



## **A AUDITORIA DE EVENTOS SUBSEQUENTES: UMA ANÁLISE DA SUA IMPORTÂNCIA SOB A ÓTICA DOS AUDITORES INDEPENDENTES QUE ATUAM NAS COMPANHIAS DE CAPITAL ABERTO BRASILEIRAS**

### **THE AUDIT OF SUBSEQUENT EVENTS: AN ANALYSIS OF ITS IMPORTANCE FROM THE VIEW OF INDEPENDENT AUDITORS ACTING IN BRAZILIAN OPEN CAPITAL COMPANIES**

### **LA AUDITORÍA DE LOS HECHOS POSTERIORES: UN ANÁLISIS DE SU IMPORTANCIA DESDE LA VISIÓN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES QUE ACTÚAN EN LAS COMPAÑÍAS BRASILEÑAS DE CAPITAL ABIERTA**

Recebido em: 20-12-2019  
Avaliado em: 29-05-2021  
Reformulado em: 20-06-2021  
Aceito para publicação em: 24-06-2022  
Publicado em: 15-07-2022  
Editor Responsável: Moacir M. Rodrigues Jr.

**Fernanda Mazzaro Mucillo<sup>1</sup>**  
**Claudio Marques<sup>2</sup>**  
**Daniel Ramos Nogueira<sup>3</sup>**

#### **RESUMO**

O presente estudo tem por objetivo investigar qual a importância que os auditores independentes brasileiros atuantes na B3 (Brasil, Bolsa, Balcão) atribuem aos eventos subsequentes. Para tal proposta, dividiu-se a variável latente de segunda ordem “importância” em três subgrupos que formam o constructo da pesquisa: importância da informação gerada; importância dos procedimentos de busca por evidências antes da emissão do relatório de auditoria e importância dos procedimentos de busca por evidências após a emissão do relatório de auditoria e da publicação das demonstrações contábeis. Caracterizada como uma pesquisa quantitativa, descritiva e de levantamento, a coleta de dados aconteceu no primeiro semestre de 2018, a amostra contou com 74 participantes (21,08% da população) e as respostas foram analisadas com o auxílio do ambiente estatístico *R Development Core Team*, utilizando o Modelo de Equações Estruturais (MEE) para tratar os dados. A pesquisa contribui ao verificar os níveis de importância atribuídos pelos auditores nos trabalhos de auditoria dos eventos subsequentes e, com isso, visualizar sua relação com o serviço prestado. Os resultados obtidos apontam que os auditores independentes brasileiros consideram importantes as informações geradas e os procedimentos de busca por eventos subsequentes, exceto quando a informação gerada altera apenas uma conta do conjunto das demonstrações contábeis (baixa relevância). Outro achado da pesquisa foi de que, entre cumprir os prazos e emitir uma informação de qualidade, as evidências encontradas no estudo apontam que os auditores preferem obedecer aos prazos legais. A pesquisa também buscou analisar se existe influência das características profissionais com o nível de informação que atribuem aos eventos subsequentes. Nesse sentido, identificou que o tempo de experiência, o nível de esforço empenhado nos procedimentos de auditoria e o fato de considerarem

<sup>1</sup> Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá (UEM); ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7472-0460>; e-mail: [fer.mucillo@gmail.com](mailto:fer.mucillo@gmail.com)

<sup>2</sup> Doutorado em Controladoria e Contabilidade Universidade de São Paulo (USP); Professor da Universidade Estadual de Maringá (UEM); ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5715-3014>; e-mail: [cmarquesuem@gmail.com](mailto:cmarquesuem@gmail.com)

<sup>3</sup> Doutorado em Controladoria e Contabilidade Universidade de São Paulo (USP); Professor da Universidade Estadual de Londrina (UEL); ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3222-0860>; e-mail: [daniel.nogueira@uel.br](mailto:daniel.nogueira@uel.br)

que existe dificuldades nos processos de busca influenciam positivamente na importância atribuída ao fator procedimentos efetuados.

**Palavras-Chave:** Auditoria. Eventos subsequentes. Auditores Independentes.

## ABSTRACT

The present study investigates the importance that Brazilian independent auditors working at B3 (Brasil, Bolsa, Balcão) attach to subsequent events. For this purpose, we divided the second-order latent variable “importance” into three subgroups that form the research construct: the importance of the information generated; the importance of evidence-seeking procedures before the issuance of the audit report; and the importance of evidence-seeking procedures after the issuance of the audit report and publication of the financial statements. The data collection of this quantitative, descriptive and survey took place in the first half of 2018, the final sample had 74 participants (21.08% of the population), and the answers were analyzed with the help of the R Development Core Team statistical environment, using the Structural Equations Model (SEM) to handle the data. The research contributes by verifying the levels of importance attributed by auditors in the audit work of subsequent events, thus visualizing their relationship with the service provided. The results show that the Brazilian independent auditors consider the information generated and the procedures for searching for subsequent events important, except when the generated information changes only one account of the financial statements (low relevance). Another finding of the research was that, between meeting the deadlines and issuing quality information, the evidence found in the study indicates that auditors prefer to comply with legal deadlines. The research also sought to analyze if professional characteristics influence the level of information they attribute to subsequent events. In this sense, we identified that the experience time, the level of effort involved in the audit procedures, and the difficulties in the search processes positively influence the importance of the factor performed procedures.

**Keywords:** Audit. Subsequent events. Independent Auditors.

## RESUMEN

Este estudio tuvo como objetivo investigar la importancia que los auditores independientes brasileños que trabajan en B3 (Brasil, Bolsa, Balcão) atribuyen a los hechos posteriores. Para este propósito, la variable latente de segundo orden "importancia" se dividió en tres subgrupos que forman el constructo de investigación: importancia de la información generada; importancia de los procedimientos de búsqueda de evidencia antes de la emisión del informe de auditoría e importancia de los procedimientos de búsqueda de evidencia después de la emisión del informe de auditoría y la publicación de los estados financieros. Caracterizada como una encuesta cuantitativa, descriptiva, la recopilación de datos tuvo lugar en el primer semestre de 2018, la muestra final fue con 74 participantes (21.08% de la población) y las respuestas se analizaron con la ayuda del entorno estadístico R Development Core Team, utilizando el Modelo de Ecuaciones Estructurales (MEE) para análisis los datos. La investigación contribuye al verificar los niveles de importancia atribuidos por los auditores en el trabajo de auditoría de eventos posteriores, y así visualizar su relación con el servicio prestado. Los resultados obtenidos indican que los auditores independientes brasileños consideran que la información generada y los procedimientos para buscar hechos posteriores son importantes, excepto cuando la información generada cambia solo una cuenta en los estados financieros (baja relevancia). Otro hallazgo de la investigación fue que, entre cumplir con los plazos y proporcionar información de calidad, la evidencia encontrada en el estudio indica que los auditores prefieren cumplir con los plazos legales. La investigación también buscó analizar si existe influencia de las características profesionales con el nivel de información que atribuyen a hechos posteriores. En este sentido, se identificó que la duración de la experiencia, el nivel de esfuerzo comprometido

con los procedimientos de auditoría y el hecho de que consideran que existen dificultades en los procesos de auditoría influyen positivamente en la importancia atribuida al factor realizado en los procedimientos.

**Palabras-Clave:** Auditoria. Hechos Posteriores. Auditores Independientes.

## 1 INTRODUÇÃO

Os eventos subsequentes são informações esporádicas que podem não ocorrer em determinado período, sendo que nestas situações não existe a sua divulgação (Gelbcke et al., 2018). Esse fato vem ganhando destaque no processo de tomada de decisão, pois se o evento foi relevante para ser divulgado, pode emitir alguma mensagem considerada importante aos usuários interessados.

Abordado pela *International Accounting Standart 10* (IAS 10) e traduzido e divulgado no Brasil conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis 24 (CPC 24), o evento subsequente é definido como aquele evento favorável ou desfavorável que ocorre entre a data final do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data na qual é autorizada a emissão dessas mesmas demonstrações (CPC 24, 2009).

Neste contexto, Martins (2014) alerta já ser de senso comum que a aderência às normas internacionais reflete um aumento significativo da quantidade de informações divulgadas, principalmente nas notas explicativas, em que se encontram as informações acerca dos eventos subsequentes. Esse aumento não caracteriza, de fato, uma melhoria na qualidade da informação.

As informações acerca dos eventos subsequentes só devem ser publicadas caso apresentem relevância. Na tentativa por reduzir informações não relevantes divulgadas nas demonstrações financeiras, o que pode vir a comprometer a qualidade da informação da entidade, tem-se a auditoria independente. Para que os eventos subsequentes divulgados sejam validados, precisam ser objeto de análise de procedimentos de auditoria externa, proporcionando maior qualidade para a informação e segurança para os usuários que os utilizam. Porém, conforme se posicionam Chung et al. (2013), a auditoria de eventos subsequentes é inerentemente complexa e apresenta lacunas no campo das pesquisas acadêmicas.

Os mesmos autores destacam que aproximadamente um terço dos trabalhos de auditoria da *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) e diversos lançamentos de execução da *Securities and Exchange Commission* (SEC) identificam deficiências na auditoria de eventos subsequentes, sendo, portanto, esta área pertinente a novas pesquisas que possam identificar o motivo dessas falhas nos trabalhos de auditoria externa. Além disso, constantes falhas são identificadas nos relatórios de auditoria de eventos subsequentes (Chung et al., 2013), situação que gera uma possível dúvida sobre a eficiência e importância que os profissionais estrangeiros atribuem aos procedimentos de auditoria.

