

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
NÍVEL DOUTORADO**

**JORGE LUIZ ROSA DA SILVA**

**A RELAÇÃO ENTRE O COMITÊ DE AUDITORIA E A  
OPINIÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

**Porto Alegre**

**2023**

JORGE LUIZ ROSA DA SILVA

**A RELAÇÃO ENTRE O COMITÊ DE AUDITORIA E A  
OPINIÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Clóvis A. Kronbauer

Porto Alegre

2023

JORGE LUIZ ROSA DA SILVA

**A RELAÇÃO ENTRE O COMITÊ DE AUDITORIA E A  
OPINIÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

**Aprovada em 17/03/2023**

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Professor Doutor Clóvis Antônio Kronbauer (Orientador) - UNISINOS**

---

**Professor Doutor Ernani Ott - UNISINOS**

---

**Professor Doutor Tiago Wickstrom Alves - UNISINOS**

---

**Professor Doutor Júlio César Ferreira – UNIOESTE/PR**

---

**Professor Doutor Alexandre André Feil – UNIVATES/RS**

S586r Silva, Jorge Luiz Rosa da.  
A relação entre o comitê de auditoria e a opinião do auditor independente / Jorge Luiz Rosa da Silva. – 2023.  
109 f. : il. ; 30 cm.

Tese (doutorado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2023.  
“Orientador: Prof. Dr. Clóvis A. Kronbauer.”

1. Comitê de auditoria. 2. Auditor independente. 3. Opinião do auditor. 4. Relatório do comitê de auditoria. I. Título.

CDU 657.63  
CDD 657.45

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(Bibliotecária: Amanda Schuster – CRB 10/2517)

## AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço à UNISINOS – Universidade do Vale do Rio dos Sinos pela oportunidade de cursar este Doutorado em Ciências Contábeis. Os quase vinte e quatro anos de trabalho, dedicação e comprometimento jamais serão esquecidos.

Aos meus pais, Osmundo e Amália (*in memoriam*), que me deram a vida para que eu pudesse conhecer o mundo.

Ao Professor Dr. Clóvis Antônio Kronbauer, meu orientador, por sua dedicação e colaboração no desenvolvimento da minha tese, do início ao final do processo. Agradeço também pelo apoio nas horas difíceis ao longo da caminhada.

Aos Professores do curso, meu agradecimento por tudo, em especial ao Prof. Dr. João Zani; Prof. Dr. Ernani Ott; Prof. Dr. Cristiano Costa; Prof<sup>a</sup>. Dra. Cléa Macagnan e Prof. Dr. Francisco Zanini, pelo apoio, incentivo, amizade, ideias e críticas.

A minha companheira, Prof<sup>a</sup>. Dra. Cristina Borges Cafruni, por sua compreensão nas ausências, apoio constante, sugestões, críticas e sua dedicação amorosa.

A minha grande família, em especial a minha irmã Izabel Ibias e cunhado Arines Ibias, pelo apoio, incentivo e pela cedência do ‘espaço de estudos’, em momentos tão especiais. Aos meus queridos filhos Marcelo e Graziella Marinoni, pelas palavras certas nas horas certas.

A minha colega e amiga Gabriela Dias da Silva, um agradecimento especial, por todo o apoio e amizade. Nunca conseguirei retribuir sua dedicação e colaboração. Sou eternamente grato por tudo!

A Psicóloga Patrícia Aronis, pelo constante incentivo e parceria nesta longa caminhada.

Ao colega Júlio César Ferreira, pela parceria, amizade e contribuições ao longo da caminhada.

Ao colega José Cescon, também pela parceria e sugestões com relação aos artigos publicados, em conjunto com o colega Júlio Ferreira.

Ao colega Luiz Marcelo, também agradeço a convivência e parceria no artigo.

A todos os demais colegas do curso, que em um ou outro momento puderam compartilhar seus conhecimentos, alegrias, críticas e sugestões, muito obrigado pelo convívio.

A Prof<sup>ª</sup>. Dra. Larissa Heinzemann, por suas colaborações, sugestões, e constante otimismo, no sentido de superar todos os obstáculos.

Aos amigos Paulo Ricardo Alaniz, Rafael Ferrari, Hélio Levi, Odair Gonçalves, Mario Rebolo, Ronei Janovik, e Viviane Cangussu, meus sinceros agradecimentos.

## RESUMO

Nesta tese objetivou-se verificar se as atividades do comitê de auditoria impactam na opinião dos auditores independentes. A pesquisa foi fundamentada pela Teoria de Agência, com base nos pressupostos da assimetria de informação, conflitos de agência e, custos de agência. Para tanto, elaborou-se um questionário com questões abertas, que foi respondido por dez membros dos comitês de auditoria, de empresas públicas e privadas e por seis auditores independentes, no Estado do Rio Grande do Sul. Para tratamento dos dados utilizou-se a técnica de Análise de Conteúdo de Laurence Bardin. Os resultados sugerem, que a partir da percepção dos respondentes, as atividades dos comitês de auditoria, realizadas de forma total ou parcial, sintetizados pelo uso dos relatórios dos comitês, impactam na opinião dos auditores independentes. Confirmou-se que a utilização desses relatórios pelo auditor ou qualquer outra informação, não compromete a sua independência. Obteve-se a confirmação da utilização dos relatórios dos comitês, pelo auditor independente, como evidência para complementar os seus trabalhos. Os auditores e os membros dos comitês de auditoria confirmaram, em sua maioria, que a opinião dos auditores independentes é impactada pelo uso dos relatórios dos comitês de auditoria. Os resultados contribuem para o fortalecimento das atividades dos comitês de auditoria, o que por consequência acabará tornando mais robusta a governa corporativa das organizações.

**Palavras-chave:** comitê de auditoria; auditor independente; opinião do auditor; relatório do comitê de auditoria.

## **ABSTRACT**

This thesis aimed to verify whether the activities of the audit committee impact the opinion of independent auditors. The research was based on Agency Theory, based on the assumptions of information asymmetry, agency conflicts and agency costs. For that, a questionnaire with open questions was elaborated, which was answered by ten members of the audit committees, from public and private companies and by six independent auditors, in the State of Rio Grande do Sul. For data processing, Laurence Bardin's Content Analysis technique was used. The results suggest that, from the respondents' perception, the activities of the audit committees, carried out in full or in part, summarized using the committees' reports, impact the opinion of the independent auditors. It was confirmed that the use of these reports by the auditor or any other information does not compromise its independence. Confirmation was obtained of the use of the committees' reports, by the independent auditor, as evidence to complement their work. Auditors and members of audit committees confirmed, for the most part, that the opinion of independent auditors is impacted by the use of audit committee reports. The results contribute to strengthening the activities of the audit committees, which consequently will end up making the organizations' corporate governance more robust.

**Keywords:** audit committee; independent auditor; auditor's opinion; audit committee report.

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 – Caracterização dos Respondentes.....	<b>50</b>
Quadro 2 – Abrangência das atividades do Comitê de Auditoria.....	<b>51</b>
Quadro 3 – Utilização dos relatórios do Comitê de Auditoria pelo Auditor Independente.....	<b>55</b>
Quadro 4 – Percepção sobre a opinião e a independência do auditor, a partir do uso de relatórios do Comitê de Auditoria.....	<b>57</b>

## LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
NBR	Normas Brasileiras de Regulação
BIS	Bank of International Settlements
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EUA	Estados Unidos da América
GTI	Grupo de Trabalho Interagentes
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
KPMG	Klinvelt Peat Main Goerdeler
NYSE	New York Stock Exchange
PWC	PriceWaterhouse Coopers
SEC	Security and Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>1.1 Contextualização do tema e Problema de Pesquisa</b> .....	<b>11</b>
<b>1.2 Objetivos</b> .....	<b>16</b>
1.2.1 Objetivo Geral .....	16
1.2.2 Objetivos Específicos .....	16
<b>1.3 Tese do Estudo</b> .....	<b>17</b>
<b>1.4 Justificativa e Relevância</b> .....	<b>17</b>
<b>1.5 Delimitação do Estudo</b> .....	<b>19</b>
<b>1.6 Estrutura da Tese</b> .....	<b>19</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>20</b>
<b>2.1 Revisão de Literatura</b> .....	<b>20</b>
2.1.1 Características do Comitê de Auditoria .....	21
2.1.2 Estudos Precedentes .....	22
<b>2.2 Teoria de Agência</b> .....	<b>26</b>
<b>2.3 Governança Corporativa</b> .....	<b>28</b>
<b>2.4 Conselho de Administração</b> .....	<b>31</b>
<b>2.5 Comitê de Auditoria</b> .....	<b>32</b>
<b>2.6 Auditoria Independente</b> .....	<b>35</b>
<b>2.7 Opinião no relatório de Auditoria Independente</b> .....	<b>39</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>41</b>
<b>3.1 Delineamento da Pesquisa</b> .....	<b>41</b>
<b>3.2 Seleção e Características dos Participantes</b> .....	<b>42</b>
<b>3.3 Instrumento de Coleta dos Dados</b> .....	<b>43</b>
<b>3.4 Técnicas de Análise dos Dados</b> .....	<b>44</b>
<b>3.5 Limitações Metodológicas</b> .....	<b>45</b>
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....	<b>45</b>
<b>4.1 Caracterização dos Respondentes</b> .....	<b>48</b>
<b>4.2 Abrangência das atividades do Comitê de Auditoria</b> .....	<b>51</b>
<b>4.3 Utilização dos relatórios do Comitê de Auditoria pelo Auditor Independente</b> . 55	
<b>4.4 Percepção sobre a opinião e a independência do Auditor Externo, a partir do uso de relatórios do Comitê de Auditoria</b> .....	<b>57</b>
<b>4.5 Independência dos membros do Comitê de Auditoria</b> .....	<b>62</b>
<b>4.6 A atuação do Comitê de Auditoria e a opinião do Auditor Independente</b> .....	<b>63</b>
<b>4.7 Utilização dos trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria pelos auditores independentes, para emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras</b> .....	<b>65</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>67</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>70</b>
<b>APÊNDICE A</b> .....	<b>79</b>
<b>APÊNDICE B</b> .....	<b>81</b>
<b>APÊNDICE C</b> .....	<b>101</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Nesse capítulo apresenta-se a contextualização do tema e o problema de pesquisa, bem como os objetivos, a delimitação do tema, a justificativa do estudo, e a tese proposta.

### 1.1 Contextualização do tema e Problema de Pesquisa

A teoria de agência (JENSEN; MECKLIN, 1976) trata de um conjunto de contratos implícitos e explícitos, que definem direitos e deveres dentro da organização. Essa relação ocorre através das ações do principal e do agente. O primeiro é o acionista e o segundo o administrador, responsável pela gestão da organização. Aqui pode-se incluir também o auditor independente, por possuir informações que muitas vezes o acionista não tem. Dessa relação entre o principal e o agente decorre o conflito de agência (Rodrigues, 2015)), oriundo da assimetria de informações (Akerlof, 1970), uma vez que uma das partes domina informações que a outra desconhece.

O conflito de agência precisa ser equacionado de maneira a mitigar as diferenças existentes entre grupos, com interesses distintos. Por exemplo, quem investe (principal) seus recursos em uma organização, na maioria das vezes tem aversão a riscos. De outro lado, quem executa a gestão do negócio (agente), pode aceitar um nível mais elevado de riscos na busca de maiores lucros e maiores bônus, a partir de sua gestão. Nesses casos, deverá existir um nível maior de controle das operações e registros financeiros, resultando em novos custos, neste caso chamados de custos de agência (JENSEN; MECKLIN, 1976).

Buscando mitigar os conflitos entre o principal e o agente, a organização buscará a contratação de auditores independentes, uma política clara de remuneração de gestores, cláusulas restritivas em contratos de dívidas, como limite de endividamento e pagamento de dividendos.

Conhecer a teoria de agência é fator preponderante para o bom funcionamento de uma estrutura de governança. A busca constante dos gestores, visando maximizar os resultados financeiros da organização, deve estar amparada por boas relações entre o principal e o agente, refletindo em menor assimetria de informações, um nível aceitável de conflitos de agência e reduzidos custos de agência, estes últimos caracterizados por exemplo, como: desembolsos para monitorar os administradores; estruturar a organização com melhores controles e, os custos de oportunidade.

A governança corporativa constitui-se em um conjunto de aspectos culturais, normativos e de conduta em uma organização, que tem como objetivo as melhores práticas de gestão visando o desenvolvimento de forma sustentável (DONELLA, 2019). O principal objetivo da governança corporativa (IBGC/IBRACON, 2017) é propiciar a criação de mecanismos que sejam capazes de monitorar o funcionamento de uma organização, visando garantir que as decisões estratégicas e operacionais estejam alinhadas com os interesses dos acionistas.

As práticas de gestão nas organizações foram desenvolvidas na medida em que as empresas cresciam. No entanto, somente na década de 1990 essas práticas mais estruturadas denominadas de governança corporativa começaram a surgir no mundo, tendo como objetivos imprimir maior grau de qualidade nas operações da organização e, maior grau de confiabilidade nos números contábeis (LOPES; WALKER, 2008; DALMÁCIO, 2009). Em 1992, o *Financial Aspects of Corporate Governance*, que ficou conhecido como *Cadbury Report*, criado no Reino Unido, foi considerado o primeiro código de governança corporativa do mundo (CADBURY, 1992).

Inserido na estrutura de governança corporativa de grandes organizações está o comitê de auditoria, que tem como atribuições propiciar o assessoramento do conselho de administração, revisar e manter a efetividade do sistema de controles internos, trabalhar para mitigar os riscos que podem comprometer a organização, bem como contratar e supervisionar o trabalho dos auditores independentes, entre outras atividades. O *Cadbury Report*, recomenda que as empresas criem comitês de auditoria baseados em três critérios (IBGC/IBRACON, 2017, p.11):

Ser composto por ao menos três conselheiros externos e reportar-se ao conselho de administração; fazer recomendações ao conselho em relação à contratação da auditoria independente; revisar as demonstrações financeiras, o posicionamento da empresa em relação à controles internos e as investigações internas, antes de o conselho aprovar tais elementos.

A experiência profissional dos membros do comitê de auditoria, o conhecimento do negócio, a capacidade de analisar e interpretar o conjunto das demonstrações contábeis e o relatório do auditor independente, o domínio sobre a estrutura de controle interno bem como a matriz de riscos, são condições *sine qua non* para que o comitê execute suas funções de maneira qualificada e eficaz, trazendo os resultados esperados pelo conselho de administração (CASTRO; CAJAZEIRA, 2017).

Segundo a PwC (2017), os membros do comitê devem possuir atributos importantes, como os mencionados a seguir, para qualificar seu trabalho:

a) o membro deverá possuir integridade moral, uma vez que este tipo de trabalho muitas vezes acaba por criticar, ainda que de maneira construtiva, o trabalho dos outros. Essa qualidade é a pedra basilar para a atividade como membro de um comitê de auditoria;

b) ceticismo profissional é outro atributo fundamental nessa atividade. Buscar diversas evidências no sentido de estar convencido de uma determinada situação, saldo ou operação, representará maior segurança na hora de conduzir o trabalho e concluir sobre todos os aspectos;

c) independência de ação e opinião levarão ao reconhecimento e valorização do trabalho do Comitê, além de propiciar maior confiança nos resultados alcançados. Sem independência profissional o trabalho estará comprometido;

d) aspectos pessoais como a capacidade de adaptabilidade com o objetivo de superar obstáculos, a capacidade de colocar-se no lugar do outro ou de assumir uma posição pragmática, contribuirão decisivamente para qualificar o trabalho;

e) o conhecimento dos riscos, que podem ser financeiros, operacionais, de mercado, de tecnologia da informação ou tantos outros e o ambiente de controle interno em que a organização se estrutura, são pontos cruciais para propiciar um alto nível de segurança nas operações e demonstrações contábeis mais fidedignas.

Com o surgimento da Lei Sarbanes-Oxley nos EUA, decorrente dos eventos de fraudes contábeis ocorridos naquele País no ano de 2002, recomendou-se mais fortemente às empresas criar um de comitê de auditoria, com o intuito de desempenhar diversas atividades a serviço do conselho de administração, fortalecendo a governança corporativa e imprimindo maior credibilidade em relação às suas operações e demonstrações financeiras.

No entanto, muito antes do surgimento da Lei Sarbanes-Oxley, mais precisamente em 1939, a existência do comitê de auditoria já havia sido mencionada em um conjunto de regras da *New York Stock Exchange* - NYSE (BAIOCO; ALMEIDA, 2017). Em 1998 o *Combined Code*, conjunto de regras da Bolsa de Valores de Londres, fez novas recomendações para adoção do comitê de auditoria. Da mesma forma, em 1999 o Comitê de Supervisão Bancária da Basileia (*Bank for International Settlements* – BIS) recomendava a criação de comitês de auditoria, bem como comitês de risco, remuneração e nomeação (IBGC/IBRACON, 2017).

A Lei Sarbanes-Oxley, popularmente conhecida como SOX (ROSS; WESTERFIELD; JORDAN; LAMB, 2015) impulsionou a implantação do comitê de auditoria, nas Sociedades Anônimas de Capital Aberto no Brasil. Os quatro pilares da Governança são: transparência; equidade; prestação de contas e responsabilidade corporativa (PORTO, 2020, p.33).

Com a ocorrência das fraudes contábeis nos Estados Unidos da América - EUA, milhares de americanos perderam suas economias investidas na bolsa de valores americana, pois muitos balanços de empresas apresentavam uma situação distorcida, saldos irrealistas, registro de determinadas operações baseadas na contabilidade criativa, lucros inexistentes, entre outras irregularidades (SOUZA; SCARPIN, 2006). Como forma de proteção, a partir da criação da Lei Sarbanes-Oxley, melhores práticas de Governança Corporativa começaram a ser aplicadas pelas companhias em todo o mundo, inclusive com a criação do comitê de auditoria nas sociedades anônimas de capital aberto, empresas do sistema financeiro e companhias seguradoras brasileiras.

Dentre as atribuições do comitê de auditoria está o relacionamento com o auditor independente desde sua contratação, passando pelo planejamento e execução da auditoria até a emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações financeiras. A abrangência do trabalho dos auditores independentes é pouco conhecida pela sociedade civil, embora alcance aspectos contábeis, fiscais, tributários, financeiros e de gestão, devido ao entendimento equivocado de que esses profissionais estão presentes nas empresas, somente a fim de detectarem fraudes e erros, conforme Almeida (2017).

A auditoria independente é um trabalho técnico realizado por contadores, a partir da aplicação de procedimentos que visam obter evidência apropriada e suficiente sobre os exames realizados nas demonstrações financeiras. De acordo com a Resolução nº1.203/09, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009, p. 1), o objetivo da auditoria independente é

umentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor de que as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Os auditores independentes, muito antes de realizarem as suas análises sobre as demonstrações contábeis, executam algumas avaliações que são preponderantes para alcançar alto grau de segurança sobre os controles internos adotados na organização, bem

como sobre os riscos a que ela está exposta (LONGO, 2011; BEZERRA; CUNHA; SANTANA; TEIXEIRA, 2014; CREPALDI; CREPALDI, 2016). Por meio de levantamentos, organogramas, fluxogramas, análise de sistemas, entrevistas, entre outras bases de dados, os auditores obtêm informações para formar opinião sobre esses controles e riscos. Essas avaliações são condições exigidas para determinação do escopo dos exames, compondo o planejamento da auditoria que será executado posteriormente, com aplicação dos testes e obtenção das evidências apropriadas e suficientes sobre as demonstrações contábeis, servindo de alicerce para a formação da opinião do auditor.

A opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis examinadas, se constitui de duas opções: a opinião modificada e a opinião não modificada, conforme a situação patrimonial e financeira encontrada nos exames realizados pelo auditor independente (ATTIE, 2011; CFC, 2016; SILVESTRE; SPRENGER; KRONBAUER, 2016; ALMEIDA, 2017). A opinião modificada refere-se a opinião com ressalva, opinião adversa ou opinião com abstenção de opinião. Opinião com ressalva ocorre quando o auditor constata determinadas situações, constantes das normas de auditoria, que por um motivo ou por outro geram distorção relevante nas demonstrações contábeis. Dependendo da situação, o usuário dessas demonstrações aceita como algo sem maior gravidade a emissão de uma ressalva pelo auditor independente. Em contraponto, embora constem nas normas de auditoria, a opinião adversa e a abstenção de opinião raramente integram o relatório do auditor para companhias abertas, uma vez que estas configuram situações adversas em uma organização, com consequências graves.

A opinião não modificada, conforme Attie, (2011); CFC, (2016); Silvestre; Sprenger; Kronbauer, (2016), é aquela em que o auditor independente examina as demonstrações contábeis e não encontrando distorções relevantes, acaba por concordar com a situação patrimonial e financeira apresentada, resultado de suas operações e os seus fluxos de caixa, para o período sob exame.

Conforme mencionado anteriormente, o Comitê de Auditoria realiza revisões e avaliações dos controles internos; da gestão de riscos; dos aspectos de *compliance*; supervisiona os trabalhos da auditoria interna; bem como está atento aos aspectos éticos, de valores morais e de conduta na organização. Desta forma, entende-se que contribui, dentro de padrões de excelência, para uma opinião não modificada, emitida pelo auditor independente (ALKILANI; HUSSIN; SALIM, 2019). Esta opinião será emitida a partir do trabalho do auditor independente, caso não seja constatada alguma situação que possa vir a causar distorção relevante nas demonstrações contábeis examinadas.

Os estudos empíricos apresentam abordagens que observaram o Comitê de Auditoria e a sua relação com algum aspecto da auditoria independente, mas apenas raros se referiram à opinião dos auditores independentes (ALKILANI; HUSSIN; SALIM, 2019; DAGOSTINI, 2013; COLARES; ALVES; MIRANDA, 2020). As características mais exploradas, pertinentes ao Comitê de Auditoria, abordadas pela literatura foram: independência, expertise, número de membros e número de reuniões (ALKILANI; HUSSIN; SALIM, 2019; YASIN; NELSON, 2012, ZHANG; ZHOU; ZHOU, 2007; SULTANA; SINGH; ZAHN, 2015; COLARES; ALVES; MIRANDA, 2020; CIAVATTINI; FLASH; 2020; DAGOSTINI, 2013).

Dessa forma, a questão que se pretende responder com a realização desse estudo está posta da seguinte maneira: **As atividades do Comitê de Auditoria impactam na opinião dos Auditores Independentes?**

## 1.2 Objetivos

### 1.2.1 Objetivo Geral

Este estudo tem como objetivo geral, verificar se as atividades do Comitê de Auditoria impacta na opinião dos Auditores Independentes.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos estabeleceu-se:

- a) Caracterizar os Comitês de Auditoria, em aspectos como independência, número de membros, frequência das reuniões, entre outros aspectos.
- b) Determinar a abrangência dos trabalhos dos Comitês de Auditoria pesquisados, segundo padrões estabelecidos.
- c) Verificar se ocorre a utilização de informações, sintetizadas nos relatórios do Comitê de Auditoria, pelos auditores independentes.
- d) Constatar como os auditores independentes avaliam a possibilidade de terem a sua opinião impactada, a partir das atividades do Comitê de Auditoria.
- e) Constatar se o uso dos relatórios do Comitê de Auditoria, podem comprometer a independência do auditor.

### **1.3 Tese do Estudo**

O Comitê de Auditoria faz parte de uma boa estrutura de Governança Corporativa, assessorando o Conselho de Administração a partir de suas atividades. Os membros do comitê devem possuir experiência compatível com a função e, ao menos um dos membros, deve ser independente, especialista em finanças e contabilidade.

Pelas atividades praticadas pelos comitês de auditoria, a partir dos padrões geralmente estabelecidos, estes supervisionam a elaboração das demonstrações contábeis, dos controles internos, da gestão de riscos, da contratação dos auditores independentes e seus trabalhos, do programa de compliance, código de ética empresarial e canal de denúncias.

Uma vez que essas atividades sejam executadas com eficácia, provavelmente haverá a mitigação da assimetria informacional em relação às informações produzidas pelo sistema contábil, bem como a redução dos custos de agência e dos conflitos de agência, considerando que as informações das demonstrações financeiras serão apresentadas com maior transparência e assertividade.

Portanto, sustenta-se a tese de que os trabalhos dos comitês de auditoria, sintetizados em seus relatórios, utilizados pelos auditores independentes como evidência de auditoria, causarão impacto na opinião do auditor independente.

Isto deve-se ao fato de que os comitês de auditoria devem primar pela correção das demonstrações financeiras, a partir da aplicação das normas contábeis e legislação vigente, bem como por controles internos fortes, adequada gestão de riscos, do programa de compliance, entre outros aspectos.

### **1.4 Justificativa e Relevância**

Para a construção do conhecimento em qualquer área, a pesquisa acadêmica é fundamental (MENDES; SORDI; 2013). Acrescentar novas ideias ao arcabouço de saberes, significa construir ou reconstruir o caminho do aprendizado. Nessa linha, este estudo procura demonstrar se, e de que forma, a atuação do comitê de auditoria pode impactar o tipo de opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis examinadas.

A maioria dos estudos realizados (ALKILANI; HUSSIN; SALIM, 2019; YASIN; NELSON, 2012, ZHANG; ZHOU; ZHOU, 2007; SULTANA; SINGH; ZAHN, 2015;

COLARES; ALVES; MIRANDA, 2020; CIAVATTINI; FLASH; 2020; DAGOSTINI, 2013), envolvendo Comitê de Auditoria e auditores independentes não abordaram a opinião do auditor, mas a qualidade, a expertise, a independência, isoladamente, entre outros aspectos. Entende-se que as variáveis analisadas são limitadas para explicar a complexidade dessa relação. Além disso, as pesquisas realizadas tiveram um delineamento quantitativo, que impossibilita as explicações aprofundadas sobre a possibilidade de o Comitê de Auditoria influenciar no tipo de opinião dos auditores independentes.

Portanto, entende-se que esta pesquisa se justifica e se apresenta como relevante, pelo fato de que a constituição de Comitês de Auditoria no Brasil é muito recente, não obrigatória, a menos que a empresa esteja enquadrada como Sociedade Anônima de Capital Aberto, e todas as instituições financeiras e demais instituições regidas pela Lei nº 4.595/64, Resolução nº3.198/04 e Carta Circular nº 3.299/08. Neste estudo a abordagem qualitativa propiciou aprofundar o conhecimento sobre as relações entre o Comitê de Auditoria e os auditores independentes, contribuindo para o desenvolvimento da ciência contábil, em especial ao campo da Auditoria, com destaque para a atuação do Comitê de Auditoria nas empresas, contribuindo com às boas práticas de governança corporativa.

