

DOI: <https://doi.org/10.9771/rcufba.v18i1.61529>**Auditoria de Provisões e Passivos Contingentes em Companhias Brasileiras de Capital Aberto: Uma Análise a Partir dos Relatórios de Auditoria Independente****Provisions and Contingent Liabilities Audit in Brazilian Publicly Traded Companies: An Analysis from Independent Audit Reports****Bárbara Carvalho Borges**
barbaraborges9@hotmail.com**Suliani Rover**
sulianirover@gmail.com**Cleyton de Oliveira Ritta**
UFSC
cleyton.ritta@ufsc.br**Luiz Alberton**
UFSC
luiz.alberton@ufsc.br**RESUMO**

O objetivo da pesquisa consiste em identificar a materialidade das provisões e passivos contingentes de empresas brasileiras de capital e como a auditoria independente descreve sua avaliação nos relatórios de auditoria. A pesquisa possui natureza descritiva com abordagem qualitativa e do tipo documental por meio de técnica de análise de conteúdo. A amostra intencional de pesquisa contempla as empresas que negociam ações na Brasil Bolsa Balcão (B3) dos setores de consumo não cíclico, utilidade pública e petróleo gás e biocombustíveis que possuem informações sobre provisões e passivos contingentes no relatório de auditoria independente no período de 2016 a 2021. A pesquisa forneceu uma compreensão abrangente do processo de auditoria de provisões e passivos contingentes em empresas brasileiras de capital aberto, incluindo suas categorias, motivos para constar em Principal Assunto de Auditoria (PAA), procedimentos de auditoria e avaliação de materialidade. Com base na análise da materialidade, no ano de 2021, em média, 98% das empresas analisadas superaram os limites de materialidade dos valores das contingências. Conclui-se que as provisões e passivos contingentes tornam-se mais materiais no decorrer dos anos e possuem potencial efeito na posição econômica e financeira das companhias.

Palavras-chave: Provisões e passivos contingentes. Auditoria. Relatório de auditoria. Principal Assunto de Auditoria (PAA).

ABSTRACT

The objective of the research is to identify the materiality of provisions and contingent liabilities of Brazilian capital companies and how the independent auditor describes its assessment in the audit reports. The research adopts a descriptive nature with a qualitative approach and a documentary design, utilizing content analysis techniques. The intentional sample includes companies listed on the Brasil Bolsa Balcão (B3) from the non-cyclical consumer, public utilities, and oil, gas, and biofuels sectors that provided information about provisions and contingent liabilities in their independent audit reports from 2016 to 2021. The research offers a comprehensive understanding of the auditing process for provisions and contingent liabilities in publicly traded Brazilian companies, encompassing their categories, reasons for inclusion as Key Audit Matters (KAM), audit procedures, and materiality evaluation. Based on the materiality analysis, in 2021, on average, 98% of the analyzed companies exceeded the materiality thresholds for contingent liability values. It is concluded that provisions and contingent liabilities have become more material over the years, with a potential impact on the economic and financial position of the companies.

Keywords: Provisions and contingent liabilities. Audit. Audit Report. Key Audit Matters.

Recebido em: 21/05/2024. Aceito em: 17/12/2024. Publicado em: 17/12/2024. Editor: Anna Beatriz Palmeira



1 INTRODUÇÃO

A abordagem da auditoria é realizada por meio de exames a partir de amostragem e opiniões emitidas para garantir a razoabilidade das demonstrações contábeis, considerando os aspectos relevantes (Arcúrio Júnior & Gonçalves, 2020). A crescente complexidade na avaliação de riscos resulta em um maior julgamento do auditor, devido à natureza específica de cada trabalho (Santos & Cunha, 2021). O julgamento do auditor está relacionado ao risco de auditoria e à materialidade na execução dos procedimentos. A incerteza enfraquece o argumento da materialidade do auditor e afeta negativamente a qualidade do julgamento profissional (Santos & Cunha, 2021). A incerteza de estimativa é inerente à imprecisão na mensuração de elementos contábeis (IAASB, 2018).

Em vista de melhorar a qualidade informacional dos relatórios de auditoria e o alinhamento as normas internacionais, no Brasil, no ano de 2016, foi aprovada a NBC TA 701, correlata à International Standards on Auditing 701 (ISA 701) que incluía seção de Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) no relatório de auditoria independente. Os PAAs possuem objetivo de comunicar aos investidores informações referentes aos assuntos críticos tratados durante o trabalho de auditoria que: (1) envolvem julgamentos difíceis, subjetivos ou complexos; e/ou (2) que representam dificuldade para o auditor obter evidência apropriada e suficiente; e/ou (3) representam maior dificuldade para o auditor em formar opinião sobre as demonstrações financeiras (Christensen et al., 2014).

Nesse contexto de assuntos críticos, destacam-se as provisões e passivos contingentes. A provisão é definida como passivo de prazo ou valor incerto e por sua vez, o passivo contingente é uma “obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade” (CPC, 2009, p. 4). Esses elementos contábeis são obrigações em que há complexidade e subjetividade envolvida na estimativa de valores e demandam de julgamento da administração para o registro contábil. Logo, é a partir do julgamento da probabilidade de perda que se define o valor e o reconhecido contábil como provisão ou apenas a divulgação em notas explicativas como passivo contingente (CPC, 2009).

A falta de disclosure sobre provisões e passivos contingentes por parte das empresas levanta o questionamento se elas estão demonstrando de forma transparente e confiável os riscos em que estão envolvidas (Borges & Rover, 2022). Esse é um ponto de atenção que também se estende aos auditores externos (Du et al., 2020). A contabilidade enfrenta o desafio

de mensurar obrigações contingentes, uma vez que é complexo definir o valor exato de uma obrigação que ocorrerá somente no futuro. Consequentemente, o desafio se estende aos auditores, que devem confiar cada vez mais no uso de especialistas, principalmente da área jurídica, para determinar a relação adequada entre valores e probabilidades de perda das provisões e passivos contingentes (Pandit & Baker, 2021).

Até o momento, não está claro se os investidores compreendem quando as demonstrações financeiras contêm níveis extremos de incerteza (Eilifsen et al., 2021). Christensen et al. (2014) apontam que a auditoria não pode remover a extrema incerteza inerente aos valores reportados, derivados de modelos de avaliação da administração baseados em informações não observáveis e sujeitos à incerteza de estimativa. A relevância desse assunto está relacionada ao processo de avaliação das provisões e passivos contingentes, que envolve estimativas complexas utilizadas como justificativa para modificação de opinião e ênfase (Santana et al., 2019; Marques et al., 2021). Diante disso, o objetivo da pesquisa consiste em identificar a materialidade das provisões e passivos contingentes de empresas brasileiras de capital e como a auditoria independente descreve sua avaliação nos relatórios de auditoria.

A pesquisa de Marques et al. (2021) fornece evidências de que as provisões e passivos contingentes são a segunda categoria mais reportada como PAA. Santana et al. (2019) demonstraram que as provisões passivas estão presentes em 48,4% dos relatórios com PAA e representam 15% de todos os assuntos destacados. Esses resultados indicam uma alta incidência de provisões e passivos contingentes como PAA nos relatórios de auditoria. Portanto, torna-se relevante obter uma compreensão mais aprofundada do conteúdo das divulgações da auditoria independente sobre as provisões e passivos contingentes, visando reduzir a assimetria de informações entre as empresas e os stakeholders, e assim obter uma avaliação mais precisa do desempenho financeiro e dos riscos associados à empresa (Marques et al., 2013).

