foram coletadas no *website* do IAASB as respostas dos grupos de interesse aos questionamentos efetuados pelo IAASB no ED, especificamente quanto às questões apresentadas na Tabela 6, selecionadas em virtude da delimitação de tópicos comentada no parágrafo anterior, sendo excluída a questão de número 4, tendo em vista que esta questão pede que o respondente selecione exemplos mais e menos úteis acerca de KAM



dentre os apresentados no ED, o que inviabiliza a classificação das respostas conforme a metodologia proposta.

Tabela 6 – questões do ED cujas respostas serão analisadas nesta pesquisa

#	Item	Descrição
1	KAM	Os usuários das demonstrações financeiras acreditam que a introdução de uma nova seção no relatório dos auditores descrevendo os assuntos que o auditor determinou como os mais significativos na auditoria aumenta a utilidade do relatório dos auditores? Se não, porque?
2	KAM	Os respondentes acreditam que os requerimentos propostos e o material de aplicação relacionado na ISA 701 proposta provê um framework apropriado para guiar o julgamento do auditor na determinação do KAM? Se não, porque? Os respondentes acreditam que a aplicação da ISA proposta resultará em julgamentos do auditor razoavelmente consistente sobre que assuntos são determinados a serem KAM? Se não, porque?
3	KAM	Os respondentes acreditam que os requerimentos propostos e o material de aplicação relacionado na ISA 701 proposta provê suficiente direção para habilitar o auditor a considerar apropriadamente o que deve ser incluído na descrição de cada KAM a ser comunicado no relatório de auditoria? Se não, porque?
5	KAM	Os respondentes concordam com o enfoque que o IAASB tem adotado em relação ao KAM para entidades para as quais o auditor não é requerido a prover tal comunicação - isto é, KAM pode ser comunicado em base voluntária mas, se o for, a ISA 701 proposta deve ser seguida e o auditor deve sinalizar sua intenção na carta de contratação do serviço? Se não, porque? Há outras considerações práticas que podem afetar a habilidade do auditor para decidir comunicar KAM quanto não é requerido a fazê-lo e que devem ser reconhecidos pelo IAASB nas normas propostas?
6	KAM	Os respondentes acreditam que é apropriado para a ISA proposta permitir a possibilidade do auditor poder determinar que não há KAM a comunicar? (a) se sim, os respondentes concordam com os requerimentos propostos, endereçando estas circunstâncias? (b) se não, os respondentes acreditam que o auditor deve ser requerido a sempre comunicar pelo menos um KAM ou há outras ações que poderiam ser tomadas para garantir que os usuários das demonstrações financeiras estão cientes das responsabilidades do auditor sob a ISA 701 proposta e a determinação, no julgamento profissional do auditor, que não há KAM a se comunicar?
7	KAM	Os respondentes concordam que, quando a informação financeira comparativa é apresentada, a comunicação do auditor sobre KAM deve ser limitada à auditoria do período mais recente, à luz dos desafios práticos explicados no parágrafo 65? Se não, como os respondentes sugerem que estas questões poderiam ser tratadas de forma eficaz?
8	KAM	Os respondentes concordam com a decisão do IAASB de reter os conceitos de parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos, mesmo quando o auditor é obrigado a comunicar KAM, e como tais conceitos foram diferenciados nas normas de auditoria propostas? Se não, por quê?
9	GC	Os respondentes concordam com as declarações incluídas nos relatórios de auditoria ilustrativos relativos a: (a) A adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade dos negócios na elaboração das demonstrações financeiras da entidade? (b) se o auditor identificou uma incerteza material que possa levantar dúvida significativa na capacidade de continuidade da entidade, incluindo quando essa incerteza foi identificada (veja o Apêndice da ISA 570 proposta? A este respeito, o IAASB está particularmente interessado em visões de se tais relatórios, bem como suas implicações potenciais, vão ser mal compreendidos ou mal interpretados pelos usuários das demonstrações financeiras.
10	GC	Qual é a opinião dos respondentes quanto ao fato de se uma declaração explícita de que nem a administração nem o auditor podem garantir a capacidade de continuidade das operações da entidade deve ser exigida no relatório do auditor, independentemente de uma incerteza material ter sido identificada?

Fonte: Adaptado de IAASB (2013).