A atuação dos auditores independentes, especialmente nas Sociedades Anônimas de Capital Aberto, tem a sua importância consolidada na medida em que aumenta o grau de confiança dos usuários nas demonstrações contábeis, conforme a Resolução nº1.203/09 (CFC, 2009). As empresas de auditoria estão estruturadas para servir aos seus clientes com uma diversidade de avaliações e orientações, além dos trabalhos do exame dos relatórios financeiros, com o objetivo de emitir sua opinião sobre essas informações (SIERRA; ORTA, 1996).

Por sua vez, o surgimento do Comitê de Auditoria como integrante da uma boa estrutura de governança corporativa, destaca-se pela possibilidade de assessorar o conselho de administração da organização, desempenhando atividades que incluem a relação direta com os auditores independentes no desenvolvimento de seus trabalhos técnicos. Entende-se como de grande importância realizar esta pesquisa para identificar se, e de que forma, a atuação, as informações e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria podem interferir no tipo de opinião a ser emitida pelos auditores independentes.

## 1.5 Delimitação do Estudo

O tema explorado nesta pesquisa trata do Comitê de Auditoria. No entanto, tendo em vista que a sua atuação contribui para o desempenho das atividades do conselho de administração, referente a: elaboração das demonstrações contábeis, na revisão dos trabalhos da auditoria interna, na estruturação e revisão dos processos internos, na gestão de riscos, na relação com os auditores independentes (KPMG, 2022; COLARES; ALVES; MIRANDA, 2020; IBGC, 2017; LARY, 2014; OTHMAN; ISHAK, 2014; CASKEY; NAGAR; PETACCHI, 2010), no acompanhamento do *compliance*, entre outros aspectos, o que poderia tornar este estudo muito abrangente, optou-se por direcioná-lo para a determinação das características e atividades do Comitê de Auditoria, com provável impacto no tipo de opinião dos auditores independentes.

É importante entender, que aquilo que se busca provar não é a perda da independência do auditor externo, como se o Comitê de Auditoria pudesse interferir nas suas decisões a ponto de mudar a opinião que será emitida, modificada ou não modificada (ALMEIDA, 2017; CFC, 2016; CREPALDI; CREPALDI, 2016; ATTIE, 2011; BOYNTON; JOHNSON; KELL, 1996). A norma de auditoria sobre independência determina práticas e critérios para consolidar uma opinião técnica e sem interferência a ser emitida pelo profissional. A intenção é determinar se algumas características do Comitê de Auditoria, entre elas, a independência, a expertise, a ética, a sua estrutura, entre outros aspectos (YASIN; NELSON; 2012), e a atuação do comitê, podem influenciar no tipo de opinião emitida pelos auditores independentes, na ótica dos membros do comitê de auditoria e, também, dos auditores independentes.

## 1.6 Estrutura da Tese

Esta Tese encontra-se estruturada em cinco capítulos. O capítulo um compreende a introdução, a contextualização do tema e o problema de pesquisa, o objetivo geral e os específicos, a justificativa e a relevância do estudo, a delimitação do estudo e a estrutura da tese.

O capítulo dois trata da fundamentação teórica da tese, que visa dar embasamento teórico à esta pesquisa, fornecendo base de sustentação para a análise de dados. Em complemento, apresenta estudos precedentes, contribuindo para a compreensão do tema em questão, além de oferecer elementos para reflexão sobre determinados aspectos de

análise da atuação do comitê de auditoria. Na sequência, aborda a teoria de agência e seu desdobramento relativo à assimetria informacional, conflitos de agência e custos de agência, e apresenta alguns aspectos importantes para a pesquisa em questão como, a governança corporativa, o conselho de administração, o comitê de auditoria e, os auditores independentes.

No capítulo três, apresenta-se a metodologia, com o delineamento da pesquisa, a população e amostra, a sistemática da coleta de dados e, os procedimentos de análise de dados.

No capítulo quatro trata-se da análise de resultados, evidenciando pelo modelo escolhido, cada categoria e subcategoria, com a respectiva classificação a partir dos instrumentos de coleta de dados e as evidências obtidas com os respondentes. De forma concomitante, apresentam-se a discussão baseada nos resultados.

Por fim, no capítulo cinco, estão apresentadas as considerações finais sobre a pesquisa e sugestões para futuros estudos. Após, estão as referências e apêndices.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A fundamentação teórica constitui-se em base para a pesquisa científica. Caracteriza-se pela na seleção criteriosa das leituras, relacionadas ao assunto abordado pela pesquisa e na condição de interpretar e estabelecer o diálogo com os autores, com o objetivo de ter uma visão mais qualificada do estudo que está sendo desenvolvido. A fundamentação teórica servirá também de referencial para a interpretação dos dados obtidos na pesquisa de campo. Neste capítulo são apresentados conteúdos sobre Revisão de Literatura, Teoria de Agência, a Governança Corporativa, o Conselho de Administração, o Comitê de Auditoria, a Auditoria Independente e, a Opinião no Relatório de Auditoria Independente.

### **2.1 Revisão de Literatura**

A abordagem deste capítulo trata do comitê de auditoria, um dos pilares na estrutura de Governança Corporativa, no sentido de robustecer este estudo, trazendo elementos sobre esta atividade, visando subsidiar o desenvolvimento da pesquisa.

### 2.1.1 Características do Comitê de Auditoria

O interesse pela implantação de um Comitê de Auditoria vem despontando no Brasil, como evidenciam levantamentos de auditores independentes, conforme PwC, (2017). Sua importância e reconhecimento vem se consolidando no território nacional de maneira crescente nos últimos anos, além das companhias de capital aberto (PwC, 2017). Um comitê de auditoria bem estruturado, tendo um integrante independente, pode oferecer maior credibilidade aos números apresentados nas demonstrações financeiras.

O comitê de auditoria configura-se como um dos segmentos mais importantes do modelo de governança corporativa, considerando que através de determinados procedimentos de controle pode mitigar decisões errôneas ou inoportunas do administrador (agente) com vistas ao gerenciamento de resultados (Klann, 2011), que muitas vezes acabaria por produzir assimetria de informações, indo de encontro ao que deseja o sócio majoritário (principal). Muitas vezes o gerenciamento de resultados traduz-se por fraudes ou manipulações contábeis com o intuito de demonstrar uma situação irreal, mas que produzirá benefícios aos gestores e uma situação financeira mais positiva aos stakeholders.

Para companhias listadas na B3, todos os membros do comitê de auditoria estatutário (BRF, 2017), deverão atender aos requisitos de independência previstos na Regra 10A-3 do *Securities Exchange Act* de 1934, conforme alterado pela *Sarbanes-Oxley Act* de 2002 (“SOX”), assim como nas normas da *Securities and Exchange Commission* (“SEC”) e da *New York Stock Exchange* (“NYSE”) sobre composição do comitê de auditoria. Os membros do comitê de auditoria estatutário deverão manter independência, de forma que não estejam na posição de diretor, fiscal, empregado ou responsável técnico da equipe de auditoria da Companhia, de sua controladora, controlada, coligada ou sociedade sob controle comum, diretas ou indiretas, nos últimos cinco anos; e que, não sejam cônjuge, parente em linha reta ou linha colateral até o terceiro grau, ou por afinidade até o segundo grau, das pessoas ou nos cargos referidos anteriormente. Pelo menos um membro do comitê deve ter reconhecida experiência na área de contabilidade societária.

O comitê de auditoria, segundo Alkilani, Hussin e Salim (2019), ocupa-se em confirmar se o planejamento estratégico da organização encontra-se em efetivo cumprimento; se os processos internos estão respaldados de forma a promover a eficácia e eficiência operacional; se os riscos estão tanto quanto possível mitigados, suportados

por controles internos adequados e atualizados constantemente; se as demonstrações contábeis estão elaboradas corretamente e de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade; se os auditores independentes desempenham suas atividades de maneira íntegra e, dentro de padrões de qualidade preconizados pela profissão e baseados nas normas de auditoria; e se a auditoria interna desempenha seu papel de forma efetiva e isenta. O comitê de auditoria deve ser integrado por profissionais de reconhecida capacidade técnica (CARCELLO; NEAL, 2003), independência e proatividade, contribuindo para padrões elevados de governança corporativa, qualificando a gestão da organização. Neste sentido, considera-se condição *sine qua non*, que sejam estabelecidas atividades e procedimentos que apontem para uma abordagem ativa nos trabalhos do comitê, de maneira a propiciar um efetivo impacto na opinião dos auditores independentes. Caso contrário, se não forem independentes em suas conclusões e em relação ao trabalho realizado, se não tiverem o domínio de aspectos contábeis, financeiros e de legislação e, se não tiverem definidas atividades e procedimentos ativos, isto é, se forem mais passivos nas suas atividades, provavelmente terão pouco ou nenhum impacto no tipo de opinião dos auditores independentes.

### 2.1.2 Estudos Precedentes

Dwekat *et al.* (2020), realizaram uma pesquisa quantitativa, procurando estabelecer a relação entre o comitê de auditoria e as características do conselho de administração sobre a responsabilidade social corporativa, enfatizando que ter um conselheiro independente, com conhecimento contábil e financeiro, é uma característica essencial para exatidão das informações prestadas. Constatou-se que um alto nível de divulgação dos relatórios, dependem de características do comitê de auditoria e do conselho de administração. A independência do comitê, do conselho e, do Presidente colaboram para um alto nível de divulgação das informações.

Oussii, Klibi e Ouertani (2018), efetuaram uma pesquisa qualitativa com o objetivo de identificar a eficácia dos trabalhos do comitê de auditoria. Os resultados indicaram que muitas vezes não ocorre a devida supervisão da elaboração dos relatórios financeiros, comprometido pelo desempenho das deficientes funções de auditoria. Ficou aparente que na Tunísia os comitês de auditoria existem apenas para cumprir exigências regulatórias. Desta forma, a adoção de um comitê de auditoria não garante um monitoramento eficaz, mas reflete positivamente quanto à confiança dos investidores.

Baatwah, Salleh e Stewart (2018), investigaram se as características de um comitê de auditoria, e a *expertise* do Presidente deste em contabilidade e finanças, reflete na pontualidade da emissão do relatório do auditor independente. Os resultados da pesquisa apontaram que, um Presidente do comitê de auditoria, com especialização em contabilidade e finanças, propicia uma redução no atraso na emissão do relatório do auditor independente. A redução é mais evidente quando o Presidente detém ações da empresa.

Os efeitos do comitê de auditoria e do conselho fiscal foram analisados por Baioco e Almeida (2017), em relação à qualidade da informação contábil no Brasil. Na conclusão constataram que a atuação do comitê de auditoria teve impacto em relação ao lucro, enquanto para o conselho fiscal o impacto foi no Patrimônio Líquido. O comitê de auditoria evidencia o impacto em relação ao lucro, decorrente do processo de geração da informação contábil, devido ao acompanhamento da execução dos controles internos e da supervisão da auditoria interna e externa, devendo zelar pela qualidade da informação contábil.

Cunha, Pletsch e Silva (2015) examinaram as características da empresa, do comitê de auditoria e, do auditor independente, em relação ao prazo de publicação das demonstrações financeiras. Em relação ao comitê de auditoria, este estudo demonstrou que a independência do comitê, o número de membros e, sua *expertise* em contabilidade e finanças não teve impacto no prazo de publicação das demonstrações, ainda que sejam algumas de suas funções, primar pela eficiência e eficácia dos controles internos e, acompanhar a elaboração das demonstrações financeiras.

Cunha *et al.* (2014), realizaram uma pesquisa com o intuito de estudar características como tamanho, *expertise* e independência, dos comitês de auditoria e o gerenciamento de resultados, nas empresas listadas na BM&F BOVESPA. Concluíram que nenhuma das características dos comitês de auditoria, tiveram impacto significativo em relação ao gerenciamento de resultados.

Outro estudo foi realizado por Vlaminck e Sarens, (2012) enfocando o impacto da qualidade da informação contábil a partir das características do comitê de auditoria, em empresas belgas. Os pesquisadores usaram um modelo para medir o gerenciamento de resultados. Eles encontraram uma relação positiva entre a independência do comitê e a qualidade das demonstrações contábeis.

Com relação à qualidade do Comitê de Auditoria, Zhang, Zho e Zhou (2007), investigaram a relação existente entre a independência e a divulgação de fragilidades de

controle interno, após a promulgação da SOX. Suas análises indicaram que existe uma relação entre qualidade do Comitê de Auditoria, independência do auditor e pontos fracos do controle interno. Para os autores, se os membros dos Comitês de Auditoria tiverem limitado conhecimento financeiro e contábil é mais provável que as empresas sejam caracterizadas como tendo deficiência de controle.

Yasin e Nelson (2012), realizaram uma pesquisa com o objetivo de investigar a associação do comitê de auditoria, sua especialização e características da função de auditoria interna, com a qualidade de auditoria e com os honorários de auditoria. Os autores mencionaram que o comitê de auditoria e a auditoria interna estão entre os mecanismos de governança corporativa mais importantes para a organização. Duzentas empresas listadas na Malásia foram utilizadas para a realização deste estudo entre 2009 e 2010. Foi demonstrado que existe uma relação positiva entre os honorários de auditoria e duas das características do comitê de auditoria que são; o nível de pós-graduação dos seus membros e a frequência das reuniões.

Habib (2013), realizou uma meta-análise sobre as determinantes da decisão de emitir opinião modificada de auditoria. Ele concluiu que a especialização no setor de firmas de auditoria, honorários de auditoria, importância do cliente e classificação da firma de auditoria, não estão relacionadas à propensão dos auditores a emitir opinião modificada. As empresas com opinião modificada no relatório de auditoria, têm características semelhantes em termos de tamanho, lucratividade, estrutura da dívida e governança corporativa.

Outra pesquisa comparou a relação das características do comitê de auditoria e do conselho de administração com o tipo de relatório de auditoria independente (DAGOSTINI, 2013). A autora realizou uma pesquisa quantitativa contando com uma amostra de 132 empresas que possuíam comitê de auditoria entre 2011 e 2012. Para análise dos dados foi utilizada a análise de correspondência e para categorização dos dados foi utilizado análise de *clusters*. Determinadas características apresentaram maior relacionamento com o tipo de relatório de auditoria, enquanto outras apresentaram uma relação menos acentuada. A pesquisadora constatou que nem todas as características reportadas do Comitê de Auditoria e do Conselho de Administração relacionam-se com o tipo de relatório de auditoria independente.

Um estudo australiano (SULTANA; SINGH; ZAHN, 2015), verificou se seis características do comitê de auditoria estiveram associadas com *audit repor lag*. Foram analisadas as seguintes características: *expertise* em finanças, experiência prévia em

comitês de auditoria, gênero, tamanho, independência e diligência. Com base em 494 observações anuais de empresas entre os anos de 2004 e 2008, o estudo evidenciou uma associação inversa entre a *expertise* financeira, experiência prévia e independência dos membros do comitê. Os autores mencionaram que o atraso na emissão do relatório do auditor independente (*audit report lag*) poderia indicar a possibilidade de emissão de opinião modificada. Em geral, situações que necessitam de uma análise mais aprofundada do auditor independente, implicam em aumento na extensão dos exames de auditoria em busca de evidência apropriada e suficiente que traga mais segurança ao profissional em relação a sua opinião.

Alkilani, Hussin e Salim (2019), conduziram um estudo com relação à provável influência do comitê de auditoria no tipo de opinião emitida pelo auditor independente. Para tanto, realizaram uma pesquisa investigando o papel do comitê de auditoria em diminuir a perspectiva de as empresas das demonstrações contábeis receberem uma opinião modificada (ressalva), emitida pelo auditor independente. Os autores analisaram, numa pesquisa quantitativa, uma amostra de 117 empresas listadas na Bolsa de Amã, entre 2012 e 2017. Foram avaliadas características como *expertise*, número de reuniões, independência e tamanho do comitê. Utilizando um modelo de regressão logística, o estudo comprovou que o número de membros do comitê de auditoria e a experiência contábil e financeira, diminuíram a probabilidade da emissão de opinião modificada por parte do auditor independente.

Um estudo realizado no Brasil investigou a relação entre o comitê de auditoria e a auditoria independente. (COLARES; ALVES; MIRANDA, 2020). Os autores analisaram somente as empresas da B3 que possuíam um comitê de auditoria estruturado em 2017, totalizando 64 empresas, excluindo as do setor financeiro. Para verificar a relação, foram avaliadas características do comitê de auditoria (tamanho; *expertise*; independência; participação feminina) com as características da Auditoria Independente (*Audit Report Lag*); auditada por *Big Four*; quantidade de principais assuntos de auditoria; opinião do auditor no relatório. Na análise isolada, verificaram uma relação entre a presença do comitê de auditoria e três das quatro variáveis analisadas: *Audit Report Lag*, auditada por *Big Four* e divulgação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.

Outro estudo realizado no Brasil procurou estabelecer a relação entre as características do comitê de auditoria (tamanho; *expertise*; independência) com o *audit delay*, definido pelo número de dias entre o final do ano fiscal da empresa e a data do

parecer da auditoria independente (CIAVATTINI; FLASH, 2020). A amostra foi constituída por 126 empresas listadas na B3. Com base em análise fatorial, os autores observaram que o tamanho, a independência e a *expertise* do comitê de auditoria apresentaram uma relação inversa com o *audit delay*.

Em síntese, percebe-se que poucos estudos avaliaram a relação entre o comitê de auditoria e o relatório do auditor independente. Este direcionamento ficou para Alkilani, Hussin e Salim, (2019) e para Dagostini (2013). Os demais pesquisadores investigaram a qualidade do comitê, a independência, a opinião modificada do auditor e as características do comitê.

Muitos desses estudos são quantitativos, visando somente estabelecer a relação entre alguma variável e a opinião do auditor. Não foram encontrados até o momento estudos com abordagem qualitativa que permitem explorar e evidenciar outras variáveis. Também não foram encontradas evidências sobre como ocorre a relação entre o comitê de auditoria e a opinião do auditor independente.

## 2.2 Teoria de Agência

Como base teórica para dar sustentação à pesquisa realizada apresenta-se a Teoria de Agência, com base nos pressupostos de assimetria de informação, conflitos de agência e, custos de agência. A precisão da informação, necessária à tomada de decisão estratégica num ambiente de governança corporativa é condição primeira para atingir os objetivos desejados, de acordo com Rocha *et al.* (2012).

A teoria de agência (JENSEN; MECKLIN, 1976; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; EISENHARDT, 2015), compreende um conjunto de contratos implícitos e explícitos, os quais definem direitos e deveres à todas as partes que comumente são denominadas *stakeholders*. Nessa relação de contratos tem-se o principal e o agente. O principal é o acionista (investidor) e o agente é o administrador (gestor) na empresa. Dessa relação (agente/principal) nasce o conflito de agência, decorrente da assimetria de informações, considerando que uma das partes dispõe de informações que a outra não tem.

Conflitos de Agência nada mais são do que conflitos de interesse entre as partes. Boas práticas de governança corporativa, tendo como pilar o Conselho de Administração, poderão mitigar esses conflitos pela atuação do Comitê de Auditoria, que é parte integrante da estrutura daquele Conselho (CERVO, 2019).

No início das atividades empresariais a teoria praticada era conhecida por teoria clássica, onde o proprietário e o administrador eram a mesma pessoa. Não havia conflito de agência e, portanto, não ocorria assimetria de informações. Com o crescimento das economias, refletindo o desenvolvimento do mundo empresarial, as empresas foram profissionalizadas contando com administradores. Os interesses do proprietário (principal) e dos administradores (agentes) passaram com o tempo ao campo da divergência (LOPES; MARTINS, 2007), nascendo então o conflito de agência.

O conflito “patrão x empregado” (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005), foi o que evidenciou no mundo econômico os conflitos de agência. Esse tipo de conflito acaba por atingir a esfera comportamental, uma vez que gera desconfiças e inseguranças entre as partes, com reflexos nas informações e registros que inevitavelmente acabarão impactando as operações e demonstrações contábeis. Em decorrência disso é necessário exercer controles de toda ordem, tarefa esta que pode ser desempenhada pelo Comitê de Auditoria.

A assimetria informacional ocorre quando uma das partes tem mais informação que a outra (AKERLOF, 1970), constituindo-se em algum tipo de vantagem. No meio empresarial, o proprietário ou acionista majoritário possui mais conhecimento sobre a companhia e o detalhamento de informações desta, em comparação ao auditor independente, o que pode desencadear conflito de interesse. No decorrer dos trabalhos de auditoria, com a aplicação dos procedimentos técnicos (LONGO, 2011), os auditores irão procurar reduzir essa assimetria (BECKER *et al.*, 1998), obtendo cada vez mais informações. É o que a norma de auditoria chama de “evidência apropriada e suficiente”, aquela que oferece uma relativa situação de conforto com as evidências obtidas, sobre as quais o auditor vai consolidando a sua opinião.

A auditoria independente tem como objetivo, aumentar o nível de confiança (NBC TA 200, CFC) nas demonstrações contábeis, a partir da aplicação de seus procedimentos e exames de auditoria, para procurar reduzir a assimetria de informações. Previamente, efetua o levantamento e avaliação do sistema de controles internos (ALMEIDA, 2017; CREPALDI, 2016), com o objetivo de examinar sua eficiência, eficácia e o nível de segurança deste sistema. O Comitê de Auditoria tem entre suas atribuições, supervisionar a acompanhar a preparação (IBGC, 2017) das demonstrações contábeis, atuando, portanto, ao lado do agente. No entanto, em determinadas situações, o auditor independente recomenda que sejam realizados ajustes contábeis que podem representar uma situação a qual a companhia não deseja que esteja refletida nas suas demonstrações

contábeis e, conseqüentemente, isso pode gerar uma insatisfação no acionista. Assim, por uma questão de independência (CREPALDI, 2016), e responsabilidade profissional, o auditor não poderá deixar de recomendar esse ajuste, de forma a não comprometer o resultado do seu trabalho, sobre o qual emitirá sua opinião. Frente ao exposto, não se pode descartar a ocorrência de um conflito entre o agente e o acionista, o que caracteriza um tipo de conflito de agência (JENSEN; MECKLING, 1976; RODRIGUES, 2015).

Também no sentido de reduzir a assimetria informacional como exercício do controle do comportamento do agente, pode-se restringir o orçamento e o sistema de incentivos (JENSEN e MECKLING, 1976).

### **2.3 Governança Corporativa**

Todo o grupo econômico ou empresa, seja ela pública ou privada, segue o seu modelo de gestão. É indispensável que exista um modelo, para que as decisões transformadas em ações estejam amparadas por uma certa estruturação e controle.

O termo Governança teve origem com o trabalho de Ronald Coase, na década de 30, início do século passado, focando uma administração com mais qualificação. A partir do desenvolvimento do sistema capitalista, pela necessidade de as empresas adotarem um sistema mais moderno e qualificado, a Governança Corporativa ganhou força, baseada no relacionamento entre os proprietários e diretores, o conselho de administração e outras estruturas de poder e controles, com atenção especial aos conflitos de agência (ANDRADE; ROSSETTI, 2006; IBGC, 2015; SILVA; FARIAS, 2016; CAIXETA; MARTINS, 2016; BANSAL; SHARMA, 2016; COSTA; FERREZIN, 2021).

Muitas são as razões que levam as organizações a implantarem modelos de governança e buscar a sua melhoria contínua. O *International Finance Corporation* (2009, p.11) explicita que

os motivos que levam uma companhia a buscar melhorias na governança corporativa são tão numerosos e variados quanto as formas de implementá-las. Em muitos casos, a decisão de adotar medidas específicas de governança acontece somente após um período relativamente longo dedicado à compreensão sobre os custos e os benefícios de tal esforço. Durante esse período, os atores-chave da companhia adquirem maior conhecimento sobre o que uma melhor governança corporativa pode trazer para a empresa e para seus vários grupos interessados, internos e externos. Em alguns casos, a sobrevivência da companhia está por um fio. Nessa situação, os atores-chave devem tomar decisões relacionadas à governança imediatamente e a implementação deve ser acelerada.

A competitividade crescente nos mercados globais, deu mais visibilidade e espaço para o desenvolvimento da governança corporativa. A constante busca da eficiência e transparência das ações através de melhores práticas da governança, são a chave para a lucratividade e o crescimento dos negócios de forma sustentável.

A governança corporativa atuando no sentido do desenvolvimento sustentável não é um modismo como poderia se pensar, mas a confirmação da necessidade de *Compliance*, *Accountability* e *Disclosure*, no sentido de oferecer mais transparência, segurança e sustentabilidade à investidores, proprietários e governos.

Três pilares da sustentabilidade nas organizações são sintetizados pela sigla ESG (*Environmental, Social and Corporate Governance*), neste nosso mundo com a competitividade mais acirrada a cada dia. Neste sentido seria impensável na atualidade uma empresa que não tenha cuidados com o meio-ambiente, em relação a sua produção e descarte de resíduos. A contaminação do ar, dos aquíferos, do solo, representam pesadas multas para as empresas que assim procedem e, em alguns casos, o risco de prisão de seus responsáveis. O aspecto social, não menos importante, representa o retorno que qualquer empresa precisa dar para a sociedade.

Não apenas através de impostos pagos aos cofres públicos, os salários e benefícios destinados aos seus empregados, a assistência médica através de planos ou de seguro saúde, que a empresa possa oferecer. Em verdade é mais do que isso. Inclui-se também a responsabilidade com a educação, tanto a formal quanto a geral.

Os cuidados com a saúde, no sentido de controlar aquilo que mais nos afeta negativamente como o sobrepeso, o colesterol, a glicose e os triglicérides. Se adoecemos, rendemos menos, ficamos mais limitados em vários sentidos. O terceiro pilar da sustentabilidade trata da governança. Sem dúvida, este tem um peso maior que os outros dois anteriores, visto que somente boas práticas de governança permitirão um posicionamento ambiental responsável, dentro dos preceitos legais e éticos, bem como o atendimento aos aspectos sociais, visando uma sociedade mais justa e igualitária (IBGC, 2015; BANSAL; SHARMA, 2016; CARVALHO; GUIMARÃES, 2017; COSTA; FERREZIN, 2021; BRANDÃO, 2021;).

Dentre os modelos de governança existentes, o modelo financeiro estabelece em seus fundamentos que o surgimento da governança corporativa, originou-se da necessidade de redução dos custos de agência, em virtude da criação de estruturas organizacionais (Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Comitê de Auditoria),

entre outras estruturas de governança, visando mitigar riscos e reduzir perdas em busca da maximização dos resultados.

Este é um sistema através do qual as organizações são geridas e controladas, buscando um relacionamento harmonioso entre sócios, diretoria, conselhos, órgãos de monitoramento e a comunidade em que estão inseridas.

