



University of
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Unversitário Santo Agostinho



revistafsa

www4.fsanet.com.br/revista

Rev. FSA, Teresina, v. 17, n. 3, art. 6, p. 97-108, mar. 2020

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2020.17.3.6>

DOAJ DIRECTORY OF
OPEN ACCESS
JOURNALS

WZB
Wissenschaftszentrum Berlin
für Sozialforschung



"O impacto de KAM A Partir do Posicionamento Onto-Epistemológico"

"The impact of KAM - Starting from the On-Epistemological Positioning"

Sergio Eduardo de Pinho Velho Wanderley

Doutor em Administração Ebape pela FGV

Professor do PPGA da Unigranrio

E-mail: prof.davi.marques@gmail.com

Davi dos Santos Marques

Doutorado em Administração UNIGRANRIO

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro

E-mail: davidiplomata@gmail.com

Endereço: Sergio Eduardo de Pinho Velho Wanderley

Universidade do Grande Rio, PPGA - Rua da Lapa, 86,
Centro, CEP: 22253900, Rio de Janeiro, RJ – Brasil.

Endereço: Davi dos Santos Marques

Universidade do Grande Rio, PPGA - Rua da Lapa, 86,
Centro, CEP: 22253900, Rio de Janeiro, RJ – Brasil.

**Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar
Rodrigues**

**Artigo recebido em 11/10/2019. Última versão
recebida em 30/10/2019. Aprovado em 31/10/2019.**

**Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review
pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review
(avaliação cega por dois avaliadores da área).**

Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação



RESUMO

A normatização do relatório do auditor independente, que desde 2016 estabeleceu a nova estrutura de apresentação, é reportada com a seção designada *Key Audit Matters* (KAM), onde o auditor descreve os assuntos críticos identificados ao longo da aplicação de procedimentos de auditoria. A proposta que estrutura o trabalho é discutir criticamente o impacto da normatização do relatório de auditoria independente, além do paradigma positivista adotado pelos estudos que se dedicam a investigar tal fenômeno. Nessa perspectiva, discute-se que o paradigma interpretativista poderia capturar as experiências subjetivas dos sujeitos envolvidos na aplicação da *International Standard on Auditing* (ISA) 701. Em suma, mediante ao contexto crítico analítico assumido, recomenda-se o desenvolvimento de pesquisas que investiguem diretamente os sujeitos envolvidos no processo de aplicação da norma.

Palavras-chave: Relatório do Auditor Independente. *Key Audit Matter*. Positivismo. Interpretativista.

ABSTRACT

The standardization of the independent auditor's report, which since 2016 has established the new presentation structure, is reported with the section called *Key Audit Matters* (KAM), where the auditor describes the critical issues identified during the application of audit procedures. The proposal that structures the essay is to critically discuss the impact of the standardization of the independent audit report in addition to the positivist paradigm adopted by studies dedicated to investigating this phenomenon. In this perspective, it is discussed that the interpretive paradigm could capture the subjective experiences of the subjects involved in the application of the *International Standard on Auditing* (ISA) 701. In short, given the critical analytical context assumed, it is recommended the development of research that directly investigates the subjects involved in the process of application of the standard.

key words: Independent Auditor's Report. *Key Audit Matter*. Positivism. Interpretationist.

1 INTRODUÇÃO

O trabalho descreve e discute alguns estudos referentes ao impacto da normatização do parágrafo de *Key Audit Matters* (KAM), no contexto dos auditores independentes, a partir da crítica ao paradigma positivista adotado nos estudos que apresentaram o objetivo de capturar os impactos da normatização do novo relatório do auditor independente.

As normas internacionais pertinentes ao relatório do auditor independente nos últimos anos modificaram sua estrutura de apresentação. A ISA 701 (no Brasil NBC TA 701) estruturou uma nova formatação de relatório, desta forma, os auditores independentes obrigatoriamente passaram a documentar uma seção discricionária chamada KAM, cujo objetivo fundamental é apresentar assuntos ou pontos críticos identificados pelos auditores, que reconhecidamente julgaram importantes para melhor entendimento das demonstrações financeiras por parte dos usuários externos, além da compreensão dos próprios procedimentos executados pelos auditores. Desta forma, a problematização do trabalho percorrer exatamente o impacto da normatização de KAM.