O estudo concentrou-se na análise das informações analíticas sobre provisões e passivos contingentes que constam nos relatórios de auditoria independente das empresas brasileiras de capital aberto dos setores de consumo não cíclico, serviços públicos e petróleo e gás. Esses setores foram selecionados por serem, segundo Rosa (2014), os setores que mais divulgam informações sobre provisões e passivos contingentes. Foi analisado o período abrangido pelos PAAs, de 2016 a 2021, avaliando as categorias, os motivos para constarem como PAAs, procedimentos de auditoria e avaliação de materialidade. Buscou-se fornecer informações aos usuários da informação contábil para melhorar a compreensão das

informações relatadas e a qualidade dos relatórios.

Este estudo contribui para a literatura e usuários da informação contábil ao fornecer evidências detalhadas sobre os riscos percebidos pelos auditores independentes quanto às provisões e passivos contingentes das empresas brasileiras de capital aberto. Essas informações são relevantes, pois podem favorecer o processo de tomada de decisão de investimentos e alocação de recursos financeiros. Na literatura de auditoria, não foram encontrados estudos que investiguem informações sobre provisões e passivos contingentes divulgadas nos relatórios de auditoria. Logo, a pesquisa contribui com a lacuna observada, por meio da análise das informações sobre provisões e passivos contingentes nos relatórios de auditoria de empresas brasileiras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A auditoria tem como objetivo aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis mediante opinião em relação à conformidade com as normas vigentes aplicáveis à entidade auditada (Arcúrio Júnior & Gonçalves, 2020). Desta forma, ela exerce um papel relevante na redução da assimetria informacional entre principal e agente, assegurando maior eficiência econômica (Marques et al., 2013). O meio de comunicação dos auditores independentes com os usuários é a opinião de auditoria divulgada nos relatórios de auditoria que complementam as demonstrações financeiras (Alves Júnior & Gardi, 2020).

Com o avanço da economia e do sistema financeiro, o volume de negócios e a competitividade no mercado de capitais aumentaram, tornando essencial para as empresas a apresentação confiável dos resultados dos negócios (Pandit & Baker, 2021). Entre as formas de comunicação com os usuários das informações contábeis, destaca-se o relatório de auditoria, que se distanciou de seu objetivo inicial de apenas detectar fraudes e erros e evoluiu para a avaliação da possibilidade de distorções relevantes na posição financeira e patrimonial das empresas (Pandit & Baker, 2021).

Com a inclusão dos PAAs, por meio da NBC TA 701 (2016), o foco dos relatórios de auditoria deixou de possuir uma estrutura padronizada e limitada para apresentação de informações sobre as demonstrações financeiras, tornando-se um relatório com conteúdo informacional detalhado que fornece informações úteis e confiáveis sobre questões significativas relacionadas ao trabalho e à evidência de auditoria que antes não estavam disponíveis para os usuários da informação contábil (Pandit & Baker, 2021). Essa evolução tem o potencial de reduzir significativamente a assimetria de informação entre o auditor e o

usuário do relatório de auditoria (Pandit & Baker, 2021).

Ao expressar a opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor independente avalia a veracidade e a conformidade das informações contidas no relatório financeiro aplicável, os padrões contábeis estabelecidos pelos órgãos reguladores e os pressupostos contábeis (Santana et al., 2019). É importante ressaltar que as informações contábeis podem conter imprecisões ou irregularidades antes de serem acessadas pelo auditor, tornando essencial que a auditoria utilize técnicas apropriadas para fornecer garantia adequada das demonstrações financeiras publicadas (Pandit & Baker, 2021).

Aqueles que preparam as demonstrações financeiras exercem julgamento profissional, uma vez que as normas contábeis são baseadas em princípios (Santos & Cunha, 2021). Assim como os preparadores, os auditores também precisam exercer julgamento profissional ao auditar as empresas. Fatores como julgamento atribuído ao preparador das demonstrações financeiras, como por exemplo, o tratamento de provisões e passivos contingentes e a subjetividade das normas contábeis, podem resultar em tratamento inconsistente das informações, comprometendo a comparabilidade das demonstrações financeiras (Du et al., 2020). Assim, a auditoria busca assegurar aos usuários que o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos elementos contábeis estão adequados conforme as normas e legislações aplicáveis.

Os auditores exercem julgamentos profissionais substanciais para avaliar a razoabilidade das estimativas de valores de provisões e passivos contingentes (Du et al., 2020). A subjetividade no tratamento desses elementos contábeis cria valores razoavelmente possíveis que excedem os limites de materialidade dos auditores e às vezes por múltiplos de materialidade (Eilifsen et al., 2021). Camargo e Alberton (2015, p. 4) argumentam que “a omissão ou distorção de um item, ou itens, é material se puder (individual ou coletivamente) influenciar as decisões econômicas tomadas pelos usuários com base nas demonstrações contábeis”.

No Brasil, as provisões e os passivos contingentes são tratados pelo CPC 25, que corresponde à norma internacional International Accounting Standards (IAS) 37. A provisão é definida como um passivo de prazo ou valor incerto, sendo reconhecida no balanço da empresa como uma despesa, reduzindo o lucro da companhia (CPC, 2009). Por sua vez, o passivo contingente difere da provisão por não ser provável ou por não poder ter seu valor mensurado com confiabilidade suficiente, e por isso não é reconhecido nas demonstrações financeiras (CPC, 2009). Os passivos contingentes são conhecidos como off balance sheet, e devem ser

divulgados nas notas explicativas (Ferreira & Rover, 2019).

As provisões e passivos contingentes visam aumentar a tempestividade e transparência no reconhecimento das despesas, porém, por conta disso, conferem um poder discricionário significativo aos agentes na preparação das demonstrações financeiras (Borges & Rover, 2022). A decisão de reconhecer uma provisão ou divulgar um passivo contingente é tomada com base na probabilidade de perda (CPC, 2009). Se for provável que o processo resulte em uma saída de recursos no futuro, é reconhecida uma provisão (CPC, 2009). Quando possível, a empresa deve divulgar um passivo contingente em notas explicativas. Se for remota, a empresa possui um passivo contingente, mas não há exigência de divulgação em notas explicativas (CPC, 2009).

Baptista (2009) expressa a preocupação dos stakeholders com o nível de julgamento atribuído aos profissionais da contabilidade devido à discricionariedade das normas. A autora argumenta que a subjetividade no tratamento das provisões e passivos contingentes abre espaço para manipulação, vieses e erros. Ferreira e Rover (2019) destacam que a alteração da probabilidade de perda de provisões e passivos contingentes pode influenciar diretamente a tomada de decisão dos usuários ao realizar investimentos, logo, não é desejável que informações distorcidas enganem os investidores.

Esses elementos contábeis têm potencial de modificar a percepção dos investidores sobre a situação econômica e financeira da empresa, além de poderem produzir efeitos negativos em sua reputação perante o mercado, o que pode afetar o preço das ações e o custo de capital próprio. Dessa forma, somente a auditoria pode garantir o tratamento adequado desses elementos (Baptista, 2009). Du (2020) destaca que as probabilidades de perda nos processos que geram provisões e passivos contingentes variam muito, e a interpretação dos auditores pode ser facilmente influenciada por informações contextuais. Por isso, interpretar essas probabilidades de perda é considerada uma das tarefas mais difíceis para os auditores (Du et al., 2020).