Por certo, cada empresa tem a sua cultura, o seu modelo de gestão que, no entanto, pode e deve ser adaptado na medida das necessidades e desafios que surgem a todo o momento. Se o modelo adotado for deficiente, por certo encontraremos deficiências, fraquezas, maiores riscos, que impactarão nos processos que visam focar e atingir as metas, com a superação dos resultados projetados.

Para atingir as melhores práticas na governança corporativa é fundamental observar os seus princípios básicos, que são: a transparência, a equidade, a prestação de contas (também conhecida como *Accountability*) e, a responsabilidade corporativa (IBGC, 2015; CARVALHO; GUIMARÃES, 2017; KPMG, 2022).

A transparência, palavra colocada quase que diariamente em evidência nos últimos anos, se traduz em colocar às claras todas as informações e registros, aos interessados, resguardadas as informações estratégicas, por uma questão de concorrência e diferenciação. Dar transparência aos atos da gestão e os registros decorrentes, estabelece um alto nível de confiabilidade aos investidores, auditores independentes e outros interessados.

Espera-se daqueles que exercem suas funções de governança, para que satisfaçam o princípio da *accountability*, que prestem contas de seus atos bem como o reflexo deles decorrentes, assumindo total responsabilidade por eventuais consequências desagradáveis que em situações específicas são passíveis de ocorrer, ainda que possam ameaçar sua permanência na empresa. O profissional deve ser livre para tomar suas decisões, mas deve ser responsável por suas consequências.

O princípio da equidade é fundamental para que se tenha harmonia em todos os níveis da sociedade. Dessa forma, espera-se que o tratamento oferecido a sócios, *stakeholders*, e outros grupos interessados nos resultados das práticas de governança da empresa, ocorra de forma equilibrada, respeitosa e igualitária, minimizando a ocorrência de conflitos e suas desagradáveis consequências.

A responsabilidade corporativa traduz-se por considerar que os agentes responsáveis pelas ações de governança, buscarão incessantemente a continuidade normal dos negócios através de uma gestão planejada e estratégica, uma boa geração de caixa, o

aproveitamento de todos os recursos de que dispõem, como: as tecnologias inovadoras; as pessoas com suas capacidades, independentemente de suas peculiaridades e escolhas; o capital intelectual; os recursos ambientais; entre outros aspectos.

## **2.4 Conselho de Administração**

O Conselho de Administração é a parte mais importante da estrutura de Governança Corporativa de uma organização. Se estabelece como um órgão colegiado, muitas vezes formado em parte por integrantes da família que construiu aquele patrimônio. Também deverá ter integrantes externos, com algumas características desejadas para essa função.

O Conselho de Administração é responsável, entre outras coisas, por acompanhar o direcionamento estratégico determinado a partir de planejamento executado para este fim, recomendando a correção de rota sempre que necessário para que a empresa possa atingir seus objetivos. Também é o guardião dos princípios e valores estabelecidos pela organização, o que deverá nortear todas as decisões e ações tomadas pela diretoria e por outros colaboradores, prestadores de serviços, clientes e fornecedores.

Periodicamente, o Conselho de Administração prestará contas aos sócios, órgãos reguladores e fiscalizadores, através de seus Relatórios. Suas ações contemplam o acompanhamento e orientação dos atos da Diretoria, nas melhores práticas de governança, com o objetivo de criar valor, obter o retorno planejado sobre os investimentos e, oferecer a proteção ao patrimônio mitigando tanto quanto possível os riscos a que a organização está sujeita. Se entender adequado, o Conselho de Administração poderá em casos mais graves, punir a Diretoria, preferencialmente com base em código de conduta previamente estabelecido e amplamente divulgado, dentro de suas atribuições (IBGC, 2015; IFC, 2009; ANDRADE; ROSSETTI, 2006)

Para exercer a atividade de conselheiro é preciso um candidato identificado com os valores da organização; que tenha diversidade em sua formação e experiências objetivando enriquecer a sua colaboração nas assembleias; deve se pautar pelo posicionamento ético e conduta ilibada, lhe conferindo seriedade e responsabilidade sobre seus atos; a senioridade é uma condição importante para o candidato a conselheiro, uma vez que as experiências da vida ajudam a formação moral e intelectual, o equilíbrio, a serenidade, elementos tão necessários no momento de avaliar situações específicas e de reconhecida importância para entidade; também se considera de grande importância o

conhecimento do mercado como um todo, bem como do seguimento em que a empresa está inserida, além de um bom domínio de aspectos da economia mundial.

Finalmente, um conselheiro deverá ter visão estratégica e ótima capacidade de comunicação e, competência para interpretar relatórios financeiros, contábeis e gerenciais, complementando com o conhecimento da legislação societária e gestão de riscos.

Em relação às melhores práticas de governança corporativa, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), fundada em 1961, com sede em Paris (IFC 2009, p.85) estipula que

a estrutura de Governança Corporativa deve assegurar a orientação estratégica da empresa, o monitoramento efetivo da direção executiva pelo conselho e a responsabilidade do conselho com a empresa e os acionistas.

Como se percebe, para ser conselheiro de administração é fundamental dominar um arcabouço de conhecimentos, que deverão ser constantemente atualizados uma vez que o mundo dos negócios se apresenta dinâmico e imprevisível a cada ano que passa, motivado pela inovação, pelo avanço tecnológico e por novos modelos de gestão.

## **2.5 Comitê de Auditoria**

O Comitê de Auditoria constitui-se como uma ferramenta que tem por objetivo servir ao Conselho de Administração da organização, atuando de maneira efetiva no que tange em especial à elaboração das demonstrações contábeis e segurança do sistema de controle interno, prevenção de riscos e fraudes, valores da organização e princípios éticos, de acordo com IBGC/IBRACON (2017).

A criação do Comitê de Auditoria como órgão de governança encarregado de supervisionar as funções de auditoria e controle remonta à sua introdução pela New York Stock Exchange (NYSE), em 1939. Na evolução subsequente, o marco principal foi a sua consolidação na Lei Sarbanes-Oxley (2002), que aprovou basicamente o que foi concluído pelo Comitê Blue-Ribbon (1999) sobre a eficácia do Comitê de Auditoria. Essa ação levou a um novo marco regulatório, que, por sua vez, provocou consequências para todas as empresas estrangeiras listadas nas bolsas americanas e vem deflagrando revisões nos marcos regulatórios de todos os países com forte presença no mercado de capitais (ERNST; YOUNG, 2015 p. 10).

O termo comitê de auditoria não figura na lei 6.404/76 (lei das S/As) e nem na lei 10.303/01 (“nova” lei das S/As). O ano de 2002 foi um marco para os comitês de auditoria, uma vez que surgiu a lei americana Sarbanes-Oxley e a cartilha da Comissão de Valores Mobiliários – CVM sobre Governança Corporativa, que recomendavam a criação de comitês de auditoria.

Em 2003 o IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, em seu Código de Melhores Práticas destaca atividades do comitê de auditoria. Por sua vez, também em 2003, o BACEN – Banco Central do Brasil emitiu normas sobre o funcionamento dos comitês de auditoria, através da Resolução 3.081/03 atualizada pela Resolução 3.170/04. (OLIVEIRA; COSTA, 2005).

A dinâmica do mercado buscando operar com foco em lucros crescentes, sinalizam para a importância da existência de Comitês de Auditoria (SEC, 2021) fortemente estruturados e eficazes. Sua capacidade e responsabilidade em supervisionar a correta elaboração de relatórios contábeis, se estabelece como pilar para a integridade do mercado.

O Comitê de Auditoria, além de supervisionar os controles internos, os riscos, a elaboração de relatórios e informações financeiras, orientam a administração e supervisionam os auditores independentes no desempenho de suas funções (IBGC/IBRACON, 2017; ZHANG; ZHO; ZHO, 2007; VELTE, 2017; DELOITTE, 2003). Suas funções, uma vez bem executadas, devem facilitar a operação e a superação das metas pela organização.

O Comitê de Auditoria ganhou força no Brasil com o surgimento da SOX, que surgiu a partir dos eventos de fraudes contábeis nos EUA. O Banco Central do Brasil, por intermédio da Resolução nº 3.198 de 27 de maio de 2004, determinou de acordo com Albuquerque, Brejão e Zorzo (2006), que o Comitê de Auditoria é o

órgão estatutário obrigatório para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, exceto as sociedades de microcrédito, que: (a) tenham Patrimônio de Referência igual ou superior a R\$ 1 bilhão; (b) administrem recursos de terceiros cujo valor seja igual ou superior a R\$ 1 bilhão ou (c) possuam captações de depósitos somado à administração de recursos de terceiros em valor monetário igual ou superior a R\$ 5 bilhões.

A SOX destaca como imprescindível a estruturação e fortalecimento de um sistema de controles internos, cujo modelo predominante nas grandes companhias é o COSO – *Committee os Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, por

apresentar uma estrutura integrada de controles internos. Este modelo baseia-se em cinco componentes, como Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação, e Monitoramento.

A seção 302 da SOX destaca que, toda a deficiência significativa de controles internos, bem como fraudes envolvendo a Administração e outros funcionários, deve ser comunicada ao Comitê de Auditoria (DELOITTE, 2003; PELEIAS; SEGRETI; COSTA, 2009; LISZBINSKI *et al.*, 2015; IBGC/IBRACON, 2017; VELTE, 2017;).

Em 1999 o *Blue Ribbon Committee* emitiu relatório destacando em especial os aspectos ligados à eficácia do Comitê de Auditoria, conforme IBGC/IBRACON (2017), o que passou a ser exigido pela SOX, no tocante ao aumento de responsabilidade e mudanças na composição dos comitês. Naquele momento, exigiu-se nos EUA a composição do comitê somente por membros independentes e que ao menos um membro fosse especialista em finanças.

Cabe destacar que, conforme a seção 301 da SOX, o Comitê de Auditoria é responsável pela seleção e contratação do auditor independente, além de responder pela supervisão dos trabalhos e a solução de possíveis conflitos entre os auditores e a administração, no tocante a relatórios financeiros.

Existe também a possibilidade de contratar consultores e atuar como Ouvidoria, recebendo denúncias de funcionários originárias de fraudes ou descumprimento de normas internas. (FURUTA, 2010; DELOITTE, 2003; IBGC/IBRACON, 2017; OLIVEIRA; COSTA, 2005; SANTOS; SCHMEIDER; CUNHA, 2017).

No Brasil, as companhias que tiveram indicação para a criação de um Comitê de Auditoria, recorreram a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a Associação Brasileira de Companhias Abertas (ABRASCA), que por sua vez encaminharam uma consulta para a *Securities and Exchange Commission* (SEC), para que as companhias que estivessem sujeitas à SOX no Brasil, pudessem utilizar-se do conselho fiscal (FURUTA, 2010; OLIVEIRA; COSTA, 2005; CHIACHIO *et al.*, 2015) em substituição a criação de um Comitê de Auditoria, o que foi aceito pela SEC.

Embora no Brasil o Comitê de Auditoria não seja obrigatório para todas as companhias (SILVA; CUNHA; TEIXEIRA, 2018; PELEIAS; SEGRETI; COSTA, 2009) exceto para S/As de capital aberto, instituições financeiras e seguradoras, o número de empresas que contam com esse instrumento de controle vem crescendo. Segundo o IBRACON (2017), o estudo ‘A Governança Corporativa e o Mercado de Capitais’, elaborado pela ACI *Institute* Brasil em conjunto com o *Board Leadership Center* da

KPMG, apontou o total de 164 empresas que adotaram Comitê de Auditoria, até o ano de 2020. No Relatório de Emissores da B3, de acordo com Fernandes (2019), 128 empresas contavam com este Comitê.

Sua principal função é assessorar o Conselho de Administração em relação a elaboração das demonstrações contábeis, aos relatórios da administração, a implantação e monitoramento do sistema de controles internos e quanto aos riscos de toda ordem a que a organização possa estar exposta (GTI, 2016; KPMG, 2022; CUNHA *et al.*, 2014).

A partir do entendimento que o Comitê de Auditoria deve ser integrado por membros independentes e com qualificação adequada, é senso comum que um dos membros seja do Conselho de Administração, e que um ou dois membros tenham conhecimento em finanças, contabilidade e auditoria, gestão de riscos e *compliance*, de acordo com (PWC, 2017; OLIVEIRA; COSTA, 2005; IBGC/IBRACON, 2017).

A atuação do Comitê de Auditoria junto ao Conselho de Administração e aos acionistas, contribui para a redução da assimetria de informações (SCHLUP *et al.*, 2018; ROCHA *et al.*, 2012), sendo capaz de minimizar o conflito de interesses entre as partes, inclusive em relação ao auditor independente, que poderá surgir durante a realização dos trabalhos bem como por ocasião da emissão do relatório do auditor independente.

## 2.6 Auditoria Independente

A auditoria independente, muito semelhante ao que hoje conhecemos, despontou no início do século passado, em países como Estados Unidos e Inglaterra, pelo desenvolvimento do sistema capitalista. Cabe registrar que há na história universal, indicações que nas comunidades greco-romanas já se procediam verificações de cunho auditorial, sobre estoques de grãos, vinho e outros produtos.

Com o desenvolvimento econômico e as operações do mercado de capitais tornou-se necessário, para dar maior credibilidade aos relatórios contábeis, que um profissional independente examinasse as demonstrações financeiras e emitisse sua opinião sobre a veracidade daqueles relatórios. Nesse sentido, ganharam destaque as empresas de auditoria independente, integradas por profissionais com determinadas características como, capacidade técnica; imparcialidade; caráter ilibado; independência; raciocínio analítico; posicionamento ético e outras condições que os capacitam para o exercício da profissão (ATTIE, 2011; ALMEIDA, 2017; BOYNTON; JOHNSON; KELL, 1996; LOPES DE SÁ, 2002; CFC, 2016; CREPALDI, 2016).

A ética é o ramo da filosofia que trata do conjunto de regras e valores de uma sociedade. Desde muito cedo, os cidadãos começam a receber estímulos e orientações sobre o que fazer, como fazer, o que não fazer, o que pode e o que não pode. Essas orientações são baseadas em valores morais que são adquiridos através da família, da Escola, dos amigos, da religião, enfim de todos os grupos inseridos na sociedade.

Com isso, vamos firmando os ‘conceitos’ de como devemos agir nos grupos sociais. Para o descumprimento de determinados valores haverá punições. Cabe registrar que valores morais são mutáveis ao longo do tempo.

Usos e costumes mudam, na medida em que a sociedade avança. Por esta razão, o código de ética profissional deverá ser revisado e atualizado periodicamente, e os profissionais a ele submetidos informados dessas atualizações.

Toda a profissão estabelece um conjunto de regras que devem ser respeitadas e seguidas, para que o trabalho seja realizado de maneira eficaz e com segurança. O descumprimento de normas éticas, acarretará ao ‘infrator’ as correspondentes consequências, claramente definidas no código de ética, em geral fixando advertência, suspensão e, em casos mais graves a cassação do registro profissional.

Um código de ética deve balizar a reputação de uma profissão e a confiança em seus atos, procurando proteger quem recebe os serviços, bem como a classe profissional como um todo (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 1996; CREPALDI, 2016; ALMEIDA, 2017). Os auditores independentes, com formação em Ciências Contábeis, estão sujeitos ao Código de Ética do Contador.

A vários anos as empresas de auditoria independente recrutam todos os anos, profissionais com formações acadêmicas diversas, como economistas, administradores, tecnologia da informação, engenheiros, psicólogos, entre outras formações.

Com o passar dos anos, a atividade de auditoria independente passou a exigir conhecimentos muito além do que os contadores possuem, devido à diversificação de ramos de negócios atendidos pelas empresas de auditoria. Dentre essas podemos citar: Indústrias, Serviços Financeiros, Consumo e Varejo, Tecnologia, Governos, Telecomunicações, Saúde, Energia, Agronegócio. No entanto, ainda que existam entre os auditores independentes, acadêmicos ou profissionais formados em outras áreas de conhecimento, a responsabilidade sobre os trabalhos e a assinatura do Relatório do auditor independente, sempre estará a cargo de um contador, devido ao conhecimento técnico indispensável, as normas de auditoria e normas de contabilidade, bem como das normas de órgãos reguladores e fiscalizadores.

A norma técnica NBC TA 200 (CFC, 2016) define que, para o auditor independente opinar sobre as demonstrações financeiras é necessário que ele tenha segurança razoável, apropriada e suficiente, de que essas demonstrações financeiras não contenham distorções relevantes, originadas por ações fraudulentas ou ocorrência de erros, como cálculos com resultados distorcidos, classificação contábil inverídica, apuração de impostos inferiores ou superiores ao devido, ajustes em desacordo com as normas contábeis, entre outros.

Observa-se que as ações fraudulentas têm crescido ao longo dos anos, segundo pesquisa sobre fraudes no Brasil em 2021 realizada pela KPMG, (2021). Há dez anos, os principais tipos de fraudes nas empresas eram, adulteração de documentos e apropriação indébita de Ativos.

Na atualidade, surgem de forma significativa, o conflito de interesses assinalado com 68% dos respondentes da pesquisa da KPMG, em número total de cento e vinte e, vazamento de dados assinalado por 24% dos respondentes, ainda que figurem as modalidades anteriormente citadas.

A evidência apropriada e suficiente reduz o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, o que é o desejável. O risco de auditoria, por sua vez, é a possibilidade de o auditor emitir uma opinião sem ressalvas, sobre demonstrações contábeis que não representem a realidade econômico-financeira.

No planejamento, e desenvolvimento do trabalho de auditoria, o profissional deve conhecer a operação e aplicar julgamento profissional e ceticismo profissional (SIERRA, ORTA, 1996; CFC, 2016; CREPALDI, 2016; SAMPAIO; CUNHA, 2018; MACEDO; 2018; CUNHA *et al.*, 2019;). O julgamento profissional ocorre quando o auditor independente coloca em prática toda a sua formação acadêmica, experiência profissional, conhecimento de normas de auditoria, domínio de normas contábeis, legislação societária e tributária.

O auditor deve manter no decorrer do trabalho, atitude ética e independência de pensamento e de atitudes, a serviço da empresa auditada. O segundo aspecto, ou seja, o ceticismo profissional, dá vazão para uma análise crítica das evidências obtidas durante o trabalho de auditoria, podendo refazer ou complementar algum teste realizado na busca de melhores convicções sobre os resultados obtidos. É o que se chama de mente questionadora, não exercendo uma atitude de aceitação logo na primeira evidência obtida.

O que leva o auditor a formar opinião é o conjunto de evidências apropriadas e suficientes. Já conhecer a operação, isto é, dominar no detalhe as atividades realizadas

por uma organização, no sentido estratégico, legal, contábil, financeiro, entre outros aspectos, demanda um conhecimento profundo dos sistemas de controles internos operacionais, que deverá ser levantado e avaliado pelo profissional da auditoria independente, apontando as possíveis falhas e recomendando o reforço dos controles, como forma de prevenir perdas e mitigar possíveis erros e fraudes.

Pelo prazo em que este cliente estiver com o auditor independente, esses controles deverão ser revisados todos os anos, com a emissão de relatórios de recomendações à Diretoria da entidade e, sobre os quais serão realizados *follow-up*.

O risco de auditoria estabelece a possibilidade de o auditor emitir uma opinião sem ressalvas sobre demonstrações financeiras que contenham distorções relevantes, quer sejam causadas por erros ou fraudes (CFC, 2016; GRAMLING; RITTENBERG; JOHNSTONE, 2012; CREPALDI, 2016; OLIVEIRA; PEREZ Jr; SILVA, 2004). Ele aceita a provável incerteza sobre alguma deficiência significativa de controle interno.

Muitos riscos são difíceis de mencionar e irão requerer uma análise cuidadosa e aprofundada. Outros riscos são identificados com maior facilidade, como o risco operacional, financeiro, estratégico, do meio-ambiente, da segurança da informação e, riscos de imagem, entre tantos outros.

Nesse escopo encontram-se também os riscos de controles internos e aqueles inerentes às demonstrações financeiras. O risco operacional pode ser estabelecido por algum aspecto interno ou externo que pode ameaçar a continuidade das operações. O risco financeiro pode estar ligado a geração de caixa ou a alta da taxa de juros, alta do dólar, entre outros aspectos econômicos. O risco estratégico se faz presente quando, a partir de um planejamento estratégico definido, não se definem claramente as ameaças ou não se tomam as decisões necessárias em tempo, frente a mudança de cenários externos.

Os riscos ligados ao meio-ambiente podem surgir a partir da não observância de leis e regulamentos de tratamento de resíduos, ou qualquer outra fonte de poluição, que venha a gerar autuações e multas. A tecnologia da informação está presente em nossas vidas, sem a qual torna-se impossível imaginar o mundo atual. Deficiências ou desatenção com a segurança da informação, através dos processos operacionais ou, o desconhecimento na aplicação da Lei Geral de Proteção de Dados, pode acabar gerando riscos inerentes a essas atividades.

Na atualidade, qualquer organização está exposta a determinadas ocorrências derivadas de assédio moral ou sexual, racismo, homofobia, entre outras. Este é um risco inerente às relações interpessoais nas organizações, devendo ser fruto de campanhas

educativas e de conscientização, procurando mitigar os riscos, que além de ocasionar consequências a um ou mais funcionários, certamente atingirá a imagem daquela organização.

Os riscos de controles internos estão relacionados às deficiências de controles, podendo gerar erros e fraudes, com perdas significativas. Já os riscos inerentes às demonstrações financeiras, podem estar relacionados a erros de classificação contábil, avaliação patrimonial, cálculos e ajustes, ou mesmo a possíveis perdas decorrentes de erros e fraudes em vista das deficiências de controles internos, com reflexo relevante na apresentação daquelas demonstrações.

Fazer frente a esses riscos de maneira adequada é fundamental para realizar uma auditoria com qualidade. Em especial, para mitigação dos riscos de controles internos e aqueles relacionados às demonstrações financeiras, recomenda-se a adoção de aspectos fundamentais, relacionados a controles internos, a saber: clara definição de responsabilidade e autoridade para as operações; observância da relação custo-benefício na implantação e execução de controles; a indispensável segregação de funções, de maneira que ninguém no processo tenha responsabilidade sobre todo o processo operacional, isto é, separando as funções de aprovação, execução e controle operacional (ARENS; LOEBBECKE, 1991; PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2002; CFC, 2016; CREPALDI, 2016; OLIVEIRA; PEREZ Jr; SILVA, 2004).

O Conselho de Administração e o Comitê de Auditoria devem dedicar especial atenção aos riscos aos quais está exposta a organização, especialmente numa economia mundial tão instável como observamos atualmente. O acompanhamento sistemático e pontual desses riscos, permitirá a pronta e necessária tomada de decisão para que os possíveis efeitos sejam mitigados, tanto quanto possível, reduzindo consideravelmente o impacto, também para os *stakeholders*.

## **2.7 Opinião no relatório de Auditoria Independente**

A fonte da informação contábil (SILVESTRE; SPRENGER; KRONBAUER, 2015), que serve de base para tomada decisão é suportada pelas demonstrações contábeis. No entanto, para determinar a fidedignidade nessas informações e conceder maior credibilidade aos *stakeholders*, essas demonstrações são auditadas por auditores independentes.

Seus exames devem revelar que essas demonstrações estão livres de distorções relevantes e que a empresa auditada cumpriu todas as normas brasileiras de contabilidade, além da legislação fisco/tributária e exigências de órgãos reguladores. Ao final dos trabalhos, o auditor independente emite sua opinião sobre a situação patrimonial e financeira da empresa auditada, por meio de um Relatório.

Segundo o CFC (2009), o objetivo dos trabalhos de auditoria independente é o de aumentar o grau de confiança dos usuários nas demonstrações contábeis auditadas. Os usuários dessas demonstrações contábeis terão por base a opinião emitida pelo auditor, que poderá ser modificada ou não modificada. Opinião modificada é aquela em que o auditor aponta ressalvas, em razão de distorção relevante, descumprimento de alguma legislação, risco de qualquer natureza que não se configure como risco de continuidade, entre outros aspectos.

Há outras situações que podem modificar a opinião do auditor, que são opinião adversa ou abstenção de opinião. No entanto, essas duas últimas situações são impensáveis no caso de companhias abertas, tendo em vista que comprometeriam completamente a credibilidade na administração, com reflexos para o mercado.

Por sua vez, a opinião não modificada será aquela em que o auditor não encontra distorção relevante e opina que as demonstrações “representam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial e financeira, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa”. Parte-se do princípio de que a administração da empresa, tem conhecimento de que há responsabilidades a que estão sujeitos, que são fundamentais para a auditoria como, por exemplo, sua responsabilidade sobre a elaboração das demonstrações contábeis.

Independentemente do tipo de opinião que o auditor emitirá, poderá ter que incluir parágrafo de ênfase em seu Relatório. Uma situação clássica que aponta para isso é o risco de continuidade da empresa. Por situações operacionais, financeiras ou de mercado, a empresa apresenta uma determinada situação que coloca em dúvida a possibilidade de continuidade de suas operações num futuro próximo. Desta forma o auditor menciona em seu Relatório esta situação, independentemente da existência de ressalva, se houver (CFC, 2016). É oportuno observar que ênfase não é ressalva.

Portanto, a ênfase pode ser adicionada em relatórios com ou sem ressalva. Informações que possam elucidar possíveis dúvidas na apresentação das demonstrações contábeis e que colaborem para a compreensão do conjunto dessas informações,

dependendo de sua relevância podem ser incluídas como parágrafo de ênfase no relatório do auditor.

Anteriormente a aplicação dos procedimentos de auditoria sobre os saldos contábeis, o auditor irá realizar o levantamento e a avaliação do sistema de controles internos e dos riscos a que a organização está exposta.

Os processos operacionais devem ser realizados com segurança, mitigando a ocorrência de erros e fraudes (ECKERT *et al.* 2014), que poderiam causar distorção relevante nas demonstrações contábeis.

Esta análise será efetivada pelo auditor mediante aplicação de testes de auditoria sobre sistemas previamente levantados a partir de fluxogramas, organogramas e entrevistas com o corpo funcional em todos os níveis. As prováveis fraquezas de controles internos devem ser reportadas ao cliente em relatório para que sejam corrigidas.

A avaliação dos riscos se dá mediante levantamentos e aplicação de matriz de risco, que irá classificá-los conforme a gravidade e impacto que poderiam causar às operações e, conseqüentemente, às demonstrações contábeis que serão auditadas.

A natureza dos riscos pode ser variada, como risco operacional, financeiro, estratégico, risco de tecnologia da informação, risco da concorrência, risco da inovação e outros (VANCA; COCURULLO, 2002).

Esses fatores mencionados e muitos outros que podem surgir durante o trabalho de auditoria, irão determinar que tipo de opinião será emitida pelo auditor, se opinião não modificada, aquela que toda a organização deseja, ou opinião modificada, ou seja, com emissão de ressalva.