O impacto de KAM é descrito, em termos epistêmicos e ontológicos subjacentes, como mecanismo de explicação se a normatização de divulgação do parágrafo de KAM modificou a abordagem dos auditores na execução dos trabalhos de auditoria.

O trabalho teórico está direcionado por um posicionamento onto-epistemológico interpretativo. De acordo com Leavy (2017) este sistema de crenças filosóficas desenvolvido em contextos disciplinares nas ciências sociais enfatiza as experiências subjetivas das pessoas, que são fundamentadas em contextos histórico-sociais. Desta forma, a visão de mundo indica que todos estão envolvidos na construção e reconstrução de significados por intermédio de interações diárias, onde se atribui significados a atividades, situações, eventos, gestos, e assim por diante.

Tal posicionamento, conforme supracitado, ocorre com o objetivo de confrontar o direcionamento positivista adotado nos estudos descritos no trabalho, uma vez que estes utilizarem métodos empíricos e/ou hipotético-dedutivo com a finalidade de construção de evidências que poderão ser rejeitas ou aceitas.

A base teórica do trabalho está composta pela revisão de temas como: relatório do auditor independente e normatização do parágrafo de KAM. Em seguida, apresentou-se alguns estudos que serão avaliados de acordo com as implicações gerais da normatização de divulgação de KAM pelo paradigma interpretativista.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A fundamentação teórica está estruturada em dois tópicos, a saber: o primeiro aborda o relatório do auditor independente e o segundo trata sobre a normatização do parágrafo de *key audit matter*.

2.1 Relatório do auditor independente

O produto final gerado pela prestação de serviço dos auditores externos é o relatório de auditor independente. Por intermédio dele os auditores comunicam-se com os usuários das demonstrações financeiras, possibilitando, desta forma, seu uso como instrumento para encurtar a assimetria informacional em relação à governança corporativa (MATOS, 2017).

O *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) disponibilizou em julho de 2012 um documento de convite a comentários (ITC), registrando as devidas sugestões de melhorias no relatório do auditor independente, onde se apresentou as razões para cada modificação proposta, além do escopo do novo relatório. De acordo com Matos (2017, p. 13) no ITC “não havia menção a um dos pontos citados como críticos pelos usuários: divulgação quantitativa e qualitativa acerca da materialidade”.

O documento propôs uma significativa mudança em termos de estrutura do relatório do auditor independente, que passou a conter as seguintes seções: opinião do auditor, continuidade operacional (*going concern*), comentários do auditor, nome do sócio responsável, outras informações, declaração de cumprimento de normas éticas, e responsabilidade do auditor, da administração e da governança.

Fruto da alteração, o relatório do auditor independente tornou-se mais discricionário e informativo, se comparado ao modelo utilizado referentes aos trabalhos findos em 31 de dezembro de 2015, principalmente pela apresentação dos itens críticos das demonstrações financeiras (KPMG, 2017).

Em suma, o novo relatório do auditor independente caracteriza-se por melhorar a estrutura e o conteúdo, com a finalidade de torná-lo mais relevante, discricionário e informativo para investidores e leitores da demonstração financeira (PCAOB, 2016).

2.2 Normatização do parágrafo de Key Audit Matter

O IAASB divulgou o pronunciamento *International Standard on Auditing (ISA) 701*, de 17 de junho de 2016, que normatizou a nova estrutura do relatório do auditor independente, que obrigatoriamente passou a apresentar uma seção discricionária denominada KAM. No contexto brasileiro, a norma foi traduzida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que deu origem a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada à Auditoria 701 (NBC TA). Por conseguinte, esta seção no Brasil é denominada principais assuntos de auditoria (PPA).

Nessa seção, os auditores devem divulgar assuntos ou pontos críticos identificados ao longo do trabalho de campo, que reconhecidamente sejam importantes para compreensão das demonstrações financeiras por parte dos usuários externos, além da compreensão dos próprios procedimentos executados pelos auditores.