Diante do exposto, o presente estudo tem como proposta central verificar e responder a seguinte questão de pesquisa: Qual o nível de importância atribuído pelos auditores independentes brasileiros às informações geradas e aos procedimentos de auditoria dos eventos subsequentes, e suas características profissionais influenciam nessa percepção de importância? Em vista a responder essa questão, este estudo objetiva identificar o nível de importância atribuído pelos auditores independentes, atuantes no mercado brasileiro, aos eventos subsequentes (informações e procedimentos) e sua possível influência com as características profissionais. Para alcançar esse objetivo e na tentativa de entender a relação que os auditores têm no desenvolvimento prático desses trabalhos, por meio de um levantamento no âmbito nacional com auditores independentes responsáveis por empresas listadas na B3, emprega-se, uma abordagem quantitativa, utilizando o modelo de equação estrutural.

Justifica-se esta pesquisa ao inferir que diversos fatores podem influenciar na baixa qualidade dos julgamentos de auditoria, podendo comprometer o trabalho do auditor. Como por exemplo, a baixa disponibilidade de evidências para os trabalhos de validação das informações acerca dos

eventos subsequentes (Janvrin & Jeffrey, 2007) e as características comportamentais (Chung et al., 2013). Logo, considerando que as pesquisas na área contábil que abordam os eventos subsequentes ainda são escassas (Janvrin & Jeffrey, 2007; Chung et al., 2013; Herda & Lavelle, 2014; Nawaiseh & Jaber, 2015; Ozdemir & Gokcen, 2016; Cauchi, 2016; Michels, 2017) e que diversos fatores podem influenciar o trabalho do auditor, fundamenta-se a relevância deste estudo, de identificar o nível de importância que os auditores brasileiros atribuem aos eventos subsequentes e se suas características influenciam nessa percepção. O evento subsequente pode afetar a qualidade da informação, logo, é de extrema importância para a contabilidade.

Contribui-se, com os resultados deste estudo, ao verificar os níveis de importância destacados pelos auditores em situações que ocorrem nos processos de auditoria dos eventos subsequentes e nas informações geradas. Com isso, é possível visualizar sua relação com o serviço prestado, pois de acordo com estudos anteriores, a motivação gerada por processos mais complexos impacta diretamente em seu rendimento profissional (Petty, Wheeler, & Tormala, 2003). Logo, entende-se que quanto mais importante for o processo ou a informação, mais motivador será para o profissional efetuar esse procedimento.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Evento subsequente ao período contábil é descrito por Gelbcke et al. (2018) como qualquer fato favorável ou desfavorável que ocorra entre a data do balanço e a data da autorização, podendo ocorrer nas empresas de grande porte, ou em micros e pequenas empresas. Esses eventos são considerados importantes na literatura, pois entende-se que os eventos subsequentes divulgados são aqueles fatos relevantes para a empresa e seus usuários. Sendo assim, merecem atenção e estudos para serem melhor compreendidos (Janvrin & Jeffrey, 2007; Bec, 2009; Chung et al., 2013).

Michels (2017) contextualiza que existem dois tipos de eventos subsequentes, o primeiro consiste em eventos ou transações que fornecem evidências adicionais sobre as condições que existiam na data do balanço patrimonial, e esta situação requer ajustes nas demonstrações financeiras. O segundo consiste em eventos que fornecem evidências sobre condições que não existiam no período contábil a que se refere as demonstrações, surgindo após essa data e, por isso, não requerem reconhecimento.

A divulgação apropriada de eventos subsequentes nas demonstrações financeiras é tão importante quanto a de eventos que ocorram dentro do período acobertado pelas demonstrações, pois os eventos subsequentes são capazes de reduzir a assimetria de informação e suas distorções podem influenciar significativamente na tomada de decisão econômica (Bec, 2009; Hendriksen & Van Breda, 2012). Os eventos após a data do balanço podem dar origem a distorções significativas nas demonstrações contábeis, por essa razão, Janvrin e Jeffrey (2007) consideram uma área chave dentro do processo de auditoria.

Logo, para que os eventos subsequentes e demais informações úteis para a tomada de decisão emitam uma mensagem de qualidade, reduzindo a assimetria de informação, são necessários os procedimentos de auditoria (Stuart, 2014), que atualmente são orientados por normas internacionais que harmonizam os procedimentos em todos aqueles países que aderirem a ela, na busca de validar os dados divulgados da empresa para seus usuários da informação. Os aspectos citados anteriormente dizem respeito a divulgação das evidências dos eventos subsequentes, porém, para as empresas de grande porte são exigidas que estas informações sejam testadas antes de disponibilizá-las aos usuários e, com isso, tem-se o processo de auditoria independente.

Os procedimentos de auditoria independente dos eventos subsequentes são orientados pela *International Standard on Auditing 560 – “Subsequent Events”*. No Brasil tem-se a NBC TA 560/2016 (R1) – Eventos Subsequentes, norma que faz correlação às orientações internacionais e trata da responsabilidade do auditor independente em relação a estes eventos na auditoria das demonstrações contábeis. Segundo Cauchi (2016), a responsabilidade do auditor com relação aos

eventos subsequentes é de certificar-se que estes eventos tenham sido corretamente evidenciados nas demonstrações financeiras de modo tempestivo e claro para os usuários da informação.

As normas preveem a possível ocorrência de eventos subsequentes que chegam ao conhecimento do auditor independente após a data do seu relatório de auditoria ou após a divulgação das demonstrações contábeis. O auditor não é responsável por fatos que tem conhecimento após a emissão de seu relatório, porém, em ambas as situações, se ele julgar que estas novas informações são relevantes, deverá comunicar e discutir, juntamente com os responsáveis da empresa, se será necessário alterar o relatório já emitido ou as declarações publicadas.

Apesar da norma internacional orientar esses procedimentos, na prática nem sempre ocorre conforme o esperado. Nawaiseh e Jaber (2015) verificaram que existe uma relação significativa dos profissionais de auditoria que ignoram os requisitos da ISA 560 no período entre a emissão do Relatório do Auditor Independente e a autorização das demonstrações contábeis. Janvrin e Jeffrey (2007) já identificaram que os auditores, no geral, seguem as recomendações das normas internacionais, mas que estes procedimentos revelam uma baixa frequência de evidências de eventos subsequentes, ou seja, mesmo de acordo com as normas, a auditoria de eventos subsequentes ainda apresenta falhas.

A auditoria dos eventos subsequentes é considerada complexa por Chung et al. (2013), pois enquanto outros processos de auditoria envolvem a comprovação de um conjunto conhecido de transações ou critérios, os auditores devem considerar um universo aparentemente infinito de potenciais eventos subsequentes. Cauchi (2016) a descreve como desafiadora, pois envolve uma ampla busca de evidências e tende a considerar contas ou transações não rotineiras, em que os auditores podem encontrar algumas dificuldades, mas estas não a tornam uma tarefa impossível de ser realizada.

Muitos fatores são encontrados na literatura que justificam as dificuldades acerca da auditoria dos eventos subsequentes e justificam a necessidade de pesquisas que compreendam melhor como funciona esse processo e qual a significância que recebem dos profissionais. Janvrin e Jeffrey (2007) entendem que a qualidade da auditoria dos eventos subsequentes pode ser prejudicada, visto a subjetividade e a diminuição da disponibilidade de evidências sobre estes eventos.

Outras dificuldades são abordadas por Herda e Lavelle (2014), como as restrições de tempo e prazo para efetuar esse processo, a falta de conhecimento da atividade exercida pela empresa, a não cooperação dos clientes na busca de evidências e as objeções ao se discutir o assunto com a administração, visto o risco do cliente quanto à materialidade e ao impacto que este evento poderá causar às demonstrações financeiras.

Logo, é importante que os procedimentos utilizados na auditoria de eventos subsequentes sejam coerentes para alcançar o resultado esperado dentro do período de tempo estimado por lei. Janvrin e Jeffrey (2007) propõem um modelo de busca dividido em etapas, em que a primeira parte consiste na busca das evidências para encontrar os possíveis eventos subsequentes. Nesta fase os auditores estão propensos a ter influências de fatores psicológicos, onde questões pessoais e ambientais podem afetar a procura e comprometer o resultado do serviço.

Após a pesquisa pelas evidências, na segunda etapa o auditor verifica se houve ou não a descoberta de eventos subsequentes. Se acontecer essa ocorrência, ele deve iniciar a etapa final da avaliação, efetuando seu julgamento com relação à informação e à relevância que terá para fins de tomada de decisão. Se concretizado o fato dos eventos subsequentes, será realizada uma revisão nas demonstrações financeiras para verificar o possível reconhecimento e a divulgação. Caso na etapa da descoberta o auditor não identificar a ocorrência de eventos subsequentes, deverá confirmar se os julgamentos efetuados estão de acordo e decidir por finalizar o processo ou retornar a fase das buscas por evidências novamente.

Dando ênfase à psicologia comportamental, Chung et al. (2013) identificaram condições que influenciam os auditores em seu processo de pesquisa, avaliação e resolução acerca dos trabalhos que envolvem eventos subsequentes, considerando os fatores ambientais, individuais e cognitivos. Por

mais neutro que um profissional deva ser, na prática, devido a condições comportamentais, o resultado do trabalho pode apresentar vieses, pois trata-se de um processo intrinsecamente complexo, que requer a aplicação cuidadosa do julgamento profissional.

Em consonância com Chung et al. (2013), Libby e Luft (1993) encontraram fatores ambientais e comportamentais que influenciam no julgamento profissional do auditor, também validados por Chen et al. (2017), como a capacidade que o auditor possui, o conhecimento que adquiriu durante o tempo, a motivação para efetuar o trabalho e o ambiente em que está inserido.