### **3 METODOLOGIA**

Este capítulo trata dos aspectos da metodologia utilizada nesta pesquisa, o que inclui o delineamento da pesquisa, a caracterização da população, o instrumento de coleta de dados, o plano de análise dos dados e as limitações metodológicas.

#### **3.1 Delineamento da Pesquisa**

Para desenvolvimento do estudo, quanto à abordagem foi realizada uma pesquisa qualitativa e, com relação aos objetivos, classificada como descritiva e explicativa, uma vez que a intenção é caracterizar as atividades do comitê de auditoria existentes nas

grandes empresas e se suas atividades impactam no tipo de opinião emitida pelo auditor independente. Quanto aos procedimentos técnicos, foram utilizados questionários com questões abertas, aquelas em que o respondente tem ampla liberdade de resposta, conforme Gil (2008).

### **3.2 Seleção e Características dos Participantes**

Esta pesquisa foi realizada buscando acessar os membros dos comitês de auditoria de empresas privadas e públicas situadas no Estado do Rio Grande do Sul, bem como auditores independentes. No Rio Grande do Sul, foram identificadas por ocasião da definição da amostra, quinze empresas que possuem comitê de auditoria constituídos na sua estrutura de governança. Segundo Cresswell (1998), as pesquisas de base fenomenológica, indicam um número amostral máximo de 25 e no mínimo 5, para instrumentos de coleta de dados. Outros autores, como Atran, Medin e Ross (2005), sugerem número amostral mínimo de 10. A quantidade de comitês constituídos no Estado do Rio Grande do Sul definiu a amostragem não probabilística por conveniência como o método de escolha para a aplicação dos questionários. A fim de ser possível efetuar a comparação de respostas entre os membros dos comitês e auditores independentes, cinco questões do questionário foram encaminhadas para 100 auditores independentes, a fim de avaliar diferenças na percepção sobre a atuação dos profissionais e do papel dos comitês. O acesso e o encaminhamento aos auditores independentes envolveram o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON. Os questionários foram disponibilizados aos auditores no período de 21/11/2022 a 21/12/2022 por meio eletrônico, após contato inicial para apresentação dos objetivos da pesquisa. Uma vez que ocorreu baixa adesão entre os respondentes, foram realizados contatos com 30 comitês de auditoria (15 para cada Estado), de empresas dos Estados de Santa Catarina e Paraná a fim de ampliar o número amostral da pesquisa. Para o Estado de Santa Catarina o contato se deu através de correio eletrônico, disponibilizando assim o *link* de acesso para o questionário aos gestores dos comitês. O envio para as empresas do Estado do Paraná se deu a partir do contato de um pesquisador colega do PPG, residente e professor em Foz de Iguaçu que se disponibilizou a contatar e encaminhar o acesso ao formulário para as empresas. No entanto, nenhuma resposta foi recebida das empresas contatadas.

### 3.3 Instrumento de Coleta dos Dados

Em uma pesquisa descritiva e explicativa, a construção de um questionário tem como foco representar os objetivos da pesquisa, visando obter os dados necessários para concluir sobre a população pesquisada, de acordo com Gil (2008). O questionário aplicado foi elaborado com base no aporte teórico para a fundamentação do tema e em consonância aos objetivos do estudo. O objetivo do instrumento de levantamento de dados (Roesch, 2013) é proporcionar o entendimento sobre como os respondentes compreendem as questões e situações que não foram levantadas anteriormente pelo pesquisador. Em uma pesquisa qualitativa, a estruturação de um questionário estará diretamente relacionada com o propósito que o pesquisador deseja alcançar (Maia, 2020).

Nesse sentido, foram elaboradas 11 perguntas tendo como ponto de partida os objetivos específicos do estudo, e direcionadas para colher evidências no sentido de atender ao problema de pesquisa. As perguntas foram elaboradas a fim de caracterizar a constituição, funcionamento e abrangência dos trabalhos dos comitês de auditoria, a percepção dos membros sobre as relações entre os comitês e auditores independentes, bem como o entendimento sobre a relevância do seu trabalho, com prováveis reflexos para a condução da auditoria independente, até a emissão de sua opinião sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações e os fluxos de caixa. O questionário foi avaliado por um auditor independente com o objetivo de receber contribuições para a construção de um instrumento de coleta adequado. Dessas onze perguntas, cinco foram direcionadas para auditores independentes, para que fosse possível fazer uma comparação entre o uso dos relatórios do comitê de auditoria, o possível impacto na formação da opinião do auditor e a independência do auditor, e como estes aspectos são vistos por ambos. O modelo do questionário aplicado está apresentado no Apêndice A.

Em parágrafo destacado, no início do questionário, afirmou-se que as respostas precisavam necessariamente ser dissertativas, pelo tipo de pesquisa em questão. Com objetivo de facilitar e agilizar o processo de coleta das informações entre os membros dos comitês, o método de distribuição do questionário escolhido foi através do envio de plataforma digital gratuita e de fácil acesso (*Google Forms*) juntamente com a Carta de Apresentação da Unisinos (Universidade de origem da pesquisa). A carta de apresentação informa brevemente sobre dados da pesquisa e dos pesquisadores responsáveis, bem como informações como garantia de confidencialidade de dados e a relevância da participação dos respondentes, a fim de garantir o consentimento de participação deles.

Entende-se ser importante registrar que posteriormente à disponibilização do instrumento de coleta de dados no *Google Forms*, foi feito contato por telefone com os coordenadores dos comitês de auditoria das empresas objeto da pesquisa, enfatizando a importância de obter as respostas em um prazo razoável com o objetivo de dar continuidade ao estudo.

### **3.4 Técnicas de Análise dos Dados**

A análise dos dados foi conduzida mediante a utilização da técnica de Análise de Conteúdo, baseada no método de Laurence Bardin que apresenta determinadas características como objetividade, sistematização e inferência, onde este último aspecto busca aprofundar um conhecimento que não tenha sido mostrado de forma explícita ao pesquisador. Bardin (2016), menciona que a Análise de Conteúdo se apresenta como uma técnica de comunicação que visa a obtenção de conhecimentos relativos ao objeto pesquisado, para a partir de um campo amostral concluir-se sobre a situação encontrada.

O processo de análise de dados se deu em cinco etapas. A primeira etapa consistiu em transcrever as respostas individuais dos questionários, em planilhas, organizadas de forma a agrupar todas as respostas de uma mesma pergunta, etapa importante para as comparações iniciais das respostas individuais por pergunta. As respostas listadas otimizam o processo de leitura para identificação das similaridades e/ou divergências entre os conjuntos de respostas. A transcrição das respostas se deu, respeitando fielmente a escrita, de forma que os erros de português ou eventuais sinais gráficos foram transcritos como se encontram nas respostas dos questionários recebidos. Na segunda etapa, passou-se então a fazer a leitura flutuante, tentando identificar a similaridade de respostas, ou outras constatações que possam contribuir com o tema pesquisado. Nesta etapa, os participantes da pesquisa foram identificados como respondentes nas planilhas, citados como (R1), (R2), e assim por diante, sem que a ordem sequencial tenha relevância para análise das respostas. Para as respostas dos auditores independentes a identificação estabelecida foi (A1), (A2), até o último. A partir da organização das respostas em planilhas, ocorreu a identificação de termos comuns e termos exclusivos entre as respostas de uma mesma pergunta, para a distribuição delas entre as categorias. Partindo das planilhas, temos a terceira etapa onde foram elaborados quadros com as categorias e subcategorias, para que pudéssemos fazer a classificação das respostas. As categorias e subcategorias foram definidas a partir dos objetivos específicos e das perguntas do

questionário. A quarta etapa propiciou, após a elaboração dos quadros, a classificação das respostas para, posteriormente, quantificá-las a fim de ter uma visão mais clara para efeito de análise. A quinta etapa constitui-se na análise propriamente dita, dentro do tópico Resultados e Discussão.

### **3.5 Limitações Metodológicas**

Apresenta-se como limitação dessa pesquisa, o fato de que o universo amostral ficou limitado às empresas situadas no Rio Grande do Sul que constituíram Comitê de Auditoria. A aplicação deste instrumento de coleta de dados (CÓRDOVA; SILVEIRA, 2009) aos membros de comitês de auditoria e auditores independentes, foi um fator limitante, pela dificuldade em obter a pronta colaboração dos membros dos comitês, o que seria inviável se a pesquisa tivesse como universo a totalidade das empresas no Brasil. Para os auditores independentes contou-se com a colaboração do IBRACON que contribuiu com o envio do *link* de acesso ao formulário para seus associados. No entanto, o retorno dos questionários respondidos foi muito baixo, constituindo um fator limitante para a pesquisa, embora este pesquisador tenha visitado pessoalmente algumas empresas.

Outra limitação que se pode mencionar é que nos estudos qualitativos, os resultados não podem ser generalizados, pois referem-se a uma amostra específica, a fim de compreender o ambiente que está sendo pesquisado.

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÃO**

Neste capítulo são apresentados os resultados e a discussão, a partir dos dados obtidos com base nos questionários aplicados aos comitês de auditoria das empresas, bem como aos auditores independentes, como forma de comparar algumas respostas e ter a visão de cada um. Entende-se que esta comparação é de grande importância para a pesquisa, pois a diversidade na maneira de ver as coisas pode ser enriquecedora para o conhecimento. Os resultados encontrados e a discussão, estão apresentados a seguir, incluindo os quadros com a distribuição dos respondentes e auditores, para cada categoria e subcategoria.

Faz-se necessário destacar que se encontrou dificuldades para conseguir adesão à pesquisa, tanto por parte dos membros dos comitês quanto por parte dos auditores independentes. Mesmo disponibilizando o questionário no *Google Forms*, anexando a

Carta de Apresentação da Unisinos e, ainda assim, fazendo contato diretamente com os coordenadores dos comitês, houve dificuldades em obter respostas. Tentar entender os porquês só levará o pesquisador a suposições, porém a maneira como os questionários foram respondidos diz muito sobre este fato.

Embora o texto inicial dos questionários fizesse menção ao tipo de pesquisa e como os mesmos deveriam ser respondidos, em particular, rejeitando respostas objetivas do tipo “sim/não”, foram observadas várias destas nos questionários, ou, simplesmente, “não, na minha opinião”, o que com vistas a interpretação tem o mesmo efeito. Por outro lado, há outras respostas mais densas, mas que não fazem sentido em relação ao que foi perguntado, contribuindo pouco, para efeitos de análise. Como boa parte dos respondentes são integrantes de empresas públicas e, como sabemos, muitas vezes o aspecto político associado à gestão possui relevância na conduta dos servidores, é possível que isto tenha sido um limitador com a relação à desejável riqueza de detalhes sobre o que foi perguntado.

Pôr ocasião do contato com os coordenadores dos comitês, foi solicitado que cada um dos membros respondesse o questionário, no sentido de conseguir uma opinião individualizada e, provavelmente, mais rica em termos de como cada um se posiciona em relação às questões formuladas. Por certo, na emissão de relatórios do comitê deve haver concordância de todos, responsabilidade baseada no profissionalismo e na ética. No entanto, entende-se salutar a possível discordância entre membros, na análise de determinados aspectos do trabalho, para que se possa chegar ao melhor resultado. A resposta obtida de alguns dos coordenadores dos comitês, quando perguntados sobre os questionários dos demais membros, foi: *“não há necessidade de outras respostas, pois seriam todas iguais.”* A partir desta afirmação, fica a pergunta: Este pequeno grupo de trabalho é eficaz nas suas atividades ou está simplesmente representando um papel dentro da estrutura de governança? Esta situação leva a pensar sobre a relação de poder existente na empresa, ou seja, como se os outros membros do comitê não precisassem pensar e emitir suas opiniões, tendo garantida a sua independência. Mas, a colocação de alguns coordenadores deixa transparecer que, seria como se outros membros do comitê e a redação do relatório, pudessem sofrer restrições, conforme o ponto de vista do coordenador do comitê. Sobre a relação de poder, segundo FOUCAULT (2001, p.1055)

as ações dos indivíduos, reflete a mecânica de um conjunto de estratégias de como atuar sobre as suas condutas, através de variadas possibilidades: induzindo, separando, dificultando, limitando, impedindo. As relações de

poder não se manifestam como por consentimento e consenso, muito menos se caracterizam por uma renúncia da liberdade. A dinâmica das relações de poder exige que o outro seja reconhecido e mantido até o final como um sujeito de ação, também que se abra frente à relação de poder, todo um campo de respostas, reações, efeitos possíveis.

A questão da independência de pensamento e de ação dos membros individualmente e, do comitê de auditoria, é condição básica para um trabalho bem executado, eficaz, fidedigno e assertivo.

Se existe restrição à independência individual, todos perdem com este posicionamento. O comitê de auditoria que na individualidade de seus membros poderia ser muito mais participativo, explorando as competências e potencialidades de cada um, com melhores resultados.

A governança corporativa, por ter certas restrições às atividades do comitê de auditoria, as vezes com reflexos irrecuperáveis nas suas ações. O conselho de administração, correndo o risco de não ter o suporte necessário, partindo das ações e conclusões do comitê de auditoria.

Um estudo realizado na Universidade de San Diego (ALDERMAN; JOLLINEAU, 2020) examinou se a independência percebida e a experiência financeira dos membros do comitê de auditoria afetam a exposição dos auditores externos à responsabilidade legal. A pesquisa detectou que as percepções de independência do comitê de auditoria em relação à administração, estão positivamente associadas a julgamentos de independência do auditor.

O experimento também descobriu que os julgamentos de responsabilidade do auditor, são maiores quando o comitê de auditoria é percebido como tendo maior conhecimento financeiro, mas menor independência da administração. Ao avaliar o risco de litígio de clientes atuais e potenciais, os auditores podem querer considerar cuidadosamente a independência dos membros do comitê de auditoria em relação à administração, especialmente quando os membros do comitê de auditoria possuem experiência financeira.

#### 4.1 Caracterização dos Respondentes

A caracterização dos respondentes faz-se necessária para que se tenha uma ideia de quem são as pessoas que participaram desta pesquisa e como se estruturam os comitês. No Quadro 1 são apresentados dados, como: o tipo de atividade desenvolvida; a formação acadêmica; a linha de subordinação; o número de membros; o número de reuniões; e, a vinculação do comitê.

Do total de 15 empresas contatadas para o envio dos questionários, 10 encaminharam as respostas, correspondendo a 66,67% das empresas. Em relação aos auditores independentes, apenas 6 participantes encaminharam as respostas, onde pretendia-se obter ao menos a quantidade de respostas igual ao número de comitês de auditoria. Ainda assim, por entender que há conteúdo relevante nas respostas obtidas, resolveu-se considerá-las para efeito de análise.

Dos respondentes, nove são do sexo masculino e um do sexo feminino. Referente à formação acadêmica 70% dos respondentes têm Pós-graduação. Destes, 60% são formados em Ciências Contábeis e, 50% em Administração (alguns tem duas graduações). Um respondente cursou 2 Pós-Doutorados; um dos respondentes cursou Doutorado; três cursaram Mestrado; dois cursaram MBA; e um não respondeu sobre sua formação acadêmica. Dos dez comitês, nove são compostos por três membros e, um é composto por cinco membros. Cinco comitês fazem duas reuniões mensais; dois comitês realizam uma reunião mensal; um comitê realiza quatro reuniões trimestrais; um comitê realiza uma reunião bimestral; e um comitê realiza cinco reuniões mensais. Além das atividades como membro do comitê de auditoria, um respondente exerce atividades de consultor, auditor e professor; outros dois são auditores; um outro é consultor; seis exercem a atividade de membros do comitê, sem outra atividade fora da empresa.

De maneira geral, em relação aos coordenadores, percebe-se para a maioria uma sólida formação acadêmica. São comitês estatutários, subordinados ao conselho de administração, o que propicia em teoria, isenção em relação ao trabalho executado e comunicado através de seus relatórios.

Um aspecto da constituição destes comitês de auditoria, destacado logo de início no terceiro parágrafo, refere-se ao fato de ter apenas uma integrante do sexo feminino na coordenação do comitê de sua empresa. A questão da diversidade tem sido frequentemente abordada no mundo, como mais uma questão social, ou seja, a falta de espaço para mulheres em várias áreas.

Isto pode ser verificado através de estudo realizado no Reino Unido, onde o pesquisador examinou se as características dos comitês de auditoria em termos de gênero dos membros, experiência contábil e financeira, conhecimento tributário e jurídico, afetam o número e as características do conteúdo dos principais problemas de auditoria. Suas descobertas sugerem que membros femininos dos comitês de auditoria reduzem o número e a duração dos principais problemas de auditoria (BEPARI, 2022).

Estudo realizado por Zalata e colaboradores (2018), dedicou-se a pesquisar como a *expertise* financeira afeta o gerenciamento de resultados, levando em consideração o gênero do especialista financeiro. O estudo evidenciou que a presença feminina no comitê de auditoria reflete em menor gerenciamento de resultados (ZALATA; TAURINGANA; TIGBANI, 2018).

Em estudo recente, buscou-se compreender os efeitos das características dos comitês de auditoria na governança corporativa, e como ela tem contribuído para maior fidedignidade de todo o processo que envolve a divulgação das informações financeiras. Entre outros achados, o estudo sugere a inclusão da temática de diversidade e seus efeitos no mundo corporativo, assunto este que já é tratado internacionalmente (PEREIRA; GONÇALVES; COSTA, 2022).

Outro estudo realizado sobre comitê de auditoria (SANTOS; SANTOS; LEITE FILHO, 2022), procurou saber sobre os efeitos da diversidade de gênero na evidenciação de informações ambientais das empresas listadas na B3 – Bolsa de Valores. O estudo concluiu que o percentual de mulheres no comitê de auditoria não possui relação com a divulgação de informações ambientais.

Levantamento da empresa de auditoria independente KPMG, realizado no Brasil, no ano de 2021 divulgado em 2022, informa que o número de mulheres participando de comitês de auditoria ainda é muito baixo, girando em torno de 14%. No entanto, a KPMG aponta uma tendência de crescimento da participação feminina nos comitês de auditoria, bem como em conselhos de administração onde esse percentual também era de 14%.

Quadro 1 – Caracterização dos Respondentes

<b>Ident.</b>	<b>Atividade</b>	<b>Formação acadêmica</b>	<b>Subordinação</b>	<b>Membros</b>	<b>Reuniões</b>	<b>Tipo de Comitê</b>
(R1)	Membro do Comitê (Coord.) Consultor/Auditor Professor	Ciências Sociais/ Engenharia Pós Dr. Controladoria e Finanças Pós Dr. em Administração	Cons. Adm.	3	Duas no mês	Estatutário
(R2)	Membro do Comitê (Coord.) Auditor	Ciências Contábeis Mestrado	Matriz	3	Quatro no trimestre	Não respondeu
(R3)	Membro do Comitê (Coord.) Auditor	Ciências Contábeis Administração Mestrado	Cons. Adm.	3	Duas no mês	Estatutário
(R4)	Membro do Comitê (Coord.) Consultor	Administração	Cons. Adm.	3	Duas no mês	Estatutário
(R5)	Membro do Comitê (Coord.)	Ciências Contábeis Administração MBA	Cons. Adm.	3	Cinco no mês	Estatutário
(R6)	Membro do Comitê (Coord.)	Administração de Empresas Administração Pública	Cons. Adm.	5	Uma no mês	Estatutário
(R7)	Membro do Comitê (Coord.)	Ciências Contábeis MBA em Gestão Empresarial	Cons. Adm.	3	Uma no mês	Estatutário
(R8)	Membro do Comitê (Coord.)	Não respondeu	Cons. Adm.	3	Duas no mês	Estatutário
(R9)	Membro do Comitê (Coord.)	Doutorado em Ciências Contábeis	Cons. Adm.	3	Bimestrais	Estatutário
(R10)	Membro do Comitê (Coord.)	Mestrado em Ciências Contábeis	Cons. Adm.	3	Duas no mês	Estatutário

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

## 4.2 Abrangência das atividades do Comitê de Auditoria

Esta sessão trata da abrangência das atividades do comitê de auditoria, segundo os padrões estabelecidos, ou seja, o conjunto de atividades normalmente realizadas por um comitê de auditoria bem estruturado, com profissionais experientes e comprometidos com o processo de governança. Para a análise e enquadramento das respostas nas subcategorias total e parcial, foi considerada abrangência parcial as respostas que indicaram a ausência de pelo menos um critério de atuação do comitê (Quadro 2).

Quadro 2 – Abrangência das atividades do Comitê de Auditoria

<b>Categoria</b>	<b>Subcategoria</b>	<b>Exemplos</b>	<b>Respondentes</b>
Análise sobre a Atuação (*) do Comitê de Auditoria	Total	<p><i>“Abrangência total em relação à supervisão e manifestação para o conselho de administração e para a administração.”</i></p> <p><i>“Todas as alternativas apresentadas.”</i></p>	(R1) (R4) (R5) (R8)
	Parcial	<p><i>“Abrange todas as alternativas, exceto a supervisão no gerenciamento de riscos.”</i></p> <p><i>“Letras B, D e F. (b)controles internos e o gerenciamento de riscos; (d)seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho; (f)aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.”</i></p>	(R2) (R3) (R6) (R7) (R9) (R10)

(\*) Atuação do Comitê de Auditoria sobre demonstrações contábeis, controles internos, gestão de riscos, cumprimento de leis e normas, contratação e supervisão dos auditores independentes, revisão da auditoria interna, atendimento ao código de conduta e, acompanhamento do canal de denúncias.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Dos dez respondentes dos questionários aplicados nas empresas, 40% responderam que a sua atuação em relação ao acompanhamento das demonstrações contábeis, controles internos, gestão de riscos, o cumprimento de leis e normas, a contratação e supervisão dos auditores independentes, a revisão dos trabalhos da auditoria interna, o atendimento ao código de conduta e acompanhamento do canal de denúncias, é realizado de forma total, como apresentado a seguir:

*“Abrangência total em relação à supervisão e manifestação para o conselho de administração e para a administração.”*

*“Todas as alternativas apresentadas.”*

*“Todos os itens são cobertos.”*

Um comitê de auditoria que atua de forma integral, isto é, atendendo a todas as etapas de acordo com os padrões recomendados, no sentido de contribuir para um nível de governança mais robusto tem maior chance de impactar no tipo de opinião do auditor independente, indicando uma possível opinião não modificada e, conseqüentemente reduzindo a assimetria informacional. Esta ocorre quando uma das partes tem mais informação que a outra, constituindo-se em algum tipo de vantagem. No meio empresarial, o proprietário ou acionista majoritário possui mais conhecimento sobre a companhia e o detalhamento de informações desta, em comparação ao auditor independente, o que pode desencadear conflito de interesse (AKERLOF, 1970)

Neste sentido, podemos trazer à luz dos resultados desta pesquisa a teoria de agência, uma vez que o comitê de auditoria trabalha assessorando o conselho de administração (agente) a serviço do acionista (investidor). Dessa relação nasce o conflito de agência, decorrente da assimetria de informações, considerando que uma das partes dispõe de informações que a outra não tem (JENSEN; MECKLIN, 1976; EISENHARDT, 2015).

Schlup *et al* (2019), realizaram estudo para determinar a influência do comitê de auditoria e suas características na assimetria da informação em empresas brasileiras. Os resultados não foram estatisticamente significantes, sugerindo que apenas a existência de um comitê de auditoria não é suficiente para reduzir a assimetria informacional. O oposto se deu quanto às empresas que possuem comitê constituído, cujas características *expertise* e independência apresentaram significância estatística em alguns testes, tendo sido possível observar correlação negativa entre *expertise* e assimetria informacional. A assimetria informacional diminuiu proporcionalmente ao incremento de membros com qualificação nos comitês, sendo possível observar que pelo menos um membro com *expertise* financeira no comitê, é capaz de minimizar a assimetria informacional entre gestores e investidores.

Um comitê de auditoria bem estruturado, atuante, com profissionais capacitados, com posicionamento moral e ético irrepreensível, com pelo menos um especialista financeiro externo, pode mitigar a existência de assimetria de informações e, reduzir os

custos de agência. Em controles internos corrompidos, gestão de riscos deficiente, problemas na estrutura contábil e fisco/tributária e, comitê de auditoria fragilizado, a organização obrigatoriamente terá que fazer investimentos, aumentando o custo de agência, desmembrados em custos de controle, custos de justificação e custos residuais (JENSEN; MECKLIN, 1976).

Os custos de controle são aqueles gastos efetuados pelo acionista com o objetivo de constatar que o agente atua no sentido de orientar-se pelos interesses do dele (acionista) e não os seus interesses (agente). Por sua vez, os custos de justificação são aqueles que o principal assume perante o agente, para justificar que suas decisões foram do interesse do principal. Os custos residuais decorrem do que se conhece como custos de oportunidade, onde o agente baseia-se no princípio da relação custo-benefício, não exagerando nos controles, o que pode gerar custos residuais (GODOY; MARCON, 2006; NASSIFF; SOUZA, 2013).

Em continuidade à análise de resultados, os restantes 60% dos respondentes, apontaram alguns itens que não são cobertos pelas suas atividades, ou seja, o comitê de auditoria atua de forma parcial, conforme demonstram as respostas a seguir:

*“Abrange todas as alternativas, exceto a supervisão no gerenciamento de riscos.” (R2)*

*“Recebemos as demonstrações financeiras assinadas pelo Empresa e Auditoria Independente. Após emitimos nosso relatório Anual o qual é encaminhado para o Conselho de Administração da com a observação dos itens "b" e "c". O item "d" também é acompanhado por nosso CAE. O item "e" apenas acompanhamos por e-mail os prazos para entrega do Relatório Final. Já o item "f" recebemos da Diretoria quando for o caso.” (R7)*

*“Letras B, D e F. (b)controles internos e o gerenciamento de riscos; (d)seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho; (f)aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.” (R10)*

Furuta (2010), apontou que órgãos fiscalizadores e pesquisadores questionam a efetividade dos trabalhos desenvolvidos pelo comitê de auditoria, considerando diversas situações de irregularidades constatadas em empresas, ao longo dos anos. Permanece a dúvida sobre a efetividade do monitoramento pelo comitê de auditoria, visto que uma de suas principais atribuições é a supervisão da elaboração das demonstrações contábeis.

Em janeiro de 2023, um fato relevante teve ampla veiculação em mídias sociais: a descoberta de “inconsistências” contábeis da ordem de 20 bilhões de reais no Balanço Patrimonial da empresa Americanas, conforme comunicado enviado à CVM – Comissão de Valores Mobiliários. Suas ações na Bolsa de Valores caíram 80% de um dia para outro, por conta dessa informação levada ao Mercado. A pergunta que muitos estão fazendo é, onde estava o comitê de auditoria que não percebeu este rombo? Além do fato de que a empresa ser auditada por “*big four*”.