De forma específica, a comunicação de KAM disponibilizará contribuições adicionais aos usuários das demonstrações financeiras, cujo objetivo é auxiliá-los no entendimento de assuntos que, segundo o ceticismo profissional do auditor, foram os de maior relevância (IFAC, 2016).

A ISA 701 (2016, p.2) parágrafo terceiro, dispõe:

A comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor também pode fornecer aos usuários previstos das demonstrações contábeis uma base para obtenção de informações adicionais com a administração e com os responsáveis pela governança sobre determinados assuntos relacionados à entidade, às demonstrações contábeis auditadas ou à auditoria realizada.

Entende-se que com a devida adoção da ISA 701, a comunicação de KAM auxiliará os usuários das demonstrações financeiras na devida compreensão da organização, além das áreas que envolveram julgamento significativo da administração nas demonstrações financeiras auditadas (IFAC, 2016).

A NBCTA 701 (2016, p.3) apresenta o parágrafo de KAM da seguinte forma:

[...] assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. Os principais assuntos de auditoria são selecionados entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança.

No Brasil a necessidade de se divulgar KAM entrou em vigor para auditorias de demonstrações financeiras cujo encerramento do exercício findou-se em, ou após, 31 de

dezembro de 2016 (CFC, 2016). Reino Unido e Estados Unidos da América aplicam o KAM desde, respectivamente, 2013 e 2016.

Em suma, a norma forneceu uma nova estruturação do relatório do auditor independente cujas alterações possibilitaram “torná-lo mais informativo e menos padronizado” (MATOS, 2017, p.14).

3 METODOLOGIA

Neste capítulo são descritos os procedimentos metodológicos que possibilitarão que a situação-problema, já apresentada no capítulo 1, possa ser respondida.

Quanto a sua natureza, esta pesquisa é classificada como aplicada, pois tem como objetivo a geração de conhecimentos destinados à aplicação prática e dirigidos à solução de problemas específicos (GIL, 2010).

Quanto aos meios de investigação, será utilizada como principal instrumento na coleta de dados a pesquisa documental, que conforme Prodanov e Freitas (2013, p. 55) “a utilização [...] é destacada no momento em que podemos organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta”.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é caracterizada como documental, pois ao longo do estudo se recorrerá a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, como por exemplo, artigos acadêmicos (FONSECA, 2002).

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção são apresentados estudos que apresentaram como objetivo primaz avaliar o impacto da normatização de KAM. Metodologicamente, as pesquisas adotaram o paradigma positivista como recurso de captura do fenômeno apresentado. O caminho seguido pelo trabalho é o interpretativista, logo, a discussão será questionar até que ponto os estudos conseguiram compreender a normatização.

4.1 Estudos sobre a normatização de KAM

O paradigma positivista é caracterizado exatamente por duas tendências: objetivismo extremo e sociologia de regulação. Desta forma, as organizações são abordadas como elementos tangíveis, concretos e objetivos. O objetivista enxerga o mundo sob um aspecto

realista, partindo da visão determinística da natureza humana. Observações empíricas, direcionadas pelo cunho objetivista, propõem experimentos que validam ou não as hipóteses apresentadas, logo recorrem a instrumentos estruturados na coleta de dados, além da utilização de técnicas estatísticas para tratamento destes, como consequência, o resultado encontrado apresenta certas generalizações (BURREL; MORGAN, 1979).

Considerando que o impacto gerado pela normatização de KAM seja algo recente, a seguir são apresentados, mesmo de forma lacônica, três estudos de se dedicaram estudar o impacto pelo viés paradigmático positivista.

Backof *et al.* (2014) conduziram um estudo com objetivo de examinar como potenciais alterações no relatório do auditor independente modificaram a compreensão das avaliações de responsabilidade do auditor pelo usuário externo. O experimento contou com a participação de 242 estudantes universitários (com idade média de vinte anos) os quais adotaram o papel de julgamento na avaliação do trabalho profissional dos auditores. Na conclusão do estudo, os autores entendem que: quando acontece uma distorção não identificada, os avaliadores são menos propensos a considerar os auditores negligentes na aplicação dos procedimentos; os auditores enfrentam maior possibilidade de negligência quando o relatório do auditor independente identifica e divulga os procedimentos executados para abordar os KAM's relacionados a distorções não identificadas; consideram que explicar o que se entende por uma garantia razoável diminui as decorrências negativas não intencionais de abranger uma questão de auditoria de julgamento crítico no relatório do auditor independente.