Estas respostas foram classificadas, seguindo-se o modelo aplicado por Simnett e Huggins (2014), de modo que cada uma das respostas acerca dos assuntos mais críticos – GC e KAM – foi avaliada de acordo com a concordância ou discordância sobre a pergunta formulada em uma escala de 5 pontos, sendo: “1” discordância da proposta do IAASB, “2” discordância com ressalvas, “3” ambivalente / incerto, “4” suporta com ressalvas e “5” suporta a proposta. Após a classificação, as respostas foram então resumidas por grupo de interesse para se analisar a favorabilidade do grupo em relação a cada questão.

As distribuições das respostas destes grupos foram comparadas, através do teste não paramétrico de Kruskal Wallis, para se verificar se havia diferenças entre suas respostas e, nas questões em que houve diferença entre os grupos, verificou-se especificamente se as posições de auditores e reguladores são significativamente diferentes, através do teste de Mann-Whitney.

Adicionalmente, foi avaliada a efetividade do *lobby* de cada grupo de interesse, verificando-se quem obteve mais sucesso nas recomendações ao IAASB, no que diz respeito às questões selecionadas, ou seja, quem teve mais poder de influência sobre o normatizador, de modo que fossem atendidos os seus interesses.

4.2. Características da amostra

Em resumo, os comentários recebidos nas três fases de consulta realizadas pelo IAASB, resultaram na distribuição por categoria, conforme apresentado na tabela 7.

Tabela 7 – Distribuição das cartas comentário recebidas pelo IAASB por categoria

Categoria	CP		ITC*		ED*	
	#	%	#	%	#	%
Associações e organismos profissionais	29	35%	43	26%	42	30%
Firmas de auditoria	10	12%	24	15%	16	12%
Reguladores e Supervisores	12	15%	17	10%	16	12%
Organizações do setor público	7	9%	12	7%	14	10%
Investidores e analistas	6	7%	13	8%	12	9%
Emissores Nacionais de Normas	6	7%	13	8%	12	9%
Indivíduos	5	6%	13	8%	7	5%
Preparadores	4	5%	11	7%	9	6%
Acadêmicos	0	0%	10	6%	9	6%
Responsáveis pela governança	3	4%	8	5%	1	1%
Total	82	100%	164	100%	138	100%

Nota: * não foram computadas nas análises efetuadas na reunião do IAASB a última carta comentário recebida em cada uma dessas fases, de associações nacionais de contadores (IBRACON – ITC, ICAJ – ED).

Fonte: elaboração própria, com base nos documentos disponíveis em IFAC (2015b).

Analisando a distribuição das cartas por categoria de respondente, disposta na Tabela 7, nota-se uma preponderância de auditores independentes – seja via associações nacionais, seja via firmas de auditoria – em relação aos demais interessados nos trabalhos de auditoria. Reguladores e supervisores, assim como emissores de normas tem participação significativamente menor que os auditores, em todas as fases de consulta.

Com relação à evolução dos comentários, o aumento expressivo (100%) entre a quantidade de respostas ao CP e ao ITC, pode estar relacionado ao estágio ainda incipiente e de foco difuso do documento inicial, cujos impactos não ficaram claros aos interessados. Já no ITC, as alterações propostas ao relatório do auditor começaram a se



delinear e os usuários das normas relacionadas ao trabalho dos auditores se manifestaram em maior quantidade. Já na fase final de participação via cartas comentário, no ED, a participação foi um pouco menor que no ITC, o que pode estar em linha com as conclusões de Sutton (1984) que apontam que o *lobby* é mais utilizado em estágios iniciais de desenvolvimento das normas, tendo em vista que as percepções do regulador sobre o assunto ainda estariam se cristalizando.

Das 165 cartas recebidas pelo IAASB, em resposta ao ITC, 68 se referem a firmas de auditoria e suas organizações profissionais, ao passo que 17 foram emitidas por reguladores e supervisores e 13 por emissores nacionais de normas. Já na fase de ED, 59 cartas foram enviadas por firmas de auditoria e suas organizações profissionais enquanto 16 reguladores e supervisores e 12 emissores nacionais de normas participaram do processo de consulta pública.

O IAASB também apresenta a distribuição das cartas comentário recebidas por localização geográfica do respondente, o que é sumarizado na Tabela 8.