Cunha e colaboradores (2014), pesquisaram se as características do comitê de auditoria refletem no gerenciamento de resultados nas empresas brasileiras listadas na B3. Concluíram que nenhuma das características do comitê de auditoria influenciaram no gerenciamento de resultados.

Dagostini (2013), realizou uma pesquisa quantitativa que comparou a relação das características do comitê de auditoria e do conselho de administração com o tipo de relatório de auditoria independente. A pesquisadora constatou que nem todas as características reportadas do Comitê de Auditoria e do Conselho de Administração relacionam-se com o tipo de relatório de auditoria independente.

A particularidade do comitê em atuar de forma ‘parcial’ pode indicar despreparo para a função, ou pode estar relacionado à ausência de independência profissional, sendo seus trabalhos limitados e direcionados.

O comitê de auditoria deve ser integrado por profissionais de reconhecida capacidade técnica, independência e proatividade, contribuindo para padrões elevados de governança corporativa, qualificando a gestão da organização. Neste sentido, considera-se condição *sine qua non*, que sejam estabelecidas atividades e procedimentos que apontem para uma abordagem ativa nos trabalhos do comitê, de maneira a propiciar um efetivo impacto na opinião dos auditores independentes. Caso contrário, se não forem independentes em suas conclusões e em relação ao trabalho realizado, se não tiverem o domínio de aspectos contábeis, financeiros e de legislação e, se não tiverem definidas atividades e procedimentos ativos, isto é, se forem mais passivos nas suas atividades, provavelmente terão pouco ou nenhum impacto no tipo de opinião dos auditores independentes (CARCELLO; NEAL, 2003).

Com relação a um possível despreparo para a função, ainda que a maioria dos respondentes tenha pós-graduação, indicações para o comitê com cunho político e não técnico podem ocorrer, principalmente nas empresas públicas. Esta prática não exime os membros de suas responsabilidades legais em casos de distorções nas demonstrações

contábeis ou outros aspectos. Uma possível ausência de independência desses membros de comitê, poderia se explicar devido ao fato daquela afirmação de alguns dos coordenadores, de que não havia necessidade de todos os membros responderem os questionários, “*pois as respostas seriam todas iguais*”. Esta afirmação deixa transparecer que o coordenador decide sobre as ações, caracterizando uma restrição à independência dos membros do comitê.

#### 4.3 Utilização dos relatórios do Comitê de Auditoria pelo Auditor Independente

O Quadro 3 apresenta os resultados da utilização dos relatórios do comitê de auditoria, pelo auditor independente.

Quadro 3 – Utilização dos relatórios do Comitê de Auditoria pelo Auditor Independente

<b>Categoria</b>	<b>Subcategoria</b>	<b>Respondentes</b>
Contribuição dos relatórios dos comitês para a atuação do AI	Audidores independentes utilizam os relatórios	(R2) (R3) (R4) (R5) (R8) (R9) (R10) (A1) (A2) (A3) (A5) (A6)
	Audidores independentes não utilizam os relatórios	(A4)
	Desconhece a utilização dos relatórios pelo auditor independente.	(R6) (R7)
	Resposta inconsistente com a pergunta.	(R1)

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Os respondentes apontaram em 70% dos questionários que os relatórios do comitê de auditoria são utilizados pelos auditores independentes, para contribuir com suas análises, enquanto 100% das respostas dos auditores também concordam que os relatórios são utilizados. Apenas um dos auditores respondeu que os relatórios do comitê de auditoria não são utilizados pelos auditores independentes. Não é possível esclarecer o porquê desta resposta uma vez que o profissional não discorreu sobre a sua resposta. Os demais respondentes afirmaram que usam os relatórios, como fonte de informação para o planejamento da auditoria e aplicação de procedimentos técnicos. Um dos profissionais afirma que “*existe uma integração dos auditores com os comitês para discussão de riscos*”

e principais assuntos de auditoria.” Algumas respostas para esta pergunta são apresentadas a seguir:

*“Os relatórios CAud são comentados com os auditores independentes naquilo que lhes diga respeito.” (R3)*

*“Sim, como mais um meio utilizado pelo Auditor Independente para conclusão dos exames relacionados às Demonstrações Financeiras.” (R4)*

*“Relatórios do Comitê são normalmente fornecidos ao A Externo, não porque exista a obrigatoriedade, mas para uma boa governança” (R5)*

Do total de respondentes, 20% enfatizaram que *“desconhece a utilização dos relatórios do comitê de auditoria, pelo auditor independente”*. Isso permite concluir que, ou o respondente é novo na função e não tem a dimensão das atividades desempenhadas pelo auditor independente, ou, desconhece o fluxo das atividades do comitê de auditoria que integra, desempenhando alguma atividade que não aquelas relacionadas à supervisão dos trabalhos do auditor independente.

*“Acredito que são utilizados pelos Auditores Independentes. Mas com certeza os órgãos de controle do Estado recebem nossas Atas e Relatórios. Não tenho a informação sobre a utilização.” (R7)*

*“Não sei. Acredito que possam ser utilizados para análise do ambiente de controle, mas isso nunca foi conversado explicitamente. Os relatórios circunstanciados dos AE, por outro lado, sempre são discutidos e avaliados no âmbito deste comitê.” (R9)*

Um dos respondentes emitiu uma resposta para esta questão que se apresenta inconsistente com a pergunta e, portanto, não pode ser usada para efeito de análise.

*“Uma das principais competências do Comitê é fiscalizar os atos e verificar a independência da Auditoria Independente além de acompanhar a qualidade dos trabalhos. Isto é feito periodicamente.” (R1)*

Carcello, Hermanson e Neal (2002), ao analisarem 150 relatórios que descreveram as atividades realizadas pelos comitês de auditoria constataram alta conformidade entre o que é obrigatório nas funções do comitê de auditoria, com o que é divulgado em seus relatórios como informações relacionadas à revisão e discussão das demonstrações

financeiras com a gestão. Isto evidencia a importância do uso do relatório do comitê de auditoria pelos auditores independentes, estando de acordo com as respostas dos auditores independentes no questionário.

Relatórios, atas e eventualmente outros registros, preparados pelo comitê de auditoria constituem-se em evidências importantes de exames executados pelo comitê, reuniões, fatos relevantes ou outros assuntos que podem servir de base para aplicação de procedimentos adicionais pelos auditores. Tradicionalmente os auditores independentes têm acesso a toda e qualquer documentação da empresa auditada, mesmo documentos confidenciais para a maioria dos funcionários.

#### 4.4 Percepção sobre a opinião e a independência do Auditor Externo, a partir do uso de relatórios do Comitê de Auditoria

O Quadro 4 apresenta a comparação entre a percepção dos auditores independentes e dos membros dos comitês sobre o mesmo tema: o uso dos relatórios dos comitês pelos auditores externos e a influência deste documento na avaliação e execução da auditoria pelos especialistas independentes. Esta categoria compreendeu o uso de 2 questões sobre os temas independência e impacto dos relatórios.

Quadro 4 – Percepção sobre a opinião e a independência do auditor, a partir do uso de relatórios do comitê de auditoria

<b>Categoria</b>	<b>Subcategoria</b>	<b>Respondentes</b>	
Influência do relatório	Opinião do AI é impactada pelo uso dos relatórios do comitê de auditoria.	(A1) (A2) (A6)	(R1) (R2) (R3) (R4) (R5) (R8) (R9) (R10)
	Opinião do AI não é impactada pelo uso dos relatórios do comitê de auditoria.	(A3) (A4)	
	Desconhece o processo		(R6) (R7)
	Resposta inconsistente com a pergunta.	(A5)	
Independência do auditor	A independência do auditor externo fica comprometida se ele utilizar relatórios do comitê de auditoria.	Nenhuma resposta	
	Resposta inconsistente com a pergunta.		(R3)
	A independência do auditor externo não fica comprometida se ele utilizar relatórios do comitê de auditoria.	(A1) (A2) (A3) (A4) (A5) (A6)	R1) (R2) (R4) (R5) (R6) (R7) (R8) (R9) (R10)

Dos respondentes, 80% entendem que o uso dos relatórios do comitê de auditoria, impacta na opinião do auditor independente, sobre as demonstrações contábeis.

Com relação às respostas dos auditores independentes, 33% concordam que o uso dos relatórios do comitê de auditoria, impacta na sua opinião. Um destes profissionais foi categórico ao responder: *“o auditor independente pode se utilizar destes trabalhos, para formar sua opinião, assim como durante as reuniões conjuntas. Normalmente o comitê de auditoria ou os próprios auditores independentes, ao detectarem um fato relevante que pode impactar na emissão de opinião, por parte dos auditores independentes, este assunto é discutido em reunião conjunta visando encontrar caminhos legais que possam amenizar e/ou solucionar a impropriedade verificada.”*

Dagostini e Cunha (2014), realizaram uma pesquisa para verificar a relação entre as características do comitê de auditoria e o tipo de relatório emitido pelos auditores independentes para as empresas listadas na B3. Os pesquisadores concluíram que nem todas as características do comitê de auditoria possuem relação com o tipo de relatório dos auditores independentes e nenhuma das características influenciou para a emissão de relatório com opinião modificada em 2011 e 2012.

Já em estudo realizado na Jordânia, comprovou-se que o número de membros do comitê de auditoria e a experiência contábil e financeira diminuíram a probabilidade da emissão de opinião modificada por parte do auditor independente (ALKILANI; HUSSIN; SALIN, 2019).

Estes estudos, apesar de não focarem no uso do relatório do comitê de auditoria, demonstram que não há consistência na influência de algumas características do comitê, na emissão de opinião não modificada pelo auditor independente. Além disso, outras investigações observaram a relação do comitê de auditoria com outros aspectos da auditoria externa, verificando que pode existir uma influência do comitê de auditoria em vários aspectos como por exemplo, *audit report lag* e a qualidade das demonstrações financeiras (BAATWAH, S. R.; SALLEH, Z.; STEWART, J, 2019; VLAMINCK; SARENS, 2012; SULTANA; SINGH; ZAHN, 2015; COLLARES; ALVES; MIRANDA, 2020).

Embora os estudos empíricos encontrados demonstraram que pode existir alguma relação entre o comitê de auditoria e o trabalho do auditor independente, nenhum deles investigou especificamente a relação do relatório do Comitê de Auditoria com o tipo de opinião do auditor independente.

Do total de auditores independentes participantes, 33% responderam que o uso dos relatórios não impacta em sua opinião. Algumas respostas mencionam aspectos relacionados aos controles internos, que naturalmente estão ligados à qualidade e tempestividade da informação contábil. Se houver erros e distorções relevantes produzidas por falhas nos controles internos, o efeito será sentido nas demonstrações contábeis.

Com base em relatos informais dos profissionais de auditoria, havia a expectativa de que 100% dos integrantes dos comitês responderiam que haveria o impacto na opinião do auditor. No entanto, não foi o que se constatou pelas respostas recebidas.

Dentre os membros dos comitês de auditoria, 20% responderam que não podem opinar se o uso dos relatórios impacta na opinião dos auditores independentes, indicando provável desconhecimento do processo. As repostas dos auditores inconsistentes com a questão, ou seja, não apresentaram relação ao tema ou conteúdo mínimo esperado para validar a questão foram desconsideradas, perfazendo um total de 34%.

Algumas respostas dos membros dos comitês de auditoria que concordam com o impacto na opinião do auditor, pelo uso dos relatórios do comitê de auditoria, estão apresentadas a seguir.

*“Sim, sempre que temas relevantes lhes sejam apresentados.” (R3)*

*“Sim, porque dos dois lados há o enfoque na Governança Corporativa da Cia e ainda na cobertura quanto aos principais riscos dos negócios.” (R4)*

*“Sim. Nos reunimos mensalmente com os auditores externos e apresentamos eventos que possam impactar nas Df's da companhia.” (R5)*

As respostas dos membros dos auditores independentes que sinalizam que o uso dos relatórios do comitê de auditoria não impacta na opinião do auditor, estão apresentadas a seguir.

*“Não. Os assuntos produzidos serão alvo de atenção para entendimento e aplicação de procedimentos adicionais, se assim for necessário.” (A3)*

*“Não.” (A4)*

A resposta inconsistente, por parte dos auditores independentes, em relação ao impacto na opinião, apresenta-se a seguir.

*“Considerando que os assuntos que representam os riscos de auditoria são comuns, trabalhos que envolvam questões de gestão de riscos podem ser compartilhados e avaliados tanto pelo comitê como pelos auditores independentes.” (A5)*

Através o presente estudo, entende-se que o auditor independente não só pode como deve utilizar os registros emanados do comitê de auditoria para colaborar na formação da opinião do auditor independente, sobre as demonstrações financeiras.

O trabalho de auditoria acontece com base em informação, seja ela registrada por meios eletrônicos ou físicos, falada, ou sob qualquer outra condição. A partir de um planejamento de auditoria ele deverá considerar aproveitar a colaboração do comitê de auditoria e este, deverá acompanhar e supervisionar de certa forma o trabalho dos auditores, atento a qualquer possibilidade de conflito de interesses, que poderia pôr em risco a credibilidade de seu trabalho.

Ressalta-se ainda a categoria que se refere ao comprometimento da independência do auditor em relação ao uso dos relatórios (quadro 4). Nenhum dos respondentes entende que a independência fica comprometida se o auditor utilizar os relatórios do comitê de auditoria. Neste sentido, apenas um respondente emitiu resposta inconsistente com a pergunta.

Dos respondentes, 90% entendem que a independência do auditor não fica comprometida se ele utilizar os relatórios do comitê de auditoria, mantendo sua isenção em relação às suas ações e pensamentos. Para os auditores externos, 100% deles entendem que a sua independência profissional não fica comprometida se usarem os relatórios do comitê de auditoria para complementarem seus exames, mantendo sua isenção em relação às suas ações e pensamentos.

Um estudo foi realizado enfocando o impacto da qualidade da informação contábil a partir das características do comitê de auditoria, em empresas belgas. Os pesquisadores usaram um modelo para medir o gerenciamento de resultados. Eles encontraram uma correlação positiva entre a independência do comitê de auditoria e a qualidade das demonstrações contábeis (VLAMINCK; SARENS, 2012).

Algumas respostas dos questionários respondidos por membros dos comitês, que tratam do comprometimento da independência do auditor pelo uso dos relatórios do comitê de auditoria, estão apresentadas a seguir.

*“Sob o meu ponto de vista, não.” (R1)*

*“Não, pois como já mencionado os objetivos e entregáveis dos dois trabalhos são bem distintos e os dois grupos zelam por práticas profissionais que asseguram a independência de ambos.” (R4)*

*“Não acredito nisso. Os auditores independentes têm a sua autonomia e esta prática antecede ao nascimento dos CAEs. Eles devem se valer das informações do CAE só para qualificar ainda mais o seu trabalho/relatórios.” (R6)*

Com relação aos auditores independentes, algumas respostas são apresentadas a seguir:

*“Não. Apesar dos Auditores Independentes poderem utilizar trabalhos, atas, relatórios do Comitê de Auditoria conforme referido em questões anteriores isto não deve comprometer na independência profissional do Auditor especialmente na independência mental e intelectual na realização dos trabalhos e aplicação dos procedimentos assim como na emissão de opinião por parte do Auditor Independente expressa no Relatório de Auditoria.” (A2)*

*“Não. Os trabalhos e relatórios do comitê de auditoria serão fonte de informação como suporte aos trabalhos do auditor, os quais não se confundem com a independência profissional do auditor.” (A3)*

*“Entendo que os trabalhos desenvolvidos pelo comitê de auditoria são independentes e não comprometem a independência do auditor na emissão de seu relatório. O papel do comitê inclui a verificação da adequação da independência profissional do auditor, portanto entendo que não existe conflito, pois o uso de informações obtidas através do comitê está previsto nas normas de auditoria, especificamente no que trata sobre a comunicação do auditor com a governança da entidade auditada.” (A5)*

As normas de auditoria estabelecem que o profissional da auditoria, para exercer adequadamente suas atividades deve manter independência. Neste sentido, as respostas do comitê de auditoria e dos auditores independentes estão de acordo com o que é determinado para o exercício de suas atividades, pois: *“os auditores devem atuar de forma objetiva e isenta, sem quaisquer influências, pressões sociais, financeiras e profissionais, de forma a transmitir confiança nas suas opiniões e relatos”* (ROCHA, 2020, p.14).

A independência do auditor externo (independente) representa a credibilidade de seu nome e de seu trabalho. Impensável imaginar o contrário, uma vez que a

independência se configura de várias formas. Independência de ação, independência de pensamento, independência em relação a parentesco, interesse financeiro, e várias outras. Assim, 100% dos auditores responderam que a independência do auditor não fica comprometida se ele utilizar relatórios do comitê de auditoria, ainda que estes possam ter impacto em sua opinião. Por sua vez, 90% dos membros de comitê de auditoria, também declararam que a independência do auditor não fica comprometida. Esta é uma questão mais ética do que de Norma. Uma questão de postura, de responsabilidade profissional, de fazer o que é certo sempre.

A resposta do questionário que se demonstrou inconsistente com a pergunta, relativa a possível comprometimento da independência do auditor, pelo uso dos relatórios do comitê de auditoria, está apresentada a seguir.

*“Não deveria ser o caso, pois se supõe que o trabalho dos auditores independentes deveria contemplar todos os aspectos possíveis de análise pelo CAud”. (R3)*

Algumas considerações sobre perguntas/respostas do questionário, para as quais não foram elaborados quadros, com categorias e subcategorias, são comentadas a seguir.

#### **4.5 Independência dos membros do Comitê de Auditoria**

A partir da pergunta número 5 do questionário, procurou-se caracterizar a independência dos membros do comitê de auditoria na organização em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, dentro outros aspectos. Dentre os respondentes, 70% confirmaram que tem independência em suas atividades, inclusive em relação à sua opinião, sendo que a metade dos respondentes declarou que sua subordinação ocorre com o conselho de administração.

Um estudo americano dedicou-se a pesquisar nos comitês de auditoria a possível relação entre as atividades exercidas e a independência de seus membros. O estudo concluiu que aquelas organizações que constituem comitês de auditoria compostos com membros independentes, o que sugere a execução dos trabalhos e sua comunicação através de relatórios de forma independente, apresentam menor possibilidade de sofrerem fraudes (ABBOTT; PARK; PARKER, 2000).

Outro estudo norte-americano procurou conhecer aspectos do comitê de auditoria relacionados à independência, na execução e comunicação dos seus trabalhos. Ao final

da pesquisa constatou-se correlação negativa com o gerenciamento de resultados, quando a empresa possui um número maior de membros independentes no comitê, por se refletir essa independência nas ações do comitê e na preparação dos relatórios (KLEIN, 2002).

Ainda com relação às respostas dos questionários, um respondente informou que, os membros do comitê de auditoria de sua empresa “*não são membros independentes*”. Outras duas respostas não podem ser apresentadas para análise por sua inconsistência em relação à pergunta. A seguir, algumas respostas dos questionários, referentes a independência dos membros do comitê de auditoria:

*“A linha de trabalho é a de total independência em relação às suas atividades frente ao conselho de administração”. (R3)*

*“Total independência operacional para o cumprimento das competências do comitê”. (R1)*

*“A subordinação do nosso comitê é junto ao conselho de administração. Os nossos membros são totalmente independentes”. (R9)*

A independência profissional é condição básica para um trabalho do comitê de auditoria executado com ética, profissionalismo e dentro dos padrões estabelecidos. As ações, o pensamento e as opiniões, manifestadas de maneira autônoma, sem interferências ou pressões internas ou externas, propiciarão melhores resultados. O inverso disto inviabilizará todo o trabalho do comitê, passando este a ser um mero figurante na estrutura de governança corporativa da organização.

#### **4.6 A atuação do Comitê de Auditoria e a opinião do Auditor Independente**

A pergunta de número 9 procurou verificar se a administração poderia esperar do auditor independente a emissão de uma opinião não modificada, isto é, sem ressalvas, a partir da atuação do comitê de auditoria. Dentre os dez respondentes, dois entendem que a expectativa da administração se cumpra e três discordam que a administração possa esperar a emissão da opinião sem ressalvas do auditor independente, como observado nas respostas abaixo:

*“Pode esperar, sim. Afinal o comitê é atuante no tocante às questões das Demonstrações Financeiras”. (R2)*

*“Sem dúvida, desde que se trate de temas relevantes que possam vir a alterar as demonstrações financeiras de forma relevante”. (R3)*

*“Não, pois apesar do comitê não participar dos trabalhos de auditoria, reúne-se trimestralmente com a auditoria externa para o acompanhamento e discussão dos trabalhos”. (R10)*

*“De forma alguma, porque embora haja pontos em comuns nos dois trabalhos os objetivos e entregáveis são distintos”. (R4)*

Estes entendimentos levam a questionamentos sobre o quanto esses comitês conhecem as suas empresas e, executam as ações baseadas nos padrões conhecidos, acompanhando a elaboração das demonstrações financeiras, controles internos, riscos, auditores independentes, leis e normas, código de conduta e canal de denúncias.

Pesquisadores conduziram um estudo com relação à provável influência do comitê de auditoria no tipo de opinião emitida pelo auditor independente. Para tanto, realizaram uma pesquisa quantitativa investigando o papel do comitê de auditoria em diminuir a perspectiva das empresas de terem uma opinião modificada (ressalva), emitida pelo auditor independente.

Os autores analisaram uma amostra de 117 empresas listadas na Bolsa de Amã, entre 2012 e 2017. Foram avaliadas características como *expertise*, número de reuniões, independência e tamanho do comitê. Utilizando um modelo de regressão logística, o estudo comprovou que o número de membros do comitê de auditoria e a experiência contábil e financeira diminuíram a probabilidade da emissão de opinião modificada por parte do auditor independente (ALKILANI; HUSSIN; SALIN, 2019).

Outro estudo, realizado no Brasil, procurou estabelecer a relação entre as características do comitê de auditoria (tamanho; *expertise*; independência) com o *audit delay* definido pelo número de dias entre o final do ano fiscal da empresa e a data do parecer da auditoria independente. A amostra foi constituída por 126 empresas listadas na B3. Com base em análise fatorial, os autores observaram que o tamanho, a independência e a *expertise* do comitê de auditoria apresentaram uma relação inversa com o *audit delay* (CIAVATTINI; FLASH; 2020).

Os comitês de auditoria fazem parte da estrutura de governança corporativa de uma organização. Trabalham no apoio ao conselho de administração realizando suas atividades em relação a vários segmentos, primando pela correção de procedimentos, cumprimento de leis, normas e regulamentos de órgãos fiscalizadores e reguladores.

Seu olhar deve ser muito cuidadoso, principalmente sobre a elaboração das demonstrações financeiras e sobre os processos de controles internos. Existem outros olhares, como por exemplo, sobre os riscos a que a organização está exposta.

Os riscos sempre existirão e devem ser mitigados, tanto quanto possível, para que ocorra a menor exposição a eles. Um comitê de auditoria atuante, com profissionais preparados (sendo um deles ao menos, independente), atentos a todos os aspectos relevantes de uma organização, muito provavelmente poderão garantir a emissão de uma opinião não modificada, ou seja, sem ressalvas, para a organização.

As demais respostas (50%) dos membros dos comitês não puderam ser utilizadas para análise por apresentarem inconsistências com a questão.

#### **4.7 Utilização dos trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria pelos auditores independentes, para emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras**

Em relação à pergunta número 10, a maioria dos respondentes (90%) entende que os auditores independentes podem usar toda a documentação produzida pelo comitê de auditoria, como informação adicional aos seus exames. Apenas um respondente informa que desconhece a utilização desses documentos pelo auditor. Algumas respostas para esta pergunta estão reproduzidas a seguir:

*“Sim, uma auditoria externa interessada faz uso dos relatórios. Afinal, ali constam preocupações relevantes e que podem subsidiar o aprofundamento de alguns trabalhos dos auditores externos”. (R2)*

*“Sim, porque podem existir elementos que podem ser aproveitados pelos Auditores Independentes”. (R4)*

*“Entendo que sim. O auditor independente deve ter acesso irrestrito às informações necessárias para a realização do seu trabalho”. (R8)*

As atividades do comitê de auditoria, estabelecidas por padrões amplamente divulgados através de publicações de pesquisas, bem como por instituições que desenvolvem conhecimentos e experiências relacionadas às práticas de governança corporativa, estabelecem que esta pequena equipe deve atuar no sentido de levar fidedignidade aos processos e demonstrações financeiras, segurança aos controles internos, mitigação dos riscos, o cumprimento de leis e normas, a contratação e supervisão

dos auditores independentes, observação do código de conduta e, acompanhamento do canal de denúncias, entre outras atividades.

Os resultados sugerem que, relacionando os Quadros 2 e 4, efetivamente as atividades do comitê de auditoria, realizadas de forma total ou parcial, sintetizados pelo uso dos relatórios do comitê, impactam na opinião dos auditores independentes.

Oito entre dez respondentes (R), confirmam este fato. Apenas dois dos dez respondentes apontaram que desconhecem se o uso do relatório do comitê impacta na opinião do auditor, que são os mesmo que no Quadro 3 informam que desconhecem se o auditor utiliza o relatório do comitê.

Também está evidenciado no Quadro 2 que estes respondentes estão entre aqueles que realizam seus trabalhos de forma parcial.

A maioria dos auditores dos comitês informaram que os auditores independentes utilizam os relatórios produzidos pelos comitês, e parte dos auditores independentes afirmaram que estes relatórios impactam suas opiniões.

As opiniões divergentes sobre o impacto ou não dos relatórios, como pode ser observado pelas respostas não concordantes dos demais participantes da pesquisa, indicam que estão sinalizando a sua opinião e não um procedimento de auditoria. Procedimentos sinalizam padronização na ação. Devem ser seguidos, não questionados, e em geral não permitem a possibilidade de discordância na aplicação.

Com relação ao uso do relatório do comitê de auditoria e a possibilidade desse procedimento comprometer a independência do auditor externo, nove dos dez respondentes defenderam que não e corroboraram que a independência do auditor externo não é comprometida. Em relação aos auditores, todos os seis entendem igualmente que não terão sua independência comprometida a partir do uso de relatórios do comitê de auditoria.

Outro aspecto que se entende importante destacar, refere-se à sessão 5.5, que aborda a atuação do comitê de auditoria e a opinião do auditor independente, no sentido de obter dos comitês a sua visão sobre a administração pretender a emissão de uma opinião não modificada, pelo auditor independente, a partir da atuação do comitê.