A capacidade, juntamente com o conhecimento, são requisitos que o auditor precisa ter para aceitar realizar um trabalho de auditoria, pois se ele se julgar não capacitado por qualquer motivo, o serviço poderá apresentar baixa qualidade (Stuart, 2014). O conhecimento é o resultado de todas as experiências teóricas e práticas vivenciadas pelo auditor. Abdolmohammadi e Wright (1987) entendem que o efeito dessas experiências aumenta à medida em que as tarefas se tornam mais complexas, agregando também em sua capacidade profissional.

Outra questão levantada por Janvrin e Jeffrey (2007) e Cauchi (2016) é o tempo disponível para efetuar os testes de auditoria, visto que o aumento da pontualidade na entrega das demonstrações financeiras pode ter um impacto negativo na procura por evidências, sendo mais relevantes no caso dos eventos subsequentes, em que esses testes são realizados no final do trabalho de auditoria, aumentando, assim, a pressão do auditor.

O ambiente e suas características temporais têm a capacidade de influenciar o desempenho do julgamento efetuado pelos auditores, destacando-se exemplos como a tecnologia, mídia, incentivos monetários, prazos dos trabalhos, pressão do governo e dos administradores, entre outros (Libby & Luft, 1993; Janvrin & Jeffrey, 2007). Ainda Libby e Luft (1993) trazem que essas motivações exercidas pelo ambiente podem ser positivas ou negativas quando se trata de efetuar um julgamento de auditoria imparcial e de qualidade.

Nawaiseh e Jaber (2015) concluem que cabe ao auditor tomar as medidas adequadas para encontrar as evidências que comprovem os eventos subsequentes, identificando a extensão da materialidade e certificando-se da atualização das contas através do desenvolvimento de um plano de auditoria. Este plano deve estar de acordo com o tempo que tem disponível, seguindo os procedimentos adequados para permitir que ele obtenha garantias e provas suficientes sobre os julgamentos efetuados, tentando ser o mais imparcial possível para que a informação tenha qualidade e não interfira de forma prejudicial na tomada de decisão.

Por fim, baseando-se na influência da informação desses eventos subsequentes sobre o mercado e na necessidade de procedimentos de auditoria para validar a informação, o próximo capítulo é destinado para apresentar a metodologia do trabalho que busca medir o nível da variável latente “importância” que os profissionais de auditoria atribuem a informação gerada pelos eventos subsequentes e aos procedimentos de auditoria orientados pelas normas internacionais.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é uma investigação sistemática para encontrar respostas a um problema (Hughes, 2006) e apoiado em Köche (2012) entende-se que sua necessidade por fazer ciência deriva da curiosidade, da tentativa de produzir respostas a perguntas que colaboram para uma melhor compreensão do ambiente, e não existe uma verdade absoluta, pois o processo do conhecimento põe em dúvida os resultados já produzidos, podendo estes mesmos serem afirmados ou refutados. Assim, a presente pesquisa caracteriza-se metodologicamente, quanto aos objetivos com caráter descritivo, quanto aos procedimentos enquadra-se como uma pesquisa de levantamento (*survey*) e o problema é abordado de maneira quantitativa.

Optou-se por delimitar a pesquisa selecionando como população os profissionais que assinaram os Relatórios dos Auditores Independentes nas competências de 2013 a 2017 das 566 empresas listadas na B3 no ano de 2017, pois entende-se que esses auditores se encontram ativos no

mercado de trabalho e precisam se capacitar periodicamente, visto os programas de educação continuada exigidos por legislação, possuindo as condições e o conhecimento necessário para contribuir com a pesquisa.

Da quantidade total de empresas listadas na B3, 124 delas são do Mercado Internacional, conhecidas como *Brazilian Depositary Receipts* (BDR's), ou seja, trata-se de certificados de depósitos que são emitidos e negociados na bolsa de valores brasileira, porém, a companhia, por ser de origem estrangeira, não está obrigada a publicar suas demonstrações contábeis e ser auditada aqui no Brasil. A publicação e a auditoria acontecem no país de origem da entidade. Logo, essas companhias foram desconsideradas, visto que o foco da pesquisa são os auditores independentes brasileiros.

Os contatos dos auditores foram obtidos por meio do Formulário de Referência emitido pelas empresas e disponível na internet pelo site da B3. Ao todo, a população da pesquisa foi constituída por 351 profissionais. A quantidade de auditores que compõe a população se explica, pois, na mesma competência, existem profissionais que são responsáveis por mais de uma empresa e também podem permanecer por até cinco anos realizando o trabalho de auditoria para a mesma empresa. Após esse período, deverá haver a troca de auditor e o anterior só poderá ser recontratado após três anos.

Sendo assim, a amostra da pesquisa classificou-se como não probabilística e intencional por julgamento, uma vez que é não aleatória e subjetiva, pois, os membros foram selecionados com base em critérios definidos pelo pesquisador (Cooper & Schindler, 2016). O cálculo do tamanho amostral, referente a população de 351 auditores, foi realizado pelo software G-Power 3.1, considerando o teste F para regressão linear múltipla, determinando os seguintes parâmetros fixados em: tamanho do efeito:  $f^2 = 0,20$ ; nível de significância:  $\alpha = 0,05$ ; poder:  $1 - \beta = 0,80$ ; e número de preditores: 7.

O número da amostra mínima calculada foi de 80 respondentes, conforme os parâmetros definidos. A composição amostral da pesquisa compreende os respondentes do questionário aplicado, que totalizaram 74 auditores (21,08% da população selecionada), não atendendo ao número mínimo de respondentes conforme calculado anteriormente, o que implica que os resultados da pesquisa não podem ser generalizados para a população total.

Para efetuar a coleta dos dados optou-se pela utilização do questionário eletrônico (via internet) devido à distribuição geográfica da amostra e à dificuldade de sua aplicação pessoalmente. O tipo de escala selecionado para medir o que propõe a pesquisa foi a Escala de Likert, comumente usada como uma escala psicométrica padrão para medir as respostas e foi inicialmente criada com cinco pontos, em que 1 significava “Discordo Totalmente” e 5 “Concordo Totalmente”, podendo os rótulos mudarem conforme o que o pesquisador está tentando identificar (Li, 2013).

Buscando minimizar as dificuldades de mensuração da Escala tipo Likert, Hodge e Gillespie (2003) propuseram uma variação com um modelo de onze pontos, sempre de 0 a 10, pois entendem que é uma numeração de fácil referência quando comparado com outras formas de avaliação numérica, facilitando a interpretação, a confiabilidade e a validade da escala. Com base nesses conceitos e aplicações, formulou-se o questionário objeto de coleta de dados com uma Escala tipo Likert adaptada com onze pontos, pois entende-se que esta consegue captar melhor a percepção dos auditores.

A elaboração das questões foi a partir de estudos anteriores sobre o tema (Chung et al., 2013; Nawaiseh & Jaber, 2015; e Ozdemir & Gokcen, 2016) e na legislação vigente sobre as normas de auditoria de eventos subsequentes (NBC TA 560/2016), dividido em duas partes: a primeira contém 14 afirmações (variáveis observáveis) que mensuram o nível de importância que o auditor independente atribui à auditoria de eventos subsequentes antes e após a emissão do Relatório de Auditoria, utilizando a Escala Likert para tal intento; e a segunda contém sete questões (variáveis independentes) que buscam identificar algumas características profissionais do auditor, selecionadas com base nas pesquisas anteriores já citadas, que foram testadas para verificar se influenciam na importância atribuída na primeira parte do questionário, sendo estas características: a titulação, local

de trabalho, tempo de experiência, região de atuação, se já obteve contato com auditoria de eventos subsequentes, nível de esforço para detectar as evidências, e se considera haver dificuldades no processo de auditoria de eventos subsequentes.

Conforme exposto, a seguir tem-se o constructo da pesquisa com suas respectivas referências de suporte, em que são abordadas as variáveis latentes que medem a importância dos eventos subsequentes e que, posteriormente, são também testadas para verificar se há relação com as características profissionais citadas anteriormente:

**Tabela 1**

*Constructo da Pesquisa*

	<b>Constructos 2ª Ordem</b>	<b>Constructos Latentes</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Questões</b>	<b>Referências</b>
Importância dos Eventos Subsequentes	Importância da Informação Gerada	Nível de Importância da Informação Gerada	(a) Aos usuários da Informação Contábil; (b) Quanto a quantidade de informações alteradas nas demonstrações financeiras; (c) Quando comparada com os prazos de publicações; (d) Quando comparada com os procedimentos de busca por evidências.	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7	Ozdemir e Gokcen (2016) e Chung et al. (2013)
	Importância dos Procedimentos Efetuados	Nível de Importância dos procedimentos antes da emissão do Relatório do Auditor	(a) No planejamento dos procedimentos efetuados; (b) No conhecimento prévio dos processos da empresa; (c) Em questionamentos a administração e jurídico sobre possíveis evidências; (d) Na leitura de documentos da empresa.	8, 9, 10, 11, 12	Janvrin e Jeffrey (2007) e NBC TA 560 (R1)
Nível de Importância dos procedimentos após a emissão do Relatório do Auditor e da Divulgação das Demonstrações		(a) Na apresentação de um novo Relatório do Auditor; (b) Em questionamentos sobre fatos relevantes que tomaram conhecimento após a divulgação das Demonstrações Financeiras.	13, 14	Janvrin e Jeffrey (2007) e NBC TA 560 (R1)	

A partir da apresentação do constructo é possível a formulação das hipóteses de testes, que segundo Köche (2012), são necessárias para guiar um trabalho científico, pois estabelecem uma relação causal dos fatos entre si na tentativa de explicá-los. Essas hipóteses foram fundamentadas em pesquisas anteriores que buscaram analisar a relação dos auditores com os eventos subsequentes (Janvrin & Jeffrey, 2007; Nawaiseh & Jaber, 2015; Ozdemir & Gokcen, 2016).