Tabela 8 – Distribuição das cartas comentário recebidas pelo IAASB por geografia

Categoria	CP		ITC*		ED*	
	#	%	#	%	#	%
Europa	28	34%	47	29%	38	27%
Ásia Pacífico	16	20%	38	23%	29	21%
América do Norte	15	18%	37	23%	26	19%
Organismos globais	17	21%	26	16%	28	20%
Oriente médio e África	5	6%	12	7%	12	9%
América do Sul	1	1%	4	2%	5	4%
Total	82	100%	164	100%	138	100%

Nota: * não foram computadas nas análises efetuadas na reunião do IAASB a última carta comentário recebida em cada uma dessas fases, de associações nacionais de contadores (IBRACON – ITC, ICAJ – ED).

Fonte: elaboração própria, com base nos documentos disponíveis em IFAC (2015b).

Já no que se refere à distribuição geográfica dos respondentes, conforme demonstrado na Tabela 8, os órgãos europeus foram consistentemente os mais participativos durante todas as fases do processo, seguidos por Ásia Pacífico (incluindo-se aí Oceania), norte americanos (EUA, Canadá e México) e organismos globais, tendo estes três grupos participações em nível bastante similar.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

5.1. Comparação dos posicionamentos dos grupos de interesse

A Tabela 9 apresenta a distribuição de frequência das respostas a cada questão apresentada no ED e selecionada para ser utilizada como base para a pesquisa.

Tabela 9 – Distribuição de frequência das respostas, por questão

Questão	Frequência de respostas						Total
	1	2	3	4	5	NR*	
Q1	1	6	10	42	20	7	86
Q2	0	22	5	47	5	7	86
Q3	3	27	2	34	13	7	86
Q5	3	7	4	35	19	18	86
Q6	3	4	1	25	39	14	86
Q7	1	3	1	22	42	17	86
Q8	3	6	2	44	23	8	86
Q9	10	32	11	21	8	4	86
Q10	20	25	6	17	13	5	86



Total	44	132	42	287	182	87	774
--------------	-----------	------------	-----------	------------	------------	-----------	------------

Nota: * questão não respondida na carta comentário.

Fonte: elaboração própria, com base nos documentos disponíveis em IFAC (2015b).

Pelos dados da Tabela 9, é possível verificar que, dentre os que responderam às questões formuladas, houve uma predominância de posições favoráveis às propostas do IAASB (cerca de 68% de respostas 4 ou 5) em detrimento às posições contrárias (cerca de 26% de respostas 1 ou 2). Avaliando individualmente as questões, nota-se uma favorabilidade acima de 80% para as Q2 e Q3 que tratam da suficiência de guia e material de apoio nas minutas de normas quanto a, respectivamente, determinação do que é KAM e de como o auditor deve descrevê-lo em seu relatório. Por outro lado, as questões com menor favorabilidade foram Q9 e Q10, que tratam das alterações do relatório dos auditores no que diz respeito à continuidade operacional (*going concern*) dos negócios da companhia auditada, que tiveram mais de 50% de respostas 1 e 2.

Estratificando os dados da Tabela 9 por grupo de interesse, verifica-se que os reguladores foi o grupo com maior percentual de posições contrárias às propostas do IAASB (33,6% de respostas 1 ou 2) ao passo que os auditores foi o grupo que mais concordou com as alterações de normas (74,6% de respostas 4 ou 5).

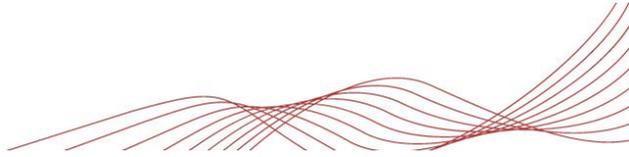
Tabela 10 – Estatísticas descritivas e resultados de análises das amostras