De todas as dez respostas dos comitês de auditoria, somente três afirmaram que sim, ou seja, que a administração poderia contar com isso, pois supervisionar a elaboração das demonstrações financeiras faz parte de suas atividades.

Entende-se que essa constatação é surpreendente, considerando que o acompanhamento da elaboração das demonstrações financeiras é atribuição de qualquer comitê de auditoria.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta tese foi constatar se as atividades desenvolvidas por um comitê de auditoria, tem impacto na formação da opinião do auditor independente. Pressupondo que um comitê de auditoria integrado por pessoas devidamente qualificadas, éticas, com conhecimento do segmento em que atuam, bem como de leis e regulamentos ligados à atividade em questão, pode constituir-se como um forte pilar da governança corporativa, empenhando maior credibilidade à organização, aos acionistas e, aos *Stakeholders*.

Os padrões mínimos de atuação do comitê de auditoria deve considerar a sua atuação supervisionando a elaboração das demonstrações financeiras; o sistema de controles internos; os riscos a que a organização está exposta (sejam eles, operacionais, financeiros, de gestão, de segurança da informação, entre outros); a constante atualização em relação a mudanças de leis e regulamentos e sua aplicação na organização; a seleção, contratação e supervisão dos auditores independentes; o acompanhamento do cumprimento do código de conduta; e, mantendo atenção ao canal de denúncias, que muitas vezes pode indicar a ocorrência de problemas que muitas vezes causam prejuízos significativos para a organização, com reflexos no resultado.

A base teórica utilizada foi a teoria de agência, estabelecendo relações com a pesquisa nos aspectos de assimetria de informações, conflitos de agência e custos de agência. O comitê de auditoria numa organização está a serviço do conselho de administração. A ele deve prestar auxílio e reportar os problemas encontrados no decorrer de seus exames.

O fortalecimento dos processos operacionais da empresa, o desenvolvimento de uma cultura de controle e, um comitê de auditoria forte e atuante, reduzirá os custos de agência, além de mitigar a assimetria de informações.

Por sua vez, a existência de conflitos de agência, que nada mais são que conflitos de interesse, não deve surpreender a administração da organização. Esforços deverão ser empreendidos para mitigar os efeitos de possíveis conflitos de agência, ou evitá-los a partir de muita atenção e compreensão do processo operacional e da relação hierárquica, focando em melhores resultados e criação de valor para a organização.

A maioria dos estudos realizados, envolvendo comitê de auditoria e auditores independentes não abordaram o provável impacto na opinião do auditor, mas a qualidade, a *expertise*, a independência, isoladamente, entre outros aspectos. Além disso, as pesquisas realizadas tiveram um delineamento quantitativo, que impossibilita as explicações aprofundadas sobre o tema, como aquela que ocorre com um estudo qualitativo.

Com relação aos resultados eles sugerem, a partir da percepção dos respondentes, que as atividades do comitê de auditoria, realizadas de forma total ou parcial, acabam por impactar na opinião dos auditores independentes. A metade dos auditores que responderam ao questionário apontaram para essa afirmação.

Quase a totalidade dos membros dos comitês de auditoria, igualmente concordam que o uso dos relatórios dos comitês impacta na opinião dos auditores. A independência do auditor externo não sofre comprometimento, ainda que ele se utilize das informações constantes no relatório do comitê de auditoria, na quase totalidade das respostas obtidas.

Dois respondentes que afirmam desconhecer se o auditor utiliza os relatórios do comitê e não soube opinar se este fato impacta na opinião do auditor, realiza suas atividades de forma parcial.

Entende-se que o problema de pesquisa foi respondido adequadamente, pelas evidências colhidas na pesquisa, bem como os objetivos específicos foram atendidos, como comentado a seguir. Os comitês foram devidamente caracterizados, a partir dos dados colhidos. A abrangência dos trabalhos do comitê foi classificada em total e parcial, com base na informação das atividades dos comitês.

Obeve-se a confirmação da utilização dos relatórios dos comitês, pelo auditor independente, como evidência para complementar os seus trabalhos. Os auditores e os membros dos comitês confirmaram a possibilidade do uso do relatório do comitê de auditoria, impactar na sua opinião. E, finalmente, os auditores e respondentes dos questionários, declararam sua opinião sobre o possível comprometimento da independência do auditor, caso usem o relatório do comitê de auditoria.

Portanto, confirma-se a tese de que os trabalhos dos comitês de auditoria, sintetizados em seus relatórios, utilizados pelos auditores independentes como evidência de auditoria, causarão impacto na opinião do auditor independente, como evidenciam os resultados apresentados.

Quanto aos objetivos específicos deste estudo, caracterizou-se os comitês de auditoria pesquisados, identificando as atividades dos membros, a formação acadêmica,

a linha de subordinação, o número de membros de cada comitê, o número de reuniões e o tipo de comitê, se estatutário ou não estatutário.

Determinou-se a abrangência dos comitês de auditoria pesquisados, encontrando-se aqueles que desempenham suas funções de forma total, isto é, abarcam todas as possibilidades conforme os padrões geralmente esperados, bem como outros que realizam suas atividades de forma parcial.

Verificou-se que as informações produzidas pelos comitês de auditoria, a partir dos trabalhos realizados sobre os quais são gerados relatórios, são utilizadas pelos auditores independentes, como informações relevantes e evidências de auditoria.

Constatou-se que os auditores independentes avaliam positivamente a possibilidade de terem a sua opinião impactada, a partir da utilização dos trabalhos/relatórios do comitê de auditoria, considerando que são parte integrante do escopo da auditoria.

Finalmente, constatou-se que, noventa por cento dos membros dos comitês e cem por cento dos auditores independentes pesquisados, defendem a posição de que o uso de relatórios do comitê de auditoria não compromete a independência do auditor, condição basilar para a execução e resultados de um trabalho profissional e baseado na ética.

Como sugestão para outras pesquisas, entende-se que aqueles aspectos referentes ao exercício de poder na seara do comitê de auditoria, talvez impactando nas atividades diárias e nos relatórios, com consequências muitas vezes traumáticas e irrecuperáveis para as organizações, seria um bom campo de estudos.

Naturalmente, o uso de entrevistas ou questionários não devem trazer muitas informações sobre o tema, levando em consideração o provável constrangimento ou insegurança de quem os responde. Um outro instrumento, com outra formatação, talvez constituído por uma escala, propicie melhores resultados.

O número de comitês de auditoria deve crescer muito em nosso País. No momento, sua existência é opcional, salvo as situações em que existe obrigatoriedade legal. Contudo, o fortalecimento desses comitês só ocorrerá com uma mudança de cultura organizacional, disseminando a 'cultura' de controle de cima para baixo, fortalecendo os valores éticos, motivando e desenvolvendo as pessoas.

## REFERÊNCIAS

- ABBOTT, L. J.; PARK, Y.; PARKER, S. The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud. **Managerial Finance**, vol. 26 n. 11, p. 55-68, 2000.
- AKERLOF, G. A. The market for lemons: quality uncertainty and the market mechanism. **Quarterly Journal of Economics**, v. 84, n. 3, p. 488-500, 1970.
- ALBUQUERQUE, D.; BREJÃO, L.; ZORZO, F. **A obrigatoriedade da constituição do comitê de auditoria pelas instituições financeiras: eficaz ou não?** Disponível em: <http://arquivos.ibmec.br/hotsite/lawnews/edicao01/asp>. Acesso em: 20 out. 2020.
- ALDERMAN, J.; JOLLINEAU, S. J. Can audit committee expertise increase external auditors' litigation risk? The moderating effect of audit committee independence. **Contemporary Accounting Research**, v. 37, n. 2, p. 717-740, 2020.
- ALKILANI, S. Z.; HUSSIN, W. N. W.; SALIM, B. The influence of audit committee characteristics on modified audit opinion. **Journal of Finance and Accounting**, v.7, n. 3, p. 95-106, 2019.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria – Abordagem moderna e completa**. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 2017.
- ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.
- ARENS, A. A.; LOEBBECKE, J. K. **Auditing: an integrated approach**. Prentice-Hall Inc. Englewood Cliffs, 1991. New Jersey 07632.
- ATTIE, W. **Auditoria - Conceitos e Aplicações**. São Paulo. Atlas, 2011.
- BAATWAH, S. R.; SALLEH, Z.; STEWART, J. Audit committee chair accounting expertise and audit report timeliness. **Asian Review of Accounting**, vol. 27. n 2, p. 273-306, 2019.
- BAIOCO, V. G.; ALMEIDA, J. E. F. Efeitos do comitê de auditoria e do conselho fiscal na qualidade da informação contábil no Brasil. **Revista de Contabilidade e Finanças**. USP, São Paulo, v. 28, n. 74, p. 229-248, 2017.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Edição 70. Almedina Brasil. São Pualo, SP, 2016. Disponível em: <https://madmunifacs.files.wordpress.com/2016/08/anc3a1lise-de-contec3bado-laurence-bardin.pdf>. Acesso em: 15 dez 2022.
- BECKER, C. L.; DEFOND, M. L.; JIAMBALVO, J.; SUBRAMANYAM, K. R. The effect of audit quality on earnings management. **Contemporary Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 1-24, 1998.
- BEPARI, K. Audit committee characteristics and Key Audit Matters (KAMs) disclosures. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, vol. 34, n. 1, p. 152-172, 2022.

- BEZERRA, F. A.; CUNHA, P. R.; SANTANA, A.G.; TEIXEIRA, S. A. Auditoria independente e a qualidade da informação na divulgação das informações contábeis: estudo comparativo entre empresas brasileiras auditadas pelas *big four* e não *big four*. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UFRJ**. Rio de Janeiro, v. 19, n. 3, p. 70-87, 2014.
- BHUYAN, B. U.; D’COSTA, M. Audit committee ownership and audit report lag: evidence from Australia. **International Journal of Accounting and Information Management**, vol. 28, n. 1, p. 96-125, 2020.
- BOGDAN, R.; BIKLEN, S. **Investigação qualitativa em educação – Uma introdução à teoria e aos métodos**. Porto Alegre: Porto Editora, 1994.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Modern Auditing**. John Wiley & Sons Inc. New York, 1996.
- BRANDÃO, M. M. Quais são os principais fundamentos do modelo financeiro de governança corporativa? **BLOG EG – Espaço Governança**. Belo Horizonte, MG. 2021. Disponível em: <https://www.espacogovernanca.com.br/2015/02/no-artigo-quais-sao-asprincipais.html>. Acesso em: 05 dez 2022.
- BRF. **Regimento Interno do Comitê de Auditoria Estatutário – CAE**. São Paulo-SP. 2017. Disponível em: [https://mz-filemanager.s3.amazonaws.com/4d44a134-36cc-4feab520-393c4aceabb2/estatuto-e-politicas/e3caf3f6ba050a867ba086aa79eb930f8496669a512646faad767d0ce3a621ad/regimento\\_interno\\_comite\\_de\\_auditoria.pdf](https://mz-filemanager.s3.amazonaws.com/4d44a134-36cc-4feab520-393c4aceabb2/estatuto-e-politicas/e3caf3f6ba050a867ba086aa79eb930f8496669a512646faad767d0ce3a621ad/regimento_interno_comite_de_auditoria.pdf). Acesso em: 28 dez 2022.
- CARCELLO, J. V.; NEAL, T. L. Audit committee characteristics and auditor dismissals following new going-concern report. **The Accounting Review**, vol. 78, n. 1, p 95-117, 2003.
- CARCELLO, J. V., HERMANSON, D. R.; NEAL, T.L. Disclosures in audit committee charters and reports. **Accounting Horizons**, vol. 16, n. 4, p. 291-304, 2002.
- CARVALHO, S. M. R.; GUIMARÃES, I. P. A sustentabilidade nos critérios de governança corporativa: como a sustentabilidade é refletida na avaliação das boas práticas de governança corporativa na empresa Natura? **Revista Cairu em Revista**. Salvador-BA. Ano 6, n. 9, p.118-131, 2017. Disponível em: [https://www.cairu.br/revista/arquivos/artigos/20171/7\\_SUSTENTABILIDADE.pdf](https://www.cairu.br/revista/arquivos/artigos/20171/7_SUSTENTABILIDADE.pdf). Acesso em: 27 nov 2022.
- CASKEY, J.; NAGAR, V.; PETACCHI, P. Reporting bias with an audit committee. **The Accounting Review**, vol. 85, n. 2, p. 447-481, 2010.
- CERVO, L. F. **Acionista estrangeiro como determinante explicativo da constituição voluntária do comitê de auditoria nas firmas listadas no mercado de capitais brasileiro**. 2019. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Porto Alegre, RS, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2019.

CHIACHIO, V. F. O.; SILVA, S. F.; REINA, D.; REINA, D. R. M.; HEHR, D. A. Comitê de Auditoria: o nível de aderência das companhias listadas na BM&FBOVESPA – as melhores práticas de governança corporativa. **Anais eletrônicos**. XII Congresso USP. São Paulo, 2015. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/104.pdf>. Acesso em: 22 nov 2022.

CIAVATTINI, K. M.; FLACH, L. *Audit Delay* e o Comitê de Auditoria: análise fatorial com empresas listadas na B3. In: 10º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS. **Anais eletrônicos**. Florianópolis, 2020. Disponível em: [https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/217438/Audit%20Delay%20e%20o%20Comite%20de%20Auditoria\\_pdf\\_identificado%20%281%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/217438/Audit%20Delay%20e%20o%20Comite%20de%20Auditoria_pdf_identificado%20%281%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 15 de out. 2020.

COELHO, I.; BRUNA, S. V.; GARCIA, R. *et al.* **O Papel do Auditor**. Disponível em: <http://www.IBRACON.com.br/IBRACON/Portugues/detNoticia.php?cod=2778>. Acesso em: 22 jun. 2020.

COLARES, A. C. V.; ALVES, K. C.; MIRANDA, L. T. F. Relação entre as características do comitê de auditoria e da auditoria independente das companhias abertas da B3. **Revista Ambiente Contábil**, v. 12, n.1, p. 152- 170, 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução Nº 1.203, de 27 de novembro de 2009**. Publicada no Diário Oficial da União em 03 de dezembro de 2009. NBC TA 200 - Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Brasília (DF). Disponível em: <https://www.normasbrasil.com.br/norma/?id=110162>. Acesso em: 30 jul. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis**. NBC TA 700, de 17 de junho de 2016. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2020.

CÓRDOVA, F. P; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa** / [organizado por] Gerhardt, T. E.; Silveira, D. T.; coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica. Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

COSTA, E.; FERREZIN, N. B. ESG-Environmental, Social and Corporate Governance – O tripé da sustentabilidade aplicado às organizações globalizadas. **Revista ALTERJOR – Jornalismo Popular e Alternativo**. São Paulo. Ano 11, v. 2, Edição 24, 2021.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria Contábil – teoria e prática**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2016.

CUNHA, P. R.; HILLESHEIM, T.; FAVERI, D. B.; RODRIGUES JUNIOR, M. M. Características do comitê de auditoria e o gerenciamento de resultados: um estudo nas empresas listadas na BM&F BOVESPA. **Revista de Contabilidade e Organizações - USP**, vol. 8. n. 22, 2014.

CUNHA, P. R.; PLETSCHE, C. S.; SILVA, A. Relación entre las características de la empresa, del comité de auditoría y del auditor independiente com el plazo de publicación de las demostraciones financieras. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPeC**, Brasília, vol. 9, n. 4, art.4, p. 421-435, 2015.

DAGOSTINI, L. **Relação das características do comitê de auditoria e do conselho de administração com o tipo de relatório de auditoria independente**. 2013.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Blumenau, SC, Universidade Regional de Blumenau, 2013.

DANTAS, J. A.; BARRETO, I. T.; CARVALHO, P. R. M. Relatório com modificação de opinião: Risco para o auditor? **Revista Contemporânea de Contabilidade**, UFSC - Florianópolis, v. 14, n. 33, p. 140-157. 2017.

DELOITTE T. T. Manual - **Lei Sarbanes-Oxley – Guia para melhorar a Governança Corporativa através de eficazes controles Internos**. São Paulo, 2003.

DONELLA, G. **Governança Corporativa** – Como surgiram e quais são os princípios básicos de Governança Corporativa. Disponível em:

<https://capitalaberto.com.br/secoes/explicando/governanca-corporativa>. Acesso em: 29 jun. 2020.

DWEKAT, A.; SEGUÍ-MAS, E.; TORMO-CARBÓ, G.; CARMONA, P. Corporate governance configurations and corporate social responsibility disclosure: qualitative comparative analyses of audit committee and board characteristics. **Corporate Social Responsibility and Environmental Management Journal**. Bangkok, 2020.

ECKERT, A; MECCA, M. S.; BIASIO, R.; PEZZI, G. M. Fraudes Contábeis: Caracterização e Análise das Publicações em Periódicos e Eventos Nacionais de Contabilidade. **Revista Universo Contábil** – FURB, Blumenau, v. 10, n. 1, p. 84-103, 2014.

EISENHARDT, K. M. Teoria da Agência: uma avaliação e revisão. **Revista de Governança Corporativa – RGC**, São Paulo, v. 2, n.1, art. esp. p. 1-36, 2015.

ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. **Guia para Comitês de Auditoria – na direção certa**. Publicação do Departamento de Marca, Marketing e Comunicação. Rio de Janeiro, 2015.

FERNANDES, F. M. **Relatório de Emissores da B3**. Primeiro semestre de 2019.

Disponível em:

<https://www.b3.com.br/data/files/37/E1/5E/68/1F84F6109A4874F6AC094EA8/Relatorio%20de%20Emissores%20-%202020Edicao.pdf>. Acesso em: 15 out. 2020.

FURUTA, F.; SANTOS, A. Comitê de Auditoria versus Conselho Fiscal adaptado: a visão dos analistas de mercado e dos executivos das empresas que possuem ADRs. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 21, n. 53, 2010.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projeto de Pesquisa**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, P.; MARCON, R. Teoria de Agência e os conflitos organizacionais: a influência das transferências e das promoções nos custos de agência de uma instituição bancária. **RAM – Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v.7, n 4, p. 168-210, 2020.

- GOLDENBERG, M. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais**. Rio de Janeiro: Record, 8ª Edição, 2004.
- GREMLING, A. A.; RITTENBERG, L. E.; JOHNSTONE, K. M. **Auditoria**. São Paulo. Cengage Learning, 2012.
- GTI – GRUPO DE TRABALHO INTERAGENTES. **Código Brasileiro de Governança Corporativa: companhias abertas**. São Paulo, SP: IBGC, 2016.
- HABIB, A. A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. **Managerial Auditing Journal**, v. 28, n. 3, p. 184-216, 2013.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo, SP. 5ª Edição. Atlas, 1999.
- IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. São Paulo, SP. IBGC, 2015.
- IBGC/IBRACON. **Manual sobre orientações sobre comitês de auditoria: melhores práticas no assessoramento ao conselho de administração**. São Paulo: IBGC/IBRACON, 2017.
- IFC – INTERNATIONAL FINANCE CORPORATION. **Guia prático de governança corporativa – experiências do círculo de companhias da América Latina**. Washington, DC, EUA, 2021. Disponível em: [https://bettergovernance.com.br/pdfs/Guide\\_Portuguese.pdf](https://bettergovernance.com.br/pdfs/Guide_Portuguese.pdf). Acesso em: 22 nov. 2022.
- JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4. p. 305-360, 1976.
- KLANN, R. C. **Gerenciamento de resultados: análise comparativa de empresas brasileiras e inglesas antes e após a adoção das IFRS**. 2011. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) – PPGCC, Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina, Blumenau, 2011.
- KPMG – **Pesquisa perfil do fraudador no Brasil**. São Paulo, 2021. Disponível em: <https://home.kpmg/br/pt/home/insights/2021/12/perfil-fraudador-analisado-tecnologia-aliada.html>. Acesso em: 22 nov. 2022.
- KPMG – Board Leadership Center. **A Governança Corporativa e o Mercado de Capitais**. 16ª Edição, 2021/2022. São Paulo. Disponível em: <https://home.kpmg/br/pt/home/insights/2021/12/diversidade-engajamento-esg-mudancas-governanca-corporativa-empresas.html>. Acesso em: 25 nov. 2022.
- KPMG – **Diversidade da alta liderança é tendência nas empresas brasileiras**. Disponível em: <https://home.kpmg/br/pt/home/insights/2022/03/diversidade-alta-lideranca-tendencia-organizacoes.html>. Acesso em: 09 jan. 2023.
- KRISHNAN, J. Audit committee quality and internal control: an empirical analysis. **The Accounting Review**, v. 80, n. 2, p. 649-675, 2005.
- LARY, A. M. **A Governance Frankenstein integrating the agency and institutional perspectives: focusing on audit committees**. 2014. Tese (Doutorado). School of Accounting, College of Business, RMIT University, 2014.

- LEVY, H. B. Modifications to audit reports that do not affect the audit opinion. **The CPA Journal**, August, New York, NY, p. 59-63, 2019.
- LONGO, C. G. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. São Paulo: Atlas, 2011.
- LOPES DE SÁ, A. **Curso de Auditoria**. São Paulo. Atlas, 2002.
- MAIA, A. C. B. **Questionário e entrevista na pesquisa qualitativa: elaboração, aplicação e análise de conteúdo – Manual Didático**. E-Book. Edição Pedro & João. São Carlos, SP, 2020. Disponível em:  
[https://www.researchgate.net/publication/341259892\\_Questionario\\_e\\_entrevista\\_na\\_pesquisa\\_qualitativa\\_Elaboracao\\_aplicacao\\_e\\_analise\\_de\\_conteudo](https://www.researchgate.net/publication/341259892_Questionario_e_entrevista_na_pesquisa_qualitativa_Elaboracao_aplicacao_e_analise_de_conteudo). Acesso em: 08 jan. 2023.
- MENDES, G. S. C. V.; SORDI, M. R. L. Metodologia de Implementação de Programas de Políticas Públicas. **EccoS – Revista Científica**, São Paulo, n. 30, p. 93-111, 2013.
- MINAYO, M. C. S. **Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade**. 18ª Edição. Petrópolis, RJ: Edição Vozes, 2001.
- MINAYO, M. C. S. **Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade**. Petrópolis, RJ: Edição Vozes, 2009.
- MONTOTO, E. **Contabilidade Geral e Avançada**. 5ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2018.
- MUSTAFA, A. S; AHMAD, A. C.; CHANDREN, S. Board diversity, audit committee characteristics and audit quality: The moderating role of control-ownership wedge. **Business and Economic Horizons (BEH)**, v. 14, n. 3, p. 587-614, 2018.
- NASCIMENTO, A. M.; BIANCHI, M. Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa. *In*: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. **Anais eletrônicos**. São Paulo, 2005. Disponível em:  
<https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos52005/245.pdf>. Acesso em: 22 out. 2020.
- NASSIFF, E.; SOUZA, C. L. Conflitos de Agência e Governança Corporativa. **Revista Caderno de Administração**. PUCSP. v.7, n.1, p. 01-20, 2013.
- NG, S., L. **Role effectiveness of audit committees' governance characteristics: impacts on internal and external auditing of listed companies**. 2013. Tese (Doutorado). School of Accounting, College of Business, RMIT University February, 2013.
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ Jr., J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica**. São Paulo. Atlas, 2004.
- OLIVEIRA, M. C.; COSTA, P. P. O comitê de auditoria nas companhias abertas brasileiras: um estudo multicaso. **Anais eletrônicos**. São Paulo. USP, 2005. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos52005/24.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2022.
- OTHMAN, R.; ISHAK, I. F.; ARIF, S. M. M.; ABDUL, N. Influence of audit committee characteristics on voluntary ethics disclosure. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, vol. 145, n. 145 p.330-342, 2014.

OUSSII, A. A.; KLIBI, M. F.; OUERTANI, I. Audit committee role: formal rituals or effective oversight process? **Managerial Auditing Journal**, vol. 34, n. 6, p. 673-695, 2019.

PELEIAS, I. R.; SEGRETI, J. B.; COSTA, C. A. Comitê de auditoria ou órgãos equivalentes no contexto da Lei Sarbanes-Oxley: estudo da percepção dos gestores de empresas brasileiras emitentes de American Depositary Receipts – ADR. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 1, p. 41-65, 2009. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/573>. Acesso em: 25 nov. 2022.

PEREIRA, M. T.; PAREJO, J. C. B.; SEDANO, S. S. R.; LERNER, A. F. Relatório de auditoria independente em empresas brasileiras listadas na B3: uma análise das causas de emissão de relatórios com ressalva. In: CONGRESSO PROFISSIONAL E ACADÊMICO EM CONTABILIDADE. **Anais eletrônicos**. Curitiba, 2019.

PEREIRA, V. M.; GONÇALVES, R. S.; COSTA, A. J. B. Comitês de Auditoria: Análise bibliométrica da produção científica em periódicos nacionais nas áreas de contabilidade e administração. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, v. 13, n. 2, 2022. Acesso em: <https://www.fundace.org.br/revistaracef/index.php/racef/article/view/891>. Acesso em: 11 jan. 2023.

PORTO, E. G. **Compliance e Governança Corporativa – Uma abordagem prática e objetiva**. Edição Lawboratory. Porto Alegre, 2020.

PRICEWATERHOUSECOOPERS - PWC. **A importância da gestão de riscos nos processos de auditoria**. Artigo. São Paulo, 2002.

PRICEWATERHOUSECOOPERS - PWC. **Excelência em Comitês de Auditoria**. Fórum PwC Brasil de Governança. São Paulo, 2017.

ROCHA, I.; PEREIRA, A. M.; BEZERRA, F.A.; NASCIMENTO, S. Análise sobre a Produção Científica da Teoria da Agência e da Assimetria da Informação. **REGE**, São Paulo, SP, Brasil, v. 19, n. 2, p. 329-342, 2012.

ROCHA, M. A. C. **A importância da independência dos auditores no trabalho de auditoria**. 2020. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Porto, Portugal, 2020. Disponível em: [https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/17457/1/M%C3%A1rio\\_Rocha\\_MA\\_2020.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/17457/1/M%C3%A1rio_Rocha_MA_2020.pdf). Acesso em: 11 jan. 2023.

RODRIGUES, R. L. **Teoria de agência, governança corporativa e política de dividendos: evidências nas empresas brasileiras de capital aberto**. 2015. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, São Paulo, 2015.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de Estágio e Pesquisa em Administração**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2013.

ROSS, S. A.; WESTERFIELD, R. W.; JORDAN, B. D.; LAMB, R. **Fundamentos de Administração Financeira**. 9ª Edição. AMGH. Porto Alegre, 2015.

SANTOS, A. R. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. Rio de Janeiro: DP&A, 1999.

