



University of
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Unversitário Santo Agostinho

revistafsa

www4.fsnet.com.br/revista

Rev. FSA, Teresina, v. 17, n. 9, art. 4, p. 68-83, set. 2020

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

<http://dx.doi.org/10.12819/2020.17.9.4>

DOAJ DIRECTORY OF
OPEN ACCESS
JOURNALS

WZB
Wissenschaftszentrum Berlin
für Sozialforschung



Zeitschriftendatenbank



MIAR



Diadorim

Parágrafo de Kam: Uma Análise do Sensemaking em Práticas de Auditoria Externa

Kam Paragraph: An Analysis of Sensemaking in External Auditing Practices

Sergio Eduardo de Pinho Velho Wanderley

Doutor em Administração pela Ebape/FGV

Professor do PPGA da Unigranrio

E-mail: sergio.wanderley@unigranrio.edu.br

Davi dos Santos Marques

Doutorado em Administração UNIGRANRIO

Mestrado 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 04/06/2020. Última versão
recebida em 18/06/2020. Aprovado em 19/06/2020.**

**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 proposta que estrutura o trabalho é a discussão sobre o processo de aprendizagem organizacional em decorrência do impacto *Key Audit Matters* (KAM), uma vez que a normatização tende a agregar novas perspectivas e percepções ao pensamento dos auditores externos, além da forma como eles formalizam seus conhecimentos. Mediante abordagem da aprendizagem organizacional, elaborou-se o trabalho com o fim de discutir a aprendizagem decorrente da necessidade de divulgação de KAM no novo relatório do auditor independente. Coerentemente, o trabalho descreveu e discutiu algumas proposições que foram empiricamente analisadas em termos epistêmico e ontológico subjacentes, mediante a indicação de estudos anteriores sobre a normatização de KAM. O *sensemaking* atribuído aos auditores referentes às mudanças decorrentes da normatização é um indicativo de como o processo de aprendizagem organizacional acontece na esfera das práticas cotidianas do trabalho.

Palavras-chave: Auditor Independent. Ceticismo Profissional. *Sensemaking*. Normas de auditoria.

ABSTRACT

The proposal that structures the work is the discussion about the process of organizational learning due to the Key Audit Matters (KAM) impact, since the normatization tends to add new perspectives and perceptions to the thought of the external auditors, besides the way they formalize their knowledge. Through the organizational learning approach, the work was elaborated in order to discuss the learning arising from the need to disclose KAM in the new independent auditor report. Consistently, the work described and discussed some propositions that were empirically analyzed in underlying epistemic and ontological terms, by indicating previous studies on the standardization of KAM. The sensemaking attributed to auditors regarding the changes resulting from the standardization is an indication of how the organizational learning process takes place in the sphere of everyday work practices.

key words: Independent Auditor. Professional Skepticism. Sensemaking. Auditing standards.

1 INTRODUÇÃO

Na execução de suas atribuições, o auditor externo verifica a integridade, existência e precisão das informações contábeis/financeiras divulgadas pelas companhias. Dessa forma, a percepção do trabalho dos auditores é compreendida como importante para o correto funcionamento dos mercados financeiros e de capitais, por ajudar na construção de um ambiente de maior confiança e credibilidade (NIYANA *et al.*, 2011).

Fruto de tal importância vinculada ao trabalho do auditor externo, as normas internacionais de auditoria relativas ao relatório do auditor independente, nas últimas décadas, modificaram sua estrutura de divulgação. A *International Standard on Auditing (ISA) 701* (no Brasil NBC TA 701) estruturou uma nova apresentação de relatório, dessa maneira, os auditores externos, obrigatoriamente, estão documentando uma seção discricionária chamada *Key Audit Matters (KAM)*.

Tal discricionariedade tem a finalidade de 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 (KPMG, 2017). Dessa forma, a problematização do trabalho percorre exatamente o impacto da normatização de KAM.

Dado o cenário supracitado, além do ambiente onde as mutações são sistematicamente mais contundentes e rápidas, surge a necessidade de constantemente fortalecer o processo de aprendizagem. Logo, na atribuição das atividades de auditoria, o auditor precisa aprimorar e desenvolver competências que o ajudarão a melhorar o processo de tomada de decisões (MARAVALHAS; ODELIUS, 2010).