Brasel *et al.* (2016) analisaram o julgamento do auditor independente mediante a normatização do parágrafo de KAM. De forma experimental, a pesquisa obteve a participação de 528 estudantes universitários. O caso hipotético considerado foi a análise de uma empresa fictícia do segmento de mineração. Pelos pressupostos, ela não reportou, na demonstração financeira, determinado risco relevante de fraude. Os pesquisadores apresentam a informação de que existiu certa distorção na avaliação dos auditores independentes. Mediante leitura do caso hipotético, os participantes indicaram se houve ou não negligência na realização dos procedimentos de auditoria. No estudo a divulgação do KAM foi manipulada em quatro níveis, a saber: no primeiro, o relatório do auditor independente não reporta nenhum KAM; no segundo, o relatório do auditor independente descreve um assunto como KAM, que se referencia com determinada distorção não detectada; no terceiro, o relatório do auditor independente registra um ponto como KAM que não está endereçado à distorção não identificada; e por fim, no quarto, o relatório do auditor independente salienta que os auditores

são obrigados a divulgar o KAM, desde que se identifique. A conclusão do experimento registou que, em certas situações, reportar KAM pode diminuir a expectativa de negligência do auditor na realização do trabalho de campo, além do mais, entenderam que os participantes estão mais dispostos a culpar os auditores quando eles registram que não houve KAM, se comparado a quando os auditores reportaram uma relação com KAM.

Matos (2017) estudou os efeitos da inclusão de KAM na análise das demonstrações financeiras e na propensão de investir. O experimento foi estruturado com a divulgação de quatro relatórios divididos em: (1) sem apresentação de KAM; (2) com apresentação de KAM e divulgação dos procedimentos de auditoria; (3) com apresentação de KAM, divulgação dos procedimentos de auditoria e indicação dos resultados encontrados; (4) com apresentação de KAM, divulgação dos procedimentos de auditoria e indicação dos resultados encontrados reforçando os ajustes corrigidos pela administração. A amostra foi composta por 169 participantes, dividida em investidores individuais e profissionais de investimento. Cada participante recebeu um questionário por e-mail, cujo objetivo foi avaliar o efeito de KAM sobre: a leitura das demonstrações financeiras; a percepção de qualidade das demonstrações financeiras e do trabalho de auditoria; a propensão de investir. Os achados do trabalho conduzem a conclusão que os investidores valorizam o relatório do auditor independente que registra os resultados dos procedimentos executados nas áreas consideradas críticas.

A próxima subseção reforça o paradigma interpretativista em contraponto ao positivismo, explorando que os resultados das interações vão muito além da procura das relações de causa e efeito.

4.2 O paradigma interpretativista e a compreensão dos impactos de KAM

A partir da discussão sobre o impacto da divulgação de KAM no relatório do auditor independente, segue-se um racional epistêmico onde o objetivo é descrever e discutir se o paradigma positivista seria suficiente para compreender o impacto de normatização mediante a validação de hipóteses, visto que pela orientação do trabalho, o paradigma interpretativista “dar aos autores maior conforto epistemológico, maior adequação metodológica, bem como, maior profundidade e ressonância às suas conclusões” (VERGARA; CALDAS, 2007, p. 229).

Talvez o grande desafio do pesquisador, mediante as possibilidades de classificações intrínsecas as abordagens epistemológicas, é entender os contrapontos que as fundamentam, e consequentemente discernir qual delas utilizar, objetivando posicionar e conduzir seu estudo

de maneira coerente, muito além de qualquer análise padronizada pela estatística e/ou matemática (CRUZ; PEDROZO, 2008).