	Grupos de Interesse				Coalizões	
	Média (Mediana)				Média (Mediana)	
	Desvio Padrão (Variância)				Desvio Padrão (Variância)	
	Auditores	Associações Profissionais	Reguladores	Emissores de Normas	Auditores e Associações	Reguladores e Emissores
Q1 (n=79)	4,07 (4,00) 0,961 (0,924)	3,85 (4,00) 1,014 (1,028)	4,21 (4,00) 0,579 (0,335)	3,73 (4,00) 0,647 (0,418)	3,91 (4,00) 0,996 (0,991)	4,00 (4,00) 0,645 (0,417)
Q2 (n=79)	3,81 (4,00) 0,750 (0,563)	3,31 (4,00) 1,030 (1,061)	3,23 (4,00) 1,013 (1,026)	3,64 (4,00) 0,924 (0,855)	3,45 (4,00) 0,978 (0,956)	3,42 (4,00) 0,974 (0,949)
Q3 (n=79)	3,81 (4,00) 0,981 (0,963)	3,36 (4,00) 1,287 (1,657)	3,00 (3,00) 1,225 (1,500)	3,00 (2,00) 1,183 (1,400)	3,49 (4,00)*** 1,215 (1,477)	3,00 (3,00)*** 1,180 (1,391)
Q5 (n=68)	4,07 (4,00) 0,799 (0,638)	3,61 (4,00) 1,271 (1,616)	4,67 (5,00) 0,516 (0,267)	4,09 (4,00) 0,539 (0,291)	3,75 (4,00) 1,163 (1,354)	4,29 (4,00) 0,588 (0,346)
Q6 (n=72)	4,47 (5,00)** 0,915 (0,838)	4,44 (5,00) 0,877 (0,768)	3,30 (4,00)** 1,418 (2,011)	4,45 (5,00) 0,934 (0,873)	4,45 (5,00)*** 0,879 (0,773)	3,90 (4,00)*** 1,300 (1,690)
Q7 (n=69)	4,53 (5,00) 0,516 (0,267)	4,43 (5,00) 1,008 (1,017)	4,50 (5,00) 0,535 (0,286)	4,45 (5,00) 0,934 (0,873)	4,46 (5,00) 0,885 (0,784)	4,47 (5,00) 0,772 (0,596)
Q8 (n=78)	3,93 (4,00) 1,100 (1,210)	4,08 (4,00) 0,996 (0,993)	3,93 (4,00) 0,884 (0,781)	3,92 (4,00) 1,084 (1,174)	4,04 (4,00) 1,019 (1,038)	3,93 (4,00) 0,958 (0,917)
Q9 (n=82)	2,50 (2,00) 1,033 (1,067)	2,78 (3,00) 1,209 (1,461)	3,29 (4,00) 1,383 (1,912)	2,83 (4,00) 1,337 (1,788)	2,70 (2,00) 1,159 (1,343)	3,08 (4,00) 1,354 (1,834)
Q10 (n=81)	2,67 (2,00)** 1,291 (1,667)	3,15 (4,00) 1,545 (2,387)	1,57 (2,00)** 0,514 (0,264)	2,75 (3,00) 1,422 (2,023)	3,02 (3,00)** 1,484 (2,203)	2,12 (2,00)** 1,177 (1,386)

Nota: *** significativo a 10%; ** significativo a 5%.

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos documentos disponíveis em IFAC (2015b).

Objetivando verificar a existência de posições estatisticamente diferentes, a Tabela 10 demonstra os resultados dos testes de diferenças de médias e é possível identificar que há diferença significativa, ao nível de 5%, entre os grupos de interesse (auditores *versus* reguladores) nas respostas às questões Q6 e Q10, que tratam, respectivamente, da possibilidade de o auditor não reportar KAM e da inclusão no relatório dos auditores, na seção sobre continuidade operacional dos negócios, de declaração de que nem a administração nem os auditores podem garantir a habilidade



das companhias de continuar seus negócios, ainda que não haja incerteza material sobre o assunto.

Adicionalmente, há diferença significativa, ao nível de 10%, entre a coalizão de auditores e suas associações e a coalizão de reguladores e emissores nacionais de normas no que diz respeito à Q3, que trata da suficiência de *guidance* e material de aplicação nas minutas de norma, no que se refere a como descrever os assuntos-chave de auditoria (KAM) no relatório. Nos 3 casos em que foi encontrada diferença significativa o posicionamento dos auditores (ou sua coalizão) é, em média, mais favorável às sugestões do IAASB.

5.2. Análise da efetividade do *lobby* dos grupos de interesse

Para as questões com diferença significativa de posicionamento entre os grupos de interesse – Q6 e Q10 – ou de coalizações – Q3; avaliou-se qual foi a decisão tomada pelo IAASB com relação ao assunto questionado nestes itens com o objetivo de verificar qual posicionamento obteve a maior efetividade na sua estratégia de *lobby*.