Modificações nas práticas de trabalho requerem nova aprendizagem por parte de qualquer classe profissional, não somente para os auditores externos. Na Auditoria externa/independente, quando uma nova norma de auditoria é instituída, conseqüentemente se constrói um novo sentido quanto à estrutura e posterior divulgação do modelo do relatório do auditor independente.

Para entender esse fenômeno, é fundamental investigar e conhecer o *sensemaking* dos auditores a respeito da mudança, o que resulta em descrever as percepções relativas às práticas de trabalho dos auditores externos vivenciadas por eles.

O impacto de KAM é descrito, em termos epistêmico e ontológico subjacentes, como mecanismo para explicar se a normatização de divulgação do parágrafo de KAM tornou os

auditores mais céticos na execução dos trabalhos de auditoria, além da mudança de suas percepções ao longo do planejamento e da execução do trabalho de auditoria.

O trabalho está direcionado por um posicionamento onto-epistemológico interpretativo/construtivista. Conforme Leavy (2017), tal sistema de crenças filosóficas é desenvolvido em cenários disciplinares nas ciências sociais que enfatizam os conhecimentos subjetivos dos indivíduos, que são fundamentadas em contextos histórico-sociais. Dessa maneira, a perspectiva de mundo sinaliza que todos estão participando da construção e reconstrução de significados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A base teórica do trabalho está composta pela revisão de temas como: *international standard on auditing* – ISA 701; *sensemaking* e seus significados; e ceticismo profissional do auditor.

2.1 International Standard On Auditing - ISA 701

O *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), instituto independente de normalização que estabelece normas internacionais de auditoria, publicou novos requerimentos sobre o relatório do auditor independente. A finalidade do trabalho do auditor independente essencialmente não foi alterada. A mudança possibilitou ao auditor divulgar aos usuários mais transparência sobre o seu trabalho, suas responsabilidades e as responsabilidades da Administração (KPMG, 2017).

O IAASB emitiu o pronunciamento *International Standard on Auditing* (ISA) 701, de 17 de junho de 2016, onde o relatório dos auditores passou a ter uma seção discricionária chamada KAM. No Brasil, as normas de auditoria são emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e denominadas NBCTA (Norma Brasileira de Contabilidade aplicada à Auditoria), e a tradução é responsabilidade do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). Por conseguinte, essa seção no Brasil é denominada Principais Assuntos de Auditoria (PPA).

Segundo o IAASB, a ISA 701 tem como propósito tornar o relatório do auditor independente mais informativo, conseqüentemente, proporcionando maior transparência sobre a auditoria realizada.

Com o KAM, os auditores divulgam pontos críticos relevantes, que são documentados durante a formalização dos procedimentos de auditoria, além de serem importantes para o entendimento das demonstrações financeiras, assim como a compreensão dos procedimentos de auditoria executados (MATOS, 2017).

Pela mudança, entende-se que o relatório do auditor independente se tornou mais informativo frente ao modelo anterior, principalmente pela apresentação dos itens críticos das demonstrações contábeis (KPMG, 2017).

Logo, a comunicação de KAM fornecerá contribuições adicionais aos usuários das demonstrações financeiras, com a finalidade é auxiliá-los no aprofundamento de assuntos que, por intermédio do ceticismo profissional do auditor, foram os de maior relevância e, conseqüentemente, demandaram maior esforço na formalização (IFAC, 2016).

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

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.

A NBCTA 701 (2016, p.3) define PAA 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.

A comunicação de KAM, por intermédio da ISA 701, proporcionou aos usuários externos das demonstrações financeiras maior auxílio na compreensão da Companhia, principalmente quando envolve julgamento significativo da administração (IFAC, 2016).

2.2 Sensemaking e seus Significados

O processo de aprendizagem organizacional, por intermédio da abordagem social, desenvolve-se de práticas socialmente construídas e, como tal, não se poderia apresentá-lo de maneira desvinculada da cultura organizacional (MARAVILHAS, ODELLUS, 2010).