Anteriormente, foram apresentadas as variáveis da pesquisa, sendo 14 variáveis observáveis, três variáveis latentes e sete variáveis independentes. As variáveis latentes são explicadas por uma quantidade de variáveis observáveis e originaram três hipóteses de teste, que buscam medir o nível de importância que os auditores atribuem aos eventos subsequentes. Cada variável independente originou três hipóteses de testes que tentam analisar se existe relação entre determinadas características do auditor e o nível de importância que o mesmo atribui às informações geradas e aos procedimentos de busca por eventos subsequentes. Cada hipótese de teste é composta de uma hipótese nula ( $H_0$ ) que rejeita e pela hipótese alternativa ( $H_a$ ) que aceita a relação suposta pelas variáveis. Com isso, tem-se como proposta 24 (vinte e quatro) hipóteses de testes, apresentadas no Apêndice I deste trabalho.

Após formuladas as hipóteses de testes para guiar a pesquisa, o instrumento de pesquisa foi aplicado em dois momentos: o primeiro no pré-teste, em que foi avaliado se as questões formuladas

estavam coerentes, de fácil interpretação e com uma linguagem técnica adequada; e o segundo momento aconteceu no envio do instrumento de pesquisa, ajustado conforme as contribuições recebidas no pré-teste para a população-alvo. Para o envio do instrumento de pesquisa optou-se pela utilização do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), visto que as questões foram analisadas em conjunto, sem expor os respondentes da pesquisa.

Os dados coletados foram analisados pelo Método das Equações Estruturais (MEE), definido por Marôco (2010) como uma técnica que abrange um conjunto de testes buscando validar um modelo teórico. Foi necessária a utilização de estimadores com correções, pois os dados fogem à normalidade, optando-se pelo método de Mínimos Quadrados Ponderados Robustos pela Média e Variância (WLSMV), que é específico para dados observados categóricos, nos quais não são consideradas plausíveis a hipótese de normalidade e a propriedade de continuidade (Asparouhov, 2005).

O modelo utilizado para a análise de dados quantitativos explica no primeiro momento, com a realização de uma análise fatorial, qual a importância atribuída pelos auditores independentes às informações geradas pelos eventos subsequentes, bem como a importância atribuída aos procedimentos efetuados na busca por eventos subsequentes antes e após a publicação das Demonstrações Financeiras pela empresa auditada. Na sequência foi aplicada uma regressão que buscou identificar se as características profissionais sugeridas pelas variáveis independentes influenciavam na importância atribuída, identificada no primeiro momento da análise. Assim, justifica-se a escolha do MEE para análise dos dados, pois avalia as informações de forma adequada, conseguindo validar as hipóteses propostas.

O presente trabalho não dispõe de uma teoria específica de pano de fundo, porém, o embasamento teórico apresenta um grupo de questões que são referentes a um mesmo aspecto (fator). Como o Método das Equações Estruturais, no geral, trabalha com a análise fatorial confirmatória, é possível utilizá-la para confirmar se a fundamentação teórica-normativa proposta no trabalho apresenta ou não a característica pesquisada (importância atribuída pelos auditores ao fato contábil denominado Evento Subsequente).

## 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Estatística Descritiva

Após a operacionalização do *survey*, ocorreu o tratamento dos dados com o auxílio de métodos estatísticos, aplicados a partir da totalidade das respostas obtidas, utilizados para entender a importância que os auditores atribuem às informações geradas e aos procedimentos sugeridos pelas normas de auditoria acerca dos eventos subsequentes, bem como se as características profissionais influenciam nesse julgamento. A seguir, apresenta-se na Tabela 2 a descrição do perfil dos respondentes, assim como a porcentagem de suas respostas ao instrumento proposto.

Observa-se na Tabela 2 que entre os 74 participantes da pesquisa, em relação a maior titulação, 35,14% possuem o ensino superior, sendo que os demais apresentam algum tipo de pós-graduação, sobretudo especialização, maior título da metade dos entrevistados. Vê-se também que quase metade deles (47,30%) trabalham para empresas Big Four, 21,62% em escritórios de grande porte e 31,08% em empresas de pequeno ou médio porte.

Com relação ao tempo de atuação como Auditor Contábil, nota-se que a maioria (52,70%) exerce a função há mais de 20 anos, característica já esperada, visto o delineamento da população para a pesquisa. Porém, 4,05% dos respondentes afirmam ter até cinco anos de atuação como auditor, informação que pode ser considerada como anormal, pois para conseguir atuar como auditor responsável das empresas listadas na bolsa de valores, umas das exigências é o profissional ter exercido a função de auditor por um período não inferior a cinco anos.

**Tabela 2***Distribuição de frequências das características dos participantes da pesquisa*

Variável	Frequência absoluta	%
<b>Maior titulação</b>		
Bacharelado	26	35,14%
Especialização	37	50,00%
Mestrado	10	13,51%
Doutorado	1	1,35%
<b>Local de trabalho</b>		
Big Four	35	47,30%
Escritório Grande Porte	16	21,62%
Escritório Pequeno/Médio Porte	23	31,08%
<b>Tempo de atuação como Auditor Contábil</b>		
Até 5 anos	3	4,05%
De 5 a 10 anos	11	14,86%
De 11 a 20 anos	21	28,38%
Acima de 20 anos	39	52,70%
<b>Região do país onde atua com mais frequência</b>		
Sudeste	44	59,46%
Sul	23	31,08%
Nordeste	5	6,76%
Centro-Oeste	2	2,70%
<b>Na prática de Auditoria, já teve experiência com Ev. Subsequentes</b>		
Não	2	2,70%
Sim	72	97,30%
<b>Nível esforço total para obtenção de evidências dos Ev. Subsequentes</b>		
Não respondeu	2	2,70%
Menos de 2 hs	4	5,41%
Entre 2 e 4 hs	20	27,03%
Entre 5 e 10 hs	20	27,03%
Entre 11 e 20 hs	12	16,22%
Acima de 20 hs	16	21,62%
<b>Existem dificuldades na obtenção de evidências dos Ev. Subsequentes</b>		
Não	29	39,19%
Sim	45	60,81%

A maior parte dos entrevistados (59,46%) tem o Sudeste como a região do país onde atuam com mais frequência e não consta na população da pesquisa auditores da região norte do país. Quase todos os participantes (97,30%) relataram que na prática de auditoria, já tiveram experiência com Eventos Subsequentes, sendo que no total, pouco mais da metade (54,06%) apontaram uma duração de 2 a 10 horas como nível de esforço total para obtenção de evidências de tais eventos. Por fim, observa-se que mais de 60% dos respondentes consideraram que existem dificuldades para a obtenção de evidências dos Eventos Subsequentes.

Questionou-se ainda quais eram as principais dificuldades encontradas na auditoria dos eventos subsequentes. O respondente poderia indicar quantas alternativas considerasse válidas, bem como apontar outras situações de dificuldade que na prática encontra nos procedimentos aplicados (Tabela 3).

**Tabela 3***Dificuldade para obtenção de evidências dos eventos subsequentes*

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Total de Respostas</b>	<b>%</b>
Devido a subjetividade dos julgamentos que são necessários efetuar.	33	37,93%
Devido a questões relacionadas a empresa objeto da auditoria (reter informações, relatórios confusos ou incompletos, etc.).	21	24,14%
Devido ao tempo que possui para desenvolver o trabalho.	20	22,99%
Devido a falta de clareza das normas que abordam este assunto (CPC 24 e NBC TA 560).	3	3,45%
Devido a falta de capacitação da equipe responsável pelo trabalho.	6	6,90%
Outros	4	4,60%
<b>TOTAL</b>	<b>87</b>	<b>100,00%</b>

Na Tabela 3 percebe-se uma preocupação dos auditores independentes com relação aos julgamentos efetuados, a importância dada pelos administradores das empresas, sobre certa dificuldade para conseguir informações externas e ao tempo disponível que tem para realizar os testes de auditoria, situações já verificadas em pesquisas anteriores, conforme exposto no referencial teórico.

Os comentários dos auditores sobre outros fatores que geram dificuldades na auditoria de eventos subsequentes são listados na Tabela 4:

**Tabela 4***Comentários dos auditores*

<b>Comentários</b>	
1	“Nem sempre os administradores dão a devida importância para os fatos e suas consequências”.
2	“Eventos subsequentes no impacto das Demonstrações Contábeis”.
3	“Por conta de julgamento profissional e administração das empresas que não entendem sobre o conceito”.
4	“Buscar elementos externos e informações de fora da empresa dificulta o processo”.

Na Tabela 4 percebe-se uma preocupação dos auditores independentes com relação à importância dada pelos administradores das empresas e certa dificuldade para conseguir informações externas. Situações assim fogem do controle dos auditores, pois envolvem terceiros e suas opiniões, dificultando o processo de auditoria realizado, o que pode vir a comprometer a qualidade da informação divulgada.

A subjetividade nos julgamentos que são efetuados é uma situação levantada nos estudos anteriores (Janvrin & Jeffrey, 2007; Chung et al., 2013) e foi uma das questões que os auditores independentes brasileiros mais encontram dificuldade (37,93% conforme a Tabela 3), mencionando também nos comentários realizados.

Após verificar-se o perfil dos entrevistados, observou-se as frequências e as medidas descritivas das afirmações do instrumento de pesquisa, conforme a Tabela 5, que apresenta as medidas descritivas das 14 afirmativas que constituem a primeira parte do instrumento de pesquisa (questionário). Nota-se que para a maior parte dos itens, as respostas concentram-se nos graus mais altos de concordância, entre 8 e 10 pontos, sobretudo para questões de 7 a 12, para as quais as pontuações médias obtidas são todas maiores que 9,00. Ainda, nota-se que para tais itens, as respostas apresentam baixa variabilidade em torno da média, visto que os coeficientes de variação são inferiores a 25%.