Além do julgamento atribuído na sua contabilização, os valores contingentes possuem incerteza de estimativa. Quanto maior a incerteza na mensuração dos valores, maior a oportunidade da gestão de selecionar um valor que seja favoravelmente enviesado para atingir os resultados previstos e metas (Christensen et al., 2014). A auditoria é essencial para garantir a confiabilidade no tratamento das provisões e passivos contingentes, de maneira que assegure a qualidade das informações ao fornecer garantia razoável de que as demonstrações contábeis são divulgadas sem distorções, omissões ou vieses relevantes (Baptista, 2009; Arcúrio Júnior

& Gonçalves, 2020).

Os stakeholders manifestam preocupação quanto ao nível de julgamento atribuído aos preparadores das demonstrações financeiras no estabelecimento de provisões, devido à subjetividade das normas e complexidade do ambiente econômico (Baptista, 2009; Ribeiro et al., 2013). Pesquisas anteriores sugerem que cada indivíduo pode interpretar situações de forma diferente (Ribeiro et al., 2013). As provisões e passivos contingentes são elementos contábeis que possuem potencial de influenciar a tomada de decisão dos usuários, por poderem ter um impacto de longo prazo nos resultados das empresas (Borges & Rover, 2022; Lopes & Reis, 2019). As companhias Enron e Worldcom Inc. realizaram fraude contábil a partir de obrigações mantidas fora do balanço patrimonial (Baptista, 2009). Esses escândalos financeiros levaram a pedidos de supervisão mais rígida dos auditores (Niemi et al., 2018).

Na literatura, estudos reforçam a importância da discussão sobre provisões e passivos contingentes para os usuários da informação contábil. Baldoino e Borba (2015) evidenciaram que 43% das empresas analisadas não possuíam passivos contingentes ou possuíam valores muito pequenos divulgados se comparados com outras empresas. Borges e Rover (2022) apontaram que 19% das companhias analisadas não possuíam provisões. Esses achados podem ser um ponto de atenção para os auditores externos que auditam as empresas, dada a realidade dos negócios e o tamanho das empresas. É pouco provável que empresas que negociam suas ações em bolsa de valores não tenham provisões e contingências, ou que seus valores sejam insignificantes.

As informações sobre provisões e passivos contingentes apresentam maior relevância para os investidores quando apresentadas nas notas explicativas e no relatório de auditoria do que apenas nas notas (Banks e Kinney, 1982; Christensen et al., 2014). Ao investigar informações presentes nos relatórios de auditoria, Santana et al. (2019) evidenciaram que as provisões passivas constam em 48,4% dos relatórios com PAA e representam 15% de todos os assuntos destacados. Marques et al. (2021) identificaram as provisões e passivos contingentes como a segunda categoria mais reportada como PAA. Portanto, essas informações nos relatórios de auditoria independente ressaltam aos investidores sobre o potencial impacto que esses valores podem causar nos resultados e patrimônio da empresa. Du et al. (2020) verificaram que os investidores e auditores reagem semelhantemente em relação à ambiguidade em situações de perdas incertas, o que pode indicar credibilidade e a confiança dos investidores nos auditores. Os autores argumentam que os investidores e auditores devem estar atentos a todas as pistas que indiquem estimativas imprecisas, como informações ausentes, falta de

consenso, baixa confiança, etc.

Devido a extensa abrangência, complexidade e risco que envolve as provisões e os passivos contingentes (Balduino & Borba, 2015; Ribeiro et al., 2013), considera-se relevante compreender como a auditoria trata esses valores (Du et al., 2020). A auditoria é essencial para garantir a qualidade e a confiabilidade dos relatórios contábeis, sendo um elemento eficiente para reduzir problemas de agência (Sant’Ana & Sant’Ana, 2021). É função dos auditores avaliar se as informações das empresas são verdadeiras e justas nas demonstrações financeiras (Soe et al., 2022).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para identificar as informações sobre as provisões e passivos contingentes evidenciadas nos relatórios de auditoria das empresas brasileiras de capital aberto, realiza-se uma pesquisa de natureza descritiva, com abordagem qualitativa e do tipo documental por meio da técnica de análise de conteúdo (Martins & Theóphilo, 2009).

A amostra intencional de pesquisa contempla as empresas que negociam ações na Brasil Bolsa Balcão (B3) dos setores de consumo não cíclico, utilidade pública e petróleo gás e biocombustíveis que possuem informações sobre provisões e passivos contingentes no relatório de auditoria independente (Tabela 1). Os setores foram selecionados visto que, segundo Rosa (2014), são os que mais divulgam informações sobre provisões e passivos contingentes.

O período analisado é de 2016 a 2021, sendo que o ano de 2016 foi o primeiro ano em que a auditoria adotou os PAAs. A coleta foi realizada pela internet, no sítio eletrônico da B3, a partir das demonstrações financeiras padronizadas, na área de pareceres e declarações que constam nos relatórios de auditoria das companhias. A Tabela 1 indica a seleção amostral da pesquisa.

Tabela 1
Seleção amostral

Setores	Número de empresas	Empresas com informações	Frequência %
Consumo não cíclico	30	17	56,67
Utilidade pública	67	36	53,73
Petróleo gás e biocombustíveis	13	10	76,92
Amostra final	110	63	57,27

Fonte: dados da pesquisa

A análise de conteúdo é um método de pesquisa utilizado para examinar a comunicação escrita ou verbal, permitindo a sistematização, categorização e codificação de informações de

forma estruturada (Bardin, 2016). Nesta pesquisa, a técnica foi empregada para identificar como a auditoria independente descreve a avaliação de provisões e passivos contingentes nos relatórios de auditoria de empresas brasileiras de capital aberto, alinhando-se ao objetivo principal do estudo.

O software Atlas.ti® foi utilizado como ferramenta para organizar e gerenciar os dados ao longo do processo analítico. Essa ferramenta permitiu a sistematização das informações, facilitando a identificação de padrões e a construção de uma estrutura analítica que articulasse os tópicos principais. Os relatórios de auditoria foram inicialmente importados para o software, onde ocorreu a codificação textual baseada nas categorias previamente definidas.

Na definição das categorias, foi observado que as informações sobre provisões e passivos contingentes são abordadas em dois eixos principais: os motivos que justificam sua classificação como PAAs e os procedimentos adotados na condução da auditoria desses itens. A categorização desses eixos foi realizada com base em critérios destacados nos próprios tópicos. Para os motivos para classificação como PAA têm-se: julgamento envolvido, incerteza na estimativa, relevância, probabilidade de perda, aspectos legais, avaliação realizada por especialistas, prazos e taxas de desconto. Para os procedimentos descritos nos relatórios para avaliação de provisões e passivos contingentes incluem: análise de informações internas e externas, avaliação das divulgações, mensuração, análise de probabilidades de perda, revisão de controles internos, consideração de taxas de desconto, monitoramento das movimentações das provisões e avaliação da competência técnica dos especialistas envolvidos.