Dentro desse contexto, com a adoção da ISA 701, os auditores naturalmente tenderam a criar um sentido ou *sensemaking* na execução dos procedimentos de auditoria, cujo objetivo

final do trabalho é avaliar se as demonstrações financeiras que a administração apresentou foram ou não preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Para muitos estudiosos, como Reissner (2005), no enredo onde a necessidade de adaptação à mudança é requerida, a aprendizagem é compreendida como resultado do *sensemaking*, desta forma, seria uma abordagem mais profunda do que o desenvolvimento cognitivo, que normalmente é o objeto das abordagens em aprendizagem.

Weick (1995) relata o caso da teoria da síndrome da criança espancada (BSC), com o objetivo metodológico de explicar a natureza do *sensemaking*. Conforme o autor, esse conceito foi introduzido pela primeira vez em trabalho publicado num periódico científico, em 1946, por John Caffey, um radiologista e pediatra. Como exploração do fenômeno, ele apresentou seis casos nos quais os pais reportaram históricos que não condiziam com os ferimentos vistos no raio X.

Weick (1995) exemplifica nesse episódio o *sensemaking*, tanto no âmbito geral quanto no organizacional. Nele identificam-se sete propriedades do construto:

1. Fundamentado na construção da identidade: quando o indivíduo entra no processo de *sensemaking*, a fim de procurar sentido de uma mudança ou de um evento repleto de imprecisão, a sua identidade está, de certa maneira, sendo provada. Para Weick (1995), a identidade do indivíduo é vista como mutável. Em resumo, essa característica pode ser compreendida da seguinte forma: como eu posso saber o que eu penso até que eu veja o que eu digo?
2. Retrospectivo: refere-se aos motivos pelos quais os indivíduos atuam no presente, todavia apenas distinguem suas ações depois que elas já ocorreram. Tais aspectos das experiências poderão ser evocados de maneira diferente, dependendo dos interesses e projetos do indivíduo no aqui e no agora. O processo retrospectivo termina exatamente quando o sujeito percebe ordem, claridade e racionalidade na relação entre o presente e o passado.
3. Representação: essa característica significa dizer que o ambiente não é dado aos indivíduos, mas, ao contrário, são os indivíduos que determinam o ambiente a partir de suas representações. A representação é fundamental para o *sensemaking* e indica que os indivíduos ganham estímulos e restrições do ambiente como consequência de suas próprias ações e atividades.
4. Social: pelo entendimento dessa característica, a produção de sentido não é meramente um método individual, e sim social. Isso ocorre pelo fato de a conduta individual ser

contingenciada pela conduta dos outros, haja vista que esses outros podem ser imaginados ou estar fisicamente presentes. A presença real, imaginada ou insinuada do outro sempre influenciará o pensamento, o sentimento e o comportamento do outro.

5. Contínuo: o *sensemaking* é um mecanismo cíclico, ou seja, as pessoas estão sempre no meio das coisas cotidianas. O processo de criação de sentido mantém-se ativo enquanto se mantém a tentativa de refinamento do entendimento compartilhado entre os indivíduos para a restauração do equilíbrio do ambiente, para a redução da ambiguidade.
6. Focado em pistas extraídas: essa característica é tratada como estruturas simples e familiares, similares a sementes, a partir das quais as pessoas desenvolvem um sentido mais amplo do que pode estar ocorrendo. Extraindo pistas simples, estruturas familiares, como sementes, é que as pessoas desenvolvem um sentido amplo para o que pode estar acontecendo.
7. Dirigido pela plausibilidade mais do que pela acurácia: o processo de *sensemaking* tem como objetivo a plausibilidade em detrimento da acurácia. O objetivo principal do processo é um significado aceitável entre os indivíduos na direção de um mínimo de informação consensual. Refere-se a uma tendência à aceitabilidade relativa da verdade, a qual prevê que os indivíduos buscarão a razoabilidade e a coerência, chegando a soluções socialmente aceitáveis, mesmo com informações parciais.

O BSC foi mencionado em outros trabalhos acadêmicos publicados em 1953 (três casos divulgados), 1955 (doze casos divulgados) e 1957 (nove casos divulgados), sem que alarmasse a comunidade científica. Todavia, no ano de 1961, Frederick Silverman apresentou na Academia Americana de Pediatria uma pesquisa contendo o relato de setecentos e quarente e nove casos, que posteriormente fortaleceu a publicação no *Journal of the American Medical Association*.