Tabela 5

*Distribuição de frequências e medidas descritivas das respostas dos participantes da pesquisa ao instrumento proposto*

Questão	Frequência										Medidas descritivas					
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	DP	CV	Assimetria	Curtose
Q1	0	1	0	0	2	2	3	6	9	8	43	8,82	1,84	20,83%	-1,90	6,81
Q2	0	2	1	1	0	7	6	8	11	4	34	8,08	2,32	28,73%	-1,20	3,96
Q3	1	0	1	0	1	6	3	5	7	7	43	8,62	2,15	24,94%	-1,78	6,02
Q4	16	3	4	4	6	11	4	7	3	3	13	4,81	3,58	74,41%	0,05	1,72
Q5	0	1	0	1	0	4	3	0	8	12	45	8,97	1,83	20,37%	-2,28	8,21
Q6	9	0	1	3	1	20	7	4	7	5	17	6,16	3,18	51,60%	-0,51	2,41
Q7	0	0	0	0	0	4	3	3	3	11	50	9,22	1,45	15,68%	-1,89	5,35
Q8	0	0	0	0	0	2	2	0	7	12	51	9,41	1,15	12,18%	-2,38	8,51
Q9	0	0	0	0	1	2	1	4	6	8	52	9,30	1,35	14,54%	-2,16	7,18
Q10	0	0	0	0	1	1	4	2	9	6	51	9,23	1,39	15,06%	-1,89	5,92
Q11	0	0	0	0	1	3	3	4	4	5	54	9,22	1,53	16,58%	-1,90	5,43
Q12	0	0	1	0	3	3	1	1	5	6	54	9,14	1,82	19,96%	-2,26	7,18
Q13	4	0	1	1	0	14	9	3	2	3	37	7,61	2,92	38,36%	-1,00	3,21
Q14	3	0	3	1	3	11	1	1	4	7	40	7,89	2,97	37,61%	-1,20	3,24

Nota: DP: Desvio Padrão; CV: Coeficiente de Variação.

Por outro lado, para as afirmações Q4 e Q6, observa-se que uma quantidade expressiva de entrevistados apontou a opção 0 ou 5, sendo que as pontuações médias destes itens são de 4,81 e 6,16 pontos, respectivamente, caracterizando-se como as menores médias observadas. Além das menores médias, observa-se também que tais itens apresentam os maiores coeficientes de variação, o que indica que as respostas dadas pelos entrevistados tendem a estar mais dispersas em torno da média, em relação às demais questões, o que é esperado dado a concentração de respostas nos graus extremos de concordância.

A afirmativa Q4 sugere que o evento subsequente é importante quando altera apenas uma conta específica do conjunto das demonstrações financeiras. A afirmativa Q6 aborda a importância da obtenção de evidências em confronto com a pontualidade dos prazos de entrega dos relatórios. Ambas apresentaram um nível de importância mensurado como baixo na percepção dos auditores independentes. Assim, visando purificar o modelo, optou-se por excluir as afirmações Q4 e Q6 da análise das cargas fatoriais, pois não estão convergentes com o modelo de mensuração, destoando do constructo, sendo necessário esse ajuste para que os dados fiquem mais significantes e apresentem maior confiabilidade.

Observa-se também que todos os valores obtidos para o coeficiente de assimetria, embora inferiores a 3, em valor absoluto, são em geral negativos, o que indica uma assimetria à esquerda dos dados, ou seja, maior concentração de respostas em graus mais altos de concordância. Avaliando o coeficiente de curtose, também não foi observado nenhum valor excedente ao limite de 10, em valor absoluto, sendo que a maior parte deles apresenta valores positivos, indicando distribuições leptocúrticas, isto é, as respostas apresentam maior concentração em seu pico em relação ao esperado para a distribuição normal, com caudas pesadas. Embora observados tais indícios de assimetria e curtose, pelos critérios de Marôco (2010), os dados caracterizam-se como normais, por não ultrapassarem os limites propostos pelo autor. Ao considerar os limites mais rígidos, sugeridos por Hair et al. (2014), de -1 a 1 para ambos os coeficientes, a distribuição de todos os itens avaliados foge à normalidade. Por meio do Teste Mardia, rejeita-se a hipótese nula de que os dados seguem uma distribuição normal multivariada, ao nível de 5% de significância.

Uma vez constatada a violação forte da suposição de normalidade, exigida pelo método de estimação de máxima verossimilhança, optou-se pela utilização do método WLSMV para estimar os

parâmetros do modelo, que é especificamente projetado para dados ordinais (Asparouhov, 2005; Marôco 2010).

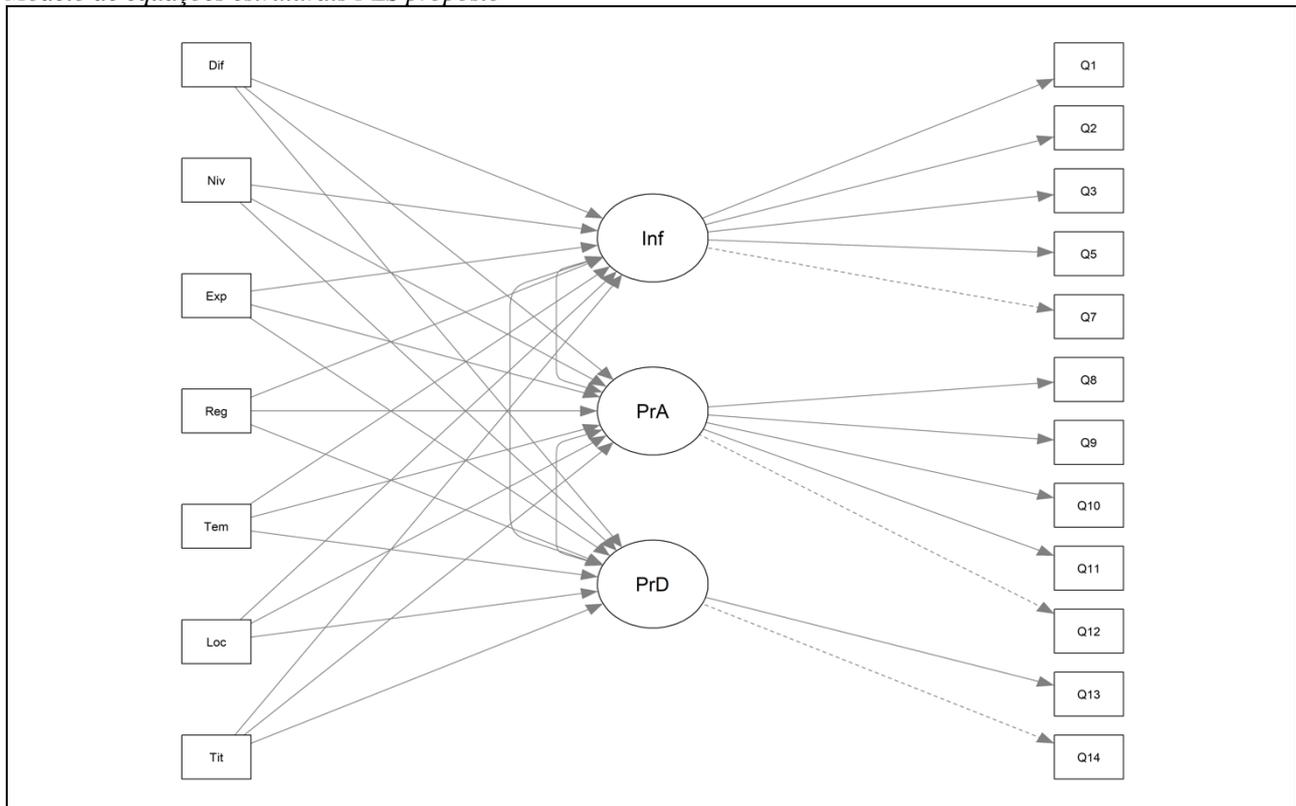
As afirmações Q4, Q6, Q13 e Q14 apresentam maior porcentagem de respondentes que se mantiveram neutros e uma quantidade superior de respondentes que não atribuíram um nível elevado de importância quando comparadas com as demais afirmações do instrumento de pesquisa, que apresentaram um alto nível de concordância. Assim, entende-se que os auditores atribuem um nível de importância menor para essas questões quando comparadas com as demais. Porém, observando o conjunto com todas as respostas, de maneira geral, os eventos subsequentes são considerados importantes pelos profissionais de auditoria.

## 4.2 Modelo de Equações Estruturais

O modelo de equações estruturais proposto no presente trabalho é estruturado de acordo com o seguinte diagrama de caminhos apresentado a seguir, em que as variáveis latentes presentes na Figura 1 são: **Inf**, que mede o nível de importância da informação gerada; **PrA**, que mede o nível de importância dos procedimentos efetuados antes da emissão do Relatório do Auditor; e **PrD**, o nível de importância dos procedimentos após a emissão do Relatório do Auditor e da Divulgação das Demonstrações:

**Figura 1**

*Modelo de equações estruturais PLS proposto*



A seguir são apresentados os resultados do modelo de equações estruturais, ajustado pelo método WLSMV, divididos entre o modelo de mensuração, que avalia a adequação dos indicadores para a mensuração das variáveis latentes, e o modelo estrutural, que avalia as relações entre as variáveis dependentes e independentes.