Para o assunto da Q3, que é a suficiência de guias e materiais de aplicação para propiciar a correta descrição de um KAM no relatório dos auditores, a coalizão de reguladores e emissores de normas discordou mais do que concordou (12 respostas 1 ou 2 *versus* 11 respostas 4 ou 5), ao passo que a coalizão de auditores e associações profissionais teve mais respostas favoráveis ao apresentado no ED (36 respostas 4 ou 5 *versus* 18 respostas 1 ou 2). Nas normas finais, o IAASB fez pequenas alterações no que diz respeito ao assunto, apresentando como justificativa nas bases de conclusão que os requerimentos de descrição do KAM devem ser flexíveis de modo a suportar o julgamento do auditor sobre como o assunto deve ser comunicado em seu relatório.

No que diz respeito à Q6, trata-se da possibilidade de o auditor concluir que não há assuntos a reportar como KAM, o que era permitido na versão das normas apresentadas no ED. Nesta questão, os reguladores foram menos favoráveis (3,30 de média) do que os auditores (4,47 de média), sendo que dos 10 reguladores que responderam à questão, 3 foram contrários à proposta do IAASB ao passo que dos 15 auditores respondentes, apenas 1 se posicionou de forma contrária à permissão de não haver KAM a reportar. O posicionamento final do IAASB quanto a possibilidade de não haver KAM a reportar foi mantido na versão final da norma de auditoria, com a inclusão de maior *guidance* acerca do que o auditor deve fazer em tais situações, prevalecendo, portanto, a opinião dos auditores em detrimento à dos reguladores.

Quanto à Q10, que trata da inclusão no relatório dos auditores de uma declaração de que nem os auditores nem a administração podem garantir a continuidade dos negócios da companhia, em todos os relatórios, independentemente de haver ou não incerteza material sobre a continuidade, os reguladores foram menos favoráveis (1,57 de média) do que os auditores (2,67 de média), tendo os 14 reguladores que responderam à questão posicionamento contrário à proposta do IAASB, ao passo que dos 15 auditores respondentes, 4 se posicionaram a favor da inclusão da declaração e 2 tiveram respostas neutras / ambivalentes. Nas normas finais que tratam do assunto, o IAASB decidiu alterar o requerimento de inclusão desta declaração da seção específica sobre *going concern* – seção esta que deixou de existir – e transferi-la para a seção de responsabilidades dos auditores. Além disso, o texto da declaração foi alterado, substituindo o trecho “nem a administração nem o auditor pode garantir a habilidade da companhia para continuar suas operações” por “condições ou eventos futuros podem fazer com que a companhia cesse a continuidade de seus negócios”. Nesta questão, a opinião dos reguladores prevaleceu em relação à dos auditores.



Estes resultados confirmam parcialmente os achados de Williams e Wilder (2015), no que diz respeito às alterações, por parte do órgão emissor das normas, de suas posições após análise das cartas comentário emitidas pelos grupos de interesse durante o processo de consulta pública. Isto vai de encontro à teoria institucional, com o órgão emissor de normas de auditoria buscando manter seu poder junto a agentes externos, ao considerar sua participação no processo de desenvolvimento das normas emitidas e acomodar os diversos interesses existentes.

6. CONCLUSÕES

O objetivo deste trabalho é analisar se há diferença de posicionamento entre os auditores e os reguladores, e suas respectivas coalizões, na última fase de consulta pública do projeto *Improving the Auditor's Report*, do IAASB, com o objetivo de influenciar a normatização da atividade de auditoria, bem como avaliar a efetividade da estratégia de submissão de cartas comentário por parte destes grupos de interesse.

Foram analisados os posicionamentos dos grupos de interesse, e suas coalizões, nas 86 cartas comentário submetidas por eles ao IAASB, verificando que há, em algumas questões analisadas, diferença significativa de posicionamento quanto às propostas do normatizador, sendo a dos auditores mais favoráveis, em média, que as dos reguladores. Porém, assim como no estudo de Simnett e Huggins (2014) acerca da fase de consulta anterior deste projeto, na maior parte das questões não houve diferença significativa de posicionamentos entre os grupos de interesse.