No trabalho de Weick (1995) foram apresentados argumentos sobre a diferenciação entre *sensemaking* e interpretação, visto que muitos tendem a confundir os respectivos conceitos. Segundo o autor, a interpretação está relacionada à troca, ou seja, uma palavra é elucidada por outra. Já o *sensemaking* direciona-se à maneira como determinado texto é construído, assim como pela leitura que se faz dele, e, por conseguinte, diferencia-se da interpretação por considerar mecanismos pelos quais os indivíduos geram daquilo que interpretam.

Em suma, enquanto o *sensemaking* consiste aparentemente em uma atividade ou um processo, a interpretação pode ser um processo que detalha um produto. Logo, *sensemaking* implica a existência de uma realidade progressivamente adquirida, além de tratar tanto de autoria quanto de leitura.

Sensemaking, conceitualmente, reforça a ação que incide sobre os traços do que é interpretado e, em seguida, reinterpretado. Por intermédio do diálogo, no dia-a-dia das práticas organizacionais, os sujeitos criam significados e formam sentidos para as mudanças ocorridas. Dessa maneira, esses novos sentidos, erguidos por intermédio da interpretação das experiências, estabelecem o processo de aprendizagem organizacional. (WEICK, 1995).

2.3 Ceticismo Profissional do Auditor

O ceticismo profissional estabelece estar precavido quanto à evidência de auditoria que contraponha outra evidência de auditoria ou que coloque em questão a integridade da informação adquirida por intermédio dos responsáveis pela administração da instituição. A correta avaliação crítica é fundamental para o auditor desenvolver conclusões adequadas (SCHILDER, 2012).

Para Franzel (2013), existem elementos-chave para uma boa prática do ceticismo profissional, são eles: os atributos do auditor, o preparo mental do auditor e suas ações. Tais elementos permeiam todo o processo de auditoria e interagem dinamicamente conforme os auditores reagem às condições e pressões, que em si mudam durante o trabalho.

Corroborando a ideia do parágrafo acima, de acordo com Schilder (2012), o ceticismo profissional também é influenciado pelo comportamento pessoal, incluindo motivação e competências. Dessa forma, alguns artefatos como educação, formação profissional e experiência do auditor são importantes na construção dessa atitude cética.

Em termos de normatização, a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de Uma Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria – de 2009, registra a importância fundamental do ceticismo profissional. No item 15, menciona que “o auditor deve planejar e executar uma auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis”.

Na prática, apresentar certo ceticismo profissional requer, entre outros componentes, “uma avaliação crítica e uma postura questionadora, principalmente no que tange à adequação e suficiência de evidências obtidas” (PCAOB, 2016).

Considerando o ceticismo profissional como uma atitude, ele seria fundamentalmente um estado de espírito, uma vez que o comportamento cético induz o auditor a seguir um caminho

de questionamento, haja vista considerar a informação que pretende ou que obteve como um elemento passivo de distorção e fraude. Logo, o ceticismo profissional está vinculado aos princípios éticos fundamentais de objetividade e independência do auditor (IESBA, 2016).

Pela devida compreensão de ceticismo profissional, assim como a relação com o trabalho do auditor independente, essa atitude comportamental pode ser legitimamente considerada um quesito intrínseco ao trabalho dos profissionais de auditoria. Logo, entende-se que tal atitude cética pode oferecer garantia de que as informações divulgadas pelas companhias são de fato íntegras. O ceticismo profissional é uma atitude essencial, que aumenta a capacidade do auditor para identificar e responder às condições que possam indicar possível distorção. Isso inclui uma avaliação crítica da prova de auditoria (IFAC, 2012).

O poder conceitual, assim com a aplicabilidade do ceticismo profissional dos auditores, é tão relevante para os usuários das demonstrações financeiras, que é certo afirmar que uma auditoria realizada por auditores independentes produz fatores importantes, que consequentemente contribuem para o adequado funcionamento dos mercados de capitais e de proteção de investidores ao redor do mundo (FRANZEL, 2013).

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Nesta parte do trabalho, são apresentados os procedimentos metodológicos que possibilitarão que a situação-problema, apresentada na introdução, possa ser analisada.

A natureza do trabalho, de acordo com Gil (2010), é classificada como aplicada, haja vista possuir o objetivo de criar conhecimentos direcionados à aplicação prática e conduzidos à resolução de problemas peculiares.