- SANTOS, V.; SCHMEIDER, C. F.; CUNHA, P.R. Características do Comitê de Auditoria: Um estudo nas empresas listadas na BM&F Bovespa. **Revista Catarinense de Ciências Contábeis**, v. 16, n. 49, p.17-33, 2017.
- SCHLUP, D.; SOSCHINKE, C. K.; CUNHA, P. R.; SILVA, A. Influência do comitê de auditoria em suas características na assimetria de informações nas empresas brasileiras. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**, vol. 39, n. 1, p. 41-55, 2020. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/3071/307163778003/html/>. Acesso em: 25 nov. 2022.
- SEC – Securities and Exchange Commission. **Final Rules: Audit Committee Disclosure**. Disponível em: <https://www.sec.gov/rules/final/34-42266.htm>. Acesso em: 22 jul. 2021.
- SEGRETI, J. B.; COSTA, C. A. **Implantação do Comitê de Auditoria em Empresas Brasileiras conforme a Lei Sarbanes-Oxley**. In: XXXI ENCONTRO DA ANPAD. **Anais**, Rio de Janeiro, 2007.
- SEIXAS, R. L. R. A condição estratégica do exercício de poder em Michel Foucault. **Revista de Filosofia Argumentos**. Ano 3, n. 5, 2011. Disponível em: [https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/4500/1/2011\\_Art\\_RLRSeixas.pdf](https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/4500/1/2011_Art_RLRSeixas.pdf). Acesso em: 18 dez. 2022.
- SIERRA, G.; ORTA, M. **Teoria de la Auditoria Financiera**. Madrid: McGraw-Hill, 1996.
- SILVA, A.; CUNHA, P.R.; TEIXEIRA, S. A. Recomendações aos Comitês de Auditoria em Empresas Brasileiras. Artigo. **Revista de Contabilidade e Organizações**. 2018. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/138529/148779>. Acesso em: 25 nov. 2022.
- SILVA, L. E.; FARIAS, T. A. Uma revisita a Ronald H. Coase. **Revista de Desenvolvimento Econômico – RDE** - Ano XVIII, vol. 3, n. 35, p. 860-874, 2016. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/rde/article/viewFile/3904/3087>. Acesso em: 5 dez. 2022.
- SILVESTRE, A. O.; SPRENGER, K. B.; KRONBAUER, C. A. Relatório modificado de auditoria: análise pré e pós-convergência aos padrões internacionais de contabilidade. **Revista Catarinense de Ciências Contábeis**, v. 15, n. 44, p. 75-85, 2016.
- SOUZA, J. C.; SCARPIN, J. E. **Fraudes Contábeis: As Respostas da Contabilidade nos Estados Unidos e na Europa**. In: III SEGET. **Anais**, Rezende, RJ, 2006.
- SULTANA, N.; SINGH, H.; ZAHN, J. L. W. M. Audit committee characteristics and audit report lag. **International Journal of Auditing**, v. 19, p. 72- 87, 2015.
- TEIXEIRA, B. **Relação do Tamanho, da Expertise e da Independência do Comitê de Auditoria com a Qualidade da Auditoria Independente**. 2016. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.
- VANCA, P. M.; COCURULLO, A. **A importância da gestão de riscos nos processos de auditoria**. PricewaterhouseCoopers, p. 1-16, 2002.

VELTE, P. The link between audit committee, corporate governance quality and firm performance: a literature review. **Corporate Ownership and Control**, v. 14, n. 4, p. 15-31, 2017.

VELTE, P. Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence.

**Corporate Social Responsibility Environmental Management**, v. 25, p.748-755, 2018.

VLAMINCK, N.; SARENS, G. The relationship between audit committee characteristics and financial statement quality: evidence from Belgium. *In*: EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION. **Annual Congress**, 35, Ljubljana, 2012.

YASIN, F. M.; NELSON, S. P. Audit committee and internal audit: implications on audit quality. **International Journal of Economics, Management and Accounting**, v. 20, n. 2, p. 187-218, 2012.

ZALATA, A. M.; TAURINGANA, V.; TINGBANI, I. Audit committee financial expertise, gender, and earnings management: Does gender of the financial expert matter? **International Review of Financial Analysis**, v. 55, p. 170-183, 2018.

ZHANG, Y.; ZHOU, J.; ZHOU, N. Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 26, p. 300-327, 2007.

## APÊNDICE A

### Questionário proposto para levantamento de dados

Este questionário tem por objetivo coletar informações para realização de Pesquisa Acadêmica em nível de Doutorado em Ciências Contábeis, na Universidade do Vale do Rio dos Sinos, com foco no tema Comitê de Auditoria. As informações aqui coletadas serão mantidas no mais absoluto sigilo, sem que sejam mencionados em momento algum, o nome das empresas ou o nome dos entrevistados. Esta será uma pesquisa Quantitativa, onde será aplicada Análise de Conteúdo, com o objetivo de propiciar a defesa da Tese proposta, portanto, sua resposta deverá ser fundamentada, não sendo cabível respostas do tipo sim/não.

#### Roteiro do questionário

1. Como está constituído o Comitê de Auditoria na sua organização? (Se Comitê Estatutário? Número de membros? Linha de subordinação?)
2. Como se dá o funcionamento do Comitê de Auditoria no decorrer do ano? (*Qual o número de reuniões? As reuniões são registradas em Atas? São emitidos relatórios para a Administração?*)
3. Qual a abrangência dos trabalhos do Comitê de Auditoria em relação às seguintes atribuições? (*(a)elaboração das demonstrações financeiras; (b)controles internos e o gerenciamento de riscos; (c)cumprimento de leis e normas; (d)seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho; (e)supervisão do trabalho da auditoria interna; (f)aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.*)
4. Como pode ser descrita a relação entre o Comitê de Auditoria e a Administração (*Presidente, CEO, Diretorias, Conselho de Administração*)?
5. Como se caracteriza a independência de atuação dos membros do Comitê de Auditoria na organização, em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, etc.?
6. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes?
7. Algum membro do Comitê de Auditoria participa dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.
8. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Justifique.

9. Em seu ponto de vista, a Administração da organização poderia esperar a emissão de uma opinião não modificada pelo Auditor Independente, a partir da atuação do Comitê de Auditoria? Detalhe sua resposta.

10. Você entende que os auditores independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Justifique sua resposta.

11. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

## APÊNDICE B

### QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS (Comitês de Auditoria)

(R1)

1. Como está constituído o Comitê de Auditoria na sua organização? (Se Comitê Estatutário? Número de membros? Linha de subordinação?)

**Resposta:** *Estatutário, 2-3 membros subordinado ao conselho de administração.*

2. Como se dá o funcionamento do Comitê de Auditoria no decorrer do ano? (Qual o número de reuniões? As reuniões são registradas em Atas? São emitidos relatórios para a Administração?).

**Resposta:** *2 reuniões mensais, registradas em atas e são emitidos relatórios para a administração.*

3. Qual a abrangência dos trabalhos do Comitê de Auditoria em relação às seguintes atribuições? (a)elaboração das demonstrações financeiras; (b)controles internos e o gerenciamento de riscos; (c)cumprimento de leis e normas; (d)seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho; (e)supervisão do trabalho da auditoria interna; (f)aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.

**Resposta:** *Abrangência total em relação à supervisão e manifestação para o conselho de administração e para a administração.*

4. Como pode ser descrita a relação entre o Comitê de Auditoria e a Administração (Presidente, CEO, Diretorias, Conselho de Administração)?

**Resposta:** *Relação de boa qualidade e troca de experiências.*

5. Como se caracteriza a independência de atuação dos membros do Comitê de Auditoria na organização, em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, etc.?

**Resposta:** *Total independência operacional para cumprimento das competências do Comitê.*

6. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes? Em caso positivo, em que sentido? Em caso negativo, por que não?

**Resposta:** *Uma das principais competências do Comitê é fiscalizar os atos e verificar a independência da Auditoria Independente além de acompanhar a qualidade dos trabalhos. Isto é feito periodicamente.*

7. Algum membro do Comitê de Auditoria participa dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

**Resposta:** *O Comitê participa como órgão independente, verifica se há divergências entre a Auditoria Independente e a Administração e se manifesta em casos não regulares.*

8. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Justifique.

**Resposta:** *Sim, esta é uma das atribuições para que não existam pendências que possam modificar a opinião do Auditor Independente.*

9. Em seu ponto de vista, a Administração da organização poderia esperar a emissão de uma opinião não modificada pelo Auditor Independente, a partir da atuação do Comitê de Auditoria? Detalhe sua resposta.

**Resposta:** *Uma das missões do Comitê de auditoria é buscar neutralizar/ reduzir essa possibilidade.*

10. Você entende que os auditores independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Sim, bem como os de outras áreas (Auditoria Interna, Gestão de Riscos, integridade...), para efeito de revisão de Controles Internos.*

11. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Sob o meu ponto de vista, não.*

(R2)

1. Como está constituído o Comitê de Auditoria na sua organização? (Se Comitê Estatutário? Número de membros? Linha de subordinação?).

**Resposta:** *Três membros, pertencentes a Matriz.*

2. Como se dá o funcionamento do Comitê de Auditoria no decorrer do ano? (Qual o número de reuniões? As reuniões são registradas em Atas? São emitidos relatórios para a Administração?).

**Resposta:** *Quatro reuniões trimestrais com ata e enviadas para a Matriz.*

3. Qual a abrangência dos trabalhos do Comitê de Auditoria em relação às seguintes atribuições? (a) *elaboração das demonstrações financeiras;* (b) *controles internos e o gerenciamento de riscos;* (c) *cumprimento de leis e normas;* (d) *seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho;* (e) *supervisão do trabalho da auditoria interna;* (f) *aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.*

**Resposta:** *Abrange todas as alternativas, exceto a supervisão no gerenciamento de riscos.*

4. Como pode ser descrita a relação entre o Comitê de Auditoria e a Administração (Presidente, CEO, Diretorias, Conselho de Administração)?

**Resposta:** *É subordinado ao Conselho de Administração.*

5. Como se caracteriza a independência de atuação dos membros do Comitê de Auditoria na organização, em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, etc.?

**Resposta:** *Não são membros independentes. São o CFO da Matriz (empresa europeia), o Diretor de Operações América Latina e o Diretor de Auditoria da Matriz.*

6. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes? Em caso positivo, em que sentido? Em caso negativo, por que não?

**Resposta:** *As atas são remetidas para a Auditoria Independente da Matriz.*

7. Algum membro do Comitê de Auditoria participa dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

**Resposta:** *Não.*

8. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Justifique.

**Resposta:** *Sim. A questão da melhoria dos controles internos, que é acompanhada pelo Comitê, repercute no fee anual dos auditores independentes.*

9. Em seu ponto de vista, a Administração da organização poderia esperar a emissão de uma opinião não modificada pelo Auditor Independente, a partir da atuação do Comitê de Auditoria? Detalhe sua resposta.

**Resposta:** *Pode esperar, sim. Afinal, o Comitê é atuante no tocante questões das DF's.*

10. Você entende que os auditores independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Sim. Uma auditoria externa interessada faz uso desses relatórios. Afinal, ali constam preocupações relevantes e que podem subsidiar o aprofundamento de alguns trabalhos dos auditores externos.*

11. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique.

**Resposta:** *Não.*

**(R3)**

1. Como está constituído o Comitê de Auditoria na sua organização? (Se Comitê Estatutário? Número de membros? Linha de subordinação?)

**Resposta:** *O Comitê de Auditoria é estatutário, composto por três membros, sendo 7m deles o coordenador, r3laci9nado diretamente ao Conselho de Administracao.*

2. Como se dá o funcionamento do Comitê de Auditoria no decorrer do ano? (Qual o número de reuniões? As reuniões são registradas em Atas? São emitidos relatórios para a Administração?)

**Resposta:** *O CAud se reúne mensalmente em reuniões ordinárias e extraordinárias, sendo que em 2022 tem sido de uma ordinária e duas extraordinárias.*

3. Qual a abrangência dos trabalhos do Comitê de Auditoria em relação às seguintes atribuições? (a)elaboração das demonstrações financeiras; (b)controles internos e o gerenciamento de riscos; (c)cumprimento de leis e normas; (d)seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho; (e)supervisão do trabalho da auditoria interna; (f)aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.

**Resposta:** *Apreciacao mensal das DFs, acompanhamento diuturno das atividades da Auditoria Interna e da área de Inspeçtoria, com análise das eventuais transgressões às regras da Cia. e acompanhamento do atendimento em tempo oportuno às recomendacoes, acompanhamento trimestral dos temas trabalhos dos auditores independentes, exame trimestral das denúncias e sua solucao, reuniões regulares com a área de controles internos e análise de suas atividades, aoreciacao das infraciesvao código de conduta e a solução dada a cada infringência.*

4. Como pode ser descrita a relação entre o Comitê de Auditoria e a Administração (Presidente, CEO, Diretorias, Conselho de Administração)?

**Resposta:** *Excelente, pois o CAud se reúne trimestralmente com o CA, nas quais relata as atividades desenvolvidas, relata as suas preocupações e efetuas proposições de encaminhamento em relação a problemas identificados.*

5. Como se caracteriza a independência de atuação dos membros do Comitê de Auditoria na organização, em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, etc.?

**Resposta:** *A linha de trabalho é a de total independência em relação às suas atividades frente ao CA.*

6. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes? Em caso positivo, em que sentido? Em caso negativo, por que não?

**Resposta:** *Os relatórios CAud são comentados com os auditores independentes naquil9 que lhes diga respeito.*

7. Algum membro do Comitê de Auditoria participa dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

**Resposta:** *Não, pois essa não é a sua função.*

8. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Justifique.

**Resposta:** *Sim, sempre que temas relevantes lhes sejam apresentados.*

9. Em seu ponto de vista, a Administração da organização poderia esperar a emissão de uma opinião não modificada pelo Auditor Independente, a partir da atuação do Comitê de Auditoria? Detalhe sua resposta.

**Resposta:** *Sem dúvida, desde que se trate de temas relevantes que possam vir a alterar as demonstrações financeiras de forma relevante.*

10. Você entende que os auditores independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Naturalmente, considerando a profundidade da análise de temas relevantes pelo CAud*

11. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Não deveria ser o caso, pois se supõe que o trabalho dos auditores independentes deveria contemplar todos os aspectos possíveis de análise pelo CAud.*

**(R4)**

1. Como está constituído o Comitê de Auditoria na sua organização? (Se Comitê Estatutário? Número de membros? Linha de subordinação?).

**Resposta:** *Comitê Estatutário, com 3 membros e subordinado ao Conselho de Administração*

2. Como se dá o funcionamento do Comitê de Auditoria no decorrer do ano? (Qual o número de reuniões? As reuniões são registradas em Atas? São emitidos relatórios para a Administração?)

**Resposta:** *Duas reuniões mensais e dependendo da necessidade alguma extraordinária, todas registradas em Ata e há um reporte anual consolidado ao Conselho de Administração*

3. Qual a abrangência dos trabalhos do Comitê de Auditoria em relação às seguintes atribuições? (a) *elaboração das demonstrações financeiras*; (b) *controles internos e o gerenciamento de riscos*; (c) *cumprimento de leis e normas*; (d) *seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho*; (e) *supervisão do trabalho da auditoria interna*; (f) *aplicação do código de conduta e do canal de denúncias*.

**Resposta:** *Todas as alternativas apresentadas*

4. Como pode ser descrita a relação entre o Comitê de Auditoria e a Administração (Presidente, CEO, Diretorias, Conselho de Administração)?

**Resposta:** *Uma relação de cooperação mútua, pois o Comitê de Auditoria serve como mais um mecanismo para a eficiente Governança Corporativa da Cia.*

5. Como se caracteriza a independência de atuação dos membros do Comitê de Auditoria na organização, em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, etc.?

**Resposta:** *O Comitê de Auditoria se reporta ao Conselho de Adm. justamente para preservar sua independência na execução de suas responsabilidades*

6. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes? Em caso positivo, em que sentido? Em caso negativo, por que não?

**Resposta:** *Sim, como mais um meio utilizado pelo Auditor Independente para conclusão dos exames relacionados às Demonstrações Financeiras*

7. Algum membro do Comitê de Auditoria participa dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

**Resposta:** *São feitas reuniões periódicas (no mínimo trimestrais, coincidindo com as ITR's - Informações Financeiras Trimestrais) e os 3 membros do Comitê de Auditoria participam*

8. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Justifique.

**Resposta:** *Sim, porque dos dois lados há o enfoque na Governança Corporativa da Cia e ainda na cobertura quanto aos principais riscos do negócios*

9. Em seu ponto de vista, a Administração da organização poderia esperar a emissão de uma opinião não modificada pelo Auditor Independente, a partir da atuação do Comitê de Auditoria? Detalhe sua resposta.

**Resposta:** *De forma alguma, porque embora haja pontos comuns nos dois trabalhos os objetivos e entregáveis são distintos*

10. Você entende que os auditores independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Sim, porque podem existir elementos que podem ser aproveitados pelos Auditores Independentes*

11. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Não, pois como já mencionado os objetivos e entregáveis dos dois trabalhos são bem distintos e os dois grupos zelam por práticas profissionais que asseguram a independência de ambos.*

**(R5)**

1. Como está constituído o Comitê de Auditoria na sua organização? (Se Comitê Estatutário? Número de membros? Linha de subordinação?)

**Resposta:** *Estatutário; 3 membros; Subordinado ao Cons. Administração*

2. Como se dá o funcionamento do Comitê de Auditoria no decorrer do ano? (Qual o número de reuniões? As reuniões são registradas em Atas? São emitidos relatórios para a Administração?)

**Resposta:** *2 reuniões ordinárias mensais; média de 3 extraordinárias mensais; sim trimestralmente e anualmente*

3. Qual a abrangência dos trabalhos do Comitê de Auditoria em relação às seguintes atribuições? (a)elaboração das demonstrações financeiras; (b)controles internos e o gerenciamento de riscos; (c)cumprimento de leis e normas; (d)seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho; (e)supervisão do trabalho da auditoria interna; (f)aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.

**Resposta:** *todos os itens que estão contidos no corpo da Lei 13.303*

4. Como pode ser descrita a relação entre o Comitê de Auditoria e a Administração (Presidente, CEO, Diretorias, Conselho de Administração)?

**Resposta:** *Mais produtiva e transparente possível*

5. Como se caracteriza a independência de atuação dos membros do Comitê de Auditoria na organização, em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, etc.?

**Resposta:** *Independência de opinião.*

6. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes? Em caso positivo, em que sentido? Em caso negativo, por que não?

**Resposta:** *Relatórios do Comitê são normalmente fornecidos ao ao A Externo, não porque exista a obrigatoriedade, mas para uma boa governança*

7. Algum membro do Comitê de Auditoria participa dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

**Resposta:** *Não, não faz parte do escopo de Comitês de Auditoria Estatutária, em conformidade com a legislação.*

8. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Justifique.

**Resposta:** *Sim. Nos reunimos mensalmente com os auditores externos e apresentamos eventso que possam impactar nas Df's da companhia.*

9. Em seu ponto de vista, a Administração da organização poderia esperar a emissão de uma opinião não modificado pelo Auditor Independente, a partir da atuação do Comitê de Auditoria? Detalhe sua resposta.

**Resposta:** *Pode acontecer.*

10. Você entende que os auditores independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Eles tem acesso aos relatórios trimestrais e anuais, além dos encontros mensis.*

11. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Não, podemos entender como procedimentos complementares de auditoria.*

**(R6)**

1. Como está constituído o Comitê de Auditoria na sua organização? (Se Comitê Estatutário? Número de membros? Linha de subordinação?)

**Resposta:** *Na Empresa, o CAE = Comitê de Auditoria Estatutário foi instituído por força de lei. Somos 5 membros. O CAE está subordinado ao Conselho de Administração.*

2. Como se dá o funcionamento do Comitê de Auditoria no decorrer do ano? (Qual o número de reuniões? As reuniões são registradas em Atas? São emitidos relatórios para a Administração?)

**Resposta:** *As reuniões são mensais; Tudo registrado em Ata; as Atas são encaminhadas ao Conselho de Administração, Conselho Fiscal e Diretoria, para conhecimento. Só é emitido um Relatório Anual, cfe prevê a lei 13.303.*

3. Qual a abrangência dos trabalhos do Comitê de Auditoria em relação às seguintes atribuições? (a)elaboração das demonstrações financeiras; (b)controles internos e o gerenciamento de riscos; (c)cumprimento de leis e normas; (d)seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho; (e)supervisão do trabalho da auditoria interna; (f)aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.

**Resposta:** *(a) = acompanhamento analítico mensal do desempenho; (b) = por amostragem a partir das demonstrações; (c) = por ser empresa pública, tudo deve ter autorização e previsão legal; (d) = acompanhamento do processo licitatório, contratação e acompanhamento dos trabalhos via contato/diálogo mensal (\*)as vezes difícil, pois choca com a autonomia prevista em lei também; (e) = auditoria interna participa das reuniões do CAE e seus relatórios são disponibilizados ao CAE. (f) = canal de denúncias sempre aberto.*

4. Como pode ser descrita a relação entre o Comitê de Auditoria e a Administração (Presidente, CEO, Diretorias, Conselho de Administração)?

**Resposta:** *Relacionamento amistoso, porém, nas questões técnicas é tudo formalizado.*

5. Como se caracteriza a independência de atuação dos membros do Comitê de Auditoria na organização, em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, etc.?

**Resposta:** *Sem problemas.*

6. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes? Em caso positivo, em que sentido? Em caso negativo, por que não?

**Resposta:** *As atas do CAE são públicas. Se solicitado serão disponibilizadas. Já os relatórios da Auditoria Externa obrigatoriamente são analisados pelo CAE.*

7. Algum membro do Comitê de Auditoria participa dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

**Resposta:** *Procuramos manter uma relação amistosa e o diálogo em algumas situações pontuais. Mas é compreensível alguma resistência pela autonomia a eles garantida por lei. Ainda*

8. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Justifique.

**Resposta:** *Ainda não tive a oportunidade de convivência por mais tempo, pois a auditoria está sendo trocada/licitada.*

9. Em seu ponto de vista, a Administração da organização poderia esperar a emissão de uma opinião não modificado pelo Auditor Independente, a partir da atuação do Comitê de Auditoria? Detalhe sua resposta.

**Resposta:** *Se for este o entendimento da auditoria externa, não vejo problemas.*

10. Você entende que os auditores independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Não só valendo-se das atas e relatório do CAE (o Anual é expedido pelo CAE somente após conhecer o parecer dos auditores independentes), assim como deveriam observar as anotações do Conselho Fiscal e Conselho de Administração.*

11. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Não acredito nisso. Os auditores independentes tem a sua autonomia e esta prática antecede ao nascimento dos CAEs. Eles devem se valer das informações do CAE só para qualificar ainda mais o seu trabalho/relatórios.*

**(R7)**

1. Como está constituído o Comitê de Auditoria na sua organização? (Se Comitê Estatutário? Número de membros? Linha de subordinação?)

**Resposta:** *Sim é Comitê Estatutário de Auditoria, composto por três membros. Subordinado ao Conselho de Administração*

2. Como se dá o funcionamento do Comitê de Auditoria no decorrer do ano? (Qual o número de reuniões? As reuniões são registradas em Atas? São emitidos relatórios para a Administração?)

**Resposta:** *São realizadas uma reunião a cada mês. Todas registradas com ATAS. Emitimos Relatório Anual para o Conselho de Administração.*

3. Qual a abrangência dos trabalhos do Comitê de Auditoria em relação às seguintes atribuições? (a)elaboração das demonstrações financeiras; (b)controles internos e o gerenciamento de riscos; (c)cumprimento de leis e normas; (d)seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho; (e)supervisão do trabalho da auditoria interna; (f)aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.

**Resposta:** *Recebemos as demonstrações financeiras assinadas pelo Empresa e Auditoria Independente. Após emitimos nosso relatório Anual o qual é encaminhado para o Conselho de Administração com a observação dos itens "b" e "c". O item "d" também é acompanhado por nosso CAE. O item "e" apenas acompanhamos por e-mail os prazos para entrega do Relatório Final. Já o item "f" recebemos da Diretoria quando for o caso.*

4. Como pode ser descrita a relação entre o Comitê de Auditoria e a Administração (Presidente, CEO, Diretorias, Conselho de Administração)?

**Resposta:** *Nossas solicitações são feitas através de e-mail e exigimos a resposta também via e-mail. Não vejo problemas nesta relação.*

5. Como se caracteriza a independência de atuação dos membros do Comitê de Auditoria na organização, em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, etc.?

**Resposta:** *Totalmente independente.*

6. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes?

**Resposta:** *Acredito que são utilizados pelos Auditores Independente. Mas com certeza os órgãos de controle do Estado recebem nossas Atas e Relatórios. Não tenho a informação sobre a utilização.*

7. Algum membro do Comitê de Auditoria participa dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

**Resposta:** *Não*

8. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Justifique.

**Resposta:** *Nosso relatórios são elaborados a partir de nosso trabalho com as áreas. Não posso afirmar que impactam na opinião dos Auditores Independente.*

9. Em seu ponto de vista, a Administração da organização poderia esperar a emissão de uma opinião não modificada pelo Auditor Independente, a partir da atuação do Comitê de Auditoria? Detalhe sua resposta.

**Resposta:** *Talvez. Mas não aconteceu até hoje.*

10. Você entende que os auditores independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Seria de muita utilidade. Mas não posso afirmar que utilizam.*

11. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Não compromete e sim seria mais um auxílio. O Auditor Independente trabalha com amostras. O trabalho do CAE que também não é de execução poderia auxiliar.*

**(R8)**

1. Como está constituído o Comitê de Auditoria na sua organização? (Se Comitê Estatutário? Número de membros? Linha de subordinação?)

**Resposta:** *Estatutário. 3 membros. Reporte ao Conselho.*

2. Como se dá o funcionamento do Comitê de Auditoria no decorrer do ano? (Qual o número de reuniões? As reuniões são registradas em Atas? São emitidos relatórios para a Administração?)

**Resposta:** *2 reuniões por mes, registradas em ata. Relatório Anual de atividades e relatórios mensais enviados ao Conselho.*

3. Qual a abrangência dos trabalhos do Comitê de Auditoria em relação às seguintes atribuições? (a)elaboração das demonstrações financeiras; (b)controles internos e o gerenciamento de riscos; (c)cumprimento de leis e normas; (d)seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho; (e)supervisão do trabalho da auditoria interna; (f)aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.

**Resposta:** *Todos os itens sao cobertos.*

4. Como pode ser descrita a relação entre o Comitê de Auditoria e a Administração (Presidente, CEO, Diretorias, Conselho de Administração)?

**Resposta:** *COAUD assessora Conselho e se relaciona com presidente e diretorias para cumprir este seu papel de assessoramento. Relação de cordialidade e respeito.*

5. Como se caracteriza a independência de atuação dos membros do Comitê de Auditoria na organização, em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, etc.?