Foram identificadas categorias de provisões, passivos contingentes ou ambos, onde são apresentadas sua natureza como ambiental, trabalhista, tributário, civil e regulatório. Além disso, a análise considerou as firmas de auditoria responsáveis pelos relatórios das empresas, fornecendo uma visão integrada do processo de auditoria. A codificação da linguagem nos relatórios gerou insights sobre os aspectos relevantes associados a provisões e passivos contingentes, bem como sobre as práticas da auditoria para lidar com os riscos identificados. O uso do Atlas.ti® sistematizou as conexões entre os elementos encontrados nos relatórios e possibilitou uma análise mais robusta e alinhada aos objetivos da pesquisa.

Essa abordagem reforçou a capacidade da pesquisa de compreender como provisões e passivos contingentes são tratados nos relatórios de auditoria, oferecendo subsídios para a análise dos riscos e práticas contábeis associadas. A materialidade foi definida, conforme a literatura (Cho et al., 2003), por 5% dos ativos totais da empresa no período. Para determinar a materialidade, os valores das provisões e passivos contingentes foram extraídos das

demonstrações financeiras padronizadas, especificamente da seção de processos judiciais, nas notas explicativas dos relatórios das empresas. Esses valores foram comparados com o limite de materialidade para determinar se eram significativos para terem potencial suficiente de impactar as demonstrações financeiras. As informações sobre o ativo total das empresas foram coletadas a partir do software Economática®.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Das 110 empresas, 63 apresentaram informações sobre provisões e passivos contingentes em seus relatórios de auditoria em pelo menos um dos anos do período analisado. Mais da metade das empresas dos setores analisados (57,27%) apresentam informações nos relatórios de auditoria, em pelo menos um dos anos. O setor de petróleo e gás se destaca pela quantidade de empresas com informações sobre provisões e passivos contingentes nos relatórios de auditoria (76,92%).

A Tabela 2 evidencia a quantidade de empresas que possuem provisões e passivos contingentes mencionados no relatório de auditoria independente conforme setor e ano.

Tabela 2

Empresas com informações por setor econômico e ano

Ano	Setores			
	Petróleo e gás	Consumo não Cíclico	Utilidade Pública	Total
2016	6	9	25	40
2017	8	12	28	48
2018	5	9	24	38
2019	6	9	25	40
2020	6	12	21	39
2021	6	11	16	33
Total	37	62	139	238

Fonte: dados da pesquisa

Pode-se observar que as provisões e passivos contingentes começaram a ser mencionados nos relatórios de auditoria independente a partir do ano de 2016, com a inclusão da seção de PAAs no relatório de auditoria. Isso sugere que a auditoria considere esses elementos contábeis como relevantes para a emissão de opinião de auditoria, uma vez que podem representar um ponto de atenção para os investidores. É importante destacar que essas informações se tornam mais relevantes quando presentes nos relatórios de auditoria independente e auxiliam a tomada de decisão dos usuários das demonstrações financeiras.

Podemos observar que a incidência na menção das provisões e passivos contingentes nos PAAs se manteve constante ao longo do tempo para os setores analisados. No entanto, em 2021, o setor de utilidade pública apresentou uma menor incidência nas menções. Uma possível

explicação pode ser que os auditores tenham priorizado outros assuntos como PAAs, considerando-os mais significativos ou relevantes no contexto de 2021, diante de mudanças econômicas e setoriais.

A Tabela 3 apresenta as categorias mencionadas nos PAAs onde a avaliação de provisões e passivos contingentes é destacada como principal assunto de auditoria. Ressalta-se que em alguns casos referem-se a diversas categorias, por exemplo, “Cível/trabalhista/tributário”. Em alguns relatórios, por sua vez, há menção apenas as provisões ou apenas os passivos contingentes, conforme consta na Tabela 3.

Tabela 3
Categorias informadas por relatório

Categoria	Provisão e passivos contingentes	Passivos contingentes	Provisão	Não informado	Total
Cível/trabalhista/tributário	67	15	19	4	105
Tributário	13	21	2	0	36
Cível/trabalhista/tributário/regulatório	8	22	5	2	37
Ambiental/cível/trabalhista/tributário	20	2	7	0	22
Ambiental	2	0	15	0	24
Não informado	8	0	3	3	14
Total	118	60	51	9	238

Fonte: dados da pesquisa

Nota-se que, em sua maioria, as informações abordadas nos relatórios de auditoria referem-se a provisões e passivos contingentes de natureza cível/trabalhista/tributária. Estudos anteriores apontaram para uma maior quantidade de provisões e passivos contingentes tributários e cíveis (Balduino & Borba, 2015; Borges & Rover, 2022; Rosa, 2014). Há casos em que é mencionado apenas o envolvimento em processos judiciais, sem descrição da categoria dos processos.

Nos relatórios de auditoria analisados, foi observado que a provisão ambiental é apresentada em um tópico separado dos demais processos judiciais, mencionados de maneira unificada. Considera-se que devido às características específicas das provisões ambientais, a auditoria atribui um tratamento diferente a elas em comparação às demais categorias. Isso pode indicar uma maior preocupação e atenção por parte da auditoria em relação a esse tipo de provisão, uma vez que os passivos contingentes ambientais podem envolver questões complexas e de grande impacto financeiro para a empresa.

A Tabela 4 apresenta o total de tópicos nos PAAs sobre provisões e passivos contingentes que constam nos relatórios de auditoria independente por setor.

Tabela 4

Tópicos de provisões e passivos contingentes por categoria e setor econômico

Setor	Provisão ambiental	Processos judiciais envolvidos
Consumo não Cíclico	0	59
Petróleo e gás	18	22
Utilidade Pública	15	133
Total	33	214

Os passivos ambientais são decorrentes do desmantelamento ambiental ou de danos causados ao meio ambiente pelas empresas. A maioria das provisões ambientais referente a danos ambientais são do setor de Utilidade Pública. Já o setor de Petróleo e Gás apresenta em grande maioria processos de desmantelamento ambiental, devido às atividades de produção que exigem a remoção de equipamentos e a restauração de áreas danificadas. As empresas Copasa, Copel e Auren apresentaram dois tópicos com informações sobre provisões e contingências em seus relatórios, totalizando nove relatórios com ambas informações.

O principal motivo apresentado para os auditores mencionarem as provisões e passivos contingentes nos relatórios de auditoria independente é devido aos processos em que as empresas se envolvem decorrente da atividade normal de seus negócios. Geralmente a auditoria apresenta de maneira unificada as provisões e passivos contingentes. Nos relatórios de auditoria é apresentado de maneira separada apenas, em algumas situações, as provisões ambientais.

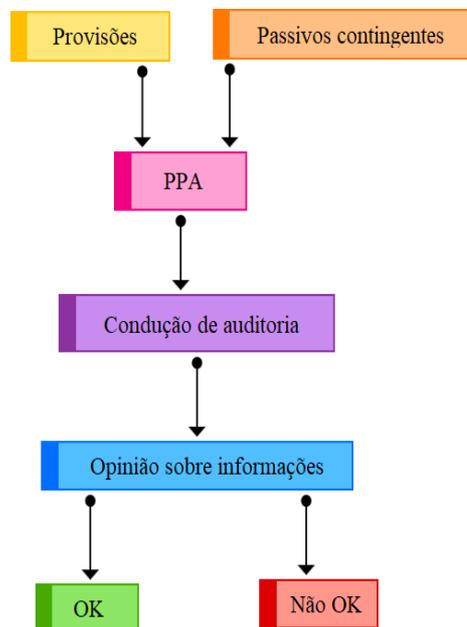


Figura 1

Provisões e passivos contingentes nos relatórios de auditoria independente

Fonte: dados da pesquisa

As provisões e passivos contingentes são considerados PAA devido à sua origem e materialidade dos valores envolvidos. As firmas de auditoria relatam as razões pelas quais são abordados como PAA, descrevem como o assunto foi conduzido e emitem uma opinião sobre a adequação das informações apresentadas, que pode ser favorável ou desfavorável. Quanto às opiniões de auditoria, foram identificadas: a) 230 opiniões não modificadas, b) 1 abstenção de opinião e c) 7 opiniões com ressalvas. Esses achados não corroboram com a pesquisa de Santana et al. (2019) que evidenciaram que as provisões e passivos contingentes têm sido usados como motivos para modificação de opinião.