Com relação aos meios de investigação, será empregada como principal instrumento a pesquisa documental. De acordo com Prodanov e Freitas (2013, p. 55) “a utilização [...] é destacada no momento em que podemos organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhes uma nova importância como fonte de consulta”.

Por fim, de acordo com procedimentos, o trabalho é caracterizado como documental, visto que ao longo do estudo serão utilizadas fontes diversificadas, como, por exemplo, artigos acadêmicos e científicos (FONSECA, 2002).

4 ANÁLISES E DISCUSSÕES

Nesta seção do trabalho será analisado como a normatização da ISA 701 modificou a perspectiva de trabalho dos auditores independentes. Metodologicamente, cinco estudos

foram utilizados como pano de fundo para análise e explicação do fenômeno que está sendo investigado no trabalho.

4.1 Impactos da Normatização de Kam

A partir da discussão sobre a percepção do impacto da divulgação de KAM no relatório do auditor independente, observou-se que mudanças na forma de atuação do auditor independente estão acontecendo ao longo dos anos, como atuação mais discricionária e detalhista com as áreas auditadas. Pela revisão de literatura, espera-se empiricamente sustentar que a divulgação de KAM impactou o comportamento cético do auditor, assim como o entendimento sobre a melhora da qualidade das demonstrações financeiras pelos usuários externos.

As proposições descritas abaixo não estimam serem exaustivas, mas simplesmente propor algumas implicações a serem perseguidas, utilizando-se dados sobre as características do comportamento cético dos auditores.

Uma proposição a ser testada está relacionada ao impacto na qualidade da execução dos serviços prestados pelos auditores, fruto de certa influência de KAM no comportamento cético do auditor. Reid et al. (2015), em seu estudo, examinaram os efeitos de KAM na qualidade da auditoria sobre a verificação dos relatórios financeiros de 3.018 empresas auditadas em dois momentos: antes e depois da normatização. Face ao exposto, segue a proposição:

P1: A normatização de KAM impactou diretamente a qualidade do trabalho dos auditores independentes.

Partindo do princípio de que a normatização de KAM implicou em maior esforço técnico por parte dos auditores, assim como o que Peecher *et al.* (2013) consideram o novo relatório como um mecanismo de responsabilização do auditor, além da possível divulgação de pontos críticos no relatório, é de se esperar que a qualidade da formalização dos procedimentos de auditoria melhore, fruto de maior exposição do seu trabalho (WELLS, 2016).

Reid *et al.* (2015) sustentam, em sua conclusão, a associação entre o novo relatório do auditor independente e um considerável aumento da qualidade da auditoria. Já para Matos (2017), a adição de procedimentos de auditoria aplicados às áreas registradas como KAM tem

o potencial de modificar a percepção quanto à qualidade do trabalho do auditor externo. No seu estudo, ele conclui que “descrever os resultados obtidos na realização de procedimentos de auditoria dá maior confiança ao usuário das demonstrações financeiras no trabalho do auditor, pois este é percebido como tendo maior qualidade” (MATOS, 2017, p. 37).

Além do impacto no comportamento do auditor externo, outro ponto de atenção no trabalho é o entendimento que os usuários das demonstrações financeiras apresentaram sobre a normatização de KAM. Mattos (2017) entende que os assuntos reportados como KAM geralmente se vinculam a riscos de distorção ou julgamentos significativos realizados pela administração, logo, seria possível esperar que essa nova seção do relatório tenderia a melhorar o entendimento do trabalho do auditor e, conseqüentemente, das demonstrações financeiras, devido ao maior rigor no detalhamento de pontos específicos que poderiam afetar a empresa. Partindo desta premissa, avaliamos a próxima proposição:

P2: A normatização de KAM impactou o entendimento do usuário externo acerca da qualidade das demonstrações financeiras.

Os órgãos reguladores das normas de auditoria, ao apresentarem o novo relatório do auditor independente, propuseram melhorar a transparência das informações, na tentativa de oferecer recursos para saber como os auditores conduziram os assuntos críticos, assim como facilitar o entendimento das informações divulgadas. Desta maneira, possibilitando maior confiança para o mercado investido (KPMG, 2017).