#### 4.2.1 Modelo de Mensuração

A princípio, avaliou-se a validade convergente do modelo de mensuração, verificando se os indicadores apresentavam uma alta variância em comum, sendo que para tal fim, utilizou-se as cargas fatoriais, além das medidas de variância média extraída (*Average Variance Extracted* - AVE) e do Alfa de Cronbach (AC).

A Tabela 6 apresenta as estimativas dos parâmetros do modelo proposto, no qual se observa que todos os coeficientes que representam cargas fatoriais das relações especificadas são significativos, ao nível de 5%, além de apresentarem cargas fatoriais superiores ao limite de 0,5, sugerido por Hair et al. (2009), isto é, mais de 50% da variância dos indicadores é refletida pelo construto, apresentando uma boa validade convergente.

Assim, observando que todas as variáveis analisadas apresentaram cargas fatoriais significativas no modelo, é possível afirmar que há evidências de que os auditores consideram importante, de modo geral, as informações geradas e os procedimentos efetuados antes e após a publicação das demonstrações financeiras. Esses resultados reforçam as pesquisas anteriores de Janvrin e Jeffrey (2007), Nawaiseh e Jaber (2015) e Ozdemir e Gokcen (2016), de que os auditores independentes consideram os eventos subsequentes como importantes, tanto as informações geradas, como os procedimentos orientados nas normas para a busca de evidências.

**Tabela 6**

*Cargas fatoriais dos itens de cada variável latente do instrumento proposto*

			Estimativa	EP	Valor p	$r^2$	Padronizado
Informações	≈	Q1	1,10	0,17	< 0,001	0,59	0,77
Informações	≈	Q2	1,19	0,25	< 0,001	0,44	0,66
Informações	≈	Q3	1,04	0,19	< 0,001	0,39	0,62
Informações	≈	Q5	0,73	0,20	< 0,001	0,27	0,52
Informações	≈	Q7	1			0,80	0,89
Procedimentos - Antes	≈	Q8	0,67	0,12	< 0,001	0,66	0,81
Procedimentos - Antes	≈	Q9	0,79	0,13	< 0,001	0,64	0,80
Procedimentos - Antes	≈	Q10	0,90	0,11	< 0,001	0,79	0,89
Procedimentos - Antes	≈	Q11	0,98	0,12	< 0,001	0,77	0,88
Procedimentos - Antes	≈	Q12	1			0,57	0,76
Procedimentos - Depois	≈	Q13	1,11	0,20	< 0,001	0,76	0,87
Procedimentos - Depois	≈	Q14	1			0,59	0,77

Nota: EP: erro padrão.

A seguir foram verificados os indicadores de validade convergente para o modelo ajustado, como demonstra a Tabela 7.

**Tabela 7**

*Indicadores de validade convergente para o modelo ajustado*

	AVE	AC
Informações	0,50	0,85
Procedimentos – Antes	0,69	0,91
Procedimentos – Depois	0,67	0,80

Adotando-se como limite para a AVE o valor de 0,5 (Fornell & Larcker, 1981), nota-se na Tabela 7 que nenhuma variável latente apresentou valor inferior ao desejado, indicando que, em

média, mais da metade da variância dos indicadores é explicada pela variável latente. Ao avaliar o índice AC, vê-se que a confiabilidade composta estimada para as variáveis latentes do modelo ajustado atende aos critérios de validade convergente, sendo que o Alpha de Cronbach de todas as variáveis latentes é superior a 0,70.

Além da validade convergente, também foi avaliada a validade discriminante do modelo, isto é, a capacidade do construto de se distinguir verdadeiramente dos demais. Dessa forma, foi verificado se as variáveis observadas não estavam fortemente correlacionadas com outro construto, comparando o valor da correlação dos construtos com a raiz quadrada de AVE (Hair et al., 2009), destacada na diagonal principal da matriz de correlação dos construtos apresentada a seguir, sendo que as correlações não devem ser maiores que tais limites.

**Tabela 8**

*Validade discriminante do modelo ajustado*

	<b>Informações</b>	<b>Procedimentos - Antes</b>	<b>Procedimentos - Depois</b>
Informações	0,71		
Procedimentos - Antes	0,70	0,83	
Procedimentos - Depois	0,35	0,39	0,82

Pela Tabela 8, observa-se que nenhuma das correlações obtidas entre as variáveis latentes se mostrou superior a raiz quadrada da AVE das respectivas variáveis em questão, o que indica uma boa validade discriminante do modelo ajustado.

#### 4.2.2 Modelo Estrutural

Na avaliação do modelo estrutural (Tabela 9), o coeficiente de determinação de Pearson ( $R^2$ ) avalia a porção da variância das variáveis endógenas, que é explicada pelo modelo estrutural, assim como o Indicador de Cohen (Cohen, 1997) ou tamanho do efeito ( $f^2$ ) e demais medidas de qualidade de ajuste. Ao calcular esses índices, não há evidências amostrais para rejeitar a hipótese de que o modelo proposto se ajusta aos dados, indicando a adequacidade do modelo.

**Tabela 9**

*Validade preditiva, coeficiente de determinação e tamanho do efeito do modelo ajustado*

	$R^2$	$f^2$
Informações	0,14	0,16
Procedimentos – Antes	0,21	0,27
Procedimentos – Depois	0,22	0,28

Também foi efetuado o teste de qualidade de ajuste baseado na estatística qui-quadrado, que aponta que não há evidências amostrais para rejeitar a hipótese de que o modelo proposto se ajusta aos dados, ao nível de 5% de significância (valor p de 1,000), indicando a adequacidade do modelo, conforme demonstrado na Tabela 10.

**Tabela 10**

*Medidas de qualidade de ajuste do modelo proposto.*

<b>Estatística</b>	<b>Valor</b>
$\chi^2$	74,81 (gl = 132, p = 1,00)
CFI	1,000
NFI	0,922
RMSEA	0,000

Foi realizada a avaliação do modelo estrutural, que consiste na análise dos coeficientes estruturais, desvio padrão e valores p, com o intuito de testar se as características profissionais influenciam na importância atribuída pelos auditores às informações e procedimentos de auditoria dos eventos subsequentes, cujos resultados estão na Tabela 11.

**Tabela 11**

*Resultados dos testes t aplicados*

		Estimativa	EP	Valor p	Padronizado
Informações	~ Titulação	-0,06	0,34	0,854	-0,02
Informações	~ Local Trabalho	-0,27	0,37	0,455	-0,11
Informações	~ Tempo Atuação	-0,64	0,39	0,102	-0,25
Informações	~ Região	0,30	0,35	0,393	0,12
Informações	~ Experiência	0,00	1,48	0,999	0,00
Informações	~ Nível Esforço	0,32	0,34	0,337	0,12
Informações	~ Dificuldade	-0,05	0,30	0,858	-0,02
Procedimentos - Antes	~ Titulação	-0,16	0,35	0,639	-0,06
Procedimentos - Antes	~ Local Trabalho	0,09	0,34	0,783	0,03
Procedimentos - Antes	~ Tempo Atuação	-0,84	0,37	0,022	-0,31
Procedimentos - Antes	~ Região	0,35	0,36	0,326	0,13
Procedimentos - Antes	~ Experiência	0,56	1,56	0,718	0,07
Procedimentos - Antes	~ Nível Esforço	0,78	0,24	0,001	0,28
Procedimentos - Antes	~ Dificuldade	0,19	0,32	0,564	0,07
Procedimentos - Depois	~ Titulação	-0,57	0,65	0,380	-0,12
Procedimentos - Depois	~ Local Trabalho	-0,24	0,64	0,708	-0,05
Procedimentos - Depois	~ Tempo Atuação	-1,69	0,67	0,011	-0,37
Procedimentos - Depois	~ Região	1,14	0,61	0,062	0,25
Procedimentos - Depois	~ Experiência	-1,00	1,39	0,470	-0,07
Procedimentos - Depois	~ Nível Esforço	-0,13	0,71	0,852	-0,03
Procedimentos - Depois	~ Dificuldade	1,77	0,67	0,009	0,38

Observa-se na Tabela 11 que nenhuma das características observadas apresentou relação significativa com a variável latente “Nível de Importância da Informação Gerada”, ao nível de 5% de significância. Este resultado vai contra os achados das pesquisas que abordam que os fatores pessoais, como as características comportamentais, ambientais e profissionais influenciam nos trabalhos de auditoria (Abdolmohammadi & Wright, 1987; Libby & Luft, 1993; Chung et al., 2013; Chen et al., 2017). Porém, tal resultado pode ser explicado visto que o CPC 24 (2009) orienta que para ser divulgada uma informação como evento subsequente, os fatos devem ser relevantes para a empresa e seus usuários. Logo, toda a informação gerada tende a ser importante, inclusive sob a ótica de quem as analisa, no caso, os auditores.

Ao analisar a variável latente “Nível de Importância aos procedimentos efetuados na busca por eventos subsequentes”, subdivididos em procedimentos antes e depois da publicação das demonstrações financeiras, apenas o tempo de atuação profissional como Auditor Contábil e o nível de esforço total para obtenção de evidências dos Eventos Subsequentes apresentam relação significativa com o construto “Procedimentos – Antes” (valores p de 0,022 e 0,001, respectivamente). Esse resultado indica menor concordância com os itens que o compõem em relação aos que trabalham como auditores há menos de 20 anos e entre os que apontaram a opção acima de 20 horas como nível de esforço. Para os demais fatores, não há evidências amostrais suficientes de que as mesmas se relacionam significativamente com o constructo, fixado também a um nível de significância em 5%.

Considerando a variável latente “Procedimentos – Depois”, tanto o tempo de atuação profissional como Auditor Contábil, quanto a opinião a respeito da existência de dificuldades para a obtenção de evidências dos Eventos Subsequentes apresentaram relação significativa com a mesma (valores p de 0,011 e 0,009, respectivamente), sendo que os auditores com menos de 20 anos de

atuação e os que apontaram a existência de dificuldades apresentam menor concordância com os itens que compõem tal variável.