A Tabela 5 apresenta os motivos que levaram as provisões e passivos contingentes a serem classificados como PAAs nos relatórios de auditoria. Essas informações geralmente se apresentam agregadas e são constantes ao longo do tempo, mas dependem da firma que realiza a auditoria.

Tabela 5

Motivos para as provisões e passivos contingentes como PAAs

Motivos	Menções
Julgamento	347
Incerteza na estimativa	235
Relevância	205
Probabilidade de perda	190
Aspectos legais	165
Avaliação de especialistas	69
Prazo	51
Taxa	14
Total	1.276

Fonte: dados da pesquisa

O julgamento é o principal motivo mencionado para as provisões e passivos contingentes serem destacados como principal assunto de auditoria. Isso ocorre devido à ambiguidade presente no tratamento dessas contingências, resultando em julgamento para estabelecer premissas sobre a mensuração e o reconhecimento dos valores. A incerteza na estimativa está fortemente associada aos processos, pois o valor dessas estimativas pode não ser ajustado de maneira tempestiva, devido ao longo prazo até a saída de caixa, além de depender de fatores que não estão sob controle da empresa.

A relevância diz respeito à materialidade dos valores das provisões e passivos contingentes. Em 49% dos casos em que é mencionada a relevância dos valores, é apontado que tais valores têm potencial impacto nas demonstrações financeiras, inclusive, em alguns casos, é mencionado haver potencial de impacto na continuidade operacional da empresa. Há um julgamento significativo de todos os envolvidos — administração, especialistas e auditores

— sobre os valores potencialmente materiais, que estão relacionados ao lucro líquido e aos indicadores da companhia. Já a probabilidade de perda pode ser considerada o fator mais relevante nos processos cíveis, trabalhistas e tributários, uma vez que eventuais mudanças nas premissas adotadas para definir a probabilidade de perda desses processos judiciais podem ter impacto significativo nas demonstrações financeiras individuais e consolidadas das empresas.

Os aspectos legais referem-se à complexidade das leis e regulamentos e ao julgamento que parte das interpretações dessas normas. Isso pode levar à incerteza na mensuração dos valores e na definição das probabilidades de perda. É destacada principalmente a complexidade da legislação tributária. A avaliação dos especialistas é ressaltada pela necessidade das companhias de dependerem de assessores jurídicos externos na determinação de premissas para estimativa e probabilidade de saída de recursos.

Sobre o prazo, é mencionado que os processos são normalmente encerrados após um longo período, o que pode levar a alterações que estão fora do controle da companhia. É ressaltada a dificuldade de a companhia reconhecer o valor exato do desembolso de caixa futuro, uma vez que a estimativa do valor das contingências pode variar ao longo do tempo, e a administração pode não ajustar seus valores de maneira tempestiva. Já a taxa refere-se às premissas utilizadas para ajustar o valor da obrigação ao valor presente e contempla taxas de desconto, inflação e correções monetárias. Além disso, é importante destacar que a complexidade da mensuração das contingências e a necessidade de avaliação por especialistas também são fatores que afetam o prazo de encerramento dos processos e a definição dos valores envolvidos.

A questão do prazo e da taxa de desconto está geralmente associada aos passivos ambientais. É mencionado que as estimativas dos custos associados às provisões ambientais são consideradas críticas, já que as obrigações ocorrem a longo prazo e as tecnologias e custos associados ao abandono e às compensações ambientais são frequentemente alterados. Por esse motivo, a auditoria deve estar atenta, uma vez que o uso incorreto da taxa de desconto pode subestimar ou superestimar o valor da obrigação e não refletir de maneira fiel à situação financeira da empresa nas demonstrações contábeis.

As provisões e passivos contingentes são frequentemente destacados como principal assunto de auditoria devido à complexidade e incerteza envolvidas em sua mensuração e reconhecimento. Requer-se dos envolvidos um julgamento significativo, considerando a relevância material desses valores para as demonstrações financeiras, bem como a adequação das taxas de desconto e dos prazos envolvidos. A auditoria deve garantir que esses valores

sejam adequadamente mensurados e apresentados nas demonstrações financeiras conforme com os princípios contábeis, a fim de refletir fidedignamente a situação financeira da empresa.

A Tabela 6 indica exemplos de argumentos nos relatórios de auditoria referente a inclusão das provisões e passivos contingentes como PAAs.

Tabela 6
Exemplos de argumentos nos relatórios de auditoria

Categoria	Argumento
Julgamento	“Consideramos esse assunto como um principal assunto de auditoria devido ao grau de julgamento inerente à determinação das estimativas relacionadas com os valores envolvidos, e com a probabilidade de saída de recursos, oriundos das ações trabalhistas, cíveis e tributárias consideradas mais significativas.” PETROBRAS (2021) - KPMG
Prazos e taxa de desconto	“Identificamos essa estimativa como um principal assunto de auditoria devido ao grau de julgamento inerente à determinação das referidas premissas, e as incertezas relacionadas, em especial o prazo, os custos estimados de abandono e a taxa de desconto utilizada.” PETROLEUM (2021) - KPMG
Aspectos legais	“A avaliação da classificação de perda pela Companhia é apoiada em critérios e premissas que envolvem elevado grau de complexidade e que são influenciadas por teses e/ou julgamentos resultantes de interpretação quanto a aspectos legais complexos e por vezes controversos de matéria jurídica em variadas instâncias e diferentes cortes judiciais.” PETROBRAS (2018) - KPMG
Incerteza na estimativa	“Mudanças nas premissas utilizadas pela Companhia para exercer esse julgamento significativo, ou mudanças nas condições externas à Companhia, incluindo o posicionamento das autoridades tributárias, trabalhistas e cíveis, podem refletir em um impacto significativo no nível de provisões constituídas para essa finalidade, bem como nas divulgações requeridas.” LUPATECH (2021) – Não Big Four
Relevância	“Essa área foi um dos focos de nossa auditoria em função do grau de julgamento nas estimativas, que podem levar a efeitos significativos sobre a posição patrimonial e financeira e desempenho das operações.” M.DIASBRANCO (2016) - PWC

Fonte: dados da pesquisa

Há três casos de processos investigativos. A CEB estava sendo investigada em 2017 por fraude cometida contra a companhia por um cartel de empreiteiras, além de subornos e propinas supostamente solicitados e recebidos pelos empregados da companhia. Os réus individuais apresentaram declarações falsas e omissões em relação à alegada fraude, e o preço das ações da companhia caiu quando a suposta fraude foi divulgada. Nenhuma provisão foi constituída, pois se alegou que não era possível fazer uma mensuração razoável, mas o resultado desses processos pode causar um efeito adverso significativo na posição financeira da empresa.