A posição crítica que este trabalho sustenta está relacionada ao questionamento que procura entender se os resultados gerados pelo paradigma positivista seriam suficientes para capturar, compreender e decodificar a adoção da ISA 701, no que tange a relação dos auditores independentes com a normatização.

Talvez uma simulação com estudantes universitários não externalizaria a essência da aplicação da ISA 701, visto que quem está participando diretamente do processo, nesse caso os auditores independentes, com certeza apresentariam uma perspectiva diferente dos estudantes respondentes. Haja vista que as experiências dos auditores não são desenvolvidas em cursos universitários, e sim com a vivência diária de suas rotinas e treinamentos direcionados a sua função.

Pela aplicação do paradigma positivista, segundo Collins e Hussey (2005), sua temática dentro das ciências sociais trazem como alicerce as ciências naturais, ou seja, os pesquisadores sociais seguem uma mera postura de observadores de certa realidade, desta forma, não consentindo que valores e propensões induzam suas perspectivas objetivistas.

Considerar o objetivismo gerado pelas relações de causa e efeito relacionadas aos fenômenos sociais estudados, talvez não seria o melhor artifício para compreender o estado subjetivo dos sujeitos. Visto que o paradigma positivista conjectura que a realidade social é inerente as pessoas e que ela existe autonomamente (COLLINS; HUSSEY, 2005).

Em confronto, a abordagem interpretativista dispõe como objetivo fundamental a tentativa de compreensão e explicação do mundo social, mediante a partir da participação ativa dos sujeitos envolvidos no processo, logo, ela estima compreender os laços subjetivos do conhecimento humano. Pela concepção interpretativista, a relação entre sujeito e objeto é interdependente e o conhecimento provocado sempre é particular e característico do contexto (BURREL; MORGAN, 1979).

Para Leavy (2017), ao se utilizar o paradigma interpretativista, destaca-se os padrões vinculados as interações das pessoas, assim como os processos interpretativos pelos quais elas atribuem significados a eventos, situações e assim por diante. Quando o pesquisador está trabalhando como este paradigma, ele naturalmente valoriza os entendimentos subjetivos das pessoas, além dos múltiplos significados do processo de pesquisa.

Tomando como base os estudos mencionados na subseção anterior, os resultados encontrados possivelmente seriam diferentes, caso os pesquisadores utilizassem o paradigma interpretativista. A epistemologia seguida no trabalho fortalece que as experiências

individuais, assim como as estratégias que as pessoas utilizam para negociar significados nas suas interações, criam sentidos únicos.

Em suma, como capturar o real impacto da normatização utilizando modelos desenvolvidos e aplicados hipoteticamente, onde os participantes não possuem a vivência ou expertise necessária para avaliar os possíveis efeitos? Pela discussão proposta no trabalho, os auditores independentes, caso tivessem participado dos experimentos, agregariam mais valor aos testes, visto que eles são os usuários diretos da ISA 701.

5 CONCLUSÃO

O trabalho dos auditores independentes sempre foi considerado autônomo frente às perspectivas das empresas auditadas, haja vista os resultados construídos pela aplicação dos procedimentos de auditoria serem substancialmente íntegros, precisos e sem margem para interpretações equívocas. Contudo, o IAASB, mediante normatização relacionada ao relatório de auditoria, propôs maior transparência na divulgação do relatório do auditor independente com a ISA 701, no Brasil NBCTA 701. Tal norma modificou a estrutura do relatório; agora o auditor reporta os *Key Audit Matters*, ou no Brasil principais assuntos de auditoria, de acordo com Matos (2017, p.40) “a norma [...] dá ao auditor a discricionariedade sobre como reportar os assuntos críticos de auditoria em seu relatório, possibilitando que sejam incluídos ou não informações que podem ser relevantes para o usuário da informação contábil”.

O trabalho não buscou ser exaustivo na discussão sobre se a aplicação de procedimentos positivistas seria o melhor mecanismo de construção dos significados sociais, todavia, explorou argumentos onde fortalece que o uso de métodos empíricos e/ou hipotético-dedutivo por si só não capturam a essência das relações entre sujeito e objeto.