Backof et al. (2014) conduziram um estudo com objetivo de examinar como potenciais alterações no relatório do auditor independente modificam a percepção das avaliações de responsabilidade do auditor pelo usuário externo. O experimento contou com a participação voluntária de 242 universitários (com idade média de vinte anos) que adotaram o papel de julgamento na avaliação do trabalho profissional dos auditores externos. 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 à distorção não identificada; 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.

Koehler *et al.* (2016) identificaram evidências de que a exposição dos riscos no relatório do auditor independente eleva o grau de percepção de confiança que o investidor tem nas demonstrações financeiras. Elliot *et al.* (2016) registram que o conteúdo do relatório pode promover certa habilidade dos investidores de descobrir combinações de qualidade das demonstrações financeiras. Dessa maneira, concluem que o relatório diretamente modifica a propensão de pagar preços maiores por ações das empresas.

Em suma, outros estudos sobre o impacto de KAM têm sido evidenciados como por exemplo, Gutierrez *et al.* (2015). Os pesquisadores analisaram as consequências da alteração do relatório do auditor independente no Reino Unido. Dentre suas avaliações, foram estudados os efeitos da alteração no relatório em termos de influência no valor dos honorários cobrados pelas empresas de auditoria. O estudo conduzido avaliou o aumento do valor cobrado pelas empresas de auditoria em dois cenários: empresas que adotaram e não adotaram o novo relatório do auditor independente.

Empiricamente, acreditamos que o novo relatório do auditor independente possibilitou um aumento do honorário estipulado pela prestação do serviço de auditoria, haja vista a existência de alguns fatores que podem tornar as auditorias mais caras sob o novo modelo, incluindo um esforço maior dos auditores na realização do trabalho, além dos custos adicionais de procedimentos e do risco do trabalho propriamente (PCAOB, 2013).

Gutierrez *et al.* (2015) concluem que o novo relatório resultou num determinado aumento nos honorários cobrados de aproximadamente 7%, se comparados com empresas que não adotaram o novo modelo, logo, entende-se que o tamanho do relatório do auditor independente e o número de riscos reportados é positivamente associado aos honorários cobrados pelas empresas de auditoria.

Dessa forma, na medida em que um novo padrão de relatório do auditor independente é instituído e os auditores independentes precisam aprender a lidar com essa nova forma de registro, conseqüentemente reconstruem o significado desse novo modelo que a eles se apresenta. Logo, o fenômeno discutido no trabalho pode ser assim apresentado: o sentido atribuído pelos auditores independentes às mudanças na formalização do relatório do auditor independente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho dos auditores independentes sempre foi considerado autônomo diante das 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 (MARQUES; ALVES, 2018, p. 20). 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.

Para 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 incluídas ou não informações que podem ser relevantes para o usuário da informação contábil”.

Ao colocarem em prática o novo modelo de relatório, os auditores compartilham conhecimentos e significados, tanto entre pares e superiores, quanto no contato com os gestores que os contrataram para auditar as demonstrações financeiras, o que comprova que a aprendizagem é um mecanismo incondicional nas práticas sociais.

Pela validação das proposições, entende-se que existe certo aprendizado quanto aos conceitos relativos ao novo relatório do auditor independente, assim como nova postura demandada pelos auditores, além da forma de se identificar, discutir e reportar as fragilidades identificadas nas áreas auditadas.

Os estudos sustentaram que KAM impactou a qualidade do trabalho dos auditores e a percepção dos usuários externos a respeito da melhora das demonstrações financeiras. Logo, uma das possíveis consequências de KAM é o efeito gerado no comportamento cético do auditor, uma vez que possivelmente houve maior esforço na elaboração e formalização dos procedimentos de auditoria.

Em suma, o trabalho foi conduzido de forma a apresentar alguns estudos que tiveram como fundamento avaliar o impacto do parágrafo de KAM. Logo, a normatização confere plausibilidade ao novo modelo do relatório do auditor independente, uma das propriedades do *sensemaking*, uma vez que o novo sentido é indicativo de como a aprendizagem organizacional ocorre no âmbito das práticas diárias dos auditores independentes.

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: 20 maio. 2020.

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. 2020.

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. 2020.

ELLIOT, W. B; FANNING, K; PEECHER, M. E. **Do Investors Value Financial Reporting Quality Beyond Estimated Fundamental Value? And, Can Better Audit 43 Reports Unlock This Value?** Disponível em: <<https://community.bus.emory.edu/FacultySeminars/Shared%20Documents/Peecher,%20Mark%20-%20workshop%20paper.pdf>> Acesso em: 21 maio. 2020.