A Marfrig estava sendo investigada em 2017 por suposto favorecimento ilícito na obtenção de empréstimos e financiamentos junto a um banco público federal, com alegado pagamento de vantagens indevidas a agentes públicos. Já a Sanepar realizou pagamentos sem

a efetiva prestação de serviços e/ou entrega de produtos/equipamentos, além de pagamentos por preços superfaturados, incluindo os respectivos efeitos de impostos e dedutibilidade para fins de apuração de imposto de renda, incluindo multas e juros.

A Statkraft adquiriu o controle de uma companhia mencionada em determinados processos investigativos conduzidos pelas autoridades federais e, nesse contexto, iniciou uma investigação relacionada à companhia como parte do processo de investigação. Essa situação foi apresentada como ênfase no relatório de 2017. Não foram estimados valores devido à baixa confiabilidade das estimativas.

Esses casos destacam a necessidade de uma avaliação cuidadosa da situação financeira das empresas envolvidas. Foi constatado que 68% dos relatórios analisados foram emitidos pelas Big Four, enquanto 27% foram emitidos por outras firmas de auditoria e 10% não tiveram a informação divulgada. Em casos de troca da firma de auditoria, verificou-se que não é informado no relatório qual firma realizou a auditoria nos períodos de troca de auditoria. No entanto, ao verificar o item 2 — Auditores independentes — nos formulários de referência, é possível encontrar o nome das duas firmas de auditoria envolvidas no processo, a anterior e a atual. A KPM avaliou a maior quantidade de relatórios (77), seguida por empresas não big four (51), EY (40), Deloitte (16) e PWC (15). Ressalta-se que dos relatórios, 47 informam a firma de auditoria.

A Tabela 7 mostra os procedimentos de auditoria na avaliação das provisões e passivos contingentes por firma de auditoria apresentados nos relatórios de auditoria independente.

Tabela 7
Procedimentos de auditoria conforme firmas de auditoria

Procedimentos da auditoria	Firmas de auditoria					
	KPMG	PWC	DELOITTE	EY	Não Big 4	Não informado
Informações internas/externas	115	25	27	68	92	75
Avaliação das divulgações	87	15	13	35	49	29
Mensuração	104	19	15	10	45	26
Probabilidades de perda	99	8	29	15	27	30
Controles internos	45	12	37	7	27	15
Taxa de desconto	18	0	1	2	0	0
Movimentações das provisões	16	0	0	4	1	0
Competência dos especialistas	10	4	0	0	3	1
Total	596	99	139	184	295	223

Fonte: dados da pesquisa

O principal procedimento realizado pelos auditores é a análise de informações internas e externas. Isso é feito por meio da avaliação e comparação de documentos internos com relatórios externos, além de consultas a especialistas em diversos setores. Os auditores

comparam os dados fornecidos pela companhia com informações de especialistas internos e externos para obter uma compreensão completa e precisa das premissas da empresa. Além disso, as informações da empresa são verificadas em relação a leis e documentos relevantes para garantir a conformidade com os padrões contábeis e regulatórios aplicáveis.

Quanto à avaliação das divulgações, é o segundo procedimento mais mencionado na condução da auditoria. É verificada a adequação das divulgações efetuadas pelas companhias conforme as normas internacionais (IFRS). No geral, não há detalhamento sobre essa atividade, mas se apresenta na maioria dos relatórios pelo menos uma vez.

A mensuração é avaliada, geralmente, com uso de especialistas para determinar a adequação das premissas utilizadas para estimativa dos valores. Em alguns relatórios foi informado que houve o recálculo do valor das contingências para fins de avaliação da adequação, mas existem casos, que apenas a confirmação dos especialistas externos sobre os valores é mencionada.

A probabilidade de perda é mostrada como fator relevante na determinação de PAAs e essa relevância se estende na condução de auditoria. Como mencionado, há maior ênfase a essa questão para processos cíveis, trabalhistas e tributários, mas não se limita a eles. O procedimento para avaliação das probabilidades de perda é realizado a partir da análise e comparação das informações apresentadas pela empresa com informações obtidas pela auditoria. A firma de auditoria EY é a que menos menciona, proporcionalmente, a consecução do processo de avaliação das probabilidades de perda.

Os controles internos tratam do ambiente gerencial onde acontece a identificação, avaliação, mensuração e divulgação das contingências. Testar a efetividade operacional desses controles pode ser considerado um dos principais pontos de detecção da capacidade da companhia evidenciar suas contingências de maneira tempestiva e fidedigna. Proporcionalmente, a EY foi a firma que menos mencionou a avaliação dos controles internos.

É avaliada a movimentação das provisões no exercício, para ser identificado se houve alguma constituição ou reversão indevida. É mencionado por algumas firmas de auditoria a avaliação da competência, capacidade e independência do especialista externo utilizado pela companhia, para ser possível identificar se o profissional é apto para se responsabilizar pela tomada de decisão referente as provisões e passivos contingentes da companhia. A análise da taxa de desconto é informada em sua maioria das vezes em passivos ambientais, mas não se limita a eles.

Foram identificados ajustes que afetam a mensuração das provisões e passivos

contingentes, mas geralmente não há alteração dos valores devido às companhias considerarem imateriais. A KPMG é a firma que mais avaliou relatórios, e também a que mais detalha, proporcionalmente, sobre o processo de condução de auditoria. A KPMG identificou ajustes que afetam a mensuração em 15 relatórios, enquanto a EY identificou 2, a PWC e Deloitte em um relatório cada uma. As companhias que não são Big Four não sugeriram ajustes.

Foram identificados dois casos de inconsistência, um refere-se à reversão de provisões no valor de R\$ 571 milhões, dos quais não nos foram disponibilizadas a documentação suporte de R\$ 515 milhões. Este motivo é apresentado como ênfase, sendo utilizado, entre outros motivos, como base para abstenção de opinião da OSX Brasil em 2017. A auditoria concluiu pela reversão indevida da provisão para contingências referente aos processos arbitrais com valor significativo.

Outra inconsistência é referente à BRF apresentar R\$ 12 bilhões de passivos contingentes tributários, sem o provisionamento de alguma quantia deste valor. A auditoria apontou que as mudanças na avaliação da probabilidade de perda nos processos tributários não são identificadas tempestivamente, conseqüentemente, não estão refletidas nas demonstrações financeiras. Esta inconsistência apresenta-se como PAA e a opinião da auditoria foi sem ressalva.

A Tabela 8 demonstra argumentos nos relatórios de auditoria independente referente ao processo de condução de auditoria.