Quanto à efetividade da estratégia de *lobby* dos grupos de interesse que fizeram parte do escopo da pesquisa, os resultados são mistos, tendo o IAASB atendido interesses diferentes quando da emissão final das normas alteradas por este projeto.

Tavares, Paulo, Anjos e Carter (2013) recorrem à afirmação de Riahi-Belkaouri (2004) que diz que a promulgação de um padrão é uma escolha social que força os reguladores a adotar um processo político com o objetivo de acomodar os diversos interesses, inclusive o seu próprio, ou seja, alinhado à teoria institucional, o regulador é motivado a adotar estratégias com vistas a manter seu poder, a credibilidade perante a comunidade ou a reeleição dos seus membros.

A ideia predominante em Peltzman (1976) é de que nenhum interesse econômico captura isoladamente os reguladores, que é objetivo desses órgãos, essencialmente, maximizar seu apoio político para garantir sua permanência na função. Para tanto, é necessário equilibrar seus próprios interesses e a distribuição dos benefícios entre os grupos de interesse, de maneira ótima.

Este trabalho apresenta como contribuição a expansão desta linha de pesquisa, normalmente concentrada em normas contábeis, para as normas de auditoria, bem como apresenta metodologia de classificação das respostas que é inovadora em relação à posição binária que geralmente é adotada em outros estudos sobre *lobby* feitos no Brasil.

Como sugestão de investigações futuras se poderia avaliar o posicionamento dos demais grupos de interesse que responderam a este projeto, contemplando, assim 100% das cartas encaminhadas. Alternativamente, poderiam ser analisadas respostas a outros projetos relevantes desenvolvidos recentemente ou em desenvolvimento pelo IAASB, para verificar se os resultados são consistentes com os ora apresentados.

Como limitação do trabalho, pode-se citar o julgamento do pesquisador acerca da classificação das respostas dos participantes do processo de consulta do IAASB, tendo em vista que nem sempre as respostas são tão claras, tornando complexo o trabalho de determinar sua classificação, bem como a delimitação dos grupos de



interesse, que não correspondem a 100% dos respondentes, podendo o IAASB ter sido influenciado, também, por grupos que não tiveram suas respostas analisadas.

Adicionalmente, as estratégias de *lobby* utilizadas pelos grupos de interesse apresentam outras iniciativas, tais como a participação em reuniões do IAASB, nas sessões públicas de discussão dos projetos durante o período de audiência pública, financiamento dos órgãos reguladores, atuação via associações e entidades de classe, indicações de membros do *board* ou comitês ou órgãos de supervisão, entre outros.

REFERÊNCIAS

Bertomeu, J; Magee, R. P. (2015) Political pressures and the evolution of disclosure regulation. **Review of Accounting Studies**. Vol. 20, n. 2, p. 775-802.

Carmo, C. H. S. do; Ribeiro, A. M. (2015) **Lobbying na regulação contábil: desenvolvimentos teóricos e testes empíricos**. Recuperado em 29 junho 2015 de: <<http://congressos.anpcont.org.br/ix/anais/files/2015-05/epc168.pdf>>.

Durocher, S.; Fortin, A.; Côté, L. (2007) Users' participation in the accounting standard-setting process: a theory-building study. **Accounting, Organization and Society**. Vol. 32, n. 1-2, p. 29-59.

Fogarty, T. J. (1992) Financial accounting standards setting as an institutionalized action field: constraints, opportunities and dilemmas. **Journal of Accounting and Public Policy**. Vol. 11, p. 331-355.

Georgiou, G.; Roberts, C. B. (2004) Corporate lobbying in the UK: an analysis of attitudes towards the ASB's 1995 deferred taxation proposals. **The British Accounting Review**. Vol. 36, p. 441-453.

Hansen, T. B. (2011) Lobbying of the IASB: an empirical investigation. **Journal of International Accounting Research**. Vol. 10, n. 2, p. 57-75.

Haring Jr., J. R. (1979) Accounting rules and "the accounting establishment". **Journal of Business**, Vol. 52, n. 4, p. 507-519.

International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2010) **Auditor Reporting – Issues and IAASB Working Group Proposals**. Recuperado em 28 agosto, 2015, de: <http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5854_1.pdf>.