FRANZEL, J. M.; **Auditor Objectivity and Skepticism** – What's next?. Estados Unidos, 2013.

FONSECA, R. **Expropriação de propriedade intelectual.** Disponível em: <<http://www.historiaehistoria.com.br/materia.cfm.?tb=newsletter&id=3>>. Acesso em: 04 junho. 2020.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projeto de Pesquisa.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUTIERREZ, E *et al.* **Consequences of changing the auditor's report:** Early evidence from the U.K. Singapore: SMU, 2015. Disponível em: <https://accountancy.smu.edu.sg/sites/accountancy.smu.edu.sg/files/MiguelMinuttiMeza_paper_1.pdf> Acesso em: 27 maio. 2020.

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. 2020.

KOEHLER, A. G.; RATZINGER-SAKEL, N.; THEIS, J. C. **Does the reporting of key audit matters affect the auditor's report's communicative value?** Experimental evidence from investment professionals. Disponível em: <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/018c_Kohler_Ratzinger-Sakel_Theis.pdf> Acesso em: 18 maio. 2020.

KPMG AUDITORES INDEPENDENTES. **Novo relatório do auditor.** Disponível em: <<https://home.kpmg.com/br/pt/home/servicos/auditoria-asseguracao/novo-relatorioauditor.html>> Acesso em: 15 de maio. 2020.

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

MARAVALHAS, E.; ODELIUS, C. **Aprendizagem e sensemaking em práticas de auditoria interna.** *Contabilidade, Gestão e Governança*, [S. l.], v. 13, n. 3, p. 1737, 2010.

Disponível em: < <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/82>> Acesso em: 25 de maio. 2020.

MARQUES, D. S.; ALVES, F. J. S. Um estudo sobre o impacto gerado pela necessidade de divulgação de key audit matters (KAM) no ceticismo profissional do auditor em termos de procedimentos de auditoria. **Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza**, ano MMXVIII, N°. 000133, 01/10/2018. Disponível em:<<https://semanaacademica.org.br/artigo/um-estudo-sobre-o-impacto-gerado-pela-necessidade-de-divulgacao-de-key-audit-matters-kam-no>> Acesso em: 04 jun. 2020.

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.

NIYAMA, J. K *et al.* **Evolução da regulação da auditoria independente no Brasil**: análise crítica, a partir da teoria da regulação. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 4, n. 2, p. 127-161, 2011. Disponível em: < <http://www.spell.org.br/documentos/ver/14513/evolucao-da-regulacao-da-auditoria-independente-no-brasil--analise-critica--a-partir-da-teoria-da-regulacao/i/pt-br> > Acesso em: 21 maio. 2020.

PEECHER, M. E.; SOLOMON, I.; TROTMAN, K. T. **An accountability framework for financial statement auditors and related research questions**. *Accounting, Organizations and Society*. 2015. Disponível em: < <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368213000433?via%3Dihub>> Acesso em: 24 maio. 2020.

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). 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. 2020.

REISSNER, S. C. Learning and innovation: a narrative analysis. **Journal of Organizational Change Management, Bingley**, (18)5, 482-494, 2005.

REID, L. C *et al.* **Impact of Auditor and Audit Committee Report Changes on Audit Quality and Costs**: Evidence from the United Kingdom. Disponível em: < https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2647507> Acesso em: 26 maio. 2020.

SCHILDER, A. **Ceticismo Profissional numa Auditoria de Demonstrações Financeiras**. *Revisores & Auditores*, n. 56, p. 26 – 27, jan/mar. 2012.

WEICK, K. E. **Sensemaking in organizations**. London: Sage publications. 1995.

WELLS, F. **Comment letter on PCAOB Release N. 2016-003; Rulemaking Docket Matter n. 34. 2016.**

Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:

WANDERLEY, S. E. P. V; MARQUES, D. S. Parágrafo de Kam: Uma Análise do Sensemaking em Práticas de Auditoria Externa. **Rev. FSA**, Teresina, v.17, n. 9, art. 4, p. 68-83, set. 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 revisão crítica do conteúdo.	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.	X	X