**Resposta:** *Reporte ao Conselho. Órgão independente.*

6. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes?

**Resposta:** *Relatórios estão disponíveis para consulta pelos Auditores Independentes.*

7. Algum membro do Comitê de Auditoria participa dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

**Resposta:** *Não. Trabalho da auditoria externa e independente.*

8. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Justifique.

**Resposta:** *Sim. Interagimos trimestralmente com a Auditoria Externa.*

9. Em seu ponto de vista, a Administração da organização poderia esperar a emissão de uma opinião não modificado pelo Auditor Independente, a partir da atuação do Comitê de Auditoria? Detalhe sua resposta.

**Resposta:** *Não entendida a pergunta.*

10. Você entende que os auditores independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Entendo que sim. O Auditor Independente deve ter acesso irrestrito às informações necessárias para realização de seu trabalho.*

11. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Auditor Independente deve realizar suas próprias análises, sem se deixar ser influenciado por qualquer informação.*

**(R9)**

1. Como está constituído o Comitê de Auditoria na sua organização? (Se Comitê Estatutário? Número de membros? Linha de subordinação?)

**Resposta:** *Comitê Estatutário, 3 membros e subordinado ao Conselho de Administração*

2. Como se dá o funcionamento do Comitê de Auditoria no decorrer do ano? (Qual o número de reuniões? As reuniões são registradas em Atas? São emitidos relatórios para a Administração?)

**Resposta:** *As reuniões são bimestrais, são registradas em atas que são publicas e são apreciadas pelo CA.*

3. Qual a abrangência dos trabalhos do Comitê de Auditoria em relação às seguintes atribuições? (a)elaboração das demonstrações financeiras; (b)controles internos e o gerenciamento de riscos; (c)cumprimento de leis e normas; (d)seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho; (e)supervisão do trabalho da auditoria interna; (f)aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.

**Resposta:** *Aprovamos as demonstrações financeiras. Monitoramos a gestão de riscos e controles internos, assim como o compliance dentro de nossa alçada. Possuímos responsabilidade de monitorar os trabalhos dos AE e avaliar a sua adequação, além de analisar a minuta de sua contratação e os potenciais conflitos de interesse que possam existir com outros serviços de consultoria. A AUDIN responde diretamente para o nosso comitê. Agente monitora o planejamento, a execução e os produtos dos trabalhos da AUDIN. O nosso canal de denúncias hoje é ligado com a ouvidoria mas estamos em processo de construção de um canal dedicado conforme previsão do art. 24 da lei 13.303.*

4. Como pode ser descrita a relação entre o Comitê de Auditoria e a Administração (Presidente, CEO, Diretorias, Conselho de Administração)?

**Resposta:** *É uma relação independente e transparente.*

5. Como se caracteriza a independência de atuação dos membros do Comitê de Auditoria na organização, em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, etc.?

**Resposta:** *A subordinação do nosso comitê é junto ao conselho de administração. Os nossos membros são totalmente independentes.*

6. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes?

**Resposta:** *Não sei. Acredito que possam ser utilizados para análise do ambiente de controle, mas isso nunca foi conversado explicitamente. Os relatórios circunstanciados dos AE, por outro lado, sempre são discutidos e avaliados no âmbito deste comitê.*

7. Algum membro do Comitê de Auditoria participa dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

**Resposta:** *Não. Sempre mantemos uma postura de supervisão. Os membros do COAUD supervisionam os trabalhos e por isso não podem executar. Contudo, sempre mantivemos um diálogo aberto com a contabilidade e com os auditores externos para atuar sobre potenciais conflitos na execução dos trabalhos.*

8. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Justifique.

**Resposta:** *Acredito que se forem encontradas fraquezas no ambiente de controle que possam afetar de forma material a opinião dos AE poderia impactar. Não é o caso da nossa organização.*

9. Em seu ponto de vista, a Administração da organização poderia esperar a emissão de uma opinião não modificada pelo Auditor Independente, a partir da atuação do Comitê de Auditoria? Detalhe sua resposta.

**Resposta:** *O comitê de auditoria possui como atribuição avaliar e monitorar os riscos e, principalmente, os controles internos na organização. Se isso for executado com efetividade é de se esperar que os trabalhos da AE sejam facilitados, pois o comitê trabalha como uma linha de defesa, tratando as falhas antes de elas ocorrerem.*

10. Você entende que os auditores independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Acredito que já utilizam e, se não, deveriam utilizar. Os AE perguntam ao comitê se veio ao seu conhecimento algum ato ilegal ou inapropriado praticado pelos administradores que poderiam impactar os demonstrativos financeiros. Eu acredito que quando eles perguntarem isso já tenham olhado os nossos relatórios. Contudo, isso nunca foi discutido abertamente.*

11. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Nunca. O AE precisa se munir de todos os indícios necessários para uma execução satisfatória dos seus serviços. Utilizar o comitê de auditoria como suporte é algo esperado inclusive. O principal ponto que precisa de cuidado no quesito independência é a prestação de serviços concomitantemente; Isto o comitê de auditoria monitora para não ocorrer.*

**(R10)**

1. Como está constituído o Comitê de Auditoria na sua organização? (Se Comitê Estatutário? Número de membros? Linha de subordinação?)

**Resposta:** *Estatutário, 03 membros, subordinado ao Conselho de Administração*

2. Como se dá o funcionamento do Comitê de Auditoria no decorrer do ano? (Qual o número de reuniões? As reuniões são registradas em Atas? São emitidos relatórios para a Administração?)

**Resposta:** *02 Reuniões mensais, 01 reunião mensal com o CA, todas reuniões possuem atas.*

3. Qual a abrangência dos trabalhos do Comitê de Auditoria em relação às seguintes atribuições? (a)elaboração das demonstrações financeiras; (b)controles internos e o gerenciamento de riscos; (c)cumprimento de leis e normas; (d)seleção, contratação e destituição dos auditores independentes, e acompanhamento do seu trabalho; (e)supervisão do trabalho da auditoria interna; (f)aplicação do código de conduta e do canal de denúncias.

**Resposta:** *letras ( b, d, e , f)*

4. Como pode ser descrita a relação entre o Comitê de Auditoria e a Administração (Presidente, CEO, Diretorias, Conselho de Administração)?

**Resposta:** *Reuniões de trabalho, com tópicos de discussão definidos previamente, e disposição dos membros do CA em ouvir as recomendações do Comitê de Auditoria.*

5. Como se caracteriza a independência de atuação dos membros do Comitê de Auditoria na organização, em relação a emissão de relatórios, linha de subordinação, etc.?

**Resposta:** *Os membros do Comitê de Auditoria não possuem relação de vínculo com a empresa, com total liberdade na emissão de relatórios e ou acesso a documentos.*

6. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes?

**Resposta:** *Sim, acompanhamento dos relatórios do comitê de auditoria quanto a eficiência e eficácia dos controles internos.*

7. Algum membro do Comitê de Auditoria participa dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

**Resposta:** *Não*

8. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Justifique.

**Resposta:** *Sim. O Comitê de Auditoria se manifesta de forma efetiva sobre a qualidade dos controles internos da instituição.*

9. Em seu ponto de vista, a Administração da organização poderia esperar a emissão de uma opinião não modificado pelo Auditor Independente, a partir da atuação do Comitê de Auditoria? Detalhe sua resposta.

**Resposta:** *Não, pois apesar de o Comitê não participar na elaboração dos trabalhos de auditoria, reúne-se trimestralmente com a auditoria externa para o acompanhamento e discussão dos trabalhos*

10. Você entende que os auditores independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Sim. Devido a avaliação do controles internos e no acompanhamento da elaboração das demonstrações pelo comitê de auditoria.*

11. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

**Resposta:** *Não. Penso que pode complementar o trabalho do auditor.*

## APÊNDICE C

### RESPOSTAS DOS QUESTIONÁRIOS (Auditores Independentes)

(A1)

Aos Auditores Independentes

Me chamo **Jorge Luiz Rosa da Silva** ([jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com)) e sou aluno do Curso de Doutorado, no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, orientado no desenvolvimento de minha Tese Doutoral pelo Professor Doutor Clóvis Antônio Kronbauer, sob o título, “*A Relação entre o Comitê de Auditoria e a Opinião do Auditor Independente*”; e tem por objetivo geral, determinar como as características e atividades do Comitê de Auditoria das empresas, impactam na opinião dos Auditores Independentes.

O estudo em desenvolvimento terá sua coleta de dados realizada por meio de questionários com membros de Comitês de Auditoria em companhias sediadas no estado do Rio Grande do Sul e, com Auditores Independentes. Pelo fato da coleta se dar por questionário, informa-se que haverá transcrição criteriosa de termos utilizados pelos respondentes, para fazer face ao método chamado de Análise de Conteúdo, desta pesquisa Qualitativa. **Sua resposta precisa ser necessariamente dissertativa**, visto que para este tipo de pesquisa não se aplicam respostas objetivas do tipo Sim/Não. Para os Comitês de Auditoria foram formuladas onze perguntas e, **para os Auditores Independentes, apenas cinco perguntas**.

**Assume-se, a devida manutenção do anonimato (confidencialidade) relativa à identidade dos respondentes, a qual sob hipótese alguma e sob as devidas penas legais, será revelada.**

Agradeço desde já sua colaboração, com a participação nesta pesquisa Acadêmica. Se enviar a resposta por e-mail, pode identificar apenas o número da questão e registrar sua resposta.

-----  
***Você, como Auditor Independente, entende/concorda que:***

1. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

***A empresa possuindo Comitê de Auditoria é sim avaliado os trabalhos executados durante o exercício e se serão utilizados em nossos papéis de trabalho.***

2. Algum membro do Comitê de Auditoria participe dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

***Não, julgamos e avaliamos os trabalhos realizados por este comitê. Sendo útil utilizamos conforme a norma de auditoria.***

3. De alguma forma o Comitê de Auditoria entende que os trabalhos e relatórios que ele realiza ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

*De alguma forma sim, dependendo dos riscos e fragilidades apontadas.*

4. Os Auditores Independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Comente sua resposta.

*Sim, pois existe uma norma de auditoria independente para utilização dos trabalhos de auditoria interna da empresa. E o auditor deve julgar se utilizará no planejamento do trabalho.*

5. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Comente sua resposta.

*Não, como citando anteriormente deve ser avaliação no planejamento a utilização ou não e estar de acordo com a norma de auditoria.*

Encaminhe sua resposta, com a brevidade possível, para o e-mail: [jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com).

(A2)

Aos Auditores Independentes

Me chamo **Jorge Luiz Rosa da Silva** ([jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com)) e sou aluno do Curso de Doutorado, no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, orientado no desenvolvimento de minha Tese Doutoral pelo Professor Doutor Clóvis Antônio Kronbauer, sob o título, “*A Relação entre o Comitê de Auditoria e a Opinião do Auditor Independente*”; e tem por objetivo geral, determinar como as características e atividades do Comitê de Auditoria das empresas, impactam na opinião dos Auditores Independentes.

O estudo em desenvolvimento terá sua coleta de dados realizada por meio de questionários com membros de Comitês de Auditoria em companhias sediadas no estado do Rio Grande do Sul e, com Auditores Independentes. Pelo fato da coleta se dar por questionário, informa-se que haverá transcrição criteriosa de termos utilizados pelos respondentes, para fazer face ao método chamado de Análise de Conteúdo, desta pesquisa Qualitativa. **Sua resposta precisa ser necessariamente dissertativa**, visto que para este tipo de pesquisa não se aplicam respostas objetivas do tipo Sim/Não. Para os Comitês de Auditoria foram formuladas onze perguntas e, **para os Auditores Independentes, apenas cinco perguntas.**

**Assume-se, a devida manutenção do anonimato (confidencialidade) relativa à identidade dos respondentes, a qual sob hipótese alguma e sob as devidas penas legais, será revelada.**

Agradeço desde já sua colaboração, com a participação nesta pesquisa Acadêmica. Se enviar a resposta por e-mail, pode identificar apenas o número da questão e registrar sua resposta.

- 
1. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes? Comente sua resposta.
  2. Algum membro do Comitê de Auditoria participe dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.
  3. De alguma forma o Comitê de Auditoria entende que os trabalhos e relatórios que ele realiza ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.
  4. Os Auditores Independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Comente sua resposta.
  5. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Comente sua resposta.

Encaminhe sua resposta, com a brevidade possível, para o e-mail: [jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com).

Prezado,

As respostas das perguntas acima foram dadas considerando as “ boas “ praticas de auditoria independente previstas nas normas e procedimentos de auditoria.

1. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

***Sim. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano devem (ou deveriam) ser utilizados pelos Auditores Independentes pois podem fornecer elementos e informações úteis para um adequado planejamento e aplicação de procedimentos na realização dos trabalhos de auditoria a serem desenvolvidos durante o ano.***

2. Algum membro do Comitê de Auditoria participe dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

***Não. Mas, quando solicitado qualquer membro do Comitê de Auditoria deve prestar informações aos Auditores Independentes de maneira colaborativa.***

3. De alguma forma o Comitê de Auditoria entende que os trabalhos e relatórios que ele realiza ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Comente sua resposta

***Sim. O entendimento decorre, em síntese, das respostas às questões anteriores.***

4. Os Auditores Independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Comente sua resposta.

***Sim. Os Auditores Independentes podem utilizar trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras mas também, conforme referido na questão 1, para um adequado planejamento e aplicação de procedimentos na realização dos trabalhos de auditoria a serem desenvolvidos durante o ano.***

5. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Comente sua resposta.

***Não. Apesar dos Auditores Independentes poderem utilizar trabalhos, atas, relatórios do Comitê de Auditoria conforme referido em questões anteriores isto não deve comprometer na independência profissional do Auditor especialmente na independência mental e intelectual na realização dos trabalhos e aplicação dos procedimentos assim como na emissão de opinião por parte do Auditor Independente expressa no Relatório de Auditoria.***

(A3)

Aos Auditores Independentes

Me chamo **Jorge Luiz Rosa da Silva** ([jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com)) e sou aluno do Curso de Doutorado, no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, orientado no desenvolvimento de minha Tese Doutoral pelo Professor Doutor Clóvis Antônio Kronbauer, sob o título, “*A Relação entre o Comitê de Auditoria e a Opinião do Auditor Independente*”; e tem por objetivo geral, determinar como as características e atividades do Comitê de Auditoria das empresas, impactam na opinião dos Auditores Independentes.

O estudo em desenvolvimento terá sua coleta de dados realizada por meio de questionários com membros de Comitês de Auditoria em companhias sediadas no estado do Rio Grande do Sul e, com Auditores Independentes. Pelo fato da coleta se dar por questionário, informa-se que haverá transcrição criteriosa de termos utilizados pelos respondentes, para fazer face ao método chamado de Análise de Conteúdo, desta pesquisa Qualitativa. **Sua resposta precisa ser necessariamente dissertativa**, visto que para este tipo de pesquisa não se aplicam respostas objetivas do tipo Sim/Não. Para os Comitês de Auditoria foram formuladas onze perguntas e, **para os Auditores Independentes, apenas cinco perguntas.**

**Assume-se, a devida manutenção do anonimato (confidencialidade) relativa à identidade dos respondentes, a qual sob hipótese alguma e sob as devidas penas legais, será revelada.**

Agradeço desde já sua colaboração, com a participação nesta pesquisa Acadêmica. Se enviar a resposta por e-mail, pode identificar apenas o número da questão e registrar sua resposta.

-----  
***Você, como Auditor Independente, entende/concorda que:***

1. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes?

***Sim. Os auditores independentes se utilizam das informações produzidas para o Planejamento Estratégico de Auditoria***

2. Algum membro do Comitê de Auditoria participe dos trabalhos dos Auditores Independentes?

***Não há relação de membro do comitê participar de trabalhos dos auditores independentes; pode sim, participar de situações que requeiram uma abordagem da execução de trabalhos tanto do comitê quanto do auditor independente.***

3. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes?

***Não. Os assuntos produzidos serão alvo de atenção para entendimento e aplicação de possíveis procedimentos adicionais, se, assim, for necessário.***

4. Você entende que os Auditores Independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras?

***Os auditores independentes devem sim, utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria; mas não necessariamente terão influência em informações que serão aproveitadas nas demonstrações financeiras.***

5. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

***Não. Os trabalhos e relatórios do comitê de auditoria serão fonte de informação como suporte aos trabalhos do auditor, os quais não se confundem com a independência profissional do auditor.***

Encaminhe sua resposta, com a brevidade possível, para o e-mail: [jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com).

(A4)

Aos Auditores Independentes

Me chamo **Jorge Luiz Rosa da Silva** ([jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com)) e sou aluno do Curso de Doutorado, no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, orientado no desenvolvimento de minha Tese Doutoral pelo Professor Doutor Clóvis Antônio Kronbauer, sob o título, “*A Relação entre o Comitê de Auditoria e a Opinião do Auditor Independente*”; e tem por objetivo geral, determinar como as características e atividades do Comitê de Auditoria das empresas, impactam na opinião dos Auditores Independentes.

O estudo em desenvolvimento terá sua coleta de dados realizada por meio de questionários com membros de Comitês de Auditoria em companhias sediadas no estado do Rio Grande do Sul e, com Auditores Independentes. Pelo fato da coleta se dar por questionário, informa-se que haverá transcrição criteriosa de termos utilizados pelos respondentes, para fazer face ao método chamado de Análise de Conteúdo, desta pesquisa Qualitativa. **Sua resposta precisa ser necessariamente dissertativa**, visto que para este tipo de pesquisa não se aplicam respostas objetivas do tipo Sim/Não. Para os Comitês de Auditoria foram formuladas onze perguntas e, **para os Auditores Independentes, apenas cinco perguntas.**

**Assume-se, a devida manutenção do anonimato (confidencialidade) relativa à identidade dos respondentes, a qual sob hipótese alguma e sob as devidas penas legais, será revelada.**

Agradeço desde já sua colaboração, com a participação nesta pesquisa Acadêmica. Se enviar a resposta por e-mail, pode identificar apenas o número da questão e registrar sua resposta.

-----  
***Você, como Auditor Independente, entende/concorda que:***

1. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes?

***não***

2. Algum membro do Comitê de Auditoria participe dos trabalhos dos Auditores Independentes?

***não***

3. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes?

***não***

4. Você entende que os Auditores Independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras?

*sim, sempre que existem comitê de auditoria ativo fazemos a avaliação principalmente das atas*

5. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

*não, pois usamos apenas como consulta das atividades e resultados utilizados*

Encaminhe sua resposta, com a brevidade possível, para o e-mail: [jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com).

(A5)

Aos Auditores Independentes

Me chamo **Jorge Luiz Rosa da Silva** ([jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com)) e sou aluno do Curso de Doutorado, no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, orientado no desenvolvimento de minha Tese Doutoral pelo Professor Doutor Clóvis Antônio Kronbauer, sob o título, “*A Relação entre o Comitê de Auditoria e a Opinião do Auditor Independente*”; e tem por objetivo geral, determinar como as características e atividades do Comitê de Auditoria das empresas, impactam na opinião dos Auditores Independentes.

O estudo em desenvolvimento terá sua coleta de dados realizada por meio de questionários com membros de Comitês de Auditoria em companhias sediadas no estado do Rio Grande do Sul e, com Auditores Independentes. Pelo fato da coleta se dar por questionário, informa-se que haverá transcrição criteriosa de termos utilizados pelos respondentes, para fazer face ao método chamado de Análise de Conteúdo, desta pesquisa Qualitativa. **Sua resposta precisa ser necessariamente dissertativa**, visto que para este tipo de pesquisa não se aplicam respostas objetivas do tipo Sim/Não. Para os Comitês de Auditoria foram formuladas onze perguntas e, **para os Auditores Independentes, apenas cinco perguntas.**

**Assume-se, a devida manutenção do anonimato (confidencialidade) relativa à identidade dos respondentes, a qual sob hipótese alguma e sob as devidas penas legais, será revelada.**

Agradeço desde já sua colaboração, com a participação nesta pesquisa Acadêmica. Se enviar a resposta por e-mail, pode identificar apenas o número da questão e registrar sua resposta.

-----

***Você, como Auditor Independente, entende/concorda que:***

1. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes?

***Existe uma integração dos auditores e os comitês para discussão dos riscos/principais assuntos de auditoria e acompanhamento do trabalho de auditoria. Normalmente essa discussão é formalizada em uma ata e o relatório do comitê é elaborado posteriormente. O uso do relatório especificamente tem sido para confirmar o tratamento dos assuntos reportados em reuniões de acompanhamento.***

2. Algum membro do Comitê de Auditoria participe dos trabalhos dos Auditores Independentes?

***Normalmente a liderança do comitê de auditoria requer atualização junto ao auditor em relação aos “achados” dos auditores na execução do seu trabalho. O trabalho do comitê é independente do auditor, porém os requerimentos comuns são discutidos entre as partes.***

3. De alguma forma o Comitê de Auditoria percebe que os seus trabalhos e relatórios realizados ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes?

***Considerando que os assuntos que representam os riscos de auditoria são comuns, trabalhos que envolvam questões de gestão de riscos podem ser compartilhados e avaliados tanto pelo comitê como pelos auditores independentes***

4. Você entende que os Auditores Independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras?

***Sim. Assuntos tratados em reuniões do comitê que dizem respeito a identificação melhorias de controles internos e gerenciamento de riscos são, contribuem para a conclusão da opinião do auditor independente.***

5. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Justifique sua resposta.

***Entendo que os trabalhos desenvolvidos pelo comitê são independentes e não comprometem a independência do auditor na emissão do seu relatório. O papel do comitê inclui a verificação da adequação da independência profissional do auditor, portanto entendo que não existe conflito, pois o uso de informações obtidas através do comitê está previsto nas normas de auditoria, especificamente na que trata sobre a comunicação do auditor com a governança da entidade auditada.***

Qualificação do Entrevistado (com o objetivo de eventualmente esclarecer algum aspecto das respostas deste questionário, solicitamos a identificação a seguir):

Nome: Paulo Ricardo Pinto Alaniz  
Empresa: Bakertilly RS Auditores Independentes  
Área de Formação: Contabilidade/Auditoria  
Email: paulo.alaniz@bakertillyrs.com.br

Encaminhe sua resposta, com a brevidade possível, para o e-mail: [jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com).

(A6)

Aos Auditores Independentes

Me chamo **Jorge Luiz Rosa da Silva** ([jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com)) e sou aluno do Curso de Doutorado, no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, orientado no desenvolvimento de minha Tese Doutoral pelo Professor Doutor Clóvis Antônio Kronbauer, sob o título, “*A Relação entre o Comitê de Auditoria e a Opinião do Auditor Independente*”; e tem por objetivo geral, determinar como as características e atividades do Comitê de Auditoria das empresas, impactam na opinião dos Auditores Independentes.

O estudo em desenvolvimento terá sua coleta de dados realizada por meio de questionários com membros de Comitês de Auditoria em companhias sediadas no estado do Rio Grande do Sul e, com Auditores Independentes. Pelo fato da coleta se dar por questionário, informa-se que haverá transcrição criteriosa de termos utilizados pelos respondentes, para fazer face ao método chamado de Análise de Conteúdo, desta pesquisa Qualitativa. **Sua resposta precisa ser necessariamente dissertativa**, visto que para este tipo de pesquisa não se aplicam respostas objetivas do tipo Sim/Não. Para os Comitês de Auditoria foram formuladas onze perguntas e, **para os Auditores Independentes, apenas cinco perguntas.**

**Assume-se, a devida manutenção do anonimato (confidencialidade) relativa à identidade dos respondentes, a qual sob hipótese alguma e sob as devidas penas legais, será revelada.**

Agradeço desde já sua colaboração, com a participação nesta pesquisa Acadêmica. Se enviar a resposta por e-mail, pode identificar apenas o número da questão e registrar sua resposta.

-----  
***Você, como Auditor Independente, entende/concorda que:***

1. Os trabalhos e relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria ao longo do ano são utilizados pelos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

***O Comitê de Auditoria é um órgão interno auxiliar do Conselho de Administração, entre outras tarefas está a função de analisar e dar opinião sobre a contratação dos Auditores Independentes. Os Auditores Independentes após contratados submetem seu cronograma de trabalho do exercício a apreciação do Comitê, bem como os relatórios e análise efetuadas nas Demonstrações Financeiras, é função regimental que o Comitê acompanhe de forma permanente, através dos relatórios e reuniões periódicas, o desempenho dos Auditores Independentes.***

***Os relatórios produzidos pelo Comitê de Auditoria são enviados ao Conselho de Administração e publicados no site interno das Companhias, ou seja, os Auditores Independentes têm acesso aos mesmos e pode se utilizar destes trabalhos para formar sua opinião, assim como durante as reuniões conjuntas para apreciações de seus trabalhos.***

2. Algum membro do Comitê de Auditoria participe dos trabalhos dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

***Não. Os Auditores Independentes utilizam suas próprias equipes para a realização de seus trabalhos contratados pelas Companhias.***

3. De alguma forma o Comitê de Auditoria entende que os trabalhos e relatórios que ele realiza ao longo do ano, podem impactar na opinião dos Auditores Independentes? Comente sua resposta.

***Como o Comitê de Auditoria acompanha de forma permanente a aderência dos controles internos, as ferramentas utilizadas pelas áreas para monitorar os riscos das operações e ajuda a orientar a implantação de aprimoramentos dos controles. Normalmente o Comitê de Auditoria ou os próprios Auditores Independentes ao detectarem um fato relevante que pode impactar na emissão de opinião por parte dos Auditores Independentes, esta assunto é discutido em reunião conjunta visando encontrar caminhos legais que possam amenizar e/ou solucionar a impropriedade verificada.***

4. Os Auditores Independentes poderiam utilizar os trabalhos, atas, relatórios, preparados pelo Comitê de Auditoria durante o ano, no sentido de contribuir para a emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras? Comente sua resposta.

***Sim. Geralmente são parte integrante do escopo de auditoria independente, revisar atas, relatórios emitidos não só pelo Comitê de Auditoria como pelo Conselho Fiscal, de Administração e AGOS.***

5. A utilização dos trabalhos e relatórios do Comitê de Auditoria pelos Auditores Independentes, como suporte aos seus trabalhos, poderia comprometer a independência profissional do Auditor? Comente sua resposta.

***Não, pois qualquer atos ou fatos verificados pelos Auditores Independentes podem e devem ser considerados para formação da sua opinião sobre as Demonstrações Financeiras.***

Encaminhe sua resposta, com a brevidade possível, para o e-mail: [jorgeh.rosa@gmail.com](mailto:jorgeh.rosa@gmail.com).