International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB.(2012a) **Invitation to Comment. Improving the Auditor's Reporting**. Recuperado em 28 agosto, 2015, de: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf>

International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB.(2012b) **Summary on Key Improvements Included in the Invitation to Comment**. Recuperado em 28 agosto, 2015, de: <http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20121210-IAASB-Agenda_Item_6-AR_Cover-final.pdf>

International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB.(2013) **Exposure Draft. Reporting on Audited Financial Statements: proposed and new revised international standards on audit**. Recuperado em 28 agosto, 2015, de: <



<https://www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international> >

International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB.(2014). **Auditor Reporting Cover Final**. Recuperado em 28 agosto, 2015, de: <http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20140317-IAASB-Agenda_Item_4-Auditor_Reporting_Cover-final.pdf >

International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB (2015). **Basis for Conclusions. Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments**. Recuperado em 28 agosto, 2015, de: <<https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/Basis%20for%20Conclusions%20-%20Auditor%20Reporting%20-%20final.pdf> >

International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB (2016). **About IAASB** Recuperado em 28 agosto, 2015, de: <<http://www.iaasb.org/about-iaasb>>

International Federation of Accountants – IFAC (2011) **Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change**. Recuperado em 28 agosto, 2015, de: <http://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf>

International Federation of Accountants – IFAC (2015a). **2014 Annual Review – Leveraging on Our Global Advantage**. Recuperado em 17 junho, 2015, de: <<http://www.ifac.org/publications-resources/2014-ifac-annual-review> >

International Federation of Accountants – IFAC (2015b). **Auditor Reporting: Project Status**. Recuperado em 28 agosto, 2015, de: <<http://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>>

Jonsson, T.; Svensson, K. (2000) **The process of changing the audit report in an international context**. Dissertação de mestrado. Lund University. Suécia.

Jorissen, A.; Lybaert, N.; Orens, R.; Van Der Tas, L. (2012) Formal participation in the IASB's due process of standard setting: a multi-issue/multi-period analysis. **European Accounting Review**. Vol. 21, N. n, p. 693-729.

Kenny, S.Y.; Larson, R.K. (1993) Lobbying behavior and the development of international accounting standards: the case of IASC's joint venture project. **European Accounting Review**, Vol. 2, n. 3, p. 531-554.

Larson, R. K. (1997) Corporate Lobbying of the International Accounting Standards Committee. **Journal of International Financial Management and Accounting**. Vol. 8. n. 3, p. 175-203.

Peltzman, S. (1976) Toward a more general theory of regulation. **The Journal of Law & Economics**, 19 (2), p. 211-240.

Santos, O. M.; Santos, A. (2014) Lobbying na regulação contábil: evidências do setor petrolífero. **Revista Contabilidade e Finanças**, Vol. 25, n. 65, p. 124-144.



Simnett, R.; Huggins, A. (2014) Enhancing the auditor's report: to what extent is there support for the IAASB's proposed changes? **Accounting Horizons**, Vol. 28, n. 4, p. 719-747.

Sutton, T. G. (1984) Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A.: a Downsian Analysis. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 9, n. 1, p. 81-95.

Solomons, D. (1978) The politicization of accounting. **Journal of Accountancy**, 146, p. 65-72.

Tavares, M. F. N.; Paulo, E.; Anjos, L. C. M. dos (2013) Contribuições ao exposure draft revenue for contracts with costumers: análise das opiniões das firmas sobre a obrigação de desempenho onerosa. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Vol. 18, n. 2, p. 14 – 27.

Viscusi, W. K., Harrington, J.E., Vernon, J. M. (2005) **Economics of regulation and antitrust (4ª edição)**. Cambridge. The MIT press.

Zeff, S. A. (2002) “Political” lobbyng on proposed standards: a challenge to the IASB. **Accounting Horizons**, Vol. 16, n. 1, p. 43-54.

Watts, R. L.; Zimmerman, J. L. (1978) Towards a positive theory of the determination of accounting standards. **The accounting Review**. Vol. LIII, n. 1, p. 112-134.

Williams, L. T.; Wilder, W. M. (2015) Constituent Feedback on Audit Regulatory Policy: An Examination of PCAOB Comment Letters. **American Accounting Association Annual Meeting 2015**. Recuperado em 28 janeiro, 2016, de: < <https://www2.aaahq.org/AM2015/abstract.cfm?submissionID=1229> >