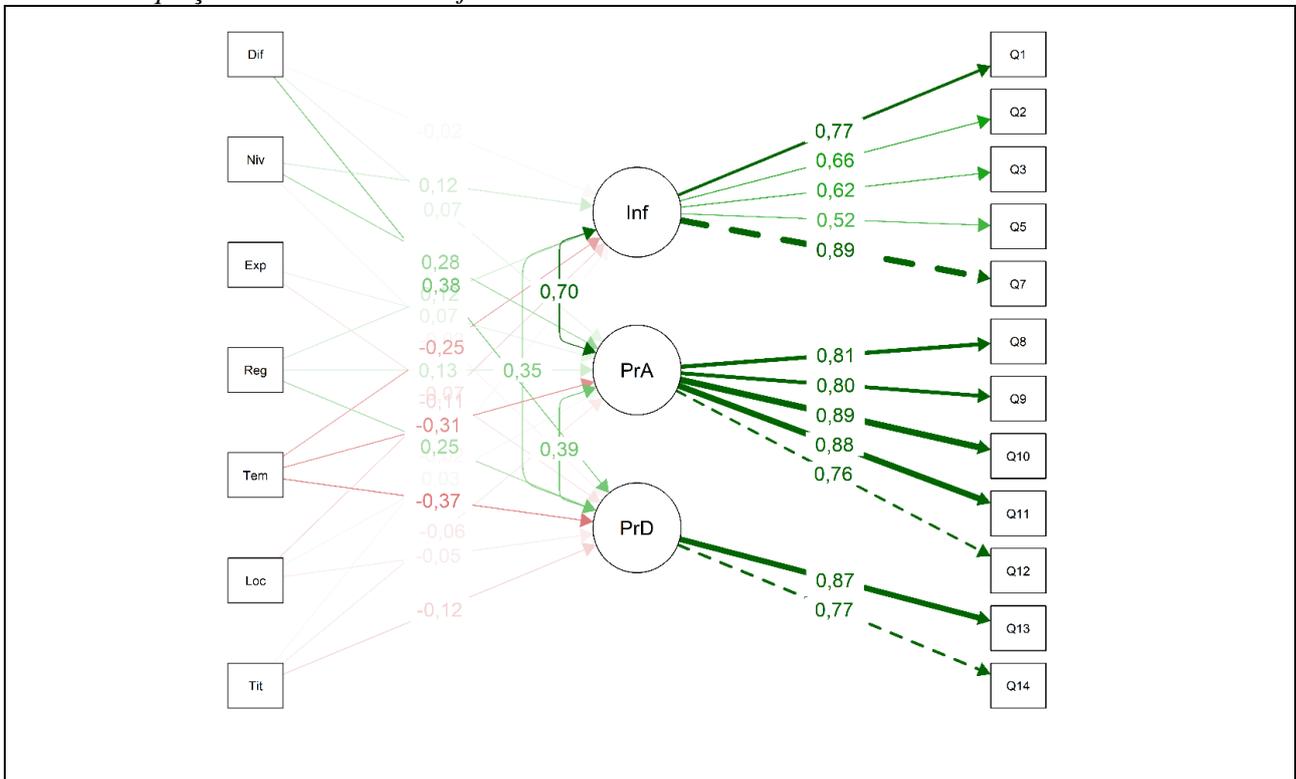
Nesta última análise é possível identificar que foram encontradas evidências de que as características profissionais “tempo de atuação na área de auditoria”, “nível de esforço na busca por eventos subsequentes” e “existir dificuldades no processo de auditoria dos eventos subsequentes” interferem na importância atribuída pelos auditores nos procedimentos de auditoria dos eventos subsequentes. Para as demais características observadas não foram encontradas evidências que existe uma relação entre as características profissionais e o nível de importância atribuído pelos auditores independentes brasileiros aos eventos subsequentes.

O fato de determinadas características profissionais apresentarem evidências de influência na importância atribuída pelos auditores aos procedimentos de auditoria dos eventos subsequentes é explicado por Libby e Luft (1993) e Chen et al. (2017), que abordam os fatores comportamentais e profissionais no âmbito da auditoria, dentre eles o fato de se obter mais conhecimento e capacidade profissional com o tempo de experiência no trabalho, as motivações financeiras e profissionais empenhadas no nível de esforço (tempo) demandado e também as questões ambientais que remetem às dificuldades em conseguir informações. Os achados apresentam um cenário contrário às pesquisas de Nawaiseh e Jaber (2015) e Ozdemir e Gokcen (2016), na qual não identificaram evidências de que alguma característica profissional tivesse influência sobre a auditoria dos eventos subsequentes.

Por fim, a Figura 2 apresenta graficamente os resultados do modelo ajustado por meio do método de mínimos quadrados parciais, tanto da parte de mensuração, quanto da parte estrutural, na qual é possível avaliar os coeficientes estruturais, além das cargas fatoriais das variáveis observadas para cada construto.

**Figura 2**

*Modelo de equações estruturais PLS ajustado*



No modelo ajustado, a exclusão das variáveis observáveis Q4 e Q6 permitiu que os dados ficassem mais significantes e apresentassem maior confiabilidade. A opção pelo MEE viabiliza

avaliar se o instrumento mensurado possui uma maneira adequada e, posteriormente, com as análises das cargas fatoriais e dos testes t aplicados, identificar as relações de importância e de influência das características profissionais.

Após as análises efetuadas, foi possível identificar que os auditores independentes consideram importantes as informações geradas pelos eventos subsequentes e os procedimentos efetuados antes e após a emissão do Parecer do Auditor Independente e da publicação das Demonstrações Financeiras. Todavia, ao observar mais detalhadamente cargas fatoriais da Figura 2, percebe-se que na distribuição de frequência das respostas existem níveis diferentes de importância atribuído para cada questão. Também se verificou que determinadas características profissionais retiradas de estudos anteriores (Chung et al., 2013; Nawaiseh & Jaber, 2015; Ozdemir & Gokcen, 2016), como “tempo de atuação na área de auditoria”, “nível de esforço na busca por eventos subsequentes” e “existir dificuldades no processo de auditoria dos eventos subsequentes”, exercem influência no nível de importância atribuído pelos respondentes com relação aos procedimentos efetuados nos trabalhos de auditoria.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve por objetivo verificar o nível de importância atribuído pelos auditores independentes brasileiros às informações geradas pelos eventos subsequentes e aos processos de auditoria na busca por evidências conforme as normas brasileiras; e ainda identificar se suas características profissionais afetam na percepção destes dois aspectos. Para alcançar tal propósito foi utilizado o Modelo de Equações Estruturais (MEE), aplicando-se estimadores com correções, o método de Mínimos Quadrados Ponderados Robustos pela Média e Variância (WLSMV), visto que o modelo proposto não atendia aos pressupostos.

Conclui-se que os auditores independentes brasileiros pesquisados, assim como os demais auditores pesquisados em outros países (Janvrin & Jeffrey, 2007; Nawaiseh & Jaber, 2015; Ozdemir & Gokcen, 2016), consideram os eventos subsequentes como importantes, tanto as informações geradas como os procedimentos orientados nas normas para a busca de evidências. Porém, a pesquisa constatou que a importância que os profissionais atribuem apresenta um nível menor quando entra em conflito com os prazos de entrega definidos pelas normas. Ou seja, o presente estudo não encontrou evidências de que os auditores consideram mais importante a obtenção de evidências para que seja emitida uma opinião com qualidade do que a pontualidade de entrega do conjunto dos relatórios financeiros. Essa questão pode se explicar devido às penalidades legais que as empresas podem sofrer caso não cumpram os prazos de apresentação das demonstrações financeiras, visto que depois existe a possibilidade de uma reapresentação dessas demonstrações caso encontrem alguma informação relevante do período que não tiveram conhecimento anteriormente.

Também não foram encontradas evidências de que os auditores consideram importantes as informações geradas pelos eventos subsequentes que alteram apenas uma conta do conjunto das demonstrações financeiras, o que vai contra a literatura pesquisada e as próprias normas vigentes, que entendem que o conceito de eventos subsequentes é o fato ser relevante o suficiente para alterar as decisões dos usuários, seja em uma conta contábil ou no conjunto completo das demonstrações financeiras publicadas.

Outro achado da pesquisa foi que, quanto maior o tempo de atuação como auditor contábil, mais importância o profissional atribui aos procedimentos de busca por evidências antes e após a emissão do Relatório do Auditor Independente e da publicação das demonstrações contábeis.

Nenhuma característica profissional apresentou influência no nível de importância que os auditores atribuem à informação gerada pelos eventos subsequentes. Quanto ao nível de importância que os auditores atribuem aos procedimentos na busca por eventos subsequentes, a característica profissional “nível de esforço” apresentou influência com relação aos procedimentos efetuados antes da entrega do relatório de auditoria, ou seja, os profissionais que dedicam mais tempo aplicando testes

na busca por evidências desse evento também consideram esses procedimentos mais importantes com relação aos demais profissionais que dedicam um tempo menor.

Outra relação em que a característica profissional influencia na importância atribuída foi encontrada nos auditores que consideram ter dificuldades na obtenção de evidências dos eventos subsequentes. Estes demonstram considerar mais importantes os procedimentos efetuados após a emissão do relatório de auditoria e a publicação das demonstrações financeiras, quando comparado com aqueles profissionais que entendem que estes eventos não apresentam dificuldades nos procedimentos de busca por evidências.