A crítica está relacionada à abordagem positivista. Os experimentos simularam situações onde estudantes universitários externalizaram seus entendimentos mediante abordagens hipotéticas. De fato, se as pesquisas fossem conduzidas com sujeitos que participam da aplicação da ISA 701, o resultado apresentado representaria melhor a realidade.

Em contrapartida, no trabalho houve o fortalecimento do paradigma interpretativista com o objetivo de discutir que os resultados identificados fortalecem que a subjetividade dos sujeitos gera múltiplos significados dentro do processo de pesquisa.

REFERÊNCIAS

- BACKOF, A.; BOWLIN, K.; GOODSON, B. The impact of proposed changes to the content of the audit report on jurors' assessments of auditor negligence. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2446057> Acesso em: 01 jun. 2019.
- BRASEL, K.; DOXEY, M.; GRENIER, J.; REFFETT, A. Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability. *The Accounting Review* (no prelo).
- BURRELL, G.; MORGAN, G. Sociological paradigms and organizational analysis. Tradução livre do prof. Wellington Martins, EA/UFBa. London: Heinemann, 1979.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 701 – Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA701> Acesso em: 21 maio. 2019.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 200 (R1) – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf)> Acesso em: 21 maio. 2019.
- CRUZ, L. B.; PEDROZO, E. A. Pesquisas de concepção como uma alternativa para o campo da estratégia. *Revista de Administração Mackenzie*, São Paulo, v.9, n. 4, edição especial, p. 56-74, 2008. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/RAM/article/view/177/177>> Acesso junho 2019.
- FONSECA, R. Expropriação de propriedade intelectual. Disponível em: <<http://www.historiaehistoria.com.br/materia.cfm.?tb=newsletter&id=3>>. Acesso em: 17 jun. 2019.
- GIL, A. C. Como Elaborar Projeto de Pesquisa. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). International Standard on Auditing (ISA) 701 (NEW), Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. [S.l.]: IFAC, 2016. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-701new-communicating-key-audit-matters-i>> Acesso em: 25 maio. 2019.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). Proposed international standard on auditing (isa) 701 communicating key audit matters in the independent auditor's report. [S.l.]: IFAC, 2015. Disponível em: <[https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20701%20\(Revised\)-final.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed%20ISA%20701%20(Revised)-final.pdf)> Acesso em: 25 maio. 2019.

KPMG AUDITORES INDEPENDENTES. Novo relatório do auditor. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/br/pt/home/servicos/auditoria-asseguracao/novo-relatorioauditor.html>> Acesso em: 20 de maio. 2019.

LEAVY, P. Research design: Quantitative, qualitative, mixed methods, arts-based, and community-based participatory research approaches. Guilford Publications, 2017.

MATOS, T. M. P. O impacto de Key Audit Matters (KAM) na análise de demonstrações financeiras e na propensão a investir. 2017. 49 f. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Rio de Janeiro. 2017.

PRODANOV, C. C; FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). 2013. Proposed auditing standard – The auditor’s report on audit of financial statements when the auditor expresses on unqualified opinion and related amendments to PCOAB standards. Disponível em: <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/Release_2013-005_ARM.pdf> Acesso em: 27 maio. 2019.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). 2016. Proposed auditing standard – The auditor’s report on audit of financial statements when the auditor expresses on unqualified opinion and related amendments to PCOAB standards. Disponível em: <<https://pcaobus.org/RulemakingQDocket034/Release-2016-003-ARM.pdf>> Acesso em: 27 maio. 2019.

VERGARA, S. C.; CALDA, M. P. Paradigma interpretacionista: a busca da superação do objetivismo funcionalista nos anos 1980 e 1990. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v.45, n.4, p.66-72, out./dez. 2005.

Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:

WANDERLEY, S. E. P. V; MARQUES, D. S. "O impacto de KAM A Partir do Posicionamento Onto-Epistemológico". **Rev. FSA**, Teresina, v.17, n. 3, art. 6, p. 97-108, mar. 2020.

Contribuição dos Autores	S. E. P. V. Wanderley	D. S. Marques
1) concepção e planejamento.	X	X
2) análise e interpretação dos dados.	X	X
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.	X	X