Tabela 8
Exemplos processo de condução da auditoria

Categoria	Argumento
Informações internas/externas	“Avaliamos as informações relacionadas a natureza, datas, valores e expectativas de desfecho relativas aos principais processos e reclamações envolvendo a Companhia, por meio de confirmação direta com os consultores jurídicos internos e externos e demais documentos produzidos pela Companhia.” VIBRA (2017) - PWC
Probabilidades de perda	“Nossos procedimentos de auditoria incluíram, dentre outros, a avaliação das políticas contábeis aplicadas pela Companhia para a mensuração de perdas, incluindo a avaliação do julgamento significativo sobre a determinação das probabilidades e dos montantes a serem registrados como provisão para riscos tributários, cíveis e trabalhistas e/ou divulgados, e se o julgamento foi aplicado de forma adequada e consistente durante todos os períodos apresentados.” LUPATECH (2021) – Não Big Four
Avaliação das divulgações	“Analisamos também se as divulgações efetuadas nas demonstrações financeiras consideram os aspectos relevantes requeridos pelas práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), por exemplo, informações sobre a natureza, exposição e valores provisionados ou divulgados relativas aos principais assuntos fiscais, trabalhistas e cíveis em que a Companhia está envolvida.” CELPE
Controles internos	“Avaliação e conciliação dos registros analíticos com a posição registrada, avaliação dos critérios, estimativas e detalhamento do plano de investimentos e

	inspeção de documentos suportes, realização de recálculo matemático da referida provisão, considerando o efeito arrasto, teste nos controles relevantes relacionados à apuração da provisão, que incluem a integridade das bases de dados, sistemas subjacentes, processamento, registro e divulgação.” EMAE (2021) - Não Big Four
Taxa de desconto	“Com auxílio de nossos especialistas de Corporate Finance, analisamos as premissas utilizadas, incluindo o custo base das áreas a serem abandonadas, taxas de inflação, de desconto e de risco.” ENAUTA PART (2019) - KPMG
Ajustes que afetam a mensuração	“No decorrer da nossa auditoria identificamos ajustes que, apesar de imateriais, afetaram a mensuração e a divulgação das Provisões e passivos contingentes, os quais foram acatados e registrados pela administração.” CARREFOUR BR (2017) - DELOITTE
Competência dos especialistas	“Avaliação do escopo, competência e objetividade dos engenheiros internos da Companhia responsáveis pelas curvas de produção e vida útil das reservas de petróleo e gás natural, além dos especialistas externos contratados pela Companhia para certificar o volume de tais reservas. Tal avaliação inclui a avaliação da natureza do trabalho efetuado, assim como suas qualificações e experiência profissional.” PETROBRAS (2019) - KPMG
Movimentações das provisões	“Por amostragem, realizamos testes e procedimentos de auditoria sobre os valores de constituição, reversão, baixa e atualização das provisões no exercício, bem como avaliamos e aplicamos procedimentos de testes sobre o histórico de movimentação das provisões e passivos contingentes.” CEB (2017) - KPMG

Fonte: dados da pesquisa

Dos relatórios de auditoria independente, apenas 45% informam os valores das contingências no período. No cálculo da média de provisões e de passivos contingentes, foram consideradas todas as empresas. Para identificar a materialidade dos valores de provisões e passivos contingentes, considerou-se o valor informado nas notas explicativas, a partir do limiar de materialidade, como 5% do ativo total da empresa no período (Cho et al., 2003). A coluna que indica o percentual dos valores materiais indica o percentual das empresas que possuíam o valor de provisões e passivos contingentes superior ao limiar de materialidade definido. A Tabela 9 exibe a representatividade da materialidade das provisões e dos passivos contingentes.

Tabela 9

Materialidade das provisões e dos passivos contingentes (em milhões de reais)

Ano	Provisões		Passivos contingentes		Ativo	
	Média	% Material	Média	% Material	Média	Média limiar
2016	1.282	25	11.865	100	40	2
2017	1.578	24	8.180	65,79	39388	1.969
2018	1.339	87,5	9.961	93,55	4916	246
2019	1.597	93,75	10.616	93,75	5554	278
2020	4.666	93,55	11.956	96,67	6069	303
2021	5.111	96,67	14.154	100	6471	324

Legenda: Média – Representa valor médio do montante anual. % Material - Percentual médio das empresas que possuem valores materiais no período. Média Limiar - Limiar de materialidade médio das empresas do período baseado no ativo total. Fonte: dados da pesquisa

As evidências sugerem que os valores de provisões e passivos contingentes tornam-se mais relevantes ao longo dos anos. Apesar de os valores dos ativos das empresas terem

aumentado, percebe-se que o aumento nos valores das provisões e passivos contingentes é mais expressivo. De 2018 a 2021, a média dos passivos contingentes representa cerca do dobro do ativo total. Pode-se compreender que esses valores são significativamente materiais, justificando a importância dada pelos auditores em incluí-los nos PAAs. Esses achados ressaltam a necessidade de uma correta classificação das provisões e passivos contingentes, uma vez que a alteração da chance de perda pode ter impactos significativos na posição financeira e patrimonial da companhia e conseqüentemente, na tomada de decisão dos usuários.

As provisões e passivos contingentes demonstram alta relevância devido à sua materialidade, mas, no período analisado, não resultaram em modificações de opinião por parte da auditoria independente. Esse contraste sugere que, apesar da expressiva materialidade desses itens, os auditores podem ter considerado que as divulgações e os tratamentos contábeis apresentados pelas empresas estavam conforme as normas contábeis e de auditoria, não justificando uma modificação na opinião emitida. Além disso, a ausência de modificações pode estar relacionada a fatores mitigadores, como a inclusão de informações detalhadas nas notas explicativas ou a percepção de que os controles internos eram robustos o suficiente para gerenciar os riscos associados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa consiste em identificar a materialidade das provisões e passivos contingentes de empresas brasileiras de capital e como a auditoria independente descreve sua avaliação nos relatórios de auditoria. Os resultados mostram que, das empresas analisadas, 57,27% possuem provisões e passivos contingentes destacados nos PAAs nos relatórios, com uma amostra de 238 relatórios de auditoria no período analisado. As provisões e passivos contingentes constam nos PAAs devido à relevância de seus valores e ao alto grau de julgamento exigido na definição das probabilidades de perda, estimativa dos valores e interpretações das leis e regulamentos. Com base na análise da materialidade dos valores das provisões e passivos contingentes em 2021, em média, 98% das empresas analisadas superaram os limites de materialidade no período. Diante dos resultados, conclui-se que as provisões e passivos contingentes tornam-se mais materiais ao longo dos anos e possuem potencial efeito na posição econômica e financeira das companhias.

Os procedimentos de auditoria são realizados a partir de análise de informações internas e externas, por meio da avaliação de documentos e conversas com especialistas. Os auditores independentes avaliam as probabilidades de perda, divulgações, mensuração, controles

internos, taxa de desconto, movimentações das provisões, competência dos especialistas e prazos. A análise da efetividade operacional dos controles internos é considerada um dos principais pontos de detecção da capacidade da companhia evidenciar contingências de maneira tempestiva e fidedigna. Dos relatórios de auditoria independente investigados, apenas 45% informam os valores das contingências no período. Quanto à opinião de auditoria, os resultados foram: a) 230 opiniões não modificadas, b) 1 abstenção de opinião, e c) 7 opiniões com ressalva. Esses achados contrariam Santana et al. (2019), que evidenciaram que as provisões e passivos contingentes têm sido usados frequentemente como motivos para modificação de opinião.