Também foi disponibilizado no instrumento de coleta de dados um campo para os auditores colocarem comentários de situações que encontravam dificuldades no processo de auditoria dos eventos subsequentes. Houve quatro respondentes que contribuíram com comentários e observou-se que os auditores consideram que outros fatores que colaboram com as dificuldades nos procedimentos de auditoria dos eventos subsequentes é a busca por elementos/informações externas que estão em poder da empresa e os administradores e/ou responsáveis não atribuírem a devida importância a esses eventos, muitas vezes por não entenderem sobre o conceito e não conseguirem mensurar o impacto que podem causar nas demonstrações contábeis.

Diante desses resultados, acredita-se que a presente pesquisa contribuiu para demonstrar que a auditoria de eventos subsequentes, apesar de ser considerada como importante, de maneira geral, as informações geradas e os procedimentos aplicados, existem situações específicas em que o nível de importância foi detectado como baixo, que é o caso da pontualidade e da quantidade de contas contábeis afetadas pelo evento subsequente. É importante os auditores independentes se atentarem, na prática, a estas situações identificadas com o nível de importância como baixo, a fim de evitarem futuras divergências em suas análises aos eventos subsequentes. Entretanto, devem continuar mantendo o cuidado com relação aos prazos de divulgação estipulados pela legislação societária, evitando possíveis penalidades legais.

Outra contribuição foi identificar que, diferentemente dos estudos anteriores, há características profissionais que interferem na percepção de importância que os auditores independentes têm sobre os eventos subsequentes, colaborando, assim, com novas descobertas para a área pesquisada. As características encontradas que apresentam influência são: o tempo de experiência profissional (atuação na área de auditoria), o nível de esforço na busca por eventos subsequentes e o profissional que considera haver dificuldades no processo de auditoria dos eventos subsequentes.

O tempo de atuação na área de auditoria se destacou, pois apresentou influência na importância atribuída aos procedimentos efetuados antes e depois das publicações das Demonstrações Financeiras. Isso permite concluir que a experiência profissional proporciona maior conhecimento e capacidade para atuar nos trabalhos de auditoria e efetuar um julgamento adequado (Libby & Luft, 1993), entendendo a importância de efetuar procedimentos condizentes com a situação e a importância dos fatos analisados. Os resultados desta pesquisa não podem ser generalizados, visto que a amostra não alcançou o número mínimo de respondentes, conforme o cálculo do tamanho amostral.

Como sugestões de pesquisas futuras, recomenda-se identificar diferentes fatos contábeis que também influenciam na tomada de decisão, bem como verificar se determinado grupo profissional (auditores, empresários acionistas, contadores, entre outros) considera a informação que esses outros fatos geram como importante. Outra sugestão de pesquisa seria a comparação da percepção dos auditores sobre os eventos subsequentes publicados no período da pandemia da COVID-19, pois os balanços foram fechados ao final de 2019, mas em fevereiro/março, quando se tem a publicação, já havia presença maior da COVID-19 no país, com risco de afetar o negócio e a continuidade empresarial.

## REFERÊNCIAS

- Abdolmohammadi, M., & Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *Accounting Review*, 62(1), p. 1-13. <http://www.jstor.org/stable/248042>
- Asparouhov, T. (2005). Sampling weights in latent variable modeling. *Structural equation modeling*, 12(3), 411-434. [https://doi.org/10.1207/s15328007sem1203\\_4](https://doi.org/10.1207/s15328007sem1203_4)
- Bec, N. R. (2009). *To what extent are disclosures of subsequent events adopted by Private Equity companies*. Doctoral dissertation, Master Thesis, Faculty of Economics and Econometrics, Universteit Van Amsterdam, Amsterdam, Holland.
- Cauchi, M. (2016). *An analysis of the audit of subsequent events in the local scenario*. Master's thesis, University of Malta, Tal-Qroqq, Msida, Malta.
- Chen, X., Dai, Y., Kong, D., & Tan, W. (2017). Effect of international working experience of individual auditors on audit quality: Evidence from China. *Journal of Business Finance & Accounting*, 44(7-8), 1073-1108. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12257>
- Chung, J. O., Cullinan, C. P., Frank, M., Long, J. H., Mueller-Phillips, J., & O'Reilly, D. M. (2013). The auditor's approach to subsequent events: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), p. 167-207. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50328>
- Cohen, J. (1977). *Statistical power analysis for the behavioral sciences*. (rev. ed.). New York: Academic Press.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC. (2009). Pronunciamento Técnico CPC 24 – Eventos Subsequentes.
- Conselho Federal de Contabilidade – CFC. (2016). Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente - NBC TA 560 (R1) – Auditoria de Eventos Subsequentes. Recuperado em 1 de julho de 2019, de [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA560\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA560(R1).pdf)
- Cooper, D., & Schindler, P. S. (2016). *Métodos de pesquisa em administração*. (12. ed.) Porto Alegre: Bookman.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of marketing research*, 18(1) p. 39-50. <https://doi.org/10.1177/002224378101800104>
- Gelbcke, E. R., Santos, A., Iudícibus, S., & Martins, E. (2018). *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman Editora.
- Hair, J. F., Hult, T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2014). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: SAGE.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (2012). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, p. 521-522.
- Herda, D. N., & Lavelle, J. J. (2014). Auditing Subsequent Events: Perspectives from the Field. *Current Issues in Auditing*, 8(2), p. A10-A24. <https://doi.org/10.2308/ciia-50886>
- Hodge, D. R., & Gillespie, D. F. (2003). Phrase completion: an alternative to Likert scales. *Social Work Research*, 27 (1), p. 45-55. <https://doi.org/10.1093/swr/27.1.45>
- Hughes, C. (2006). *Qualitative and quantitative approaches: to social research*. University of Warwick, Department of Sociology, United Kingdom.
- Janvrin, D. J., & Jeffrey, C. G. (2007). An investigation of auditor perceptions about subsequent events and factors that influence this audit task. *Accounting Horizons*, 21(3), p. 295-312. <https://doi.org/10.2308/acch.2007.21.3.295>

A AUDITORIA DE EVENTOS SUBSEQUENTES: UMA ANÁLISE DA SUA IMPORTÂNCIA SOB A ÓTICA DOS AUDITORES INDEPENDENTES QUE ATUAM NAS COMPANHIAS DE CAPITAL ABERTO BRASILEIRAS

- Köche, J. C. (2012). Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. (30. ed.) *Petrópolis/RJ: Vozes*.
- Li, Q. (2013). A novel Likert scale based on fuzzy sets theory. *Expert Systems with Applications*, 40(5), p. 1609-1618. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2012.09.015>
- Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), p. 425-450. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90040-D](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90040-D)
- Marôco, J. (2010). *Análise de equações estruturais: fundamentos teóricos, software e aplicações*. ReportNumber: Pêro Pinheiro.
- Martins, E. A. (2014). OCPC 07: Menor Volume e Maior Relevância para as Notas Explicativas. *Revista FIECAFI*: São Paulo.
- Michels, J. (2017). Disclosure versus recognition: Inferences from subsequent events. *Journal of Accounting Research*, 55(1), p. 3-34. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12128>
- Nawaiseh, M. A. L., & Jaber, J. (2015). Auditing subsequent events from the perspective of auditors: study from Jordan. *International Journal of Financial Research*, 6(3), p. 78-85. <https://doi.org/10.5430/ijfr.v6n3p78>
- Ozdemir, Z., & Gokcen, B. A. (2016). Auditing of Subsequent Events: A Survey of Auditors in the City of Istanbul in Turkey. *Accounting and Finance Research*, 5(2), p. 42-53. <https://doi.org/10.5430/afr.v5n2p42>
- Petty, R. E., S. C. Wheeler, & Z. L. Tormala. (2003). Persuasion and attitude change. In T. Millon & M. J. Lerner (Eds.), *Handbook of psychology: Volume 5: Personality and social psychology*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Stuart, I. C. (2014). *Serviços de auditoria e asseguração na prática*. Porto Alegre: AMGH Editora.

## APENDICE I – HIPÓTESES DE TESTE

<b>Hipóteses de Testes</b>		
<b>Variáveis Latentes</b>		
Importância atribuída a Informação	1	$H_0$ - Os auditores não consideram importantes as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
		$H_a$ - Os auditores consideram importantes as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
Importância atribuída aos Procedimentos	2	$H_0$ - Os auditores não consideram importantes os procedimentos efetuados na busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
		$H_a$ - Os auditores consideram importantes os procedimentos efetuados na busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
	3	$H_0$ - Os auditores não consideram importantes os procedimentos efetuados na busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
		$H_a$ - Os auditores consideram importantes os procedimentos efetuados na busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
<b>Variáveis observáveis</b>		
A titulação do Auditor	4	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
	5	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
	6	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
O local de trabalho	7	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
	8	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
	9	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
O tempo de experiência profissional	10	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
	11	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
	12	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
A região de atuação	13	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.

A AUDITORIA DE EVENTOS SUBSEQUENTES: UMA ANÁLISE DA SUA IMPORTÂNCIA SOB A ÓTICA DOS AUDITORES INDEPENDENTES QUE ATUAM NAS COMPANHIAS DE CAPITAL ABERTO BRASILEIRAS

	14	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
	15	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
O contato com Eventos Subsequentes	16	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
	17	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
	18	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
O nível de esforço na busca por Eventos Subsequentes	19	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
	20	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
	21	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
O profissional que considera haver dificuldades no processo	22	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem as informações geradas pelos Eventos Subsequentes.
	23	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes antes da publicação das DF's.
	24	$H_0$ - Não influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.
		$H_a$ - Influencia na importância que os auditores atribuem aos procedimentos de busca por Eventos Subsequentes depois da publicação das DF's.

Fonte: Elaborado pelos autores.