Os resultados desta pesquisa destacam como a auditoria independente descreve a avaliação de provisões e passivos contingentes, evidenciando os critérios e procedimentos empregados para legitimar a narrativa contábil das empresas analisadas. A identificação de aspectos como relevância, julgamento, estimativas complexas e materialidade financeira reforça o papel da auditoria na construção de uma estrutura analítica que sustenta a credibilidade das demonstrações financeiras. Nesse sentido, a pesquisa contribui ao fornecer evidências sobre como os auditores justificam a inclusão de provisões e passivos contingentes nos PAAs, permitindo maior transparência nos processos de avaliação e ajudando empresas e stakeholders a compreenderem os fatores que orientam as práticas de auditoria. Ao focar na descrição desses processos, este estudo oferece uma perspectiva original sobre as práticas de auditoria, abrindo espaço para reflexões que ampliem a compreensão sobre o papel da auditoria na gestão de riscos e na legitimidade organizacional.

Os achados desta pesquisa destacam a relevância das provisões e passivos contingentes nos PAAs e evidenciam como as práticas de auditoria moldam e legitimam a narrativa contábil das empresas, contribuindo para a construção da realidade organizacional e a percepção de stakeholders. Nesse sentido, é importante considerar que a auditoria vai além de uma prática técnica e neutra, configurando-se como uma prática performativa que reflete intencionalidades e legitima relações sociais e econômicas nas organizações. Assim, os resultados apresentados abrem caminho para investigações futuras que explorem a dimensão discursiva e os efeitos performativos dos relatórios de auditoria, contribuindo para debates mais amplos no campo da contabilidade e da Teoria da Legitimidade. Tais abordagens podem expandir a compreensão sobre o impacto das auditorias no ambiente organizacional, promovendo reflexões que ultrapassem o contexto brasileiro e ofereçam bases para uma análise comparativa internacional mais robusta.

REFERÊNCIAS

- Baldoino, E. & Borba, J. A. (2015). Passivos contingentes na bolsa de valores de Nova York: uma análise comparativa entre as empresas estrangeiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 9(23), 58-81. <https://doi.org/10.11606/rco.v9i23.68395>
- Baptista, E. (2009). Ganhos em transparência versus novos instrumentos de manipulação: o paradoxo das modificações trazidas pela lei nº 11.638. *Revista de Administração de Empresas*, 49, 234-239. <https://doi.org/10.1590/S0034-75902009000200009>
- Bardin, L. (2016). *Análise de Conteúdo*. Edições 70.
- Borges, B. C. & Rover, S. (2022). Provisões e passivos contingentes: características e reconfiguração das demonstrações contábeis das empresas de capital aberto brasileiras. *Revista Mineira De Contabilidade*, 23(1), 21-32. <https://doi.org/10.51320/rmc.v23i1.1328>
- Camargo, R. C. C. P. & Alberton, L. (2015). A percepção dos usuários sobre materialidade: mapeamento e análise sistêmica da literatura. *Contabilidade Vista & Revista*, 26(3), 1-24. <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/3052>
- Camargo, R. D. C. C. P. & Alberton, L. (2015). A percepção dos usuários sobre materialidade: mapeamento e análise sistêmica da literatura. *Contabilidade Vista & Revista*, 26(3), 1-24. <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/3052>
- Cho, S. Y., Hagerman, R. L., Nabar, S. & Patterson, E. R. (2003). Measuring stockholder materiality. *Accounting Horizons*, 17, 63-76.
- Christensen, B. E., Glover, S. M. & Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50793>
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2009). Pronunciamento Técnico CPC 25, de 26 de junho de 2009. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
- Du, N., Mindak, M. P., Whittington, R. & McEnroe, J. E. (2020). The Effects of Ambiguity on Loss Contingency Evaluation by Auditors and Investors. *Behavioral Research in Accounting*, 32(1), 135-147. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3499368>
- Eilifsen, A., Hamilton, E. L., & Messier Jr, W. F. (2021). The importance of quantifying uncertainty: Examining the effects of quantitative sensitivity analysis and audit materiality disclosures on investors' judgments and decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 90, 101169. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101169>
- Ferreira, J. da S. & Rover, S. (2019). Uma análise dos processos relevantes de empresas brasileiras: características que afetam a mudança na probabilidade de perda de provisões e passivos contingentes. *Revista De Contabilidade E Organizações*, 13, e155596. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.155596>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). Estimate Audit accounting and related disclosures. In International Auditorium Standard (ISA) 540 (revised).
- Júnior, E. D. A. & Galdi, F. C. (2019). The informational relevance of key audit matters. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31, 67-83. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201908910>
- Júnior, T. A. & de Souza Gonçalves, R. (2020). Qualidade da auditoria e assimetria informacional: uma análise no período pré e pós-adoção às normas internacionais de contabilidade. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(42), 38-56. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n42p38>
- Lopes, A. I. & Reis, L. (2019). Are provisions and contingent liabilities priced by the market? An exploratory study in Portugal and the UK. *Meditari Accountancy Research*, 27(2),

228-257. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2017-0212>

- Marques, A. E. C., Holanda, A. P. & Coelho, A. C. D. (2013). Earnings information quality and audit firms: evidence in Brazil. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 5(2), 157–180. <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/99>
- Marques, V.A., Pereira, L.N., Aquino, I.F.D., & Freitag, V.D.C. (2021). Ele ficou mais legível? Evidências empíricas dos principais assuntos no relatório de auditorias independentes. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32, 444-460. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202112990>
- Martins, G. de A. & Theóphilo, C. R. (2009). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas.
- Niemi, L., Knechel, W. R., Ojala, H., & Collis, J. (2018). Responsiveness of auditors to the audit risk standards: Unique evidence from Big 4 audit firms. *Accounting in Europe*, 15(1), 33-54. <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1431398>
- Pandit, G. M. & Baker, C. R. (2021). Historical Development of the Standard Audit Report in the US: Form, Scope, and Renewed Attention to Fraud Detection. *Accounting Historians Journal*, 48(1), 31-45. <https://doi.org/10.2308/AAHJ-19-015>
- Pandit, G. M., & Baker, C. R. (2021). Historical development of the standard audit report in the us: form, scope, and renewed attention to fraud detection. *Accounting Historians Journal*, 48(1), 31-45. <https://doi.org/10.2308/AAHJ-19-015>
- Ribeiro, A. D. C., Ribeiro, M. D. S. & Weffort, E. F. J. (2013). Provisões, contingências e o pronunciamento CPC 25: as percepções dos protagonistas envolvidos. *Revista Universo Contábil*, 9(3), 38-54. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20139>
- Rosa, C. A. da. (2014). Panorama e reconfiguração das contingências passivas no Brasil. *Dissertação de Mestrado*, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC.
- Santana, L. R., Silva, F. J., Dantas, J. A., & Botelho, D. R. (2019). Auditoria em bancos: relação entre os assuntos citados em modificação de opinião, ênfase e PAA. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1-18. <https://doi.org/10.16930/2237-766220192832>
- Sant'Ana, N. L. S., & Sant'Ana, P. C. P. (2021). Percepção de confiança na auditoria independente: índice de qualidade. *Contabilidade Vista & Revista*, 32(2), 258-282. <https://doi.org/10.22561/cvr.v32i2.6555>
- Santos, C., & Cunha, P. (2022). Influência dos Fatores Confiança, Pressão de Tempo e Complexidade no Julgamento e Tomada de Decisão em Auditoria. *BBR. Brazilian Business Review*, 18, 605-623. <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.18.6.1>
- Soe, A. K., Gavurova, B., Oláh, J., & Hasan, M. (2022). Does auditor's attributes impact on professional judgement in a financial audit? Empirical evidence from Myanmar SAI. *Business: Theory and Practice*, 23(1), 218-230. <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=1057340>